

## IL NUOVO CODICE DEL TERZO SETTORE ITALIANO (D.LGS. N. 117/2017)

## THE NEW CODE OF THE THIRD ITALIAN SECTOR (LEGISLATIVE DECREE NO. 117/2017)

Matteo Ceolin <sup>1</sup>**Sommario**

Con l'approvazione del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (c.d. Codice del Terzo Settore) il legislatore ha tentato un riordino organico della materia e delle questioni gravitanti intorno ai c.d. enti non profit. Dopo molti tentativi falliti il Codice del Terzo Settore prova a porre ordine alla numerosa legislazione di settore, non solo cercando di riorganizzarla secondo criteri unitari, ma anche proponendosi quale fonte di revisione sostanziale dell'intera materia. Il nuovo testo tuttavia appare fin da subito come non esaustivo e non autosufficiente; così, per esempio, il testo del Codice Civile relativo alle persone giuridiche non viene toccato se non marginalmente, nonostante una direttiva in senso contrario contenuta nella Legge Delega (art. 1, comma 2, lett. a, l. 6 giugno 2016, n. 106); sopravvive, poi, tutta una serie di leggi speciali, cui espressamente il Codice del Terzo Settore rinvia. Sicuramente peculiare appare poi il riferimento massiccio a norme, principi e regole tipici del diritto societario, riferimento che se da una parte ha il pregio di lasciare poco spazio all'indeterminatezza, dall'altra parte può presentare il rischio dell'eccessivo appesantimento procedurale. Il Codice del Terzo Settore, ad ogni modo, pur non essendo esente da ombre come del resto è naturale che sia per testi normativi particolarmente complessi, ha l'indubbio pregio di colmare un vuoto che fino ad oggi era stato riempito perlopiù dalla sola legislazione tributaria; può dirsi che con il d. lgs. n. 117/2017 il diritto civile abbia voluto riprendersi il ruolo di protagonista che negli anni precedente gli era mancato; che ci sia davvero riuscito è ancora tutto da verificare...

**Palavras-chave:** Sem Fins Lucrativos; Associações E Fundações; Voluntariado; Negócios.

---

<sup>1</sup> Ric. conf. di Diritto Privato – Prof. aggr. di Diritto delle Reti d'impresa – Università di Padova; *Email:* matteo.ceolin@unipd.it

**Abstract**

Com a aprovação do Decreto Legislativo n. 117, de 3 de julho de 2017 (Código do Terceiro Setor) o legislador tentou uma reorganização orgânica da matéria e das questões gravitando em torno das organizações sem fins lucrativos. Depois de muitas tentativas frustradas, o Código do Terceiro Setor tenta ordenar a numerosa legislação do setor, não apenas tentando reorganizá-la segundo critérios unitários, mas também se propondo como fonte de revisão substancial de toda a matéria. No entanto, o novo texto aparece imediatamente como não exaustivo e não auto-suficiente; assim, por exemplo, o texto do Código Civil relativo a pessoas jurídicas não é tocado, exceto marginalmente, apesar de uma diretiva em contrário contida na Lei Delegada (Artigo 1, parágrafo 2, letra a, l. 6 de junho de 2016, n 106); então sobrevive a toda uma série de leis especiais, às quais o Código do Terceiro Setor se refere expressamente. A referência massiva a normas, princípios e regras típicos do direito societário é certamente peculiar, uma referência que, se por um lado tem o mérito de deixar pouco espaço para a indeterminação, por outro lado, pode apresentar o risco de sobrecarga processual excessiva. O Código do Terceiro Setor, em todo caso, embora não esteja isento de sombras, pois é natural que seja assim para textos regulatórios particularmente complexos, tem o indubitável mérito de preencher um vazio que até agora havia sido preenchido principalmente pela legislação tributária. Pode-se dizer que com o Decreto Legislativo n. 117, de 3 de julho de 2017 a lei civil queria retomar o papel de protagonista que nos anos anteriores havia falhado; que nós realmente teremos sucesso nisso, ainda é algo para ser verificado.

**Parole chiave:** *Non Profit*; Associazioni E Fondazioni; Volontariato; Impresa.

## GENESI DEL CODICE DEL TERZO SETTORE E STRUTTURA DEL PROVVEDIMENTO

È stato da qualche mese approvato il d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (c.d. Codice del Terzo Settore <sup>(2)</sup>) – in G.U. n. 179 del 2.8.2017 – Suppl. Ordinario n. 43) in attuazione della Legge Delega (l. 6 giugno 2016, n. 106) <sup>(3)</sup>, la quale prevedeva il riordino e la revisione organica della disciplina speciale e delle altre disposizioni vigenti relative a tutti gli enti del Terzo settore, ivi compresa la disciplina tributaria. Dopo diversi tentativi di revisione e riforma degli enti in questione <sup>(4)</sup> e dopo aver abbandonato l'idea della redazione di un mero Testo Unico, ha quindi visto la luce un vero e proprio Codice con lo scopo di riunire in un unico testo gran parte della regolamentazione della materia, scopo che già ad una prima lettura pare non centrato pienamente. Il decreto è in vigore dal 3 agosto 2017, benché molte delle sue parti per divenire effettive richiedano l'emanazione di disposizioni attuative, mentre per altre (specie tributarie) l'entrata in vigore risulta differita.

Il Codice risulta suddiviso in dodici Titoli: il primo ed secondo recano disposizioni di carattere generale; il terzo prevede disposizioni in materia di volontari e di attività di volontariato; il quarto ed il quinto disciplinano le specifiche tipologie di enti del Terzo settore; il titolo quinto è suddiviso in capi cui per ognuno corrisponde una diversa tipologia di enti del Terzo settore, in specie associazioni e fondazioni, organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, enti filantropici, reti associative e, con mero rinvio, imprese sociali, cooperative sociali e società di mutuo soccorso; il Titolo sesto disciplina il Registro unico nazionale del Terzo settore; il settimo reca la disciplina relativa ai rapporti con gli enti pubblici;

---

<sup>2</sup>() D'ora in poi indicato nel testo anche come Codice.

<sup>3</sup>() La legge trova origine nel Disegno di legge di Delega al Governo n. 1870 per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale, approvato dalla Camera in data 9 aprile 2015.

<sup>4</sup>() Sull'idea di una revisione generale degli enti del Libro I del Codice civile può ricordarsi il progetto della Commissione Rovelli, che può leggersi in *Associazioni e fondazioni. Dal Codice Civile alle riforme annunciate - Convegno di studi in onore di Pietro Rescigno*, a cura di Carusi, Milano, 2001. Di rilievo anche il Disegno di legge di delega al Governo per la riforma del Titolo II del Libro I del Codice Civile approvato dal Consiglio dei Ministri n. 134 del 31 marzo 2011 (proponenti Alfano-Sacconi).

L'interesse per gli enti *non profit* e per una loro regolamentazione unitaria si riscontra anche a livello di legislazione comunitaria come evidenzia il progetto di Associazione Europea, definita quale gruppo permanente perseguente scopi di interesse generale ovvero di promozione di interessi settoriali o professionali; anche nel caso di esercizio di attività economica – esplicitamente ammesso e dato pressoché per scontato – è però previsto il divieto di divisione degli utili, che è, anzi, assunto quale elemento qualificante già nella definizione all'art. 1 (cfr., per un primo inquadramento, A. Zoppini, *L'Associazione Europea*, in *Tratt. dir. priv. europeo Lipari*, II, Padova, 2003, p. 249 ss.; e poi E. Alfandari – M. Jeantin, *Le projet d'association européenne*, in *JCP*, 1988, Doc., p. 3345; U. Stramignoni, *Sul nuovo progetto della commissione in tema di associazione europea*, in *Riv. dir. int. priv. proc.*, 1993, p. 933; J. Wagner, *Der Europäische Verein*, Baden-Baden, 2000).

l'ottavo prevede disposizioni in materia di promozione e di sostegno degli enti del Terzo settore stabilendo l'istituzione del Consiglio nazionale del Terzo settore, la disciplina dei centri di servizio per il volontariato e norme in materia di risorse finanziarie destinate agli enti medesimi; il nono reca disposizioni in materia di titoli di solidarietà degli enti del Terzo settore e altre forme di finanza sociale; il decimo disciplina il regime fiscale; il Titolo undicesimo detta disposizioni in materia di controlli e coordinamento; ed infine il dodicesimo reca le disposizioni transitorie e finali.

L'entrata in vigore delle disposizioni del Codice è in parte subordinata all'adozione di tutta una serie di normativa secondaria attuativa in parte, con riguardo ad alcune disposizioni di carattere fiscale, all'ottenimento dell'autorizzazione della Commissione europea <sup>(5)</sup>.

### TERZO SETTORE E *NON PROFIT*

Con il d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 il concetto di Terzo settore è diventato nozione di diritto positivo; che sia così è evidente fin dall'intitolazione del provvedimento. Fino ad oggi il concetto di Terzo settore era limitato perlopiù al campo sociologico o al massimo di politica del diritto <sup>6</sup>. Ora è elementare che terzo settore sia, ovviamente, ciò che non è primo né secondo settore. Ed è infatti noto che il Terzo settore è nozione che si è affiancata a quelle di "primo settore", relativo al Pubblico in generale, ed a quella di "secondo settore", relativo all'impresa privata; spesso gli enti del Terzo settore, pur perseguendo attività sociali senza scopo di lucro, ed essendo sovente finanziati dallo Stato (o altri enti pubblici) <sup>7</sup>, hanno operato secondo le regole del mercato e della concorrenza. Essi però non sono né istituzioni commerciali – perché diversamente da queste perseguono finalità altruistiche <sup>8</sup> ed è loro precluso il riparto dei

---

<sup>5</sup>() Il differimento è legato sostanzialmente a due eventi e cioè l'operatività del Registro unico del Terzo settore (art. 53, 102, comma 4) e l'autorizzazione della Commissione Europea (art. 101, comma 10, che sospende l'efficacia degli artt. 77, comma 1, 80 e 86; l'art. 104, comma 2, poi sospende più in generale pressoché tutte le disposizioni fiscali del Titolo X).

<sup>6</sup> Il termine Terzo settore troverebbe il suo primo utilizzo nel Rapporto Delors «Un progetto per l'Europa» redatto nel 1978 in sede Comunitaria. Per ulteriori considerazioni sulla portata "storica" della denominazione cfr. A. Propersi – G. Rossi, *Gli enti non profit*, Milano, 2007, p. LI.

<sup>7</sup> Il finanziamento statale e più in generale i benefici fiscali trovano ragione e giustificazione proprio nel fatto che l'attività dell'ente genera benefici collettivi o comunque destinati a soggetti svantaggiati: cfr. B. Bises, *La disciplina degli enti non profit: profili economici*, in *La disciplina degli enti «non profit»*, a cura di Marasà, Torino, 1998, p. 17 ss. Si veda, poi, P. Ranci, *Non per profitto. Il settore dei soggetti che erogano servizi di interesse collettivo senza fine di lucro*, in *Quaderni della Fondazione Olivetti*, 1990, p. 11 ss.

<sup>8</sup> Sottolinea l'essenzialità del fine sociale dell'ente per appartenenza al terzo settore G. Ponzanelli, voce *Enti senza scopo di lucro*, in *Dig. disc. priv. – sez. civ.*, VII, Torino, 1991, p. 468 ss. Sul particolare aspetto

dividendi <sup>9</sup> – né enti pubblici in senso stretto, difettando dei requisiti ontologici di questi <sup>10</sup>. Nondimeno, gli enti *non profit* instaurano frequenti rapporti di collaborazione con soggetti pubblici <sup>11</sup>, essendo presenti ed operando nel mercato come qualsivoglia società lucrativa <sup>12</sup>.

A seguito di questa loro collocazione ed in forza di una progressiva evoluzione, le organizzazioni del Terzo settore sono venute ad assumere una funzione di supplenza e concorrenza con gli stessi apparati pubblici <sup>13</sup>, a metà strada tra Stato ed individuo, o, come è stato detto, a metà strada «tra la crisi dello stato sociale (*government failure*) e la perdita di fiducia nell'economia di mercato (*residual view of social welfare*)» <sup>14</sup>. Tra crisi dello stato sociale e crisi dell'economia di mercato (*market failure*), si sono, dunque, inseriti gli enti *non profit*, dimostratisi spesso più dinamici ed efficienti dei soggetti pubblici nel fornire servizi sociali e più in generale nel far fronte ai bisogni dei singoli e della collettività <sup>15</sup>; e anche più rassicuranti di

---

per cui gli enti *non profit* permetterebbero lo sviluppo e la promozione di diritti costituzionalmente garantiti cfr. R. Pardolesi, voce *Associazionismo*, in *Dig. disc. priv. (sez. civ.)*, I, Torino, 1987, p. 487 ss.

<sup>9</sup> Non solo, ma è altresì solitamente necessario che il patrimonio residuale dell'ente al momento della sua estinzione venga devoluto ad altri organismi esercenti la medesima attività istituzionale (o simile), sì che i partecipanti non abbiano modo, nemmeno indirettamente, di perseguire interessi individualistici; e ciò è quello che è esattamente previsto dall'art. 9 del d.lgs. n. 117/2017.

