

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

Giulia Boletto | Università di Pisa, Dipartimento di Giurisprudenza

Paper presentato in occasione del XII Colloquio Scientifico sull'impresa sociale,  
25-25 maggio 2018, Dipartimento di Sociologia e Ricerca Sociale, Università degli Studi di Trento

ISBN 978-88-909832-7-6

E' con la legge delega n. 106 n. 106/2016 per la “*Riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*” e con i decreti legislativi che ne sono seguiti, che il Terzo Settore ha acquisito pieno riconoscimento nell’ordinamento giuridico italiano, divenendo il terzo asse portante dell’economia, contrapposto allo Stato – inteso come sistema politico/amministrativo con le sue istituzioni centrali e locali e i relativi apparati – e al Mercato – inteso come l’insieme degli attori economici che agiscono per profitto -.

La riforma è il punto di arrivo di un lungo percorso iniziato con la modifica, nel 2001, del titolo V, della Costituzione e, in particolare, è il frutto dell’inserimento, all’art. 118, c.4, Cost. del principio di *sussidiarietà orizzontale*, quale principio ordinatore dei rapporti tra individui, formazioni sociali e Stato nel perseguimento dell’interesse pubblico<sup>1</sup>.

Nel principio di sussidiarietà orizzontale che mette radici il concetto di *welfare society* contrapposto a quello di *welfare state*; è sulla base dello stesso principio che si riconosce anche ai privati il compito di “rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale “ che limitano di fatto la libertà e l’uguaglianza dei cittadini, secondo il precetto di cui all’art. 3, c.2, Cost, ed è sempre secondo la logica della sussidiarietà orizzontale, che viene legittimato un ampio intervento promozionale da parte dello Stato a favore di quei soggetti privati che svolgono attività di interesse generale.

Il Terzo settore acquisisce, dunque, una propria identità ordinamentale e di esso viene finalmente tracciato il perimetro oggettivo e soggettivo; ciò è senz’altro l’aspetto più importante della riforma considerato che il legislatore era intervenuto nel tempo in modo frammentario e disorganico, settorialmente e spesso in maniera contingente per regolare, in particolare, il profilo fiscale dei soggetti del Terzo settore, creando nuove figure soggettive, che si sono andate a sovrapporre a quelle di origine codicistica e attraverso le quali il Terzo Settore ha iniziato un percorso di affermazione anche giuridica oltre che economico-sociale; si pensi alle O.N.G. (l. n. 49 del 1987), alle fondazioni bancarie (l. n. 218 del 1990), alle organizzazioni di volontariato (l. n. 266/91), alle cooperative sociali (l.381/1991), alle associazioni sportive dilettantistiche (l. n. 398/1991), alle fondazioni musicali (d.lgs. n. 367 del 1996); alle Onlus (d.lgs. n. 460/1997), alle associazioni di promozione sociale (l. n. 383/2000). A questi si è poi aggiunta l’impresa sociale (d.lgs. 155/2006).

In questo caos normativo, la disciplina delle organizzazioni del Terzo Settore veniva ricostruita sulla base sia di disposizioni di carattere generale, - in particolare quelle del codice civile che regolano gli **enti non lucrativi**, e quelle del Testo unico delle imposte dirette (DPR 917/1986) relative agli **enti non commerciali** – sia, appunto, delle leggi speciali. Non era però possibile ricostruire la categoria in termini unitari, identificandone i

---

<sup>1</sup> Sulla delega per la riforma si veda Rossi, *La necessità di una revisione organica della legislazione del Terzo settore: un’opportunità da cogliere, un lavoro parlamentare da realizzare*, Non profit paper, 3, 19 e ss; L. Gori, E. Rossi, *La legge delega n. 106 del 2016 di riforma del Terzo settore*, in Osservatoriosullefonti.it, n. 2/2016.

soggetti e i relativi tratti caratterizzanti, in quanto né il codice civile né il TUIR contenevano una qualificazione giuridica del settore.

