

ANTONIO FICI

Professore di diritto privato nell'Università degli Studi del Molise

LE FONDAZIONI FILANTROPICHE NELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Le fonti della nuova disciplina e la nozione generale di ente del terzo settore. – 3. Le tipologie particolari di enti del terzo settore. – 4. Gli enti filantropici nella riforma del terzo settore. – 4.1. Le fonti di disciplina degli enti filantropici. – 4.2. La nozione di ente filantropico. – 4.3. Proprietà e controllo dell'ente filantropico. – 4.4. La *governance* delle fondazioni filantropiche alla luce della riforma del terzo settore. – 4.5. La disciplina tributaria: cenni. – 5. Le reti associative di enti filantropici: cenni. – 6. Il possibile contributo della riforma del terzo settore allo sviluppo della filantropia organizzata.

1. Introduzione

Prima della riforma del 2017, gli enti del terzo settore (ETS), ancorché molto diffusi nella realtà economica e sociale¹, erano ancora soltanto “cosiddetti” sul piano normativo, non trovando nell'ordinamento giuridico apposita e specifica disciplina e

¹ Secondo i dati ufficiali dell'ISTAT, relativi all'IX Censimento Generale dell'Industria, dei Servizi e delle Istituzioni Non Profit, e riferiti all'anno 2011, vi sarebbero 301.191 organizzazioni *non profit* (di cui 269.000 associazioni), il 28% in più rispetto al 2001, con una crescita del personale impiegato pari al 39,4%; più di 4,7 milioni di volontari (sono nel complesso giovani: 950.000 infatti hanno meno di 29 anni, pari al 20%, di cui il 4% con meno di 18 anni) a fronte di 704.000 volontari con più di 64 anni (14,8%); circa 681 mila dipendenti, 271 mila lavoratori esterni e 5 mila lavoratori temporanei; un totale delle entrate di bilancio pari a 64 miliardi di euro; ed un totale delle uscite (spese del personale, acquisto di beni e servizi, sussidi contribuiti ed erogazione a terzi, etc.) pari a 57 miliardi di euro. Cfr. sul punto BARBETTA, ECCHIA e ZAMARO (a cura di), *Le istituzioni nonprofit in Italia*, Bologna, 2016; GUIDI, FONOVIC e CAPPADOZZI (a cura di), *Volontari e attività volontarie in Italia*, Bologna, 2017. Proprio di recente (nel corso di un convegno del 20.12.2017), l'ISTAT ha comunicato i dati delle istituzioni *non profit* esistenti al 31.12.2015: esse sarebbero 336.275, in aumento dunque dell'11,6% rispetto al 2011. In crescita anche il numero dei volontari del 16,2%, che giunge alla cifra di 5.528.760, così come quello dei dipendenti per una percentuale del 15,8%, pervenendo al numero di 788.126. Va in ogni caso precisato che il censimento non restituisce i dati sul terzo settore inteso nei sensi della riforma, bensì delle istituzioni *non profit*, che per l'ISTAT si caratterizzano unicamente per l'assenza di scopo di lucro. I numeri reali del terzo settore potrebbero dunque essere inferiori a quelli sugli enti *non profit* forniti dall'ISTAT. Tuttavia, se si esamina la distribuzione di tali enti nei settori di attività prevalente e si escludono gli enti attivi nei settori che non sarebbero ricompresi in quelli di cui all'art. 5 CTS, cioè religione e relazioni sindacali e rappresentanza di interessi, si perviene al numero indicativo di 301.281.

mancando di essi una precisa definizione legislativa, nonostante il terzo settore fosse già menzionato in alcuni importanti provvedimenti, come la legge quadro sull'assistenza².

Soltanto alcune tipologie particolari di ETS erano destinatarie di una disciplina *ad hoc*; tra esse, le organizzazioni di volontariato³, le associazioni di promozione sociale⁴ e le imprese sociali⁵, incluse le cooperative sociali⁶. Ma queste discipline speciali, con l'unica eccezione di quella sull'impresa sociale, presentavano numerose disposizioni generali e di principio ma ben poche disposizioni "di sostanza", dirette cioè a definire, con sufficiente precisione, natura e organizzazione della fattispecie associativa regolata. Da qui l'impossibilità di giungere ad una nozione generale di ETS, rimanendo i confini del terzo settore alquanto indeterminati⁷.

La normativa speciale sul c.d. terzo settore era sparsa, frastagliata ed "aggrovigliata"⁸, oltre che lacunosa nei suoi contenuti, al punto da non essere in certi casi determinato dal legislatore nemmeno l'oggetto dell'attività che l'ETS era chiamato a svolgere⁹. In più, la legislazione fiscale "precedeva" quella civilistico-sostanziale, contrariamente a quanto dovrebbe normalmente verificarsi dal punto di vista logico-sistematico: l'organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS) di cui al d.lgs. 460/97 costituiva sì il primo (meritorio) tentativo di ricondurre il terzo settore ad unità, ma era un tentativo che si realizzava sul versante fiscale, con tutti i limiti che questa impostazione presenta e le conseguenze negative che essa produce. Anche quelle

² Cfr. art. 5, legge 8 novembre 2000, n. 328, *Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali*; nonché art. 14, decreto legge n. 35/2005, *Disposizioni urgenti nell'ambito del Piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriale*. Senza contare la soppressa "Agenzia del Terzo Settore", inizialmente denominata "Agenzia per le ONLUS".

³ Legge 11 agosto 1991, n. 266, *Legge-quadro sul volontariato*.

⁴ Legge 7 dicembre 2000, n. 383, *Disciplina delle associazioni di promozione sociale*.

⁵ Decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155, *Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118*.

⁶ Legge 8 novembre 1991, n. 381, *Disciplina delle cooperative sociali*.

⁷ I tentativi di definire il terzo settore erano dunque più che altro dottrinari, e il terzo settore rimaneva una categoria descrittiva piuttosto che normativa. Cfr., ad esempio, FICI, *La legge delega sull'impresa sociale e i futuri scenari per il terzo settore (con particolare riguardo alle cooperative sociali)*, in www.judicium.it; nonché più ampiamente ID., *Imprese cooperative e sociali. Evoluzione normativa, profili sistematici e questioni applicative*, Torino, 2012.

⁸ Cfr. DE GIORGI, *Il nuovo diritto degli enti senza scopo di lucro: dalla povertà delle forme codicistiche al groviglio delle leggi speciali*, in *Riv. dir. civ.*, 1999, I, 287 ss.; nonché EAD., *Dalla "vuota socialità del codice" alla "vuota" impresa sociale*, in *Lavoro e diritto*, 2008, 361 ss.

⁹ Nella legge 266/91, ad esempio, l'organizzazione di volontariato era identificata sulla base dello svolgimento di una "attività di volontariato" (art. 3, comma 1), ma quest'ultima era individuata per le sue modalità (art. 2) e non anche per il suo oggetto. Parimenti non definita era la "attività di utilità sociale" che contraddistingueva le associazioni di promozione sociale ai sensi dell'art. 2, comma 1, l. 383/00. Definita era invece l'attività delle cooperative sociali (art. 1, comma 1, l. 381/91) e delle imprese sociali (art. 2, d.lgs. 155/06).

fattispecie particolari di ETS, come l'impresa sociale, che presentavano una normativa propria sufficientemente completa, non erano riuscite a “decollare” a causa di alcune carenze fondamentali della loro disciplina, come quelle relative all'assenza di specifiche disposizioni fiscali¹⁰.

Se si aggiunge il fatto che il libro primo del codice civile, in ragione della “scarna” disciplina generale di associazioni e fondazioni che lì si trovava (ed ancora oggi si trova)¹¹, offriva a tali enti un supporto normativo insufficiente, può senz'altro concludersi nel senso che il quadro legislativo degli enti del c.d. terzo settore era, *ante* riforma, del tutto inadeguato a consentirne l'ulteriore sviluppo.

Disciplinare l'ETS era pertanto necessario per ragioni di parità di trattamento. Enti privati come gli ETS, che si muovono nel contesto di norme costituzionali fondamentali (come l'art. 118, comma 4), e che della Costituzione attuano precisi principi e valori (come quelli di cui all'art. 2, sotto il profilo dei doveri di solidarietà, e 3, per quanto riguarda l'eguaglianza sostanziale), non possono non ricevere attenzione legislativa inferiore ad enti come le società lucrative o le società mutualistiche.

Da qui l'esigenza di una nuova disciplina che innanzitutto definisse l'ETS, attribuendo ad esso e all'intero settore un'identità chiara e precisa, idonea a facilitarne i rapporti col fisco, con le pubbliche amministrazioni, con gli utenti, ecc., ma anche tra i medesimi ETS per ragioni di tutela dell'immagine comune¹²; e in secondo luogo lo disciplinasse sia in termini di vincoli che di opportunità, e dunque sia mediante norme cogenti e imperative, sia mediante norme dispositive e suppletive¹³, al fine da un lato di

¹⁰ Nessun trattamento fiscale particolare era infatti previsto per le imprese sociali nel d.lgs. 155/06. Come chiariva l'art. 17, comma 1, di quel decreto, le imprese sociali potevano essere destinatarie del trattamento ONLUS alle condizioni previste nel d.lgs. 460/97.

¹¹ La riforma del terzo settore non ha infatti toccato il libro I del codice civile, se non per il nuovo art. 42-*bis* sulle operazioni straordinarie, che ha introdotto mediante l'art. 98 CTS: sullo specifico punto, cfr. FUSARO AND., *Trasformazione, fusione e scissione degli enti del libro primo del codice civile e degli enti del terzo settore*, in FICI (a cura di), *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, Napoli, 2018, 427 ss.

¹² Essendo organizzazioni *purpose-oriented*, l'immagine degli ETS è, economicamente, un vero e proprio “bene comune”, che in quanto tale va incontro ai problemi di gestione che caratterizzano tutti i beni comuni. Le condotte inappropriate di un ETS finiscono per danneggiare tutti gli altri ETS (come ha dimostrato la recente vicenda di “Mafia Capitale”), mentre gli investimenti di singoli ETS in immagine si ripercuotono positivamente sull'intero sistema. Ciò dà luogo a problemi di *free riding*, che necessitano di apposite misure di prevenzione e gestione, che un'identità chiara dell'ETS a livello normativo rende sicuramente più semplici (anche se, ovviamente, il diritto non è da solo sufficiente a tal fine).

¹³ Le prime sono disposizioni normative che pongono limiti o impongono obblighi (ad es. artt. 8, comma 1, 12, comma 1, 14, comma 1 CTS); le seconde, invece, sono disposizioni normative che dettano regole suscettibili di deroga statutaria ovvero applicabili soltanto in assenza di contrarie disposizioni statutarie (ad es. artt. 23, commi 1-3, 24, comma 1 CTS). Le prime sono dunque norme limitative

assicurarne uno sviluppo “sostenibile” (rispettoso, cioè, degli interessi di tutti i soggetti coinvolti dalla sua azione, ovvero dei suoi diversi *stakeholder*), dall’altro di ridurne i costi di organizzazione e funzionamento. Tutto ciò è avvenuto con la riforma del 2017, di cui nel prosieguo di questo articolo si presenteranno ed analizzeranno i temi delle fonti della disciplina e del loro rapporto, della nozione generale e delle tipologie particolari di ETS, nonché dei loro principi fondamentali di *governance*.

