



Quale Terzo Settore dopo la L. 104 del 2024? L'importanza di un'agenzia indipendente per tutto il No Profit



2024 ANNO IX NUMERO 17 – DOSSIER TERZO SETTORE

di Marco A. Quiroz Vitale - <https://doi.org/10.54103/2531-6710/25395>



QUALE TERZO SETTORE DOPO LA L. 104 DEL 2024? L'IMPORTANZA DI UN'AGENZIA INDIPENDENTE PER TUTTO IL NO PROFIT

Marco A. Quiroz Vitale

WHICH THIRD SECTOR AFTER L. 104 OF 2024? THE IMPORTANCE OF AN INDEPENDENT AGENCY FOR THE WHOLE NON-PROFIT SECTOR .

Riassunto

In questo contributo l'Autore analizza, in termini di sociologia e teoria generale del diritto, il concetto di Terzo settore, evidenziandone incoerenze e aporie alla luce delle ultime leggi dedicate a questo tema. Si conclude per la richiesta di una nuova Agenzia indipendente per il no profit, che conferisca nuova coerenza al rapporto tra Non profit Organizations ed Enti del Terzo Settore, e superi l'attuale metodo burocratico di regolazione per fare spazio alla capacità di autonomia, autodichia ed auto-organizzazione della società civile.

Parole chiave: Enti Terzo Settore, Legge n. 104 del 2024, Organizzazioni No profit, Autorità amministrativa indipendente

Abstract

This paper examines the Third Sector concept from sociology and general theory of law, with a focus on its inconsistencies and anomalies in light of the latest laws on this topic. The author concludes by calling for a new independent agency for non-profit organizations, which confers new coherence to the relationship between non-profit organizations and third-sector entities, and goes beyond the current bureaucratic method of regulation to make room for autonomy, self-determination, and self-organization of civil society.

Keywords: Third Sector Entities, Law n. 104 of 2024, Non-profit organizations, Independent administrative authority

Autore: Marco A. Quiroz Vitale, Professore associato e Coordinatore del Corso di Perfezionamento su Riforma del Terzo Settore e Impresa sociale, dell'Università degli studi di Milano.

Articolo soggetto a revisione tra pari a doppio cieco.

Articolo ricevuto il 27.1.24 approvato il 30.06.24.

1. Premessa: struttura e funzione nel campo No-Profit

Il Terzo Settore sembra essere entrato in una crisi profonda di identità pubblica. Sino all'avvio della riforma (nell'ormai lontano 2016) ed all'emanazione dei due decreti legislativi speculari n. 112 e n. 117 del 2017, dedicati rispettivamente all'Impresa sociale ed agli Enti del Terzo Settore, lo sviluppo del campo semi autonomo delle NPO (*non profit organizations*) rispondeva ad una logica essenzialmente autoreferenziale. I soggetti che ne facevano parte erano chiamati a darsi le proprie leggi (Autonomia) attraverso lo strumento dell'autonomia privata e statutaria nella cornice molto ampia del Codice civile e di alcune leggi di settore. Molto spesso le liti venivano risolte attraverso il ricorso alla giustizia domestica costituita dai collegi dei probiviri (Autodichia) e soprattutto era lasciato agli enti un governo ampio dell'organizzazione (Auto-amministrazione) interna oltre che della scelta delle finalità (componente teleologica) nella cornice ancora più ampia e omnicomprensiva della Costituzione (art. 12). L'identità delle NPO era costituita dal volontariato che non solo era presente nelle formazioni sociali più rappresentative del campo sociale (Organizzazioni di volontariato o di promozione sociale) ma tendeva a permeare anche i tipi giuridici non corporativi (si pensi alle atipiche Fondazioni di partecipazione o di comunità). Queste tre "A" del Non Profit: autonomia, autodichia e auto-organizzazione, rimangono a mio avviso i caratteri socio-giuridici distintivi del campo sociale considerato, ma nel più ristretto ambito del Terzo Settore questo trinomio è entrato progressivamente in tensione con la tendenza alla sempre più estesa regolazione eteronoma dello Stato.