<sup>10</sup> Anche l'ente pubblico può ovviamente essere presente nel mercato e svolgere attività d'impresa; basti pensare agli enti pubblici economici, onerati già dal Codice civile all'iscrizione presso il registro delle imprese (art. 2201 c.c.). Potrebbe essere quindi anche molto difficile distinguere enti di diritto privato con fini istituzionali ultraindividuali ed operanti nel mercato ed enti pubblici economici con fini altrettanto ultraindividuali. Il punto implica un cenno alla questione controversa di quali siano gli indici di riconoscimento di un ente pubblico. L'argomento ha impegnato costantemente la dottrina pubblicistica (cfr. G. Miele, *La distinzione fra ente pubblico e privato*, in *Riv. dir. comm.*, 1942, I, p. 72; R. Soprano, *Per uno studio sugli enti pubblici*, Napoli, 1967; S. D'Albergo, *Sistema positivo degli enti pubblici nell'ordinamento giuridico italiano*, Milano, 1969; M.S. Giannini, *Il problema dell'assetto e della tipizzazione degli enti pubblici nell'attuale momento*, Napoli, 1973; G. Rossi, voce *Ente pubblico*, in *Enc. giur.*, Roma, 1989) che, nonostante le numerose opinioni, è giunta alla conclusione che l'unico criterio di riconoscimento soddisfacente risieda nel dovere istituzionale dell'ente di svolgere una certa attività finalizzata al perseguimento di un interesse collettivo; doverosità del perseguimento del fine ed assenza di autonomia dell'ente sono le caratteristiche ontologiche degli enti pubblici (v. Giannini, *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1950, p. 156; A. Sandulli, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1962, p. 105; V. Ottaviano, voce *Ente pubblico*, in *Enc.dir.*, XIV, Milano, 1965, p. 965).

<sup>11</sup> Si è notato, in senso critico, come questi rapporti di collaborazione possano generare il rischio di una compromissione dell'autonomia del Terzo settore rispetto agli altri (M. Capecchi, *Evoluzione del terzo settore e disciplina civilistica*, Padova, 2005, p. 44), così che l'interdipendenza funzionale tra Stato e settore del *non profit* andrebbe a scapito della competitività e della reciproca autonomia (G. Ponzanelli, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, Torino, 1996, p. 4). Sia la normativa pregressa che quella del nuovo d.lgs. n. 117/2017 confermano la fondatezza di questa considerazione.

<sup>12</sup> Non a caso il Codice riserva un intero Titolo (l'VIII°) al rapporto degli enti del Terzo settore con gli enti pubblici.

<sup>13</sup> G. Rivetti, *Onlus, autonomia e controlli*, Milano, 2004, p. 3.

<sup>14</sup> G. Ponzanelli, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, cit., p. 2. Più in generale sulla funzione economica degli enti *non profit* cfr. B. Bises, *La disciplina degli enti non profit: profili economici*, cit., p. 18 ss.

<sup>15</sup> Sul punto cfr. C. Gobbi, *Profili del non profit*, in *Riv. dir. civ.*, 2001, II, p. 27; A.Q. Curzio, *Il Terzo settore fra riforma costituzionale ed economia di mercato*, in Aa. Vv., *Gli enti non commerciali e le organizzazioni*

enti privati operanti secondo logiche squisitamente mercantili. Si è, così, assistito al passaggio dal *welfare State* alla *welfare society*<sup>16</sup>. In questo contesto all'economia di mercato si è affiancata un'economia sociale, solidale o civile, quella cioè sviluppatasi attraverso appunto gli enti del Terzo settore<sup>17</sup>.

Il Terzo settore è il settore *non profit*; difatti tra i due concetti vi è sempre stata una sovrapposizione pressoché completa: il Terzo settore è il settore del *non profit*, il settore in cui "non si lucra". "*Non profit*" o "*no profit*", che si può tradurre in italiano in "senza scopo di lucro", è stata del resto la nozione che per molti versi ha incarnato il tentativo di elaborare un concetto unificante proprio con riguardo all'ambito estensivo del Terzo settore. Una nozione, peraltro, al centro di accese discussioni; infatti è stato sempre dibattuta la circostanza se per qualificare un ente quale *non profit* fosse necessaria e sufficiente l'assenza di un lucro soggettivo – con apertura dunque anche agli enti connotati da una causa di mutualità interna<sup>18</sup> – ovvero se occorresse l'ulteriore elemento del perseguimento di fini solidaristici<sup>19</sup>.

Qualcuno per il vero ha rifiutato il problema, ritenendo unico criterio utile quello normativo, cioè quello che fa ricorso esclusivo alle categorie positive ricavabili di volta in volta dai vari ordinamenti<sup>20</sup>; l'idea suggerita è allora che non vi sia una nozione ontologica di ente *non profit*, sicché la qualificazione dell'ente come tale sarebbe il frutto di una scelta di mera politica legislativa<sup>21</sup>. Il tentativo però di attribuire alla categoria delle *non profit organizations* una dignità dogmatica<sup>22</sup> ha spinto parte della dottrina a cimentarsi in vari sforzi per

---

*non lucrative di utilità sociale*, all. a *Il Fisco*, n. 10, 1998, p. 3390. Vedi anche N. Lipari, *Per una disciplina del terzo settore. Proposte per una revisione della legislazione vigente*, Roma, 1998; dello stesso A. vedi anche il precedente N. Lipari, *Il volontariato: una nuova dimensione culturale e giuridica del Welfare State*, in *Riv. dir. civ.*, 1982, II, p. 822.

<sup>16</sup> M. Capecchi, *Evoluzione del terzo settore e disciplina civilistica*, cit., p. 51. Sullo stato sociale v. F. Rimoli, voce *Stato sociale (dir. cost.)*, in *Enc. giur.*, Roma, 2005.

<sup>17</sup> S. Zamagni, *No profit come economia civile*, Bologna, 1998; A. Maticena (a cura di), *Aziende no profit. Scenari e strutture per il terzo settore*, Milano, 1999.

<sup>18</sup> Cfr., per esempio, G.P. Barbetta, *Senza scopo di lucro*, Bologna, 1996, p. 11.

<sup>19</sup> Così la maggioranza: G. Napolitano, *Le associazioni private «a rilievo pubblicistico»*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1994, p. 583; L.F. Natoli – P. Montesano, *Enti non profit. Respicere finem*, in *Il fisco*, 1996, p. 9873; S. Zamagni, *Economia civile come risorsa*, in *Il sole 24 ore*, dossier, 7 gennaio 1998, p. 1.

<sup>20</sup> R. Briganti, *Organizzazioni "Non profit" e ONLUS*, Milano, 2000, p. 16 ss.

<sup>21</sup> E che si tratti, sostanzialmente, di una scelta (potenzialmente anche arbitraria) di politica legislativa, che prescinde da considerazioni di carattere ontologico, è evidente pensando alle cooperative sociali ed alla loro qualificazione, «in ogni caso» come onlus (art. 10, co. 8, d.lgs. n. 460/1997). L'impostazione è decisamente mutata con il Codice del Terzo settore.

<sup>22</sup> P. Schlesinger, *Categorie dogmatiche e normative in tema di «non profit organizations»*, in *Gli enti «non profit» in Italia*, a cura di Ponzanelli, Padova, 1994, p. 273 ss.

determinare la portata contenutistica del concetto <sup>23</sup>; si è fatta in specie strada l'idea che l'elemento ontologico caratterizzante tali enti risieda certo nel divieto di distribuire alla compagine associativa il profitto eventualmente realizzato dall'ente, ma soprattutto nel fatto che detto profitto debba essere necessariamente reimpiegato nella finalità istituzionale dell'organizzazione <sup>24</sup>: rileva, dunque, non tanto l'assenza di lucro oggettivo, quanto la destinazione degli utili realizzati <sup>25</sup>, che proprio in quanto reimpiegabili unicamente per determinati scopi non possono essere in alcun modo distribuiti ai membri dell'ente <sup>26</sup>.

Quanto all'idea diffusa che dette finalità e scopi precipui dovessero per forza consistere nel perseguimento di un interesse pubblico o comunque di finalità di solidarietà sociale <sup>27</sup>, si trattava probabilmente della suggestione eccessiva, benché poco giustificata, che certa legislazione fiscale esercitava su un inquadramento civilistico mancante. Se è indubbia la particolare attenzione alla finalità sociale dell'ente *non profit* presente in molta legislazione fiscale <sup>28</sup>, tuttavia, circoscritto il concetto di *non profit* al suo stretto significato di ente per il quale manca il lucro soggettivo, l'elemento ontologico del *non profit* poteva ben riconoscersi anche in mancanza di fini solidaristici/ideali, sempre ovviamente a condizione tuttavia che non fossero lucrativi. L'argomento trova conferma, del resto nel dato normativo rinvenibile nel

---

<sup>23</sup> Per un primo inquadramento generale delle varie opinioni cfr. B. Weisbrod, *The nonprofit mission and its financing: growing links between nonprofits and the rest of the economy*, in *To profit or Not to profit, the commercial transformation of the Nonprofit Sector*, ed. by Burton Weisbrod, Cambridge, 1998, p. 1 ss.; Id., *Toward a Theory of the Voluntary Nonprofit Sector in a Three-Sector Economy*, in *The Economics of Nonprofit Institutions*, New York-Oxford, 1986, p. 21 ss. Ritene, se non impossibile, assai problematica una definizione di organizzazione non profit S. Zamagni, *Economia civile come risorsa*, cit., p. 1.

<sup>24</sup> In questo senso R. Briganti, *Organizzazioni "Non profit" e ONLUS*, *ibidem*; B. Weisbrod, *The voluntary Non Profit Sector*, cit., *passim*.

<sup>25</sup> G. Ponzanelli, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, cit., p. 6.

<sup>26</sup> G. Ponzanelli, *Novità nell'universo «non profit»*, in *Giur. comm.*, 1993, I, p. 411.

<sup>27</sup> G. Napolitano, *Le associazioni private «a rilievo pubblicistico»*, cit., p. 583; anche C. Gobbi, *Profili del non profit*, cit., p. 29, che però indica come ulteriore requisito «la mancanza di uno scopo economico»; il sintagma potrebbe dare adito a dubbi, prestandosi facilmente ad essere confuso con i concetti di attività economica ovvero di scopo patrimoniale; in contrario, come già accennato e come si vedrà oltre, quello che rileva è unicamente l'assenza di uno scopo di lucro soggettivo, non già il non esercizio di un'attività economico-patrimoniale, che gli enti non lucrativi, al contrario, possono ben svolgere anche – almeno secondo l'impostazione da ritenersi preferibile e peraltro confermata dal nuovo Codice – in via principale (cfr. anche U. La Porta, *L'organizzazione delle libertà sociali*, Milano, 2004, p. 5).

<sup>28</sup> Sia sufficiente ricordare qualche dato normativo; e così l'art. 8 l. 11 agosto 1991, n. 266 che riconosce l'agevolazione fiscale (esenzione da imposte di bollo e registro) per gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato ma esclusivamente per quelle costituite per fini di solidarietà; l'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 460/1997 che, a prescindere dalle condizioni dei commi 2 e 3 del medesimo articolo, considera comunque inerenti a finalità sociali alcune attività svolte in settori successivamente indicati (assistenza sociale, socio-sanitaria, di beneficenza ecc.) con conseguente applicazione delle agevolazioni fiscali previste al decreto; o ancora l'art. 7, comma 2°, l. 8 novembre 1991, n. 381 che riduce le imposte ipotecarie e catastali per le cooperative sociali.

sistema di riconoscimento degli enti (d.p.r. 10 febbraio 2000, n. 361), inducendo a ritenere che un ente potesse tranquillamente essere *non profit* anche allorché non fossero perseguite finalità solidaristiche e sociali; il provvedimento *de quo* infatti non prevede l'utilità sociale del fine quale requisito per l'ottenimento del riconoscimento, bensì impone solo la verifica della possibilità e liceità dello scopo oltreché dell'adeguatezza del patrimonio (art. 1, co. 3), circostanza peraltro che ben poco aggiunge alle regole civilistiche ordinarie. E difatti, benché parte della dottrina ancora ritenga che l'utilità sociale del fine, pur non indicata, sia elemento a tutt'oggi indefettibile<sup>29</sup>, sembra piuttosto consolidata l'idea opposta, e condivisibile, che ritiene superato il requisito dell'utilità sociale per l'ottenimento del riconoscimento<sup>30</sup>. Del resto neppure la struttura tipologica degli enti del Libro primo del Codice civile prevede alcun indice qualificante relativamente al perseguimento di finalità sociali ovvero ultraindividuali.