2. Le fonti della nuova disciplina e la nozione generale di ente del terzo settore

Nel luglio del 2017 si è concluso l’*iter* legislativo di riforma del terzo settore italiano¹⁴, con l’approvazione dei decreti legislativi 3 luglio 2017, n. 112, di revisione della disciplina in materia di impresa sociale, e 3 luglio 2017, n. 117, recante il Codice del terzo settore (CTS), entrambi attuativi della legge delega 6 giugno 2016, n. 106¹⁵.

Entrambi i decreti legislativi sono stati pubblicati nella Gazzetta ufficiale. Il d.lgs. 112/2017 nella G.U. del 19 luglio 2017. Il d.lgs. 117/2017 nella G.U. del 2 agosto 2017¹⁶. Dal giorno successivo alla loro pubblicazione i due decreti sono entrati in vigore. Ed è a partire da queste due date (il 20 luglio 2017 e il 3 agosto 2017) che sono

dell’autonomia statutaria, mentre le seconde sono norme di supporto all’autonomia statutaria. Così come sono di supporto quelle disposizioni che attribuiscono agli statuti specifiche facoltà o opzioni di disciplina (ad es. artt. 25, comma 3, 26, commi 3-5 CTS).

¹⁴ Per una sintesi dei vari passaggi in cui, dall’annuncio reso nell’aprile del 2014 dall’allora Presidente del Consiglio Matteo Renzi, questo *iter* si è articolato, cfr. DABORMIDA, *La riforma del terzo settore*, in *Il civilista*, 2017, 7 ss.. Sui contenuti e le finalità della legge di delega, cfr. anche PONZANELLI, *Terzo settore: la legge delega di riforma*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2017, II, 726 ss.

¹⁵ Il CTS costituisce oggi il testo fondamentale in materia, quello su cui si fonda il “diritto del terzo settore” come autonomo sottosistema normativo. Il decreto sull’impresa sociale è invece dedicato alla disciplina di uno specifico soggetto del terzo settore (l’impresa sociale è infatti, come vedremo, una delle diverse tipologie particolari di enti del terzo settore). Nonostante la volontà legislativa di riordinare e semplificare la normativa previgente riunificandola in un unico testo, sono rimaste fuori dal CTS, oltre che la disciplina sull’impresa sociale, altre leggi e norme riconducibili al terzo settore, come ad esempio la legge 8 novembre 1991, n. 381, sulle cooperative sociali, che peraltro il d.lgs. 112/2017 ha leggermente modificato (precisamente all’art. 1, comma 1, lett. a), ai sensi di quanto previsto dall’art. 17, comma 1, d.lgs. 112/2017). Lo stesso CTS, tuttavia, si preoccupa di collegare a sé questi atti normativi esterni attraverso apposite norme di rinvio, rafforzando così l’unità complessiva del sottosistema “diritto del terzo settore” (cfr. artt. 40, commi 1 e 2, e 42 CTS).

¹⁶ La legge delega 106/2016 prevedeva inoltre la riforma del servizio civile universale e dell’istituto del cinque per mille. Anche queste specifiche deleghe sono state attuate mediante, rispettivamente, i decreti legislativi 6 marzo 2017, n. 40 e 3 luglio 2017, n. 111, già pubblicati in Gazzetta ufficiale. Di più recente pubblicazione in Gazzetta è, infine, il d.P.R. di approvazione dello statuto della Fondazione Italia Sociale, istituita dall’art. 10, comma 1, della legge delega (su cui cfr. SALVATORI, *La Fondazione Italia Sociale nell’evoluzione storico-concettuale del terzo settore*, in FICI (a cura di), *La riforma del terzo settore e dell’impresa sociale. Una introduzione*, cit., 391 ss.).

cominciati a decorrere una serie di termini entro i quali una serie di atti dovranno essere compiuti dalle amministrazioni pubbliche competenti (diversi decreti ministeriali attuativi devono essere emanati)¹⁷ e gli enti già costituiti (ed ascrivibili al terzo settore sulla base della normativa previgente) dovranno adeguarsi alle nuove disposizioni¹⁸.

Tanto i decreti ministeriali ancora da emanarsi, quanto il decreto legislativo correttivo previsto dall'art. 1, comma 7, della legge delega 106/2016 (di possibile ma scontata adozione entro dodici mesi dall'entrata in vigore del CTS), potranno costituire occasione per un ulteriore chiarimento o perfezionamento dei contenuti della riforma.

Il terzo settore è un insieme di enti giuridici con particolari caratteristiche, che li identificano e distinguono da tutti gli altri enti giuridici. Il principale merito di questa riforma è aver offerto una definizione chiara di quali enti giuridici compongono il terzo settore e conseguentemente anche di quest'ultimo. Oggi, a differenza che in passato, più non può dubitarsi su cosa sia esattamente un ETS ed ogni futura discussione in merito alla sua essenza dovrà necessariamente muovere o, quanto meno, tenere conto dell'inequivocabile dato normativo.

Secondo l'art. 4, comma 1, CTS “sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del terzo settore”.

¹⁷ L'elenco è, invero, abbastanza lungo. Tra questi decreti ministeriali spiccano ad esempio, per importanza, i decreti di cui agli artt. 6, comma 1, CTS, e 2, comma 3, d.lgs. 112/2017, in tema di attività secondarie; quello di cui all'art. 53, comma 1, CTS, sul funzionamento del registro unico nazionale del terzo settore; i decreti di cui agli artt. 14, comma 1, CTS, e 9, comma 2, d.lgs. 112/2017, sulle linee guida in tema di bilancio sociale.

¹⁸ Sul punto le norme di riferimento sono gli artt. 101, commi 2 e 4, CTS, e 17, comma 3, d.lgs. 112/2017. Ma molto significativo è anche, sul versante fiscale, l'art. 82, comma 3, CTS, secondo cui “agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore di cui al comma 1, le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa. Le modifiche statutarie di cui al periodo precedente sono esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative”. Gli ETS di cui al comma 1 dell'art. 82 sono tutti gli ETS, incluse le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società.

Da questa definizione, letta in collegamento con altre norme del CTS, si evince che gli elementi essenziali della fattispecie “ente del terzo settore” in generale sono:

- a) la forma giuridica di associazione, riconosciuta o non riconosciuta¹⁹, o di fondazione o altro ente di carattere privato diverso dalle società²⁰;
- b) l'indipendenza²¹ dai soggetti di cui all'art. 4, comma 2, CTS, ovverosia da amministrazioni pubbliche, formazioni e associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, associazioni di datori di lavoro;
- c) lo svolgimento in via esclusiva, o quanto meno principale, di una o più attività di interesse generale, in forma non solo gratuita, volontaria o erogativa, ma anche mutualistica o imprenditoriale, in conformità a quanto previsto dall'art. 5 CTS, e salvo quanto previsto dall'art. 6 CTS in merito alla possibilità di esercitare attività “diverse” da quelle di interesse generale;
- d) il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;
- e) l'agire senza scopo di lucro, in conformità a quanto più specificamente disposto dall'art. 8 CTS²²;
- f) l'iscrizione nel registro unico nazionale del terzo settore (RUN)²³.

¹⁹ L'art. 22 CTS introduce per le associazioni (e le fondazioni) del terzo settore la possibilità di ricorrere ad una particolare procedura per il riconoscimento della personalità giuridica, che si ottiene in forma automatica (e non già per concessione dell'autorità pubblica, come invece continua ad essere, ai sensi del d.P.R. 361/2000, per le associazioni e le fondazioni che non appartengono al terzo settore) grazie all'intervento del notaio nella fase costitutiva dell'ente, che deve a tal fine avere un patrimonio minimo di 15.000 euro se associazione e di 30.000 se fondazione, e alla sua iscrizione nel registro unico nazionale del terzo settore (RUN). Per effetto del riconoscimento, delle obbligazioni dell'ente risponde soltanto quest'ultimo con il suo patrimonio (art. 22, comma 7, CTS). Invece, alle associazioni non riconosciute del terzo settore sarà applicabile, in virtù di quanto stabilito dall'art. 3, comma 2, CTS, l'art. 38 c.c., secondo cui “per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione”. Più non esiste per le APS, come giustamente sottolinea DABORMIDA, *La riforma del terzo settore*, cit., 22 s., il privilegio di cui all'art. 6, comma 2, l. 383/2000 (“per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione di promozione sociale i terzi creditori devono far valere i loro diritti sul patrimonio dell'associazione medesima e, solo in via sussidiaria, possono rivalersi nei confronti delle persone che hanno agito in, nome e per conto dell'associazione”), stante l'abrogazione della loro legge istitutiva ad opera dell'art. 102, comma 1, lett. a), CTS.

²⁰ A questa norma deroga l'art. 1, comma 1, d.lgs. 112/2017, che consente alle imprese sociali di avere anche la forma di società. Società sono anche le cooperative sociali di cui alla legge 381/91. Cosa sia “altro ente di carattere privato” rimane da definirsi in via interpretativa: qualcuno vi include i comitati e i *trust*: cfr. MAZZULLO, *Il nuovo codice del terzo settore. Profili civilistici e tributari*, Torino, 2017, 26 ss.

²¹ In termini di assenza di direzione e coordinamento o di controllo.

²² Solo nelle imprese sociali societarie è ammessa una parziale lucratività soggettiva, cioè la possibilità di distribuire, entro determinati limiti, oggettivi e soggettivi, dividendi ai soci.

Questi requisiti sono cumulativi, nel senso che devono essere tutti quanti posseduti da un determinato ente affinché esso possa considerarsi del terzo settore. Essi definiscono un'identità così peculiare da rendere l'ente giuridico che li soddisfa "terzo" rispetto sia agli enti pubblici ("primo" settore), sia agli enti con finalità lucrative ("secondo" settore). Ma allo stesso tempo diverso anche dagli enti senza scopo di lucro genericamente intesi, quali, ad esempio, le associazioni rappresentative di imprenditori o di altre categorie economiche, i sindacati, i partiti politici²⁴ ed ogni altra associazione o fondazione che, pur essendo *non profit*, cioè possedendo il requisito di cui alla precedente lettera e), tuttavia non presenti gli altri requisiti identificativi dell'ETS. In definitiva, la confusione che spesso si realizzava, a diversi livelli, tra terzo settore e settore non lucrativo dovrebbe adesso essere definitivamente superata grazie alla nuova disciplina²⁵. Per essere ETS non basta infatti essere associazione o fondazione senza scopo di lucro, ma occorre altresì svolgere, in via esclusiva o principale, un'attività di interesse generale (ai sensi, come meglio vedremo, dell'art. 5), perseguire le finalità indicate dal CTS, ed essere iscritti nel RUN.