Un primo tentativo di riordino della disciplina si è avuto, per la verità, con la Legge delega 23 dicembre 1996 n.662 e con il seguente decreto attuativo D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, che ha introdotto nell'ordinamento tributario la figura delle ONLUS (i.e. le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale), nella quale rientravano, fundamentalmente, organizzazioni private impegnate in attività di utilità sociale- ed attività direttamente connesse ad esse – rispetto alle quali il legislatore tributario aveva previsto un trattamento agevolato, disponendo, da un lato, che le attività istituzionali venissero sottratte al regime ordinario di tassazione delle attività commerciali (laddove commerciali fossero risultate) e, dall'altro, che i proventi derivanti dalle attività direttamente connesse a quelle istituzionali non concorressero a formare il reddito imponibile<sup>2</sup>. Si trattava, in altri termini, di un' autonoma e distinta categoria di enti rilevante ai fini fiscali in quanto destinataria di un regime tributario di favore; proprio il carattere settoriale e promozionale di tale disciplina non consentiva di enucleare una tipologia giuridica di ente del terzo settore autonoma, che potesse sostituirsi, nelle diverse branche giuridiche, a quelle già esistenti, e cioè alle forme giuridiche apprestate dal codice civile, e alle categorie dell'ente commerciale e non commerciale proprie del sistema tributario.

Con il Dlgs 117/2017 è stato adottato il codice del Terzo settore (CTS), che si pone come uno strumento unitario attraverso il quale assicurare, sotto il profilo sia civilistico sia tributario, coerenza giuridica, logica e sistematica a tutti i soggetti operanti nell'ambito del *non profit*; la volontà del legislatore delegante era di dare avvio, con l'adozione del Codice, a una nuova era del Terzo Settore, attraverso uno strumento in grado di attribuire coerenza sistematica e certezza operativa all'intero comparto, favorendo tutti i soggetti che, direttamente e indirettamente, sono coinvolti dall'attività *non profit*, in tal modo superando quell'approccio "*occasionale e contingente*" che per decenni ha caratterizzato, appunto, la disciplina del Terzo settore.

Nel codice del Terzo Settore si trova adesso la delimitazione oggettiva e soggettiva del Terzo Settore; all'art. 4, in particolare, vengono compresi espressamente, tra gli ETS, un primo gruppo di enti *tipici* – le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, le reti associative , le società di mutuo soccorso – cui si affianca la previsione di enti *atipici*, il cui minimo comune denominatore è dato dall'essere enti privati (diversi dalle società), dal perseguimento "*senza scopo di lucro di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale*", dall'esercizio di *attività di interesse generale* "*mediante forme di azione volontarie o gratuite o di mutualità o di produzione e di scambio di beni e servizi*", dall'iscrizione al registro unico nazionale del Terzo Settore.

---

<sup>22</sup> Si ricorda che per il regime ONLUS (art. 150 TUIR) è prevista l'abrogazione ai sensi dell'art. 102, comma 2, lett c) del CTS. Tale abrogazione decorrerà dall'entrata in vigore delle disposizioni del titolo X recante "Regime fiscale degli enti del Terzo settore", del CTS.

Completa e rafforza la definizione la preliminare indicazione contenuta nell'art. 2 del Codice TS – contenuta, cioè, tra le regole di carattere generale che trovano applicazione trasversale, a prescindere dalla tipologia dell'ente e dal suo codice organizzativo interno – che riconosce **il valore e la funzione sociale** degli Enti del Terzo settore, dell'associazionismo, dell'attività di volontariato e della cultura e pratica del dono quali espressioni di partecipazione, solidarietà e pluralismo.

Ecco che diviene decisivo per determinare l'inclusione o esclusione di un soggetto nel Terzo Settore, oltre al requisito formale dell'iscrizione nel RUNTS, l'**attività** svolta (che deve essere **di interesse generale**) e la **finalizzazione della stessa all'utilità sociale**<sup>3</sup>, mentre perde centralità la *forma giuridica* assunta dagli enti così come le modalità di gestione dell'attività, modalità che, infatti, sono messe su uno stesso piano laddove si dice *“mediante forme di azione volontarie o gratuite o di mutualità o di produzione e di scambio di beni e servizi”*. Di conseguenza all'interno del perimetro soggettivo del Terzo settore si distinguono enti che svolgono interventi di tipo (fondamentalmente) erogativo (le organizzazioni di volontariato, le APS, gli enti filantropici), da soggetti che svolgono le loro attività attraverso meccanismi di mercato (imprese sociali ed ETS commerciali).

Elemento di assoluta novità (ma anche di maggiore criticità) è proprio quello di aver **riconosciuto espressamente che un ETS possa svolgere attività imprenditoriale anche in via esclusiva o prevalente** e per conseguenza aver applicato ad essi il regime civilistico dell'imprenditore<sup>4</sup>.

