



# VERSO UN DIRITTO EUROPEO DEL TERZO SETTORE

1° RAPPORTO SUL QUADRO GIURIDICO  
DELL'ECONOMIA SOCIALE IN EUROPA

a cura di

Fondazione Terzjus ETS



EDITORIALE SCIENTIFICA

## INDICE

PREFAZIONE <i>di Anna Fasano</i>	7
INTRODUZIONE <i>di Luigi Bobba</i>	11

### **LA LEGISLAZIONE SUL TERZO SETTORE IN EUROPA: IL QUADRO ATTUALE E LE PROSPETTIVE FUTURE**

*di Antonio Fici e Mario Renna*

1. Considerazioni introduttive	15
2. In cerca del Terzo settore europeo: la legislazione italiana come punto di riferimento	26
3. Le discipline equivalenti in altri paesi dell'Unione europea: le leggi sulle organizzazioni di pubblica utilità	38
3.1. Lo <i>status</i> di pubblica utilità come <i>status</i> di natura fiscale	39
3.2. Lo <i>status</i> di pubblica utilità come <i>status</i> di natura organizzativa	51
3.3. Uno <i>status</i> specifico per le associazioni	64
4. Le imprese sociali tra disciplina, <i>status</i> e fenomeno cooperativo	69
5. Fonti transnazionali e leggi statali sull'economia sociale	81
5.1. La raccomandazione del Consiglio sullo sviluppo delle condizioni quadro dell'economia sociale	87
6. Gli enti del Terzo settore nel diritto e nelle politiche dell'Unione europea	90
6.1. Stato dell'arte e questioni aperte nel diritto europeo	93
6.2. La proposta di direttiva sull'associazione europea transfrontaliera	96
6.2.1. Spunti a partire dal Rapporto " <i>Study supporting an impact assessment on cross-border activities of associations</i> "	102
7. Conclusioni	107

## LA FISCALITÀ DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE ALLA LUCE DEI PRINCIPI EUROPEI

di *Gabriele Sepio*

1.	Premessa: il rapporto tra la fiscalità nazionale e il processo di integrazione dell'Unione europea	109
1.1.	L'impatto dei principi europei sulla legislazione fiscale italiana del Terzo settore	112
2.	La disciplina fiscale degli enti del Terzo settore	113
2.1.	Articolo 77 del CTS	115
2.2.	Articolo 79, comma 2- <i>bis</i> del CTS	116
2.3.	Articolo 80 del CTS	118
2.4.	Articolo 86 del CTS	119
2.5.	Articolo 18 del d.lgs. 112/2017	121
3.	La compatibilità del regime fiscale degli enti del Terzo settore con la disciplina prevista in materia di aiuti di Stato	122
3.1.	In merito al punto <i>sub</i> (i): l'origine statale dell'aiuto	123
3.2.	In merito al punto <i>sub</i> (ii): il conferimento di un vantaggio	124
3.3.	In merito ai punti <i>sub</i> (iii) e <i>sub</i> (iv): la sussistenza di un'impresa e la selettività	125
3.3.1.	Quesito 1: sull'esistenza di un mercato relativo alle attività di interesse generale esercitate dagli ETS	125
3.3.2.	Quesito 2: sulla riconducibilità entro la disciplina delle SIEG delle attività di interesse generale svolte con modalità economiche	127
3.3.3.	Quesito 3: sul trattamento differenziato riservato agli ETS che svolgono attività di interesse generale con modalità economiche	131

### APPENDICE NORMATIVA

–	Comunicazione della Commissione europea “Creare un'economia al servizio delle persone: un piano d'azione per l'economia sociale” – COM(2021) 778 <i>final</i> del 9.12.2021	137
–	Raccomandazione del Consiglio sullo “Sviluppo delle condizioni quadro dell'economia sociale” – C/2023/1344 del 27.11.2023	165
–	Proposta di Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alle “Associazioni transfrontaliere europee” – COM(2023) 516 <i>final</i> del 5.9.2023	183

## LA LEGISLAZIONE SUL TERZO SETTORE IN EUROPA: IL QUADRO ATTUALE E LE PROSPETTIVE FUTURE

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive. – 2. In cerca del Terzo settore europeo: la legislazione italiana come punto di riferimento. – 3. Le discipline equivalenti in altri paesi dell'Unione europea: le leggi sulle organizzazioni di pubblica utilità. – 3.1. Lo *status* di pubblica utilità come *status* di natura fiscale. – 3.2. Lo *status* di pubblica utilità come *status* di natura organizzativa. – 3.3. Uno *status* specifico per le associazioni. – 4. Le imprese sociali tra disciplina, *status* e fenomeno cooperativo. – 5. Fonti transnazionali e leggi statali sull'economia sociale. – 5.1. La raccomandazione del Consiglio sullo sviluppo delle condizioni quadro dell'economia sociale. – 6. Gli enti del Terzo settore nel diritto e nelle politiche dell'Unione europea. – 6.1. Stato dell'arte e questioni aperte nel diritto europeo. – 6.2. La proposta di direttiva sull'associazione europea transfrontaliera. – 6.2.1. Spunti a partire dal Rapporto “*Study supporting an impact assessment on cross-border activities of associations*”. – 7. Conclusioni.

### 1. Considerazioni introduttive

In questo scritto s'intende offrire una riflessione aggiornata sulle evoluzioni del diritto del Terzo settore, prestando attenzione al quadro internazionale, al dialogo e alla competizione tra i diversi ordinamenti giuridici, nonché alle possibili prospettive di riforma europea nell'ottica di un graduale e omogeneo rafforzamento della cultura gius-politica del Terzo settore.

L'obiettivo è quello di far emergere punti di contatto e distinguo dei sistemi giuridici nazionali europei, affinché possa essere apprezzata l'attitudine performativa del Terzo settore, ovvero il ruolo e il peculiare modo di agire dei soggetti metaindividuali, alternativo tanto al *modus operandi* delle pubbliche amministrazioni quanto all'azione delle società lucrative. Al contempo, non deve sfuggire un dato saliente: il Terzo settore si emancipa dai classici schemi associativi e fondazionali e richiede una lettura organica e attenta alle peculiarità strutturali e funzionali, che non possono essere interpretate alla stregua di condizioni secondarie, quanto di dati prescrittivi e indici costitutivi di una precisa identità soggettiva.

Nel panorama internazionale si avverte oggi la presenza di un'opera collettanea che offre un'articolata analisi delle soluzioni legislative presenti in dieci Stati

membri dell'Unione europea: Italia, Belgio, Danimarca, Francia, Germania, Irlanda, Olanda, Polonia, Portogallo e Spagna<sup>1</sup>. Questo volume – promosso dalla Fondazione Terzjus ETS con il supporto di Banca Etica e Fondazione Finanza Etica – costituisce la base di partenza per il presente scritto, che intende effettuare una sorta di raccordo tra le varie esperienze disciplinari, lasciando emergere tratti comuni e distinzioni, rimanendo ben presente la necessità di rafforzare un discorso unitario che favorisca in sede europea la più ampia affermazione di un modello condiviso di *public benefit organisation*. Con ciò vuol alludersi ad una categoria di enti che hanno lo scopo di perseguire finalità di beneficio comune, o di utilità sociale, mediante lo svolgimento di precise attività legalmente predeterminate e attraverso l'iscrizione in pubblici albi o registri, condizioni concorrenti al fine di godere di uno *status* qualificante e ordinante, dall'eminente funzione premiale<sup>2</sup>.

Occorre allora delineare l'ossatura di formazioni sociali che un tempo avrebbero potuto essere sussunte all'interno della fattispecie delle *non-profit organisations*<sup>3</sup> e che oggi, anche in virtù di una "accezione positiva" conferita allo scopo perseguito, che va oltre il mero *non-distribution constraint*<sup>4</sup>, superano il dominio, a lungo incontrastato, delle associazioni e fondazioni "ordinarie"<sup>5</sup>.

L'individuazione delle *public benefit organisations* condurrà a dare evidenza anche ai dati giuridici principali che riguardano gli Stati membri non diretta-

<sup>1</sup> Si tratta del libro curato da FICI, *The Law of Third Sector Organizations in Europe. Foundations, Trends and Prospects*, Cham, 2023.

<sup>2</sup> V. l'interessante analisi di MONTANI, *Il diritto degli enti del Terzo settore. Prospettive di comparazione*, in DONATI, SANCHINI (a cura di), *Il codice del Terzo settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Milano, 2019, p. 369 ss.; nonché, con specifico riguardo alla tematica della sostenibilità, TERRANOVA, *La sostenibilità nelle organizzazioni collettive: dalle società di capitali e gli enti no profit ai gruppi di acquisto solidale. Una prospettiva di diritto comparato*, in LANNI (a cura di), *Sostenibilità globale e culture giuridiche comparate. Atti del convegno SIRD. Milano, 22 aprile 2022*, Torino, 2022, pp. 521-525 e ROMANO, *Profili di sostenibilità nel Terzo Settore*, Torino, 2024.

<sup>3</sup> Cfr. RESCIGNO, *Le «non profit organizations» come formazioni sociali* e SCHLESINGER, *Le «non profit organizations» nel diritto italiano*, ambedue in PONZANELLI (a cura di), *Gli enti «non profit» in Italia*, Padova, 1994, rispettivamente p. 257 ss. e p. 271 ss.; nonché, STALTERI, *Enti non profit e tutela della fiducia. Esperienza inglese e prospettive della riforma italiana*, Torino, 2002. Più recentemente, PONZANELLI, *Una nuova stagione per le formazioni sociali intermedie tra Stato e individuo: le novità della legge di riforma del Terzo settore*, in ROSSI F. (a cura di), *Autonomia privata e strutture organizzative. Enti del libro primo del codice civile e Terzo settore*, Napoli 2019, p. 11 ss.

<sup>4</sup> PONZANELLI, *Enti del Terzo settore: un primo commento*, in AA. VV., *La riforma del c.d. Terzo settore e l'imposizione fiscale delle liberalità indirette*, Milano, 2017, p. 13 ss. V., anche, DI RAIMO, *Forme alternative dell'iniziativa economica, economia del benessere ed evoluzione del terzo settore*, in Id., *Frantumi di autonomia. Temi di diritto patrimoniale*, Napoli, 2018, p. 31 ss.

<sup>5</sup> Utili spunti in SICCHIERO, *Le fondazioni con scopo di lucro*, in *Contr. e impr.*, 2023, p. 1117 ss.

mente “attenzionati” dal volume promosso dalla Fondazione Terzjus. Nel corso del lavoro, quindi, verrà dato risalto agli esiti dello studio summenzionato e alle normative sull’impresa sociale e sull’economia sociale nei paesi oggetto della ricerca. Una ricostruzione attraverso i contributi contenuti nel volume *The Law of Third Sector Organizations in Europe* potrà aiutare a chiarire anche i principali aspetti legati ai profili fiscali. Infine, verrà prestata attenzione alle evoluzioni giuridiche e alle dinamiche politiche di stampo europeo<sup>6</sup>.

Si è consapevoli di come non esista una nozione universalmente condivisa di Terzo settore, né tanto meno possa registrarsi un consenso unanime circa l’individuazione delle organizzazioni che lo compongono. Cinquant’anni or sono il sociologo Amitai Etzioni adoperò per la prima volta il termine in questione, alludendo a un gruppo di organizzazioni diverse sia da quelle “private” che da quelle “governative”<sup>7</sup>: ad oggi, specialmente nel dibattito extragiuridico, permangono dubbi e perplessità legati alla natura, alla struttura e alla definizione complessiva del Terzo settore. Né mancano definizioni talmente generiche da apparire prive di valore, come quella, recente, secondo cui la locuzione in questione denota l’insieme di organizzazioni che non sono né pubbliche né commerciali, ricomprendendo le organizzazioni private senza scopo di lucro<sup>8</sup>.

A livello giuridico, tuttavia, appare necessario superare definizioni generiche ed emanciparsi da una tendenza all’accostamento acritico del Terzo settore al *non-profit* genericamente inteso<sup>9</sup>: si tratta, quindi, di favorire l’emergere di una

<sup>6</sup> Un’analisi comparata, aggiornata e corredata di dati tabellari, può ricavarsi dalla lettura del *Final Report. Comparative legal analysis of associations laws and regimes in the EU*, Luxembourg, 2022. Sulle imprese sociali, v. FICI, *Social Enterprise Laws in Europe after the 2011 “Social Business Initiative”*. A Comparative Analysis from the Perspective of Worker and Social Cooperatives, Brussels, 2020; ID., *A European Statute for Social and Solidarity-Based Enterprise*, Brussels, 2017; nonché, AA. VV., *Social enterprises and their ecosystems in Europe. Comparative synthesis report*, Luxembourg, 2020; PETER, VARGAS VASSEROT, ALCALDE SILVA (a cura di), *The International Handbook of Social Enterprise Law. Benefit Corporations and Other Purpose-Driven Companies*, Cham, 2023; DEFOURNY, NYSENS (a cura di), *Social Enterprise in Central and Eastern Europe. Theory, Models and Practice*, New York, 2021; IDD. (a cura di), *Social Enterprise in Western Europe. Theory, Models and Practice*, New York, 2021.

<sup>7</sup> Cfr. ETZIONI, *The Third Sector and Domestic Missions*, in *Public Administration Review*, 1973, p. 314 ss. In verità, l’altro padre del termine Terzo settore, e precursore della relativa teoria, è Theodore Levitt, del quale v. *The Third Sector: New Tactics for A Responsive Society*, New York, 1973.

<sup>8</sup> Cfr. GIDRON, *Third Sector*, in AA. VV., *International Encyclopedia of Civil Society*, Cham, 2020, p. 3.

<sup>9</sup> Cfr. PONZANELLI, *Le “non profit organizations”*, Milano, 1985; e VERRUCOLI, *Non-Profit organizations (A comparative approach)*, Milano, 1985. Ora, GORASSINI, *Un percorso random nella post moderna città del diritto. Alla ricerca della via maestra del Terzo settore*, in SCHIRRIPA (a cura

precisa logica giuridica che aiuti a chiarire il significato e la valenza del Terzo settore<sup>10</sup>. L'agire fecondo da parte dei soggetti del Terzo settore, il valore sociale e l'impatto in termini di benessere aggregato<sup>11</sup>, legato alla peculiare operatività istituzionale, reclamano uno specifico riconoscimento giuridico<sup>12</sup>. I tempi appaiono maturi per giungere ad una *positiva* definizione degli enti del Terzo settore, indipendentemente dalla singola denominazione statale, risultando necessaria un'operazione di distinzione che:

- i) consenta di coglierne i comuni tratti operativi;
- ii) ne tracci i confini con le categorie degli enti senza scopo di lucro e del *non-profit*;
- iii) favorisca un esame funzionale del rapporto con le categorie contigue, come quelle degli enti dell'economia sociale e delle imprese sociali.

Ritornando all'elaborazione di Etzioni e, segnatamente, alla concettualizzazione in *negativo* del Terzo settore, radicata nella impossibilità di essere ricondotto al settore pubblico (primo settore) e al settore privato (secondo settore), può sostenersi come tale visione *residuale* abbia comunque significativamente influenzato il dibattito in Europa. Si è continuato ad adoperare la locuzione Terzo settore, sino a poterne rinvenire in un testo legislativo una consacrazione *positiva*. Ciò trova riscontro nell'esperienza italiana e, più precisamente, nell'adozione del codice del Terzo settore del 2017, che riconosce e regola gli enti del

di), *Il Terzo settore e la Stella del no profit. Corso di diritto civile – anno 2016-2018 in ricorso di Sebastiano Ciccarello*, Napoli, 2019, p. 75 ss.

<sup>10</sup> V. gli scritti di DE GIORGI, *Il nuovo diritto degli enti senza scopo di lucro. Dalla povertà delle forme codicistiche al groviglio delle leggi speciali e Terzo settore. Il tempo della riforma*, in EAD., *Enti del primo libro e del Terzo settore. Ventun scritti fra due secoli*, Pisa, 2022, rispettivamente p. 29 ss. e p. 347 ss., ricchi di spunti e suggestioni, nonché particolarmente utili nell'intercettare e ripensare crisi, stati ed evoluzioni dei formanti giuridici. In tema, GORGONI, *Il Codice del Terzo settore tra luci ed ombre*, in EAD. (a cura di), *Il codice del Terzo settore. Commento al D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117*, Pisa, 2021, p. 9 ss.

<sup>11</sup> Cfr. GIOVANNINI, *Terzo settore: il profitto sociale come nuovo genere di ricchezza*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, p. 29 ss.; RENNA, *L'impatto sociale del Terzo settore*, in *Riv. dir. impr.*, 2021, p. 363 ss.

<sup>12</sup> Classici spunti in HANSMANN, *The Role of Nonprofit Enterprise*, in ROSE-ACKERMAN (a cura di), *The Economics of Nonprofit Institutions*, Oxford, 1986, p. 62 ss.; nonché, ID., *The Role of Trust in Nonprofit Enterprise*, in ANHEIER, BEN-NER (a cura di), *The study of the nonprofit enterprise. Theories and approaches*, New York, 2003, p. 115 ss.; ID., *Economic theories of nonprofit organizations*, in HOPT, VON HIPPEL (a cura di), *Comparative corporate governance of non-profit organizations*, Cambridge, 2010, p. 65 ss. Più recentemente, BRAKMAN REISER, DEAN, *Social enterprise law: trust, public benefit, and capital markets*, New York, 2017; BRAKMAN REISER, DEAN, LIDEIKYTE HUBER (a cura di), *Social Enterprise Law. A Multijurisdictional Comparative Review*, Cambridge, 2023.

Terzo settore e compie un'importante operazione concettuale<sup>13</sup>: l'assenza dello scopo di lucro (il *non-distribution constraint*), che per decenni ha costituito lo spartiacque tra il Terzo settore e il secondo settore, non è il solo indice denotativo dell'odierno Terzo settore, ma concorre insieme ad altri elementi (ancor più) qualificanti – quali le finalità, l'attività e la pubblicità – a definire l'ossatura degli enti del Terzo settore.

Giova ricordare come uno dei più famosi tentativi di fornire una definizione positiva degli enti del Terzo settore a livello internazionale sia stato condotto sotto l'etichetta di “settore *non-profit*”, adoperata in senso sinonimico<sup>14</sup>. Salamon e Anheier sostenevano che l'assenza di una chiara definizione di Terzo settore “alimentasse” la scarsa attenzione da parte della comunità accademica<sup>15</sup>. La definizione da loro proposta<sup>16</sup>, tuttavia, faceva trasparire poco dell'identità degli enti del Terzo settore, che rimaneva, per l'appunto, imperniata sull'assenza dello scopo di lucro, avvicinandosi alla definizione “negativa” che del settore già offriva Etzioni.

All'inizio del terzo millennio, in reazione all'intendimento americano, emerse un differente approccio di matrice europea che insisteva:

- i) sul tipo di organizzazioni coinvolte nel Terzo settore;
- ii) sul ruolo di intermediazione assegnato al Terzo settore nell'ambito di un *welfare* “plurale”;
- iii) sul riconoscimento della dimensione socio-politica, e non solo economica, del Terzo settore<sup>17</sup>.

È particolarmente interessante notare come, secondo quest'ultima concettualizzazione, anche le imprese mutualistiche dovessero essere ricondotte nel novero del Terzo settore, sebbene la legge riconoscesse loro la possibilità di distribuire alcuni utili ai propri soci. Lo si giustificava in ragione della loro appartenenza all'economia sociale, piuttosto che al fenomeno delle organizzazioni

<sup>13</sup> COSTI, *Le linee portanti dell'ordinamento del terzo settore*, in AGE, 2018, p. 11 ss.; BOZZI, *Terzo settore: osservazioni a “prima lettura” su una riforma culturale prima che giuridica*, in *Contr. e impr.*, 2017, p. 1253 ss. Ora, per alcune considerazioni critiche, TAMPONI, *La riforma del Terzo settore: obiettivi, soluzioni, problemi aperti*, in *Riv. dir. civ.*, 2023, p. 1003 ss.

<sup>14</sup> Cioè il “*John Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*”.

<sup>15</sup> SALAMON, ANHEIER, *Introduction: In Search of the Nonprofit Sector*, in IDD. (a cura di), *Defining the Nonprofit Sector: A Cross-National Analysis*, Manchester, 1997, p. 3.

<sup>16</sup> Gli enti del Terzo settore sono enti “organizzati”, “privati”, “*non-profit*”, “auto-gestiti” e “volontari”.

<sup>17</sup> EVERS, LAVILLE, *Defining the Third Sector in Europe*, in IDD. (a cura di), *The Third Sector in Europe*, Cheltenham-Northampton, 2004, p. 11.

capitalistiche, e per via del profilo finalistico, in quanto lo scopo istituzionale coincideva con il generare benessere collettivo e non già con la remunerazione degli investimenti individuali. Una limitata distribuzione di utili poteva, e ancora può, come si evince dalla disciplina dell'impresa sociale societaria, essere compatibile con la natura degli enti del Terzo settore, contraddistinguendo una determinata porzione del Terzo settore, a condizione che i profili di socialità continuino a risultare prevalenti e, come tali, distinti<sup>18</sup>.

Sempre a livello europeo è stato compiuto un ulteriore passo in avanti verso l'identificazione in positivo del Terzo settore. A conclusione di un'attività di ricerca, denominata “*Third Sector Impact*” e finanziata dall'Unione europea, è stata proposta una moderna e nuova elaborazione teorica, anche al fine di favorire la comparazione tra diversi Paesi e il reperimento di dati omogenei e attendibili<sup>19</sup>. Il Terzo settore, infatti, risultava privo in Europa di una netta identità e non era chiaro quale ruolo rivestisse nello spazio pubblico europeo<sup>20</sup>. Nel volume del 2018, di presentazione dei risultati della ricerca<sup>21</sup>, Salamon e Sokolowski – in un capitolo dal significativo titolo “*Beyond Nonprofits: In Search of the Third Sector*”<sup>22</sup> – dopo aver rimarcato la pluralità di opinioni sull'essenza del Terzo settore, e la molteplicità di denominazioni esistenti, hanno invitato a discutere di un più ampio “Terzo settore o settore dell'economia sociale”<sup>23</sup>, tale da includere non soltanto i “classici” enti *non-profit*, caratterizzati dal divieto di distribuzione degli utili<sup>24</sup>, ma anche, più in generale, tutte le organizzazioni caratterizzate da una “finalità pubblica o sociale”, create cioè per soddisfare il bene pubblico, la comunità o, in chiave solidaristica, gli altri<sup>25</sup>. In esso sono incluse anche le cooperative, le mutue e le imprese sociali, ovvero le organizzazioni che risultano

<sup>18</sup> EVERS, LAVILLE, *Defining the Third Sector in Europe*, cit., p. 13.

<sup>19</sup> *The Contribution of the Third Sector to Europe's Socio-economic Development*, <https://cordis.europa.eu/docs/results/613/613034/final1-tsi-613034-final-report-vs-finale.pdf>.

<sup>20</sup> ENJOLRAS, *Introduction*, in AA. VV., *The Third Sector as a Renewable Resource for Europe. Concepts, Impacts, Challenges and Opportunities*, Cham, 2018, p. 4.

<sup>21</sup> AA. VV., *The Third Sector as a Renewable Resource for Europe. Concepts, Impacts, Challenges and Opportunities*, cit.

<sup>22</sup> Il titolo del capitolo è particolarmente significativo soprattutto se posto a confronto con il titolo del noto libro di Salamon e Anheier del 1997, che era “*In Search of the Nonprofit Sector*”.

<sup>23</sup> SALAMON, SOKOLOWSKI, *Beyond Nonprofits: In Search of the Third Sector*, in AA. VV., *The Third Sector as a Renewable Resource for Europe. Concepts, Impacts, Challenges and Opportunities*, cit., p. 15.

<sup>24</sup> SALAMON, SOKOLOWSKI, *Beyond Nonprofits: In Search of the Third Sector*, cit., p. 18.

<sup>25</sup> SALAMON, SOKOLOWSKI, *Beyond Nonprofits: In Search of the Third Sector*, cit., p. 25.

“significativamente limitate” nella distribuzione del *surplus* derivante dalle loro attività<sup>26</sup>.

Tale “significativa limitazione” ricorrerebbe alla presenza di quattro indicatori cumulativi<sup>27</sup>:

- a) finalità sociale esplicita;
- b) distribuzione del *surplus* non superiore al 50%;
- c) patrimonio vincolato: divieto di distribuzione delle riserve accumulate dall’ente anche nel caso di scioglimento o di trasformazione in ente *for profit*;
- d) divieto di distribuzione del *surplus* in proporzione al capitale investito (al netto di interessi sul capitale non eccedenti quelli di mercato o quelli del debito pubblico)<sup>28</sup>.

Il progressivo consolidamento del Terzo settore lascia apprezzarsi attraverso lo studio e l’impiego del *public benefit status*, mediante cui si intende costruire, non solo a livello nominalistico, un modello giuridico unitario e valevole per gli enti del Terzo settore, tra cui compaiono le organizzazioni di pubblica utilità<sup>29</sup>. Nel febbraio 2022, il Parlamento europeo ha approvato una risoluzione, recante raccomandazioni alla Commissione su uno Statuto delle associazioni e organizzazioni senza scopo di lucro transfrontaliere europee<sup>30</sup>. L’intento è chiaro: “la regolamentazione a livello di Unione per lo statuto e le norme minime delle organizzazioni senza scopo di lucro può contribuire a creare condizioni di parità, agevolando quindi il completamento del mercato interno”. Al contempo, viene precisato come il comparto del *non-profit* non coincida con quello delle *public benefit organisations* che, sebbene registrino il concorrere di distinte discipline a livello nazionale, presentano comuni tratti capaci di offrire un inquadramento

<sup>26</sup> SALAMON, SOKOLOWSKI, *Beyond Nonprofits: In Search of the Third Sector*, cit., p. 33.

<sup>27</sup> SALAMON, SOKOLOWSKI, *Beyond Nonprofits: In Search of the Third Sector*, cit., p. 37 ss.

<sup>28</sup> SALAMON, SOKOLOWSKI, *Beyond Nonprofits: In Search of the Third Sector*, cit., p. 39.

<sup>29</sup> FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, Brussels, 2023; ID. (a cura di), *The Law of Third Sector Organizations in Europe. Foundations, Trends and Prospects*, cit. Per un’analisi sistematica, FUSARO AN., *Gli Enti del Terzo Settore. Profili civilistici*, in *Tratt. Cicu-Messineo*, Milano, 2022, spec. p. 35 ss. (su cui v. la lettura di CARUSI, «Profili civilistici» degli Enti del Terzo settore, in *Riv. crit. dir. priv.*, 2023, p. 267 ss.); e COSTANZA, *Terzo settore in frammenti. Considerazioni di diritto privato*, Torino, 2022, p. 11 ss., p. 189 ss.

<sup>30</sup> Proposta adottata sulla base delle risultanze e raccomandazioni contenute nello studio di FICI, *A statute for European cross-border associations and nonprofit organizations. Potential benefits in the current situation*, Brussels, 2021. Ulteriori fonti europee sono rappresentate dal *Commission Staff Working Document*, 13 giugno 2023, *Non-discriminatory taxation of charitable organisations and their donors: principles drawn from EU case-law* e dall’*Annex 12 del Commission Staff Working Document Assessment Report*, 5 settembre 2023, *Accompanying the document Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on European cross-border associations*.

omogeneo (culturalmente e operativamente, prima che giuridicamente). Anzi, il modello delle *public benefit organisations*, volto a perseguire un *worthy purpose* per il *broader public*, è necessariamente, o almeno prevalentemente, *non-profit* (come può evincersi dal modello societario delle imprese sociali italiane). Le *public benefit organisations* costituiscono un modello giuridico al momento apprezzabile a livello statale, come tale legalmente riconosciuto, dotato di una struttura organizzativa peculiare e attivo in determinati ambiti ad alto rilievo sociale<sup>31</sup>, e non solo una categoria concettuale come le *non-profit organisations*, magari rilevante, o utilmente apprezzabile, sotto il profilo fiscale<sup>32</sup>.

La questione fiscale era stata reputata essenziale già all'interno della comunicazione della Commissione europea, intitolata "Creare un'economia al servizio delle persone: un piano d'azione per l'economia sociale"<sup>33</sup>: secondo l'organo europeo, in pochi Paesi si è proceduto a definire un quadro specifico e coerente per le imprese sociali. Diversamente, risulta diffuso il ricorso a misure incentivanti "che vanno dalle esenzioni fiscali per le imprese sugli utili non distribuiti alle esenzioni o alla riduzione delle aliquote IVA, dai costi di assicurazione sociale ridotti o sovvenzionati alle riduzioni fiscali per donatori privati e istituzionali". Tuttavia, chiarisce la Commissione europea, "l'accesso a tali incentivi può essere complesso e le diverse azioni non sempre vengono coordinate in modo adeguato".

Come si evince dall'esame del documento di lavoro *Non-discriminatory taxation of charitable organisations and their donors: principles drawn from EU case-law*<sup>34</sup>, la competenza statale in materia fiscale non può risolversi a detrimento delle libertà fondamentali dell'Unione europea, stante la primazia del diritto unionale nella cornice delle fonti giuridiche, né può favorire trattamenti discriminatori riguardanti le organizzazioni di pubblica utilità per via dell'imporre di requisiti di territorialità<sup>35</sup>. Nel complesso, il diritto europeo non impo-

<sup>31</sup> Il profilo dello scopo è centrale e consente di differenziare le *public benefit organisations* dalle *social economy organizations* in cui rileva piuttosto la dinamica commerciale. Tuttavia, non è escluso che le *public benefit organisations* acquisiscano in via addizionale anche la qualifica di *social economy organizations*.

<sup>32</sup> Per una esauriente indagine, v. SEPIO, *The Taxation of Social Economy Entities in the Perspective of EU Law*, in FICI (a cura di), *The Law of Third Sector Organizations in Europe. Foundations, Trends and Prospects*, cit., p. 315 ss.

<sup>33</sup> Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, 9 dicembre 2021, COM(2021) 778 final.

<sup>34</sup> *Non-discriminatory taxation of charitable organisations and their donors: principles drawn from EU case-law*, cit.

<sup>35</sup> *Non-discriminatory taxation of charitable organisations and their donors: principles drawn from EU case-law*, cit., par. 4.

ne, ad oggi, il mutuo riconoscimento delle *public benefit organisations* ma esige il trattamento paritario tra enti comparabili. Il giudizio di comparabilità è di marca europea mentre gli Stati membri potranno prevedere specifici requisiti al fine di qualificare le *public benefit organisations* sotto il profilo finalistico e strutturale. Pertanto, per ottenere i benefici fiscali già riconosciuti dai singoli ordinamenti, gli enti stranieri e i loro donatori dovranno avere l'opportunità di dimostrare che siano soddisfatti lo scopo di pubblica utilità e gli altri requisiti imposti a livello statale: l'onere della prova grava, quindi, sui singoli enti e sui rispettivi donatori. Dall'altro lato, ogni Stato membro dovrà avere la possibilità verificare le informazioni presentate tramite meccanismi di assistenza reciproca tra Stati membri e tra Stati membri e paesi terzi. In assenza di tale possibilità, uno Stato membro ha il diritto di rifiutare la concessione del beneficio fiscale in questione. Alla luce delle fonti giuridiche multilivello, con riferimento al profilo rimediabile, va riconosciuto ai cittadini europei e alle *public benenefit organisations* il diritto a chiedere il risarcimento dei danni derivanti dall'incompatibilità delle norme fiscali di uno Stato membro con il diritto europeo (oltre a portare l'asserito contrasto all'attenzione della Commissione europea).

Infine, è utile per una ricognizione di dati esplicativi, numerici e tabellari, nonché delle soluzioni disciplinari statali, la lettura del documento di lavoro *Relevant taxation frameworks for Social Economy Entities*<sup>36</sup>, là dove si riconosce il valore unificante, a livello europeo, dell'economia sociale e dell'imprenditorialità sociale, ma si censura anche lo scarso livello di armonizzazione normativa che pregiudica un'effettiva tutela sistematica. Le previsioni statali volte a detassare le attività non commerciali, o disciplinanti l'esenzione o la riduzione dell'IVA, unitamente alle misure con cui si favoriscono le erogazioni liberali a favore dei soggetti non commerciali, non consentono di valorizzare appieno il potenziale delle *public benefit organisations*, risultando, invero, opportuna un'operazione di razionalizzazione nel pieno rispetto del diritto europeo.

In questo contesto, rimane centrale l'individuazione di una cornice fiscale che riconosca il ruolo dell'economia sociale, supporti il valore degli attori privati coinvolti e favorisca il delinearsi di un quadro giuridico omogeneo e in grado di considerare il carattere sociale delle attività erogate dalle organizzazioni di pubblica utilità. Al contempo, non possono essere ratificate soluzioni domestiche che alimentino situazioni di immunità o di privilegio impositivo, tali da contra-

<sup>36</sup> *Commission Staff Working Document*, 13 giugno 2023, *Relevant taxation frameworks for Social Economy Entities*.

stare con il divieto di aiuti di Stato, finendo così per distorcere la concorrenza e minare l'equilibrio di mercato<sup>37</sup>.

Come chiarito nel parere reso nel 2022 dal Comitato economico e sociale europeo, si impone una politica fiscale che riconosca le funzioni di interesse generale e, al contempo, superi interventi di sostegno frammentari e settoriali<sup>38</sup>. In tal senso, è importante che “il piano d'azione per l'economia sociale divenga uno strumento strategico fatto di azioni concrete in favore degli enti dell'economia sociale e delle comunità locali, accompagnate da politiche fiscali in coerenza con gli obiettivi sociali dichiarati”. In tal modo, potrà essere opportuno, ad esempio, sganciarsi dall'antitesi tra commercialità e non commercialità e approdare verso un sistema che, da un lato, valorizzi l'impatto prodotto dalle *public benefit organisations* e, dall'altro, non crei ingiustificate disparità di trattamento che finiscano per pregiudicare i soggetti che, pur non perseguendo finalità lucrative, risultino privi dello status di *public benefit organisation*. Più che invocare singoli interventi di detassazione, sarebbe opportuno una indicazione gius-politica che, in nome del principio di sussidiarietà, accentui il rilievo sociale delle attività delle organizzazioni predette<sup>39</sup>: partendo dal rinvenimento di comuni matrici, come si evince dalla tabella sottostante, dovrà essere alimentato lo sforzo disciplinare teso a riconoscere e supportare la capacità operativa delle organizzazioni di pubblica utilità<sup>40</sup>.