Eppure la suggestione della legislazione fiscale (in specie del c.d. decreto Onlus) e di tanta legislazione speciale di settore che pur con modalità diverse ruotava attorno a nozioni di interessi sociali ha determinato una sorta di sovrapposizione tra la nozione fiscale di ente *non profit* e la nozione civile; v'è stata anzi la pretesa di rendere la nozione fiscale rilevante anche da punto di vista civilistico. Ordunque, pur con questa consapevolezza, il concetto però veniva fatto alla fine coincidere con quello di ente non avente scopo di lucro; benché quindi nella quasi totalità dei casi le finalità di solidarietà sociale o altruistiche risultassero solitamente presenti<sup>31</sup>, l'unico elemento qualificante del settore *non profit* veniva ad essere solo quello del *non distribution constraint*<sup>32</sup>.

---

<sup>29</sup> Questa ancora l'opinione – a dire il vero piuttosto isolata – di C.M. Bianca, *La norma giuridica. I soggetti*, Milano, 2002, p. 330.

<sup>30</sup> Già prima della riforma: R. Costi, *Fondazione e impresa*, in *Riv. dir. civ.*, 1968, I, p. 13, nota 62; un cenno pure in P. Rescigno, *Fondazione e impresa*, in *Riv. soc.*, 1967, p. 832; A. Zoppini, *Le fondazioni. Dalla tipicità alle tipologie*, Napoli, 1995, p. 13 ss. e 141. Dopo la riforma del d.p.r. n. 361/2000: M.V. De Giorgi, *La scelta degli enti privati: riconoscimento civilistico e/o registrazione speciale?*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2001, II, p. 88; Id., *Dalle persone giuridiche agli enti «non profit»*, in *Tratt. Rescigno, cit.*, p. 446; A. Zoppini, in *Il riconoscimento delle persone giuridiche*, a cura di M.V. De Giorgi, G. Ponzanelli, A. Zoppini, Milano, 2001, p. 19; Id., *Riformato il sistema di riconoscimento delle persone giuridiche*, in *Corr. giur.*, 2001, p. 296; M. Maggiolo, *Il tipo della fondazione non riconosciuta nell'atto di destinazione ex art. 2645-ter c.c.*, in *Riv. notariato*, 2007, p. 1150; A. Zoppini – L. Nonne, *Fondazioni e trust quali strumenti della successione ereditaria*, in *Successioni e donazioni*, a cura di Rescigno, Padova, 2010, I, p. 149-150: «il rispetto del divieto di distribuzione degli utili e la liceità dello scopo sono i requisiti necessari e sufficienti ad identificare sul piano causale la fattispecie (associativa e) fondazionale e sufficienti anche ai fini di accedere alla personificazione».

<sup>31</sup> M.V. De Giorgi, *Le associazioni riconosciute*, in *Tratt. Rescigno*, Torino, 1999, 2, 1, p. 386 s.; C. Gobbi, *Profili del non profit*, cit., p. 29.

<sup>32</sup> Su questo punto specifico, con riguardo alle fondazioni, cfr. G. Ponzanelli, *Le «non profit organizations»*, Milano, 1985, p. 19; Id., *Le fondazioni in diritto comparato*, in *Contratto e impr.*, 1989, p. 230; A. Zoppini, *Considerazioni sulla fondazione d'impresa e sulla fondazione fiduciaria regolate da una*

**ATTIVITÀ COMMERCIALE E NON COMMERCIALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE**

Già nei primi articoli del d.lgs. n. 117/2017 (segnatamente negli artt. 4 e 5) il legislatore ha posto i pilastri della riforma; qui ci viene detto cosa sono gli enti del Terzo settore e cosa possono fare. E difatti l'art. 4 inizia fornendo un elenco tipologico degli enti del Terzo settore, molti già noti ed oggetto di normative speciali, altri di nuovo conio (il riferimento in particolare agli enti filantropici e alle reti associative); l'elencazione comunque chiude con una formula residuale di carattere generale con il riferimento generico ad ogni altro ente di carattere privato e che non assuma la forma strutturale di società<sup>33</sup>; si tratta evidentemente di una formula aperta che lascia spazio anche ad altre figure tipologiche, oggi non conosciute, ma che potrebbero emergere successivamente dai vari formanti.

Il comma 2 precisa, recependo posizioni consolidate, quali enti non rientrino comunque nel Terzo settore; di sicuro rilievo la specificazione secondo la quale non possono essere enti del Terzo settore neppure quelli sottoposti a direzione e coordinamento ovvero controllati dalle amministrazioni pubbliche, dalle formazioni e associazioni politiche, dai sindacati, dalle associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche e dalle associazioni di datori di lavoro. Il concetto di direzione e coordinamento ovvero di controllo non è esplicitato dal d.lgs. n. 117/2017, ma stante la terminologia utilizzata sembra corretto ritenere che la nozione trovi una ragionevole corrispondenza nel disposto di cui agli artt. 2359 e 2497 ss. c.c. La *ratio* della disposizione benché piuttosto chiara – evitare cioè un'elusione del sistema permettendo in via indiretta quello che appare vietato in via diretta – dovrà fare i conti con la realtà di fatto dove la partecipazione, specie di amministrazioni pubbliche quali i Comuni, ad enti *non profit* non è di certo fenomeno infrequente<sup>34</sup>.

---

*recente legge francese*, in *Riv. dir. civ.*, 1991, I, p. 573 e poi, di quest'ultimo, ovviamente, *Le fondazioni: dalla tipicità alle tipologie*, cit., *passim*; v. anche H. Hansmann, *The role of non profit enterprise*, cit., p. 835. Per considerazioni relative all'ambito dell'Unione europea v. A. Barbieri, *Gli enti non profit*, in *Tratt. dir. priv. europeo Lipari*, II, Padova, 2003, p. 218 ss.

<sup>33</sup> L'esclusione *a priori* della forma strutturale della società è probabilmente frutto della vecchia idea per cui la struttura societaria è di regola inidonea a perseguire fini solidaristici, essendo essa per natura deputata al conseguimento del lucro soggettivo.

<sup>34</sup> Così, per esemplificare, ricadrebbe nell'ipotesi di esclusione dell'art. 4, comma 2, il caso di un'associazione composta da soli enti pubblici oppure il caso di un ente con la maggioranza degli amministratori nominata dalle formazioni tipologiche che non sono enti del Terzo settore in base al comma 2 del citato articolo.

Il comma 3 dell'art. 4 è invece riferito agli enti religiosi civilmente riconosciuti <sup>35</sup>. Quest'ultima disposizione dedicata agli enti religiosi recepisce ed affina quanto già si riteneva ammesso in precedenza e cioè la possibilità anche per detti enti di svolgere attività tipiche del Terzo settore. Così il d.lgs. n. 460/1997 aveva ricompreso gli enti ecclesiastici tra quelli che potevano svolgere attività di diretta utilità sociale assumendo così la qualifica di onlus; il decreto però dettava poi tutta una serie di disposizioni che ponevano questi enti al di fuori delle regole ordinarie; così si precisava che le disposizioni relative ai parametri economici concernenti la prevalenza o meno dell'attività commerciale non si applicavano agli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato avesse stipulato patti, accordi o intese (art. 10, comma 9, d.lgs. n. 460/1997); gli enti ecclesiastici erano poi espressamente esentati dal rispetto del principio di democraticità, dall'obbligo di indicare nella propria denominazione l'acronimo onlus (art. 10, comma 7, d.lgs. n. 460/1997) e ancora dal divieto di svolgere attività diverse da quelle indicate nel decreto stesso (art. 10, comma 9, d.lgs. n. 460/1997) <sup>36</sup>. L'inquadramento strutturale del decreto onlus era cioè nel senso di ritenere gli enti ecclesiastici onlus di diritto <sup>37</sup>, senza cioè che occorressero o fossero possibili valutazioni ulteriori da parte dell'autorità statale. Vicenda simile si è avuta con la disciplina dell'impresa sociale (d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155), estesa pure agli enti ecclesiastici e dove era anche presente una regolamentazione speciale per questa tipologia di enti; così, per esempio, all'ente ecclesiastico non s'impone l'obbligo di assumere la denominazione di impresa sociale (art. 7, comma 2), né è fatto obbligo, in caso di liquidazione, di devolvere il patrimonio secondo quanto previsto dal decreto, facendosi invece salve le regole speciali della l. n. 222/1985 (art. 13, comma 3); gli enti ecclesiastici erano poi

---

<sup>35</sup> Nella prima versione il riferimento era agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti. Il cambio terminologico è probabilmente legato a ragioni di opportunità, visto che per lungo tempo il sintagma ente ecclesiastico veniva inteso come riferentesi ai soli enti della Chiesa cattolica. Invero ad oggi con detto termine si ha riguardo in senso lato all'ente esponenziale di una qualsivoglia confessione religiosa che abbia stipulato accordi od intese con lo Stato, per cui per ente ecclesiastico si intende genericamente l'ente religioso riconosciuto come tale dall'ordinamento statale (A. Bettetini, *Gli enti e i beni ecclesiastici*, in *Comm. al cod. civ. Schlesinger*, Milano, 2013, p. 10; A. Picozza, *L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*, Milano, 1992, *passim*).

<sup>36</sup> L'ente ecclesiastico, cioè, poteva svolgere anche attività diverse da quelle di beneficenza, assistenza ecc. indicate nel decreto onlus, senza rischio di perdere tale qualifica; l'unico onere richiesto era la tenuta separata delle scritture contabili.

<sup>37</sup> Precisa A. Fuccillo, *Le Onlus nel sistema degli enti ecclesiastici*, in *Le Onlus tra codice civile e legislazione speciale*, a cura di M. Labriola, Napoli, 2000, p. 54, come gli enti ecclesiastici siano per loro essenza enti *non profit*. Da altri si è notato come gli enti ecclesiastici possano essere considerati l'antecedente logico e culturale di tutti gli enti *non profit*; quasi degli enti *non profit ante litteram* (così G. Feliciani, *Organizzazioni «non profit» ed enti confessionali*, in *Quad. dir. pol. eccl.*, 1997, 1, p. 13 ss. Più recentemente e per considerazioni più generali v. M.C. Folliero, *Enti religiosi e non profit tra Welfare State e Welfare Community. La transizione*, Torino, 2010, p. 150 ss.

tenuti al solo deposito del regolamento presso il Registro delle imprese (art. 5, comma 4) e alla tenuta delle scritture contabili limitatamente alle attività rientranti in quelle di utilità sociale (art. 1, comma 3).

Quest'ultima legislazione sull'impresa sociale – ora peraltro sostituita con dal d.lgs. n. 112/2017 di cui si dirà – si avvicina molto a quanto disposto dall'art. 4, comma 3, del Codice del Terzo settore, che per contro appare piuttosto lontano dalle regole di estremo favore dettate dal d.lgs. n. 460/1997. Il Codice infatti subordina l'applicabilità delle disposizioni alla presenza di alcuni requisiti sostanziali e formali, che per ciò solo espunge qualsiasi ipotesi di inquadramento automatico degli enti religiosi nel sistema degli enti del Terzo settore. Così, dopo avere circoscritto l'applicazione della disciplina *de qua* alle sole attività riconducibili a quelle di cui al successivo art. 5, si subordina il tutto a tre presupposti; il primo di natura sostanziale consistente nella costituzione di un apposito patrimonio destinato – cioè contabilmente separato dal resto – per lo svolgimento delle attività in questione e di tenuta delle connesse scritture contabili; il secondo ed il terzo sono requisiti di natura formale e pubblicitaria di recepimento in apposito regolamento delle norme del Codice e di deposito di detto regolamento presso il Registro unico nazionale del Terzo settore.

Fondamentale è il comma 1 dell'art. 4 poiché in esso vengo positivizzati i due elementi qualificanti gli enti del Terzo settore: uno sostanziale ed uno formale. Quello sostanziale ha riguardo alle finalità ed alle attività. Le finalità devono essere di tre tipi: civiche, solidaristiche o di utilità sociale<sup>38</sup>; v'è poi un elemento qualificante in negativo, vale a dire la mancanza dello scopo di lucro; di quest'ultimo aspetto si è già detto; qui giova ribadire che ciò che conta è sottolineare come quello del *non distribution constraint* confermi *per tabulas* un'idea ampiamente consolidata nel settore, come si è già detto sopra. Le attività invece devono essere di interesse generale e consistere in azioni volontarie, in erogazioni gratuite, in attività di mutualità ovvero di produzione o scambio di beni o servizi<sup>39</sup>.

L'elemento teleologico individuato dal legislatore è novità di non poco momento; come si è accennato poco sopra la questione se gli enti *non profit* dovessero o meno perseguire scopi

---

<sup>38</sup> Benché il testo normativo utilizzi la congiunzione coordinativa, appare ragionevole ritenere le tre attività in rapporto alternativo e non cumulativo tra loro.