Tra i principi e criteri direttivi generali di cui alla legge delega, vi era, del resto, quello (art. 2, lett b)) che invitava il legislatore delegato a *“riconoscere e favorire l'iniziativa economica privata il cui svolgimento può concorrere ad elevare i livelli di tutela dei diritti civili e sociali”*, principio che si è tradotto, appunto, nella formalizzazione positiva di una possibile funzione imprenditoriale da parte degli enti del terzo settore diversi dalle *imprese sociali in senso stretto* - le quali sono ricomprese tra gli enti del Terzo Settore ma hanno una disciplina a parte, contenuta nel D.Lgs. 112 del 2017.

Se è vero, infatti, che *l'impresa sociale* diviene la tipologia organizzativa del terzo settore specificamente ipotizzata dal legislatore per l'esercizio di attività economica di interesse generale, tale esercizio non è comunque precluso agli altri enti del terzo settore, che, in quanto imprenditori, ben possono considerarsi imprese sociali *in senso lato*.

---

<sup>3</sup> Quale che sia il modello organizzativo adottato per l'attività di interesse generale che si vada ad esercitare, tuttavia, non si può prescindere dalla verifica dell'effettivo perseguimento dei fini di utilità sociale prefigurati dall'art. 2 del CTS.

<sup>4</sup> Si veda, sul punto, art. 11, comma 2 del D.Lgs. 117/2017 “Oltre che nel registro unico nazionale del Terzo settore, gli Enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese”; art 13, comma 4, del D.Lgs. 117/2017 “Gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214 c.c.”; art. 13, comma 5, D.Lgs. 117/2017 “Gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono redigere e depositare presso il Registro delle imprese il bilancio di esercizio, redatto, a seconda dei casi, ai sensi dell'art. 2423, 2435-bis o 2435-ter c.c.

E' forse questo, si diceva, l'aspetto di maggior rottura con il passato: il riconoscimento legislativo **dell'iniziativa economica privata**, qualunque forma giuridica essa assuma, possa essere rivolta ad **attività di interesse generale e funzionale al perseguimento dell'utilità sociale** che quindi meriti, in una logica di *sussidiarietà orizzontale*, un atteggiamento di *favor* da parte dello Stato, anche, fra l'altro, nell'esercizio della potestà impositiva tributaria.

Se gli Enti del Terzo Settore possono produrre o erogare beni e servizi di rilievo collettivo – tradizionalmente appannaggio del settore pubblico – si pone, d'altra parte, il problema di dotare tali enti delle risorse a tal fine necessarie. Il canale preferenziale è senz'altro quello del *sostegno pubblico* che può declinarsi in vario modo, dalla concessione di sovvenzioni dirette, alla fiscalità di vantaggio riservata ai soggetti impegnati nelle attività di utilità sociale e ai loro finanziatori.

Per quanto riguarda il *sostegno pubblico* al Terzo Settore, la legge delega per la Riforma ha dettato criteri e principi direttivi sui quali il legislatore delegato è stato chiamato, appunto, ad adottare  *misure*  che si sostanziassero;

- a) nella revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, del divieto di ripartizione, anche in forma indiretta, degli utili e avanzi di gestione e dell'impatto sociale delle attività svolte (art. 9, c.1. lett. a);
- b) nella razionalizzazione e semplificazione dei diversi regimi di deduzione dal reddito dal reddito complessivo e di detraibilità dall' IRPEF o IRES delle erogazioni liberali, in denaro o natura, disposte in favore degli enti del terzo settore, al fine di promuovere "i comportamenti donativi delle persone e degli enti" (art. 9, c.1. lett. b),
- c) nel completamento della  *riforma strutturale*  dell'istituto della destinazione del 5 per mille dell'Irpef in base alle scelte espresse dai contribuenti in favore degli enti del terzo settore (art. 9, c.1. lett. c).

la legge delega, ancora, con specifico riguardo alle imprese sociali  *in senso stretto*  ha chiesto;

- a) il coordinamento della disciplina dell'impresa sociale con il regime delle attività d'impresa svolte dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (art. 6, lett. i)
- b) la previsione di misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale (art. 9, lett. f), n.2)

Un progetto di riforma volto a fornire una disciplina organica del Terzo Settore, a riconoscere le caratteristiche, le specificità, il ruolo che gli enti ad esso riconducibili

assumono nel moderno contesto economico e sociale, doveva ben contemplare l'introduzione di un *regime fiscale strutturale, di settore* capace di valorizzare (e favorire), in una logica di sussidiarietà orizzontale, il fatto che la capacità economica di tali enti viene tipicamente asservita alla funzione sociale.