<sup>37</sup> SEPIO, *Riforma italiana e principi fiscali dell'Unione europea*, in AA. VV., *Dalla regolazione alla promozione. Una riforma da completare. 3° Rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del Terzo settore in Italia, Terzjus Report 2023*, Napoli, 2023, p. 80 ss.

<sup>38</sup> Comitato economico e sociale europeo, *Parere, Piano d'azione per l'economia sociale*, 18 maggio 2022.

<sup>39</sup> BOBBA, *Completare la riforma: il tempo della promozione*, in AA. VV., *Dalla regolazione alla promozione. Una riforma da completare. 3° Rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del Terzo settore in Italia, Terzjus Report 2023*, cit., p. 454.

<sup>40</sup> SEPIO, *Riforma italiana e principi fiscali dell'Unione europea*, cit., p. 89, chiarisce che “una forma di supporto e di sostegno al ruolo dei singoli Stati che, se adeguatamente valorizzato, potrà determinare la crescita degli enti del terzo settore e l'ampliamento del loro ruolo in un ambito di respiro europeo, al fine di divenire sempre più punto di riferimento per lo sviluppo di una economia che opera trasversalmente su nuove forme di mercato interloquendo sinergicamente con il settore pubblico e con quello privato”.

**Tabella 1. Schemi di allocazione delle imposte in favore delle organizzazioni di pubblica utilità vigenti nei paesi dell'Unione europea**

Stato membro	Fonte	Strumento
Italia	D.lgs. 3 luglio 2017, n. 111	Destinazione del 5 per 1000
Lituania	Art. 34, par. 3, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas	Destinazione del 2%
Polonia	Art. 27 Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie	Destinazione dell'1,5%
Portogallo	Art. 14, par. 5, Lei n. 35/98, Define o estatuto das organizações não governamentais de ambiente	Destinazione dello 0,5%
Romania	Art. 68, par. 7, Codul fiscal	Destinazione del 3,5%
Slovacchia	Art. 50, par. 2, Zákon o dani z príjmov n. 595/2003	Destinazione variabile del 2% o 3%
Slovenia	Art. 142, par. 1, Zakon o dohodnini (ZDoh-2) 2006	Destinazione dell'1%
Ungheria	1996. évi CXXVI. Törvény a személyi jövedelemadó meghatározott részének az adózó rendelkezése szerinti közcélú felhasználásáról	Destinazione dell'1%

Fonte: gli Autori

Complessivamente, una soluzione in chiave europea del *public benefit status* potrebbe risolvere il problema del mutuo riconoscimento e neutralizzerebbe il rischio di trattamenti statali diseguali o discriminatori: tuttavia, va osservato come nella recente proposta di direttiva sull'associazione europea transfrontaliera<sup>41</sup> manchi un riferimento al *public benefit status* di matrice europea, risultando pregiudicata una risoluzione unitaria delle questioni legate ai processi di trasformazione e di mobilità<sup>42</sup>.

<sup>41</sup> Proposta di Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio, 5 settembre 2023, relativa alle associazioni transfrontaliere europee COM(2023) 516 final. La proposta è stata adottata sulla base delle risultanze e raccomandazioni contenute nello studio CAP GEMINI *et al.*, *Study supporting an impact assessment on cross-border activities of associations*, Publications Office of the European Union, 2023.

<sup>42</sup> FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., p. 9.

## 2. In cerca del Terzo settore europeo: la legislazione italiana come punto di riferimento

La recente disciplina italiana sul Terzo settore – significativamente rappresentata dal codice del Terzo settore (CTS: d.lgs. 13 luglio 2017, n. 117) e dalla revisione della disciplina dell'impresa sociale (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112) – spalleggia una visione europea del Terzo settore, ovvero l'affermazione integrata di un ordine giuridico che individua nel *public benefit status* un criterio legittimante e sistematico<sup>43</sup>. La normativa italiana ha tutte le carte in regola per porsi come modello e guida per il legislatore europeo, per i regolatori domestici e per gli operatori teorici e pratici della materia<sup>44</sup>.

Il legislatore italiano, attraverso la disciplina degli enti del Terzo settore, ha dato concretizzazione ai principi costituzionali di solidarietà, eguaglianza sostanziale e sussidiarietà orizzontale e, in tal modo, ha favorito l'emancipazione di questi enti da una mera accezione negativa, ricavabile per antitesi al primo e al secondo settore<sup>45</sup>. Gli enti del Terzo settore sono puntualmente qualificati e si distinguono sotto il piano operativo, finalistico e pubblicitario rispetto ai comuni enti che non perseguono scopi lucrativi, assoggettati esclusivamente alla disciplina del codice civile e alle leggi speciali eventualmente applicabili<sup>46</sup>.

<sup>43</sup> Risultano critici nei confronti dell'impianto sistematico del CTS, LIPARI, *Il ruolo del terzo settore nella crisi dello Stato*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2018, p. 637 ss.; e GENTILI, *Il Terzo settore a sei anni dalla riforma*, in *Riv. dir. civ.*, 2023, p. 984 ss.

<sup>44</sup> FICI, *Third Sector Organizations in a European and Comparative Legal Perspective*, in ID. (a cura di), *The Law of Third Sector Organizations in Europe. Foundations, Trends and Prospects*, cit., p. 277 ss.

<sup>45</sup> Cfr. i volumi di ROSSI E., *Costituzione, pluralismo solidaristico e Terzo settore*, Modena, 2019; GORI, *Terzo settore e Costituzione*, Torino, 2022 e SANCHINI, *Profili costituzionali del Terzo settore*, Milano, 2021; nonché, FICI, *Sulle basi costituzionali del nuovo diritto del Terzo settore*, in ID., *Un diritto per il Terzo settore. Studi sulla riforma*, Napoli, 2020, p. 13 ss. e DONATI, *La dimensione costituzionale ed europea del Terzo settore*, in ID., SANCHINI (a cura di), *Il codice del Terzo settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., p. 17 ss. V., con riferimento al principio di sussidiarietà orizzontale, VECCHIO, *Le istituzioni della sussidiarietà. Oltre la distinzione tra pubblico e privato*, Napoli, 2022; CASTORINA, *Le formazioni sociali del terzo settore: la dimensione partecipativa della sussidiarietà*, in *Riv. AIC*, 2020, p. 355 ss.; AGOSTINELLI, *L'«autonomia iniziativa» dei privati nell'economia sociale. Nuove prospettive della sussidiarietà*, Napoli, 2018, p. 210 ss.; e PERCHINUNNO, *Enti del terzo settore, sussidiarietà e uguaglianza*, in *Contr. e impr.*, 2021, p. 1048 ss. Più recentemente, DEL PRATO E., *Sostenibilità, precauzione, sussidiarietà*, in *Contr. e impr./Eur.*, 2023, pp. 426-428.

<sup>46</sup> FICI, *The New Italian Code of the Third Sector. Essence and Principles of a Historic Legislative Reform*, in ID. (a cura di), *The Law of Third Sector Organizations in Europe. Foundations, Trends and Prospects*, cit., p. 123 ss.; e, prima, ID., *Enti del Terzo settore: nozione, requisiti e tipologie*, in BASSI AN. (a cura di), *Gli enti del Terzo settore. Lineamenti generali*, Napoli, 2020, p. 119 ss.;

Il diritto del Terzo settore è un diritto *composito*: diverse sono le peculiarità soggettive e oggettive dei singoli enti che vi afferiscono, ma comuni sono i tratti denotativi sopra richiamati. Come ha di recente chiarito la Corte costituzionale, il CTS “ha svolto senz’altro una funzione unificante, diretta a ordinare e a riportare a coerenza la disciplina degli ETS, superando le precedenti frammentazioni e sovrapposizioni. Tuttavia, ciò non si è risolto in una indistinta omologazione di tutti gli ETS. All’interno del perimetro legale di questa definizione, infatti, sono rimaste in vita specifiche e diverse caratterizzazioni dei modelli organizzativi, al punto che sono gli enti nella loro autonomia a individuare, variandola se necessario, quella che meglio consente, secondo la storia e l’identità di ciascuno, il raggiungimento dei propri fini istituzionali”<sup>47</sup>. La realizzazione dell’“unità nella pluralità” è transitata dall’individuare l’ente del Terzo settore come qualifica piuttosto che come autonomo tipo giuridico di ente<sup>48</sup>. Ad enti di differente natura e forma giuridica è consentito l’accesso al (Registro unico nazionale del) Terzo settore: sia ad associazioni e fondazioni da un lato, che a società e cooperative dall’altro (ancorché queste ultime soltanto come “imprese sociali”); sia ad enti con orientamento solidaristico che ad enti con orientamento mutualistico; sia ad enti puramente erogativi che ad enti di natura imprenditoriale<sup>49</sup>.

Dopo l’approvazione del CTS, è chiaro come il Terzo settore non possa coincidere con il *non-profit* e ciò per alcune ben precise ragioni:

- i) non tutti gli enti del Terzo settore sono totalmente soggetti al vincolo integrale di non distribuzione degli utili (imprese sociali societarie e cooperative possono infatti distribuire, entro certi limiti, i propri utili ai soci);

ID., *Fonti della disciplina, nozione e governance degli enti del Terzo settore*, in ID., (a cura di), *La riforma del Terzo settore e dell’impresa sociale. Una introduzione*, Napoli, 2018, p. 83 ss. V., altresì, MARASÀ, *Appunti sui requisiti di qualificazione degli enti del Terzo settore: attività, finalità, forme organizzative e pubblicità*, in ID., *Imprese sociali, altri enti del Terzo settore, società benefit*, Torino, 2019, p. 27 ss.

<sup>47</sup> Corte costituzionale, 15 marzo 2022, n. 72.

<sup>48</sup> Ogni riferimento allo *status* dovrà essere inteso in senso a-tecnico. Sull’ente del Terzo settore quale fattispecie di secondo grado, ZOPPINI, *Il codice del Terzo settore nel sistema delle fonti*, in *Dir. eccl.*, 2021, pp. 44-46. In tema, CAMARDI, *Enti collettivi e formazioni sociali, dal libro I al libro V attraverso il Terzo settore*, in *Contr. e impr.*, 2023, p. 470 ss.

<sup>49</sup> Sul rilievo dell’“imprenditoria civile”, BONFANTE, *La (poco) probabile «resurrezione» dell’impresa civile e l’insolvenza degli ETS. Un problema aperto?*, in AMBROSINI (a cura di), *Le crisi d’impresa e del consumatore dopo il d.l. 118/2021. Liber amicorum per Alberto Jorio*, Bologna, 2021, p. 881 ss.

ii) non tutti gli enti *non-profit* sono enti del Terzo settore. Alcuni sono esclusi per legge – basti pensare alle fondazioni di origine bancaria<sup>50</sup> – mentre altri, pur possedendo tutte le necessarie caratteristiche, possono liberamente decidere di non assoggettarsi al CTS (essendo, questa, disciplina premiale e pertanto necessariamente opzionale).

Il pregio sistematico del diritto del Terzo settore può essere evinto dalla lettura di alcune disposizioni contenute nel CTS. L'art. 4, comma 1, CTS *individua* gli enti del Terzo settore<sup>51</sup>. Vi rientrano le organizzazioni di volontariato<sup>52</sup>, le associazioni di promozione sociale<sup>53</sup>, gli enti filantropici<sup>54</sup>, le reti associative<sup>55</sup>, le imprese sociali (e tra esse, di diritto, le cooperative sociali), le società di mutuo soccorso<sup>56</sup>, gli appositi rami degli enti religiosi civilmen-

<sup>50</sup> In tema, FICI, *La riforma del Terzo settore e le fondazioni di origine bancaria*, in Id., *Un diritto per il Terzo settore. Studi sulla riforma*, cit., p. 141 ss.; nonché, DE STASIO, *Fondazione (di origine) bancaria (fob) e terzo settore. Appunti*, in *Banca, borsa, tit. cred.*, 2022, I, p. 523 ss.; DE GIORGI, *Non solo CTS: dintorni, contiguità, interferenze*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2023, II, pp. 141-142; e D'AMBROSIO, *Fondazioni bancarie e Terzo settore. Il caso del trust della Fondazione Banco di Napoli*, in PERLINGIERI (a cura di), *Per un trust della Fondazione Banco di Napoli a tutela dei disabili*, Napoli, 2021, p. 327 ss. Sul concorso delle FOB al sistema del Terzo settore, v. GRIPPA, *L'impresa strumentale all'utilità sociale. Tra fondazioni bancarie e terzo settore*, Bari, 2023.

<sup>51</sup> Sulla tipizzazione funzionale, IAMICELI, *La tipizzazione funzionale degli enti del terzo settore*, in PELLIZZARI, BORZAGA (a cura di), *Terzo settore e pubblica amministrazione. La svolta della Corte costituzionale*, eBook (EURICSE), 2020, p. 27 ss. Diversamente, secondo BOZZI, *Il codice attuativo della riforma del Terzo settore. Profili ricostruttivi e spunti problematici*, in *Oss. dir. civ. e comm.*, 2019, p. 22, l'elenco è superfluo e rischia di generare confusioni.

<sup>52</sup> RENNA, *La dimensione privatistica del volontariato*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 2018, p. 565 ss. V., anche, PIZZOLATO, *Il volontariato davanti alla Corte costituzionale*, in *dirittifondamentali.it*, 2020, 3, p. 1 ss.; GIANOLA, *Il volontariato, causa del negozio?*, in *Riv. dir. civ.*, 2020, p. 1021 ss.

<sup>53</sup> RENNA, *Associazioni di promozione sociale ed enti filantropici nello sviluppo del Terzo settore*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 2021, p. 514 ss.

<sup>54</sup> FICI, *Le fondazioni filantropiche nella riforma del Terzo settore*, in Id., *Un diritto per il Terzo settore. Studi sulla riforma*, cit., p. 103 ss.; RENNA, *Associazioni di promozione sociale ed enti filantropici nello sviluppo del Terzo settore*, cit., p. 527 ss.

<sup>55</sup> FICI, *Associazioni a base sociale diffusa, associazioni di secondo livello e reti associative: fattispecie, disciplina e questioni di governance*, in *Luiss Law Review*, 2021, 2, p. 125 ss.; D'AURIA, *Le reti associative nel codice del Terzo settore*, in *IANUS*, 2018, p. 29 ss. In tema, MEOLI, *Le reti associative nel codice del Terzo settore*, in AA. VV., *Dal non profit al Terzo settore. Una riforma in cammino. 2° rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del Terzo settore in Italia*. *Terzjus Report 2022*, Napoli, 2022, p. 271 ss.

<sup>56</sup> Cfr. FICI, *Le società di mutuo soccorso: una fattispecie in cerca di disciplina*, in AA. VV., *Dalla regolazione alla promozione. Una riforma da completare. 3° Rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del Terzo settore in Italia*, *Terzjus Report 2023*, cit., 2023, p. 319 ss.; CUSA, *Fattispecie e disciplina della società di mutuo soccorso: un rebus giuridico*, in *Riv. soc.*, 2022, p. 126 ss.; DABORMIDA, *Società di mutuo soccorso e Codice del Terzo settore: personalità giuridica e pubblicità degli enti*, in *terzjus.it*, 31 maggio 2021.

te riconosciuti<sup>57</sup> e delle fabbricerie<sup>58</sup>, nonché associazioni, fondazioni (tra cui quelle derivanti dai processi di trasformazione delle *ex* IPAB) e ogni altro ente di carattere privato<sup>59</sup> a condizione che:

- i)* vengano perseguite finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- ii)* si agisca senza scopi lucrativi;
- iii)* si eserciti in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale, tra quelle incluse nell'elenco di cui all'art. 5 CTS;
- iv)* vi risulti l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS)<sup>60</sup>.

Fuoriescono, di contro, dal perimetro del Terzo settore i cc.dd. “enti esclusi”, ovvero:

- i)* le pubbliche amministrazioni;
- ii)* le formazioni e le associazioni politiche;
- iii)* le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche;
- iv)* le associazioni datoriali;
- v)* gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai predetti enti.

Il piano delle attività delineato dall'art. 5 CTS è alquanto articolato e, al contempo, rivela l'ambizione di offrire una protezione giuridica alle molteplici realtà collettive che operano in diversi settori<sup>61</sup>. Gli enti del Terzo settore, ad esempio, potranno essere attivi nell'ambito dei servizi sociali e delle prestazioni socio-sanitarie, così come nei settori della tutela e valorizzazione del patrimonio

<sup>57</sup> Cfr. BETTETINI, *Gli enti e i beni ecclesiastici. Art. 831*, in *Comm. Schlesinger*, Milano, 2024, p. 285 ss.; CARRABBA, *Enti ecclesiastici e atti di destinazione patrimoniale*, in *Dir. e religioni*, 2023, p. 128 ss.; CHIANALE, *I patrimoni destinati degli enti religiosi per l'impresa sociale e il Terzo settore*, in *Rass. dir. civ.*, 2020, p. 1183 ss.; PERRONE, *Gli enti ecclesiastici e il diritto del Terzo settore*, in *terzjus.it*, 21 novembre 2020; e PEREGO, *Il “ramo” degli enti religiosi civilmente riconosciuti*, in AA. VV., *Dal non profit al Terzo settore. Una riforma in cammino. 2° rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del Terzo settore in Italia. Terzjus Report 2022*, cit., p. 253 ss.

<sup>58</sup> BUCELLI, *Fabbricerie fra pubblico e privato*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2022, II, p. 254 ss.

<sup>59</sup> Non vi rientra il *trust*, stante la mancanza di una autonoma soggettività: così, T.A.R. Campania, Sez. I, 24 maggio 2023, n. 3158.

<sup>60</sup> PONZANELLI, *La nuova categoria degli enti del Terzo settore: alcune considerazioni introduttive*, in GORGONI (a cura di), *Il codice del Terzo settore. Commento al D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117*, cit., p. 3 ss.; CEOLIN, *Sub art. 4 CTS*, in ID., *Codice del Terzo settore a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106*, in *Comm. Scialoja-Branca-Galgano*, Bologna, 2023, p. 37 ss.; nonché, FORESTA, *Sugli enti del terzo settore. Tipi e funzione nell'articolazione del registro unico*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2022, p. 1461 ss.

<sup>61</sup> Sulla centralità dell'attività, ora, DE GIORGI, SPADA, *Pas de deux. In tema di enti del primo e del quindi libro*, in *Riv. dir. civ.*, 2023, p. 993 ss.; e FICI, *L'attività degli enti del Terzo settore*, in GORGONI (a cura di), *Il codice del Terzo settore. Commento al D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117*, cit., p. 65 ss.

culturale e paesaggistico, nella formazione extra-scolastica e nell'agricoltura sociale. D'altro lato, l'attitudine plurima degli enti del Terzo settore emerge dalla possibilità di agire in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi nonché attraverso forme di mutualità o produzione. L'attività di interesse generale dovrà, come noto, necessariamente essere svolta in maniera esclusiva o principale e risultare funzionale al perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Ulteriori e diverse attività potranno essere svolte dagli enti del Terzo settore a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e sia rispettato il requisito di secondarietà e strumentalità, come meglio definito in sede di regolamentazione secondaria (d.m. 19 maggio 2021, n. 107)<sup>62</sup>.

Qui occorre osservare la compiuta disciplina riguardante la destinazione patrimoniale e l'assenza dello scopo di lucro (artt. 8 e 9 CTS)<sup>63</sup>. Il sistema poggia su tre pilastri:

- i) l'intero patrimonio è impiegato per lo svolgimento dell'attività statutaria;
- ii) è vietata, in tutte le forme previste dall'art. 8 CTS, la distribuzione diretta e indiretta di utili;
- iii) in caso di estinzione o scioglimento, il patrimonio residuo è devoluto, salvo diversa previsione legale, ad altri enti del Terzo settore o, in mancanza di una disposizione sul punto, alla Fondazione Italia Sociale<sup>64</sup>.

Il patrimonio, complessivamente inteso, rappresenta uno strumento centrale nella formazione dell'ente, nello svolgimento dei suoi rapporti con creditori volontari e involontari, nonché con riguardo alle ipotesi di scioglimento, di estinzione e di cancellazione dal RUNTS. In quest'ultimo caso, persa la qualifica di ente del Terzo settore, sarà possibile operare in conformità alle regole del codice civile, ma prima dovrà essere devoluto, ai sensi dell'art. 9 CTS, il patrimonio nei limiti dell'incremento realizzato in occasione dell'iscrizione al RUNTS (art. 50,

<sup>62</sup> Riferimenti in MARCELLI, *L'ente del Terzo settore e l'esercizio di attività d'impresa*, in FICI (a cura di), *La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, cit., p. 123 ss.

<sup>63</sup> In tema, GRANELLI, *Impresa e Terzo settore: un rapporto controverso*, in *Juscivile*, 2018, pp. 724-725; DI RAIMO, *Destinazione e disciplina del patrimonio*, in GORGONI (a cura di), *Il codice del Terzo settore. Commento al D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117*, cit., p. 87 ss.; e BUCELLI, *Destinazione e devoluzione del patrimonio (Articoli 8-12)*, in DONATI, SANCHINI (a cura di), *Il codice del Terzo settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., p. 55 ss.

<sup>64</sup> Su questo punto, FUSARO AN., *Gli Enti del Terzo Settore. Profili civilistici*, cit., p. 109 ss.; POLETTI, *Scioglimento*, in GORGONI (a cura di), *Il codice del Terzo settore. Commento al D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117*, cit., p. 297 ss.; e BUCELLI, *Destinazione e devoluzione del patrimonio (Articoli 8-12)*, cit., pp. 70-71.

comma 2, CTS; diversa è la regola applicabile nel caso di perdita della qualifica di impresa sociale, come risulta dall'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 112/2017).

Per quanto attiene all'iscrizione al RUNTS, essa è innanzitutto condizione per l'ottenimento della qualifica di ente del Terzo settore. La procedura è scandita da precisi canoni e intende superare ogni riconoscimento discrezionale da parte degli Uffici pubblici competenti: l'ente che chiede l'iscrizione, qualora risulterà in possesso dei requisiti previsti dal CTS, potrà godere, proprio per l'effetto costitutivo dell'iscrizione, della qualifica di ente del Terzo settore (art. 45 CTS e d.m. 15 settembre 2020, n. 106)<sup>65</sup>. Occorre precisare, per chiarezza, che l'iscrizione al Registro in alcun modo determina l'acquisto automatico della personalità giuridica<sup>66</sup>: in deroga al comune meccanismo previsto dal d.P.R. 7 dicembre 2000, n. 361, associazioni e fondazioni, aventi rispettivamente un patrimonio minimo di 15.000 e 30.000 Euro<sup>67</sup>, potranno ottenere la personalità giuridica<sup>68</sup> mediante l'iscrizione al RUNTS purché risultino rispettate le disposizioni di cui all'art. 22 CTS<sup>69</sup>.

Con riferimento al livello ordinamentale<sup>70</sup>, al netto delle diverse disposizioni previste di volta in volta per le singole tipologie di enti del Terzo settore, le

<sup>65</sup> In tema, FICI, RICCARDELLI (a cura di), *Il Registro unico nazionale del terzo settore. Sottotitolo. Commento al d.m. 15 settembre 2020, n. 106*, Napoli, 2021; COSTANZA, *Terzo settore in frammenti. Considerazioni di diritto privato*, cit., p. 81 ss. Ulteriori spunti in RESCIO, *Il regime pubblicitario degli enti del Terzo settore e le interferenze con gli altri sistemi pubblicitari*, in *Riv. dir. civ.*, 2023, p. 1018 ss.; IBBA, *La pubblicità degli enti del terzo settore*, in *Riv. dir. civ.*, 2019, p. 622 ss. V., altresì, NOCERA, *Il Registro unico e il regime pubblicitario degli enti del Terzo settore (Articoli 45-54)*, in DONATI, SANCHINI (a cura di), *Il codice del Terzo settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., p. 215 ss.

<sup>66</sup> SPADA, *Persona giuridica, articolazione del patrimonio, ente*, in G. D'AMICO, A. GORASSINI (a cura di), *Angelo Falzea*, Napoli, 2023, p. 776.

<sup>67</sup> MALTONI, SPADA, *Patrimonio minimo e capitale nominale minimo*, in *Riv. dir. comm.*, 2021, II, p. 1 ss.; CETRA, *Patrimonio e bilancio negli enti del Terzo settore*, in *Riv. dir. civ.*, 2023, p. 57 ss.

<sup>68</sup> Cfr. BARBA, *Soggettività giuridica implicita e associazione non riconosciuta*, in *Juscivile*, 2023, p. 292 ss.; BASILE, *Le persone giuridiche, I, Componenti e attività*, in *Tratt. Iudica-Zatti*, Milano, 2020, p. 250 ss.; FUSARO AR., *Dalla frammentazione legislativa alla ri-codificazione? Traiettorie di una disciplina per gli enti non lucrativi*, in *Riv. dir. civ.*, 2022, p. 910 ss.

<sup>69</sup> Cfr. QUADRI, *Il terzo settore tra diritto speciale e diritto generale*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2018, II, pp. 711-713; nonché, FUSARO AN., *Gli Enti del Terzo Settore. Profili civilistici*, cit., p. 163 ss.; CEOLIN, *Sub art. 22 CTS*, in *Id.*, *Codice del Terzo settore a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106*, cit., p. 148 ss.; LOMBARDI, *Personalità e soggettività giuridica degli enti alla luce della Riforma del Terzo settore*, Torino, 2020; e CATALANO, *Il Registro Unico Nazionale ed il riconoscimento della personalità giuridica agli enti del Terzo settore*, in DI SABATO, NOCERINO (a cura di), *Il Terzo settore. Profili critici della riforma*, Napoli, 2019, p. 37 ss.

<sup>70</sup> AMATO, *Ordinamento e amministrazione*, in GORGONI (a cura di), *Il codice del Terzo settore. Commento al D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117*, cit., p. 255 ss. Ora, QUADRI, *Enti del Terzo settore ed enti del Libro primo del codice civile*, in *Riv. dir. civ.*, 2023, p. 1184 ss.

associazioni del Terzo settore<sup>71</sup> si connotano per una procedimentalizzazione delle condizioni di apertura della base associativa (art. 23 CTS), evocativa, con i dovuti distinguo per via degli interessi coinvolti, della “porta aperta” di origini cooperative<sup>72</sup>, e per la centralità dell’organo assembleare (artt. 24 e 25 CTS)<sup>73</sup>. Per quanto attiene ai profili di *governance* (art. 26 CTS), occorre qui solo ricordare come le associazioni del Terzo settore debbano provvedere a nominare un organo di amministrazione<sup>74</sup>. La maggioranza degli amministratori deve essere scelta tra le persone fisiche associate, ovvero indicate dagli enti associati (una regola particolare e più severa vige invece per le organizzazioni di volontariato - ODV - tenute ad una totale definizione interna dei componenti l’organo gestorio: art. 34, comma 1, CTS). In ogni caso, la nomina della maggioranza degli amministratori è di competenza assembleare<sup>75</sup>. I singoli atti costitutivi e gli sta-

<sup>71</sup> IORIO, *Il codice del Terzo settore e le associazioni: i riflessi civilistici della nuova disciplina*, in *IANUS*, 2018, p. 15 ss.

<sup>72</sup> Cfr. FUSARO AN., *Gli Enti del Terzo Settore. Profili civilistici*, cit., p. 129 ss.; RICCARDELLI, *L’adesione agli enti del terzo settore e il c.d. “principio della porta aperta”*, in *Riv. not.*, 2022, p. 893 ss.; CAVANNA, *Struttura partecipativa degli ETS associativi: anche qui, come per le cooperative, la porta resta aperta (anzi socchiusa)*, in *notariato.it - Studio n.7-2023/CTS*. Sia consentito un rinvio a RENNA, *Autonomia statutaria e partecipazione associativa: a partire da un volume di Achille Giovene*, in PERLINGIERI (a cura di), *Rileggere i «classici» del diritto civile italiano (1900-1920)*, I, Napoli, 2023, p. 667 ss. Interessanti spunti in COSTANZA, *Terzo settore in frammenti. Considerazioni di diritto privato*, cit., p. 122 ss.

<sup>73</sup> FUSARO AN., *Gli Enti del Terzo Settore. Profili civilistici*, cit., p. 125 ss.; TAMPONI, *La governance degli enti del Terzo settore dopo la riforma: i soci e l’assemblea*, in *Luis Law Review*, 2021, p. 85 ss. Con riferimento alla democraticità, TUCCARI, *La disciplina «democratica» delle associazioni non riconosciute fra codice del Terzo settore e codice civile*, in *Resp. civ. e prev.*, 2019, p. 438 ss.; e, successivamente, ID., *Note ministeriali e notazioni critiche sulla disciplina ‘democratica’ delle associazioni del Terzo Settore*, in *Arch. giur. online*, 2022, p. 167 ss. V., anche, FUSARO AR., *Su partecipazione e democraticità negli enti del primo libro*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2023, II, p. 146 ss.

<sup>74</sup> BARILLÀ, *Enti del Terzo settore e diritto societario. Una riflessione su principi generali e caratteristiche tipologiche*, Torino, 2022, p. 19 ss.; nonché, TOLA, *La governance degli enti del terzo settore e i sistemi multistakeholders*, in *Riv. soc.*, 2019, p. 393 ss. In tema, RIVARO, *La nuova corporate governance delle associazioni del terzo settore*, in *Orizz. dir. comm.*, 2021, p. 1297 ss.

<sup>75</sup> CIAN, *Amministrazione degli enti del Terzo settore e coinvolgimento di soggetti esterni*, in *Riv. dir. civ.*, 2023, p. 482 ss.; MONTANI, *Associazioni e fondazioni del Terzo settore: le regole di governance*, in *Jus online*, 2022, p. 114 ss. Per una riflessione critica sugli orientamenti ministeriali maturati nel corso degli ultimi anni sulla *governance* degli enti del Terzo settore, cfr. FICI, *Diritto del Terzo settore in costruzione*, in AA. VV., *Dalla regolazione alla promozione. Una riforma da completare. 3° Rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del Terzo settore in Italia*, *Terzjus Report 2023*, cit., pp. 55-57; ID., *Le principali novità di un anno di riforma*, in AA. VV., *Dal non profit al Terzo settore. Una riforma in cammino. 2° rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del Terzo settore in Italia*, *Terzjus Report 2022*, cit., p. 61 ss.

tuti possono subordinare la qualifica di amministratore al possesso di specifici requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza<sup>76</sup>.

Per quanto concerne le fondazioni del Terzo settore, premessa la necessità di un organo (anche monocratico) di amministrazione, qualora lo statuto preveda anche la costituzione di un organo para-assembleare o di indirizzo, opereranno, in quanto compatibili e non derogate, le regole sulla procedura di ammissione e sul carattere aperto dell'ente, nonché le disposizioni sul funzionamento assembleare<sup>77</sup>; inoltre, è d'obbligo la nomina di un organo, anche monocratico, di controllo chiamato a vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto, nonché sul rispetto di principi di corretta amministrazione (art. 30 CTS)<sup>78</sup>.

Diversamente, tale organo sarà obbligatoriamente nominato nelle associazioni soltanto qualora siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 Euro;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 Euro;
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

A livello contabile e di trasparenza, oltre alla redazione del bilancio di esercizio e alla tenuta dei libri sociali obbligatori, di cui all'art. 15 CTS, occorre sottolineare come gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate superiori ad 1.000.000 di Euro siano tenuti a redigere, a depositare presso il RUNTS e a pubblicare sul sito internet il bilancio sociale con cui si evidenzia la natura dell'attività esercitata e le dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività esercitate (art. 14, comma 1, CTS).

<sup>76</sup> Più in generale, sull'(utopistica) autonomia privata collettiva derivante dalla redazione statutaria, COSTANZA, *Terzo settore in frammenti. Considerazioni di diritto privato*, cit., p. 43 ss. Su questo profilo, nell'ambito di una più estesa analisi attinente al modello di responsabilità gestoria, GUZZARDI, *Regole di responsabilità e associazioni non riconosciute del Terzo settore. Vecchie questioni e nuovi problemi*, in *Rass. dir. civ.*, 2021, p. 930 ss.

<sup>77</sup> Maggiori riferimenti in MALTONI, *L'organizzazione delle fondazioni del Terzo settore*, in AA. VV., *Enti del Terzo Settore e Impresa Sociale: la nuova disciplina*, in *biblioteca.fondazione-notariato.it.*; nonché, ID., *Organizzazione delle fondazioni del terzo settore e giudizio di compatibilità della disciplina delle associazioni richiamata in alcune norme del relativo codice*, Studio n. 13-2022/CTS, in *Studi e materiali. Rivista semestrale del Consiglio nazionale del Notariato*, 2022, 1, p. 215 ss.

<sup>78</sup> L'organo di controllo monitora l'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociali, con particolare riguardo agli artt. 5, 6, 7 e 8 CTS, e attesta la conformità del bilancio sociale alle Linee guida ministeriali. In tema, NERVI, *Controlli interni e responsabilità*, in GORGONI (a cura di), *Il codice del Terzo settore. Commento al D.lgs. 3 luglio 2017*, n. 117, cit., p. 517 ss.

Dalla lettura degli artt. 92, 93 e 95 CTS, si evince come i controlli sugli enti del Terzo settore vengano effettuati dall'Ufficio del RUNTS territorialmente (o, nel caso delle reti associative, funzionalmente) competente, al fine di verificare: la sussistenza e la permanenza dei requisiti per l'iscrizione al Registro; il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale; l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al predetto Registro. Inoltre, al fine di garantire l'uniforme applicazione della disciplina legislativa, statutaria e regolamentare applicabile agli enti in questione, il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali esercita le funzioni di vigilanza ai sensi degli artt. 92 e 95 CTS.