<sup>39</sup> Il disposto dell'art. 4, comma 1, del Codice recepisce quasi letteralmente quanto previsto dall'art. 1 della Legge Delega, dedicato alle finalità della legge, che indicava il Terzo settore come quel "complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche e solidaristiche e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività d'interesse generale anche mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale nonché attraverso forme di mutualità".

ultraindividuali/solidaristici è stata sempre discussione accesa; di fronte al silenzio del Codice civile ed anche di parte della legislazione di settore (in specie del d.p.r. 361/2000) si era attinto alla legislazione speciale e, ad ampie mani, da quella fiscale (in specie dal d.lgs 460/1997) senza però raggiungere alcuna armonia sistematica; prevaleva però, come si è visto, l'idea che le finalità ultraindividuali non potessero assurgere ad elemento qualificante del settore *non profit* complessivamente inteso.

Con il d.lgs. n. 117/2017 il diritto civile viene rimesso al centro del sistema perché le finalità e gli scopi sono espressamente indicati nel testo legislativo e vengono a costituire l'elemento qualificante della fattispecie.

Non viene ovviamente eliminato il requisito del *non distribution constraint*; esso però si affianca e non più si sostituisce a quello delle finalità (civiche, solidaristiche e di utilità sociale). Le finalità e gli scopi ultimi sono quindi indicati all'art. 4 (e poi ripetuti al successivo art. 5 e all'art. 8, comma 1), mentre la tipologia delle attività trova posto all'art. 5; quest'ultimo fornisce un elenco di ben ventisei attività tipologiche, alcune con rinvii ad altre leggi speciali, che per scelta legislativa sono considerate di interesse generale; il disposto non lascia dunque spazio a nessun ulteriore giudizio di valore per queste attività che, se svolte in conformità alla legislazione di settore, rientrano automaticamente nelle attività di interesse generale; l'elencazione, per quanto ambiziosa, non è ovviamente esaustiva, come conferma il 2° comma dell'art. 5 che lascia aperta la possibilità di aggiornare con decreto l'elenco di dette attività. Fuori dalle ipotesi di tale elencazione resta la previsione di carattere generale della prima parte del comma 1, che impone un controllo sostanziale e di merito sull'effettivo perseguimento di interessi generali; stante l'elencazione dell'art. 5 sembra tuttavia più teorica che pratica l'eventualità di attività che si pretendano di interesse generale e che però non si riescano ad inquadrate in uno dei settori di cui alle lett. a) – z).

Tutte le attività di interesse generale perseguenti finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale vanno svolte senza scopo di lucro; si tratta di una precisazione ripetuta in più punti del Codice e forse in modo anche ridondante (così oltre all'art. 4, co. 1, e all'art. 5, co. 1, il dato testuale del *non distribution constraint* lo si ritrova *expressis verbis* agli artt. 26, co. 5, 32, co. 2, 35, co. 2). Anche su come debba intendersi la mancanza dello scopo di lucro la discussione è stata lenta e faticosa.

Per comprendere il punto in oggetto, frutto di una lunga evoluzione dei formanti, specie legislativo e dottrinale occorre chiarire come una cosa sono le attività svolte, altra cosa sono le modalità con cui tali attività vengono svolte. Fermo restando che le attività che gli enti del Terzo

settore devono essere di interesse generale e rientrare quindi perlopiù nell'elencazione di cui all'art. 5 del Codice, deve essere chiaro che a detti enti non è precluso – come non lo era in passato del resto – né lo svolgimento di attività economiche in senso stretto né lo svolgimento di attività di interesse generale con modalità economiche. Ora, parlare di attività economica o produttiva significa parlare di attività d'impresa, poiché è questa la definizione che si ricava direttamente dall'art. 2082 c.c.<sup>40</sup>; ma l'attività di impresa può sussistere a prescindere dalla natura dei beni o servizi prodotti, i quali ben possono essere di natura assistenziale, culturale o ricreativa<sup>41</sup>. Come accennato poc'anzi la discussione sulla possibilità da parte degli enti *non profit* di svolgere attività di impresa non è una novità<sup>42</sup>. La questione era sorta dall'interpretazione che si riteneva di dover dare all'art. 2247 c.c., disposizione che fornisce due elementi di identificazione del fenomeno societario, che è quello che per antonomasia è deputato all'esercizio di attività economiche. Per lungo tempo infatti vi è stata una sostanziale coincidenza tra fenomeno societario ed attività economica per cui si riteneva che quest'ultima non potesse che svolgersi con le forme societarie; da ciò la sostanziale sovrapposizione dei due piani. I due elementi qualificanti il fenomeno societario venivano individuati nell'esercizio in comune dell'attività economica e nella distribuzione degli utili. A seconda che si ritenesse essenziale il primo od entrambi gli elementi, scaturivano conseguenze assai diverse. Considerando cioè primario l'esercizio dell'attività economica, ne derivava la qualificazione come società di ogni gruppo che avesse esercitato un'attività economica, a prescindere dallo scopo perseguito<sup>43</sup>; al contrario, ritenendo essenziale anche il fine di distribuzione degli utili ai fini della qualificazione *sub forma societatis*, non sarebbe stato sufficiente l'esercizio di attività

---

<sup>40</sup> F. Galgano, *Diritto commerciale. L'imprenditore*, Bologna, 1982, p. 16 e 40 ss.; G.F. Campobasso, *Diritto commerciale, 1. Diritto dell'impresa*, Torino, 2010, p. 25.

<sup>41</sup> G.F. Campobasso, *Diritto dell'impresa, ibidem*. Concetto diverso e ulteriore è quello dell'economicità dell'attività, che sta a significare copertura almeno dei costi ovvero pareggio dei costi con i ricavi (G. Oppo, *Realtà giuridica globale dell'impresa nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. civ.*, 1976, I, p. 595; C. Angelici, *Diritto commerciale*, I, Roma-Bari, 2002, p. 33; E. Loffredo, *Economicità e impresa*, Torino, 1999, p. 73 ss.). L'attività produttiva, dunque, non garantisce di per sé, in assenza di metodo economico, la qualifica di imprenditore. Per converso, quindi, il metodo economico può essere adottato anche se il fine perseguito è di tipo ideale (G.F. Campobasso, *Diritto dell'impresa, cit.*, p. 32).

<sup>42</sup> Per esempio una pronuncia del 1907 della Cassazione di Firenze qualificò come struttura societaria la "Società del Carnevale di Porta S. Marco di Pistoia", ente costituito per la gestione di un'impresa di spettacoli che garantiva ai propri membri, a fronte di contributi periodici, sconti su abbonamenti e biglietti di ingresso (Cass. Firenze, 4 aprile 1907, in *Foro it.*, 1907, I, p. 758; cfr. le annotazioni critiche di F. Bonelli, *ivi*; U. Manara, *Sulla esistenza e sulla disciplina giuridica delle società di commercio irregolari*, in *Riv. dir. comm.*, 1907, II, p. 505).

<sup>43</sup> Così P. Verrucoli, *Società cooperativa*, Milano, 1958, p. 140 ss.; P. Zanelli, *La nozione di oggetto sociale*, Milano, 1962, p. 99; A. Genovese, *La nozione giuridica dell'imprenditore*, Padova, 1990, p. 232 ss.; rara la giurisprudenza: Trib. Roma, 11 giugno 1954, in *Dir. fall.*, 1954, II, p. 455; App. Roma, 5 giugno 1957, in *Foro it.*, 1957, I, p. 1274.

economica, se ciò non fosse stato accompagnato alla divisione degli utili<sup>44</sup>. In realtà la ricordata sovrapposizione tra esercizio di attività economica e fenomeno societario è ben presto sfumata, riconoscendosi come gli enti societari non abbiano affatto l'esclusiva dell'esercizio dell'attività economica.

Tanto è vero che il legislatore ha gradualmente ma costantemente riconosciuto anche agli enti non societari la possibilità di esercitare attività economiche. Ad oggi, e già ben prima dell'approvazione del d.lgs. n. 117/2017 poteva dirsi nozione acquisita che anche le associazioni e le fondazioni – e più in generale gli enti del Libro I del Codice civile, con fini ideali e comunque più in generale non societari – potessero esercitare attività di impresa, senza per questo ridondare e dover essere (ri)qualificati come società<sup>(45)</sup>, ciò non solo allorché l'attività imprenditoriale sia accessoria rispetto a quella di "altro tipo", bensì anche quando essa costituisca l'oggetto esclusivo o principale<sup>46</sup>. La conclusione indicata era del resto favorita dalla circostanza che manca, quanto agli enti del Libro I del Codice civile, una definizione causale tipica, a differenza di quanto accade per le società<sup>47</sup>, essendo testualmente evidente come agli enti del Libro I non sia assegnata una funzione tipica<sup>48</sup>; gli enti del Libro I del Codice civile sono, cioè, neutri sul piano funzionale ed operativo<sup>49</sup>. Da queste premesse discendeva

---

<sup>44</sup> Cass. 14 ottobre 1958, n. 3251, in *Foro it.*, 1958, I, p. 1617; Cass. 14 luglio 1965, n. 1508, in *Foro it.*, 1965, I, p. 1668; *amplius* F. Galgano, *Il contratto di società. Le società di persone*, Bologna, 1980, p. 16 ss.

<sup>45</sup> A. Tidu, *Associazione e fattispecie dell'impresa*, in *Riv. dir. civ.*, 1986, II, p. 507 ss.; E. Loffredo, *Economicità e impresa*, cit., p. 161 ss.; A. Cetra, *L'impresa collettiva non societaria*, Torino, 2003, p. 39 ss.; G.F. Campobasso, *Diritto dell'impresa*, cit., p. 79; A. Barba, *Associazioni, fondazioni e titolarità di impresa*, Napoli, 1996, *passim*; Id., *La normativa della fondazione*, in *Riv. dir. civ.*, 1995, II, p. 419 ss.; R. Di Raimo, *Le associazioni non riconosciute*, Napoli, 1995, p. 239 ss. In giurisprudenza Cass. 17 gennaio 1983, n. 341, in *Banca, borsa, tit. cred.*, 1984, II, p. 165; Cass. 14 giugno 1994, n. 5766, in *Giust. civ.*, 1995, I, p. 187; Trib. Napoli, 6 novembre 1989, in *Giust. civ.*, 1989, I, p. 2694.

<sup>46</sup> Cass. 14 ottobre 1958, n. 3251, cit.; Cass. 14 luglio 1965, n. 1508, cit., p. 1667; App. Palermo, 7 aprile 1989, in *Giur. comm.*, 1992, II, p. 61. Di pacifica compatibilità tipologica tra enti non lucrativi e impresa parla A. Zoppini, *Le fondazioni. Dalla tipicità alle tipologie*, cit., p. 165. Ancora contrario C.M. Bianca, *La norma giuridica. I soggetti*, cit., p. 366, il quale ritiene che lo svolgimento in via esclusiva o principale di attività commerciale riconverta l'associazione in una società di fatto.

<sup>47</sup> G. Marasà, *Contratti associativi e impresa*, Padova, 1995, p. 94 s. si riferisce testualmente solo alle associazioni; considerate, tuttavia, le novità del d.p.r. 10 febbraio 2000, n. 361, che prevede, al fine dell'ottenimento del riconoscimento, solo la verifica della possibilità e liceità dello scopo oltreché dell'adeguatezza del patrimonio (art. 1, comma 3°), l'osservazione pare ben estensibile anche alle fondazioni.

<sup>48</sup> Su questo aspetto v. già T. Ascarelli, *Società – Associazione – consorzi – cooperative. Trasformazione*, in *Riv. dir. civ.*, 1949, II, p. 425 ss.; R. Sacco, *Società e associazione*, in *Riv. dir. comm.*, 1950, II, p. 161 ss.

<sup>49</sup> G. Marasà, *Contratti associativi e impresa*, cit., p. 145 ss.; A. Zoppini, *Le fondazioni. Dalla tipicità alle tipologie*, cit., p. 94 ss.; M.V. De Giorgi, *Il nuovo diritto degli enti senza scopo di lucro: dalla povertà delle forme codicistiche al groviglio delle leggi speciali*, in *Riv. dir. civ.*, 1999, p. 298; A. Cetra, *La riforma del Terzo settore e gli enti del libro I del c.c. titolari di impresa*, in *Non Profit*, 2014, p. 43.

necessariamente che un ente anche con fini ideali ben potesse esercitare attività produttiva e commerciale <sup>50</sup>.

Quanto detto può risultare ancora più evidente distinguendo il fine mediato dal fine ultimo. Il fine ultimo degli enti *non profit* poteva anche ben essere ovviamente ideale, ma nulla impediva che detto fine potesse essere perseguito anche per mezzo dell'esercizio collettivo di un'attività economica; quest'ultima restava, comunque, un'attività strumentale – e quindi uno scopo intermedio – alla realizzazione dello scopo ultimo di tipo ideale <sup>51</sup>. Ai fini della qualificazione rileva quindi il tipo di scopo perseguito (ideale o meno) e non già il tipo di attività esercitata (economica o meno) <sup>52</sup>; resta l'affermazione pacifica e condivisibile – per la sussunzione tra gli enti *non profit* – della necessaria eterodestinazione degli utili <sup>53</sup>.