Solo agli enti iscritti nel RUN sono riservate le agevolazioni fiscali²⁶, le altre misure di promozione e sostegno²⁷ ed il rapporto privilegiato con gli enti pubblici²⁸, così come

²³ Sicché, costituendo esso un requisito costitutivo della natura giuridica di ETS, un ente non iscritto al RUN non potrebbe qualificarsi come ETS e far uso della relativa denominazione. Gli ETS devono inoltre iscriversi nel registro delle imprese qualora svolgano attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale (art. 11, comma 2, CTS). Le imprese sociali, invece, sono soggette soltanto all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese (nella sezione speciale di quest'ultimo, loro dedicata) (art. 11, comma 3, CTS). Chiaro è qui l'obiettivo legislativo di favorire le imprese sociali rispetto agli ETS che svolgano attività imprenditoriali, ovvero, detto diversamente, di fare in modo che questi ultimi acquisiscano la qualifica di impresa sociale.

²⁴ Queste tipologie di soggetti sono peraltro, assieme alle amministrazioni pubbliche, espressamente escluse dal perimetro del terzo settore dall'art. 4, comma 2, CTS, secondo cui "non sono enti del terzo settore". Diversamente, il CTS ritiene non applicabili le proprie disposizioni (salvo quelle in materia di centri di servizi per il volontariato) alle fondazioni di origine bancaria, ma non esclude espressamente la loro astratta appartenenza al terzo settore (art. 3, comma 3, CTS). Già la legge delega 106/2016 prevedeva all'art. 1, comma 1, che "alle fondazioni bancarie, in quanto enti che concorrono al perseguimento delle finalità della presente legge, non si applicano le disposizioni contenute in essa e nei relativi decreti attuativi".

²⁵ Il settore *non profit*, per contro, rimane privo di una legislazione organica e completa, poiché ad esso continuerà ad applicarsi la "scarna" disciplina di associazioni e fondazioni del codice civile, oggi integrata dal nuovo art. 42-bis.

²⁶ Cfr. artt. 79 e ss. CTS, nonché SEPIO, *Il nuovo diritto tributario del terzo settore*, in FICI (a cura di), *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, cit., 155 ss.

²⁷ Cfr. artt. 58 e ss. CTS.

²⁸ Cfr. artt. 55 e ss. CTS.

adesso previsti e disciplinati dal CTS²⁹. D'altra parte, solo gli enti iscritti al RUN sono sottoposti al particolare regime di controllo pubblico previsto nel CTS³⁰.

3. Le tipologie particolari di enti del terzo settore

Oltre ad una tipologia “generale” di ETS, il CTS individua alcune tipologie “particolari” di ETS, mettendo in tal modo a disposizione dei potenziali interessati alla sua costituzione un “menù” di modelli e forme organizzative sufficientemente ricco da soddisfare una pluralità di esigenze specifiche di natura diversa, ma comunque correlate a quella più generale di dar vita ad un ente appartenente al terzo settore. Le differenze tra le tipologie particolari di ETS non sono ampie, né investono il “nocciolo duro” dell'identità (tutto sommato, la tipologia più particolare e che più si discosta dal modello generale è quella dell'impresa sociale), ma riguardano soltanto particolari aspetti che, come vedremo, attengono soprattutto (anche se non esclusivamente) alle forme di esercizio dell'attività di interesse generale.

A ciascuna fattispecie particolare di ETS corrisponde una disciplina particolare (oltre che una distinta sezione del RUN³¹) che ne individua alcuni elementi di specialità, contribuendo così alla sua distinzione dalle altre fattispecie particolari di ETS, e alla sua specificazione rispetto alla fattispecie generale di ETS. Se si esclude l'impresa sociale, queste discipline particolari non sono ampie, ma si riducono a poche disposizioni normative.

Tale disciplina particolare può trovarsi o all'interno oppure, in alcuni limitati casi, all'esterno del CTS (come nel caso del d.lgs. 112/2017 sull'impresa sociale).

Il rapporto tra disciplina particolare e disciplina generale è regolato dall'art. 3, comma 1, CTS, nel seguente modo: la disciplina particolare di una categoria di ETS prevale sulla disciplina generale dell'ETS, che tuttavia si applica anche alle categorie particolari di ETS, ove non derogata dalla loro disciplina particolare ed in quanto

²⁹ Nonché dal d.lgs. 112/2017 per quanto riguarda le imprese sociali.

³⁰ Su tutti questi ultimi profili, cfr. LOMBARDI, *Il rapporto tra enti pubblici e terzo settore*, in FICI (a cura di), *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, cit., 219 ss.

³¹ Gli ETS, con l'unica eccezione delle reti associative, possono iscriversi in una sola sezione del RUN (art. 46, commi 1 e 2, CTS).

compatibile con quest'ultima³². Analogamente, l'art. 20 CTS chiarisce che la disposizioni del titolo IV, dedicato alle associazioni e fondazioni del terzo settore, si applicano a tutti gli enti del terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, o di fondazione, e dunque anche a quelli che hanno una disciplina particolare (ad esempio, agli enti filantropici in forma di fondazione o alle imprese sociali in forma di associazione).

La tabella sottostante presenta i principali tratti distintivi di ciascuna tipologia particolare di ETS e ne permette, così, un primo, rapido, confronto comparativo³³.

Tabella 1. Tipologie particolari di enti del terzo settore

Denominazione e acronimo	Forma giuridica di costituzione	Caratteristiche dell'attività di interesse generale	Composizione della base sociale	Requisiti essenziali di governance
Organizzazioni di volontariato (ODV)	Associazione riconosciuta o non riconosciuta	<ul style="list-style-type: none"> - prevalentemente in favore di terzi non associati - prevalentemente mediante volontari associati - lavoratori (eventualmente) impiegati in numero non superiore al 50% dei volontari - è ammesso solo il rimborso delle spese come (eventuale) corrispettivo dell'attività 	<ul style="list-style-type: none"> - almeno 7 persone fisiche o 3 ODV - possono ammettersi altri ETS o enti senza scopo di lucro ma in numero non superiore al 50% di ODV 	<ul style="list-style-type: none"> - tutti gli amministratori devono essere associati - ai componenti degli organi sociali non possono essere attribuiti compensi, salvo rimborso spese

³² Cfr. anche l'art. 1, commi 4 e 5, d.lgs. 112/2017.

³³ Non includiamo in questa tabella l'ente religioso civilmente riconosciuto, perché esso propriamente non è un ETS, anche se le norme del CTS sono ad esso applicabili (art. 4, comma 3, CTS), ciò che comporta che delle opportunità offerte dalla nuova disciplina del terzo settore anche gli enti religiosi potranno in principio avvalersi (sul tema cfr. SIMONELLI, *Gli enti religiosi civilmente riconosciuti e la riforma del terzo settore*, in FICI (a cura di), *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, cit., 307 ss.). Parimenti, non costituiscono una tipologia particolare di ETS i centri di servizio per il volontariato: cfr. FICI, *La riforma dei centri di servizio per il volontariato*, in ID. (a cura di), *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, cit., 377 ss. L'impresa sociale è tipologia particolare di ETS analizzata più approfonditamente in FICI, *La nuova impresa sociale*, in ID. (a cura di), *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, cit., 343 ss.

Associazioni di promozione sociale (APS)	Associazione riconosciuta o non riconosciuta	<ul style="list-style-type: none"> - in favore di associati, loro familiari o terzi non associati - prevalentemente mediante volontari associati - lavoratori (eventualmente) impiegati in numero non superiore al 50% dei volontari o al 5% degli associati 	<ul style="list-style-type: none"> - almeno 7 persone fisiche o 3 APS - possono ammettersi altri ETS o enti senza scopo di lucro ma in numero non superiore al 50% di APS 	Non sono APS i circoli privati e le associazioni di cui all'art. 35, comma 2.
Enti filantropici	Associazione riconosciuta o fondazione	<ul style="list-style-type: none"> - consiste nell'erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale - a tal fine, si avvalgono principalmente di contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite e raccolta fondi 		<ul style="list-style-type: none"> - obbligo di indicare nello statuto i principi guida della loro attività (art. 38, comma 2) - contenuto minimo del bilancio sociale (art. 39)
Imprese sociali	<p>Associazione, riconosciuta o non riconosciuta, fondazione, società (di ogni tipo, anche cooperativa o consortile), società unipersonale (ad esclusione di quella con socio unico persona fisica)</p> <p>Le cooperative sociali di cui alla legge 381/91 sono imprese sociali di diritto</p>	<ul style="list-style-type: none"> - attività di interesse generale in forma d'impresa - inserimento lavorativo di persone svantaggiate o lavoratori molto svantaggiati in un'attività d'impresa 		<ul style="list-style-type: none"> - possibilità (per le imprese sociali in forma societaria) di destinare una quota inferiore al 50% degli utili e avanzi di gestione annuali a rivalutazione del capitale sociale o alla distribuzione di dividendi ai soci in misura non superiore all'interesse massimo dei BPF aumentato di due punti e mezzo - le imprese sociali non possono essere controllate da enti con scopo di lucro o da enti pubblici

Reti associative	Associazione, riconosciuta o non riconosciuta	Coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli ETS loro associati e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali	Almeno (anche indirettamente) 100 ETS o 20 fondazioni del TS con sede legale o operativa in almeno 5 regioni o province autonome	Gli atti costitutivi o gli statuti disciplinano l'ordinamento interno, la struttura di governo e la composizione e funzionamento degli organi sociali nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali
Reti associative nazionali		Anche controllo degli ETS ad esse aderenti	Almeno (anche indirettamente) 500 ETS o 100 fondazioni del TS con sede legale o operativa in almeno 10 regioni o province autonome	
Società di mutuo soccorso	<i>Sui generis</i>	Assistenza, prestazioni sociosanitarie, erogazione di sussidi e contributi economici per spese sanitarie e situazioni di disagio esclusivamente in favore dei soci e dei loro familiari conviventi e in forma non imprenditoriale	Persone fisiche e SMS i cui soci persone fisiche siano beneficiari delle prestazioni	Tutti gli amministratori devono essere soci

L'inquadramento di un ente in una tipologia particolare del terzo settore, e dunque la scelta di costituire un ETS "tipico", è circostanza importante, perché alcune tipologie particolari di ETS godono di un trattamento più favorevole a livello fiscale e di sostegno pubblico, nonché nei rapporti con gli enti pubblici. Tra tutti, sono le ODV e le APS i soggetti maggiormente favoriti dal legislatore. Inoltre, le tipologie particolari sono tra loro alternative, sicché un ETS non potrebbe contemporaneamente appartenere a due tipologie particolari, come dimostra il fatto che un ente può iscriversi ad una sola sezione del RUN (art. 46, comma 2, CTS), a meno che non sia una rete associativa, alla quale è invece consentito iscriversi a due sezioni del RUN (art. 46, comma 2, CTS)³⁴.

³⁴ Le reti associative possono iscriversi in due sezioni del RUN, ma non anche in più di due sezioni, posta l'incompatibilità tra l'iscrizione in due sezioni che è in generale stabilita dall'art. 46, comma 2,

Ovviamente possibile è però il cambio di “veste”, cioè la “trasformazione” da una tipologia particolare di ETS ad un’altra, che può realizzarsi senza conseguenze negative di alcun tipo a carico dell’ente, dal momento che, pur mutando la sua particolare forma, l’ente permane comunque nell’ambito del terzo settore³⁵.