Il rilievo degli enti del Terzo settore non si arresta ad un livello qualificativo, poiché il ruolo soggettivo rivestito è di fondamentale importanza nella concretizzazione dell'amministrazione condivisa – concetto ora normativamente espresso dall'art. 6 del codice dei contratti pubblici<sup>79</sup> – e nella dinamica dei rapporti tra pubbliche amministrazioni ed enti del Terzo settore, così come si ricava dalle fattispecie di co-programmazione, di co-progettazione e di accreditamento<sup>80</sup>. L'art. 55 CTS scandisce un'autentica procedimentalizzazione dell'azione sussidiaria, come chiarito all'interno della nota decisione della Corte costituzionale n. 131/2020<sup>81</sup>: le pubbliche amministrazioni e gli enti del Terzo settore partecipano

<sup>79</sup> L'art. 6 d.lgs. 31 marzo 2023, n. 36, rubricato "Principi di solidarietà e di sussidiarietà orizzontale. Rapporti con gli enti del Terzo settore", dispone quanto segue: «in attuazione dei principi di solidarietà sociale e di sussidiarietà orizzontale, la pubblica amministrazione può apprestare, in relazione ad attività a spiccata valenza sociale, modelli organizzativi di amministrazione condivisa, privi di rapporti sinallagmatici, fondati sulla condivisione della funzione amministrativa gli enti del Terzo settore di cui al codice del Terzo settore di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, sempre che gli stessi i contribuiscano al perseguimento delle finalità sociali in condizioni di pari trattamento, in modo effettivo e trasparente e in base al principio del risultato. Non rientrano nel campo di applicazione del presente codice gli istituti disciplinati dal Titolo VII del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo n. 117 del 2017».

<sup>80</sup> Il d.m. 31 marzo 2021, n. 72 esplicita le Linee guida sul rapporto tra pubbliche amministrazioni ed enti del Terzo settore: in tema, GALLO, *L'evoluzione dell'«amministrazione condivisa»*, in AA. VV., *Dal non profit al Terzo settore. Una riforma in cammino. 2° rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del Terzo settore in Italia. Terzjus Report 2022*, cit., p. 127 ss. Più recentemente, BERTI, *Note a margine della giurisprudenza e della normativa recenti in tema di rapporti fra primo e Terzo settore (nella cornice del secondo)*, in AA. VV., *Dalla regolazione alla promozione. Una riforma da completare. 3° Rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del Terzo settore in Italia, Terzjus Report 2023*, cit., p. 100 ss.; BOSCHETTI (a cura di), *Per un laboratorio dell'amministrazione condivisa. Primi risultati di una ricerca multidisciplinare*, Napoli, 2024. V., altresì, VETTORI, *I partenariati di amministrazione condivisa per l'attuazione dei principi di solidarietà e di sussidiarietà orizzontale*, in corso di pubblicazione in FRACCHIA, URSI, DIPACE (a cura di), *I principi del Codice dei contratti pubblici*, Napoli, par. 2.3. ss.

<sup>81</sup> Corte costituzionale, 26 giugno 2020, n. 131, su cui cfr. FICI, GALLO, GIGLIONI (a cura di), *I rapporti tra pubbliche amministrazioni ed enti del Terzo settore*, Napoli, 2020; nonché, PELLIZZARI,

alla individuazione (co-programmazione), alla definizione (co-progettazione) e alla concreta attuazione (partenariato anche mediante forme di accreditamento) di specifici progetti di servizio o di interventi che ricadono nell'ambito operativo dei singoli enti territoriali e che si inseriscono all'interno del paradigma delle attività di interesse generale svolte dai singoli enti del Terzo settore coinvolti.

Un'ulteriore applicazione della collaborazione tra pubbliche amministrazioni e alcune tipologie di enti del Terzo settore è costituita dalle convenzioni che, ai sensi dell'art. 56 CTS, le prime possono sottoscrivere con le ODV e le associazioni di promozione sociale iscritte da almeno sei mesi al RUNTS: si tratta di relazioni negoziali finalizzate allo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali di interesse generale, qualora risultino più favorevoli rispetto al ricorso al mercato<sup>82</sup>. Le convenzioni possono prevedere solo il rimborso in favore degli enti delle spese effettivamente sostenute e documentate. Ancora, occorre precisare che l'individuazione degli enti con cui stipulare la convenzione è fatta nel rispetto dei principi di imparzialità, pubblicità, trasparenza, partecipazione e parità di trattamento e mediante procedure comparative riservate<sup>83</sup>. Il regolamento negoziale è inciso, *rectius* conformato, da alcune puntuali previsioni indicate dall'art. 56, comma 4, CTS: tra queste merita di essere segnalato il principio dell'effettività del rimborso delle spese, con contestuale esclusione di qualsiasi attribuzione a titolo di maggiorazione, accantonamento, ricarico o simili, e con la limitazione del rimborso dei costi indiretti alla quota parte imputabile direttamente all'attività oggetto della convenzione.

Il legame tra pubbliche amministrazioni ed enti del Terzo settore si consolida anche attraverso i rapporti di partenariato, così come previsto dall'art. 18

BORZAGA (a cura di), *Terzo settore e pubblica amministrazione. La svolta della Corte costituzionale*, cit. *Amplius* PALAZZO, *Pubblico e privato nelle attività di interesse generale. Terzo settore e amministrazione condivisa*, Torino, 2022.

<sup>82</sup> Cfr. FICI, I "presupposti negoziali" dell'amministrazione condivisa e CLARICH, BOSCHETTI, *Ai confini del terzo settore (e del suo diritto)*, ambedue in FICI, GALLO, GIGLIONI (a cura di), *I rapporti tra pubbliche amministrazioni ed enti del Terzo settore*, cit., rispettivamente p. 55 ss., p. 97 ss.; nonché, RENNA, *La dimensione contrattuale nel codice del Terzo settore italiano*, in *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, 2022, p. 1800 ss. Più recentemente, PARISI, *Il sistema dei servizi sociali tra Stato, mercato e terzo settore*, Napoli, 2023, p. 155 ss. e DEL PRATO F., *La galassia degli enti del Terzo settore: una tipologia incerta*, in *Dir. eccl.*, 2023, p. 193 ss. Ulteriori spunti in CALDIROLA, *Il Terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, Napoli, 2021. V., adesso, per una analisi attenta al valore sociale della relazione contrattuale, ALBANESE, *Public Services Beyond State and Market. Rethinking Contract as a Tool For Decommodification Within European Private Law*, in *Italian Law Journal*, 2023, spec. pp. 18-19.

<sup>83</sup> ARENA, *La trasparenza nell'amministrazione condivisa* e GALLO, *La collaborazione con la Pubblica Amministrazione come banco di prova*, ambedue in GORI, SENSI (a cura di), *La trasparenza per gli enti del Terzo settore*, Pisa, 2022, rispettivamente p. 65 ss. e p. 115 ss.

d.lgs. 23 dicembre 2022, n. 201, con cui è avvenuto il riordino della disciplina dei servizi pubblici locali di rilevanza economica. In attuazione dei principi costituzionali di solidarietà e di sussidiarietà orizzontale, gli enti locali potranno attivare i predetti rapporti per la realizzazione di specifici progetti di servizio o di intervento funzionalmente riconducibili al servizio pubblico locale di rilevanza economica. Il ricorso a tale schema da parte degli enti competenti dovrà essere motivato, avuto speciale riguardo «alla sussistenza delle circostanze che, nel caso concreto, determinano la natura effettivamente collaborativa del rapporto e agli effettivi benefici che tale soluzione comporta per il raggiungimento di obiettivi di universalità, solidarietà ed equilibrio di bilancio, nel rispetto dei principi di trasparenza, imparzialità, partecipazione e parità di trattamento» (art. 18, comma 2, d.lgs. n. 201/2022). Non si potrà ricorrere a tale forma di gestione del servizio pubblico locale qualora «le risorse pubbliche da mettere a disposizione degli enti del Terzo settore risultino, complessivamente considerate, superiori al rimborso dei costi, variabili, fissi e durevoli previsti ai fini dell'esecuzione del rapporto di partenariato» (art. 18, comma 3, d.lgs. n. 201/2022).

Nel CTS è anche previsto un particolare schema convenzionale tra pubbliche amministrazioni e organizzazioni di volontariato avente ad oggetto l'erogazione dei servizi di trasporto sanitario di emergenza e urgenza: gli enti in questione, quali potenziali beneficiari del prioritario affidamento, dovranno essere iscritti da almeno sei mesi al RUNTS, risultare aderenti ad una rete associativa e accreditati ai sensi della normativa regionale in materia. A livello operativo, si farà ricorso alla convenzione, qualora, per la natura specifica del servizio, l'affidamento diretto garantisca l'espletamento del servizio di interesse generale, in un sistema di effettiva contribuzione a una finalità sociale e di perseguimento degli obiettivi di solidarietà in condizioni di efficienza economica e adeguatezza, nonché nel rispetto dei principi di trasparenza e non discriminazione. La Corte di giustizia europea ha, di recente, “validato” l'art. 57 CTS, nella misura in cui, nell'ambito della discrezionalità statale, viene indicata una sola tipologia di ente del Terzo settore (quella delle ODV) quale potenziale affidataria delle relative committenze pubbliche, escludendo, di conseguenza, le cooperative sociali<sup>84</sup>: per la Corte di Lussemburgo, l'art. 10, lett *b*), della direttiva 2014/24/UE sugli appalti pubblici non viene compromesso dall'art. 57 CTS, anche in considera-

<sup>84</sup> *Italy Emergenza* (C213/21 e C214/21). Per un commento, CUSA, *La nozione unionale di organizzazione non lucrativa tra contratti pubblici, Terzo settore e trasporti sanitari di urgenza*, in *Società*, 2023, p. 26 ss.

zione della capacità delle cooperative sociali di distribuire ristorni, ovvero di allocare utili a favore dei rispettivi membri, meccanismo distributivo precluso alle organizzazioni di volontariato, contraddistinte, invero, dal prevalere dell'attività volontaria degli associati o delle persone aderenti agli enti associati<sup>85</sup>.

La disciplina tributaria, affidata al Titolo X CTS, aiuta a comprendere il ruolo dinamico della leva fiscale nel supportare e favorire gli enti del Terzo settore<sup>86</sup>: l'art. 79 CTS detta disposizioni in materia di imposte sui redditi, qualificando come non commerciali le attività di interesse generale, ovvero quelle svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi limitati ai costi effettivi<sup>87</sup> ovvero le attività che posseggono determinate caratteristiche (ad es.: attività di ricerca scientifica). Inoltre, non concorrono a formare il reddito imponibile i fondi derivanti da raccolte pubbliche e i contributi erogati dalle pubbliche amministrazioni. Si considerano, peraltro, prive di natura commerciale le liberalità e le quote associative<sup>88</sup>. Per gli enti non commerciali è previsto l'assoggettamento alle regole fissate dall'art. 143, comma 1, t.u.i.r., ai sensi del quale il reddito complessivo è determinato dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi prodotti dall'ente. L'ente non commerciale, complessivamente, gode della determinazione forfetaria del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 80 CTS<sup>89</sup>. Inoltre, sono previste delle agevolazioni aventi ad oggetto le erogazioni

<sup>85</sup> Per alcune considerazioni critiche rispetto alla motivazione addotta per giungere ad una conclusione invece condivisibile, FICI, *Diritto del Terzo settore in costruzione*, cit., pp. 43-44. In tema, anche, BERTI, *Note a margine della giurisprudenza e della normativa recenti in tema di rapporti fra primo e Terzo settore (nella cornice del secondo)*, cit., p. 126.

<sup>86</sup> SEPIO, *La leva fiscale per lo sviluppo dell'economia sociale: le opportunità della riforma del Terzo settore*, in AA. VV., *Dal non profit al Terzo settore. Una riforma in cammino. 2° rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del Terzo settore in Italia. Terzjus Report 2022*, cit., p. 85 ss.; GIARELLI, *Il regime fiscale del Terzo settore*, in GORGONI (a cura di), *Il codice del Terzo settore. Commento al D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117*, cit., p. 473 ss. In tema, FICARI, *Prime osservazioni sulla "fiscalità" degli enti del Terzo settore e delle imprese sociali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, p. 57 ss.

<sup>87</sup> Ai sensi dell'art. 79, comma 2-bis, CTS, si considerano non commerciali le attività indicate al comma 2 del medesimo articolo, i cui ricavi non superano di oltre il 5 % i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi. In tema, SEPIO, *Riforma italiana e principi fiscali dell'Unione europea*, cit., pp. 67-69.

<sup>88</sup> Sulle liberalità agli enti del Terzo settore, v. CENINI, *Liberalità, società e Terzo Settore. Contributo allo studio dei negozi traslativi gratuiti e della destinazione*, Torino, 2023, p. 174 ss. In tema, SERINI, *Le agevolazioni fiscali sulle erogazioni liberali a favore degli enti di Terzo settore in Italia alla luce della recente riforma legislativa. Alcuni dati*, in AA. VV., *Dalla regolazione alla promozione. Una riforma da completare. 3° Rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del Terzo settore in Italia, Terzjus Report 2023*, cit., p. 243 ss.

<sup>89</sup> In tema, DI PASSIO, GARONE, SEPIO, *Le imposte dirette*, in SEPIO (a cura di), *Terzo settore*, Milano, 2023, p. 171 ss.

liberali, secondo quanto previsto dall'art. 83 CTS, e secondo la configurazione del *social bonus* (art. 81 CTS)<sup>90</sup>, che impattano sul reddito del soggetto erogatore<sup>91</sup>. Ai sensi dell'art. 83, comma 1, CTS, «dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si detrae un importo pari al 30 per cento degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli enti del Terzo settore di cui all'articolo 82, comma 1, per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 30.000 euro. L'importo di cui al precedente periodo è elevato al 35 per cento degli oneri sostenuti dal contribuente, qualora l'erogazione liberale sia a favore di organizzazioni di volontariato. La detrazione è consentita, per le erogazioni liberali in denaro, a condizione che il versamento sia eseguito tramite banche o uffici postali ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241». Ancora, «le liberalità in denaro o in natura erogate a favore degli enti del Terzo settore di cui all'articolo 82, comma 1, da persone fisiche, enti e società sono deducibili dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato. L'eventuale eccedenza può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare» (art. 83, comma 2, CTS). Ulteriori disposizioni di favore sono previste in materia di imposte indirette e di esenzione dall'IVA, così come previsto dall'art. 10 d.P.R. 26 ottobre 1972, n 633 e dall'art. 82 CTS<sup>92</sup>.

### **3. Le discipline equivalenti in altri paesi dell'Unione europea: le leggi sulle organizzazioni di pubblica utilità**

La disciplina italiana, pur valutata per sommi capi in coerenza con l'elaborazione complessiva del discorso in essere, invita a considerare gli approcci regolatori più significativi degli altri Stati membri: appare, sin da subito, essenziale sganciarsi dal mero riferimento nominalistico al "Terzo settore", per provare a individuare i tratti distintivi delle fattispecie, prestando attenzione ai profili

<sup>90</sup> IOANNONE, *Il social bonus*, in AA. VV., *Dalla regolazione alla promozione. Una riforma da completare. 3° Rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del Terzo settore in Italia, Terzjus Report 2023*, cit., p. 307 ss.

<sup>91</sup> GARONE, IOANNONE, SEPIO, *Agevolazioni sulle erogazioni liberali*, in SEPIO (a cura di), *Terzo settore*, cit., p. 201 ss.

<sup>92</sup> In tema, RIZZARDI, TARINI, TASSANI, *Profili fiscali: Iva ed altre imposte indirette*, in SEPIO (a cura di), *Terzo settore*, cit., p. 211 ss.

soggettivi, nonché agli elementi teleologici, alle componenti operative e ai criteri pubblicitari. L'operazione di raccordo, tuttavia, non può non tenere conto del fatto che alcune discipline nazionali provvedono ad individuare gli enti rispettivamente coinvolti per il medio del sistema fiscale incentivante, mentre altre discipline mirano ad una regolamentazione anche sostanziale del fenomeno.

Gli enti del Terzo settore consentono di evocare il modello delle *public benefit organisations*, diffuso (seppur con differenti denominazioni) in tutti i paesi dell'Unione europea e connotato, a differenza degli enti del Terzo settore nostrani, ed il riferimento è gioco forza alle imprese sociali societarie, da un totale vincolo di non distribuzione degli utili.

Le *public benefit organisations* raffigurano una qualifica di cui possono avvalersi enti costituiti in diverse forme giuridiche, compresa (in alcuni ordinamenti giuridici nazionali) quella societaria. Si rimarca come alle *public benefit organisations* sia preclusa la distribuzione di utili a soci, lavoratori e amministratori anche in via indiretta e, contestualmente, sia previsto l'obbligo di destinare il rispettivo patrimonio esclusivamente per le finalità di pubblica utilità (l'allocazione funzionale proseguirà anche in caso di scioglimento o perdita dello *status*). Proprio lo *status* qualificante, il cui impiego è soggetto al controllo da parte di organismi pubblici, talvolta costituiti *ad hoc*, legittima la previsione di alcuni benefici patrimonialmente rilevanti: dalle esenzioni fiscali alla possibilità di ricevere donazioni fiscalmente agevolate (il che aiuta a capire la ragione per cui in molti Stati la disciplina di riferimento si rinviene nell'ambito di codici e leggi tributarie).

Nel complesso, è possibile operare una sostanziale tripartizione delle tendenze disciplinari in corso:

- i) *status* di pubblica utilità come *status* di natura eminentemente fiscale;
- ii) *status* di pubblica utilità come *status* di natura più ampiamente organizzativa;
- iii) *status* di pubblica utilità quale specifico marcatore associativo<sup>93</sup>.

### 3.1. Lo status di pubblica utilità come status di natura fiscale

Il primo modello individua nelle agevolazioni fiscali e nel trattamento impositivo favorevole - similmente a quanto si è potuto constatare con la disciplina

<sup>93</sup> Per questa classificazione dei modelli legislativi ed un'analisi approfondita, v. FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., pp. 18-21.

tributaria delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460) - lo strumento attraverso il quale consolidare lo *status* di pubblica utilità. Il *favor* fiscale è, comunque, legato agli obiettivi perseguiti e alle attività concretamente svolte. Di tal fatta, gli interventi legislativi finiscono in alcuni casi anche per incidere sul profilo operativo e sulla *governance*, al fine di garantire che gli incentivi fiscali siano destinati a favore di organizzazioni che sono strutturate e che agiscono in conformità alla disciplina di riferimento. Può quindi parlarsi di un impiego del diritto tributario in senso strumentale rispetto all'organizzazione e al funzionamento delle *public benefit organisations*. I modelli più rilevanti appaiono essere quello tedesco e quello austriaco; anche Belgio, Cipro, Repubblica Ceca, Danimarca, Estonia, Finlandia, Paesi Bassi e Svezia si inseriscono in questo filone.

In **Germania** l'attribuzione dello *status* è prevista dal § 51 e successivi dell'*Abgabenordnung* (AO)<sup>94</sup>: il trattamento fiscale favorevole riguarda ogni *Körperschaft* – tra cui rientrano società di capitali, associazioni, fondazioni e cooperative, nonché tutti i soggetti indicati dal § 1, par. 1, *Körperschaftsteuergesetz* (KStG) – che persegue direttamente ed esclusivamente finalità di pubblica utilità, caritatevoli o religiose<sup>95</sup>. L'attività dell'ente deve determinare un miglioramento, in senso altruistico, quindi senza possibilità di procedere alla ripartizione degli utili internamente, del benessere pubblico a livello materiale, spirituale o morale. Questo impedisce che la platea dei destinatari delle attività possa essere circoscritta a determinate famiglie o a lavoratori di specifiche aziende, ovvero possa essere dimensionata a livello geografico o professionale. È lo stesso legislatore che al § 52 individua quali sono le attività che concorrono alla pubblica utilità (*Förderung der Allgemeinheit*): si va, ad esempio, dalla ricerca scientifica alla promozione di arte e cultura, dalla cooperazione allo sviluppo al benessere degli animali, dalla tutela della famiglia alla promozione della salvaguardia sul lavoro.

A supporto dell'autonomia privata collettiva, è previsto che, qualora lo scopo perseguito concorra al raggiungimento delle finalità legislative, l'ente potrà beneficiare, a seguito di apposito provvedimento della pubblica autorità, del

<sup>94</sup> Per maggiori riferimenti, v. MÖSLEIN, *Law in Transition: Reforming the Legal Framework of the Third Sector in Germany*, in FICI (a cura di), *The Law of Third Sector Organizations in Europe. Foundations, Trends and Prospects*, cit., p. 73 ss.

<sup>95</sup> Le attività caritatevoli (di assistenza) sono espressamente disciplinate dal § 53 e rivolte a favore di soggetti che dipendono dall'aiuto di altri per via del proprio stato fisico, mentale o psicologico, ovvero vertono in stato di difficoltà economica, secondo quanto previsto dal § 28 *Zwölften Buches Sozialgesetzbuch* (SGB).

trattamento fiscale favorevole. L'atto costitutivo o lo statuto dovranno attenersi al rispetto dei requisiti previsti dalla legge, in conformità a quanto previsto dal § 60a. Viene prescritto, ai sensi del § 63, che la gestione dell'ente sia concretamente volta al raggiungimento esclusivo e immediato degli scopi fiscalmente privilegiati e rispetti le disposizioni sulle condizioni delle agevolazioni fiscali. Ciò determina, quindi, una responsabilità del *management* e, come già evidenziato, segnala la capacità della disposizione tributaria di incidere sulla *governance* dell'ente<sup>96</sup>.

Per quanto attiene alla già menzionata esclusività, ai sensi del § 56, essa si ritiene sussistente alla luce dell'unicità dello scopo di pubblica utilità perseguito, senza che risulti limitata la modalità di svolgimento dell'attività concretamente volta alla realizzazione delle finalità premiali<sup>97</sup>. Per quanto riguarda il requisito dell'immediatezza, esso è soddisfatto dal diretto raggiungimento delle finalità istitutive da parte dell'ente stesso; al contempo, ciò non è compromesso dall'eventuale apporto di terzi, da imputare comunque alla società beneficiaria del trattamento fiscale favorevole, nonché dalle eventuali partecipazioni detenute in società fiscalmente agevolate (§ 57).

Si registra, inoltre, l'assenza di un accreditamento preventivo o di una registrazione pubblica. Tuttavia, a partire dal 2024, è introdotto un registro relativo agli enti che beneficiano di donazioni fiscalmente agevolate e le informazioni saranno accessibili al pubblico. Il registro sarà tenuto dall'Ufficio centrale federale delle imposte.

Ai sensi del § 55, l'attività risulterà effettivamente altruistica quando non si risolverà a favore dell'ente stesso, essendo previsto un rigoroso *asset-lock*, tale da escludere dirette e indirette distribuzioni di utili a favore di soci, così come remunerazioni sproporzionate o estranee allo scopo sociale a favore di soggetti terzi o, ancora, sovvenzioni a partiti politici. I soci, all'atto del recesso, nonché dello scioglimento o della liquidazione dell'ente avranno diritto al rimborso della quota di capitale versata e dell'equo valore dei conferimenti effettuati in natura. Il patrimonio eventualmente residuo dovrà essere impiegato solo per finalità analoghe, o destinato a favore di enti attivi nel medesimo comparto fiscalmente agevolato, in omaggio al principio della destinazione funzionale: *Grundsatz der*

<sup>96</sup> Si esprime in termini di “tax law as the organisational law of the third sector”, MÖSLEIN, *Law in Transition: Reforming the Legal Framework of the Third Sector in Germany*, cit., p. 89 ss.

<sup>97</sup> Per quanto attiene alle attività che non alterano lo *status* fiscale, v. quanto previsto dal § 58.

*Vermögensbindung*. Da ultimo, l'impiego dei fondi deve essere tempestivo e appropriato.

In **Austria** la disciplina di riferimento è costituita dal *Bundesabgabenordnung* (BAO) e segnatamente dal § 34 e successivi. I benefici fiscali sono destinati a organizzazioni che perseguono scopi di pubblica utilità, caritatevoli ovvero religiosi, a condizione che gli statuti descrivano con precisione le attività svolte in via esclusiva in ragione dei fini legalmente pre-individuati (§ 41) e che l'azione sia esclusivamente e direttamente volta al perseguimento delle finalità premiali. Il regime fiscale vale anche per gli enti aventi sede legale al di fuori del territorio austriaco, purché dimostrino di essere in possesso dei requisiti necessari.

Il § 35 enuncia una serie di ambiti in cui devono operare i singoli enti, al fine di beneficiare del trattamento fiscale favorevole: si va dalla cultura all'istruzione, dalla promozione artistica e scientifica all'edilizia pubblica, dall'assistenza sanitaria alla protezione della natura. È interessante notare, inoltre, come l'attenzione del legislatore ricada sulla pubblica utilità in chiave funzionale, ovvero sulla capacità degli enti di agire nei confronti della *Allgemeinheit*: sono, pertanto, esclusi gli enti che individuano e predeterminano quali beneficiari gruppi familiari, gruppi di lavoratori, nonché le associazioni a numero chiuso o con limitazione dei membri (§ 36).

A livello operativo, occorre segnalare come lo *status* fiscale sia riconosciuto anche a favore di enti che esercitano attività secondarie, senza svilire, in alcun modo, i precipui scopi di utilità sociale, ovvero le finalità caritatevoli e religiose<sup>98</sup> (§ 39, par. 1). Sempre dalla lettura del § 39, par. 1, si evince che: *i*) gli enti non devono agire per scopi lucrativi; *ii*) sono vietate distribuzioni dirette o indirette di utili ai soci o nei confronti di altri soggetti interessati; *iii*) i soci, a seguito del recesso, dello scioglimento o della estinzione dell'ente, vantano gli stessi diritti riconosciuti dalla legislazione tedesca; *iv*) la destinazione finale del patrimonio residuo a margine dello scioglimento dell'ente segue la sorte impressa su questo dal regime fiscale agevolato.

Ulteriori spunti possono essere ricavati dall'esame dell'art. 145:33 del codice **belga** *des impôts sur les revenus 1992 cir 92*<sup>99</sup>: non esistono specificamente delle *public benefit organisations*, ma il quadro delle riduzioni d'imposta per le donazioni nei confronti di determinati enti consente di circoscrivere una potenziale

<sup>98</sup> Come chiarisce FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., p. 27, si tratta di un regime più elastico rispetto alla soluzione tedesca.

<sup>99</sup> In tema, MASSEGLIA MISZCZYŹYŹYN, *Mecenatismo e sponsorizzazione. Fiscalità di vantaggio nel settore culturale belga*, in *Dir. e proc. trib.*, 2019, p. 71 ss.

area di azione metaindividuale ad alto impatto sociale<sup>100</sup>. Si allude all’operare di associazioni e fondazioni attive nei settori della ricerca, della protezione dell’ambiente, dell’assistenza delle vittime di guerra e di altre persone vulnerabili, dello sviluppo sostenibile, della conservazione dei monumenti. Le organizzazioni devono richiedere l’accreditamento al Ministero delle Finanze ed esso è valevole per non più di sei anni. Nel complesso, il diritto tributario belga tratteggia un sistema di esenzione dall’imposizione comunemente prevista per le società, come si evince dall’art. 181 n. 7 del codice in rassegna, per favorire associazioni senza scopi di lucro e organizzazioni che operano in ambiti legalmente preselezionati, cui è consentito anche lo svolgimento di attività commerciali<sup>101</sup>: in tal modo, si rafforza la presa d’atto di un sistema giuridico in cui agiscono non solo le comuni associazioni, disciplinate dal *Code des sociétés et des associations* e prive di scopo lucrativo<sup>102</sup>, ma anche enti aventi specificità funzionali<sup>103</sup>. Per completezza, va precisato che l’art. 11:1 del *Code des sociétés et des associations* prevede che una fondazione possa essere riconosciuta *d’utilité publique* se è volta alla realizzazione di un’attività – *d’une oeuvre* – avente carattere filantropico, filosofico, religioso, scientifico, artistico, pedagogico o culturale. Tali fondazioni, diverse dalle omologhe *privées*, acquistano la personalità giuridica per effetto dell’*arrêté royal de reconnaissance* (art. 2:6, par. 4)<sup>104</sup>.

Dalla lettura del § 8A della legge **danese** sull’accertamento dell’imposta sul reddito (*Ligningsloven*, LBK n. 1735/2021), è possibile evincere come siano fiscalmente agevolate le donazioni erogate a favore di organizzazioni, tra cui rientrano associazioni e fondazioni, che agiscono per scopi caritatevoli e di pubblica utilità – non aventi finalità lucrative – a favore di un numero non ristretto né predeterminato di beneficiari. Il diritto alla detrazione fiscale per i donatori è riconnesso al previo accreditamento dell’ente da parte dell’autorità

<sup>100</sup> Chiariscono CULOT, DEFER, *The Third Sector in Belgium*, in FICI (a cura di), *The Law of Third Sector Organizations in Europe. Foundations, Trends and Prospects*, cit., p. 24, che “under this tax system, a tax reduction is granted annually to each taxpayer that has made admitted donations. The tax reduction is equal to 45% of the total amount of admitted donations. To be eligible for the tax reduction, the taxpayer should make one or more donations for an amount of at least € 40 per non-profit legal person and per year. The amount of the tax reduction cannot exceed 10% of the taxpayer’s net income or 392.200 EUR”.

<sup>101</sup> In generale, sull’impianto fiscale previsto per i soggetti non lucrativi e sulla detassazione delle donazioni a favore di questi, v. l’analisi effettuata da CULOT, DEFER, *The Third Sector in Belgium*, cit., p. 22 ss., relativa al *Code des impôts sur les revenus*.

<sup>102</sup> CULOT, DEFER, *The Third Sector in Belgium*, cit., p. 17 ss.

<sup>103</sup> CULOT, DEFER, *The Third Sector in Belgium*, cit., pp. 26-28.

<sup>104</sup> CULOT, DEFER, *The Third Sector in Belgium*, cit., p. 19.

fiscale competente e alla conseguente registrazione. Gli statuti devono specificare lo scopo di pubblica utilità, precisando che l'impiego delle risorse è vincolato alla realizzazione delle finalità istituzionali. Inoltre, gli eventuali utili rimanenti a seguito della liquidazione *post* scioglimento devono essere devoluti ad un'organizzazione analoga.

Si registra un puntuale intervento regolatorio da parte del Ministero delle imposte che, in data 19 dicembre 2018, ha chiarito, mediante l'Ordinanza di approvazione n. 1656 (*Bekendtgørelse om godkendelse*), le condizioni di base per il riconoscimento di organizzazioni, associazioni, fondazioni ed altre istituzioni ai sensi del § 8A(2) della legge sull'accertamento della imposte sul reddito. Gli enti in questione non potranno, in alcun modo, agire in modo tale da mettere a repentaglio l'effettiva salvaguardia della democrazia, delle libertà fondamentali e dei diritti umani. Cinque sono i requisiti prescritti per l'approvazione degli enti nell'ambito e ai fini di questa disciplina (*Betingelser for godkendelse*):

- i) le risorse dell'ente devono essere adoperate a vantaggio di un gruppo di persone non limitato a livello geografico e, in ogni caso, non inferiore ad almeno 35.000 unità;
- ii) il numero dei donatori deve superare le 100 unità annue;
- iii) il singolo donatore deve aver effettuato una donazione di almeno 200 DKK (circa 27 euro) durante l'anno;
- iv) la dichiarazione deve attestare se, durante lo stesso anno, una o più donazioni per oltre DKK 20.000 (circa 2.700 euro) sono state ricevute da uno stesso donatore straniero;
- v) il reddito lordo annuo o il patrimonio complessivo deve superare 150.000 DKK (poco più di 20.000 euro).

Viene chiarito anche il funzionamento delle associazioni (quali entità giuridiche indipendenti): il consiglio di amministrazione non deve essere principalmente autonominato; il numero dei membri paganti deve essere superiore a 300 e la quota deve essere di un importo che copra complessivamente le normali spese amministrative dell'organizzazione; l'ente non deve essere parte di un'altra organizzazione, sovraordinata (ovvero principale), già riconosciuta. Questa prescrizione non opera quando l'organizzazione richiedente agisca a livello nazionale. Inoltre, per le fondazioni, oltre al rispetto di quanto sopra previsto da i) a v), opera la previsione attinente all'indipendenza da parte di un membro del *board* rispetto ai fondatori.

Per quanto attiene al funzionamento del § 12.3 della legge sull'accertamento dell'imposta sul reddito, circa la detrazione relativa ad altre spese sostenute a favore di organizzazioni di pubblica utilità, è previsto che queste ultime potranno godere della registrazione allorquando impieghino i fondi per finalità umanitarie, attività di studio o ricerca scientifica, protezione dell'ambiente e dell'ecosistema. Per queste organizzazioni valgono le prescrizioni già impartite al fine di dare attuazione al § 8A della legge sull'accertamento delle imposte sul reddito,

La legislazione tributaria consente di qualificare specifici enti, prestando attenzione al profilo operativo, strutturale e funzionale<sup>105</sup>. Tra i requisiti statutari e le altre prescrizioni (*Krav til vedtægter eller lignende*: § 6 Ordinanza) abilitanti le agevolazioni fiscali vi rientrano:

- i) lo scopo caritatevole o *non-profit* dell'organizzazione (ciò, ad esempio, è comprovato dall'impiego delle risorse a favore di persone in stato di difficoltà economica o a beneficio di un vasto gruppo di persone);
- ii) la devoluzione di ogni risorsa patrimoniale successivamente allo scioglimento e alla liquidazione a favore di organizzazioni danesi o europee aventi analoghi fini caritatevoli o *non-profit*;
- iii) lo stabilimento in Danimarca o in uno stato europeo dell'organo amministrativo e della sede legale.

Dall'analisi del modello giuridico **olandese** si ricava la rilevanza della matrice fiscale: come risulta dall'art. 5B dell'*Algemene wet inzake rijksbelastingen*, per ente di pubblica utilità – c.d. *algemeen nut beogende instelling* (ANBI), classificazione che ricomprende anche le amministrazioni pubbliche statali e territoriali – si intende un soggetto:

- i) specificamente riconosciuto;
- ii) differente da s.p.a., cooperative e mutue;
- iii) volto esclusivamente o quasi esclusivamente alla realizzazione di benefici collettivi (almeno il 90% delle spese deve essere strumentali ad una attività di interesse generale);
- iv) privo di scopi di lucro;
- v) che non annoveri nel *management* soggetti privi dei requisiti di moralità professionale;

<sup>105</sup> In tema ENGSIG SØRENSEN, *The diversity of third sector organisations in Denmark*, in FICI (a cura di), *The Law of Third Sector Organizations in Europe. Foundations, Trends and Prospects*, cit., pp. 41-42.