La disciplina eteronoma, statale e regionale, che dagli anni 80 del secolo scorso ha assunto sempre maggior rilievo, ha tuttavia fatto emergere un principio di razionalità che governava, e governa, il campo del No Profit e cioè una stretta corrispondenza tra struttura (giuridico-amministrativa), e funzione (economico sociale) esercitata dalle organizzazioni (NPO). L'elemento di oggettiva complessità relativa era costituito dall'esistenza di un doppio binario di normazione da un lato il livello civilistico – fondato sulle strutture del Codice civile completate dalle norme speciali – e quello tributario. I due livelli di normazione nella storia del No Profit italiano – ma lo stesso può dirsi anche di altri ordinamenti giuridici – andavano a influenzarsi reciprocamente e potevano essere razionalizzati ricorrendo sempre a quella corrispondenza di fondo, di cui si era detto, cioè la congruenza della funzione colla forma, a cui il trattamento fiscale doveva essere in qualche modo subordinato, o meglio, a sua volta funzionalizzato; ciò che è avvenuto, in particolare, con l'introduzione della disciplina delle ONLUS. Il campo sociale del No Profit – riferimento socio-giuridico di cui non si può fare a meno di riferirsi anche dopo la riforma del Terzo Settore – è quindi caratterizzato da alcune forme giuridiche associate a strutture sociali ed economiche cui corrispondono dei modi di intendere "la partecipazione sociale collettiva delle persone", perché una caratteristica implicita ed un prerequisito indispensabile dei soggetti che fanno parte del campo del No Profit è che si tratta, indefettibilmente, di organizzazioni sociali e giuridiche di tipo collettivo. Ciò che vien in rilievo è, quindi, in ogni caso l'impegno individuale e personale ma all'interno di forme collettive di azione sociale. Occorre dunque, in sede di interpretazione della realtà, accordare prevalenza alla forma cioè alla natura degli enti perché il modo di agire collettivo dipende strettamente dalla natura delle NPO (No Profit Organizations). Ciascun ente opera conformemente alla propria natura che si comprende innanzi tutto analizzandone la forma giuridica, in ossequio al principio *agere sequitur esse*.

Negli ultimi anni, la crisi del Terzo Settore è divenuta palpabile anche a causa dei tempi troppo lunghi di avvio della riforma, la mancata entrata in vigore della disciplina fiscale e alcune importanti novelle che hanno reso ancor meno intellegibile il disegno riformatore: in particolare analizzeremo gli effetti della legge di bilancio 2020 e della Legge di semplificazione del terzo settore n. 104 del 2024. Perché la crisi di passaggio del TS non coinvolga tutto il campo sociale del No profit e non divenga cronica, occorre a mio avviso ripensare a quali soggetti si debbano fare carico del governo del terzo settore. L'esperienza della direzione ministeriale con la superfetazione di norme di rango secondario e le micro-riforme di segno divergente ci induce a riflettere sul ruolo positivo che ha svolto, in passato, e che potrebbe svolgere in futuro una Agenzia per il No Profit ed il Terzo Settore, cioè una Autorità amministrativa indipendente aperta ai contributi della società civile.

2. La genesi progressiva del Terzo Settore nel campo sociale delle *Non profit Organizations* (NPO).

La riforma del Terzo Settore ha fatto irruzione nel campo del No Profit andando a ridefinire il nesso forma-funzione che tuttavia non è spezzato ed anzi rimane un criterio interpretativo irrinunciabile.

Mi pare necessario ricostruire a grandi linee il quadro normativo su cui la Riforma ha inciso considerandolo in termini storico-teorici.