Il CTS, tuttavia, non impone il ricorso ad un modello “tipico” di ETS, ma consente agli interessati di costituire un ETS “atipico”, cioè non appartenente ad alcuna delle categorie particolari di ETS previste e specificamente disciplinate dal legislatore, ma rientrante nella definizione generale di ETS sopra analizzata. Infatti, è ETS qualsiasi associazione, riconosciuta o non riconosciuta, fondazione o altro ente di carattere privato diverso dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del terzo settore (art. 4, comma 1, CTS). Agli ETS “atipici” il RUN dedica una specifica sezione, denominata “altri enti del terzo settore” (art. 46, comma 1, lett. g).

L’ETS che corrisponde alla definizione generale di ETS e che abbiamo denominato “atipico”, poiché non appartenente ad alcuna tipologia particolare di ETS, deve intendersi anche come tipologia “residuale”, poiché ad essa può farsi ricorso qualora nessuna tipologia particolare di ETS risulti di fatto – in ragione dei vincoli normativi cui è sottoposta o di altre particolari ragioni – praticabile o conveniente rispetto agli scopi prefissati, e s’intenda, ciononostante, mantenersi nel perimetro del terzo settore. Ad esempio, se si vuole svolgere un’attività di interesse generale in forma per lo più gratuita avvalendosi di volontari, ma non si intende (o non si riesce a) sottostare ai vincoli relativi al numero massimo di lavoratori dipendenti impiegabili, allora le tipologie dell’ODV e dell’APS non sono percorribili e si deve costituire un ETS “atipico”, non qualificabile né come ODV né come APS. Lo stesso è a dirsi nel caso in cui ETS in numero inferiore a cento intendano creare una struttura di secondo livello

CTS. Inoltre, se per le reti associative l’iscrizione anche nella sezione delle ODV o delle imprese sociali può avere un senso, non sembra invece averne l’iscrizione nella sezione “altri enti del terzo settore”, non costituendo le reti associative “altri enti” bensì, appunto, una tipologia particolare di ETS.

³⁵ L’art. 50, comma 3, CTS, prevede infatti che “se vengono meno i requisiti per l’iscrizione dell’ente del Terzo settore in una sezione del Registro ma permangono quelli per l’iscrizione in altra sezione del Registro stesso, l’ente può formulare la relativa richiesta di migrazione che deve essere approvata con le modalità e nei termini previsti per l’iscrizione nel Registro unico nazionale”.

finalizzata alla loro tutela e rappresentanza: questo ente strumentale non sarebbe qualificabile come rete associativa, ma potrebbe essere un “altro ente del terzo settore”, iscritto nella sezione g) del RUN³⁶.

4. Gli enti filantropici nella riforma del terzo settore

Gli enti filantropici (EF) costituiscono una tipologia particolare di ETS, dapprima menzionata nell’art. 4, comma 1, CTS, e poi specificamente disciplinata nel capo III del Titolo V del CTS, agli articoli 37, 38 e 39. Gli EF sono dunque ETS “tipici”, iscritti in un’apposita sezione del RUN: la sezione c) (art. 46, comma 1, CTS). Ad essi è pertanto precluso iscriversi in altre sezioni. Non è invece escluso che una rete associativa tra EF, oltre ad iscriversi nella sezione e) del RUN, quella dedicata alle reti associative, possa iscriversi anche nella sezione c), poiché, come spiegato, alle reti associative non è impedita l’iscrizione in due sezioni del RUN.

Se ODV, APS, imprese sociali e società di mutuo soccorso trovavano menzione legislativa e specifica disciplina già prima di questa riforma, la categoria degli EF (analogamente a quella delle reti associative) è invece frutto di invenzione del legislatore della riforma, che in essa si propone di inquadrare una vasta congerie di ETS che, per le loro specifiche finalità e caratteristiche operative, non avrebbero potuto trovare ospitalità nelle altre categorie “tipiche” di ETS, e avrebbero soltanto potuto inquadrarsi nella categoria residuale degli “altri ETS”.

Si è efficacemente parlato al riguardo di “quarto pilastro”, giustapposto al volontariato, organizzato principalmente nelle ODV, alla mutualità delle APS e alla imprenditorialità tipica delle imprese sociali. Di questo “quarto pilastro”, affinché tale possa effettivamente definirsi, devono però essere identificate le caratteristiche fondamentali e i principali tratti distintivi rispetto a tutti gli altri.

Da sottolineare inoltre che, seppur astrattamente le fondazioni di origine bancaria di cui al d.lgs. 153/99 potrebbero a pieno titolo rientrare nella categoria degli EF (ed anzi,

³⁶ Questi enti di secondo livello svolgerebbero, infatti, un’attività di interesse generale riconducibile a quelle di cui alle lettere m) o u) dell’art. 5, comma 1, CTS. Ovviamente, non essendo questi enti reti associative, tanto meno “nazionali”, essi non sarebbero destinatari delle specifiche norme applicabili a queste ultime fattispecie.

nel nostro paese, sarebbero gli EF più importanti), così invece non è né può essere, dal momento che il CTS ritiene non applicabili le proprie disposizioni (salvo quelle in materia di centri di servizi per il volontariato) alle fondazioni di origine bancaria (art. 3, comma 3, CTS). Già la legge delega 106/2016 prevedeva all'art. 1, comma 1, che “alle fondazioni bancarie, in quanto enti che concorrono al perseguimento delle finalità della presente legge, non si applicano le disposizioni contenute in essa e nei relativi decreti attuativi”. Conseguentemente, le fondazioni di origine bancaria non sono interessate dalle norme sugli EF (così come, più in generale, dalle disposizioni sugli ETS, se si esclude la materia e la disciplina del finanziamento dei CSV), né da quelle che li definiscono o li vincolano, né da quelle che li sostengono e promuovono.

Da precisare, infine, che l'EF è solo una tipologia particolare di ETS. Pertanto, fondazioni che non rientrano nella nozione di EF, così come delineata dal CTS, ben possono rientrare in un'altra tipologia particolare di ETS (invero, l'unica possibilità è quella dell'impresa sociale, perché le altre tipologie particolari – ODV, APS, reti associative – presuppongono la forma giuridica di associazione) oppure nella fattispecie generale di ETS (qualificandosi dunque come “altri enti del terzo settore” ai fini dell'iscrizione al RUN)³⁷.

4.1. Le fonti di disciplina degli enti filantropici

A parte quelle in precedenza richiamate, non vi sono altre disposizioni del CTS specificamente dedicate agli EF. Ciò non vuol dire che gli articoli 37-39 esauriscano la disciplina degli EF, poiché – come l'art. 3, comma 1, CTS chiarisce – alle categorie di enti che hanno una disciplina particolare si applicano anche le restanti disposizioni del CTS “ove non derogate ed in quanto compatibili”. Tra queste disposizioni del CTS applicabili agli EF vanno in particolare menzionate, per la loro centralità, quelle di cui al titolo IV (artt. 20-31), che si rivolgono a tutti gli ETS costituiti in forma di

³⁷ Deve altresì precisarsi che una fondazione che svolta attività filantropica potrebbe anche completamente disinteressarsi della legislazione sul terzo settore e dunque non qualificarsi come EF o come ETS. Ovviamente, questo comporterebbe la rinuncia preventiva ai benefici, anche fiscali, previsti dalla normativa in favore degli ETS. La qualificazione come EF o come ETS senza iscrizione al RUN non sarebbe invece possibile, dal momento che un ente è del terzo settore soltanto se iscritto al RUN e solo gli enti iscritti al RUN possono qualificarsi come ETS e utilizzare il relativo acronimo.

associazione, riconosciuta o non riconosciuta, o di fondazione, e dunque anche agli EF, che ai sensi dell'art. 37, comma 1, CTS, sono ETS "costituiti in forma di associazione riconosciuta o di fondazione". Infine, in presenza di persistenti lacune del CTS, si applicano agli ETS le norme del codice civile "in quanto compatibili" (art. 3, comma 2, CTS).

La gerarchia delle fonti di disciplina degli EF è dunque la seguente:

- 1) norme particolari sugli EF (artt. 37-39 CTS);
- 2) norme generali del CTS, ed in particolare, quanto alla costituzione e *governance*, quelle di cui agli artt. 20-31 CTS, "ove non derogate ed in quanto compatibili" con le norme particolari;
- 3) norme del codice civile "in quanto compatibili".

4.2. La nozione di ente filantropico

L'EF è un ETS, e presenta pertanto tutti gli elementi essenziali della fattispecie generale di ETS che abbiamo in precedenza individuato, con però qualche profilo di specialità che lo rende specifico rispetto alla figura generale di ETS e diverso rispetto alle altre tipologie particolari di ETS.

Dalla definizione che ne offre l'art. 37, comma 1, CTS, si evince come l'EF si caratterizzi soprattutto per il tipo di attività di interesse generale che svolge. È vero infatti che esso non può avere la forma giuridica di associazione non riconosciuta (ma solo quella di associazione riconosciuta o di fondazione) e che è iscritto in un'apposita sezione del RUN, ma il suo tratto distintivo fondamentale è senz'altro quello relativo all'attività.

a) Procedendo con ordine, il primo elemento della definizione di EF riguarda la forma giuridica: l'EF può avere la forma o di associazione riconosciuta o di fondazione. Gli è invece inibita quella della associazione non riconosciuta, evidentemente ritenuta dal legislatore inidonea rispetto all'attività tipica dell'EF, che rende preferibile che delle obbligazioni dell'EF risponda soltanto l'EF con il suo patrimonio (art. 22, comma 7, CTS); nonché rispetto alla tutela degli interessi in essa coinvolti, che rende consigliabile

il rinvio alla disciplina più ricca e consolidata di associazioni riconosciute e fondazioni (quanto meno nel codice civile come fonte sussidiaria di disciplina dell'EF, perché nel CTS le associazioni non riconosciute, eccetto che per l'art. 22, comma 7, sono trattate alla stessa stregua di quelle riconosciute).

Gli enti già costituiti in forma di associazione non riconosciuta e gli EF di nuova costituzione potranno dunque acquisire la personalità giuridica mediante la procedura (semplificata ed automatica) di cui all'art. 22, se hanno un patrimonio minimo di 15.000 euro (qualora siano associazioni) o di 30.000 euro (qualora siano fondazioni). Questa procedura, mutuata da quella vigente per le società (artt. 2330-2331, cod. civ.), prevede che il notaio, effettuato il controllo di legalità, depositi l'atto costitutivo dell'ente (o, per gli enti già costituiti, la delibera modificativa dell'atto costitutivo) presso il competente ufficio del RUN. Quest'ultimo, verificata la regolarità formale della documentazione, iscrive l'ente nel RUN, che in tal modo acquisisce la personalità giuridica.