- vi) che operi anche a livello commerciale negli ambiti legalmente indicati (tra cui, ad esempio, rientrano il comparto culturale, l'assistenza sanitaria, l'educazione e l'istruzione);
- vii) che renda pubblici attraverso internet i propri dati;
- viii) che possieda un *policy plan* organizzativo.

Inoltre, gli enti in questione possono avere un patrimonio limitato al perseguimento degli scopi istituzionali, in ogni caso sufficiente ad assicurare stabilità patrimoniale, e non distorcere l'assenza di finalità lucrative mediante la corresponsione di compensi agli organi gestori e di sorveglianza che superino i rimborsi o risultino, invero, eccessivi<sup>106</sup>. Il dato fiscale, in questo caso, è assai incisivo, va oltre i singoli profili di detassazione e vantaggio tributario (v. articoli 6.32, 6.34 e 6.38 della legge sulle imposte sul reddito del 2001) e delinea lo statuto di quelle organizzazioni che costituiscono concretamente il modello di ANBI, iscritte in un apposito registro e soggette alla vigilanza da parte della autorità fiscale competente<sup>107</sup>.

Ulteriori Stati che afferiscono alla prima macrocategoria sono Cipro, la Repubblica Ceca, l'Estonia, la Finlandia e la Svezia.

Con riferimento a **Cipro**, è possibile menzionare il regime di favore riguardante donazioni e ulteriori elargizioni nei confronti delle "istituzioni filantropiche" – art. 9(1)(f) della legge sulle imposte sul reddito n. 118(I)/2002 – così come riconosciute dal Ministero delle Finanze<sup>108</sup>. Le organizzazioni in questione operano a favore dell'interesse pubblico e senza finalità lucrative: non possono svolgere attività commerciali e, in caso di scioglimento, hanno l'obbligo di devolvere gli eventuali attivi a favore di organizzazioni analoghe o, in alternativa, ad un'agenzia statale. Nell'ordinario svolgersi dei rapporti istituzionali, il loro patrimonio è asservito al perseguimento degli obiettivi statutari<sup>109</sup>. Per quanto

<sup>106</sup> Per un'analisi approfondita, VAN DER SANGEN, *The Legal Infrastructure of the Third Sector and the Social Economy in the Netherlands*, in FICI (a cura di), *The Law of Third Sector Organizations in Europe. Foundations, Trends and Prospects*, cit., p. 142 ss.

<sup>107</sup> VAN DER SANGEN, *The Legal Infrastructure of the Third Sector and the Social Economy in the Netherlands*, cit., pp. 151-153.

<sup>108</sup> Come chiarito dal medesimo articolo, «provided that, notwithstanding any provisions of this Law to the contrary, in the event of a loss incurred in the year in which such donation or contribution was made, any part of the loss up to the amount of the donation or contribution shall not be carried forward and shall not be set off against the income of subsequent years».

<sup>109</sup> Per maggiori riferimenti, FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., pp. 29-30.

attiene al *management*, i loro amministratori devono essere in possesso dei requisiti di moralità professionale e le loro cariche devono essere elettive.

Per quanto concerne la **Repubblica Ceca**, il riferimento è al § 146 del Codice civile del 2012 (*Nový občanský zákoník*), rubricato “*Veřejná prospěšnost*”, traducibile come utilità pubblica. La disposizione è assai nitida nel precisare come possano essere sussunte all’interno della seguente fattispecie le persone giuridiche – *právnícká osoba* – che, in ossequio ai rispettivi atti istitutivi e alle previsioni statutarie, contribuiscono, mediante le attività svolte, a raggiungere il bene comune. In termini di attività, le organizzazioni possono agire nei settori delle scienze, dell’educazione, dei servizi sociali e sanitari, dello sport e del supporto all’infanzia e adolescenza. A livello gestionale, è prescritto, peraltro, che l’amministrazione e l’operatività dell’ente siano significativamente *influenzate* da persone incensurate e in possesso dei requisiti di moralità professionale; che la dotazione patrimoniale complessiva provenga da fonti lecite; e che l’impiego di risorse patrimoniali avvenga in direzione di uno scopo di pubblica utilità.

A livello fiscale, peraltro, il § 17 A della legge sulle imposte sul reddito n. 586/1992 (*Zákon České národní rady o daních z příjmů*) definisce il contribuente di pubblica utilità, nella versione del *Veřejně prospěšný poplatník*, come il soggetto che non agisce principalmente a livello commerciale: vi rientrano, per esclusione, le organizzazioni di pubblica utilità, le associazioni e le fondazioni (ad esclusione delle fondazioni di famiglia). Viene prevista, ai sensi del § 18 A, par. 1, l’esenzione dalle imposte con riguardo ai proventi derivanti dalle attività non commerciali, purché i costi superino i profitti<sup>110</sup>. Inoltre, è congegnato un particolare regime di favore per donazioni erogate a favore di organizzazioni che perseguono finalità di pubblica utilità, così come disciplinato dai §§15(1) e 20(8) del medesimo testo normativo.

Dall’analisi del § 11 della legge **estone** sulle imposte sul reddito (*Tulumaksuseadus*), secondo il testo entrato in vigore il 1° gennaio 2011, può ricavarsi come l’elenco delle associazioni *non-profit*, delle fondazioni e delle associazioni religiose che beneficiano di premialità fiscali debba essere approvato dal Governo della Repubblica a margine del parere di un apposito comitato. A tal fine, i requisiti da possedere sono i seguenti:

<sup>110</sup> Un’ulteriore misura di riduzione della base imponibile è prevista dal § 20, par. 7, e riguarda sempre le attività non commerciali. In tema, FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., p. 32.

- i) gli enti devono operare nell'ambito della pubblica utilità (non possono ambire a tale *status* le organizzazioni professionali, datoriali e le associazioni sindacali e politiche);
- ii) quali *associazioni caritatevoli*, gli enti operano a titolo gratuito o senza scopo di lucro a favore di un *target group*, così come statutariamente previsto;
- iii) le organizzazioni non distribuiscono utili né finanziano i membri, gli amministratori e i componenti l'organo di controllo. Nessun sostegno suscettibile di valutazione economica è possibile a favore dei donanti<sup>111</sup>. Nessuna forma di ripartizione indiretta di utili ai lavoratori, attraverso anomale corresponsioni stipendiali, è ammessa;
- iv) a margine dello scioglimento, il patrimonio rimanente dopo la soddisfazione dei creditori è devoluto a favore di un ente analogo ovvero a favore di un ente pubblico;
- v) le spese sostenute dall'ente devono essere legate al concreto operare;
- vi) le retribuzioni previste per i lavoratori, per gli amministratori e per i componenti l'organo di controllo non possono eccedere i livelli normalmente previsti per simili impieghi e analoghe cariche in ambito societario.

La disposizione in rassegna precisa che l'afferenza dell'ente alla lista è preclusa, come indicato dal par. 4, qualora non sia conforme alla normativa in rassegna, ovvero l'esercizio di attività commerciali risulti principale, a meno che almeno il 90% del reddito netto d'impresa non venga utilizzato per gli obiettivi stabiliti nello statuto; o, ancora, qualora pubblicizzi beni o servizi di fondatori, donatori o promuova le attività commerciali di un membro del *target group*<sup>112</sup>. Parimenti, sono d'ostacolo all'acquisizione dello *status* fiscale agevolato: la sussistenza di pendenze fiscali; una ripetuta irregolarità contributiva; l'avvio della fase di scioglimento o di una procedura fallimentare. Non possono essere annes-

<sup>111</sup> Si legge al § 11.3.: «The requirement specified in clause 3 of subsection 2 does not apply to an association engaged in social welfare, to a religious association or to a case where a person specified in clause 3 of subsection 2 belongs to the target group of the association and does not receive additional benefits as compared with other persons belonging to the target group. The requirement specified in clause 4 of subsection 2 does not apply to religious associations established in Estonia and religious associations established in another Contracting State of the EEA Agreement (hereinafter Contracting State) which comply with § 27 of the Churches and Congregations Act». Fonte: traduzione ufficiale pubblicata in data 21 novembre 2023, riigiteataja.ee/en/eli/521112023001/consolide.

<sup>112</sup> Salvo che l'ente svolga attività pubblicitaria sulla base di un contratto preesistente: così, § 11, par. 5.

se alla lista le organizzazioni professionali, commerciali e politiche. Sempre attraverso una soluzione legislativa “in negativo”, è previsto che non costituiscono attività commerciali: lo svolgimento di attività connesse alle finalità statutarie; la vendita di beni ricevuti in dono; l'organizzazione di attività benefiche; i proventi finanziari delle attività poste in essere in conformità dello statuto. Infine, occorre segnalare che la cancellazione dall'elenco spetta al Governo della Repubblica, così come previsto dal par. 7<sup>113</sup>.

Per quanto attiene all'ordinamento **finlandese**, la disciplina di riferimento può essere evinta dalla lettura del § 22 – rubricato *Yleishyödyllinen yhteisö* – del *Tuloverolaki* n. 1535 del 30 dicembre 1992. Le organizzazioni di pubblica utilità operano esclusivamente e direttamente per il bene comune (in senso materiale, spirituale, morale o sociale), senza finalità lucrative<sup>114</sup>. Inoltre, l'attività è svolta a favore di un numero non limitato di beneficiari. Rientrano all'interno del novero delle organizzazioni di pubblica utilità: le associazioni dei lavoratori, le associazioni attive nel settore agricolo, i partiti politici, nonché ogni ente il cui scopo principale sia quello di *influenzare* le attività statali o che intenda agire a livello sociale ovvero al fine di sostenere le arti e la scienza. Persino un insieme di beni per il sostegno di un candidato alle elezioni nazionali può essere attratto dallo *status* fiscale di organizzazione di pubblica utilità. Le organizzazioni devono far pervenire annualmente all'amministrazione finanziaria le informazioni sulle donazioni ricevute e sul relativo impiego, oltre alle informazioni relative all'*activity report* e al bilancio di esercizio<sup>115</sup>. Ai sensi del § 23, dedicato ai profili di responsabilità fiscale, è prevista la soggezione all'imposta sui redditi commerciali, tra cui non possono essere annoverati, ad esempio, i proventi derivanti dalle manifestazioni e attività promozionali e di finanziamento delle attività istituzionali; i proventi delle riviste dei soci; i ricavi derivanti dalla vendita di prodotti fabbricati a scopo di assistenza, artigianato o insegnamento, o da servizi

<sup>113</sup> FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., pp. 34-35.

<sup>114</sup> A tal fine, è vietata la distribuzione interna di utili o dividendi, nonché l'erogazione stipendiale irragionevole.

<sup>115</sup> Precisa FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., p. 36, che “PBOs are in general subject to taxation for their income from business activities, with some exceptions (e.g., income from lotteries, entertainment events, etc., organized to finance their activities). A monetary donation of at least EUR 850 and no more than EUR 50,000, which has been made for the purpose of promoting science, art or the preservation of the Finnish cultural heritage, to an association established in the EEA and approved by tax administration, whose actual purpose is to support science or art or the preservation of the Finnish cultural heritage, is deductible”.

resi a tali fini, in ospedali, istituti di cura psichiatrica, istituti penitenziari, case di riposo, istituti per l'assistenza ai disabili. Infine, sono previste detrazioni per le donazioni non inferiori a 800 Euro e non superiori a 50.000 Euro destinate a favore di organizzazioni che promuovono la scienza, l'arte o la conservazione del patrimonio culturale finlandese, aventi sede nello spazio economico europeo e autorizzate dall'amministrazione fiscale (§ 57 e § 98a).

Per quanto concerne la **Svezia**, dalla lettura dell'art. 7, par. 3 e successivi, della legge sulle imposte sul reddito - *Inkomstskattelag* (1999:1229) -, si ricava una disciplina di esenzione fiscale per associazioni, fondazioni e comunità religiose, intese alla stregua di *public benefit organisations*, che agiscono in determinati settori di pubblica utilità, legalmente predefiniti (ad es., sport, cultura, ambiente, etc.), a favore di beneficiari soggettivamente non circoscritti ad ambiti familiari e senza scopo di lucro<sup>116</sup>. Le organizzazioni devono utilizzare ragionevolmente le proprie risorse patrimoniali e devono essere contraddistinte da un carattere organizzativo aperto: ciò vale essenzialmente per le associazioni e per le comunità religiose che non possono rifiutare l'ingresso di altri membri, salvo che l'adesione comprometta la tenuta dell'ente o confligga con gli obiettivi istituzionali<sup>117</sup>. A livello strettamente tributario, è possibile notare un regime di favore: i proventi correlati alle attività di pubblica utilità e a quelle direttamente connesse saranno soggetti a esenzione fiscale; inoltre, se un'organizzazione ha circa il 75% delle attività esenti da imposta, allora anche i redditi derivanti da attività non correlate saranno esenti (c.d. *principality assessment principle*). Le donazioni sono incentivate fiscalmente, a condizione che le organizzazioni siano munite di una specifica approvazione da parte dell'autorità fiscale e operino nei comparti dell'assistenza sociale o della ricerca scientifica. L'approvazione dura per tre anni. Inoltre, ogni donatore ha diritto ad una riduzione fiscale del 25% dell'importo donato sino ad un massimo di 3.000 SEK (poco più di 260 euro). Il donatore deve effettuare donazioni di valore non inferiore a 2.000 SEK (in totale) e 200 SEK (con riguardo ad ogni donazione) in un anno per ricevere una riduzione fiscale<sup>118</sup>.

<sup>116</sup> Chiarisce FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., p. 39, che "registration with the Tax Authority is necessary to acquire the status. Specific approval is necessary for a PBO to receive tax-privileged donations".

<sup>117</sup> FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., pp. 39-40.

<sup>118</sup> FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., p. 40.

**Tabella 2. Configurazioni delle *public benefit organisations* nel diritto tributario degli Stati membri dell'UE**

Stato membro	Fonte	Soggetti
Austria	§§ 34-47 Bundesabgabenordnung	Organizzazioni che perseguono finalità di pubblica utilità, ovvero finalità filantropiche e religiose
Belgio	Art. 145/33 Code des impôts sur les revenus 1992 cir 92	Organizzazioni <i>non-profit</i> accreditate
Cipro	Art. 9(1)(f) della legge sulle imposte sul reddito 2002	Enti filantropici riconosciuti
Danimarca	§ 8A Ligningsloven (e Ordinanza del Ministero delle imposte n. 1656/2018)	Organizzazioni riconosciute che perseguono finalità filantropiche
Estonia	§ 11 Tulumaksuseadus	Organizzazioni filantropiche e caritatevoli operanti nei settori di pubblica utilità
Finlandia	§ 22 Tuloverolaki	Organizzazioni di pubblica utilità
Germania	§ 51 e ss. Abgabenordnung	Organizzazioni che perseguono finalità di utilità pubblica, ovvero scopi caritatevoli o religiosi
Olanda	Art. 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen	Organizzazioni di pubblica utilità
Repubblica Ceca	§ 146 Nový občanský zákoník e §§ 15(1) e 20(8) Zákon České národní rady o daních z příjmů	Organizzazioni che perseguono finalità di pubblica utilità
Svezia	Art. 7, par 3 ss., Inkomstskattelag n. 1999:1229	Organizzazioni di pubblica utilità

Fonte: FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, con aggiornamenti e rielaborazione dagli Autori

### 3.2. Lo status di pubblica utilità come status di natura organizzativa

Il secondo modello giuridico ipotizzato è sospinto dalle normative statali che individuano un quadro giuridico sistematico per le *public benefit organisations*: si supera la mera promozione fiscale (a volte neanche riconosciuta in maniera automatica), per approdare alla definizione di precisi profili strutturali e operativi,

così emergendo il rilievo accordato alla dinamica organizzativa. L'obiettivo perseguito dalle diverse legislazioni esaminate, da quella irlandese a quella polacca, fermo restando l'impianto del CTS italiano, non coincide con un astratto sostegno tributario, ma innanzitutto con la previsione di uno *status* organizzativo. Da ciò discende una distinzione *operazionale* rispetto alle comuni organizzazioni *non-profit* e ciò rileva anche in termini di specificità del regime dei controlli cui sono sottoposte le *public benefit organisations* in rassegna<sup>119</sup>.

Il *Charities Act irlandese* del 2009 aiuta a capire come l'“organizzazione caritatevole”, ovvero l'organizzazione in possesso dello *status* di *charity*, si distingua dai comuni enti non lucrativi<sup>120</sup>, risultando precipuamente qualificata sotto il profilo costitutivo e finalistico<sup>121</sup>. Come chiarito dal § 7 par. 1, nessuna disposizione della presente legge potrà incidere sulle pretese impositive pubbliche o sull'ammissibilità dell'esenzione dall'obbligo fiscale. Pertanto, per poter godere dei benefici fiscali (esenzione dall'imposta sul reddito delle società e sulle plusvalenze, nonché dall'imposta sui redditi da capitale; meccanismi pubblici di compensazione dell'IVA; donazioni fiscalmente agevolate)<sup>122</sup>, le *charities* devono conseguire un ulteriore, apposito riconoscimento da parte della competente autorità fiscale<sup>123</sup>.

Associazioni senza personalità giuridica, *trust* e società possano acquisire – mediante la registrazione all'interno dell'apposito registro tenuto dalla *Charities Regulatory Authority* – la qualifica di *charities* ed essere, di conseguenza, tenute al perseguimento delle finalità caritatevoli<sup>124</sup>. Con ciò si fa riferimento, ad esempio, alla prevenzione o alla lotta contro le povertà, alla promozione dell'educazione, allo sviluppo della religione, nonché ad ogni altro scopo che risulti essere socialmente utile: come chiarito dal § 3, par. 2, «a purpose shall not be a

<sup>119</sup> Chiaramente sul punto FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., pp. 40-41.

<sup>120</sup> BREEN, *Third Sector Organisations in Ireland: Assembling the Regulatory Jigsaw Pieces of an Evolving, if Fragmented, Sector*, in FICI (a cura di), *The Law of Third Sector Organizations in Europe. Foundations, Trends and Prospects*, cit., p. 98.

<sup>121</sup> Per una analisi articolata, BREEN, *Third Sector Organisations in Ireland: Assembling the Regulatory Jigsaw Pieces of an Evolving, if Fragmented, Sector*, cit., p. 105 ss.

<sup>122</sup> BREEN, *Third Sector Organisations in Ireland: Assembling the Regulatory Jigsaw Pieces of an Evolving, if Fragmented, Sector*, cit., p. 105.

<sup>123</sup> Come chiarisce, FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., p. 44, “for that purpose, charities must register with the Revenue Commissioners in order to obtain the “charitable tax-exempt status” and be assigned a “CHY reference number”, which indicates their eligibility for charitable tax exemption. The Revenue Commissioners are not bound by the determinations of the CRA”.

<sup>124</sup> La disciplina dettagliata è ricavabile dalla lettura del § 39 e ss.

charitable purpose unless it is of public benefit». Tra gli scopi di pubblica utilità, rientrano inoltre, a titolo esemplificativo, la tutela dell'ambiente, la promozione culturale, la rigenerazione urbana.

Sono invece esclusi dal novero delle *charities* i partiti e i movimenti politici, le camere di commercio, le organizzazioni sindacali e gli organismi datoriali, nonché gli enti riconosciuti ex § 235 del *Taxes Consolidation Act 1997* (associazioni sportive e altri soggetti già beneficiari di facilitazioni fiscali), nonché ogni altro soggetto collettivo che persegua fini illegali, contrari alla pubblica moralità o all'ordine pubblico, ovvero sostenga cause e organizzazioni terroristiche o supporti organizzazioni la cui adesione è illegale.

Manca una netta precisazione circa lo svolgimento o meno di attività commerciali. Tuttavia, emerge l'ampiezza del vincolo gravante sul patrimonio per il raggiungimento degli scopi (§ 2), al netto delle spese organizzative e logistiche che devono, comunque, risultare ragionevoli, così da non neutralizzare il *non-distribution constraint*: ai sensi del § 89, par. 3, qualsiasi compenso previsto per lo svolgimento di una determinata prestazione dovrà risultare ragionevole e proporzionato, pena la nullità dell'accordo (§ 89, par. 11). Si configura un autentico *asset-lock* anche con riguardo alla fase estintiva (*charity's dissolution*). Ai sensi del § 92, non potrà essere ammessa, in difetto di autorizzazione dell'autorità di regolazione, alcuna forma di riparto tra i membri dei beni restanti o risultanti dalla vendita degli originari compendi. Piuttosto, è coerente a livello sistematico la devoluzione, in caso di scioglimento dell'ente, del patrimonio residuo ad una ulteriore *charity*<sup>125</sup>.

Per quanto concerne il diritto **polacco**, la legge del 24 aprile 2003 sulle attività di pubblica utilità e sul volontariato (*Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*) si lascia apprezzare per l'enucleazione puntuale delle *public benefit organisations* (art. 20: *Organizacje pożytku publicznego*). All'interno di tale categoria rientrano le ONG, regolate dalla medesima fonte e connotate dall'esercizio di un'attività di pubblica utilità<sup>126</sup>, nonché tutte le organizzazioni che:

<sup>125</sup> Chiarisce BREEN, *Third Sector Organisations in Ireland: Assembling the Regulatory Jigsaw Pieces of an Evolving, if Fragmented, Sector*, cit., p. 99, che "charities can also legally last in perpetuity and when they come to an end, any remaining charitable assets or funds are not lost to the charitable sector but are applied to another charitable purpose as near as possible to that of the defunct charity (under the doctrine of *cy-près*)".

<sup>126</sup> Ai sensi dell'art. 3, par. 2, le organizzazioni non governative: a) sono soggetti diversi dalle unità del settore della finanza pubblica (così come si ricava dalla disciplina del 27 agosto 2009),

- i) operano a beneficio dell'interesse sociale<sup>127</sup>, ovvero a vantaggio di gruppi di persone, concretamente distinguibili, che versano in precarie condizioni esistenziali o finanziarie;
- ii) esercitano attività commerciali solo in via ausiliaria rispetto all'attività di pubblica utilità;
- iii) reinvestono gli utili conformemente agli scopi istitutivi e non distribuiscono internamente il ricavato;
- iv) hanno un organo di controllo collegiale separato dagli amministratori (per i componenti di ambedue gli organi è prescritto il possesso di requisiti di moralità professionale. Inoltre, tali soggetti non possono percepire rimborsi che eccedano i costi sostenuti né ricevere remunerazioni superiori al tasso medio risultante dal settore societario).

Non possono ambire alla qualificazione di *public benefit organisation* i partiti politici e le fondazioni costituite da partiti politici, le associazioni sindacali e datoriali, nonché le cooperative sociali: queste ultime possono esercitare attività di pubblica utilità pur senza ottenere la qualifica in questione<sup>128</sup>. Lo *status* può essere acquisito a seguito dell'iscrizione al Registro nazionale dopo un'attività - ininterrotta - almeno biennale. Diversi sono gli adempimenti pubblicitari, volti a dare concretizzazione al rispetto della trasparenza: gli enti in questione devono redigere un *report* sull'attività di pubblica utilità e renderlo manifesto, nonché un bilancio annuale in cui viene dato riscontro delle attività svolte e dei risultati ottenuti anche in termini di attività con gli *stakeholder*. Puntuale risulta essere il controllo esercitato dal Ministero per la sicurezza sociale che può, in caso di violazioni della legge istitutiva, condurre alla perdita dello *status* e alla conseguente devoluzione del patrimonio a organizzazioni con scopi identici o simili. L'ambito operativo risulta variegato: ai sensi dell'art. 4, infatti, le organizzazioni potranno agire, esemplificativamente, nell'ambito dell'assistenza sanitaria, della salvaguardia delle tradizioni nazionali, della scienza e della formazione, nonché

dagli istituti di credito e dalle società pubbliche; b) agiscono senza fini di lucro; c) sono persone giuridiche che operano negli ambiti delineati dall'art. 4.

<sup>127</sup> L'area delle *public task* è articolata e ricomprende, ad esempio, attività riguardanti l'assistenza sociale, l'integrazione socio-professionale, la promozione della salute, la salvaguardia dei diritti umani.

<sup>128</sup> Secondo FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., p. 45, "presumably because Polish social cooperatives are by law devoted to the work integration of disadvantaged people in business activities, rather than to the performance of public benefit activities".

nell'ambito dello sviluppo delle nuove tecnologie e del supporto alla crescita economica e all'impresa. Con riferimento al profilo fiscale, l'art. 24 esonera le *public benefit organisations* da alcune imposte, tra cui rientra l'imposta sul reddito delle società, in relazione alle attività di pubblica utilità. Inoltre, è previsto che il singolo contribuente possa destinare l'1,5% dell'imposta del reddito da esso dovuta ad un ente di pubblica utilità di sua scelta. Le risorse finanziarie ricevute potranno essere utilizzate solo per svolgere attività di pubblica utilità (art. 27). Il sistema polacco prevede detrazioni dalla base imponibile da parte di persone fisiche e società, rispettivamente entro i limiti del 6 e del 10%, per le donazioni effettuate a favore delle *public benefit organisations* o di altre organizzazioni che svolgono attività di pubblica utilità<sup>129</sup>.

Infine, merita apprezzamento quanto previsto dall'art. 5 e successivi, ove si condensa un autentico obbligo di amministrazione condivisa tra le pubbliche autorità e le *public benefit organisations* nello svolgimento di compiti di pubblica utilità: ciò dovrà avvenire in modo efficiente ed efficace, seguendo un percorso dettagliato che va dal dialogo alla definizione delle attività da realizzare, sino allo svolgimento degli appositi programmi individuati<sup>130</sup>.

Meritano di essere inoltre brevemente menzionate le soluzioni disciplinari adottate in Bulgaria, Grecia, Ungheria, Lettonia, Lituania, Malta, Portogallo, Romania, Slovacchia e Slovenia.

Per quanto attiene al diritto **bulgaro**, una specifica normativa dedicata alle organizzazioni *non-profit*, n. 81 del 6 ottobre 2000, regola la sorte di associazioni e fondazioni soggette all'iscrizione in un apposito registro tenuto dal Ministero della Giustizia: un'associazione che intenda ottenere lo *status* di organizzazione di pubblica utilità dovrà essere costituita almeno da sette persone fisiche o da tre persone giuridiche. Si tratta di enti che, *irrevocabilmente*, come definito nelle previsioni statutarie e costitutive, decidono di perseguire finalità di pubblica utilità (art. 37). Queste organizzazioni: *i*) devono soddisfare i requisiti e le condizioni previste dal cap. 3 ai fini della registrazione, dedicato alle organizzazioni *non-profit* che svolgono attività di pubblica utilità; *ii*) devono impiegare il patrimonio, senza il configurarsi di rapporti sinallagmatici, per agire nell'ambito dell'educazione, del progresso morale e spirituale, dell'educazione, della scienza

<sup>129</sup> FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., p. 47.

<sup>130</sup> RADWAN, MAZGAJ, ŽAK, *Third Sector in the Third Republic: An overview of the law and practice in Poland*, in FICI (a cura di), *The Law of Third Sector Organizations in Europe. Foundations, Trends and Prospects*, cit., pp. 170-173.

(etc.); *iii*) non possono trasformarsi in organizzazioni *non-profit* che agiscono per generare benefici interni; *iv*) operano senza finalità lucrative. Questo vincolo condiziona anche lo svolgimento di eventuali e ulteriori attività commerciali pur sempre connesse al raggiungimento degli scopi statutari.

Le organizzazioni di pubblica utilità devono essere dotate di un organo amministrativo collegiale, che si esprime a maggioranza, e, almeno una volta l'anno, procedono alla verifica del proprio operato avvalendosi di un professionista - attestatore - qualificato. Come per le omologhe polacche, vige un obbligo di preparazione e pubblicazione del bilancio sociale e finanziario. In caso di liquidazione, il patrimonio residuo è devoluto ad organizzazioni analoghe e, in difetto, al Comune presso il quale ha sede l'ente. Infine, a livello fiscale, giova segnalare come le *public benefit organisations* siano esentate dal pagamento delle imposte sui redditi derivanti dalle donazioni e da altre fonti non commerciali. Le donazioni possono essere dedotte dal carico fiscale complessivo sopportato dalla singola persona fisica (fino al 5%) e dalla singola persona giuridica donante (fino al 10%).

La legge **greca** n. 4873 del 15 dicembre 2021, dedicata alla tutela del volontariato, al rafforzamento dell'azione della società civile, e agli incentivi fiscali per rafforzare l'azione di pubblica utilità, individua le "organizzazioni della società civile", quale espressione del modello transtipico delle *public benefit organisation*. Tra queste vi rientrano le organizzazioni di volontariato e, in generale, le associazioni senza scopo di lucro, indipendenti dalle pubbliche amministrazioni, dalle rappresentanze sindacali, dalle organizzazioni professionali e dai partiti politici. Le organizzazioni in questione, operative da almeno tre anni, sono iscritte all'interno di un apposito registro gestito e conservato presso il Ministero degli Interni. Dalla suddivisione del registro è possibile desumere gli ambiti operativi: salute, benessere, ambiente, protezione dei diritti umani, giustizia, tutela dei consumatori. Le organizzazioni non devono ricevere regolarmente una misura di sostegno pubblico che ecceda il 30% dei costi di gestione, al netto dei costi legati ai trattamenti stipendiali, ovvero prestiti garantiti dallo Stato greco. A livello pubblicitario, le organizzazioni della società civile devono redigere e pubblicare il bilancio asseverato da un professionista accreditato. In termini fiscali, le donazioni a favore delle organizzazioni sono soggette ad un trattamento agevolato.

Con riferimento al diritto **lettone**, la legge del 7 luglio 2004, n. 106 (*Sabiedriskā labuma organizāciju likums*), riconosce ad associazioni, fondazioni e organizzazioni religiose la possibilità di acquistare lo *status* di *public benefit organisation* a margine dell'iscrizione al registro tenuto dall'Agenzia statale delle entrate. L'attivi-

tà svolta dall'ente deve essere diretta a favore della società o di una parte di essa e ciò può tradursi in attività caritatevoli, protezione dei diritti civili e umani, cultura e promozione della salute e della profilassi delle malattie (art. 2). Al contrario, osta alla qualifica di *public benefit organisation* lo svolgimento di attività di sostegno politico, nonché di quelle che si risolvono in favore dei membri dell'associazione o del fondatore in caso di una fondazione ovvero le attività sostanzialmente commerciali di intermediazione nelle donazioni per conto di terzi (art. 3). L'ente ha il dovere di utilizzare i propri beni e mezzi finanziari per le finalità indicate nello statuto; al contempo, è vietato l'impiego del patrimonio per attività aventi natura commerciale. Anche per gli enti in rassegna è fatto divieto di procedere a una distribuzione diretta o indiretta degli utili e delle risorse patrimoniali, così come disposto dall'art. 12 (ad esempio, le retribuzioni devono essere proporzionate e ragionevoli). Infine, in caso di liquidazione, le attività residue sono trasferite ad altre organizzazioni analoghe e, in difetto, allo Stato (art. 17). A livello pubblicitario, la singola organizzazione è tenuta a presentare all'ente di controllo una relazione sull'attività di pubblica utilità svolta (art. 13). A livello fiscale, oltre ai benefici normativamente previsti a favore delle organizzazioni di pubblica utilità, si registra un sistema di agevolazioni per i donatori (art. 4).

In **Lituania**, attraverso la legge n. XII-717 del 19 dicembre 2013 (*Lietuvos Respublikos nevyriausybinų organizacijų plėtros įstatym*), si è provveduto a riconoscere il ruolo delle organizzazioni di pubblica utilità quali organizzazioni non governative, le cui attività si rivolgono a beneficio del pubblico e non solo dei membri o dei partecipanti (è il caso, quest'ultimo, delle organizzazioni non governative mutualistiche). Le organizzazioni in questione devono risultare indipendenti dalle pubbliche amministrazioni e non possono agire per scopi politici o per fini esclusivamente religiosi: non possono acquisire lo *status* in questione i partiti politici, le organizzazioni sindacali e datoriali, nonché le associazioni di proprietari terrieri, di gestione immobiliare e residenziale (art. 2). La qualifica è ottenuta a seguito dell'iscrizione all'interno dell'apposito registro da parte del Ministero del Lavoro e della Sicurezza Sociale a margine di un controllo sullo statuto, sul bilancio sociale e sull'attività complessiva nell'ultimo anno di riferimento. Gli ambiti operativi spaziano dalla protezione dei disabili alla tutela dell'ambiente e della salute sino alla cultura e allo sport. Va precisato che le organizzazioni di pubblica utilità dovranno chiarire gli scopi e dare conto dell'ampiezza dell'impatto sociale, nonché precisare la metodologia di misurazione e provvedere alla relativa valutazione annuale. Vi è un regime di favore che riguarda gli utili legati ai fondi ricevuti dall'ente, nonché le donazioni aziendali

e le sponsorizzazioni. I contribuenti individuali possono destinare il 2% delle imposte sui redditi a favore delle organizzazioni qui menzionate.

Volgendo lo sguardo al *Voluntary Organisations Act* **maltese** dell'11 dicembre 2007, *Chapter 492*, è possibile osservare come le organizzazioni in rassegna siano liberamente<sup>131</sup> costituite al fine di perseguire scopi sociali, di pubblica utilità e come tali aventi rilievo collettivo, senza finalità lucrative. Il *social purpose* coincide con finalità caritatevoli e filantropiche, tra cui rientrano la protezione della salute, la promozione dell'educazione spirituale e fisica, la tutela dell'ambiente e degli animali. Possono ambire a tale qualifica associazioni, fondazioni e *charitable trust*; sono, invece, esclusi gli enti pubblici, le organizzazioni religiose e i partiti politici. È richiesta l'iscrizione all'interno dell'apposito registro presso il *Commissioner for Voluntary Organizations*. L'esercizio di alcune attività commerciali previste dalla legge è ammesso solo nella misura in cui si riveli strumentale al perseguimento degli scopi istituzionali. Altre attività commerciali potranno essere svolte purché risultino marginali rispetto al patrimonio complessivo<sup>132</sup>. In termini di trasparenza, gli enti devono presentare dichiarazioni annuali sullo stato patrimoniale e sul bilancio complessivo. In caso di entrate superiori a 250.000 Euro, troveranno applicazione gli standard ISFR e l'*audit* contabile.