Già dagli '80 del secolo scorso si sono delineati i tre nuclei normativi che troveranno continuazione nel Codice del Terzo settore: (I) una legislazione civilistica speciale dedicata ad alcune particolari funzioni che le NPO possono svolgere nella società globale, prevedendo per esse norme promozionali, (II) norme di coordinamento tra l'attività delle NPO (già parzialmente qualificate Terzo Settore dal 2000 in poi) e quella degli Enti pubblici, e (III) norme fiscali di favore.

I) Nelle leggi speciali di quel periodo troviamo forme giuridiche come le Organizzazioni di volontariato o le Associazioni di promozione sociale, la cui struttura giuridica era frutto della combinazione tra la normativa del Codice Civile e l'autonomia privata. Per limitarci agli interventi maggiori ricordiamo le due più significative espressioni di associazionismo di partecipazione volontaria e sociale:

1) La Legge n. 266 del 1991 "Legge quadro sul volontariato" che ha consentito l'utilizzo di qualunque struttura (dove il termine generico *organizzazione* di volontariato) prevista dal I Libro del Codice Civile purché funzionale all'attività di volontariato, che doveva intendersi come quella prestata in modo "personale, spontaneo e gratuito, tramite l'organizzazione di cui il volontario fa parte, senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà".

2) La Legge n. 383 del 2000 "Disciplina delle associazioni di promozione sociale" aveva previsto l'utilizzo di strutture tipiche e atipiche come "le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni" purché funzionali alla "attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati".

Ciò che mi preme sottolineare è che la nascita di queste organizzazioni è avvenuta sulla spinta della pressione sociale di gruppi informali, movimenti, confessioni religiose per lo svolgimento di importanti funzioni sociali di cui le NPO si sono dimostrate capaci. La Legge, spesso reclamata dai *leaders* carismatici di questi movimenti, ha preso atto dell'affermarsi di strutture sociali le cui prestazioni “positive” sul corpo sociale dovevano essere disciplinate legalmente proprio per la loro incipiente importanza, dando loro una coerente (e non certo arbitraria) forma giuridica.

La realtà delle cose ha condotto alla forma giuridica e questa ha veicolato l'azione sociale collettiva.

La tecnica giuridica, in parte indipendente dall'autorganizzazione sociale, utilizzata in questi casi è consistita nell'adattare le strutture giuridiche tipiche del Codice civile (programmaticamente neutre rispetto alle finalità ideali) alle funzioni scelte dalla società civile, che si sono cristallizzate attraverso le pratiche sociali. Le leggi speciali, giunte al termine di questo lungo processo, hanno conformato l'autonomia privata imponendo, pertanto, alcuni requisiti strutturali per garantire autoritativamente (non per stravolgere), una certa coerenza tra struttura utilizzata e funzione perseguita. Questa *ratio* va individuata e conservata a mio avviso anche nella normativa *post*-riforma.

Un secondo gruppo di leggi speciali a cavallo del 2000 ha segnato, in qualche modo, il prevalere della funzione sulla struttura, in quanto ha ampliato il novero delle NPO o, meglio, ne ha ratificato l'ampliamento, aprendo a strutture giuridiche disciplinate dal V Libro del Codice. Si è dato così luogo a ibridazioni tra causa mutualistica dell'attività e scopo ideale o tra causa lucrativa dell'attività e scopo ideale. Possono essere evidenziati altri due pilastri di questo secondo gruppo:

3) La Legge n. 381 del 1991 “Disciplina delle cooperative sociali” – tuttora significativamente in vigore – ha sancito l'apertura del Terzo Settore ad enti che hanno una struttura giuridica totalmente diversa rispetto a quelli indicati sopra, essendo riconducibili alla categoria delle società cooperative. D'altra parte, la legge speciale che regola le cooperative sociali caratterizza queste imprese, tra le altre, per due caratteristiche peculiari: a) la finalità “di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini” b) la possibilità di accogliere “soci volontari”. Queste ed altre caratteristiche fanno delle Cooperative sociali un ente strutturalmente ibrido ma chiaramente funzionale ed orientato al perseguimento di finalità ideali che travalicano la semplice struttura mutualistica delle cooperative.