Gli EF potrebbero dunque avere un patrimonio minimo inferiore a 15.000 o 30.000 euro, ma in questo caso non potrebbero acquisire la personalità mediante l'art. 22 CTS, bensì, eventualmente, attraverso la procedura ordinaria di cui al d.P.R. 361/2000³⁸.

b) Quanto alle finalità istituzionali, gli EF non si distinguono da tutti gli altri ETS. Essi, perseguono, senza scopo di lucro, finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale. Ciò non significa che sia loro precluso svolgere attività remunerative, capaci cioè di generare un profitto, o esercitare una vera e propria attività d'impresa produttiva di utili. Quel che è loro inibito è distribuire (eventuali) utili o avanzi di gestione a fondatori, associati, lavoratori, amministratori, ecc., poiché le entrate di qualsiasi natura, ed in generale il patrimonio dell'ente, devono essere utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini del perseguimento delle finalità istituzionali. Così dispone infatti l'art. 8, comma 1, CTS³⁹. Gli EF sono dunque integralmente sottoposti alle disposizioni di cui

³⁸ È noto, tuttavia, come prefetture e regioni richiedano un patrimonio minimo più elevato di quello di cui all'art. 22, comma 4, CTS.

³⁹ Il divieto di distribuire utili e l'obbligo di reinvestirli nell'attività sono elementi causali di grande impatto sull'attività di interesse generale e le sue modalità di svolgimento, soprattutto quando il rapporto tra fornitore e utente è caratterizzato da asimmetria informativa, come è frequente che accada per molte attività di interesse generale nelle quali l'utente ha difficoltà a stabilire *ex ante*, ed in molti casi anche a valutare *ex post*, la qualità del servizio che deve essergli o che gli è stato fornito, e dunque l'adempimento delle obbligazioni contrattuali da parte del proprio fornitore. In queste situazioni, le circostanze consentirebbero ad una parte, il fornitore, di comportarsi opportunisticamente, sfruttando in proprio favore le asimmetrie informative che caratterizzano il rapporto per offrire un servizio di qualità scadente o

all'art. 8 CTS: devono impiegare le loro entrate di qualsiasi natura per l'esclusivo perseguimento delle proprie finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale, e non possono distribuire alcun utile a fondatori, associati, lavoratori, amministratori, ecc., neanche in via indiretta, cioè attraverso operazioni per questi ultimi irragionevolmente ed ingiustificatamente vantaggiose, tali dovendosi ritenere in particolare (ma non già esclusivamente) quelle elencate nelle lettere a)-e) dell'art. 8, comma 3, CTS. Ciò naturalmente non impedisce all'EF di retribuire i propri lavoratori o i componenti dei propri organi sociali, ma soltanto gli vieta di corrispondere loro salari o compensi tali, per entità o assenza di giustificazione, da violare o aggirare il divieto di distribuzione degli utili di cui all'art. 8 CTS. Gli EF, peraltro, non incontrano limiti relativamente al numero di lavoratori che possono impiegare nell'attività, non essendo sottoposti ai vincoli che invece riguardano altre figure particolari del terzo settore, come le ODV e le APS. Allo stesso tempo, gli EF possono liberamente avvalersi di volontari, naturalmente applicando loro la relativa normativa del CTS (cfr. artt. 17 e 18).

c) Come tutti gli altri ETS, anche gli EF devono iscriversi al RUN (art. 11, comma 1, CTS). Per essi, in quanto tipologia particolare di ETS, è prevista un'apposita sezione, precisamente la sezione c) (art. 46, comma 1). Gli EF non possono iscriversi in altre sezioni del RUN, ciò a dimostrazione del fatto che ciascuna tipologia di ETS è alternativa alle altre, sicché un EF non potrebbe contemporaneamente avere anche la natura di ODV o di APS, o acquisire la qualifica di impresa sociale. Diverso discorso vale invece per l'eventuale rete associativa tra EF, poiché alle reti associative non è

comunque inferiore a quella promessa. È qui che entra in gioco l'assenza di scopo di lucro. Se il fornitore, come accade per quello che abbia la veste giuridica di ETS, agisce non motivato dalla volontà di far propri gli utili generati dall'attività, non è incentivato a sfruttare in proprio favore il *deficit* informativo dell'utente. Si riduce così il rischio di condotte opportunistiche in danno dell'utente. Utenti di servizi caratterizzati da asimmetrie informative possono pertanto riporre maggiore fiducia negli ETS che in enti che agiscono per scopo di lucro. Il divieto di scopo di lucro è dunque una nota caratterizzante l'ETS in grado di accrescere la qualità del servizio reso, tutelare l'utente, e allo stesso tempo beneficiare l'ETS, che grazie alla maggiore fiducia in esso riposta dagli utenti, può godere di un vantaggio competitivo rispetto agli altri enti. Le medesime ragioni giustificano la normale preferenza di donatori e volontari per gli ETS, ma anche dell'ente pubblico che intenda promuovere enti in grado di contribuire al *welfare*. Deve tuttavia ricordarsi che, tra tutti gli ETS, solo l'impresa sociale costituita in forma di società può distribuire utili ai soci in misura limitata (si veda la tabella n. 1). Il legislatore è qui dovuto giungere ad un compromesso tra i benefici intrinseci nell'assenza di scopo di lucro e la necessità di dotare un ETS imprenditoriale, come l'impresa sociale, di un necessario strumento di finanziamento, qual è il capitale di rischio. I vincoli alla distribuzione, tuttavia, unitamente al divieto di controllo dell'impresa sociale da parte di enti *for profit*, sicuramente attenuano, se non addirittura annullano, il rischio di una deriva speculativa dell'impresa sociale.

impedita l'iscrizione in due sezioni del RUN. Tale rete associativa potrebbe dunque iscriversi, oltre che nella sezione e) del RUN, specificamente dedicata alle reti associative, anche in altre sezioni del RUN.

d) Lo svolgimento di una o più attività “di interesse generale” è uno degli elementi identificativi dell'ETS⁴⁰. Il legislatore non ha lasciato indefinito il concetto né lo ha individuato mediante una clausola generale, ma ha approntato una lista di attività di interesse generale. Una lista molto lunga, composta da ben ventisei voci, alcune delle quali, peraltro, comprensive di più attività o di attività dai confini abbastanza indeterminati. Si tratta di un elenco da considerarsi tassativo, sicché ai fini del CTS e della nozione di ETS, solo le attività di cui all'art. 5, comma 1, CTS, possono considerarsi di interesse generale, e non anche eventuali altre attività che nella lista non sono comprese. Dalla possibilità di includere l'attività concretamente svolta nell'elenco legislativo delle attività di interesse generale dipende dunque la possibilità per un ente di costituirsi o qualificarsi come ETS (e di godere così del relativo trattamento fiscale, agevolativo, ecc.). L'elenco di cui all'art. 5, comma 1, CTS, può tuttavia essere aggiornato mediante un d.p.c.m. da adottarsi secondo le modalità specificate al secondo comma dell'art. 5 CTS.

L'ETS deve svolgere *una o più* attività di interesse generale di cui all'articolo 5, comma 1, CTS; non sussiste dunque l'obbligo di svolgere una sola delle attività indicate nella lista, ma è anzi espressamente contemplata l'opposta possibilità.

L'attività di interesse generale deve essere esercitata *in via esclusiva o principale*; ciò significa che l'ETS può svolgere *anche attività diverse* da quelle di cui all'art. 5, purché quella di interesse generale sia e rimanga “principale”. A tale riguardo, il successivo art. 6 CTS specifica che eventuali attività diverse devono essere consentite dallo statuto dell'ETS e devono essere *secondarie e strumentali* rispetto alle attività di interesse generale; spetta ad un successivo decreto ministeriale definire il carattere secondario e strumentale dell'attività diversa permessa agli ETS.

⁴⁰ I termini impiegati per qualificare questa attività instaurano un evidente collegamento tra l'ETS e l'art. 118, comma 4, della Costituzione, norma peraltro richiamata nell'art. 1 CTS. L'ETS è inteso dal legislatore come modello organizzativo funzionale al principio di sussidiarietà orizzontale, ovverosia possibile (ed anzi preferibile, nella misura in cui risulta legislativamente promossa ed incentivata) forma giuridica dell'azione associata dei cittadini rivolta allo svolgimento di attività di interesse generale.

L'attività di interesse generale deve essere svolta *in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio*. Questo inciso normativo persegue due finalità. La prima è di considerare d'interesse generale solo l'attività condotta nel rispetto di eventuali norme che ne regolino l'esercizio, come sovente accade, poiché molte attività contemplate nella lista, quale ad esempio quella sanitaria, costituiscono oggetto di normative specifiche. La seconda è di chiarire che l'art. 5, comma 1, CTS, nell'elencare le attività di interesse generale identificative di un ETS, non opera in deroga ad eventuali discipline di settore che, nel regolare quella particolare attività di interesse generale, dovessero riservarne l'esercizio a particolari soggetti o a soggetti con determinate caratteristiche, tra cui l'ETS, così come oggi individuato e disciplinato, o alcuni ETS potrebbero non rientrare. Da qui l'importanza di conoscere la normativa relativa al settore di attività, che peraltro è spesso richiamata nel medesimo art. 5, comma 1, CTS.

In linea di principio, l'attività di interesse generale può essere svolta dall'ETS *in qualsiasi forma*, sia erogativa sia imprenditoriale, tanto in favore di terzi quanto dei propri associati. Specifici vincoli allo svolgimento dell'attività in una certa forma possono però valere, come già notato, per alcuni tipi di ETS (ad esempio, le ODV, le APS e le imprese sociali). Parimenti, alcuni ETS (ad esempio, le reti associative e le società di mutuo soccorso) sono vincolati allo svolgimento di una specifica attività di interesse generale. Le modalità di svolgimento dell'attività, a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi, sono rilevanti sotto il profilo fiscale, in particolar modo ai fini della distinzione tra ETS commerciali e non commerciali, che è tracciata dall'art. 79 CTS.

L'EF ha una sua attività tipica, individuata dall'art. 37, comma 1, nel seguente modo: “erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale”.

Si tratta di un'attività sostanzialmente non diversa da quella di cui alla lettera u) dell'art. 5, comma 1, CTS, e dunque in principio non preclusa ad ETS “atipici”.

Da sottolineare il fatto che beneficiari delle erogazioni dell'EF potrebbero essere enti diversi dagli ETS, poiché il “sostegno” può essere indirizzato in favore di “persone svantaggiate” o di “attività di interesse generale” da chiunque svolte (anche da enti che non sono del terzo settore).