Le disposizioni del d.lgs. n. 117/2017 si pongono esattamente nel solco tracciato dalla legislazione degli ultimi anni e dagli orientamenti dottrinali più attenti. Così l'art. 79, comma 2, del Codice chiarisce che le attività di cui all'art. 5 non sono considerate attività commerciali allorché i ricavi non superino i costi; l'articolo citato prosegue poi con ulteriori specificazioni presuntive di non commercialità ai commi 5 e 6. Si tratta di una precisa scelta di diritto positivo

---

<sup>50</sup> P. Rescigno, *Fondazione e impresa*, cit., p. 812 ss.; P. Spada, voce *Impresa*, in *Dig. disc. priv. – sez. comm.*, VII, Torino, 1992, p. 50 ss.; G.F. Campobasso, *Associazioni e attività di impresa*, in *Riv. dir. civ.*, 1994, II, p. 581 ss.; L. Farenga, *Associazione, società e impresa*, in *Riv. dir. comm.*, 1982, I, p. 21 ss.; A. Cetra, *L'impresa collettiva non societaria*, cit., p. 39 ss.; Iorio, *Le fondazioni*, Milano, 1997, p. 236 ss.; G. Ponzanelli, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, cit., p. 168 s.; Cons. Stato, 14 ottobre 1997, n. 1176, in *Cons. St.*, 1997, I, p. 1354.

<sup>51</sup> G. Oppo, voce *Impresa e imprenditore*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989, p. 5; M. Perrino, *Esercizio indiretto dell'impresa «scolastica», associazione e fallimento*, in *Giur. comm.*, 1992, II, p. 61; C. Gobbi, *Profili del non profit*, cit., p. 39.

<sup>52</sup> G. Ponzanelli, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, cit., p. 101.

<sup>53</sup> Fondamentale sul punto P. Spada, *La tipicità delle società*, Padova, 1974, p. 183 ss., il quale evidenzia come l'identità di ciascuno degli schemi causali associativi si colga più sul piano dei risultati e cioè della erogazione dei risultati finali, *che non su quello della struttura* [corsivo mio]; sicché è la eterodestinazione ovvero l'audestinazione del risultato a far ricadere le singole fattispecie strutturali ora nella disciplina degli enti non lucrative del Libro I del Codice civile ora in quella degli enti lucrative del Libro V del Codice civile. In questo senso mi pare possa essere letta anche la recente affermazione di M. Costanza, *I soggetti: gli enti non commerciali*, in *Tratt. dir. civ. del Consiglio Nazionale del Notariato*, dir. da P. Perlingieri Napoli, 2012, p. 90, la quale, sviluppando l'argomento delle fondazioni bancarie, afferma che «non la natura commerciale dell'attività, bensì le modalità con le quali sono utilizzati i risultati di tale attività costituisce elemento rilevante per rinvenire un soggetto giuridico che, pur operando nell'area delle attività economico-commerciali, non si qualifica come imprenditore», visto che mi pare sufficiente concentrare l'attenzione sul fatto che il punto chiave del periodo ha riguardo non tanto al modo di esercizio dell'attività, bensì al modo di utilizzo dei risultati; come a dire, cioè, che quello che conta alla fine è sempre come vengono utilizzati e a cosa sono destinati gli utili prodotti.

ispirata al principio del pareggio dei costi con i ricavi <sup>54</sup>, per cui non conta il modo in cui si esercita l'attività ma il fatto che si producano o meno utili.

L'esercizio di attività commerciale produttiva di utili non è peraltro vietata ma anzi espressamente ammessa dall'art. 6, che sotto la nozione di "attività diverse" ricomprende tutte quelle di interesse non generale e che non rientrano pertanto nella previsione dell'art. 5. L'art. 6 va pertanto messo in correlazione con l'art. 80 che si preoccupa di definire il regime fiscale dell'attività commerciale produttiva di utili che gli enti del Terzo settore possono conseguire. Dall'art. 80 si desume come sia le attività di interesse generale (art. 5) che le attività di interesse non generale (art. 6) possano svolgersi con modalità commerciale e quindi produrre utili; in entrambi i casi dove c'è produzione di utile c'è reddito di impresa; il vantaggio che il Codice riconosce agli enti del Terzo settore è quello di smarcarsi dal regime ordinario di determinazione del reddito di impresa e di optare per quello forfetario di cui appunto all'art. 80.

Come si diceva, il Codice del Terzo settore oltre ad ammettere la possibilità di esercitare le attività di cui all'art. 5 con modalità commerciali, ribadisce e conferma la tradizionale regola del *non distribution constraint* non solo in modo formale agli artt. 4, comma 1, 5, comma 1, 26, comma 5, 32, comma 2, e 35, comma 2, precisando che l'attività debba svolgersi "senza scopo di lucro", ma anche in modo sostanziale prevedendo un'apposita destinazione del patrimonio, un divieto di distribuzione delle utilità (art. 8) e una specifica sorte del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente (art. 9). L'art. 8, comma 1, sancisce il vincolo di destinazione affettante il patrimonio degli enti del Terzo settore che – recita il citato articolo – non può che essere utilizzato "per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini del perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale". Fa riflettere il fatto che il legislatore abbia ritenuto opportuno ripetere anche in questa disposizione tutte le finalità già indicate dall'art. 4, anche perché non è chiara quale possa essere la sanzione per il caso di utilizzo del patrimonio dell'ente per altre finalità, estranee a quelle tipiche di interesse generale. Se il comma 1° pone il principio, il 2° ed il 3° ne esplicitano il dettaglio stabilendo la regola corollario del divieto di distribuzione di utili (art. 4, comma 2), poi positivizzando, con una presunzione assoluta, quando debba comunque intendersi realizzata una distribuzione (indiretta) di utili; peraltro la previsione del comma 3 dell'art. 8 pur tipizzando alcune ipotesi che vanno considerate sempre realizzanti distribuzione

---

<sup>54</sup> G. Oppo, *Realtà giuridica globale dell'impresa nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. civ.*, 1976, I, p. 595; C. Angelici, *Diritto commerciale*, I, Roma-Bari, 2002, p. 33; E. Loffredo, *Economicità e impresa*, cit., p. 73 ss.

indiretta degli utili, non esclude affatto la configurabilità anche di altre ipotesi atipiche del fenomeno.

Peraltro ogni sviamento di destinazione del patrimonio dalle sue finalità non può che concretizzarsi con il compimento di un atto; così è un atto la corresponsione di compensi o retribuzioni (art. 8, co. 3, lett. a e b), l'acquisto o la cessione di beni o servizi (art. 8, co. 3, lett. c e d); se dunque il patrimonio dell'ente non può che utilizzarsi per il perseguimento delle finalità sue tipiche, resta da chiedersi quale sia la sorte di un atto che concretizzi uno sviamento da tali finalità. Si tratta in fondo della questione, ben nota nel campo societario, degli atti *ultra vires*, cioè di quelli posti in essere dagli amministratori oltre ed al di là dell'oggetto sociale <sup>55</sup>. Tradizionalmente la problematica viene risolta in due modi: o colpendo l'atto con la sanzione dell'inefficacia ovvero incidendo sotto il profilo della responsabilità di chi ha agito <sup>56</sup>. Nel disposto dell'art. 8 nulla è previsto sul punto, mentre uno spunto lo si rinviene all'art. 9 del d.lgs. n. 117/2017, che difatti stabilisce come in caso estinzione o scioglimento dell'ente il patrimonio residuo va devoluto ad altri enti del Terzo settore previo parere dell'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore (di cui all'art. 45 del Codice); il parere è necessario e vincolante visto che gli atti compiuti in assenza o in difformità di esso sono nulli; è stata quindi prescelta dal legislatore la sanzione più grave, quella della nullità, che colpisce direttamente l'atto devolutivo. Non sembrano invece esserci effetti sull'evento estintivo dell'ente, circostanza peraltro che

---

<sup>55</sup> *Ex multis* G. Cabras, *Poteri di gestione e poteri di rappresentanza nelle società per azioni*, in *Riv. dir. comm.*, 1973, I, p. 363 ss.; F. Corsi, *Il concetto di amministrazione nel diritto privato*, Milano, 1974, p. 131 ss.; R. Weigmann, *Responsabilità e potere legittimo degli amministratori*, Torino, 1974, p. 71 ss.; F. Bonelli, *Gli amministratori di società per azioni*, Milano, 1985, p. 89 ss.; B. Quatraro, *L'oggetto sociale delle società commerciali: prassi e controllo giudiziario (parte prima)*, in *Notariato*, 1995, p. 496; P. Ferrero, *Accertamento e documentazione dei poteri di rappresentanza nelle società di persone*, in *Impresa e tecniche di documentazione giuridica*, II, Milano, 1990, p. 195 ss.; F.S. D'Agostino, *Passato e presente dell'atto ultra vires nel sistema di gestione delle società per azioni non quotate: la vendita dell'unico immobile strumentale all'attività sociale*, in *Riv. notariato*, 2005, p. 1305.

<sup>56</sup> Questa appare, per esempio, la scelta del vigente art. 2384 c.c. almeno secondo la maggioranza, per cui, fermo restando il fatto che i limiti al potere di rappresentanza derivanti dall'oggetto sociale possono essere opposti ai terzi solo nel caso in cui si provi che i terzi abbiano intenzionalmente agito a danno della società (art. 2384, comma 2, c.c.), resta comunque confermato il fatto che l'estraneità all'oggetto sociale risulta rilevante nei rapporti interni tra società e amministratore, circostanza quindi idonea e sufficiente per fondare una responsabilità di quest'ultimo (N. Abriani, *Conflitto di interessi e rappresentanza nella nuova società a responsabilità limitata*, in *Le società*, 2003, p. 421; F. Bonelli, *L'amministrazione delle spa nella riforma*, in *Giur. comm.*, 2003, II, p. 700 ss.; Id., *Atti estranei all'oggetto sociale e poteri di rappresentanza*, in *Giur. comm.*, 2004, p. 624 ss.; Id., *Amministratori di spa dopo la riforma delle società*, Milano 2004, p. 76 s.; V. Buonocore, *Le nuove forme di amministrazione nelle società di capitali non quotate*, in *Giur. comm.*, 2003, p. 403 ss.; F. Di Sabato, *Diritto delle società*, Milano, 2003, p. 288; V. Calandra Buonauro – A. Bonafini, *Società per azioni: amministrazioni e rappresentanza*, in *Giur. Comm.*, 2008, p. 37 ss.).

lascia aperta la questione del regime giuridico del patrimonio devoluto in forza di un atto nullo e che tuttavia non potrebbe ritornare in capo ad un ente ormai estintosi.

Ad ogni buon conto argomentando *a contrario* dalla previsione della nullità espressamente prevista solo per l'ipotesi di cui all'art. 9, sembra da escludere la nullità degli atti patrimoniali posti in essere per finalità estranee da quelle di cui all'art. 8, comma 1, del Codice; l'atto posto in essere in violazione delle finalità di interesse generale sarà quindi valido ed efficace, il che non significa ovviamente che non vi siano conseguenze. Esse tuttavia paiono rilevare più sul piano dell'attività complessivamente intesa che non su quello del singolo atto dispositivo. Quest'idea si pone nel solco ormai consolidato del legislatore moderno, la cui impostazione metodologica si differenzia significativamente dall'approccio tipico del passato: difatti i controlli che un tempo avevano ad oggetto essenzialmente i singoli atti, oggi sono indirizzati piuttosto all'attività complessivamente intesa<sup>57</sup>; al legislatore infatti non interessa più, in sostanza, il singolo atto ma interessa, invece, l'attività nella sua globalità ed interessa, in particolare, che la destinazione degli utili sia funzionale agli scopi non lucrativi – e nel Codice di interesse generale – propri dell'ente. Così a seguito del controllo degli organismi a ciò deputati (e segnatamente del Registro unico del Terzo settore) il compimento di atti svianti il patrimonio dalle finalità proprie dell'ente potrà determinare una sanzione sul piano della disciplina e segnatamente una sua disapplicazione, con conseguente perdita della qualifica di ente del Terzo settore<sup>58</sup>.

## L'ACQUISTO DELLA PERSONALITÀ GIURIDICA TRA CODICE DEL TERZO SETTORE, CODICE CIVILE E LEGISLAZIONE SPECIALE

Il titolo IV, capo I, del d.lgs. n. 117/2017, è dedicato alle associazioni e fondazioni del Terzo settore; tale disciplina viene ad intrecciarsi con le disposizioni del Codice civile e con la legislazione speciale dettata dal d.p.r. n. 361/2000. L'approccio del d.lgs. n. 117/2017 sembra essere quello di riunire in una disciplina unica fondazioni, associazioni riconosciute e non riconosciute; c'è difatti già all'art. 20 di esordio una tendenziale equiparazione tra le forme strutturali testé citate, circostanza che conferma l'idea della sostanziale equivalenza tra enti riconosciuti e non riconosciuti, a prova di come l'importanza di questa distinzione (cioè di quella

---

<sup>57</sup> Il cambiamento è notato *in primis* da A. Zoppini, *Le fondazioni. Dalla tipicità alle tipologie*, cit., p. 30.