4) Infine, nel 2006, la prima disciplina dell'Impresa sociale ha ulteriormente approfondito la tendenza all'ampliamento della platea dei soggetti riconducibili alla nozione sociologica di Terzo Settore, includendovi – oltre ai soggetti disciplinati dal I Libro del Codice civile e alle Cooperative sociali – anche tutti Enti disciplinati dal V Libro del Codice. Infatti il Decreto Legislativo 24 marzo 2006, n.155 (Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118) stabilì che non solo le cooperative ma anche le società di persone e di capitali potessero assumere la qualifica di impresa sociale purché esercitassero “in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della *produzione o dello scambio di beni o servizi* di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale”, ed a patto che possedessero alcuni requisiti strutturali particolari: l'assenza dello scopo di lucro ed, in particolare, il divieto di distribuzione anche indiretta di utili e un assetto proprietario o una disciplina

del gruppo che evitasse manovre elusive della legge. La normativa in parola è stata successivamente integralmente riformata dal D.lgs 112 del 2017 che ha, in effetti, riordinato la materia, seguendo il solco della normazione precedente e perfezionandone la disciplina soprattutto sotto il profilo fiscale.

Anche questo passaggio storico è significativo perché in esso troviamo l'origine della dicotomia tra Enti del Terzo Settore (*breviter* ETS) Impresa e Cooperativa sociale, da un lato, ed ETS Diversi (da cooperative ed imprese) dall'altro che si è riprodotta nella riforma del terzo settore, delineando un dualismo che il Legislatore non è stato in grado di ricondurre ad unità (Quiroz Vitale 2024).

II) Un secondo gruppo di norme, quadro e secondarie, è intervenuta all'inizio del Secolo delineando, nel settore socioassistenziale, il primo nucleo definitorio di Terzo Settore, significativamente dedicato al rapporto tra tali Enti e il sistema di Welfare pubblico. Si prevedero, in forma sperimentale, alcune forme collaborative che hanno costituito i prodromi delle attuali discipline di “coprogettazione” e “programmazione”. In tal modo il lemma “Terzo Settore” è penetrato, progressivamente, nella terminologia legale. Il mutamento nel lessico giuridico è il riflesso del fatto che, in conseguenza dell'aggravarsi della crisi dello stato sociale, il sistema politico assieme a quello giuridico hanno preso a considerare con più attenzione il complesso del privato sociale che si è dimostrato non solo un terreno di consenso elettorale ma soprattutto uno strumento mediato di azione nelle politiche sociali. E' stato al riguardo decisivo il riconoscimento del valore che le formazioni sociali hanno saputo attribuire, nei decenni successivi alla rivoluzione culturale del '68, al loro agire, riformulandone il senso in relazione alla, connessa, necessità di creare una rete più efficiente di interventi pubblici e privati in molteplici campi sociali che lo Stato non era più in grado di gestire o controllare direttamente (Quiroz Vitale 2024). Il cambio di passo è stato segnato dalla approvazione della legge 8-11-2000 n. 328 la nota “Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali”, attualmente ancora in vigore, il cui art. 5 espressamente prevede che: *“per favorire l'attuazione del principio di sussidiarietà, gli enti locali, le regioni e lo Stato, nell'ambito delle risorse disponibili in base ai piani di cui agli articoli 18 e 19, promuovono azioni per il sostegno e la qualificazione dei soggetti operanti nel terzo settore anche attraverso politiche formative ed interventi per l'accesso agevolato al credito ed ai fondi dell'Unione europea”*. Tuttavia, nel 2000 mancava ancora persino una definizione univoca del termine; quindi per dare attuazione alla previsione del terzo comma dell'art. 5 della Legge quadro citata fu necessario un ulteriore intervento regolatorio. Per delimitare il Terzo Settore, si fece ricorso ad una fonte giuridica secondaria poco autorevole ma nella piena disponibilità dell'indirizzo politico del governo in carica: il D.P.C.M. 30 marzo 2001¹. L'atto di Indirizzo del Presidente del Consiglio dei Ministri, in un settore delicato come quello sociale, stabilì che *“si considerano soggetti del terzo settore: le organizzazioni di volontariato, le associazioni e gli enti di promozione sociale, gli organismi della cooperazione, le cooperative sociali, le fondazioni, gli enti di patronato, altri soggetti privati non a scopo di lucro.”* (L'art. 2 del DPCM cit.). Il termine “Terzo Settore” veniva quindi, per lo più, ricondotto all'area delle “organizzazioni non lucrative”, ricomprendendo tutti gli enti rispetto ai quali la