In **Portogallo**, la *Lei-quadro do estatuto de utilidade pública*, n. 36 del 14 giugno 2021, consente ad associazioni, fondazioni e cooperative di godere della qualifica di organizzazione di pubblica utilità (art. 4, par. 2)<sup>133</sup>. Sono esclusi dal novero dei possibili soggetti così qualificati i partiti, le organizzazioni religiose e le associazioni sindacali e datoriali (art. 4, par. 4). Lo *status*, come divisato dall'art. 8, è riconosciuto a favore degli enti che risultino indipendenti e autonomi (art. 13) e, a titolo esemplificativo, per almeno tre anni, operino nei settori artistici e culturali,

<sup>131</sup> Ai sensi dell'art. 2, «“voluntary” in the context of a voluntary organisation means the existence of two or more of the following elements: (a) the overall control of the organisation is exercised by administrators who do not receive any remuneration for their services for carrying on functions of administrators except as permitted in this Act; (b) the organisation is created by the endowment of voluntary and gratuitous grants and the organisation's affairs are supported, at least in part, by such voluntary or gratuitous grants or by services rendered on a voluntary basis; (c) in the case of an association, subject to limitations due to the nature or size of the organisation and subject to any discretion which may be exercised in terms of the statute of an organisation by the administrators or a membership committee, any person can join the organisation or participate in the activities of the organisation and every participant in the organisation has the right to freely leave the organisation [...]”».

<sup>132</sup> Per maggiori riferimenti, anche con riguardo alla *governance*, v. FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., pp. 65-67.

<sup>133</sup> MEIRA, *The legal regime of the social economy sector in Portugal*, in FICI (a cura di), *The Law of Third Sector Organizations in Europe. Foundations, Trends and Prospects*, cit., p. 191 ss.

dello sport, dello sviluppo e della solidarietà sociale, dei diritti umani, nonché della cooperazione e della protezione dei consumatori (art. 4, par. 3). Lo *status* non può essere assegnato alle organizzazioni che svolgono, esclusivamente o principalmente, produzione e vendita di beni e servizi in un mercato competitivo, qualora ciò finisca per impedire, distorcere o limitare, in modo sensibile, la concorrenza, in tutto o in parte, nel corrispondente mercato rilevante. Lo *status* è riconosciuto dal Governo regionale o centrale, ha durata decennale ed è rinnovabile, secondo la dettagliata disciplina prevista agli artt. 16-19, collocati all'interno della sezione intitolata "*Procedimento de atribuição e renovação do estatuto*". A livello di trasparenza, per l'acquisizione dello *status* è richiesta la redazione del bilancio di esercizio anche in formato di rendiconto per cassa, nonché la redazione di un bilancio sociale e la pubblicazione dello statuto e degli atti interni. A livello fiscale sono previste differenti esenzioni, come può osservarsi dalla lettura dell'art. 11, par. 1.

Va, infine, precisato che le organizzazioni in questione dovranno agire in conformità ai principi guida della *Lei de Bases da Economia Social*, n. 30 dell'8 maggio 2013 (art. 5). La dinamica partecipativa e il pluralismo sono centrali: infatti, le associazioni e le cooperative non dovranno impiegare criteri discriminatori nelle procedure di ammissione dei nuovi membri; al contempo, ciò non ratifica un immediato diritto a prender parte all'ente già costituito, risultando possibile una definizione dei criteri di accesso modulata sulla scorta delle finalità istitutive e coerente con la *mission* istituzionale (art. 7).

Il *Capitul 6* della *Ordonanța rumena* n. 26 del 30 gennaio 2000, *cu privire la asociații și fundații*, contiene la disciplina delle organizzazioni di pubblica utilità costituite in forma di associazione o fondazione:

- i) la cui attività sia di interesse generale o collettivo;
- ii) che operano da almeno tre anni e abbiano in parte raggiunto gli obiettivi istitutivi;
- iii) che presentano una rendicontazione legata ai tre anni di attività;
- iv) che dispongono di una congrua dotazione logistica al fine di raggiungere gli scopi.

Il riconoscimento avviene da parte del Governo ed è a tempo indeterminato, salvo eventuale revoca per sopraggiunta carenza del possesso dei requisiti abilitanti. Le organizzazioni devono già essere in possesso della personalità giuridica mediante il riconoscimento comune avvenuto per mezzo dell'iscrizione nel registro delle associazioni e delle fondazioni. Le organizzazioni devono svolgere attività di carattere generale o collettivo. Inoltre, in caso di scioglimento, il

patrimonio residuo è devoluto ad entità analoghe. Come si evince dall'art. 41, le organizzazioni hanno: il diritto di erogare servizi pubblici non commerciali; il diritto di essere destinatarie, con preferenza, di risorse pubbliche allocate dai bilanci statali e locali; l'obbligo di mantenere almeno il livello di attività e di prestazione che ne ha determinato il riconoscimento; l'obbligo di comunicare all'autorità amministrativa competente le eventuali modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto, nonché le relazioni sull'attività ed i bilanci annuali.

A livello fiscale, numerose esenzioni dall'imposta sui redditi sono previste dall'art. 15, par. 2, del *Codul fiscal* del 22 dicembre 2003 a favore delle più generali *non-profit organizations*<sup>134</sup>: vi rientrano i redditi rappresentati da quote e donazioni; le plusvalenze da investimenti di redditi già esenti; i proventi delle raccolte fondi; le risorse ottenute da fondi pubblici; i redditi legati ad attività occasionali. Inoltre, opera l'esenzione dall'imposta sugli utili per i redditi connessi ad attività economiche secondo le percentuali di calcolo fissate dall'art. 15, par. 3, del *Codul fiscal*. Riduzioni fiscali sono previste in caso di sponsorizzazioni nei confronti delle organizzazioni *non-profit*<sup>135</sup>.

In **Slovacchia**, la legge n. 213 del 2 luglio 1997 (*Zákon o neziskových organizáciách poskytujúcich všeobecne prospešné služby*) interviene sulle organizzazioni non lucrative che forniscono servizi di interesse generale e dispone che tali soggetti agiscano, primariamente, per fornire servizi vantaggiosi alla collettività e senza alcun fine di lucro soggettivo. Ogni provento è infatti destinato al potenziamento dell'ente e quindi al concreto perseguimento delle finalità statutarie. Gli ambiti di azione riguardano, a livello esemplificativo, l'assistenza sanitaria, la protezione dei diritti umani, l'educazione, le scienze e lo sviluppo tecnologico. Per quanto concerne l'iscrizione all'interno del registro, essa è puntualmente disciplinata *ex* § 11 e dalle successive disposizioni che delineano l'ampiezza dei poteri e la sfera del controllo assegnata all'Ufficio del registro (*Registrový úrad*).

A livello strutturale, secondo quanto emerge dalla quarta Sezione, si registra una notevole attenzione per gli organi dell'ente con riguardo al relativo funzionamento e ai requisiti di professionalità richiesti. Si fa riferimento al consiglio di amministrazione, all'amministratore esecutivo e al collegio di sorveglianza, composto da tre membri nel caso in cui il patrimonio superi la soglia di 165.969 Euro o comprenda *asset*

<sup>134</sup> Per ulteriori riferimenti circa le donazioni private, FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., pp. 71-72.

<sup>135</sup> Legge n. 32 del 19 maggio 1994.

statali, ovvero beni e risorse di provenienza pubblica unicamente volti al sostegno delle organizzazioni in rassegna, il cui funzionamento è precisato dal § 31a.

A livello operativo, occorre segnalare come gli utili non possano essere oggetto di appropriazione interna e che, a seguito dello scioglimento, l'eventuale patrimonio residuo verrà devoluto ad organizzazioni analoghe. Le organizzazioni possono svolgere attività economiche, se ciò è funzionale al raggiungimento degli obiettivi istituzionali, senza compromettere la stabilità patrimoniale complessiva (§ 30): i redditi connessi saranno soggetti a tassazione. Non sarà possibile, invece, sostenere economicamente soggetti politici, né tantomeno condizionare la propria attività di interesse pubblico all'accettazione di donazioni.

A livello di trasparenza, si segnala l'obbligo di redigere e pubblicare un bilancio annuale, secondo quanto previsto dalle §§ 33-34. Per quanto attiene ai profili fiscali, le persone fisiche potranno destinare una quota pari al 2% o al 3% e le persone giuridiche una quota pari all'1% o al 2% della loro imposta sul reddito alle organizzazioni prive di scopi lucrativi, secondo quanto precisato dall'art. 50 della legge sulle imposte sul reddito n. 595 del 4 dicembre 2003.

La legge **slovena** sulle organizzazioni non governative del 20 marzo 2018 - *Zakon o nevladnih organizacijah* (ZNOrg) - prevede che persone giuridiche prive di finalità lucrative, aventi natura non commerciale, indipendenti e autonome, possano acquisire lo *status* di organizzazione non governativa di interesse pubblico (art. 6), qualora agiscano al di là degli interessi di membri e fondatori. Risultano esclusi i partiti politici, le organizzazioni religiose, le camere di commercio e i sindacati. Le organizzazioni devono agire negli ambiti della cultura, della promozione sociale, della salvaguardia dell'ambiente, dell'assistenza sanitaria (a mo' di esempio).

Ai fini dell'acquisizione dello *status*, sono prescritti: un'esperienza comprovata almeno biennale, l'impiego del patrimonio al fine del raggiungimento delle finalità istitutive, il mancato avvio di procedure concorsuali o di liquidazione, secondo la procedura scandita dall'art. 6, par. 4. Il riconoscimento deriva dall'atto del Ministero competente in ragione dell'attività concretamente esercitata<sup>136</sup> e a ciò consegue l'iscrizione all'interno dell'apposito registro (art. 19).

Tali organizzazioni, come si ricava dalla lettura degli artt. 16 e 17, beneficiano di una posizione di vantaggio nell'attribuzione di sussidi statali attraverso manifestazione pubblica e possono essere destinatarie di sgravi, facilitazioni e ulteriori apporti economicamente rilevanti. Sempre a livello fiscale, sussiste

<sup>136</sup> FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., pp. 74-76.

un'esenzione dalle imposte sui redditi legati alle attività istituzionali che non si estende alle attività commerciali (art. 9, parr. 1 e 2, della legge sull'imposta sul reddito delle società, ZDDPO-2). Ulteriori meccanismi di detrazione concernono le donazioni da parte dei contribuenti<sup>137</sup>.

Il § 32 della legge **ungherese** n. 175 del 2011 sulla libertà associativa, sul *public benefit status* e sulle attività a supporto delle organizzazioni della società civile, riconosce la qualifica in rassegna alle organizzazioni registrate su base territoriale che: *i*) operano ai fini di pubblica utilità; *ii*) dispongono di sufficienti risorse per soddisfare i bisogni collettivi<sup>138</sup>; *iii*) godono di un dimostrabile *social backing* e del sostegno di un'ampia parte della società<sup>139</sup>. Dalla definizione offerta dal § 2, n. 20, si evince come per attività di pubblica utilità vadano intese quelle che, direttamente o indirettamente, consentono il raggiungimento di funzioni pubbliche, supportando e agevolando gli interessi comuni della società e degli individui. Possono godere dello *status* in questione le *civil society organizations*, diverse dalle *civil companies*, dalle pubbliche amministrazioni e, ad esempio, dai partiti politici e dalle organizzazioni sindacali e datoriali. È prescritto il deposito del bilancio, ai fini del controllo da parte dell'ente pubblico competente al monitoraggio. Le organizzazioni in questione possono esercitare attività commerciali senza mettere a repentaglio l'azione di pubblica utilità; tuttavia, non possono procedere alla ripartizione interna degli utili.

A livello fiscale, le attività di pubblica utilità sono considerate non commerciali e il reddito derivante da esse non è soggetto a imposizione; per le attività commerciali, invece, opera una esenzione parziale (15 % del reddito). Anche le donazioni d'impresa a favore delle organizzazioni di pubblica utilità beneficiano di meccanismi premiali mediante la deduzione di una parte del costo sopportato dalla tassazione.

<sup>137</sup> Come descritto da FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., p. 76.

<sup>138</sup> § 32, par. 4, richiede che sia soddisfatto uno dei tre requisiti per almeno due esercizi per comprovare la sufficiente dotazione finanziaria: *i*) il reddito medio annuo supera 1.000.000 di fiorini; *ii*) il risultato finanziario, al netto delle imposte, dimostra un saldo positivo aggregato per i due anni precedenti; *iii*) i costi del personale ammontano a un quarto di tutte le restanti spese.

<sup>139</sup> Il *social backing*, ai sensi del § 32, par. 5, è legato al riscontro di uno dei tre requisiti per almeno due esercizi: *i*) gli importi donati all'organizzazione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche coprono almeno il 2% delle entrate totali; *ii*) i costi e le spese per le attività di utilità pubblica ammontano ad almeno la metà di tutte le spese medie biennali; *iii*) le attività di utilità pubblica sono svolte a lungo termine (in media due anni) da almeno dieci volontari.

**Tabella 3. Configurazioni delle *public benefit organisations* nel diritto organizzativo degli Stati membri dell'UE**

Stato membro	Fonte	Soggetti
Bulgaria	Artt. 37-44c della legge sulle organizzazioni non-profit del 2000	Organizzazioni <i>non-profit</i> che svolgono attività di pubblica utilità
Grecia	Legge n. 4873/2021 dedicata alla tutela del volontariato, al rafforzamento dell'azione della società civile e agli incentivi fiscali per rafforzare l'azione di pubblica utilità	Organizzazioni di pubblica utilità
Irlanda	Charities Act 2009	Organizzazioni caritatevoli
Italia	Codice del Terzo settore	Enti del Terzo settore
Lettonia	Legge n. 106/2004 (Sabiedriskā labuma organizāciju likums)	Organizzazioni di pubblica utilità
Lituania	Legge n. XII-717/2013 (Lietuvos Respublikos nevyriausybių organizacijų plėtros įstatym)	Organizzazioni non governative di pubblica utilità
Malta	Voluntary Organizations Act n. XXII/2007 (Chapter 492 of the Laws of Malta)	Organizzazioni di volontariato
Polonia	Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie	Organizzazioni di pubblica utilità
Portogallo	Lei-quadro do estatuto de utilidade pública n. 36/2021	Organizzazioni di pubblica utilità
Romania	Art. 38 ss. Ordonanța nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații	Organizzazioni di pubblica utilità
Slovacchia	Zákon o neziskových organizáciách poskytujúcich všeobecne prospešné služby n. 213/1997 Coll.	Organizzazioni <i>non-profit</i> che svolgono attività di interesse generale
Slovenia	Art. 6 ss. Zakon o nevladnih organizacijah (ZNOrg) 2018	Organizzazioni non governative di pubblica utilità
Ungheria	§ 32 e ss. Legge n. CLXXV/ 2011 sulla libertà di associazione, sul public benefit status e sull'attività a supporto delle organizzazioni della società civile	Organizzazioni di pubblica utilità

Fonte: FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, con aggiornamenti e rielaborazione degli Autori

### 3.3. *Uno status specifico per le associazioni*

In alcuni Stati membri dell'Unione europea difetta uno specifico *status* relativo alle *public benefit organisations*, rilevante sia sotto il profilo fiscale che sotto il versante organizzativo, potendosi avvertire un ampliamento in senso funzionale delle associazioni.

In **Francia** le associazioni destinatarie di uno *status* di pubblica utilità sono soggette a norme specifiche che influenzano struttura e funzionamento con ripercussioni finanche in termini di capacità giuridica<sup>140</sup>.

La *Loi* del 1° luglio 1901, relativa al *contrat d'association*, fissa all'art. 1 i profili cardinali della fattispecie associativa, chiarendo come si tratti di una *convention* tra due o più soggetti, i quali condividono, in modo permanente, conoscenze o attività secondo una finalità non rigidamente predeterminata, ma in ogni caso diversa dal mero riparto interno di benefici. Ciò sta a significare che le associazioni possono perseguire fini pubblici o privati: tuttavia, dalla lettura del Titolo II, articoli 10-12 della *Loi* del 1901 e del decreto attuativo del 16 agosto 1901 (articoli 8-13-1) si evince una peculiare disciplina prevista per le *associations reconnues d'utilité publique*. Esse vengono *agrées* (accreditate) come tali in forza di un decreto del Consiglio di Stato a seguito di un periodo di attività almeno triennale (*période probatoire*), al netto di una prevedibile stabilità finanziaria derivante dall'insieme delle risorse. Le associazioni in possesso di tale riconoscimento godono di una perfetta capacità giuridica, potendo compiere tutti gli atti della vita civile che non siano vietati dai loro statuti; inoltre, possono accettare donazioni tra vivi e lasciti testamentari, alle condizioni previste dall'articolo 910 del *Code civil*.

Il già menzionato decreto attuativo dell'agosto 1901 contiene, all'articolo 11, espresse prescrizioni che incidono sullo statuto associativo: esso dovrà indicare l'oggetto sociale, la sede, le condizioni di ammissione e di esclusione dei membri e precisare le modalità di funzionamento dell'ente, comprese le regole sullo scioglimento dell'associazione. Per essere riconosciute quali associazioni di utilità pubblica, anche in forza di quanto previsto dagli statuti tipo approvati dal Consiglio di Stato<sup>141</sup>, è necessario il rispetto delle seguenti condizioni: 1) perseguire

<sup>140</sup> MAGNIER, *French Economie Sociale et Solidaire in the Middle of the Ford*, in FICI (a cura di), *The Law of Third Sector Organizations in Europe. Foundations, Trends and Prospects*, cit., p. 58 ss.

<sup>141</sup> Conseil d'Etat, *Statuts types des associations reconnues d'utilité publique*, 2018. In precedenza, v. il volume curato dal Conseil d'Etat, *Les associations reconnues d'utilité publique*, 2000.

un interesse generale; 2) avere un raggio d'azione che superi la dimensione meramente locale; 3) avere un numero minimo di almeno 200 associati; 4) risultare effettivamente operative; 5) essere dotate di un funzionamento democratico; 6) godere di solidità finanziaria (dato ricavabile da un importo minimo di risorse annue pari a 46.000 Euro, da un ammontare di sussidi pubblici inferiore alla metà del *budget* e da risultati positivi negli ultimi tre esercizi). Inoltre, non devono essere perseguiti scopi lucrativi e deve emergere la centralità di una gestione disinteressata, fondata su una *logique de bénévolat* da parte dei dirigenti (le cui remunerazioni, qualora l'ufficio non sia svolto gratuitamente, dovranno essere ancorate a parametri legali)<sup>142</sup>. In termini fiscali, i donatori beneficeranno di una riduzione fiscale pari al 66% dell'importo versato, fino al 20% del reddito imponibile.

Le associazioni di pubblica utilità possono rientrare all'interno delle *entreprises de l'économie sociale et solidaire*, ai sensi di quanto previsto dalla legge n. 856 del 31 luglio 2014, relativa a *l'économie sociale et solidaire*, nonché coincidere con le *entreprises solidaires d'utilité sociale*, ai sensi di quanto previsto dall'articolo L3332-17-1 del *Code du travail*, a condizione che:

- 1) sia perseguito un principale obiettivo di utilità sociale (vi rientrano le attività a tutela delle vulnerabilità, quelle che tendono al rafforzamento del legame sociale, quelle che concorrono all'educazione civica, nonché quelle che favoriscono lo sviluppo sostenibile e la transizione energetica: art. 2 legge n. 856/2014);
- 2) sia comprovato l'impatto dell'utilità sociale sul risultato d'impresa complessivo;
- 3) si abbia una politica di remunerazione conforme ai parametri legislativamente previsti;
- 4) il capitale non venga negoziato sui mercati finanziari.

Merita, infine, di essere segnalata la legge n. 571 del 23 luglio 1987 dedicata al *développement du mécénat*, ove è disciplinata la *fondation reconnue d'utilité publique* in forza di un apposito decreto del Consiglio di Stato. Si tratta di fondazioni contraddistinte dal rilievo dell'*intérêt général* e conformi agli statuti tipo proposti al Governo da parte del Consiglio di Stato<sup>143</sup>.

<sup>142</sup> Cfr. [www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F1131](http://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F1131).

<sup>143</sup> In tema, *Recueil de jurisprudence sur les statuts types des fondations reconnues d'utilité publique. Etabli par la Section de l'intérieur*, Paris, 2023.

Per quanto concerne il diritto **croato**, la legge n. 74 del 18 giugno 2014 (*Zakon o udrugama*) non offre indicazioni per uno specifico *status* di pubblica utilità: diversamente, è possibile rinvenire delle disposizioni dedicate al sostegno di programmi e progetti di pubblica utilità posti in essere dalle associazioni (art. 32 e successivi). Si tratta di interventi in linea con i valori costituzionali, la cui attuazione prevede una durata a lungo termine o su base temporale limitata purché risulti visibili il *surplus* di valore sociale realizzato, in maniera tale da risultare efficacemente promosso il benessere comunitario. L'art. 32 precisa quali possono essere le attività di pubblica utilità: vi rientrano, ad esempio, la promozione e la protezione dei diritti umani, la salvaguardia dei minori, l'assistenza sociale. Ai sensi dell'articolo 34, par. 2, le associazioni beneficiarie di sovvenzioni pubbliche devono impiegare il ricavato solo ai fini dello svolgimento del programma o del progetto approvato dalla pubblica autorità e, almeno annualmente, devono informare autorità e donatori circa l'impiego delle risorse, le modalità di reperimento delle medesime e l'attività svolta. A livello fiscale si segnala la possibilità per i donatori di detrarre dal reddito, sino alla soglia del 2%, al netto di differenti previsioni ministeriali, i costi sopportati per le donazioni in ambito culturale, scientifico, educativo e sanitario.

Per quanto concerne l'esperienza giuridica **lussemburghese** occorre segnalare la recente legge del 7 agosto 2023 avente ad oggetto *les associations sans but lucratif et les fondations* (che ha comportato l'abrogazione della previgente legge del 21 aprile 1928 riguardante *les associations sans but lucratif et les établissements d'utilité publique*). L'odierno art. 33 prevede che un'associazione senza scopo di lucro possa essere dotata della qualifica di associazione di pubblica utilità attraverso provvedimento del *Granducato* qualora:

- i) lo scopo d'interesse generale abbia, ad esempio, carattere filantropico, sociale, religioso o culturale;
- ii) l'ente superi la dimensione locale e agisca non solo a favore dei membri dell'associazione;
- iii) la *mission* dell'ente abbia carattere permanente;
- iv) siano realizzati progetti funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale nel corso degli ultimi tre esercizi.

Trovano applicazione le prescrizioni documentali previste per le *grandes associations*, ovvero per quelle associazioni che superano per due esercizi consecutivi due dei tre criteri previsti dall'articolo 18, par. 5, e riguardanti: a) numero dei dipendenti maggiore a 15 unità; b) reddito complessivo: 1.000.000 di Euro;

c) attivo totale: 3.000.000 di Euro. Pertanto, le associazioni riconosciute di pubblica utilità dovranno in ogni caso dotarsi di un sistema di contabilità in partita doppia, così come meglio precisato dall'articolo 18, par. 6, e provvedere a rendere pubblico il bilancio sociale. Inoltre, in caso di scioglimento, il patrimonio verrà devoluto a una associazione analoga o a una fondazione di pubblica utilità, ovvero in conformità a quanto disposto dall'art. 37<sup>144</sup>.

Per quanto qui interessa, con riferimento ai profili di rilevanza fiscale, l'art. 161, par. 1, della legge riguardante le imposte sul reddito del 4 dicembre 1967 esenta fondazioni ed enti di pubblica utilità e associazioni senza finalità lucrative dal pagamento delle imposte sui redditi qualora, secondo le rispettive previsioni statuarie, agiscano direttamente ed esclusivamente per finalità culturali, filantropiche o d'interesse generale. Restano invece soggette a tassazione le attività aventi carattere industriale o commerciale. Con riferimento invece alle liberalità a favore di enti di pubblica utilità (*dépenses spéciales*, ai sensi dell'art. 112, par. 1) è prevista una deduzione nella misura in cui non superino il 20% dell'utile netto complessivo, né 1.000.000 di euro. Gli importi eccedenti possono essere spalmati sui successivi due periodi fiscali nel rispetto dei limiti cennati (art. 109, par. 1, n. 3).

Con riguardo al dato giuridico **spagnolo**, la legge n. 1 del 22 marzo 2002, *reguladora del Derecho de Asociación*, disciplina all'art. 32 le *Asociaciones de utilidad pública*, beneficiarie di aiuti e sussidi pubblici, i cui scopi risultino essere di utilità generale e attive, ad esempio, nei comparti educativi, della tutela della famiglia, della protezione dell'ambiente, della difesa dei consumatori<sup>145</sup>. È coerente con la logica dell'utilità pubblica la previsione disciplinare volta ad ampliare al di là dei singoli membri il raggio d'azione. Inoltre, è prescritto il possesso di una adeguata organizzazione personale e logistica per il - necessario quanto efficiente - perseguimento delle finalità statutarie. Tale qualifica consegue a una operatività sul campo almeno biennale rispetto alla presentazione della domanda ai fini dell'iscrizione all'interno dell'apposito registro. Per le associazioni

<sup>144</sup> È previsto che «en cas de dissolution, le patrimoine de l'association reconnue d'utilité publique est affecté à une autre association reconnue d'utilité publique ou à une fondation d'utilité publique, ayant leur siège dans un État membre de l'Union européenne ou de l'Association européenne de libre – échange, à une société d'impact sociétal dont le capital social est composé à cent pour cent de parts d'impact, à l'État, à une commune ou à un établissement public, et dont le but se rapproche autant que possible du but en vue duquel l'association a été créée».

<sup>145</sup> FAJARDO-GARCÍA, *Social Economy and Third Sector in Spanish Law. Convergences and Divergences*, in FICI (a cura di), *The Law of Third Sector Organizations in Europe. Foundations, Trends and Prospects*, cit., pp. 224-226.

in questione è richiesta l'indipendenza del *management* dalle amministrazioni pubbliche e l'assolvimento di obblighi pubblicitari legati alla descrizione dello stato patrimoniale e dell'attività svolta. La dichiarazione di pubblica utilità è di competenza del Ministro degli affari interni; il procedimento è disciplinato dal *Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública*.

A livello fiscale, le associazioni in rassegna si considerano senza fini di lucro, così come previsto dall'art. 2, lett. *b*), della legge n. 49 del 23 dicembre 2002, in tema di *régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, qualora (art. 3):

- svolgano attività coerenti con le finalità statutarie;
- operino prevalentemente in favore di soggetti diversi da membri e fondatori;
- destinino almeno il 70% del proprio reddito alla realizzazione di attività di interesse generale e allochino la restante parte in modo incrementativo del patrimonio o delle proprie riserve;
- generino ricavi principalmente da attività non commerciali;
- non prevedano compensi per i componenti degli organi;
- prevedano la devoluzione del patrimonio residuo a margine della liquidazione a favore di entità omologhe o di altre organizzazioni in conformità alle previsioni di legge.

A livello fiscale i redditi connessi alle attività di interesse generale, quelli derivanti da donazioni e quelli correlati ad attività accessorie sono esenti dalle imposte sui redditi societari. Anche per le donazioni è previsto un sistema di detrazione dei costi dal reddito delle persone fisiche e giuridiche donanti<sup>146</sup>.

<sup>146</sup> FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., p. 84.

**Tabella 4. Configurazioni delle *public benefit organisations* nel diritto associativo degli Stati membri dell'UE**

Stato membro	Fonte	Soggetti
Croazia	Artt. 32-37 Zakon o udrugama 2014	Associazioni che realizzano programmi e progetti di pubblica utilità
Francia	Art. 10 e ss. Loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association e Décret du 16 août 1901 pris pour l'exécution de la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association	Organizzazioni di pubblica utilità
Lussemburgo	Art. 33 e ss. Loi du 7 août 2023 sur les associations sans but lucratif et les fondations	Associazioni di pubblica utilità.  Anche le fondazioni possono essere riconosciute come organizzazioni di pubblica utilità
Spagna	Art. 32 ss. Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. V. anche Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.	Associazioni di pubblica utilità

Fonte: FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, con aggiornamenti e rielaborazione degli Autori

#### 4. Le imprese sociali tra disciplina, *status* e fenomeno cooperativo

Ferme le riflessioni svolte dai singoli autori all'interno del volume *The Law of Third Sector Organizations in Europe. Foundations, Trends and Prospects*, anche con riferimento al più specifico tema dell'impresa sociale, punto di partenza rimane il diritto **italiano** che, attraverso il d.lgs. n. 112/2017, individua nell'impresa sociale una particolare tipologia o qualifica di ente del Terzo settore<sup>147</sup>. Tutti gli enti privati, inclusi quelli societari, possono ambire, in omaggio al principio della neutralità delle forme, ad ottenere la *qualifica* di impresa sociale,

<sup>147</sup> Per un aggiornato inquadramento della materia, RIOLFO, *La riforma dell'impresa sociale: aspetti centrali e profili problematici della disciplina italiana ed il contesto europeo di riferimento*, in *Juscivile*, 2022, p. 1567 ss.

purché esercitino in via stabile e principale un'attività di impresa di interesse generale, senza scopi lucrativi e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale<sup>148</sup>. È, inoltre, prevista l'adozione di modalità gestionali responsabili e trasparenti e, contestualmente, viene favorito il più ampio coinvolgimento di lavoratori, utenti e dei vari *stakeholder*. È precluso a pubbliche amministrazioni e ad organizzazioni che limitano l'erogazione dei beni o servizi in favore dei soli membri la possibilità di acquisire la qualifica di impresa sociale. Per gli enti religiosi e per le fabbricerie sarà possibile costituire degli appositi rami da iscrivere come imprese sociali nel Registro delle imprese<sup>149</sup>.

Quanto alle attività di impresa di interesse generale, esse sono definite dall'art. 2: vi rientrano, a titolo esemplificativo, l'assistenza socio-sanitaria, l'organizzazione e la gestione di attività culturali o turistiche, la formazione universitaria. L'attività di interesse generale risulterà principale qualora i ricavi relativi siano superiori al settanta per cento dei ricavi complessivi dell'ente. A prescindere dall'oggetto, l'attività di impresa si intende di interesse generale qualora risultino occupati lavoratori molto svantaggiati o soggetti vulnerabili in numero non inferiore al trenta per cento complessivo dei lavoratori.

Come anticipato, l'impresa sociale destina ogni utile ed avanzo di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria, ovvero impiega gli incrementi patrimoniali in senso funzionale all'irrobustimento dell'ente. È vietata ogni forma di distribuzione interna di utili, fondi e riserve sia diretta che indiretta. Per cercare di arginare il problema della sottocapitalizzazione dell'ente, il legislatore ha previsto, in caso di imprese sociali costituite in forma societaria, la possibilità di destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annui, dedotte le eventuali e pregresse perdite, ad aumento gratuito del capitale oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci (percepibili entro specifici limiti soggettivi)<sup>150</sup>. I ristorni, nel caso di società cooperative im-

<sup>148</sup> Sul punto, ZOPPINI, *Le società "benefit" e le società "imprese sociali"*, in *Trattato delle società*, diretto da V. Donativi, IV, Milano, 2022, p. 1101.

<sup>149</sup> FICI, *The New Italian Code of the Third Sector. Essence and Principles of a Historic Legislative Reform*, in ID. (a cura di), *The Law of Third Sector Organizations in Europe. Foundations, Trends and Prospects*, cit., p. 130 ss.; nonché, ID., *Social Enterprise Laws in Europe after the 2011 "Social Business Initiative". A Comparative Analysis from the Perspective of Worker and Social Cooperatives*, cit.; ID., *Nozione e disciplina dell'impresa sociale dopo la riforma del Terzo settore*, in BOBBA, ID., GAGLIARDI (a cura di), *Le "nuove" imprese sociali. Tendenze e prospettive dopo la riforma del terzo settore*, Napoli, 2022, p. 9 ss.

<sup>150</sup> In tema, MARASÀ, *Gli enti del Terzo settore: attività e scopi*, in *Riv. dir. civ.*, 2023, pp. 1170-1171; RONDINONE, *Il nuovo modello dell'impresa sociale "a lucratività limitata"*, in *Riv. soc.*, 2017,

prese sociali potranno essere distribuiti, secondo quanto previsto dallo statuto o dall'atto costitutivo, proporzionalmente alla quantità e alla qualità degli scambi mutualistici e in presenza in un avanzo di gestione mutualistica, senza che ciò tradisca l'assenza dello scopo di lucro<sup>151</sup>. Inoltre, in caso di scioglimento volontario o di perdita della qualifica, il patrimonio residuo sarà devoluto ad altri enti del Terzo settore costituiti e operanti da almeno tre anni o ai fondi promozionali appositi (art. 12, comma 5, d.lgs. n. 112/2017)<sup>152</sup>.

Con riferimento alla costituzione, essa avviene sempre per atto pubblico (independentemente dalla forma giuridica dell'ente e dal possesso di personalità giuridica), in conformità alle regole previste dall'art. 5 del decreto legislativo. Giova qui precisare che le imprese sociali dovranno essere iscritte all'interno dell'apposita sezione del Registro delle imprese: l'iscrizione ha natura costitutiva e consente l'acquisizione della qualifica di impresa sociale, e dunque di ente del Terzo settore, senza che occorra una ulteriore e diversa iscrizione all'interno del RUNTS<sup>153</sup> (art. 11, comma 3, CTS e art. 5, comma 2, d.lgs. n. 112/2017).

Particolari regole sono previste in termini di controllo, affidato al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con ampie possibilità di coinvolgimento delle centrali cooperative ed eventualmente di altre reti associative tra imprese sociali; di governance *democratica* e inclusiva, vista la nomina della maggioranza degli amministratori da parte dell'assemblea; di scritture contabili, essendo imposta la redazione e la pubblicazione del bilancio sociale, nonché con riferimento alle procedure concorsuali, essendo disposto esclusivamente l'assoggettamento alla liquidazione coatta amministrativa<sup>154</sup>.

Il carattere sistematico della riforma dell'impresa sociale traspare anche dalla lettura dell'art. 1, comma 4, d.lgs. n. 112/2017, ove si riconosce alle cooperative

p. 851 ss. Cfr., altresì, COTTINO, *Le società di persone*, Torino, 2019, p. 32, il quale segnala come l'art. 3, comma 3, d.lgs. n. 112/2017 vada letto nella prospettiva di una pur corposa lucratività.

<sup>151</sup> CETRA, *L'impresa sociale nella riforma del Terzo settore*, in FUSARO AN. (a cura di), *Il Terzo settore tra pubblico e privato nel prisma della comparazione*, Genova, 2022, p. 97 ss.