Il legislatore delegante, in tale prospettiva, al fine cioè di poter introdurre un regime tributario di vantaggio coerente con la definizione di ETS, che quindi tenesse conto, delle finalità dell'ente (civiche, solidaristiche e di utilità sociale) e dei suoi membri (non lucrative), aveva sottolineato la necessità di una *revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali*, non più centrata sull'attività svolta (e sulle modalità di svolgimento), *ma connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente*<sup>5</sup>.

Sembrava necessario, in altri termini, derogare alla classificazione su cui si fonda il sistema ordinario di tassazione del reddito degli enti collettivi previsto nel TUIR, al Titolo II, art. 73, classificazione che dà rilievo esclusivo alla natura dell'attività esercitata in via principale dall'ente stesso, e che, in ragione di essa, distingue *tra enti commerciali e non commerciali* ai soli fini delle regole di misurazione della base imponibile; gli enti collettivi (siano essi commerciali o non commerciali) sono, infatti, soggetti passivi IRES se e in quanto capaci di produrre nuova ricchezza (lucro oggettivo), essendo irrilevanti sia la destinazione impressa alla ricchezza prodotta, sia le finalità (ideali o socialmente rilevanti) dai medesimi perseguite.

Solo superando tale classificazione, sarebbe stato possibile valorizzare la *missione* degli Enti del Terzo Settore, dettando un regime fiscale *speciale* capace di “premiare” la funzione sociale ad essi riconducibile e finalmente riconosciuta dall'ordinamento giuridico<sup>6</sup>.

Sarebbe stato possibile, in altri termini, come peraltro auspicato da tempo da autorevole dottrina<sup>7</sup>, assicurare a tutti i soggetti del Terzo Settore una declinazione dell'attitudine alla contribuzione nella prospettiva della sussidiarietà orizzontale, nella prospettiva, cioè, di favorire “l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli o associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale” (art. 118, c.4), secondo il seguente schema: il settore pubblico si svincola da alcune funzioni di interesse generale, che vengono rilevate dalle organizzazioni del Terzo Settore; tanto maggiore è il risparmio di risorse pubbliche in

---

<sup>5</sup> Un passo importante in questa direzione era stato fatto dalla legislazione ONLUS. Il regime ONLUS aveva sicuramente segnato una profonda rottura con il sistema ordinario di tassazione dei redditi, ancorato alla natura commerciale o non commerciale dell'attività svolta, e il fattore che aveva reso possibile questa scelta radicale era il vincolo di “non distribuzione” degli utili o proventi; qualunque fosse il metodo di svolgimento dell'attività, e quantunque un utile o un avanzo di gestione venisse prodotto, l'attività non poteva avere natura lucrative né per i partecipanti (divieto di distribuzione) né per l'ente stesso (costretto a reinvestire il tutto nell'attività stessa e, al momento della sua cessazione, a destinare il patrimonio accumulatosi a fini di pubblica utilità). Cfr. sul punto, Boffano, Disciplina fiscale e finalità degli enti del Terzo settore, in *La fiscalità del Terzo Settore*, a cura di Zizzo, Milano, 2011, 75 e ss..

<sup>6</sup> v. Giovannini, Enti del terzo settore: linee sistematiche di riforma, in *Rass. Trib.*, 2009, 137, il quale, de jure condendo, aveva visto nel superamento della distinzione enti commerciali/enti non commerciali il punto di partenza per una riforma organica del Terzo settore.

<sup>7</sup> v. Zizzo, Ragionando sulla fiscalità del Terzo settore, in *La fiscalità del Terzo Settore*, a cura di Zizzo, Milano, 2011, 1 e ss.. Più di recente, sul punto, v. Gianoncelli, Regime fiscale del terzo settore e concorso alle pubbliche spese, *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, 2017, 295 e ss.

questo modo determinato, tanto più ragionevole è ascrivere alla capacità economica di esse una partecipazione alle spese pubbliche che prescinde dall'intermediazione dell'imposta.