Si tratta di un'attività essenzialmente gratuita e che deve essere svolta dall'EF in via esclusiva⁴¹. Per come la norma è scritta oggi, pertanto, un EF non potrebbe svolgere altre attività di cui all'elenco dell'art. 5 (a meno che, forse, quali attività secondarie ex art. 6). Si tratta di capire se possa svolgere attività secondarie ai sensi dell'art. 6 e la risposta sembra essere positiva. Tuttavia, a tal ultimo riguardo, l'art. 38, comma 1, CTS, stabilisce che “Gli enti filantropici traggono le risorse economiche necessarie allo svolgimento della propria attività principalmente da contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali ed attività di raccolta fondi”. Si tratta di flussi finanziari in entrata di natura essenzialmente gratuita. I ricavi da attività d'impresa non sono menzionati. Ciò significa che eventuali attività economiche poste in essere dall'EF al fine di reperire risorse da erogare possono sì essere svolte, ma solo in via secondaria, ovvero in un EF non possono aversi ricavi superiori alle entrate di natura non corrispettiva. Questo incide sulla questione delle attività secondarie negli EF, che probabilmente si pone in maniera diversa che per tutti gli altri ETS, alla luce della disposizione che indica come le risorse debbano essere principalmente reperite.

4.3. Proprietà e controllo dell'ente filantropico

Il tema della proprietà e controllo degli ETS, ovvero della composizione della loro base sociale, è preso in specifica considerazione dal legislatore della riforma nella disciplina particolare di alcuni ETS, tra cui soprattutto l'impresa sociale (art. 4, comma 3, d.lgs. 112/2017). Norme particolari sono inoltre dettate per le ODV e le APS. Nulla è invece specificamente disposto con riguardo agli EF. Vi è, però, una disposizione generale, all'articolo 4, comma 2, CTS, che esclude alcune categorie di enti dal perimetro del terzo settore, nonché gli enti diretti e coordinati o controllati da queste ultime categorie di enti. Essa, alla luce dell'art. 3, comma 1, CTS, è rilevante anche per gli EF. Conseguentemente, non potrebbero mai considerarsi EF le amministrazioni pubbliche, le formazioni ed associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di

⁴¹ Tale attività ha natura sia meramente erogativa (con riguardo ai beni e servizi) sia operativa (con riguardo ai servizi, anche di investimento) secondo la classificazione ad esempio impiegata da BARBETTA, *Le fondazioni. Il motore finanziario del terzo settore*, Bologna, 2013, 20.

lavoro, quand'anche svolgessero l'attività di cui all'art. 37, comma 1, CTS. Nemmeno potrebbero considerarsi EF del terzo settore eventuali enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai predetti soggetti.

Tuttavia, non sembra che, di fatto, la norma sopra menzionata possa avere un effetto rilevante sulla filantropia istituzionale italiana, poiché i suoi attori non hanno le caratteristiche sopra indicate. In ogni caso, peraltro, questi non sarebbero EF vietati, ma soltanto EF non rientranti nel terzo settore (ma, questo sì, l'uso della denominazione EF sarebbe loro vietato: cfr. art. 37, comma 2, CTS).

L'EF controllato da un ente lucrativo, come avviene per le fondazioni d'impresa⁴², è invece ammissibile, a differenza di quanto accade nel settore dell'impresa sociale. Così come ovviamente ammissibili sono gli EF costituiti e controllati da persone fisiche, anche da una sola persona fisica, come può verificarsi per gli EF che hanno forma di fondazione. Parimenti ammissibile è l'EF costituito e controllato da enti senza scopo di lucro quali le fondazioni di origine bancaria, come accade nel caso di molte cc.dd. fondazioni di comunità.

4.4. La *governance* delle fondazioni filantropiche alla luce della riforma del terzo settore

In generale, la struttura di governo di un'organizzazione si riflette sulle concrete modalità di esercizio della sua attività. Attività e *governance* sono infatti aspetti indissolubilmente collegati tra loro. Di ciò ha avuto consapevolezza il legislatore della riforma, che non si è limitato ad identificare gli ETS e la loro identità caratteristica, ma li ha altresì sottoposti a specifiche regole di *governance* al fine di rendere la loro struttura organizzativa il più possibile coerente con le finalità perseguite ed idonea a favorirne il conseguimento.

Tra queste regole, alcune sono imperative o cogenti, perciò inderogabili dagli ETS cui si applicano; mentre altre sono dispositive o suppletive, e dunque come tali derogabili o disapplicabili dagli ETS mediante apposita clausola statutaria. Ancora,

⁴² Cioè quelle “fondate da società commerciali e utilizzate come veicolo per lo svolgimento della propria attività di responsabilità sociale”: così BARBETTA, *Le fondazioni. Il motore finanziario del terzo settore*, cit., 18.

alcune di esse riguardano tutti gli ETS, altre invece soltanto alcune tipologie particolari di ETS o gli ETS costituiti in una particolare forma giuridica (di associazione o di fondazione). In ragione dell'oggetto specifico di questo studio – le fondazioni filantropiche – l'attenzione si concentrerà sulle norme applicabili a queste ultime, tenendo conto del rapporto tra le fonti di disciplina così come delineato dagli articoli 3 e 20 CTS.

Le regole di *governance* saranno qui esaminate raggruppandole sulla base dei seguenti profili: *a)* autonomia, professionalità e responsabilità; *b)* amministrazione per organi; *c)* trasparenza; *d)* coinvolgimento e partecipazione di utenti e lavoratori; *e)* controlli esterni.

a) Pur avendo dettato regole innovative sotto il profilo della *governance* dell'ETS, la riforma non ha compreso l'autonomia statutaria degli ETS più di quanto non fosse necessario per assicurare la coerenza della struttura organizzativa dell'ente rispetto alle sue finalità istituzionali e alle aspettative connesse al suo sostegno pubblico. Ciò dipende dal fatto, da un lato, che diverse norme imperative non si applicano a tutti gli ETS ma solo a quelli di maggiori dimensioni; dall'altro che, come già evidenziato, molte norme sono suppletive o dispositive e perciò derogabili dagli statuti. Esemplari al riguardo sono le disposizioni da un lato dell'art. 14, comma 1, CTS, che impone il bilancio sociale ai soli ETS con entrate annue superiori ad un milione di euro; dall'altro, dell'art. 23 CTS, che detta una disciplina sull'ammissione di nuovi associati (applicabile anche agli aderenti, comunque denominati, di una fondazione c.d. di partecipazione⁴³) che si applica soltanto “se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente”. Supportano (e non già limitano) l'autonomia statutaria anche le norme che introducono facoltà statutarie, in tal modo “suggerendo” all'ETS, ovvero ai suoi fondatori e aderenti, una possibile soluzione ad un determinato problema organizzativo. Il CTS, ad esempio, consente all'atto costitutivo o allo statuto di un ETS di prevedere l'intervento degli associati (o aderenti, comunque denominati, di una fondazione di partecipazione) in assemblea (o organo di indirizzo, comunque denominato, di una fondazione di partecipazione) mediante mezzi di telecomunicazione ovvero l'espressione del voto per corrispondenza o in via elettronica (art. 24, comma 4, CTS), che costituiscono possibili

⁴³ Cfr. BARBETTA, *Le fondazioni. Il motore finanziario del terzo settore*, cit., 14 s., 74 ss.

rimedi al *deficit* di partecipazione degli associati che può manifestarsi per svariate ragioni.

L'autonomia riconosciuta dal legislatore all'ETS si riflette anche nella particolare procedura di riconoscimento (automatico) della personalità giuridica introdotta dall'art. 22 CTS, cui potranno ricorrere, in alternativa al (più rigido ed aleatorio, nonché territorialmente meno uniforme) regime (concessorio) di cui al d.P.R. 361/2000, le associazioni e le fondazioni del terzo settore che abbiano un patrimonio minimo rispettivamente di 15.000 e 30.000 euro⁴⁴.

A fronte dell'elevato grado di autonomia riconosciuta all'ETS, il legislatore richiede però una maggiore assunzione di responsabilità. Ciò avviene sia attraverso le varie norme che mirano ad accrescere il tasso di professionalità degli ETS, ovvero di chi opera al loro interno e per loro conto (cfr., ad es., artt. 26, comma 3, 30, comma 5, e 31 CTS); sia attraverso disposizioni come l'art. 28 CTS, che estende ai componenti degli organi sociali dell'ETS le norme sulla responsabilità previste dal codice civile per le società (segnatamente gli articoli 2392, 2393, 2393-*bis*, 2394, 2394-*bis*, 2395, 2396 e 2407 c.c. e l'articolo 15 del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39).

b) Il legislatore della riforma impone agli ETS un ordinamento interno “per organi”. In particolare, con riguardo alle fondazioni, ha previsto:

i) la presenza necessaria di un organo collegiale di amministrazione⁴⁵, i cui membri non si trovino nelle condizioni di cui all'art. 2382 c.c. (interdetti, inabilitati, falliti o condannati ad una pena che comporta l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi) e siano in possesso degli eventuali specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza, individuati dallo statuto della fondazione, anche sulla base di codici di comportamento redatti da associazioni di rappresentanza o reti associative del terzo settore (art. 26, comma 8, CTS);

⁴⁴ Per effetto del riconoscimento, delle obbligazioni dell'ente risponde soltanto quest'ultimo con il suo patrimonio (art. 22, comma 7, CTS). Al di là di ciò non sembra vi siano ulteriori effetti derivanti dal possesso della personalità giuridica.

⁴⁵ Cfr. sul punto DE ANGELIS, *Il CDA delle associazioni: le nuove regole per nomina ed attribuzioni*, in *Terzo settore, nonprofit e cooperative. Rivista trimestrale di diritto e pratica degli enti e società senza scopo di lucro*, 2018, n. 1, 22 ss.

ii) la presenza necessaria di un organo, anche monocratico, di controllo interno, con almeno un componente scelto tra revisori legali, professori universitari di ruolo in materie giuridiche o economiche o professionisti iscritti in albi professionali (avvocati, commercialisti, ecc.) (art. 30, commi 1 e 5, CTS); tale organo vigila sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, qualora applicabili, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento; esercita inoltre compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, ed attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida ministeriali; ad esso può inoltre essere affidata la revisione legale dei conti, quando obbligatoria per legge;

iii) la nomina necessaria di un revisore legale (o di una società di revisione) nel caso in cui la fondazione superi per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti: a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000,00 euro; b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000,00 euro; c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità; oppure quando abbia costituito patrimoni destinati ai sensi dell'art. 10 CTS; la nomina cessa di essere necessaria se la revisione legale, quando è obbligatoria ai sensi dell'art. 31 CTS, sia affidata dallo statuto della fondazione all'organo di controllo interno nel quale vi sia un componente revisore legale iscritto nell'apposito registro (art. 30, comma 5, CTS);

iv) la presenza eventuale di un organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, cui lo statuto della fondazione potrebbe attribuire competenza in merito all'ammissione di nuovi associati o aderenti, comunque denominati (art. 23 CTS), o riguardo ad uno o più degli oggetti di cui all'art. 25 CTS (nomina e revoca degli amministratori, approvazione del bilancio, ecc.); è evidente che qui il legislatore ha pensato alla figura delle cc.dd. fondazioni di partecipazione.

c) Sul profilo della trasparenza della condotta dell'ETS, il legislatore della riforma è intervenuto con diverse norme di natura imperativa, perciò inderogabili da parte

dell'ETS cui si rivolgono. La trasparenza è infatti fondamentale ai fini della verifica della legalità e correttezza della condotta di un ente, come l'ETS, che è destinatario non solo della fiducia del pubblico, ma anche di rilevante sostegno da parte dello Stato e di altri enti pubblici, sotto forma di agevolazioni fiscali o d'altra natura. Ciò tanto più se si pensa all'asimmetria informativa che connota molte delle attività di interesse generale. Essere trasparente, d'altra parte, è un modo per l'ETS per acquisire e conservare la fiducia che utenti, volontari e donatori possono nutrire nei suoi confronti.