<sup>152</sup> FICI, *Nozione e disciplina dell'impresa sociale dopo la riforma del Terzo settore*, cit., pp. 19-20.

<sup>153</sup> IBBA, *Le imprese sociali costituite in forma di società di capitali. Profili organizzativi e pubblicitari*, in *Orizz. dir. comm.*, 2022, p. 683 ss.; GRANELLI, *Impresa e Terzo settore: un rapporto controverso*, cit., p. 730. In tema, RENNA, *L'iscrizione costitutiva dell'impresa sociale al Registro delle imprese*, in *terzjus.it*, 2 dicembre 2023.

<sup>154</sup> FICI, *Nozione e disciplina dell'impresa sociale dopo la riforma del Terzo settore*, cit., pp. 41-42; ID., *Le principali novità di un anno di riforma*, cit., p. 72 ss. V., altresì, BONFANTE, *Governance e insolvenza delle imprese ETS: figli e figliastri?*, in *Giur. it.*, 2023, p. 1741 ss.

sociali e ai loro consorzi la qualifica *di diritto* di impresa sociale<sup>155</sup>: ciò comporta che le cooperative regolate dalla l. 8 novembre 1991, n. 381 saranno soggette al decreto in rassegna nel rispetto della normativa specifica delle cooperative ed in quanto compatibili (art. 1, comma 4, d.lgs. n. 112/2017), fermo restando che alle imprese sociali si applicano, sempre nel rispetto del criterio di compatibilità, le norme del CTS e, in mancanza e per gli aspetti non disciplinati, le norme del codice civile assieme alle relative disposizioni di attuazione concernenti la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita (art. 1, comma 5, d.lgs. n. 112/2017).

Le cooperative sociali hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini attraverso:

a) la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi, incluse le attività di cui all'articolo 2, comma 1, lett. a), b), c), d), l), e p), d.lgs. n. 112/2017;

b) lo svolgimento di attività diverse - agricole, industriali, commerciali o di servizi - finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate<sup>156</sup>.

Per quanto concerne l'aspetto tributario, l'art. 18 d.lgs. n. 112/2017 definisce le misure fiscali e di sostegno economico che impattano sulla formazione del reddito disponibile dell'impresa sociale e quelle che incidono sul reddito delle persone fisiche per l'investimento nel capitale sociale di una o più società, anche cooperative, che abbiano assunto la qualifica di imprese sociali<sup>157</sup>.

Il modello **belga** si segnala per la possibilità riconosciuta alle sole società cooperative di ottenere lo *status* di (ovvero di essere accreditate come) *entreprise sociale* (art. 8:5 del *Code des sociétés et des associations*), nel caso in cui siano soddisfatte le seguenti condizioni:

- 1) avere come finalità principale, nell'interesse generale, quella di produrre un impatto sociale positivo per l'uomo, l'ambiente o la società;
- 2) ogni forma di attribuzione patrimoniale devoluta ai soci non può eccedere, a pena di nullità, un apposito tasso di interessi legalmente predefinito;

<sup>155</sup> BASSI AM., *Scopo mutualistico*, in *Trattato delle società*, diretto da V. Donativi, IV, cit., pp. 1374-1376.

<sup>156</sup> In tema, FICI, *Nozione e disciplina dell'impresa sociale dopo la riforma del Terzo settore*, cit., p. 43 ss.; CUSA, *Le cooperative sociali come imprese sociali di diritto*, in CALDIROLA (a cura di), *Impresa sociale, welfare e mercato*, Milano, 2019, p. 43 ss.; MARASÀ, *Le cooperative sociali dopo la riforma del Terzo settore*, in Id., *Imprese sociali, altri enti del Terzo settore, società benefit*, cit., p. 81 ss.

<sup>157</sup> SEPIO, *La nuova fiscalità e le altre misure di promozione e sviluppo dell'impresa sociale*, in BOBBA, FICI, GAGLIARDI (a cura di), *Le "nuove" imprese sociali. Tendenze e prospettive dopo la riforma del terzo settore*, cit., p. 57 ss.

- 3) successivamente alla liquidazione, e a pena di nullità dell'atto dispositivo difforme, al patrimonio residuo è impressa una destinazione che corrisponda, quanto più possibile, all'oggetto della precedente impresa sociale<sup>158</sup>.

L'*Arrêté royal fixant les conditions d'agrément comme entreprise agricole et comme entreprise sociale* del 28 giugno 2019 ha precisato i requisiti richiesti alle società cooperative che ambiscono a essere qualificate alla stregua di imprese sociali (art. 6): oltre alle prescrizioni sopra indicate, si segnalano la gratuità dell'ufficio di amministratore; il solo diritto al rimborso in caso di recesso da parte del socio; l'obbligo di redazione del bilancio sociale che indichi le attività svolte e faccia risaltare la concreta attitudine operativa. Per quanto attiene ai doveri del *management*, l'organo amministrativo provvede a redigere e pubblicare un rapporto speciale sull'attività esercitata, dando conto dei risultati raggiunti e degli strumenti impiegati. Il relativo provvedimento di riconoscimento spetta al Ministro dell'Economia mentre il controllo sull'azione complessiva è affidato dal *SPF Economie*.

Nella legislazione **francese** è possibile assistere alla disciplina della *société coopérative d'intérêt collectif*, prevista dall'art. 19-*quinquies* e successivi all'interno della legge n. 1775 del 10 settembre 1947, secondo la versione riformata a seguito dell'art. 11 della l. n. 856/2014, disciplinante l'*économie sociale et solidaire*<sup>159</sup>. Si tratta di società aventi per oggetto la produzione o la fornitura di beni e servizi di interesse collettivo che presentano un carattere di utilità sociale. Le prestazioni potranno essere fornite nel quadro di progetti di solidarietà internazionale e di aiuto allo sviluppo; inoltre, è rilevante evidenziare come potranno beneficiare dell'azione societaria anche i terzi non soci, così delineandosi una capacità produttiva che supera gli steccati del mero mutualismo e, quindi, gli interessi degli *shareholder* (art. 19-*sexies*). Ai sensi dell'art. 19-*septies*, la partecipazione, come regolata statutariamente, è aperta a soci cooperatori, volontari e lavoratori, nonché ai soggetti pubblici (nei limiti del 50% del capitale di ciascuna società cooperativa d'interesse collettivo, secondo quanto previsto dall'art. 19-*septies*, par. 4)<sup>160</sup>. Le società in questione sono soggette al controllo di revisione cooperativa (art. 19-*duodécies*): inoltre, la relazione sulla gestione e

<sup>158</sup> In tema CULOT, DEFER, *The Third Sector in Belgium*, cit., pp. 31-32.

<sup>159</sup> MAGNIER, *French Economie Sociale et Solidaire in the Middle of the Ford*, cit., p. 62 ss.

<sup>160</sup> Inoltre, come precisato dall'art. 19-*decies*, «les collectivités territoriales et leurs groupements peuvent accorder des subventions aux sociétés coopératives d'intérêt collectif en vue de participer à leur développement dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat».

il rapporto annuale del consiglio di amministrazione dovranno dar conto dell'evoluzione progettuale (art. 19-*terdecies*). La decisione sul riconoscimento degli enti è di competenza prefettizia e ha una durata quinquennale (art. 1 del decreto n. 241 del 21 febbraio 2002).

Inoltre, il già menzionato art. L3332-17-1 del *Code du travail*, cui si rimanda, prevede che le imprese operanti nei settori, ad esempio, pubblicitari, di collocamento professionale, di intermediazione e di aiuto all'infanzia possano acquisire la qualifica di *entreprise solidaire d'utilité sociale*. Il modello di sviluppo e produzione tratteggiato dall'economia sociale e solidale incide sulla finalità e sulla struttura dell'ente. È prescritta la contestuale assicurazione delle seguenti condizioni:

- i) perseguimento à *titre principal* di almeno un obiettivo di utilità sociale, di cui viene data evidenza a livello statutario;
- ii) azione in favore di soggetti vulnerabili;
- iii) salvaguardia o sostegno del legame sociale e rafforzamento della coesione territoriale; educazione alla cittadinanza e riduzione delle disuguaglianze; ovvero concorso allo sviluppo sostenibile, alla transizione energetica, alla promozione culturale o alla solidarietà internazionale, in modo tale da poter essere apprezzato l'impatto sociale di tali attività;
- iv) impatto significativo sul bilancio dell'ente dei costi sostenuti per le attività di utilità sociale;
- v) politica retributiva improntata al rispetto di precisi canoni, così come meglio tratteggiati dal par. 3;
- vi) divieto di negoziazione sui mercati finanziari dei *titres de capital de l'entreprise*.

Accostando il dato normativo in rassegna all'art. 1 della legge n. 856/2014, si ricavano gli ulteriori tratti distinguenti: i) finalità che supera la mera condivisione interna delle risorse tra gli associati; ii) *governance* democratica e partecipativa e iii) impiego del patrimonio al fine dello svolgimento e del rafforzamento dell'attività di impresa. Inoltre, in caso scioglimento dell'ente, i beni rimanenti sono devoluti a organizzazioni aventi finalità analoghe<sup>161</sup>.

In **Germania**, al di là dell'inquadramento fiscale e del riconoscimento dello *status* di *public benefit organisation*, manca una vera e propria qualifica di im-

<sup>161</sup> MAGNIER, *French Economie Sociale et Solidaire in the Middle of the Ford*, cit., p. 63 ss.

presa sociale sulla scorta del modello italiano<sup>162</sup>: risulta avviata una discussione in termini di *Strategie für Sozialunternehmen* e si registra una proposta legislativa in materia di *Gesellschaft mit gebundenem Vermögen* (GmgV)<sup>163</sup>. Trattasi di una fattispecie - una *new legal form*<sup>164</sup> - contraddistinta da un vincolo patrimoniale obbligatorio e immutabile; si prevede una totale esenzione fiscale per quanto attiene ai compensi patrimoniali e a ogni forma di ricavo purché risulti un nesso di funzionalità rispetto allo sviluppo della società. Inoltre, sarebbe vietata la distribuzione interna diretta o indiretta di utili mentre la partecipazione agli utili da parte di terzi sarebbe consentita quale conseguenza del finanziamento da parte di costoro. Risulterebbe ammesso l'impiego delle risorse imprenditoriali per una gestione prolungata nel tempo che non patisca i condizionamenti oggettivi e non mortifichi la libertà contrattuale e organizzativa nel rispetto assicurato all'*asset-lock*. Si segnala, tuttavia, l'assenza di una pre-definizione legislativa degli ambiti operativi, sul presupposto della costante attitudine dell'azione privata nel realizzare interessi collettivi in assenza della possibilità di un profitto individuale; la soluzione ipotizzata risulta complessivamente diversa dall'impostazione espressa dal modello delle *public benefit organisations*<sup>165</sup>. Quindi, la scelta di un fine di utilità sociale o, più genericamente, *non-profit* non è una condizione costitutiva: pertanto, la GmgV non può essere qualificata alla stregua di una impresa sociale, anche se potrebbe concretamente essere impiegata a questo fine<sup>166</sup>.

Seguendo l'articolazione del volume *The Law of Third Sector Organizations in Europe. Foundations, Trends and Prospects*, che ispira questo lavoro, al mo-

<sup>162</sup> MÖSLEIN, *Law in Transition: Reforming the Legal Framework of the Third Sector in Germany*, cit., pp. 86-87. V., altresì, la denuncia del ritardo legislativo tedesco da parte di FLEISCHER, PENDL, *The Law of Social Enterprises: Surveying a New Field of Research*, in *European Corporate Governance Institute*, Law Working Paper No. 736/2023, p. 5 ss., p. 11 ss. In tema, B. WEITEMEYER, *The social enterprise: a new form of the business enterprise?*, in M. SCHMIDT-KESSEL (a cura di), *German National Reports on the 21st International Congress of Comparative Law*, Tübingen, 2022, p. 289 ss.

<sup>163</sup> *Entwurf eines Gesetzes für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit gebundenem Vermögen*, 2021. MÖSLEIN, *Law in Transition: Reforming the Legal Framework of the Third Sector in Germany*, cit., p. 89; ID., SANDERS, *Corporate Asset Locks: A Comparative and European Perspective*, in *French Journal of Legal Policy*, 2023, p. 61 ss.

<sup>164</sup> Così FLEISCHER, *The Menagerie of Organizational Forms in Germany Company Law*, in *European Company and Financial Law Review*, 2023, p. 593 ss.

<sup>165</sup> SANDERS, *Binding Capital to Free Purpose: Steward Ownership in Germany*, in *European Company and Financial Law Review*, 2022, p. 662 ss.

<sup>166</sup> Come chiariscono FLEISCHER, PENDL, *The Law of Social Enterprises: Surveying a New Field of Research*, cit., p. 22: "a new company form can make sense or even be necessary if its core elements differ significantly from those found in existing organizational forms or if one wants to leave behind their ballast and damaged reputation and instead initiate a legislative 'fresh start'".

mento, è possibile segnalare come in **Irlanda**<sup>167</sup> e in **Olanda**<sup>168</sup> risulti avviata una discussione sull'introduzione di una specifica legislazione in materia di impresa sociale. Diversamente, in **Polonia** è stata adottata la legge del 5 agosto 2022 sull'economia sociale (*Ustawa o ekonomii społeczne*)<sup>169</sup> che regola l'organizzazione e il funzionamento dell'impresa sociale; dispone norme per l'ottenimento e la perdita dello *status* di impresa sociale; disciplina la vigilanza sull'impresa sociale e definisce gli strumenti di sostegno. Potranno beneficiare dello *status*: cooperative sociali<sup>170</sup>, organizzazioni non governative, cooperative di lavoro, cooperative di disabili e ciechi, cooperative di produzione agricola, organizzazioni di volontariato. Inoltre, la legge è assai puntuale nel precisare i campi di intervento e di azione sociale, ovvero le attività a beneficio della comunità locale con riguardo alla ricollocazione professionale, nonché all'erogazione di prestazioni e servizi socio-assistenziali. Viene chiarito come l'impresa sociale, da un lato, possa esercitare attività commerciali nei settori di pubblica utilità e, dall'altro, non possa procedere alla distribuzione interna degli utili<sup>171</sup>; inoltre, è prescritta la redazione annuale di una relazione sull'attività sociale. A decidere sull'attribuzione dello *status*, dopo apposita istanza, è il *Voivoda* territorialmente competente.

In **Portogallo** è possibile segnalare la disciplina delle *cooperativas de solidariedade social*, ai sensi di quanto disposto dal decreto legge n. 78 del 15 gennaio 1998. Trattasi di soggetti che, in ossequio ai principi cooperativi, e senza fini di lucro, intervengono per finalità sociali, per scopi di promozione e integrazione sociale, agendo: a supporto delle persone vulnerabili; a supporto delle famiglie e delle

<sup>167</sup> Ampi riferimenti in BREEN, *Third Sector Organisations in Ireland: Assembling the Regulatory Jigsaw Pieces of an Evolving, if Fragmented, Sector*, cit., p. 107 ss. Di ciò dà anche conto FICI, *Third Sector Organizations in a European and Comparative Legal Perspective*, cit., p. 285.

<sup>168</sup> VAN DER SANGEN, *The Legal Infrastructure of the Third Sector and the Social Economy in the Netherlands*, cit., p. 149 ss.

<sup>169</sup> RADWAN, MAZGAJ, ŻAK, *Third Sector in the Third Republic: An overview of the law and practice in Poland*, cit., pp. 175-176.

<sup>170</sup> Le cooperative sociali trovano una compiuta disciplina all'interno della legge del 27 aprile 2006.

<sup>171</sup> Come osserva FICI, *Third Sector Organizations in a European and Comparative Legal Perspective*, cit., p. 296: "the Polish Law of 5 August 2022 also institutes the new status of "social enterprise", providing that this status may be held by an SEE that performs remunerated activities in the field of public benefit works (as defined by Law of 14 April 2003) or other remunerated activities in the area of social services or for the work integration of certain disadvantaged people. The social enterprise status would end up coinciding with the social economy entity status if the latter also had to be tied to the performance of remunerated activities. Therefore, to be logically distinct from the social enterprise status, the SEE status should not require the performance of remunerated activities".

comunità svantaggiate; nell'ambito della formazione e integrazione professionale di gruppi in stato di difficoltà. I comparti operativi legislativamente delineati non esauriscono l'area di azione delle cooperative, che potranno muoversi in altri ambiti purché ciò avvenga a beneficio di terzi. Occorre, inoltre, segnalare come tali cooperative possano rappresentare *Instituições Particulares de Solidariedade Social*, ai sensi dell'art. 2, par. 1, lett. b), del decreto legge n. 119 del 25 febbraio 1983 (*Aprova o Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social*). In generale, tali istituzioni private agiscono senza scopi di lucro e per finalità collettive (giustizia, solidarietà, diritti umani) in omaggio al principio di sussidiarietà orizzontale<sup>172</sup>.

Inoltre, una ulteriore, ma comunque concorrente, definizione di impresa sociale è contenuta all'interno dell'art. 250-D, par. 7, del *Código dos Contratos Públicos*, ai sensi del quale, si reputano imprese sociali le organizzazioni volte alla produzione di beni e servizi in cui è determinante il fattore dell'imprenditorialità sociale o della promozione sociale e tese a favorire l'integrazione nel mercato del lavoro attraverso lo sviluppo di programmi di ricerca, innovazione e sviluppo sociale<sup>173</sup>.

Da ultimo, è possibile segnalare il modello **spagnolo** delle *cooperativas de iniciativa social*, previsto dall'art. 106 della legge n. 27 del 16 luglio 1999 sulle cooperative che senza finalità di lucro e in modo autonomo agiscono nell'ambito dei servizi socio-sanitari o favoriscono lo sviluppo di attività volte all'inserimento lavorativo, nonché operano per la soddisfazione di bisogni sociali non soddisfatti dal mercato<sup>174</sup>.

<sup>172</sup> Chiarisce MEIRA, *The legal regime of the social economy sector in Portugal*, cit., p. 204: "in this context, it is envisaged that social solidarity cooperatives will be treated in the same way as IPSS, with the same rights, duties and benefits provided for in the EIPSS. The recognition by equivalence granted to IPSS of social solidarity cooperatives that pursue the objectives set out in the IPSS Status shall follow the rules set out in Order No. 3859/2016 of the Ministry of Labour, Solidarity and Social Security. Under the terms of the aforementioned diploma (Article 1), such recognition may be requested by the cooperative itself to the Directorate-General of Social Security (DGSS), duly instructed (Article 2), followed by the issuance of a reasoned opinion regarding the request by the District Centre of Social Security of the area of the cooperative's head office (Article 3). Subsequently, the process will be forwarded to the DGSS which, after evaluation, shall decide whether to grant or reject the request for recognition (Article 4)".

<sup>173</sup> MEIRA, *The legal regime of the social economy sector in Portugal*, cit., p. 198.

<sup>174</sup> FAJARDO-GARCÍA, *Social Economy and Third Sector in Spanish Law. Convergences and Divergences*, cit., pp. 229-230. V., altresì, HERNÁNDEZ CÁCERES, *Social Enterprises in the Social Cooperative Form*, in PETER, VARGAS VASSEROT, ALCALDE SILVA (a cura di), *The International Handbook of Social Enterprise Law. Benefit Corporations and Other Purpose-Driven Companies*, cit., p. 173 ss.

L'impresa sociale, in Spagna, pur non trovando una espressa e autonoma definizione legislativa<sup>175</sup>, coincide con le *empresas de inserción*, disciplinate dalla legge n. 44 del 13 dicembre 2007: trattasi di società di capitali o di società cooperative, debitamente qualificate come tali dagli organi regionali competenti, per via dell'iscrizione al *Registro Administrativo de Empresas de Inserción de la Comunidad Autónoma*, che realizzano attività commerciali di produzione di beni e servizi aventi ad oggetto l'integrazione e la formazione socio-lavorativa di persone vulnerabili. È prescritta la partecipazione maggioritaria, in caso di *sociedades mercantiles* (cioè non opera per le società cooperative), da parte di soggetti senza scopo di lucro, anche di diritto pubblico, associazioni e fondazioni, aventi come oggetto sociale l'inserimento lavorativo di persone svantaggiate. Le imprese in questione devono mantenere ferma una percentuale di lavoratori in fase di inserimento pari ad almeno il 30% dell'organico nei primi tre anni di attività e pari ad almeno il 50% del totale dell'organico a partire dal quarto anno. Per queste imprese è preclusa la possibilità di esercitare ulteriori e diverse attività commerciali. Inoltre, devono destinare almeno l'80% degli utili e dei ricavi al fine di migliorare o accrescere le proprie strutture produttive e di inserimento; devono redigere un bilancio sociale annuale; devono essere dotate di un'adeguata struttura finanziaria che consenta, effettivamente, di assolvere gli impegni derivanti dai percorsi di inserimento socio-lavorativo.

Ulteriore manifestazione dell'imprenditoria sociale è rappresentata dal modello dei *Centros especiales de empleo para la inclusión laboral de las personas con discapacidad*, disciplinati all'art. 43 del regio decreto legislativo n. 1 del 29 novembre 2013 (*Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social*). Si tratta di enti che hanno come obiettivo principale quello di svolgere un'attività produttiva di beni o servizi, operando a livello commerciale, e il cui scopo è garantire un lavoro retribuito alle persone con disabilità. L'organico dei centri speciali per l'impiego sarà composto per il 70% da lavoratori con disabilità. Questi soggetti dovranno essere partecipati, a livello maggioritario, da uno o più enti, pubblici o privati, privi di scopo di lucro, il cui carattere sociale è riconosciuto nei loro statuti (siano essi associazioni, fondazioni, enti di diritto pubblico, cooperative di iniziativa sociale o altri enti economici sociali, nonché società commerciali partecipate, sempre a livello maggioritario, dai soggetti sopra indicati). In ogni caso, l'intero patrimonio sarà

<sup>175</sup> FAJARDO-GARCÍA, *Social Economy and Third Sector in Spanish Law. Convergences and Divergences*, cit., pp. 233-234.

impiegato al fine di creare opportunità di lavoro per le persone con disabilità e al fine di un incremento costante della competitività delle attività di economia sociale.

Il quadro tratteggiato aiuta a capire come in diversi Stati membri si consolidi una tendenza al riconoscimento dell'impresa sociale che non coincide (più o solo) con la promozione di iniziative legislative sulle cooperative sociali. Si è dinanzi ad una integrazione sistematica tra finalità di pubblica utilità, attività d'impresa e regolamentazione funzionale dell'*asset-lock*: ciò manifesta l'emergere di una qualifica precisa, centrale nell'affermazione di un modello di azione commerciale peculiare ed espressivo di un preciso piano di valori che si collocano al di là della distribuzione degli utili<sup>176</sup>.

Come emerge dalla sottostante tabella, ormai più dei due terzi degli Stati membri dell'Unione europea hanno leggi specifiche sull'impresa sociale. In alcuni ordinamenti, l'impresa sociale è *status* o qualifica potenzialmente acquisibile da più tipi di enti (anche di natura societaria). In altri ordinamenti, l'impresa sociale corrisponde con la cooperativa sociale. Né mancano ordinamenti, come quello italiano, che conoscono sia normative specifiche sulle cooperative sociali, sia normative più generali sull'impresa sociale come qualifica.

Allo stesso tempo, in alcuni paesi, le leggi sull'impresa sociale sono state di recente abrogate poiché ritenute prive di successo. È quanto avvenuto in Finlandia e Lituania, che pure avevano alcune tra le leggi più antiche, essendo state approvate rispettivamente nel 2003 e nel 2004. Ciò testimonia che leggi che semplicemente riconoscono le imprese sociali senza fornire strumenti di supporto sono destinate a rimanere sulla carta, come del resto è avvenuto al d.lgs. n. 155/2006 italiano, che ha prodotto un numero molto esiguo di imprese sociali ed era pertanto stato giustamente ritenuto un fallimento (prima di essere abrogato e sostituito dal d.lgs. n. 112/2017).

<sup>176</sup> Per maggiori riferimenti, FICI, *Social Enterprise Laws in Europe after the 2011 "Social Business Initiative". A Comparative Analysis from the Perspective of Worker and Social Cooperatives*, cit., p. 21 ss.; ID., *Models and Trends of Social Enterprise Regulation in the European Union*, in PETER, VARGAS VASSEROT, ALCALDE SILVA (a cura di), *The International Handbook of Social Enterprise Law. Benefit Corporations and Other Purpose-Driven Companies*, cit., p. 159 ss., p. 165 ss.; e VENTURA, *The Social Enterprise Movement and the Birth of Hybrid Organisational Forms as Policy Response to the Growing Demand for Firm Altruism*, *ivi*, p. 9 ss., la quale insiste sul Bottom-Up Process, veicolato proprio dal modello dell'impresa sociale (pp. 17-20).

**Tabella 5. Disciplina sull'impresa sociale nei paesi dell'Unione europea**

<b>Stato membro</b>	<b>Fonte</b>	<b>Soggetti</b>
Belgio	Art. 8:5 Code des sociétés et des associations e Arrêté royal fixant les conditions d'agrément comme entreprise agricole et comme entreprise sociale	Società cooperative riconosciute quali imprese sociali
Bulgaria	Legge sulle imprese sociali e solidali n. 240/2018	Imprese sociali
Croazia	Art. 66 Zakon o zadrugama n. 764/2011	Cooperative sociali
Cipro	Legge sulle imprese sociali n. 207(I)2020	Imprese sociali
Danimarca	Lov om registrerede socialøkonomiske virksomheder n. 711/2014	Imprese sociali
Francia	Art. 19-quinquies e ss. Loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la cooperation  Art. L3332-17-1 Code du travail	Società cooperative di interesse collettivo  Imprese solidali di utilità sociale
Grecia	Legge n. 2716/1999 e legge n. 4019/2011	Cooperative sociali
Italia	Legge n. 381/1991  Decreto legislativo n. 112/2017	Cooperative sociali  Imprese sociali
Lettonia	Sociālā uzņēmuma likums n. 212/2017	Imprese sociali: società a responsabilità limitata
Lussemburgo	Loi du 12 décembre 2016 portant création des sociétés d'impact sociétal	S.p.a., s.r.l. e società cooperative possono essere riconosciute quali <i>sociétés d'impact sociétal</i>
Malta	Social Enterprise Act n. IX del 2022	Imprese sociali (in ogni forma ma principalmente nelle vesti di s.r.l.)
Polonia	Ustawa z dnia 27 kwietnia 2006 r. o spółdzielniach socjalnych  Ustawa o ekonomii społecznej 2022	Cooperative sociali di integrazione lavorativa  Imprese sociali

Stato membro	Fonte	Soggetti
Portogallo	Decreto-Lei n. 7/98, Regulamenta o regime jurídico das cooperativas de solidariedade social	Cooperative di solidarietà sociale
Repubblica Ceca	§ 758 Zákon o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb.	Cooperative sociali
Romania	Art. 8 Legea n. 219/2015 privind economia socială	Imprese sociali
Slovacchia	Art. 50b sociálny podnik (im enterprise), Zákon n. 5/2004	Imprese sociali di integrazione lavorativa
	Zákon o sociálnej ekonomike a sociálnych podnikoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov n.112/2018	Imprese sociali
Slovenia	Zakon o socialnem podjetništvu n. 20/2011	Imprese sociali (in ogni forma)
Spagna	Art. 106 Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas	Cooperative sociali
	Ley 44/2007, de 13 de diciembre, para la regulación del régimen de las empresas de inserción	Imprese sociali di integrazione lavorativa
	Art. 43 e ss. Real Decreto Legislativo 1/2013	Centri speciali dell'impiego
Ungheria	Artt. 8, 10(4), 51(4), 59(3), 60(1), 68(2)(e), Törvény a szövetkezetekről n. X-2006	Cooperative di integrazione sociale e lavorativa

Fonte: gli Autori

## 5. Fonti transnazionali e leggi statali sull'economia sociale

L'interesse per l'economia sociale a livello europeo può essere colto attraverso la lettura della comunicazione della Commissione europea del dicembre 2021, intitolata "Creare un'economia al servizio delle persone: un piano d'azione per l'economia sociale"<sup>177</sup>. Emerge il rilievo accordato all'economia sociale,

<sup>177</sup> Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, 9 dicembre 2021, COM(2021) 778 final, cit.

quale modello d'azione collettiva capace di contribuire alla diversità delle forme organizzative in Europa, così favorendo una maggiore scelta per i consumatori e una maggiore qualità di prodotti e servizi, ma soprattutto si avverte la necessità di definire l'economia sociale. Nella prospettazione della Commissione europea, "l'economia sociale comprende i soggetti che condividono le caratteristiche e i principi comuni fondamentali descritti di seguito: il primato delle persone, nonché del fine sociale e/o ambientale, rispetto al profitto, il reinvestimento della maggior parte degli utili e delle eccedenze per svolgere attività nell'interesse dei membri/degli utenti ('interesse collettivo') o della società in generale ('interesse generale') e la *governance* democratica e/o partecipativa".

Il passaggio è altamente significativo, in quanto si prospetta la costruzione di un modello competitivo, capace di generare plusvalore socio-politico e connotato dal ricorrere di determinati requisiti strutturali e funzionali: si profila una distinzione rispetto ai comuni enti *non-profit* e l'attribuzione agli attori dell'economia sociale di un ruolo da protagonisti. Centrale è la parte rivestita da cooperative, società di mutuo soccorso, associazioni (comprese le associazioni di beneficenza o le organizzazioni di volontariato) e fondazioni, ma anche dall'impresa sociale, espressione autentica dell'economia sociale<sup>178</sup>. Viene precisato che "le imprese sociali operano fornendo beni e servizi per il mercato in modo imprenditoriale e spesso innovativo, basando la loro attività commerciale su obiettivi sociali e/o ambientali. Gli utili sono reinvestiti principalmente nella realizzazione del loro obiettivo sociale. Anche il loro metodo di organizzazione e il loro assetto proprietario rispettano principi democratici o partecipativi oppu-

Per diversi spunti, JAHIER, *Il terzo settore nelle politiche europee: un nuovo paradigma trasformativo*, in AA. VV., *Dal non profit al Terzo settore. Una riforma in cammino. 2° rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del Terzo settore in Italia. Terzjus Report 2022*, cit., p. 361 ss.; ID., *Quattro passaggi rilevanti per l'economia sociale*, in AA. VV., *Dalla regolazione alla promozione. Una riforma da completare. 3° Rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del Terzo settore in Italia, Terzjus Report 2023*, cit., p. 369 ss.

<sup>178</sup> Per alcune considerazioni critiche, v. FICI, *Third Sector Organizations in a European and Comparative Legal Perspective*, cit., p. 290, il quale rileva: "notwithstanding their undoubtable importance, all these definitions are very general and based on different criteria, such as the way in which the entities operate (primacy of people over profit, etc.), the legal form (association, cooperative, etc.), and the possess of a legal status (social enterprise). What is not clear is how they combine with each other. Does, for example, the legal form prevail over the operational principles and values, so that associations, foundations and cooperatives are in any event to be considered SEEs regardless of their missions and the manner in which they concretely operate? The relationship between the recognition of an entity as an SEE and the performance of economic/entrepreneurial activities is also unclear. Are therefore only entities running economic activities to be included in the SSE? Or also pure voluntary and philanthropic entities?".

re sono incentrati sul progresso sociale. Le imprese sociali adottano varie forme giuridiche a seconda del contesto nazionale”.

Sempre a livello sempre a livello transnazionale, si deve prestare attenzione alla raccomandazione del Consiglio sull’economia sociale e solidale e sull’innovazione sociale<sup>179</sup>. Secondo l’OCSE, “l’economia sociale è guidata da valori di solidarietà, dal primato delle persone sul capitale e da una *governance* democratica e partecipativa. Può essere pioniera di nuovi modelli di impresa, fornire servizi essenziali, contribuire a una transizione più equa, verde e digitale, creare posti di lavoro a impatto, in particolare per coloro che sono svantaggiati, favorire la partecipazione dei giovani e rafforzare la coesione”. L’OCSE, tra i diversi obiettivi individuati, raccomanda di supportare l’operato di associazioni, cooperative, mutue, fondazioni e imprese sociali attraverso: *a)* la promozione della cultura dell’economia sociale; *b)* la creazione di un contesto istituzionale di sostegno; *c)* la progettazione di quadri giuridici e normativi favorevoli. Trattasi, in particolare, di “promuovere gli sforzi per armonizzare le definizioni delle imprese sociali, in particolare, ed esplorare le opportunità di riconoscimento reciproco attraverso l’uso di etichette e certificazioni appropriate o di criteri appropriati, a cui le imprese sociali dovrebbero conformarsi”; *d)* il sostegno all’accesso ai finanziamenti e ai mercati finanziari pubblici e privati; *e)* il supporto all’accesso ai mercati pubblici e privati, così rafforzando l’immagine competitiva di questi soggetti.

Una ulteriore fonte da menzionare è costituita dalla risoluzione sul lavoro dignitoso e l’economia sociale e solidale adottata dall’Organizzazione internazionale del lavoro<sup>180</sup>. L’economia sociale e solidale, si legge nel testo approvato, “comprende le imprese, organizzazioni e altre entità impegnate in attività economiche, sociali e ambientali al servizio dell’interesse collettivo e/o generale, che si basano sui principi della cooperazione volontaria e dell’aiuto reciproco, della *governance* democratica e/o partecipativa, dell’autonomia e dell’indipendenza e della supremazia della persona e degli scopi sociali sul capitale nella distribuzione e nell’utilizzo delle eccedenze e/o dei benefici e delle risorse”. Il documento pone l’accento sul concreto atteggiarsi delle organizzazioni dell’e-

<sup>179</sup> Raccomandazione del Consiglio sull’economia sociale e solidale e sull’innovazione sociale, OECD/LEGAL/0472, 10 giugno 2022.