<sup>58</sup> Sarà in specie in forza dell'art. 50 del Codice che l'Ufficio del Registro unico del Terzo settore potrà verificare, anche d'ufficio, la carenza o il venir meno dei requisiti necessari per la permanenza dell'iscrizione dell'ente nel Registro stesso.

tra enti riconosciuti e non riconosciuti) sia venuta gradualmente a sfumare, già prima in molta legislazione speciale ed ora anche in quella con un respiro più generale <sup>59</sup>.

Di sicuro risulta evidente dall'articolo introduttivo del Titolo IV (art. 20) il fatto che la disciplina del d.lgs. n. 117/2017 si applichi indifferentemente alle associazioni riconosciute e non riconosciute: entrambe le tipologie possono infatti essere iscritte nel Registro unico degli enti del Terzo settore. L'art. 21, comma 1, è dedicato al contenuto dell'atto costitutivo e ribadisce quanto già previsto dal più generale art. 4 e cioè che l'ente non deve avere scopo di lucro (soggettivo) e che deve perseguire finalità di interesse generale e cioè civiche, solidaristiche e di utilità sociale; dalla disposizione è poi subito chiaro come la presenza ovvero l'acquisto della personalità giuridica sia circostanza del tutto eventuale ed in funzione della quale va indicato il patrimonio iniziale dell'ente. Il comma 1° recepisce anche il c.d. principio della porta aperta allorché prevede che l'atto costitutivo debba prevedere requisiti e procedure di ammissione di eventuali nuovi associati secondo principi non discriminatori <sup>60</sup>. Il comma 2°

---

<sup>59</sup> Quella tra enti con personalità giuridica e senza personalità è un'altra distinzione da tempo entrata in crisi. Se nel disegno originario del Legislatore del '42 l'attribuzione della personalità giuridica contrapponeva nettamente gli enti soggetti di diritto agli altri, oggi è ormai pacifico che la soggettività giuridica vada riconosciuta comunque a prescindere dalla personalità giuridica e dalle procedure che le sono proprie, sicché «tutti gli enti sono dotati di capacità giuridica di agire, possono acquistare ed alienare beni [...], essere titolari di patrimoni» (M.V. De Giorgi, *La scelta degli enti privati: riconoscimento civilistico e/o registrazione speciale?*, cit., p. 86; sulla attuale irrilevanza del riconoscimento v. anche M. Basile, in *Associazioni e fondazioni. Dal Codice Civile alle riforme annunciate*, cit., p. 9 e sempre M.V. De Giorgi, *Dalle persone giuridiche agli «enti non profit»*, in *Tratt. Rescigno*, cit., p. 282, nt. 1, dove si parla, a tal riguardo, di un problema ormai «venerando»). Quanto alla distinzione tra soggettività e personalità giuridica, si è autorevolmente osservato come quest'ultima sia ormai «solo una formula linguistica per indicare la posizione di privilegio [...] sul piano della responsabilità patrimoniale» (così F. Gazzoni, *Osservazioni non solo giuridiche sulla tutela del concepito e sulla fecondazione artificiale*, in *Dir. fam.*, 2005, p. 185; di mera formula linguistica già parlava il N. Lipari, *Spunti problematici in tema di soggettività giuridica*, in *La civilistica italiana dagli anni '50 ad oggi tra crisi dogmatica e riforme legislative*, Padova, 1991, p. 55 ss.). Più in generale sul punto v. G.L. Pellizzi, voce *Soggettività giuridica*, in *Enc. giur.*, Roma, 1994.

Da molteplici punti di vista v'è, quindi, nella sostanza, una tendenziale equivalenza tra enti riconosciuti e non riconosciuti. Il fatto che l'importanza della qualifica formale sia indubbiamente venuta meno trova conferma anche in una serie di interventi legislativi settoriali da cui risulta chiaramente l'irrilevanza della presenza della personalità giuridica. Così, ad esempio, il d.p.r. 9 ottobre 1990, n. 309 – dedicato alle organizzazioni assistenziali, di cura e riabilitazione – ha riguardo indifferentemente ad associazioni riconosciute e non riconosciute; e l'art. 5 della l. 11 agosto 1991, n. 266, fa riferimento generico alle organizzazioni di volontariato, anche prive di personalità giuridica. Questo non significa, ovviamente, che non permangano delle differenze (segnatamente quella sulla responsabilità patrimoniale), significa piuttosto che sempre più spesso l'applicazione di certe discipline prescinde dalla presenza o meno della personalità giuridica.

<sup>60</sup> Il principio di democraticità è uno dei criteri direttivi generali della Legge Delega (Legge 6 giugno 2016, n. 106, art. 2, lett. a). Sul concetto di «carattere aperto» delle associazioni v. Cass. 14 ottobre 1958, n. 3251, in *Foro it.*, 1958, I, p. 1617; Cass. 14 ottobre 1960, n. 2743 in *Giust. civ.*, 1960, I, p. 1900. L'elemento «democratico» è stato identificato di volta in volta con vari concetti, quali l'adozione del

recepisce invece un principio ben noto nel campo societario, riportando pressoché letteralmente il disposto dell'art. 2328, ult. co., c.c.; si sancisce così da una parte la possibile scissione documentale tra atto di nascita dell'ente (atto costitutivo) ed atto disciplinante il funzionamento del medesimo (statuto), dall'altra parte si stabilisce l'unitarietà giuridica dei due elementi, per cui lo statuto integra l'atto costitutivo; il primo anzi prevale sul secondo in caso di contrasto, esattamente replicando quanto previsto per le società <sup>(61)</sup>.

Ma è indubbiamente l'art. 22 a presentare alcune delle novità di maggior rilievo sul piano civilistico, che incidono sul Codice civile e su parte della legislazione civilistica di settore. La disposizione pone le basi di un procedimento di riconoscimento della personalità giuridica alternativo a quello classico di cui al d.p.r. 10 febbraio 2000 n. 361 <sup>62</sup>, stabilendo infatti che in deroga alla procedura di cui al decreto citato la personalità giuridica possa essere acquisita anche con l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore (art. 22, comma 1), ovviamente seguendo lo specifico *iter* che i commi successivi del medesimo articolo delineano. Così il comma 2 dell'art. 22 riconosce al notaio la funzione di controllo sulle associazioni e le

---

metodo collegiale, del principio maggioritario, ovvero di quello di parità di trattamento; su questi aspetti cfr. G. Volpe Putzolu, *La tutela dell'associato in un regime pluralistico*, Milano, 1977, p. 96 ss.; F. Galgano, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1976, p. 48 ss.; P. Rescigno, *Il principio di uguaglianza nel diritto privato*, in *Persona e comunità*, I, Padova, 1987, p. 354 ss.; M. Balzano, *Democraticità dell'organizzazione delle Onlus*, cit., p. 103 s. Più recentemente M. Maggiolo, *Clausole di apertura e «porta aperta» nei procedimenti di adesione a contratti plurilaterali*, in *Riv. dir. civ.*, 2010, p. 786 ss.; più in generale v. E. Cesaro, *Contratto aperto e adesione del terzo*, Napoli, 1979, p. 75 ss. Diforme, in giurisprudenza, TAR Veneto, 29 settembre 1990, n. 1013, in *Il dir. della regione*, 1990, p. 945, per il quale né il principio di parità di trattamento né quello maggioritario sarebbero di ordine costituzionale ovvero di ordine pubblico: essi sarebbero, dunque, derogabili; analogamente Trib. Verona, 7 dicembre 1987, in *Giur. it.*, 1989, I, 2, p. 76 ss.; Trib. Bari, 21 novembre 1981, in *Foro it.*, I, c. 2870. In dottrina, critici sul fatto che il principio di democraticità sia essenziale all'associazionismo, considerato anche il superiore principio di libertà organizzativa di cui all'art. 18 Cost., E. Rossi, *I criteri di identificazione delle onlus*, in *Terzo settore e nuove categorie giuridiche: le organizzazioni lucrative di utilità sociale*, a cura di L. Bruscutta – E. Rossi, Milano, 2000, p. 67; M. Erolì, *Le associazioni non riconosciute*, Napoli, 1990, p. 112 ss.; V. Tondi della Mura, *Vecchie tendenze e nuovi orientamenti legislativi e costituzionali in tema di enti non profit*, in *Non profit*, 1997, p. 286, per il quale l'insistenza sul requisito di democraticità sarebbe una preoccupazione tutta italiana, non trovandosene traccia, per esempio, nei disegni di legge di disciplina internazionale delle organizzazioni non governative di cooperazione e di solidarietà internazionale (cd. ONG).

<sup>61</sup> Sulla questione del rapporto tra atto costitutivo e statuto v. M. Di Fabio – S. Tondo, *Atto costitutivo e statuto di società*, in *Riv. notariato*, 1992, p. 443 ss.; E. Marmocchi, *La discussa natura dello statuto allegato*, in *Riv. notariato*, 2004, p. 811 ss.; S. Tondo, *Sul rapporto tra atto costitutivo e statuto nei diversi tipi societari*, in *Vita not.*, 2008, p. 695.

<sup>62</sup> Sul sistema di riconoscimento degli enti del d.p.r. 10 febbraio 2000, n. 361, che come già detto non prevede l'utilità sociale del fine quale requisito per l'ottenimento del riconoscimento, bensì impone solo la verifica della possibilità e liceità dello scopo oltreché l'adeguatezza del patrimonio (art. 1, co. 3), si veda A.A. Carrabba, *Lo scopo delle associazioni e delle fondazioni (art. 1, co. 3, d.p.r. 10 febbraio 2000, n. 361)*, in *Riv. notariato*, 2001, p. 776.

fondazioni del Terzo settore che mirino ad acquisire la personalità giuridica; è il notaio infatti che – analogamente a quanto previsto nel caso delle società di capitali – allorché riceva un atto costitutivo di associazione o fondazione del Terzo settore ovvero pubblici un testamento che disponga una fondazione del Terzo settore deve verificare la presenza di tutti i requisiti previsti dal Codice, tra cui in particolare la presenza di un patrimonio minimo, che deve essere di Euro 15.000 per le associazioni ed Euro 30.000 per le fondazioni<sup>63</sup>; in specie il comma 4 supera qualsiasi giudizio arbitrario visto che pone una presunzione assoluta di adeguatezza allorché il patrimonio raggiunga la soglia minima di legge. Alla stregua di quanto previsto per la c.d. omologa societaria il notaio può ritenere non sussistenti le condizioni richieste dalla legge e quindi rifiutare di procedere all'iscrizione dell'ente nel Registro unico; il notaio ha l'onere di motivare il proprio rifiuto. In questo caso si aprono tre possibilità: la prima consiste nella facoltà riconosciuta ai fondatori, agli amministratori o, solo in mancanza di questi, ai singoli associati di rivolgersi direttamente all'ufficio del Registro competente per richiedere l'iscrizione; l'ufficio potrà o motivare il diniego o richiedere un'integrazione documentale, mentre nel caso non si pronunci l'iscrizione si intenderà negata, circostanza quest'ultima che si spiega con il fatto che, poiché la centralità del controllo è riconosciuta al notaio, il diniego di questi viene già inteso come presunzione di difetto degli elementi minimi per l'inquadramento tra gli enti del Terzo settore. La seconda possibilità è che, abbandonata la strada del Codice del Terzo settore, si opti per la procedura ordinaria di riconoscimento di cui al d.p.r. 361/2000. Ed infine, in terza istanza, è sempre possibile che l'ente opti per abbandonare la richiesta di riconoscimento della personalità giuridica, decidendo di operare come ente non riconosciuto.

Con la procedura di cui all'art. 22 si è pertanto creato un doppio binario per il riconoscimento della personalità giuridica degli enti, l'uno alternativo all'altro; c'è quello tradizionale di cui al d.p.r. 361/2000 che passa attraverso un controllo di tipo amministrativo e la verifica di certi presupposti – segnatamente liceità e possibilità dello scopo e adeguatezza del patrimonio; e poi c'è quello dell'art. 22 del Codice del Terzo settore in cui il controllo spetta al notaio e laddove la verifica delle condizioni attiene ai vari elementi richiesti dal Codice stesso.

---

<sup>63</sup> Con questa scelta il legislatore ha voluto chiaramente staccarsi dal disposto dell'art. 1, comma 3, d.p.r. 361/2000 che in modo indefinito richiede un "patrimonio adeguato alla realizzazione dello scopo". Esattamente come accade per le società a responsabilità limitata (art. 2465 c.c.) sono inoltre ammessi apporti anche diversi dal denaro a condizione però che il valore di questi sia attestato da apposita perizia giurata redatta da un revisore legale o da una società di revisione che deve essere allegata all'atto costitutivo; l'art. 22, comma 4, non ha invece ripetuto il contenuto che la perizia deve avere (*i.e.*: descrizione dei beni o dei crediti, criteri di valutazione ed attestazione che il loro valore è almeno pari a quello ad essi attribuito per la determinazione del patrimonio) benché appaia pressoché scontato che tali perizie verranno redatte sulla falsariga di quelle societarie.