Tra le disposizioni a tal riguardo rilevanti si segnalano quelle relative all'obbligo di redigere e depositare il bilancio di esercizio e il bilancio sociale (artt. 13 e 14, comma 1, CTS), di pubblicare nel proprio sito Internet (o in quello della rete associativa cui si aderisca) emolumenti e corrispettivi versati ai componenti gli organi sociali, ai dirigenti e agli associati (art. 14, comma 2, CTS), di tenere determinati libri sociali (art. 15 CTS) nonché il registro dei volontari non occasionali (art. 17, comma 1, CTS).

Il legislatore, peraltro, ha cercato di mediare tra l'esigenza di trasparenza e i costi organizzativi e gestionali che adempiere gli obblighi di trasparenza inevitabilmente comporta, imponendo alcuni di questi obblighi non già a tutti gli ETS, ma solo a quelli di maggiori dimensioni o con maggiori entrate. Così, ad esempio, il bilancio sociale è obbligatorio solo per gli ETS con entrate superiori ad un milione di euro, mentre è facoltativo per tutti gli altri (art. 14, comma 1, CTS). Il bilancio d'esercizio può essere redatto nella forma del rendiconto finanziario per cassa dagli ETS che hanno entrate inferiori a 220.000 euro (art. 13, comma 2, CTS), mentre gli ETS imprenditoriali devono redigerlo secondo le regole applicabili alle società (art. 13, comma 5, CTS).

Con specifico riguardo agli EF, non è chiaro se la previsione di cui all'art. 39 CTS – là dove prevede che “il bilancio sociale degli enti filantropici deve contenere l'elenco e gli importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell'esercizio, con l'indicazione dei beneficiari diversi dalle persone fisiche” – renda il bilancio sociale sempre obbligatorio per questo tipo di ETS (a prescindere dunque dal superamento del parametro di cui all'art. 14, comma 1, CTS) oppure, come appare preferibile sostenere, si limiti ad indicare un contenuto essenziale del loro bilancio sociale là dove la sua redazione sia obbligatoria ai sensi dell'art. 14, comma 1, CTS.

d) Il legislatore spinge affinché l'ETS sia un ente partecipato attivamente non solo dai propri associati, ma anche dagli utenti e beneficiari dell'attività e dagli altri interessati ad essa (i cc.dd. *stakeholder*) soprattutto i lavoratori. Invero, quest'ultimo profilo è sviluppato soprattutto nell'impresa sociale, dove il coinvolgimento di lavoratori, utenti ed altri soggetti interessati all'attività rientra nella definizione di impresa sociale (art. 1, comma 1, d.lgs. 112/2017), ed è oggetto di un'apposita disposizione che in certi casi impone addirittura la presenza di un rappresentante di lavoratori o utenti negli organi sociali dell'impresa sociale (l'art. 11). Nel CTS, al contrario, si trova una disciplina più blanda: infatti, l'art. 26, comma 5, autorizza (senza però obbligare) gli statuti a riservare ai lavoratori o agli utenti la nomina di uno o più amministratori (art. 26, comma 5, CTS). Nella disciplina degli ETS vi sono poi alcune norme volte a favorire la partecipazione degli associati (ad es., art. 24, commi 4 e 5, CTS), la "apertura" degli ETS a terzi interessati ad associarsi (art. 23 CTS), nonché il collegamento tra "proprietà" (nel senso di base sociale) e "gestione" (nel senso di amministrazione) dell'ente, imponendo che almeno la maggioranza degli amministratori sia scelta tra gli associati (art. 26, comma 2, CTS)⁴⁶ e che in ogni caso spetti all'assemblea la nomina della maggioranza degli amministratori (art. 26, comma 5, CTS).

Al di là degli obblighi legislativi, il coinvolgimento di lavoratori ed utenti (ed in particolare, nelle fondazioni filantropiche, dei beneficiari) nella gestione può essere una scelta organizzativa capace di riflettersi positivamente sull'attività di interesse generale e sulla sua qualità, e dunque, in ultima analisi, sul successo dell'EF. Infatti, alla pari del divieto di scopo di lucro, è misura in grado di accrescere la fiducia nell'ente che eroga il servizio. La partecipazione degli associati (o degli aderenti in una fondazione di partecipazione), invece, consente una più ampia valutazione e ponderazione degli interessi coinvolti, specie quando gli associati (o gli aderenti) siano anche utenti o beneficiari, anche indiretti, dell'attività di interesse generale, ed evita derive dirigistiche, che possono realizzarsi quando gli amministratori dell'ente operino in eccessiva "solitudine", potendo in questo caso verificarsi pericolose deviazioni dal perseguimento dello scopo istituzionale dell'ente. Ovviamente, coinvolgimento e partecipazione,

⁴⁶ Nelle ODV, invece, tutti gli amministratori devono essere associati (v. tabella n. 1).

dall'altro lato, hanno anche costi di esercizio che devono essere tenuti in considerazione al momento di definire forme e modalità della loro eventuale realizzazione.

e) Anche il tema dei controlli esterni è centrale nell'impianto complessivo della riforma del terzo settore, sostanzialmente per le medesime ragioni per cui lo è quello della trasparenza. I controlli sono essenziali anche al fine di preservare l'immagine degli ETS come sistema di enti con comuni caratteristiche e finalità, poiché l'uso improprio della denominazione, anche da parte di una sola unità del sistema, può facilmente causare danni d'immagine che si ripercuotono su tutti gli altri ETS.

Il legislatore promuove tanto il controllo interno, quanto l'etero-controllo, anche nella forma dell'auto-controllo, ovvero, più correttamente, del controllo da parte di associazioni rappresentative cui gli ETS aderiscano. Il controllo interno, come si è visto, è assicurato nelle associazioni di maggiori dimensioni (e in tutte le fondazioni) dalla necessaria presenza di un organo di controllo interno (art. 30 CTS), nonché eventualmente anche di un revisore legale dei conti (art. 31 CTS). In tutti gli ETS, inoltre, dalla possibilità riconosciuta agli associati di denunciare fatti che ritengano censurabili (art. 29). Il controllo esterno sugli ETS è invece affidato all'Ufficio del RUN territorialmente competente, salva la possibilità per il Ministero del lavoro di autorizzare le reti associative nazionali e gli enti accreditati come centri di servizio per il volontariato (CSV) a svolgere attività di controllo nei confronti dei rispettivi aderenti (art. 93 CTS)⁴⁷.

Regole analoghe valgono per le imprese sociali: l'art. 15 del d.lgs. 112/2017 attribuisce la titolarità della funzione di controllo al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, che concretamente la esercita mediante l'Ispettorato nazionale del lavoro (art. 15, comma 2). Il Ministero, tuttavia, può in alternativa decidere di avvalersi di enti associativi tra imprese sociali, cui aderiscano almeno mille imprese sociali iscritte nel registro delle imprese di almeno cinque regioni o province autonome, nonché delle associazioni di cui all'art. 3, d.lgs. 220/2002, cioè le c.d. "centrali cooperative", che già per legge esercitano (e continueranno ad esercitare, alla luce di quanto previsto dall'art. 15, comma 5, d.lgs. 112/2017) il controllo sulle cooperative sociali (art. 15, comma 3).

⁴⁷ Per i controlli dell'amministrazione finanziaria, vedi invece l'art. 94 CTS.

4.5. La disciplina tributaria: cenni

Anche nel titolo X del CTS, dedicato al regime fiscale degli ETS, si verifica la compresenza di norme generali applicabili a tutti gli ETS, norme applicabili soltanto ad alcune categorie di ETS e norme applicabili a specifiche tipologie di ETS, come le ODV e le APS.

Manca (per il momento) a livello fiscale una disciplina specifica degli EF. Ad essi saranno dunque applicabili le disposizioni generali rivolte, in principio, a tutti gli ETS (come gli articoli 81 e 82 CTS) e, presumibilmente, le disposizioni rivolte agli ETS “non commerciali” di cui all’art. 79, comma 5, CTS, dal momento che – come abbiamo avuto modo di osservare – l’EF è chiamato dall’art. 37, comma 1, CTS, a svolgere in via esclusiva un’attività di interesse generale essenzialmente gratuita. L’eventuale natura “commerciale” dell’ETS potrebbe invero essere conseguenza di entrate commerciali da svolgimento di attività “diverse” ai sensi dell’art. 6 CTS, poiché anche queste entrate devono farsi rientrare nel calcolo di cui all’art. 79, comma 5, CTS. Tuttavia, ai sensi dell’art. 38, comma 1, CTS, come abbiamo già notato in precedenza, parrebbe che l’EF si contraddistingua per la natura prevalentemente non commerciale delle sue entrate complessive, sicché se ricavi da un’attività d’impresa svolta ai sensi dell’art. 6 CTS sono consentiti, essi lo sono soltanto a condizione che non siano superiori alle entrate di natura non corrispettiva (ovvero da attività non commerciale).

La qualifica tributaria di ETS “non commerciale” consentirà all’EF di optare per la determinazione forfetaria dell’eventuale reddito d’impresa ai sensi dell’art. 80 CTS.

Tra le misure agevolative “indirette”, particolarmente importante per gli EF, in ragione della natura prevalentemente “non commerciale” delle loro entrate, è quella di cui all’art. 83 CTS, sulle detrazioni e deduzioni di erogazioni liberali in favore di ETS “non commerciali”.

5. Le reti associative di enti filantropici: cenni

Il legislatore della riforma ha introdotto una nuova tipologia di ETS, che è quella delle reti associative. La si reputa di particolare importanza per le aggregazioni di EF su scala sovraregionale o nazionale, che siano intese a favorire lo sviluppo degli EF e, con essi, della filantropia organizzata.

Le reti associative, infatti, sono ETS, in forma di associazione riconosciuta o non riconosciuta, che associano, anche indirettamente (cioè attraverso gli ETS loro aderenti), un certo numero minimo di ETS distribuiti sul territorio nazionale e svolgono attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli ETS loro aderenti e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali (art. 41, comma 1, CTS)

Più precisamente, il numero minimo di ETS associati (direttamente o indirettamente) deve essere pari a 100 ETS o a 20 fondazioni del terzo settore, che abbiano sedi legali o operative in almeno cinque diverse regioni o province autonome.

Le reti associative possono inoltre:

- promuovere partenariati e protocolli di intesa con amministrazioni pubbliche ed enti privati;
- redigere codici di comportamento per i propri aderenti, anche ai fini di cui all'art. 26, comma 3, CTS;
- redigere modelli standard di atto costitutivo e statuto di ETS, anche ai fini di cui all'art. 47, comma 5, CTS;
- presentare domanda di iscrizione al RUN per conto degli aderenti (art. 47, comma 1, CTS);
- pubblicare nel proprio sito internet i dati degli aderenti di cui all'art. 14, comma 2, CTS.