<sup>180</sup> ILC.110/Risoluzione II, 10 giugno 2022, cui ha fatto seguito la strategia e un piano d’azione settennale sul lavoro dignitoso e l’economia sociale e solidale (2023–2029), GB.346/INS/3/2, *Follow-up to the resolution concerning decent work and the social and solidarity economy*, 29 settembre 2022.

conomia sociale e solidale: esse “applicano una serie di valori che sono tipici del loro funzionamento e coerenti con il rispetto delle persone e del pianeta, dell’uguaglianza e dell’equità, dell’interdipendenza, dell’autogoverno, della trasparenza e della responsabilità, della realizzazione del lavoro e del sostentamento dignitoso”. Fanno parte di questo variegato contesto “le cooperative, le associazioni, le mutue, le fondazioni, le imprese sociali, i gruppi di autoaiuto e altre entità che operano in conformità con i valori e i principi dell’ESS”. Gli Stati membri dovranno impegnarsi a riconoscere il concreto contributo dato dalle organizzazioni dell’economia sociale e solidale al lavoro dignitoso, alle economie inclusive e sostenibili, alla giustizia sociale, allo sviluppo sostenibile e al miglioramento del tenore di vita per tutti attraverso un trattamento legislativo favorevole e non discriminatorio in relazione a quanto previsto con riguardo alle organizzazioni commerciali.

Meno di un anno fa, l’Assemblea Generale dell’ONU ha adottato una risoluzione volta a promuovere l’economia sociale e solidale come volano d’un effettivo sviluppo sostenibile<sup>181</sup>. L’ONU riconosce il valore dell’imprenditoria sociale - fenomeno all’interno del quale si collocano le imprese e le cooperative sociali - nel concorrere a ridurre la povertà e a generare un significativo miglioramento sociale attraverso nuovi modelli e nuove forme di produzione di beni e servizi. L’economia sociale e solidale è capace di promuovere i valori democratici, accrescere la partecipazione e il pluralismo, contrastare le vulnerabilità e mitigare le disuguaglianze, nel segno di un effettivo raggiungimento degli obiettivi di sostenibilità tracciati dall’agenda 2030 per lo Sviluppo sostenibile, tra cui merita di essere segnalato, per ragioni di affinità, l’Obiettivo 12 dedicato alla garanzia di modelli sostenibili di produzione e di consumo<sup>182</sup>.

<sup>181</sup> United Nations General Assembly, *Promoting the social and solidarity economy for sustainable development* 77/281, 27 aprile 2023.

<sup>182</sup> Si legge al par. 67: “l’attività imprenditoriale privata, gli investimenti e l’innovazione rappresentano i motori principali della produttività, di una crescita economica inclusiva e della creazione di posti di lavoro. Riconosciamo la varietà del settore privato, che varia dalle micro imprese alle cooperative, e alle multinazionali. Invitiamo tutte le imprese ad impiegare la loro creatività e la loro innovazione, al fine di trovare una soluzione alle sfide dello sviluppo sostenibile. Promoveremo un settore imprenditoriale dinamico e ben funzionante, salvaguardando contestualmente i diritti dei lavoratori e le norme ambientali e sanitarie, in conformità con le norme e gli accordi internazionali e le altre iniziative in corso applicabili in materia, come i Principi Guida per le Imprese e i Diritti Umani, le norme in materia di diritto del lavoro dell’Organizzazione Internazionale del Lavoro, la Convenzione sui Diritti dell’Infanzia 18 e gli accordi chiave multilaterali sull’ambiente, per le parti dei suddetti accordi”.

Nella individuazione dell'economia sociale hanno giocato un ruolo fondamentale alcune esperienze nazionali in cui l'economia sociale è concetto legislativo.

La prima legge organica in materia di economia sociale è stata quella **spagnola**: si tratta della legge n. 5 del 29 marzo 2011 *de Economía Social*, volta a stabilire un quadro giuridico comune per l'insieme dei soggetti che compongono l'economia sociale - vi rientrano, ad esempio, società cooperative, mutue, fondazioni e associazioni che svolgono attività economiche, centri per l'impiego, società agrarie - e che si uniformano ai principi fissati dall'art. 4 nel pieno rispetto delle normative specifiche applicabili a ciascuno di essi (venendo, di conseguenza, determinate le misure di promozione a loro favore in considerazione degli scopi e dei principi istituzionali)<sup>183</sup>.

Con la locuzione economia sociale si fa riferimento all'insieme delle attività di impresa<sup>184</sup> poste in essere da soggetti privati che perseguono o l'interesse del gruppo organizzato o l'interesse economico generale ovvero entrambi. I principi che informano l'attività dei singoli enti sono i seguenti: 1) primazia della persona sul profitto (il che implica una *governance* autonoma, trasparente e, al contempo, democratica e partecipativa. Il processo decisionale accorda rilievo al contributo personale erogato piuttosto che alle quote di capitale sottoscritto); 2) centralità del peso dei soci nel perseguimento del fine istitutivo; 3) promozione della solidarietà intra ed extra istituzionale, volta a favorire lo sviluppo locale, le pari opportunità tra uomini e donne, la coesione sociale, l'inserimento di persone a rischio di esclusione sociale, la creazione di opportunità lavorative stabili e qualitativamente dignitose; 4) indipendenza dai poteri pubblici<sup>185</sup>.

La legge **portoghese** n. 30 dell'8 maggio 2013, *Ley de Bases da Economia Social*, intende offrire un compiuto supporto disciplinare all'economia sociale,

<sup>183</sup> Cfr. VARGAS VASSEROT, *Las empresas sociales como entidades de la economía social en el Plan de Acción Europeo propuestas lege ferenda para su reconocimiento en España en la Ley 5/2011 de Economía Social*, in *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 2022, p. 289 ss.; FAJARDO-GARCÍA, *Social Economy and Third Sector in Spanish Law. Convergences and Divergences*, cit., p. 222 ss. In tema, LLAMOSAS TRÁPAGA, in FICI (a cura di), *Diritto dell'economia sociale. Teorie, tendenze e prospettive italiane ed europee*, Napoli, 2016, p. 123 ss.

<sup>184</sup> Sul rilievo della necessaria commercialità delle organizzazioni dell'economia sociale e solidale spagnola, v. FICI, *Third Sector Organizations in a European and Comparative Legal Perspective*, cit., p. 292.

<sup>185</sup> In tema, FAJARDO-GARCÍA, *Social Economy and Third Sector in Spanish Law. Convergences and Divergences*, cit., p. 223. V., altresì, ARRIETA IDIAKEZ, *La legge spagnola sull'economia sociale: definizione degli enti dell'economia sociale*, in FICI (a cura di), *Diritto dell'economia sociale. Teorie, tendenze e prospettive italiane ed europee*, cit., p. 137 ss.

conformemente al modello cooperativo, la cui centralità emerge dall'impianto costituzionale del 1976<sup>186</sup>. Il modello lusitano ricalca la soluzione disciplinare iberica: l'economia sociale ingloba tutte le attività economiche e sociali liberamente svolte, ad esempio, da cooperative, mutue, enti caritatevoli, fondazioni, associazioni attive nel settore della cultura, dello sport e dello sviluppo locale, nonché da altri soggetti che si uniformano ai principi della predetta legge e risultano censiti nella banca dati dell'economia sociale. Sono centrali il fine altruistico e la garanzia dei livelli necessari di qualità, sicurezza e trasparenza (art. 8). Le attività economiche intendono promuovere l'interesse generale della società, direttamente o attraverso la soddisfazione degli interessi dei membri, degli utenti e dei beneficiari purché socialmente rilevanti. Quanto ai principi ordinatori enucleati dall'art. 5 si segnalano: 1) il primato personalista; 2) la libera e volontaria partecipazione; 3) la democraticità organica; 4) il necessario contemperamento tra interessi dei membri, degli utenti e dei beneficiari e interessi generali; 5) il rispetto dei valori di solidarietà, uguaglianza e non discriminazione, coesione sociale, giustizia ed equità, trasparenza, responsabilità individuale e sociale, sussidiarietà; 6) l'indipendenza dalle pubbliche autorità; 7) l'impiego degli utili conformemente alle finalità sociali nel rispetto dell'interesse generale, al netto di specifiche soluzioni allocative dei ricavi giustificate da specifiche normative. Inoltre, per le organizzazioni dell'economia sociale è previsto un regime fiscale di favore (art. 11)<sup>187</sup>.

La già menzionata legge **francese** n. 856/2014 consacra l'*économie sociale et solidaire* a paradigma di un autonomo modello di sviluppo e attribuisce un peculiare rilievo qualificativo ai soggetti privati che esercitano una attività di impresa e concorrono alla crescita economica tenendo in esponente interessi collettivi<sup>188</sup>: tale qualificazione impressa agli enti è condizionata all'esistenza di una

<sup>186</sup> MEIRA, *The Legal Regime of the Social Economy Sector in Portugal*, cit., p. 192 ss. Prima, EAD., *La legge portoghese sull'economia sociale*, in FICI (a cura di), *Diritto dell'economia sociale. Teorie, tendenze e prospettive italiane ed europee*, cit., p. 179 ss.

<sup>187</sup> MEIRA, *The Legal Regime of the Social Economy Sector in Portugal*, cit., p. 206.

<sup>188</sup> Sul rilievo commerciale quale presupposto applicativo della qualificazione alla stregua di ente attivo nell'economia sociale e solidale, v. FICI, *Third Sector Organizations in a European and Comparative Legal Perspective*, cit., pp. 295-296. Chiarisce l'A.: "the French social economy, unlike the third sector, consists only of "enterprises" and is based on the legal form of the entity's incorporation, so that there are some entities that are by law SEEs – such as cooperatives and associations – which would not necessarily fit into the third sector. Therefore, the conclusions are the same as those previously drawn. The social economy and the third sector, as well as SEEs and TSOs, are, according to their constitutive laws, different organizational realities. Moreover, they cannot be placed in relation of genus to species, because due to the different internal composition, neither of the two categories could absorb the other. In brief, the social economy would not comprise the non-entrepreneurial third sector, while the third sector would not comprise all

*governance* democratica e inclusiva; al perseguimento di uno scopo che trascenda i meri interessi interni; nonché ad una allocazione delle risorse patrimoniali funzionale allo svolgimento dell'attività d'impresa<sup>189</sup> conforme alle condizioni indicate dall'art. 2<sup>190</sup>.

La legge **polacca** sull'economia sociale del 2022 va apprezzata per l'approccio metodologico, rivelandosi attenta all'inclusività soggettiva senza limitare lo sguardo all'attitudine commerciale dei soggetti coinvolti. Rispetto alle esperienze legislative precedenti, non si enucleano principi ispiratori ma si procede a definire l'economia sociale come macrocategoria al cui interno si collocano le attività svolte dagli enti dell'economia sociale per la comunità locale - nel campo del reinserimento sociale e professionale, della creazione di posti di lavoro per persone a rischio di esclusione sociale e della fornitura di servizi sociali - in forma commerciale, ovvero sotto forma di pubblica utilità, o tramite altre attività remunerate. Alla dinamica dell'attività si affianca la forma giuridica rilevante: possono ambire alla qualifica di soggetti dell'economia sociale, secondo la procedura attributiva dello *status* prevista dall'art. 12 e successivi, le cooperative sociali, le cooperative di lavoro e gli enti che possono acquisire lo *status* di organizzazioni di pubblica utilità ai sensi di quanto previsto dalla legge del 24 aprile 2003, tra cui vi rientrano associazioni e fondazioni<sup>191</sup>.

### 5.1. La raccomandazione del Consiglio sullo sviluppo delle condizioni quadro dell'economia sociale

Lo scorso 27 novembre 2023, il Consiglio dell'Unione europea, vista la proposta della Commissione sullo sviluppo delle condizioni quadro dell'economia sociale<sup>192</sup>, ha adottato la raccomandazione volta a promuovere l'accesso al mer-

cooperatives, associations and foundations that are recognized as SSEs". Sul tema, v. la lettura di MARCELLI, *La legge francese sull'economia sociale*, in FICI (a cura di), *Diritto dell'economia sociale. Teorie, tendenze e prospettive italiane ed europee*, cit. p. 205 ss.

<sup>189</sup> Da ciò discendono due corollari: 1) impossibilità di ripartizione delle riserve obbligatorie; 2) devoluzione dell'insieme *du boni de liquidation* a favore di entità omologhe.

<sup>190</sup> In tema, MAGNIER, *French Economie Sociale et Solidaire in the Middle of the Ford*, cit., p. 62 ss.

<sup>191</sup> In tema, RADWAN, MAZGAJ, ŽAK, *Third Sector in the Third Republic: An overview of the law and practice in Poland*, cit., p. 173 ss.; FICI, *Third Sector Organizations in a European and Comparative Legal Perspective*, cit., pp. 296-297.

<sup>192</sup> Proposta di Raccomandazione del Consiglio, 13 giugno 2023, sullo sviluppo delle condizioni quadro dell'economia sociale [SWD(2023) 208 final]. In tema, JAHIER, *Quattro passaggi rilevanti per l'economia sociale*, cit., p. 376 ss.

cato del lavoro e l'inclusione sociale, orientando gli Stati membri nella promozione di una strategia e di quadri giuridici favorevoli all'economia sociale<sup>193</sup>. È interessante notare quanto espresso al *Considerando* 16: “i soggetti dell'economia sociale non puntano innanzitutto a massimizzare l'efficienza e i profitti, ma mirano primariamente a ottenere risultati positivi per la società. Necessitano di misure di sostegno e di contesti finanziari, amministrativi e giuridici favorevoli, che tengano in considerazione le caratteristiche specifiche dei loro modelli imprenditoriali per quanto riguarda la governance, la ripartizione degli utili, le condizioni di lavoro e l'impatto. Tali misure consentono loro, ad esempio, di assumere lavoratori meno produttivi o di fornire servizi sociali a prezzi accessibili. La messa a punto di quadri favorevoli richiede strategie globali, che possono comportare l'adozione di misure normative oppure l'attuazione o l'adattamento di politiche e iniziative a sostegno dei contributi dell'economia sociale agli obiettivi sociali e ambientali e per rafforzarne il valore economico e industriale”.

Merita, inoltre, di essere apprezzato il nuovo sforzo definitorio europeo, teso alla precisazione funzionale dei soggetti dell'economia sociale. Infatti, come chiarito dal par. 4, lett. *a*), per economia sociale si intende: “un insieme di soggetti di diritto privato che forniscono beni e servizi ai propri membri o alla società, tra cui rientrano forme organizzative quali cooperative, società mutualistiche, associazioni (anche di beneficenza), fondazioni o imprese sociali e altre forme giuridiche, che operano in conformità dei principi e delle caratteristiche seguenti: i) il primato delle persone, nonché del fine sociale o ambientale, rispetto al profitto; ii) il reinvestimento della totalità o della maggior parte degli utili e delle eccedenze per perseguire le proprie finalità sociali o ambientali e svolgere attività nell'interesse dei loro membri/ utenti («interesse collettivo») o della società in generale («interesse generale»); e iii) la governance democratica o partecipativa”.

Per quanto riguarda l'impresa sociale, con tale locuzione si fa riferimento al: “soggetto di diritto privato che fornisce beni e servizi per il mercato in modo imprenditoriale e in conformità dei principi e delle caratteristiche dell'economia sociale, motivando la propria attività commerciale con obiettivi sociali o ambientali. Le imprese sociali possono essere configurate in varie forme giuridiche” [par. 4, lett. *b*)].

Per quanto maggiormente qui interessa, il Consiglio raccomanda agli Stati membri di sviluppare quadri strategici e normativi che favoriscano e sostengano

<sup>193</sup> Raccomandazione del Consiglio del 27 novembre 2023 sullo sviluppo delle condizioni quadro dell'economia sociale (C/2023/1344).

effettivamente l'economia sociale: le definizioni iniziali costituiscono una base di partenza per lo sviluppo dell'economia sociale da parte delle singole normative interne. Infatti, gli Stati membri dovranno “affermare i principi fondamentali, le caratteristiche e l'ambito d'azione dei soggetti dell'economia sociale e riconoscere loro la possibilità di assumere forme e statuti giuridici diversi, peculiari di legislazioni e pratiche diverse a livello nazionale, regionale e locale” (par. 11).

La raccomandazione del Consiglio, inoltre, mette in luce come la politica fiscale possa “svolgere un ruolo importante per la promozione dell'economia sociale e per fare in modo che i soggetti dell'economia sociale possano permettersi di operare al fianco delle imprese tradizionali, creando un contesto imprenditoriale più equo e contribuendo al contempo all'inclusione sociale e a un maggiore accesso all'occupazione”<sup>194</sup>. Viene ricordato come “alcuni Stati membri hanno istituito un quadro fiscale che incoraggia lo sviluppo del settore, comprendente incentivi fiscali adeguati ai bisogni dell'economia sociale, riconoscendone al contempo la diversità e prevenendone la frammentazione. In vari Stati membri persistono ostacoli amministrativi per quanto riguarda le donazioni transfrontaliere tra Stati membri per fini di pubblica utilità. Incentivi fiscali ben strutturati per le donazioni ai soggetti dell'economia sociale di pubblica utilità possono incentivarne il finanziamento, anche oltre le frontiere dell'Unione, in conformità del principio di non discriminazione del trattato”<sup>195</sup>.

Al par. 19 viene, pertanto, raccomandato agli Stati membri, nel rispetto della normativa in materia di aiuti di Stato<sup>196</sup>, di:

- i) congegnare i sistemi fiscali in modo da non ostacolare lo sviluppo dell'economia sociale;
- ii) elaborare incentivi per l'economia sociale che possano coincidere con esenzioni dalle imposte societarie sugli utili non distribuiti dai soggetti dell'economia sociale; incentivi riguardanti le imposte sul reddito quali detrazioni o crediti di imposta concessi a donatori privati o con esenzioni fiscali applicabili ai sussidi di disoccupazione ricevuti come pagamento forfetario per agevolare trasferimenti di imprese a cooperative di lavoratori;

<sup>194</sup> *Considerando 22*, Raccomandazione del Consiglio del 27 novembre 2023 sullo sviluppo delle condizioni quadro dell'economia sociale, cit.

<sup>195</sup> *Considerando 22*, Raccomandazione del Consiglio del 27 novembre 2023 sullo sviluppo delle condizioni quadro dell'economia sociale, cit.

<sup>196</sup> In tema, SEPIO, *The Taxation of Social Economy Entities in the Perspective of EU Law*, cit., p. 320 ss.

- iii) rivedere gli oneri di adempimento fiscale per i soggetti dell'economia sociale e, contestualmente, procedere ad una relativa riduzione;
- iv) agevolare gli adempimenti fiscalmente rilevanti relativi alle donazioni transnazionali di pubblica utilità;
- v) evitare che le organizzazioni dell'economia sociale vengano "impiegate" al fine di favorire fenomeni di evasione fiscale, elusione fiscale, pianificazione fiscale aggressiva o riciclaggio di denaro.

## 6. Gli enti del Terzo settore nel diritto e nelle politiche dell'Unione europea

Ad oggi, a livello europeo, può riscontrarsi l'assenza di una regolazione uniforme delle organizzazioni del Terzo settore: il mancato coordinamento disciplinare finisce per privare le *public benefit organisations* di un corpo normativo che consentirebbe una piena affermazione sistematica<sup>197</sup>. Il "disimpegno" europeo, probabilmente, si deve, oltre all'insuccesso di diverse proposte regolamentari avanzate nei decenni passati sull'associazione europea (del 1991), sulle mutue (del 1992) e sulla fondazione europea (2012)<sup>198</sup>, all'inadeguatezza del formante normativo, specie in termini di fonti primarie, così come all'insufficiente *exploitation* del dato positivo esistente.

I primi due paragrafi dell'art. 11 del Trattato sull'Unione europea, infatti, prevedono che le istituzioni europee diano ai cittadini e alle associazioni rappresentative, attraverso gli opportuni canali, la possibilità di far conoscere e di scambiare pubblicamente le loro opinioni in tutti i settori di azione dell'Unione. Quindi, le istituzioni mantengono un dialogo aperto, trasparente e regolare con le associazioni rappresentative e la società civile. Oltre alla suggestiva – e carica di valenza politica – contiguità tra istituzioni, cittadinanza e associazioni rappresentative di istanze e valori condivisi, non può non rilevarsi

<sup>197</sup> FICI, *Third Sector Organizations in a European and Comparative Legal Perspective*, cit., p. 297 ss.; nonché, prima, ID., *A statute for European cross-border associations and nonprofit organizations. Potential benefits in the current situation*, cit., p. 75 ss. Per ulteriori spunti, v. GIUDETTI, *L'Europa e il Terzo settore*, in FICI (a cura di), *La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, cit., p. 479 ss.; CISOTTA, *Gli enti dell'economia sociale nel diritto del mercato unico europeo*, in FICI (a cura di), *Diritto dell'economia sociale. Teorie, tendenze e prospettive italiane ed europee*, cit., p. 93 ss.

<sup>198</sup> FICI, *A statute for European cross-border associations and nonprofit organizations. Potential benefits in the current situation*, cit., pp. 70-71. Sulla fondazione europea, MAFFEI, *La Fondazione Europea*, in RESTA (a cura di), *Le fondazioni. Prospettive italiane ed europee*, Napoli, 2014, p. 59 ss.

come il riferimento alla locuzione associazioni sia del tutto a-tecnico, ovvero non consenta di individuare una forma legale cui accordare tutela preferenziale. L'associazione è, piuttosto, lo *strumento* del dialogo tra gli organi europei e la cittadinanza<sup>199</sup>.

Merita, invece, di essere richiamato l'art. 54 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, ai sensi del quale «le società costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale all'interno dell'Unione, sono equiparate, ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente capo, alle persone fisiche aventi la cittadinanza degli Stati membri» (par. 1). Il par. 2 si incarica di precisare che «per società si intendono le società di diritto civile o di diritto commerciale, ivi comprese le società cooperative, e le altre persone giuridiche contemplate dal diritto pubblico o privato, ad eccezione delle società che non si prefiggono scopi di lucro». La salvaguardia della libertà di stabilimento, così come delineata dall'art. 49 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, finirebbe per svantaggiare gli enti del Terzo settore, stante l'espressa esclusione delle «società» prive di scopo di lucro: ciò, peraltro, avrebbe notevoli ricadute in termini di effettività della tutela<sup>200</sup>.

Diversamente, proprio per quanto attiene al comparto societario, a partire dal 1962, sulla scorta del *General Programme for the abolition of restrictions on freedom of establishment*<sup>201</sup>, all'interno del diritto derivato si è potuto riscontrare l'insistere di una serie di misure volte ad assicurare effettività alla libertà di stabilimento di società di capitali e cooperative e che ha condotto alla definizione di apposite forme giuridiche europee, quali la Società europea<sup>202</sup>, la Società cooperativa europea<sup>203</sup> e il GEIE<sup>204</sup>. A ciò va aggiunto l'interesse della

<sup>199</sup> FICI, *Third Sector Organizations in a European and Comparative Legal Perspective*, cit., p. 297.

<sup>200</sup> FICI, *Third Sector Organizations in a European and Comparative Legal Perspective*, cit., pp. 299-300, nt. 57 e giurisprudenza europea ivi indicata.

<sup>201</sup> Programma adottato dall'allora Consiglio dell'Unione economica europea il 18 dicembre 1961.

<sup>202</sup> Regolamento (CE) n. 2157/2001 del Consiglio dell'8 ottobre 2001 relativo allo statuto della Società europea (SE).

<sup>203</sup> Regolamento (CE) n. 1435/2003 del Consiglio del 22 luglio 2003 relativo allo statuto della Società cooperativa europea.

<sup>204</sup> Regolamento (CEE) n. 2137/85 del Consiglio del 25 luglio 1985 relativo all'istituzione di un gruppo europeo di interesse economico (GEIE).

giurisprudenza europea che ha concorso a precisare l'ampiezza della libertà di stabilimento<sup>205</sup>.

L'esigenza odierna di superare uno stato di subalternità del diritto delle organizzazioni prive di scopo lucrativo e attive nei settori di pubblica utilità appare sempre più pressante. Porre le *public benefit organisations* su un piano di parità con le società di capitali (e con le società cooperative) può finalmente condurre al superamento di un'irragionevole disparità di trattamento, a beneficio del mercato interno e a favore di un aumento del livello di benessere collettivo, centrale nell'economia sociale di mercato «fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, e su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente», così come scandito dall'art. 3, par. 3, del Trattato sull'unione europea.

La frammentarietà del diritto derivato, peraltro, ha favorito l'emergere e il consolidarsi di un filone giurisprudenziale, ulteriore fonte giuridica, cui si deve l'elaborazione del principio di non discriminazione delle *public benefit organisations* sotto il profilo del diritto tributario: ciò integra un consistente guadagno interpretativo, comunque meritevole di essere correttamente apprezzato in modo sistematico. Pertanto, le organizzazioni straniere non potranno essere soggette a un trattamento deteriore rispetto alle compagini statali qualora vi sia una comparabilità, una sostanziale omologia funzionale, tra enti<sup>206</sup>. In ragione di ciò, le donazioni a favore di organizzazioni estere devono conferire al donante il medesimo beneficio fiscale derivante dalle liberalità a favore di enti nazionali<sup>207</sup>. Tale ricostruzione ermeneutica non merita di essere intesa in senso risolutivo del contenzioso tributario, ma deve costituire la base per l'attenzione del giurista e delle istituzioni europee verso un trattamento disciplinare che riconosca il ruolo sociale e politico degli attori privati organizzati che agiscono incrementando il benessere collettivo.

<sup>205</sup> Cfr. almeno i seguenti giudizi: *Daily Mail* (C-81/87), *Centros* (C-212/97), *Überseering* (C-208/00), *Inspire Art* (C-167/01), *Sevic* (C-411/03), *Cartesio* (C-210/06), *Vale* (C-378/10), *Polbud* (C-106/16).

<sup>206</sup> Cfr.: *Laboratoires Fournier* (C-39/04); *Centro di musicologia Walter Stauffer* (C-386/04); *Hein Persche* (C-318/07); *Missionswerk* (C-25/10); *European Commission vs Austria* (C-10/10). Molto interessante è la lettura del *Commission Staff Working Document, Non-discriminatory taxation of charitable organisations and their donors: principles drawn from EU case-law*, 13 giugno 2023, cit.

<sup>207</sup> FICI, *Third Sector Organizations in a European and Comparative Legal Perspective*, cit., p. 302; nonché, ID., *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., p. 103 ss.

### 6.1. Stato dell'arte e questioni aperte nel diritto europeo

La crisi finanziaria del biennio 2007-2008 ha lasciato emergere, a livello europeo, la necessità di una forte integrazione del *Welfare State* e una maggiore attenzione per i modelli d'impresa alternativi rispetto a quelli societari fondati sullo scopo lucrativo. In questa direzione milita la comunicazione della Commissione europea del 25 ottobre 2011, intitolata "Iniziativa per l'imprenditoria sociale. Costruire un ecosistema per promuovere le imprese sociali al centro dell'economia e dell'innovazione sociale"<sup>208</sup>. La Commissione ha inteso riconoscere la centralità di un'azione sinergica, capace di dare evidenza all'azione delle imprese sociali. Il miglioramento del contesto giuridico di riferimento è stato legato ai seguenti obiettivi:

- presentare una proposta di semplificazione del regolamento sullo statuto della società cooperativa europea, al fine di rafforzarne l'autonomia rispetto agli ordinamenti nazionali e facilitarne così l'utilizzo per la creazione delle cooperative sociali;
- proporre un regolamento che istituisca uno statuto della fondazione europea, con l'obiettivo di migliorare l'esercizio delle attività transfrontaliere delle fondazioni (trattasi di strumento di supporto alle forme giuridiche nazionali, ovvero facoltativo);
- avviare uno studio sulla situazione delle mutue in tutti gli Stati membri per esaminare in particolare le loro attività transfrontaliere.

A tali intendimenti non ha, sinora, fatto seguito un esito omogeneo giuridicamente apprezzabile: tuttavia, è apparsa meritoria l'individuazione dell'impresa sociale, fondata non sulla primazia di una specifica forma giuridica, bensì sulla necessaria e funzionale coesistenza di criteri relativi al fattore imprenditoriale, al profilo sociale, al divieto di perseguire scopi lucrativi e avente una *governance* democratica e inclusiva. L'impresa sociale si contraddistingue in quanto:

- l'obiettivo sociale o socio-culturale di interesse comune è la ragione d'essere dell'azione commerciale, che spesso si traduce in un livello elevato di innovazione sociale;
- gli utili sono principalmente reinvestiti nella realizzazione dei fini istitutivi;
- le modalità di organizzazione o il sistema di proprietà riflettono la missione, essendo fondati su principi democratici o partecipativi o volti alla giustizia sociale.

<sup>208</sup> Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, 25 ottobre 2011, COM(2011) 682 definitivo.

Pertanto, come precisato, può trattarsi:

- di imprese che forniscono servizi sociali e/o beni e servizi destinati a un pubblico vulnerabile (accesso all'alloggio e alle cure, assistenza a persone anziane o disabili, inclusione di gruppi vulnerabili, assistenza all'infanzia, accesso all'impiego e alla formazione, gestione della dipendenza...); e/o
- di imprese le cui modalità di produzione di beni o servizi perseguono un obiettivo di natura sociale (integrazione sociale e professionale tramite l'accesso al lavoro di persone svantaggiate soprattutto in ragione di una scarsa qualificazione o di problemi sociali o professionali che ne determinano l'esclusione e l'emarginazione), ma la cui attività può riguardare beni o servizi non di natura sociale.

Ciò posto, occorre osservare come, ai sensi dell'art. 2, n. 13, regolamento (UE) 2021/1057<sup>209</sup>, la qualifica di impresa sociale è riconosciuta, a prescindere dalla forma giuridica rivestita, alle imprese, anche dell'economia sociale, (nonché alle persone fisiche<sup>210</sup>), che:

- conformemente all'atto costitutivo, allo statuto o a qualsiasi altro documento giuridico atto a far sorgere una responsabilità in base alle norme dello Stato membro in cui sono ubicate, hanno come obiettivo sociale primario la realizzazione di un impatto sociale positivo e misurabile, anche eventualmente un impatto di carattere ambientale, anziché finalità lucrative. Come tali forniscono beni o servizi che producono un rendimento sociale o impiegano metodi di produzione di beni o servizi che incorporano obiettivi sociali;
- utilizzano i profitti, *in primis*, per conseguire il proprio obiettivo sociale primario e si dotano di procedure e regole tali da garantire che la distribuzione dei profitti non pregiudichi l'obiettivo predetto;
- sono gestite in modo imprenditoriale, partecipativo, responsabile e trasparente, in particolare favorendo l'*empowerment* dei lavoratori, dei clienti e dei pertinenti portatori di interessi coinvolti dalle relative attività.

Giova ricordare come la necessità di una "etichetta" europea dell'economia sociale da assegnare alle imprese sociali - così come venivano definite dall'art.

<sup>209</sup> Regolamento (UE) 2021/1057 del Parlamento europeo e del Consiglio del 24 giugno 2021 che istituisce il Fondo sociale europeo Plus (FSE+) e che abroga il regolamento (UE) n. 1296/2013.

<sup>210</sup> Trova sorprendente l'accostamento dell'impresa sociale alla persona fisica, FICI, *Third Sector Organizations in a European and Comparative Legal Perspective*, cit., p. 305.

2, n. 1, del regolamento 1296/2013<sup>211</sup>, quali espressione dell'economia sociale e della solidarietà - è stata manifestata dalla risoluzione del Parlamento europeo del 5 luglio 2018<sup>212</sup>. Considerando la capacità delle imprese sociali e solidali di erogare servizi ad alto impatto sociale, secondo l'organo europeo, uno strumento di certificazione favorirebbe una legittimazione istituzionale e una puntuale riconoscibilità sistematica.

Si legge all'interno del documento che:

- le imprese sociali e le imprese solidali nell'Unione sono sempre più importanti nel fornire servizi sociali volti a sostenere le persone a rischio o in condizioni di povertà ed esclusione sociale; tuttavia, esse non dovrebbero sostituire i servizi sociali pubblici ma piuttosto svolgere un ruolo ad essi complementare;
- l'etichetta europea dell'economia sociale dovrebbe avere carattere volontario per le imprese ma, al contempo, dovrebbe essere riconosciuta da tutti gli Stati membri;
- le imprese sociali e solidali in possesso dell'etichetta europea dell'economia sociale dovrebbero essere riconosciute in quanto tali in tutti gli Stati membri, in funzione delle attività che svolgono, e godere degli stessi benefici, diritti e obblighi delle imprese costituite a norma del diritto dello Stato membro in cui operano.

Come noto, l'interesse per l'economia sociale è emerso in modo chiaro dalla lettura del già menzionato Piano d'azione per l'economia sociale<sup>213</sup>: a tale documento ha fatto seguito una apposita risoluzione del Parlamento europeo<sup>214</sup> che ha invitato gli Stati membri e la Commissione a creare un contesto favorevole all'economia sociale, tenendo in considerazione la disciplina degli appalti pubblici, i profili di diritto fiscale e gli investimenti sostenibili, nonché la tutela dei lavoratori attivi in tali comparti. Tutto ciò precisato, merita di essere ora esami-

<sup>211</sup> Regolamento (UE) n. 1296/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2013 relativo a un programma dell'Unione europea per l'occupazione e l'innovazione sociale ("EaSI") e recante modifica della decisione n. 283/2010/UE che istituisce uno strumento europeo Progress di microfinanza per l'occupazione e l'inclusione sociale.

<sup>212</sup> Risoluzione del Parlamento europeo del 5 luglio 2018 recante raccomandazioni alla Commissione concernenti uno statuto per le imprese sociali e solidali [2016/2237(INL)].

<sup>213</sup> Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, 9 dicembre 2021, COM(2021) 778 final, cit.

<sup>214</sup> Risoluzione del Parlamento europeo del 6 luglio 2022 sul piano d'azione dell'Unione europea per l'economia sociale [2021/2179(INI)].

nata la recente, nonché potenzialmente significativa, proposta di direttiva relativa alle associazioni transfrontaliere europee<sup>215</sup>.