L'ente del Terzo settore che voglia conseguire la personalità giuridica avrà anche l'onere di rispettare il requisito di forma previsto in via generale dall'art. 14 c.c. e cioè quello di costituirsi per atto pubblico<sup>64</sup>. Sempre con riguardo alla forma va precisato che il d.lgs. n. 117/2017 non prescrive per la semplice iscrizione al Registro unico del Terzo settore alcuna forma particolare; sarà quindi possibile utilizzare anche la semplice scrittura privata, anche sotto forma dei c.d. modelli standardizzati richiamati dall'art. 47, comma 5; poiché peraltro nulla esclude che anche un'associazione non riconosciuta ricorra all'atto pubblico per costituirsi, può porsi il problema di capire quando effettivamente l'iscrizione nel registro unico del Terzo settore sia formalità idonea anche per l'attribuzione della personalità giuridica; potrebbe infatti accadere che un'associazione, che ha tutti i requisiti dell'ente di Terzo settore e che magari si doti di un patrimonio minimo di 15.000 Euro, decida di costituirsi per atto pubblico e purtuttavia desideri operare come associazione non riconosciuta, non avendo alcun interesse all'acquisto della personalità giuridica. Per quanto detto pare logico ritenere che l'acquisto della personalità giuridica attraverso la procedura delineata dall'art. 22 del Codice presupponga, oltre agli elementi esplicitati dalla disposizione in questione, anche un altro elemento implicito ma indefettibile e cioè un'espressa manifestazione di volontà acquisitiva della personalità giuridica; occorre cioè che nell'atto costitutivo venga espressamente manifestata la volontà di acquistare la personalità giuridica, in difetto della quale l'iscrizione nel registro unico del Terzo settore, pur in presenza degli altri elementi richiesti dall'art. 22, non potrà dirsi sufficiente ad integrare la fattispecie idonea a far acquistare la personalità giuridica.

La disciplina testé delineata evidenzia la sovrapposizione che chiaramente è venuta a crearsi tra norme del Codice civile, d.p.r. 361/2000 e Codice del Terzo settore. Fa specie del resto come, nonostante le direttive della Legge delega<sup>65</sup>, il Codice civile non sia stato pressoché toccato se non per l'introduzione di un solo articolo (è l'art. 42 *bis* c.c., come introdotto dall'art.

---

<sup>64</sup> L'art. 22, comma 2, parla di atto "ricevuto" dal notaio, senza altro specificare; l'espressione, in sé atecnica, lascerebbe in astratto spazio per ritenervi compresa sia l'ipotesi dell'atto pubblico che quella della scrittura privata autenticata. Tuttavia sembra difficile che il sintagma utilizzato dal legislatore al comma 2 dell'art. 22, in difetto di una chiara volontà in questo senso, abbia in sé una reale portata precettiva derogatoria della regola generale sulla forma di cui all'art. 14 c.c.; piuttosto, più ragionevolmente, l'espressione utilizzata non pare che essere meramente descrittiva del fenomeno e cioè del fatto che l'atto (pubblico) è (ovviamente) ricevuto dal notaio. Del resto che sia così è confermato dal successivo comma 6 dell'art. 22, che stabilisce che le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto devono risultare da atto pubblico, formalismo che avrebbe ben poco senso se l'atto da modificare non avesse a propria volta forma pubblica.

<sup>65</sup> L'art. 1, comma 2, lett. a) prevedeva tra gli obiettivi anche la "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".

98 del Codice), probabilmente per una sorta di timore reverenziale del legislatore. Ci saranno quindi enti (associazioni riconosciute e non riconosciute e fondazioni) che troveranno disciplina nel solo Codice civile senza essere soggetti al Codice del Terzo settore o perché non ne hanno i requisiti o perché, più semplicemente decideranno di non iscriversi nel Registro unico del Terzo settore; enti (associazioni riconosciute e fondazioni) con personalità giuridica acquisita secondo la procedura del d.p.r. 361/2000; enti del Terzo settore iscritti al Registro unico e privi della personalità giuridica (associazioni non riconosciute); ed enti del Terzo settore iscritti al Registro unico con personalità giuridica (associazioni riconosciute e fondazioni). Così come l'ente espulso dall'ambito operativo del Codice con sua cancellazione dal Registro unico potrà ovviamente continuare ad operare secondo le norme del Codice civile; circostanza che comprova due cose: da una parte il fatto che la cancellazione dell'ente dal Registro unico non significa estinzione dell'ente, dall'altra il fatto che nell'ottica del legislatore la normativa del Codice civile dovrebbe degradare a disciplina residuale.

Coesisteranno quindi gli enti tradizionali che continueranno a basarsi sulle poche e snelle norme del Codice civile ed enti del Terzo settore soggetti alla disciplina del d.lgs 117/2017; la normativa del Codice civile sarà sempre quella generale (ma residuale), mentre quella del Codice del Terzo settore, benché con indubbie pretese di esaurire ed assorbire tutti gli enti non lucrativi, sarà sempre normativa speciale. Dunque si verrà probabilmente a creare un sistema a due velocità: Codice Civile e Codice del Terzo settore, dove peraltro non è detto, stante i non pochi appesantimenti organizzativi, che quello più attrattivo per gli operatori sia per forza quest'ultimo come conformato dalla riforma in discorso, benché non possa trascurarsi l'importanza degli incentivi fiscali di cui in parte si è detto e di cui in parte si dirà oltre.

## **CONTROLLI E GLI ORGANISMI DI COORDINAMENTO DEL TERZO SETTORE: CSV, FUN, FOB, ONC, OTC...**

Il sistema di controlli delineato dal Codice si fonda sostanzialmente su due grandi pilastri: da una parte il controllo esercitato su atti e attività da parte del Registro unico del Terzo settore; dall'altra quella di direzione e coordinamento riconosciuta al Consiglio Nazionale del Terzo settore. Del registro unico già si è detto. Del Consiglio nazionale del Terzo settore e degli altri organismi di promozione e sostegno tratta il Titolo VIII. Il Consiglio nazionale del Terzo settore è un organo centrale istituito presso il Ministero del lavoro (art. 58); le sue funzioni sono perlopiù di tipo consultivo e di indirizzo (art. 60), per alcuni aspetti molto simili a quelle svolte

dalle *charity Commission* dell'Inghilterra (<sup>66</sup>), benché assai meno rilevanti visto che si esauriscono perlopiù nell'espressione di pareri non vincolanti (art. 60).

Più di dettaglio e maggiormente invasivi sono invece gli organismi di controllo cui sono dedicati i Capi successivi del Titolo VIII. Così il capo II è dedicato ai centri di servizio per il volontariato (c.d. CSV), dando attuazione all'art. 5, comma 1, lettera e) della legge delega, che prevede la revisione del sistema dei centri di servizio per il volontariato introdotti dall'art. 15 della legge 11 agosto 1991, n. 266 (Legge-quadro sul volontariato). L'art. 61 stabilisce così i requisiti prescritti per l'accreditamento dei Centri di servizio per il volontariato stabilendo che i CSV assumano la forma giuridica di associazione riconosciuta del Terzo settore (cioè con personalità giuridica), e siano costituiti da organizzazioni di volontariato di cui alla sopra citata legge 11 agosto 1991, n. 266 e da altri enti del Terzo settore, ad esclusione di quelli costituiti in forma societaria; il comma 1 indica in modo molto puntuale il contenuto dello statuto.

L'accredito dei CSV spetta ad un altro organismo e precisamente agli organismi territoriali di controllo (c.d. OTC) a loro volta espressione dell'organismo nazionale di controllo (c.d. ONC). L'organismo nazionale di controllo (ONC) è una fondazione da costituire con decreto ministeriale le cui funzioni principali sono indicate dal comma 5 dell'art. 64 del Codice; in particolare determina e riceve i contributi dalle fondazioni di origine bancaria (c.d. FOB) (<sup>67</sup>); amministra il fondo unico nazionale (c.d. FUN); stabilisce l'ammontare dei contributi da corrispondere ai CSV, definisce gli indirizzi generali, i criteri e le modalità operative degli organismi territoriali di controllo (c.d. OTC). La funzione di indirizzo e controllo sui CSV riconosciuta in via generale all'ONC dall'art. 64, comma 1, è esercitata per mezzo degli OTC, che sono gli uffici territoriali, privi di autonoma soggettività, dell'ONC (art. 65); il comma 2 dell'art.

---

<sup>66</sup>() Alle *charity Commission* spetta tra l'altro la competenza per la procedura di *registration*. Sostanzialmente spetta ai *Charity Commissioners* selezionare gli interessi di volta in volta ritenuti meritevoli di essere perseguiti da una *charity* e, di conseguenza, ammetterne la *registration* come tale (cfr. Watt, *Todd and Watt's Cases and Materials on Equity and Trusts*, Oxford, 2007, p. 246 ss.). Anche l'ordinamento spagnolo ha preso ad ispirazione il modello inglese perlomeno quanto alla struttura ed alla funzione delle *Charities Commissions*, creando un'autorità di vigilanza (c.d. *Protectorado*) con funzione di rilascio di pareri obbligatori in ordine al riconoscimento della *fundación* e più in generale con ampi compiti consultivi per tutto il settore (cfr. *Real Decreto* n. 765 del 1995, n. 316 del 1996, n. 384 del 1996 e n. 776 del 1998).

<sup>67</sup>() Sulle fondazioni bancarie si vedano il d.lgs. 20 novembre 1990, n. 356 e il d.lgs. 17 maggio 1999, n. 153. In dottrina: P. Rescigno, *La fondazione ed i gruppi bancari*, in *Banca, impr. soc.*, 1992, p. 389 ss.; G. Ponzanelli (a cura di), *Le fondazioni bancarie*, Torino, 2005; M. Nuzzo (a cura di), *Le fondazioni bancarie*, Napoli, 2000; R. Costi, *La riforma delle «fondazioni bancarie»*, in *Studi in onore di Pietro Rescigno*, II, Milano, 1998, p. 227 ss.; A. Gentili, *Fondazioni bancarie e progettazione legislativa. Profili civilistici*, in *Riv. dir. civ.*, 1998, II, p. 11 ss.; P. Schlesinger, *Le c.d. «fondazioni bancarie»*, in *Banca, borsa e tit. credito*, 1995, I, p. 421 ss.; A. Zoppini, *Commento alla legge sulle c.d. fondazioni bancarie*, in *Corr. giur.*, 1999, p. 411 ss.

65 ne individua 14 perlopiù su base regionale <sup>(68)</sup>; le loro funzioni sono indicate all'art. 65, comma 7.

Il finanziamento dei CSV è garantito dal FUN; l'art. 62 infatti istituisce il fondo unico nazionale (c.d. FUN), alimentato dalle Fondazioni di origine bancaria (c.d. FOB), mediante contributi annuali obbligatori, integrativi o volontari, e, come detto, amministrato dall'Organismo nazionale di controllo. I contributi annuali obbligatori dovuti dalle FOB corrispondono, ai sensi del comma 3, ad una quota non inferiore al quindicesimo del risultato della differenza tra l'avanzo dell'esercizio meno l'accantonamento a copertura dei disavanzi pregressi, alla riserva obbligatoria e l'importo minimo da destinare ai settori rilevanti, individuati in conformità alle previsioni del decreto legislativo n.153/1999; le Fondazioni di origine bancaria calcolano ogni anno, in sede di approvazione del bilancio di esercizio, le somme in tal modo dovute, versandole al Fondo unico nazionale entro il 31 ottobre dell'anno di approvazione del bilancio (art. 62, commi 3 e 4).

Al vertice di tutto è poi istituita una Cabina di regia presso la Presidenza del Consiglio dei ministri con il compito di coordinare e raccordare le funzioni dei vari ministeri (art. 97); la sua funzione è per certi versi tutoria dello stesso Codice, visto che essa in particolare dovrà coordinare l'attuazione del Codice al fine di assicurarne la tempestività, l'efficacia e la coerenza ed esprimendo, là dove prescritto, il proprio orientamento in ordine ai relativi decreti e linee guida.

Quanto poi all'ambito fiscale degli enti del Terzo settore il controllo viene riconosciuto, ovviamente, all'Amministrazione finanziaria (art. 94), con obbligo di quest'ultima di comunicare adeguatamente con l'ufficio del Registro unico (art. 94, comma 2).

## IL REGIME FISCALE E QUALCHE CENNO SULL'IMPRESA SOCIALE

Uno delle obiettivi che la legge delega poneva al Codice del Terzo settore era quello di riordinare e rivedere la disciplina tributaria degli enti in questione (art 1, comma 2, lett. b della legge delega); fino ad oggi il testo normativo che più di altri ha influenzato il settore degli enti *non profit* è stato certamente quello sulle Onlus (d.lgs. n. 460/1997). Benché le disposizioni sulle Onlus siano state abrogate dal Codice (art. 102, comma 2, lett. a) e quindi siano destinate a

---

<sup>68</sup>() Ciascun OTC deve poi far approvare il proprio regolamento di funzionamento all'ONC (art. 65, comma 6); l'approvazione dell'ONC pare essere condizione di efficacia del medesimo.

scomparire anche se non immediatamente <sup>69</sup>, tuttavia può affermarsi come il modello fiscale proposto dal d.lgs. n. 117/2017 altro non sia che quello del vecchio decreto Onlus; esattamente come aveva fatto il d.lgs. n. 460/1997 imponendo degli adeguamenti statutari per poter godere del regime fiscale agevolato, così il Codice del Terzo settore pone determinati requisiti civilistici quale presupposto per l'applicazione di un certo regime fiscale.