¹ “Le regioni, secondo quanto previsto dall'articolo 3, comma 4, e sulla base di un atto di indirizzo e coordinamento del Governo, ai sensi dell'articolo 8 della legge 15 marzo 1997, n. 59, da emanare entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, con le modalità previste dall'articolo 8, comma 2, della presente legge, adottano specifici indirizzi per regolamentare i rapporti tra enti locali e terzo settore, con particolare riferimento ai sistemi di affidamento dei servizi alla persona”. Art. 5 comma 3 della L. 8-11-2000 n. 328.

Legge impone il divieto di redistribuzione degli utili. Certamente questa normativa del 2000 ha costituito il primo nucleo attorno al quale il Dlgs 112 del 2017 ha tentato, in seguito, di costruire una specifica tipicità degli Enti del Terzo Settore (ETS). Appare però anche evidente che – a parte gli enti del patronato destinatari una disciplina *ad hoc* ed esclusi dal Terzo Settore – gli ETS Diversi (dalle imprese e dalle cooperative sociali) si sono costituiti grazie ad una logica specifica. Si tratta a nostro avviso della loro idoneità a costituire un interlocutore privilegiato per Comuni, Regioni, Aree Metropolitane e Amministrazioni statali nello sviluppo di forme non sinallagmatiche di collaborazione in virtù della loro natura *non imprenditoriale* e la funzionalizzazione della loro forma non lucrativa al perseguimento del Bene Comune.

La difficoltà di individuare una effettiva tipicità degli ETS in termini di Teoria Generale del Diritto, perdurano sino ad oggi; non è casuale quindi la tendenza a descrivere il Terzo Settore non come un “sistema” ma come un mero “insieme” di cui fanno parte alcuni soggetti giuridici discrezionalmente selezionati dal Legislatore. L’enumerazione dei soggetti giuridici e non la loro definizione ha costituito, invero, il modo indiretto e implicito di delimitare i confini del Terzo Settore, sin dalla prima introduzione di tale categoria giuridica, di cui tradizionalmente facevano parte le Associazioni di promozione sociale le Organizzazioni di volontariato, le Organizzazioni non Governative, le Cooperative sociali, le Mutue, le Fondazioni e le IPAB, i consorzi e i comitati e gli altri enti di diritto civile senza scopo di lucro².