In questa prospettiva viene valorizzato il fatto che il concorso alle spese pubbliche si esplica, per gli enti che esercitano attività di interesse generale e che quindi creano utilità sociale, nella destinazione della capacità economica alla produzione di beni e servizi che altrimenti richiederebbe l'azione pubblica; è proprio in ragione della *missione* dell'organizzazione che è possibile ritenere, allora, che essi esprimano una forma di contribuzione alla spesa pubblica *specificata*.

Se il privato destina una parte dei propri mezzi a un'attività con un largo margine di pubblico interesse (e alla quale lo Stato difficilmente potrebbe rinunciare in assenza dell'iniziativa privata) si determinano quanto meno una riduzione della spesa pubblica e una riduzione del carico tributario complessivo.<sup>8</sup> La diretta destinazione di risorse a finalità di interesse pubblico costituisce, pertanto, il presupposto che legittima, dal punto di vista costituzionale, la rinuncia alla pretesa impositiva dello Stato, nel riconoscimento che l'assolvimento del dovere inderogabile di concorrere alla spesa pubblica (art. 2 e 53 Cost.) avviene ugualmente sulla base della diretta destinazione. In altri termini, l'obbligo del concorso alla spesa pubblica può, per gli enti che rientrano nel perimetro soggettivo del Terzo Settore e sotto il controllo statale, essere assolto in una forma alternativa a quella tradizionale (cioè attraverso l'intermediazione dell'imposta), valorizzando il ruolo che l'iniziativa (anche economica) privata può svolgere nel perseguimento di quei fini che, in assenza di essa, sarebbero comunque a carico dell'ente pubblico.

Si tratterebbe, in sostanza, di una nuova forma di concorso alle spese pubbliche che ha come presupposto di costituzionalità il principio di *sussidiarietà orizzontale*.<sup>9</sup>

Ecco che se si esclude che la ricchezza impiegata nel perseguimento di finalità di interesse generale manifesti ulteriore attitudine a concorrere alle spese pubbliche, è possibile riconoscere agli enti del Terzo settore una forma alternativa di contribuzione alle spese pubbliche.

La deroga al sistema ordinario di tassazione degli enti collettivi, in questo modo, può dirsi *strutturale*, in linea, cioè, con la posizione assunta dagli Enti del Terzo settore nell'ordinamento e con la funzione ad essi espressamente riconosciuta che, da un punto di vista tributario, si traduce, appunto, in una forma alternativa di contribuzione alle spese pubbliche.

Ci si allontana, in questo modo, dalle logiche *agevolative in senso tecnico* per rientrare nelle logiche del sistema ordinario di tassazione.

---

<sup>8</sup> Cfr. Micheli, "Profili critici in materia di potestà di imposizione", Riv. dir. fin. Sc. Fin., 1964, I, 28 e ss.

<sup>9</sup> Cfr. sul punto Miscali, La fiscalità del Terzo settore: dall'agnosticismo legislativo al "diritto costituzionale alla sussidiarietà fiscale", in La fiscalità del Terzo Settore, a cura di Zizzo, Milano, 2011, 49 e ss..

Un regime fiscale è agevolativo *in senso proprio*, infatti, quando determina, sì, una riduzione del prelievo, ma, al contempo, una deroga in senso promozionale rispetto ai principi ispiratori del tributo cui afferisce. La disciplina di ogni tributo rappresenta un micro sistema fiscale; è cioè costituita da un gruppo di norme tra loro interagenti e strettamente connesse, elaborate in vista della tassazione di un particolare indice di capacità contributiva (reddito, patrimonio...). ogni sistema si ispira necessariamente a taluni principi di fondo, che - ove non espressamente enunciati - gli studiosi tendono ad enucleare dal basso, ossia attraverso un'analisi dell'intera disciplina (c.d. ricostruzione sistematica). Alla luce di tali principi - necessariamente aderenti al principio di capacità contributiva - pena l'illegittimità costituzionale dell'istituto fiscale - si può stabilire se una specifica disposizione introduca una regola ovvero un'eccezione. Si ha quindi *un'agevolazione in senso proprio* solo quando una disposizione introduce, nei confronti di taluni soggetti o attività, una forma di riduzione del prelievo non coerente con i principi ispiratori (*ratio*) del tributo cui afferisce.<sup>10</sup>

Verificare tale coerenza significa operare un raffronto tra “disciplina speciale” e “disciplina ordinaria” alla luce dei relativi presupposti; verificare cioè se, individuato il principio informatore del sistema, la diversità di trattamento non dipenda semplicemente dalle diversità delle situazioni (presupposti) regolate dalle due discipline.