Il Codice tuttavia restringe in parte le maglie del decreto Onlus che, come si è già ricordato sopra, era agevolativo in modo totalizzante, spesso prescindendo dall'effettiva modalità di svolgimento dell'attività; come detto infatti il decreto Onlus tendeva a riconoscere un'agevolazione generalizzata astraendosi dalla modalità di esercizio dell'attività, da una parte attraendo ogni attività nell'ambito del non-commerciale, dall'altra ponendo diverse presunzioni di legge per cui certe entità tipologiche rientravano per definizione nel concetto di onlus <sup>70</sup>. Il d.lgs. n. 117/2017 invece abbandona la logica della agevolazione senza se e senza ma e pone una fondamentale distinzione tra attività non commerciali ed attività commerciali. Pertanto viene disciplinata in termini differenti la fiscalità degli enti che svolgono l'attività tipica di cui all'art. 5 con modalità commerciali rispetto a quelli che non esercitano (od esercitano solo marginalmente) l'attività di impresa. Come già detto in precedenza il criterio discrezionale per valutare ciò che è commerciale da ciò che non lo è viene individuato nel rapporto costi/ricavi (art. 79, comma 2); per le attività che invece producono utili (nel senso di cui all'art. 79, comma 5, cioè proventi delle attività tipiche di cui all'art. 5 o dell'art. 6 svolte in forma commerciale che superano i proventi derivanti da attività non commerciale) il Codice, esclusa una regola di esenzione pura, riconosce comunque la possibilità di optare per un regime fiscale forfetario agevolato (art. 80). Poste le regole fiscali generali agli artt. 79-83, il Capo II (artt. 84-86) è poi dedicato al regime fiscale delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale.

Riassumendo pertanto una disciplina non particolarmente limpida, può affermarsi come nel Codice del Terzo settore abbia trovato disciplina l'aspetto fiscale relativo all'attività svolta da enti a struttura non imprenditoriale, non importa se in via secondaria o principale. Questi svolgeranno comunque le attività di cui all'art. 5, che sono quelle tipiche e caratterizzanti gli enti del Terzo settore; a queste potranno aggiungersi, ma solo in via secondaria e strumentalmente, attività diverse (art. 6). A seconda poi del rapporto costi/ricavi l'attività (non importa se

---

<sup>69</sup> L'abrogazione infatti decorrerà dal termine di cui al successivo art. 104, comma 2.

<sup>70</sup> Così per esempio erano Onlus di diritto le cooperative sociali, le organizzazioni di volontariato (art. 10, comma 8, d.lgs. n. 460/1997) o gli enti ecclesiastici (art. 10, comma 9, d.lgs. n. 460/1997).

riconducibile all'art. 5 o all'art. 6) sarà considerata non commerciale (art. 79) ovvero commerciale ma comunque assoggettabile ad un regime impositivo forfetario di favore (art. 80). In conclusione il criterio adottato dal Codice non è più quello meramente soggettivo, in forza del quale l'esclusione impositiva veniva basata unicamente sulla qualificazione positiva dell'ente in una o in altra categoria, bensì diventa oggettivo e basato sul tipo e sulla modalità dell'attività svolta che potrà essere commerciale e non commerciale a seconda dell'effettivo ricorrere dei parametri individuati dalla legge.

Fuoriesce invece dall'ambito operativo del Codice del Terzo settore l'attività svolta da enti a struttura imprenditoriale, benché senza scopo di lucro e perseguiti finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale. E difatti le disposizioni del Titolo X del Codice vanno lette in stretta correlazione con quelle disciplinanti l'impresa sociale, espulsa dall'ambito del Codice del Terzo settore (come emerge chiaramente dalla norma di rinvio dell'art. 40 e, nell'ambito strettamente fiscale in discorso, dalla formula dell'art. 79, comma 1, che evidenzia l'inapplicabilità delle disposizioni fiscali del Codice agli enti qualificabili come imprese sociali). La revisione della disciplina sull'impresa sociale era un altro degli obiettivi della legge delega (art. 1, comma 2, lett. c) e così infatti ha fatto il legislatore emanando il d.lgs. 3 luglio 2017 n. 112, che ha abrogato il precedente d.lgs. 24 marzo 2006 n. 155 <sup>71</sup>. La disciplina dell'impresa sociale è

---

<sup>71</sup> L'impresa sociale, introdotta dal d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155, è fattispecie da inquadrare nel concetto di impresa in senso proprio (e infatti il vecchio art. 1, comma 1, stabiliva che: «Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale, e che hanno i requisiti di cui agli articoli 2, 3 e 4 del presente decreto»); la stessa definizione non lasciava spazio a dubbi (*i.e.*: l'attività è economica ed è organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi). Sennonché per essere "sociale" l'impresa doveva presentare due peculiarità: beni e servizi dovevano essere di utilità sociale (secondo quanto era disposto dall'art. 2 del d.lgs. n. 155/2006); e doveva mancare lo scopo di lucro, essendo vietata l'autodestinazione di utili e avanzi di gestione (art. 3, comma 2, lett. a), d.lgs. n. 155/2006).

L'impresa sociale si connotava dunque non tanto per la sua struttura organizzativa, ma per la finalità perseguita e per il divieto assoluto di distribuire qualunque forma di utile (art. 3, comma 2, d.lgs. n. 155/2006: «[omissis] è vietata la distribuzione, anche in forma indiretta, di utili e avanzi di gestione, comunque denominati, nonché fondi e riserve in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori»). Il nuovo art. 1 del d.lgs. n. 112/2017 fornisce una definizione rivista di impresa sociale, confermando che qualsiasi ente privato, anche a struttura societaria, può assumere la qualifica di impresa sociale ed aggiungendo fin da subito che le finalità devono essere di interesse generale, le stesse degli enti del Terzo settore: finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. L'attività di impresa è svolta in via stabile e principale, pur senza scopo di lucro (soggettivo). È stato peraltro attenuato, in armonia con quanto previsto dalla legge delega (art. 6, lett. d), l. 6 giugno 2016, n. 106), il divieto assoluto di distribuzione degli utili (art. 3, d.lgs. n. 112/2017).

Dall'impianto del d.lgs. n. 112/2017 è quindi confermata la possibilità per le più diverse forme strutturali di assumere la qualifica di impresa sociale; potrà quindi trattarsi di società personificate (di capitali) o non personificate (di persone) ovvero di enti non societari con o senza personalità giuridica (associazioni

stata così in parte riformulata; in specie sono state ampliate le attività esercitabili dall'impresa sociale (art. 2 d.lgs. n. 112/2017) e soprattutto si è introdotta una disciplina fiscale *ad hoc*, la cui mancanza era stata probabilmente una delle ragioni principali dello scarso successo dell'istituto. L'intento del legislatore è evidentemente quello di fare dell'impresa sociale il polo attrattivo di tutti quei soggetti che svolgono attività commerciale prevalente e la cui organizzazione, pur nel perseguimento di finalità di interesse generale, è associabile, sotto il profilo organizzativo, a quella di un'impresa pur con i limiti derivanti dal reinvestimento degli utili nelle finalità di interesse generale.

Delle imposte indirette e dei tributi locali tratta l'art. 82 che per gran parte ripristina le agevolazioni che erano state spazzate via a seguito dell'entrata in vigore il 1° gennaio 2014 del disposto di cui all'art. 10 del d.lgs. 23/2001 che aveva soppresso in modo generalizzato tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie. La normativa di favore si applica a tutti gli enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali, indifferentemente dal fatto che esercitino la propria attività con modalità commerciali o meno; in via generale resta esclusa solo l'impresa sociale costituita sotto forma di società, peraltro con due eccezioni di cui si dirà (art. 82, comma 1). Il comma 2 dell'art. 82 esenta dall'imposta sulle successioni e le donazioni, dall'imposta ipotecaria e catastale i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti del Terzo settore, purché l'utilità trasferita sia utilizzata per le finalità di interesse generale tipiche degli enti in oggetto (quelle cioè dell'art. 8, comma 1, cui l'art. 82, comma 2, appunto rinvia). Sembra sufficiente una generica destinazione al patrimonio dell'ente senza che questa debba necessariamente tradursi in un effettivo utilizzo concreto; è da escludere poi che si venga a creare qualsivoglia vincolo sul bene o l'utilità in quanto tale, poiché la destinazione va propriamente intesa come destinazione del valore più che dell'utilità nella sua individualità; quindi se vincolo di destinazione c'è esso è da riconoscere affettante solo il valore in quanto tale, restando pertanto possibile per l'ente disporre liberamente delle utilità ricevute a titolo gratuito o per successione, con l'unica accortezza di destinare il ricavato sempre alle finalità di cui all'art. 8, comma 1<sup>72</sup>. La previsione dell'art. 8, comma 2, se conferma l'esenzione già prevista dall'art. 3, comma 1, del d.lgs.

---

riconosciute e non riconosciute). Tale constatazione ha un rilievo sistematico notevole; da una parte conferma la legittimità anche per enti non societari di svolgere in via stabile e principale attività di impresa, dall'altra consolida ulteriormente l'idea che lo scopo di lucro soggettivo non sia più elemento ontologicamente indefettibile delle strutture societarie.

<sup>72</sup> Ed ovviamente sarà quanto mai opportuno che il permanere della destinazione del ricavato alle finalità dell'art. 8, comma 1, risulti *expressis verbis* dall'atto dispositivo.

346/1990, quanto all'imposta di successione e donazione, è invece migliorativa rispetto ad alcune previsioni dettate in tema di imposta ipotecaria e catastale <sup>73</sup>.

Il comma 3 dell'art. 82 è dedicato alla fase genetica e modificativa degli enti del Terzo settore; per tutti gli atti costitutivi e modificativi, ivi comprese fusioni, scissioni e trasformazioni, le imposte di registro, ipotecarie e catastali sono sterilizzate e dovute in misura fissa; ciò vale quindi anche per tutti quegli atti che realizzino apporti immobiliari. Le modifiche invece meramente adeguatrici di enti già esistenti, finalizzate cioè ad allinearsi con le previsioni del Codice sono esenti dall'imposta di registro.

L'art. 82, comma 4, è dedicato a tutti gli atti traslativi *inter vivos* aventi ad oggetto beni immobili e diritti reali immobiliari <sup>74</sup>. L'ambito soggettivo è più esteso delle previsioni di cui ai commi precedenti visto che in questo caso vi è ricompresa anche l'impresa sociale a prescindere dalla forma strutturale assunta; anche qui le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono sterilizzate e dovute in misura fissa. A differenza della previsione di cui al comma 2, è tuttavia previsto un ben più pregnante obbligo di utilizzazione diretta del bene entro il termine di anni cinque dal trasferimento per le finalità istituzionali dell'ente; all'obbligo sostanziale si accompagna anche un onere formale consistente in apposita dichiarazione di destinazione da rendere in atto. La portata del comma 4 appare decisamente diversa rispetto a quella del comma 2; se in quest'ultimo caso l'obbligo di utilizzazione è formulato in modo generico ed attinente, ragionevolmente, al solo valore dell'utilità ricevuta, nel comma 4 l'obbligo di utilizzazione attiene "direttamente" al bene; sembra quindi che venga a concretizzarsi un vincolo sul bene stesso, per cui non solo una dichiarazione mendace (ovvero mancante) ma anche la mancata effettiva utilizzazione del bene per l'attuazione diretta degli scopi istituzionali comporterà la decadenza dall'agevolazione (art. 82, comma 4, ult. periodo).

Il comma 5 prevede una generica esenzione dall'imposta di bollo per qualsiasi tipologia di atto posto in essere o richiesto dagli enti del Terzo settore di cui al comma 1 (quindi sempre con esclusione delle imprese sociali *sub forma* societaria); mentre il comma 6 esenta dall'imposta municipale propria (c.d. IMU) gli immobili posseduti dagli enti del Terzo settore non commerciali ed utilizzati dai medesimi per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali sempre con modalità non commerciali (vi sono ricomprese quindi anche le imprese sociali a struttura non societaria).

---

<sup>73</sup> Per esempio l'art. 7, comma 2, della Legge n. 381/1991 sulle cooperative sociali prevedeva non l'esenzione ma solo la riduzione ad un quarto delle imposte catastali ed ipotecarie.

<sup>74</sup> Letteralmente resterebbero esclusi quelli aventi ad oggetto beni mobili, registrati e non.

*Trabalho enviado em 19 de agosto de 2018*

*Aceito em 03 de setembro de 2018*