III) Un terzo ed ultimo nucleo normativo concerne la disciplina fiscale dettata per il Terzo Settore. Non è questa la sede per ricostruire la complessiva evoluzione storica della normativa tributaria in questo ambito³ né la disciplina della tassazione riservata al no profit o delle agevolazioni previste per il Terzo Settore cui sono dedicati pregevoli studi cui si rinvia (Colombo 2020; Canè 2024). Tuttavia, occorre premettere che è necessario mantenere sempre netta la distinzione tra le categorie giuridiche di diritto privato e le strutture frutto della auto-organizzazione sociale cui abbiamo fatto prevalentemente riferimento sino a questo momento, da un lato, e quelle tributarie, dall’altro; perdere questo discrimine può condurre ad effettuare arbitrarie generalizzazioni o a prendere abbagli nel corso dei tentativi di comparazione giuridica, perdendo di vista le specificità delle varie regolazioni eteronome, pur all’interno di complesso quadro di insieme unitario. Seguendo Marino (2017:117), occorre riconoscere che quando ci si addentra nella materia tributaria il tema della “forma giuridica” e ancor più delle “finalità perseguite” vengono poste in secondo piano per lasciare il campo ad una distinzione parallela tra enti “non commerciali” ed “enti commerciali” che si incentra su un diverso criterio: “il tipo di attività svolta dall’ente”. È un errore pertanto pensare agli “Enti non commerciali” come un sinonimo di “Enti non profit”, o di “Enti del Terzo Settore”; infatti, nel sistema di diritto tributario con tale termine si designano “*gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali*” (art. 73, comma 1, lett. C TUIR). Sempre seguendo la logica sistematica del TUIR (Testo Unico Imposte sul Reddito, DPR 22 dicembre 1986, n. 917) ai fini della scelta dello statuto tributario strettamente legato all’oggetto esclusivo o principale dell’ente, occorrerà identificare *in primis*

² Per una rassegna di criteri definitori alternativi nel periodo storico considerato: Briganti (2000).

³ Si veda sul punto la efficace sintesi di Marino (2017)

“l’attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall’atto costitutivo o dallo statuto”⁴, e quindi l’attività principale, così determinata, dovrà essere qualificata come “commerciale” o “non commerciale”. A questo riguardo non è inutile rammentare che “un’attività è commerciale – ai sensi dell’art. 55 del TUIR – o quando rientra nell’elenco dell’art. 2195 c.c., a prescindere dall’organizzazione, oppure quando, se è diversa da quelle ivi previste, è svolta in forma organizzata: la dottrina maggioritaria evidenzia che, affinché sussista attività commerciale, è necessario anche che l’attività svolta sia contraddistinta dall’economicità, cioè la destinazione al mercato dell’attività svolta, anche ai fini dei risultati di gestione (che devono garantire almeno il pareggio tra entrate ed uscite). Addentrandosi nel Capo III del Titolo II del TUIR, poi, l’art. 149, comma 1 prevede la perdita della qualifica di ‘ente non commerciale’ qualora, indipendentemente dalle previsioni statutarie, lo stesso eserciti prevalentemente un’attività commerciale per un intero periodo di imposta.” (Marino 2017: 118).

In sostanza la stessa determinazione fiscale di *ente non commerciale* espone questi soggetti del sistema giuridico tributario, fisiologicamente, al rischio della “perdita” della qualifica a seconda dei risultati di gestione, di anno in anno. La precarietà dello statuto fiscale delle NPO e la scarsa coerenza con la loro netta identificazione socioeconomica e giuridica hanno condotto il Legislatore nel secolo scorso a realizzare una importante modifica che ha coinvolto, se non tutti, almeno i principali enti che oggi sono interessati dalla riforma del Terzo Settore. La scelta è stata appunto quella di dettare un criterio unificante del campo sociale delle NPO sia sul versante economico-aziendalistico e civilistico sia sul versante tributario, riconoscendo la unitaria ed autonoma caratterizzazione sociale di questo ambito, giustamente qualificato sociologicamente come privato sociale (Donati & Colozzi 2004). In questa fase, dunque, l’elemento teleologico aveva assunto rilevanza anche nel sistema giuridico tributario. Questa unificazione formale è stata realizzata dal D. Lgs. 4.12.1997 n. 460, “Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale” ha introdotto una speciale normativa di favore per le “Organizzazioni non lucrative di utilità sociale” (ONLUS).