La coerenza (o meno) tra disciplina speciale e disciplina ordinaria assume poi rilevanza anche alla luce della normativa comunitaria in tema di aiuti di Stato; la previsione di un trattamento fiscale “sottrattivo” soggettivamente circoscritto (c.d. selettività orizzontale) non è sufficiente per la configurazione di un aiuto di stato. A tal fine occorre, infatti, che esso rappresenti altresì una eccezione o deroga alla disciplina fiscale “ordinaria”, ossia esso risulti non giustificato dalla natura o dalla struttura del sistema e sia idoneo a determinare una concreta distorsione della concorrenza di mercato.

In altri termini, per stabilire se - in generale - un istituto costituisca deroga alla logica interna ad una particolare forma di prelievo fiscale occorre individuarne la funzione (*ratio*) e raffrontarla con la *ratio* del prelievo ordinario, non essendo al riguardo sufficiente la mera formulazione in termini sottrattivi della fattispecie: la natura sottrattiva di un istituto non è di per sé indice di un trattamento agevolativo in senso tecnico, dovendosi al riguardo verificare, piuttosto, se la funzione da essa svolta nel proprio contesto normativo risponda ad una siffatta logica. Ciò appare possibile solo in una prospettiva interpretativa di tipo sistematico e, dunque, globale.

Alla luce di quanto detto, occorre adesso riflettere sul regime tributario delineato dal legislatore delegato per il Terzo Settore, regime che, a grandi linee, risulta così articolato:

---

<sup>10</sup> Sul tema delle agevolazioni fiscali v., in particolare, La Rosa, Le agevolazioni tributarie, in Tratt. Dir. Trib. diretto da Amatucci, I - 1, Padova, 1994, 405; Basilavecchia, Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario) in Enc dir., Agg. V, Milano, 2001, 48



- a) **Le imprese sociali in senso stretto** godono di una detassazione degli utili reinvestiti nell'attività statutaria (art. 18, D.lgs. 112/2017)
- b) Gli altri ETS continuano, invece, ad essere distinti in **ETS commerciali e ETS non commerciali** (a seconda che siano prevalenti o meno le entrate derivanti dalle attività esercitate con modalità imprenditoriali – ai sensi dell'art. 79 CTS, c.5 -), con le conseguenze previste al Titolo II del TUIR (cui l'art. 79 rinvia esplicitamente) in punto di regole di determinazione della base imponibile.
- c) Per gli **ETS commerciali**, in particolare, non vengono previste disposizioni di favore in ordine alla tassazione dei redditi (tranne nei casi di ODV e APS con ricavi inferiori a 130.000 euro, per i quali l'art. 86 prevede un regime di determinazione del reddito forfetario, molto vantaggioso) considerata anche l'abrogazione del regime ONLUS, che, fino alla sua abrogazione, (ha) rappresenta(to) la disciplina fiscale promozionale **dell'impresa di utilità sociale in senso lato**.

Con particolare riferimento a quanto previsto dall'art. 18, D.lgs. 112/2017 per le **imprese sociali**, la relazione illustrativa al decreto precisa che il fatto che l'impresa sociale sia tenuta a destinare i propri utili o avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio, con possibilità di distribuirli ai soci nei soli limiti previsti dall'art. 3, comma3, del medesimo decreto, **giustifica, da un punto di vista strutturale**, la detassazione degli utili o avanzi di gestione che vengano effettivamente destinati allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio.

Per contro, **per gli ETS commerciali**, per i quali vige il medesimo divieto di lucro soggettivo ed il medesimo vincolo di destinazione del patrimonio allo svolgimento dell'attività statutaria, tale detassazione (di natura strutturale) non viene prevista.

Mi pare di poter concludere, allora, che il regime tributario del Terzo Settore delineato con la recente riforma, lungi dall'essere un regime *organico, strutturale, di settore*, merita di essere indagato sotto il profilo della coerenza sistematica e della ragionevolezza, in quanto, prevedendo vantaggi fiscali solo a favore delle imprese sociali *in senso stretto*, **finisce per discriminare tra soggetti operanti in uno stesso mercato**.