### 6.2. *La proposta di direttiva sull'associazione europea transfrontaliera*

L'esame della proposta di direttiva deve essere preceduto dalla menzione della risoluzione del Parlamento europeo del 17 febbraio 2022 dedicata allo statuto delle associazioni e organizzazioni senza scopo di lucro transfrontaliere europee<sup>216</sup>. Il Parlamento europeo rilevava l'assenza di una normativa uniforme per le organizzazioni senza scopo di lucro, a differenza di quanto accadeva per le imprese commerciali (nonché alla luce di quanto previsto per il GEIE), e reputava necessaria l'introduzione di una nuova forma giuridica, coincidente con l'associazione europea. Occorreva superare i particolarismi domestici per addivenire ad una soluzione volta a riconoscere "le attività di pubblica utilità delle organizzazioni senza scopo di lucro attraverso l'armonizzazione dello status di pubblica utilità in tutta l'Unione"<sup>217</sup>. Secondo l'art. 20 della proposta di regolamento, avrebbero potuto ottenere lo *status* di pubblica utilità le associazioni in grado di soddisfare cumulativamente le seguenti condizioni:

“a) lo scopo e le attività dell'organizzazione perseguono un obiettivo di pubblica utilità che contribuisce al benessere della società o di parte di essa, e reca quindi vantaggio al bene pubblico, tranne quando suddetto scopo e suddette attività siano sistematicamente e direttamente finalizzate ad avvantaggiare le strutture di uno specifico partito politico. Le seguenti finalità, tra le altre, sono considerate orientate alla pubblica utilità:

- i) arte, cultura o conservazione del patrimonio storico;
- ii) protezione dell'ambiente e cambiamenti climatici;
- iii) promozione e protezione dei diritti fondamentali e dei valori dell'Unione, compresa la democrazia, lo Stato di diritto, e l'eliminazione di qualsiasi discriminazione basata su genere, razza, etnia, religione, disabilità, orientamento sessuale o qualsiasi altro motivo;

<sup>215</sup> Proposta di Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio, 5 settembre 2023, relativa alle associazioni transfrontaliere europee COM(2023) 516 final, cit.

<sup>216</sup> Risoluzione del Parlamento europeo del 17 febbraio 2022 recante raccomandazioni alla Commissione su uno Statuto delle associazioni e organizzazioni senza scopo di lucro transfrontaliere europee (2020/2026(INL)).

<sup>217</sup> In tema, FICI, *Third Sector Organizations in a European and Comparative Legal Perspective*, cit., pp. 98-99.

- iv)* giustizia sociale, inclusione sociale e prevenzione della povertà o soccorso ai poveri;
- v)* assistenza umanitaria e aiuti umanitari, compresi i soccorsi in caso di calamità;
- vi)* aiuti e cooperazione allo sviluppo;
- vii)* protezione, assistenza e sostegno alle fasce vulnerabili della popolazione, compresi i minori, gli anziani, le persone con disabilità, le persone che cercano o beneficiano di protezione internazionale e le persone senza fissa dimora;
- viii)* tutela degli animali;
- ix)* scienza, ricerca e innovazione;
- x)* istruzione e formazione e coinvolgimento dei giovani;
- xi)* promozione e protezione della salute e del benessere, compresa la fornitura di assistenza medica;
- xii)* protezione dei consumatori; nonché
- xiii)* attività sportive amatoriali e relativa promozione;

b) l'eccedenza derivante da qualsiasi attività economica o redditizia generata dall'organizzazione è utilizzata esclusivamente per promuovere gli obiettivi di pubblica utilità dell'organizzazione;

c) in caso di scioglimento dell'organizzazione, le tutele statutarie garantiscono che tutti i beni continueranno a perseguire obiettivi di pubblica utilità; e

d) i membri delle strutture di governo dell'organizzazione che non sono assunti come personale non hanno diritto a una retribuzione al di là di un'indennità di spesa appropriata”.

Inoltre, “le associazioni europee possono presentare domanda all'organismo nazionale delle associazioni dello Stato membro in cui hanno la propria sede legale per essere riconosciute come associazioni che contribuiscono alla pubblica utilità, a norma dei requisiti di cui al paragrafo 1”.

La proposta di direttiva adottata dalla Commissione europea, come si legge nella relazione introduttiva, origina dalla risoluzione del Parlamento europeo del 17 febbraio 2022: l'invito a migliorare il contesto giuridico di riferimento, accrescendo l'uniformità, secondo la Commissione europea, può trovare una efficace concretizzazione mediante il riconoscimento di un assetto disciplinare specifico per le associazioni transfrontaliere europee “con l'obiettivo di agevolare l'esercizio effettivo della libertà di circolazione delle associazioni senza scopo di lucro che operano nel mercato interno”. L'organo europeo è consapevole dell'eterogeneità

disciplinare che contraddistingue le associazioni: ciò, per quanto possa costituire la naturale conseguenza delle diverse tradizioni nazionali, finisce per dar “luogo a incertezza giuridica e a procedure e prescrizioni di natura amministrativa differenti”. Le plurime regole sulla costituzione, sulla *governance*, sul numero dei membri, nonché le peculiari procedure in termini di riconoscimento e attribuzione della personalità giuridica e le problematiche legate all’operatività transfrontaliera indeboliscono la capacità competitiva delle associazioni di pubblica utilità nel mercato unico europeo. Non si tratta allora di proporre uno schema formale a livello europeo quanto di fissare principi ordinatori che orientino e favoriscano quadri giuridici nazionali allineati con i contenuti programmatici europei. La Commissione, pertanto, non intende creare una forma giuridica, definendo uno statuto europeo per le associazioni, volendo invece favorire la genesi di “una nuova forma giuridica nazionale che agevola le attività transfrontaliere delle associazioni senza scopo di lucro e la loro mobilità, rispettando nel contempo le tradizioni nazionali”. Non vi è alcun riferimento alle *public benefit organisations* e allo *status* di pubblica utilità, emergendo, piuttosto, una soluzione di compromesso alla base di una disciplina di ridotta portata sistematica<sup>218</sup>.

L’obiettivo, così come meglio scandito dal Capo 2 della proposta, è quello di un’unica registrazione dell’associazione avente valore costitutivo<sup>219</sup>, affidata all’iscrizione all’interno di un registro pubblico<sup>220</sup>, e valevole in tutta l’Unione europea in forza del principio del mutuo riconoscimento<sup>221</sup>, così da garantire piena effettività alla libertà di stabilimento<sup>222</sup>. È decisivo, allora, osservare

<sup>218</sup> V. le criticità espresse da FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., p. 101.

<sup>219</sup> *Considerando* 36, Proposta di Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio, 5 settembre 2023, relativa alle associazioni transfrontaliere europee COM(2023) 516 final, cit.

<sup>220</sup> *Considerando* 41, Proposta di Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio, 5 settembre 2023, relativa alle associazioni transfrontaliere europee COM(2023) 516 final, cit.

<sup>221</sup> Secondo FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., p. 102, invece, “the proposed Directive would not have any effect with regard to the issue of the mutual recognition of PBOs, leaving the matter regulated by the uncertain “comparability test” based on the CJEU’s jurisprudence as freely and divergently applied (or at times even not applied) by each MS. This means, for example, that a German PBO should continue to demonstrate that it is comparable to a Polish PBO to take advantage of the tax benefits that Polish PBOs receive under their own national law. Or that a German donor, in order to obtain tax benefits for a donation to a Portuguese PBO, should continue to demonstrate that a Portuguese PBO is comparable to a German PBO”.

<sup>222</sup> *Considerando* 23 e 35, Proposta di Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio, 5 settembre 2023, relativa alle associazioni transfrontaliere europee COM(2023) 516 final, cit. Come si evince dall’art. 4, par. 3, “le norme applicabili alle ECBA ai sensi della presente direttiva non pregiudicano le misure adottate dagli Stati membri per motivi di ordine pubblico e di pubbli-

quanto riportato dal *Considerando* 13: “è pertanto necessario introdurre norme armonizzate che facilitino l’esercizio delle attività transfrontaliere delle associazioni senza scopo di lucro. Le norme nazionali vigenti in materia di associazioni transfrontaliere dovrebbero essere armonizzate in modo da consentire a tali associazioni senza scopo di lucro di assumere una forma giuridica specificamente concepita per facilitare le attività su base transfrontaliera. Tale forma giuridica dovrebbe essere prevista dagli ordinamenti giuridici nazionali degli Stati membri attraverso l’adeguamento delle rispettive norme sulle associazioni senza scopo di lucro. Tale forma giuridica, denominata ‘associazione transfrontaliera europea’ (*European cross-border association*, ECBA), dovrebbe essere automaticamente riconosciuta da tutti gli Stati membri e consentirà alle associazioni senza scopo di lucro di superare gli ostacoli che si trovano ad affrontare nel mercato interno, rispettando nel contempo le tradizioni degli Stati membri in materia di associazioni senza scopo di lucro”. In linea con lo spirito transnazionale, “per consentire alle ECBA di trarre tutti i benefici del mercato interno e poiché i diritti di mobilità sono direttamente correlati e necessari al funzionamento del mercato interno, le ECBA dovrebbero poter trasferire la propria sede legale da uno Stato membro a un altro”<sup>223</sup>.

Il proposito disciplinare è chiaro: l’individuazione delle ECBA è funzionale all’effettivo esercizio “da parte delle associazioni senza scopo di lucro dei loro diritti in materia di libertà di stabilimento, libera circolazione di capitali, libertà di fornire e ricevere servizi e libera circolazione delle merci nel mercato interno” (art. 1). Con riguardo all’assenza di scopo lucrativo, è importante sottolineare come si prescinda dalla natura commerciale o meno dell’attività esercitata, insistendo, invece, e correttamente, sul vincolo impresso agli utili: questi verranno impiegati solo “per il perseguimento degli obiettivi dell’ECBA definiti nel suo statuto e non sono distribuiti tra i suoi membri” [art. 2, lett. c)]<sup>224</sup>. Con la definizione di associazione senza scopo di lucro, invero, si allude a “un’entità giuridica

ca sicurezza al fine di prevenire il rischio di uso improprio delle associazioni senza scopo di lucro e per garantire la trasparenza rispetto a determinati movimenti di capitale, quando prescritto dal diritto dell’Unione o dal diritto nazionale in conformità del diritto dell’Unione”.

<sup>223</sup> *Considerando* 43, Proposta di Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio, 5 settembre 2023, relativa alle associazioni transfrontaliere europee COM(2023) 516 final, cit. Si legge quanto segue: “tale trasferimento di sede legale non dovrebbe comportare lo scioglimento dell’ECBA nello Stato membro d’origine o la creazione di una nuova entità giuridica nel nuovo Stato membro d’origine, né compromettere le attività o le passività, comprese eventuali clausole contenute in contratti, o crediti, diritti od obblighi dell’ECBA esistenti prima del trasferimento”.

<sup>224</sup> In tema, MÖSLEIN, SANDERS, *Corporate Asset Locks: A Comparative and European Perspective*, cit., p. 58, p. 77.

ai sensi del diritto nazionale che è basata sui membri, ha uno scopo non lucrativo ed è dotata di personalità giuridica” [art. 2, lett. d)].

Ai sensi dell’art. 3, par. 1, lett. a), b) e c), non potranno assumere la forma di ECBA i partiti politici, i sindacati, le organizzazioni religiose; al contempo, non potranno concorrere a costituire una ECBA le persone fisiche condannate per reati afferenti alle fattispecie criminose del riciclaggio di denaro, di reati presupposto associati, nonché per finanziamento al terrorismo (medesima limitazione riguarda soggetti cui è vietato l’esercizio della rispettiva attività nei singoli Stati per via dei reati sopra indicati).

La dimensione transnazionale coincide con lo svolgimento delle attività statutarie in almeno due Stati membri e con la presenza di membri fondatori “aventi legami con almeno due Stati membri, sulla base della cittadinanza o della residenza nel caso di persone fisiche, o sulla base dell’ubicazione della sede legale nel caso di entità giuridiche” (art. 3, par. 3).

Giova sottolineare come, sempre al fine di assicurare la massima effettività alla direttiva, sia previsto che “gli Stati membri provvedono affinché un’ECBA acquisisca personalità giuridica e capacità giuridica all’atto della registrazione conformemente all’articolo 19. Gli Stati membri riconoscono la personalità giuridica e la capacità giuridica delle ECBA registrate in un altro Stato membro senza richiedere alcuna ulteriore registrazione” (art. 5, par. 1). La procedura di costituzione, affidata ad un atto scritto, peraltro, coincide con quella di registrazione dell’associazione, volendosi così evitare appesantimenti burocratici. L’iter avviato con la presentazione della apposita domanda innanzi all’autorità competente individuata a livello statale, in conformità a quanto disposto dall’art. 18 della proposta di direttiva, dovrà concludersi entro trenta giorni, così come maggiormente dettagliato dall’art. 19. A seguito della registrazione verrà rilasciato un certificato, strumento probatorio dell’esistenza dell’ECBA.

L’ECBA potrebbe, inoltre, essere il risultato non solo di una nuova formazione giuridica, ma anche della trasformazione di una già esistente associazione attiva in Europa: ai sensi dell’art. 17, par. 5, “gli Stati membri provvedono affinché la trasformazione abbia efficacia all’atto della registrazione dell’ECBA di nuova costituzione conformemente all’articolo 19”<sup>225</sup>.

Per quanto attiene ai profili strutturali, gli statuti, espressione dell’autonomia privata collettiva, conosceranno un’ingerenza pubblica qualora ciò sia necessa-

<sup>225</sup> Per ulteriori considerazioni sistematiche, v. FICI, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., p. 101.

rio per assicurare conformità alle disposizioni normative, per motivi di interesse generale, nonché per garantire il conseguimento dell'obiettivo perseguito sempre nel rispetto del principio di proporzionalità (art. 6, par. 1). Oltre ai contenuti minimi statutari, indicati dall'art. 6, par. 2, la proposta di direttiva incide sulla *governance*, richiedendo la contestuale presenza di un organo decisionale e di un organo esecutivo (art. 7, par. 1): ai sensi dell'art. 7, par. 2, "gli Stati membri provvedono affinché possano essere membri dell'organo esecutivo di un'ECBA soltanto le persone fisiche che sono cittadini dell'Unione o legalmente residenti nell'Unione e le entità giuridiche con scopo non lucrativo stabilite nell'Unione, tramite i propri rappresentanti. L'organo esecutivo di un'ECBA è composto da un minimo di tre persone". Quanto alla composizione (art. 8), la proposta di direttiva riconosce il voto capitario e l'irresponsabilità dei singoli membri per atti e omissioni imputabili all'associazione.

Una peculiare disciplina concerne il profilo della mobilità (Capo 4)<sup>226</sup>: il trasferimento della sede legale dell'ente all'interno dell'area europea integrerà un espresso diritto dell'ente e il suo esercizio non determinerà né lo scioglimento né la costituzione di una nuova entità. Il trasferimento potrà essere negato: *i*) qualora l'ECBA non soddisfi i requisiti essenziali fissati dall'articolo 3, par. 1, 2 o 3; *ii*) qualora sia stato deliberato lo scioglimento dell'ente o sia stata trasmessa una notifica motivata circa la sussistenza di una causa legittimante lo scioglimento d'ufficio (c.d. scioglimento involontario); *iii*) qualora sia in corso una procedura di insolvenza; *iv*) "qualora nel precedente Stato membro d'origine siano in corso procedimenti per reati particolarmente gravi a carico delle persone autorizzate a rappresentare l'ECBA di cui all'articolo 18, paragrafo 1, lettera d), di un qualsiasi membro del consiglio esecutivo o dell'ECBA stessa, se il diritto nazionale ne prevede la possibilità" [art. 22, par. 4, lett. d)]. La procedura di trasferimento,

<sup>226</sup> FICL, *Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU*, cit., p. 101. Secondo l'A., "provided that an ECBA is be able to hold the public benefit status (in light of the equal treatment principle laid down in art. 9 of the proposed Directive), and that a 'public benefit ECBA' might therefore be established, it is not certain that this ECBA might really exercise its freedom of establishment within the EU. In fact, as previously mentioned, the legislation on the public benefit status usually reconnects the obligation to devolve the accumulated assets to the loss of the status or removal from the relevant national register. If this latter rule is deemed applicable to an ECBA that transfers its registered office abroad<sup>97</sup>, the mobility of a "public benefit ECBA" would be conditional upon the maintenance of the public benefit status in the country of destination and the further demonstration that this status is "comparable" to the public benefit status held in the country of departure. But since the national public benefit statuses are neither harmonized nor approximated, this "comparability test" (whose contents and procedures are not harmonized) would be problematic as is the case when it has to be performed for tax reasons".

preceduta da una deliberazione dell'organo decisionale con maggioranza qualificata dei due terzi dei voti che rappresentino almeno la metà di tutti i membri, dovrà essere avviata innanzi all'autorità competente dello Stato membro in cui intende trasferire la sede e avverrà ai sensi dell'art. 23<sup>227</sup>.

Per quanto attiene allo scioglimento, questo potrà essere sia volontario (in caso di raggiungimento dell'obiettivo istituzionale, di decorso del termine operativo, nonché nei casi previsti dallo statuto)<sup>228</sup> sia involontario, ovvero disposto da parte dell'autorità competente<sup>229</sup>. Ciò potrà avvenire solo nei seguenti casi: “(a) l'ECBA non rispetta lo scopo non lucrativo; (b) le attività dell'ECBA causano una grave minaccia all'ordine pubblico o alla pubblica sicurezza; (c) l'ECBA o i membri del suo organo esecutivo sono stati condannati per un reato grave” (art.25, par. 2). Al fine di assicurare una continuità funzionale al patrimonio residuo a margine della liquidazione post-scioglimento, è previsto che “gli Stati membri provvedono affinché gli attivi residui dell'ECBA che è stata sciolta, al netto degli interessi finanziari di eventuali creditori, siano trasferiti a un'entità senza scopo di lucro che svolga un'attività analoga a quella dell'ECBA sciolta o a un'autorità locale, che sia tenuta a utilizzarli per un'attività analoga a quella svolta dall'ECBA che è stata sciolta” (art. 26, par. 2).

#### 6.2.1. *Spunti a partire dal Rapporto “Study supporting an impact assessment on cross-border activities of associations”*

Il tentativo di una disciplina uniforme necessita di un esame attento alle esperienze legislative domestiche e un recente studio sul diritto associativo, al quale, per la parte legislativa, ha contribuito uno degli autori di questo contributo, preparato per la Commissione europea in vista della proposta di direttiva sull'ECBA, offre un succoso compendio dei dati giuridici rilevanti<sup>230</sup>.

<sup>227</sup> Si segnala che “ferme restando eventuali disposizioni in vigore basate sul diritto nazionale o dell'Unione che siano più favorevoli ai lavoratori, gli Stati membri provvedono affinché i dipendenti di un'ECBA che desidera trasferire la propria sede legale siano informati del possibile trasferimento e possano, in tempo utile e almeno un mese prima dell'assemblea straordinaria di cui al paragrafo 2, esaminare il progetto della decisione di approvazione del trasferimento della sede legale di cui al paragrafo 2”: così, art. 23, par. 1.

<sup>228</sup> In questo caso, “gli Stati membri provvedono affinché l'organo decisionale dell'ECBA possa decidere di sciogliere un'ECBA soltanto con una decisione presa a maggioranza dei due terzi dei voti, che rappresentino almeno la metà del totale dei membri, in sede di assemblea straordinaria”: art. 24, par. 2.

<sup>229</sup> La completa procedura è disciplinata dall'art. 25.

<sup>230</sup> CAP GEMINI *et al.*, *Study supporting an impact assessment on cross-border activities of associations*, cit.

Tabella 6. La disciplina delle associazioni nei paesi dell'Unione europea

Stato membro	Fonte
Austria	<i>Verein</i> Bundesgesetz über Vereine (Vereinsgesetz 2002 – VerG)
Belgio	<i>Association</i> Code des sociétés et des associations (art. 1:2)
Bulgaria	<i>Асоциация</i> Legge sulle organizzazioni non-profit del 2000
Cipro	<i>Σωματεία</i> Legge sulle associazioni, fondazioni e altre istituzioni n. 104(I)/2017
Croazia	<i>Udruga</i> Zakon o udrugama 2014
Danimarca	<i>Forening</i> Non esiste una specifica normativa (i principi regolatori sono sviluppati dalla giurisprudenza e dalla dottrina)
Estonia	<i>Mittetulundusühing</i> Mittetulundusühingute seadus (lühend – MTÜS) 1996
Finlandia	<i>Yhdistys</i> Yhdistyslaki n. 503/1989
Francia	<i>Association</i> Loi du 1er juillet 1901
Germania	<i>Verein</i> BGB (§§21 e ss.)
Grecia	<i>Σωματείο</i> Codice civile (§§ 78-106)
Irlanda	Non esiste una specifica normativa (si tratta di un diritto casistico)
Italia	<i>Associazione</i> Codice civile (artt. 14-42bis)
Lettonia	<i>Biedrība</i> Biedrību un nodibinājumu likums n. 161/2004
Lituania	<i>Asociacija</i> Lietuvos Respublikos asociacijų įstatymas n. IX-1969/2004
Lussemburgo	<i>Association</i> Loi du 7 août 2023 sur les associations sans but lucratif et les fondations

Stato membro	Fonte
Malta	<i>Assoċjazzjoni</i> Civil Code (2 <sup>nd</sup> Schedule)
Olanda	<i>Vereniging</i> Burgerlijk Wetboek (artt. 2:26-2:52)
Polonia	<i>Stowarzyszenie</i> Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach
Portogallo	<i>Associação</i> Código Civil (artt. 167-184)
Repubblica Ceca	<i>Spolek</i> Nový občanský zákoník 2012 (§§ 214- 302)
Romania	<i>Asociația</i> Ordonanța nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații
Slovacchia	<i>Združenie</i> Zákon o združovaní občanov n. 83/1990
Slovenia	<i>Društvo</i> Zakon o društvih
Spagna	<i>Asociación</i> Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación
Svezia	<i>Forening</i> Non esiste una specifica normativa (i principi regolatori sono sviluppati dalla giurisprudenza e dalla dottrina)
Ungheria	<i>Egyesület</i> Codice civile (§§3:63 e ss.)

Fonte: *Study supporting an impact assessment on cross-border activities of associations* (rivisto, aggiornato ed integrato dagli Autori)

In disparte dalla valutazione di impatto e dalle articolate proposte legate al *modus operandi* regolamentare, giova qui evidenziare come la forma giuridica dell'associazione risulti essere nota nei diversi ordinamenti nazionali e contraddistinta da alcuni requisiti *essenziali*:

- a) costituzione volontaria e composizione plurisoggettiva;
- a) centralità dell'associato;
- b) variabilità del numero degli associati (si tratta di organizzazioni tendenzialmente aperte);
- c) assenza di scopo lucrativo. Il divieto del lucro soggettivo, ovvero l'appropriazione dei ricavi e il riparto i profitti tra i membri, non

impedisce l'esercizio di attività commerciali e la possibilità del lucro oggettivo;

d) presenza di un organo assembleare e amministrativo.

Ulteriori elementi *caratterizzanti* sono:

i) *l'ideal purpose*. L'associazione non opera per generare profitti e non soddisfa un interesse meramente individuale. Pertanto, il fine ideale perseguito può essere inteso sia nell'accezione di *public benefit* che in quella di *mutual benefit* o in entrambi i sensi;

j) *l'asset-lock*. L'intero patrimonio dell'associazione deve essere impiegato al fine del raggiungimento delle finalità dell'associazione e, pertanto, non può essere allocato a beneficio degli associati, degli amministratori e dei lavoratori;

k) la soggettività giuridica. Non tutte le associazioni godono di personalità giuridica e ciò comporta, ad esempio, una solidale responsabilità patrimoniale da parte di coloro che hanno agito in nome e per conto dell'ente con riguardo alle obbligazioni dell'associazione. Difetta quindi l'autonomia patrimoniale perfetta;

l) la possibilità di esercitare attività commerciali. Le limitazioni risultano sempre più rare e circoscritte ad alcune tipologie di associazioni.

È possibile, seguendo la trama del rapporto, enucleare due specifici ordini di questioni: 1. il rapporto tra finalità non lucrative e attività di impresa; 2. la destinazione patrimoniale.

Con riguardo al primo profilo, può osservarsi come in tutti gli Stati membri le associazioni perseguano finalità ultraindividuali e siano soggette al divieto di lucro soggettivo. In Belgio, ad esempio, è addirittura codificata l'*association sans but lucratif* (ASBL), così come nel diritto cipriota è stabilito che l'assenza dello scopo di lucro vada intesa quale divieto di ripartizione interna degli utili e contestuale obbligatoria allocazione delle risorse in funzione del perseguimento degli obiettivi istitutivi. In ogni caso, l'accezione in negativo espressa dal *non-profit purpose*, pur comune all'esperienza giuridica degli Stati membri, può essere superata da una lettura che ponga l'accento sull'effettiva operatività dell'ente: potrà allora parlarsi di *private/mutual benefit purposes* o di *public benefit purposes*. In ambo i casi, risulterà pienamente legittimo l'esercizio di attività commerciali, ovvero generare lucro oggettivo e reinvestirlo conformemente al paradigma causale (così come chiarito esplicitamente nella legislazione spagnola); ciò, peraltro, impedisce di confondere le associazioni con le associazioni economiche che in-

vece perseguono finalità lucrative. La normativa lettone costituisce un chiaro esempio di questa possibilità, riconoscendo espressamente la possibilità di esercitare attività commerciali, al fine di raggiungere le finalità dell'ente. Ulteriori indici che depongono nel senso della compatibilità tra finalità non lucrative e attività d'impresa coincidono: *i*) con il modello dell'impresa sociale, soggetto necessariamente commerciale che agisce, quasi totalmente, senza scopo di lucro (a livello soggettivo); *ii*) con il trattamento fiscale. La direttiva 2006/112/CE non esclude gli enti senza fini di lucro dall'applicazione della disciplina sull'IVA, prevedendo solo alcune esplicite esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico [art. 132, par. 1, lett. *l*) e *m*)]<sup>231</sup>; *iii*) con l'estensione degli effetti legati alle libertà economiche previste dal Trattato sul funzionamento dell'Unione europea<sup>232</sup> e con l'applicazione delle direttive sulle concessioni e sugli appalti pubblici nei confronti delle organizzazioni non aventi scopo di lucro; *iv*) con l'interpretazione, e con la relativa applicazione, del principio di matrice giurisprudenziale di non discriminazione delle organizzazioni non lucrative straniere con riferimento al trattamento fiscale riservato alle sole organizzazioni statali.

Per quanto attiene all'*asset-lock*, strettamente connesso alla prima questione, occorre registrare un operare non proprio omogeneo: in Grecia, ad esempio, gli associati non vantano alcun diritto sul patrimonio anche in caso di recesso o di scioglimento dell'ente. In Ungheria e Slovenia è preclusa ogni distribuzione di risorse a favore dei membri dell'associazione; in Lituania è previsto che solo i contributi e le quote associative versate dai membri possano essere loro rimborsati. In Germania e Olanda è possibile una destinazione interna del patrimonio a seguito dello scioglimento. In alcuni Stati, quali il Belgio, la Francia, l'Italia e la Spagna, le normative di riferimento procedono a tenere distinte le ipotesi

<sup>231</sup> Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

<sup>232</sup> È importante sottolineare quanto si legge in AA. VV., *Study supporting an impact assessment on cross-border activities of associations*, cit., pp. 30-31: "if the above proves to be accurate, **the provision in article 54(2) TFEU (Treaty on the Functioning of the European Union), which excludes "non-profit-making" companies and firms from the scope of the freedom of establishment, should not be considered applicable to associations, because associations may conduct economic, commercial or entrepreneurial activities even without limits.** Art. 54(2) TFEU might not be interpreted as excluding from the scope of the freedom of establishment all legal entities without a profit purpose (i.e., subject by law to a profit nondistribution constraint), regardless of whether they conduct economic/commercial activities. Indeed, this interpretation would be unreasonable in light of the essence of associations (and their regulation) and above all would contradict consolidated principles of EU law (according to which discrimination among undertakings is not allowed on the sole basis of their legal form and the purpose pursued)".

di scioglimento dell'associazione dal recesso dell'associato, escludendo, generalmente, ogni forma di riparto successiva alla conclusione della liquidazione. Invece, secondo il diritto estone e lettone, il meccanismo è l'opposto. In Austria, a seguito dello scioglimento dell'associazione, il patrimonio residuo a margine della liquidazione potrà essere ripartito tra i membri in base a quanto statutariamente previsto in omaggio al principio di effettività. Risulta invece vietata la devoluzione del patrimonio residuo ai membri dopo l'estinzione dell'ente in diversi Stati: Croazia, Cipro, Finlandia, Polonia e Romania. Infine, in Finlandia, il patrimonio residuo verrà destinato ad enti che perseguono finalità analoghe a quelle dell'associazione estinta; in Portogallo, invece, sarà possibile una devoluzione parziale del patrimonio residuo a favore degli associati a seguito dello scioglimento dell'ente.

## 7. Conclusioni

Le evoluzioni maturate in seno agli organi europei lasciano emergere alcuni spiragli di apertura per un riconoscimento uniforme degli enti non lucrativi che perseguono finalità di pubblica utilità<sup>233</sup>. All'attuale mancanza di un preciso *status* giuridico, formalizzato a livello europeo, fa da contraltare un'attenzione, oltre la retorica, sempre più marcata nei confronti dell'economia sociale<sup>234</sup>, al cui interno si collocano i soggetti che agiscono, richiamando l'esperienza giuridica italiana, per il perseguimento esclusivo di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale<sup>235</sup>.

Il modello italiano, ancora una volta, può essere assunto come paradigma di una stagione riformatrice che – mutuando la parabola tratteggiata dai titoli dei *Terzjus Report* del 2021, 2022 e 2023 – ha consentito al sistema giuridico del Terzo settore di muovere in autonomia i primi passi a partire dal biennio 2016-2017<sup>236</sup>,

<sup>233</sup> BOBBA, *Completare la riforma: il tempo della promozione*, cit., pp. 450-454.

<sup>234</sup> BOBBA, *Guardando al 2022: un necessario cambio di passo*, in AA. VV., *Riforma in movimento. 1° rapporto sullo stato e le prospettive della legislazione sul Terzo settore in Italia. Terzjus Report 2021*, Napoli, 2021, pp. 354-355.

<sup>235</sup> *The Contribution of the Third Sector to Europe's Socio-economic Development*, <https://cordis.europa.eu/docs/results/613/613034/final1-tsi-613034-final-report-vs-finale.pdf>, cit.

<sup>236</sup> AA. VV., *Riforma in movimento. 1° rapporto sullo stato e le prospettive della legislazione sul Terzo settore in Italia. Terzjus Report 2021*, cit.

sino ad intraprendere un cammino ricco di sfide<sup>237</sup>, pur rimanendo ferma la necessità di giungere ad un completamento strutturale a livello istituzionale<sup>238</sup>.

I contributi confluiti nel volume *The Law of Third Sector Organizations in Europe. Foundations, Trends and Prospects* lasciano emergere le specificità ordinarie e anche i tratti comuni di un sistema che, progressivamente, tende a riconoscere un valore culturale e normativo nitido agli enti che operano ai fini del benessere collettivo, soggetti privati anche chiamati a collaborare e cooperare in sinergia con le pubbliche amministrazioni in omaggio al principio di sussidiarietà orizzontale<sup>239</sup>.

Si tratta, allora, di archiviare definitivamente il monopolio concettuale e il riduzionismo culturale del *non-profit* per addivenire ad un sistema giuridico che favorisca e regoli, nel rispetto del diritto europeo, e nel quadro di un'economia sociale di mercato altamente competitiva, l'azione metaindividuale delle *public benefit organisations*, così qualificate per via di uno *status* ottenuto in forza di un riconoscimento esplicito sulla scorta delle peculiarità finalistiche e operative, delle regole sulla trasparenza e sulla *governance*, nonché per l'impiego delle risorse in maniera sempre conforme agli scopi istituzionali<sup>240</sup>.

<sup>237</sup> AA. VV., *Dal non profit al Terzo settore. Una riforma in cammino. 2° rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del Terzo settore in Italia. Terzjus Report 2022*, cit.

<sup>238</sup> AA. VV., *Dalla regolazione alla promozione. Una riforma da completare. 3° Rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del Terzo settore in Italia, Terzjus Report 2023*, cit.

<sup>239</sup> Come nota BOBBA, *Una riforma in cammino. Cosa resta da fare e cosa c'è da cambiare*, in AA. VV., *Dal non profit al Terzo settore. Una riforma in cammino. 2° rapporto sullo stato e le prospettive del diritto del Terzo settore in Italia. Terzjus Report 2022*, cit., p. 456, il Terzo settore potrebbe essere rappresentato quale “**vettore** della crescita inclusiva; **sentinella** delle persone vulnerabili e dei luoghi dimenticati; **attore non subalterno** dello spazio pubblico nel tempo della democrazia digitale”.

<sup>240</sup> FICI, *Third Sector Organizations in a European and Comparative Legal Perspective*, cit., p. 310. V., anche, GRAZIADEI, *La nozione di valore, gli spazi del diritto, e il Terzo settore. Una riflessione d'insieme*, in FUSARO AN. (a cura di), *Il Terzo settore tra pubblico e privato nel prisma della comparazione*, cit., p. 1 ss.

Il diritto italiano del Terzo settore presenta caratteristiche uniche nel panorama europeo, dove però non costituisce un fenomeno isolato, essendo presenti in tutti gli Stati membri dell'Unione europea leggi nazionali che riconoscono e promuovono organizzazioni che esercitano senza scopo di lucro attività di interesse generale per finalità socialmente rilevanti. Pur assumendo denominazioni differenti nei diversi paesi europei, queste organizzazioni appartengono al genere delle “*public benefit organisations*”; all'interno di questa categoria possono essere collocati anche gli enti del Terzo settore italiani, risultando così agevolato il confronto con le omologhe figure di altri ordinamenti giuridici nazionali. Questo volume si propone pertanto di offrire ai lettori un primo tentativo di comparazione, critica e sistematica, tra il diritto italiano del Terzo settore e le normative degli altri Stati membri in materia di *public benefit organisations*, nella consapevolezza che il confronto critico può, da un lato, contribuire alla diffusione del modello italiano di legislazione sul Terzo settore e, dall'altro lato, arricchirlo in una prospettiva evolutiva. Ulteriore obiettivo del volume è far maturare la riflessione sul diritto europeo del Terzo settore, allo stato quasi attualmente assente, ma fondamentale per gli aspetti di mobilità degli enti del Terzo settore e per lo sviluppo dell'economia sociale europea. A tal fine, anche la dimensione fiscale gioca un ruolo fondamentale ed è pertanto presa in attenta considerazione nel volume. Il volume aspira altresì a porsi come strumento utile per le istituzioni che dovranno attuare a livello nazionale il piano europeo di sviluppo dell'economia sociale.

Prefazione di Anna Fasano

Introduzione di Luigi Bobba

Contributi di Antonio Fici, Mario Renna e Gabriele Sepio

*Questo volume è stato realizzato grazie al contributo di*



euro 16,00

ISBN 979-12-5976-893-3