Alle reti associative è riconosciuto potere di *voice* a livello istituzionale, mediante, tra l'altro, la partecipazione di sei loro rappresentanti al Consiglio Nazionale del Terzo Settore (art. 59, comma 1, lett. b, CTS)⁴⁸.

Tra le reti associative ve ne sono alcune che godono di un trattamento specifico. Si tratta delle reti associative nazionali, tali perché associano (direttamente o

⁴⁸ È noto che Assifero vanta un componente effettivo (ed uno supplente) nel recentemente nominato Consiglio nazionale del terzo settore, candidandosi così a divenire, anche in ragione del fatto di operare in tal senso già da diversi anni, l'ente esponenziale di rappresentanza e tutela degli interessi delle fondazioni filantropiche italiane.

indirettamente) almeno 500 ETS o 100 fondazioni del terzo settore con sedi legali o operative in almeno dieci diverse regioni o province autonome.

Oltre alle funzioni già indicate per le altre reti associative, le reti nazionali possono svolgere le seguenti attività:

- monitoraggio dell'attività degli ETS aderenti, anche con riguardo al suo impatto sociale, e predisposizione di una relazione annuale al Consiglio Nazionale del Terzo Settore;
- promozione e sviluppo dell'attività di controllo degli ETS aderenti, anche sotto forma di autocontrollo e di assistenza tecnica;
- controllo (di legalità) degli ETS aderenti su autorizzazione da parte del Ministero del lavoro e delle politiche sociali (art. 93, comma 5, CTS), purché siano in possesso di particolari requisiti tecnici e professionali stabiliti con decreto ministeriale.

Alle reti associative nazionali il potere di *voice* a livello istituzionale è specificamente riconosciuto mediante la partecipazione di otto loro rappresentanti al Consiglio Nazionale del Terzo Settore (art. 59, comma 1, lett. b, CTS), che si aggiungono ai sei rappresentanti delle reti associative diverse dalle nazionali.

Da segnalare inoltre che l'adesione ad una rete associativa nazionale è condizione necessaria affinché le ODV possano accedere alle convenzioni di cui all'art. 57, comma 1, CTS.

Le reti associative (nazionali e non) possono essere iscritte, oltre che nella specifica sezione del RUN loro dedicata, anche in un'altra sezione del medesimo registro unico (art. 46, comma 2, CTS). Potrebbero pertanto in linea di principio qualificarsi anche come ODV, APS, EF o imprese sociali, eventualmente ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale di cui all'art. 5, comma 1, lett. m), CTS, cioè quella di fornire servizi strumentali agli ETS.

Le reti di EF, già esistenti e non, anche quelle che sono costituite esclusivamente o prevalentemente da fondazioni filantropiche (in numero pari almeno a 20 o a 100), potrebbero in futuro trovare nella disciplina delle reti associative il loro modello organizzativo di riferimento.

6. Il possibile contributo della riforma del terzo settore allo sviluppo della filantropia organizzata

Nel valutare le possibili opportunità che la riforma del terzo settore offre alla filantropia e ai suoi attori, la riforma deve essere considerata nel suo complesso, e non solo con riguardo alle norme specificamente dedicate agli EF. Ciò è anche conseguenza del fatto che la “nuova” filantropia o le “nuove frontiere” della filantropia hanno notevolmente esteso i confini concettuali ed operativi dell’attività filantropica, che oggi si articola su una pluralità di attori e di mezzi, anche mutuati dal settore *for profit* e dall’economia di mercato.

In effetti, filantropia è concetto ampio ed indefinito già su base etimologica. L’amore per l’uomo o per l’umanità è, invero, uno spirito che anima ed orienta, o quanto meno dovrebbe in principio animare ed orientare, tutti i soggetti che si muovono all’interno del perimetro del terzo settore, e non soltanto gli EF. Le finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale caratterizzano sul piano normativo tutti gli ETS e non solo gli EF, perché l’art. 4, comma 1, CTS (così come l’art. 8, comma 1, CTS, tra gli altri) li riferisce all’ETS in generale.

Anche quando si ricorda come nell’Ottocento il termine abbia acquisito un’accezione più specifica, venendo a designare le iniziative dei privati a favore del bene pubblico in campi come l’educazione, la sanità, la cultura, ecc.,⁴⁹ non si aggiunge granché di specifico, perché tutti gli ETS svolgono attività in favore del bene pubblico o, se si preferisce, del bene comune, nell’ambito di determinati settori, oggi specificamente individuati dall’art. 5 CTS.

La filantropia comincia a ritagliarsi un suo specifico campo concettuale ed operativo nel momento in cui la si ricollega all’idea di dono, beneficenza o più ampiamente erogazione gratuita di denaro, beni in natura o anche servizi, dal momento che la gratuità non è elemento essenziale della qualifica di ETS e perciò non caratterizza tutti gli ETS ma solo alcuni di essi. L’EF viene in tal modo a distinguersi senz’altro dagli ETS imprenditoriali e dall’impresa sociale, i quali perseguono i medesimi obiettivi ma mediante una modalità diversa, cioè l’attività d’impresa. Ma, a ben vedere, finisce anche per distinguersi dalle ODV che svolgono attività di interesse generale in modo

⁴⁹ Cfr. MIGLIETTA e QUAGLIA, *I nuovi orizzonti della filantropia. La venture philanthropy*, Assisi, 2014, 29.

prevalentemente gratuito sì, ma avvalendosi prevalentemente di volontari, ciò che invece non connota gli EF.

Insomma, la riforma ha in generale il pregio di assegnare alla filantropia e agli EF uno spazio particolare all'interno del terzo settore complessivamente considerato, e così contribuire non solo a rendere più specifica la cultura che li riguarda, ma anche le sue forme di aggregazione e rappresentanza. Resta tuttavia da valutare se la definizione legislativa di EF sia adeguata a ricomprendere tutte le tipologie di enti e di azioni che si suole, nella prassi, ricondurre alla filantropia “moderna”.

La filantropia, com'è noto e si è già premesso, è andata incontro nel corso del tempo ad un'evoluzione concettuale ed operativa particolarmente significativa, che ha riguardato i suoi obiettivi, metodi, soggetti ed attività, sostanzialmente al fine di renderla più efficace ed efficiente nel realizzare gli scopi di lotta alla povertà e di cambiamento ed innovazione sociale che si propone, come del resto è naturale e logico che sia, costituendo lo spreco di risorse qualcosa di deprecabile sempre e comunque, anche nel campo del terzo settore, della solidarietà e del dono.

La filantropia “tradizionale” si basa sulla beneficenza, la mera erogazione o il *grant-making*, da intendersi come attività contributiva “a fondo perduto” destinata a soddisfare determinati bisogni, ma non necessariamente preceduta da una valutazione approfondita delle ragioni dell'intervento filantropico, né seguita da un'analisi degli effetti prodotti dall'intervento sul soggetto o la comunità beneficiari dell'intervento. La filantropia “moderna” o *strategic, venture, high-engagement philanthropy*, invece, vuole innanzitutto comprendere adeguatamente le cause e le ragioni della povertà e del disagio sociale, al fine di predisporre strumenti ed interventi adeguati alla loro efficace soluzione; opera attraverso modalità diverse ed innovative, “su misura”, che vanno oltre il contributo a fondo perduto e possono anche comprendere partecipazioni al capitale di rischio, prestiti, emissione di obbligazioni o altri strumenti finanziari, ecc., e comunque strumenti che consentono di eseguire l'intervento filantropico in un orizzonte temporale pluriennale; intende svolgere un ruolo partecipativo durante il periodo in cui l'attività filantropica è in corso, anche al fine di “trasformare” i beneficiari dell'intervento, farli crescere, fornendo loro i mezzi per gestire in futuro, da soli, eventuali emergenze; è interessata a verificare l'impatto sociale dell'intervento filantropico; opera in collaborazione con vari soggetti; finanzia non soltanto organizzazioni di volontariato ed

altri enti di natura erogativa, ma anche imprese sociali ed enti a struttura imprenditoriale⁵⁰.

A noi pare che il CTS e le sue diverse disposizioni, ancorché da soli non sufficienti, possano significativamente contribuire allo sviluppo, oltre che della filantropia tradizionale (che sicuramente non cesserà di esistere), di un'attività filantropica così congegnata e con questi particolari obiettivi e strategie operative. Le ragioni a suffragio di questa conclusione sono numerose.

Come abbiamo in precedenza rilevato, il CTS eleva il livello di competenza e professionalità richiesto agli ETS e ai componenti dei suoi organi. In tal modo accresce il livello qualitativo sia degli EF sia degli ETS loro beneficiari.

In secondo luogo, le norme sulla trasparenza e i controlli favoriscono la verifica dell'operato degli EF e degli ETS beneficiari di interventi filantropici. Così è anche con riguardo all'obbligo di rendere pubblico il bilancio sociale, redatto secondo linee guida ministeriali che dovrebbero consentire di valutare anche l'"impatto sociale" dell'attività filantropica e di quella di interesse generale condotta dagli ETS beneficiari di interventi filantropici.

La riforma, poi, ha introdotto strumenti di finanza sociale, quali i titoli di solidarietà, di cui la *venture philanthropy* potrebbe utilmente avvalersi.

L'unità del terzo settore, pur nella varietà delle sue componenti; la creazione di un "sistema" di ETS variamente agevolata dal legislatore; la pluralità di modelli giuridici di ETS, nonostante il comune nucleo identitario, sono tutti fattori che ulteriormente contribuiscono allo sviluppo della filantropia in termini sia dimensionali sia qualitativi. Oggi, la platea di potenziali beneficiari "virtuosi" della filantropia si amplia, così come cresce la possibilità per l'EF di collaborare con altri soggetti del terzo settore (come le imprese sociali) al fine di realizzare congiuntamente interventi sociali che richiedono una pluralità di risorse e competenze diverse.

Tutto ciò senza contare gli importanti benefici fiscali che senz'altro contribuiranno allo sviluppo dell'attività filantropica e delle sue fonti di finanziamento.

Anche grazie alle novità legislative qui presentate (e per quanto il quadro legislativo sia senz'altro perfettibile)⁵¹, dunque, la fase attuale appare particolarmente favorevole

⁵⁰ Cfr. LETS, DYER & GROSSMAN, *What Foundations Can Learn from Venture Capital*, in *Harvard Business Review*, 1997, 36 ss.; MIGLIETTA e QUAGLIA, *I nuovi orizzonti della filantropia. La venture philanthropy*, cit., 37 ss.

alla filantropia, agli enti filantropici e al terzo settore in generale. Per cogliere queste nuove opportunità occorre conoscere bene la riforma ed è altresì necessaria quella voglia e capacità di sperimentare nuove forme e strumenti giuridici che gli operatori della filantropia e del terzo settore hanno sempre dimostrato di possedere.

⁵¹ Ricordiamo che entro un anno dall'entrata in vigore dei decreti di riforma è possibile per il Governo emanare un decreto legislativo correttivo.