La politica di incentivazione fiscale venne collegata allo svolgimento di specifiche funzioni nell’ambito di circoscritti, ma fondamentali, settori culturali, sociali e ambientali e si intrecciava sia con la struttura di base delle NPO sia con le altre strutture tipiche delineate in precedenza. La normativa fiscale delle ONLUS ha imposto, quindi, l’adozione di strutture di secondo grado che interagissero, in forma differente, a seconda che gli enti fossero già “funzionalizzati” o meno alla finalità di utilità sociale. Lo statuto fiscale ONLUS poteva, infatti, essere adottato da un insieme specifico di Enti (le associazioni, i comitati, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, oltre che le società cooperative) e si richiedeva a tali enti un adeguamento strutturale in funzione della finalità di utilità sociale; era richiesto infatti l’adeguamento dei rispettivi statuti ai requisiti di cui all’art. 10 del citato Decreto Legislativo. È interessante osservare che, per altro verso, la normativa si rivolgeva anche ad altre categorie di enti per i quali l’adeguamento non era necessario, in ragione della coerenza intrinseca tra le loro caratteristiche strutturali tipiche e la funzione promozionale perseguita attraverso lo strumento fiscale (ad esempio Organizzazioni di Volontariato e Cooperative sociali). Grazie alla normativa ONLUS, per oltre un ventennio, si è perciò dato rilievo

⁴ In assenza delle forme indicate, si guarderà all’attività effettivamente esercitata, come si fa ordinariamente per gli enti non residenti. Cfr. 73, comma 4 secondo periodo e 5, TUIR.

tributario alla “coerenza” tra forma e funzione garantendo la qualifica tributaria *de iure*, alle Organizzazioni di volontariato disciplinate dalla L.266/91 ed alle Cooperative sociali disciplinate dalla L. 381/91 (nonché i consorzi di cui all'articolo 8 della predetta legge n. 381 del 1991 che avessero la base sociale formata per il settanta per cento da cooperative sociali) cioè a due soggetti che, sotto il profilo strutturale-funzionale, abbiamo indicato come espressione caratteristica dell'evoluzione del campo sociale delle NPO dagli anni '90 del secolo scorso sino alla riforma del Terzo Settore. A questo secondo gruppo, seppur con specifici limiti, appartenevano anche le “ONLUS parziali” in ragione delle caratteristiche degli Enti: gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato aveva stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287.

Ma in cosa consisteva il *proprium* della discrimina fiscale delle ONLUS? Come sintetizza Cetra (2022) il punto focale è la de-commercializzazione posto che l'art. 12, 1° comma, d. lgs. 460/1997 escludeva la natura di attività commerciale, ai fini della determinazione della base imponibile per le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, se l'attività delle Onlus (qualunque fosse la sua natura) appariva strettamente necessaria per il raggiungimento degli scopi istituzionali e di solidarietà; da un punto di vista fiscale quindi la disciplina (art. 150 TUIR), faceva sì che assumessero la qualifica *di enti non commerciali* (art. 26, D.Lgs. n. 460/1997), de-commercializzando indiscriminatamente sia le attività istituzionali che quelle connesse, a prescindere dalle attività (commerciali o non) svolte dalle stesse.

3. Il caleidoscopio del Terzo Settore verso la novella del 2024

Il Terzo Settore sino alla Riforma del 2016 aveva ricevuto una scarsa attenzione da parte della dottrina giuridica cui è seguito un notevole interesse, forse eccessivo, negli ultimi anni creando un effetto distorsivo come se si cercasse di identificare un oggetto osservandolo attraverso un caleidoscopio.

La natura e l'estensione del presente contributo non ci permette di far altro che illustrare sinteticamente le problematiche più interessanti sotto il profilo teorico ed alcuni spunti di riflessione critica, ma andiamo per gradi.

Malgrado l'ampio ventaglio dei contributi rimangono irrisolti alcuni punti fondamentali e soprattutto il metodo per risolverli:

1. L'unitarietà (o meno) del concetto di ETS.
2. La rilevanza delle “forme” nella individuazione dei soggetti del terzo settore rispetto alle attività svolte.
3. Le clausole di “*non distribution constraint*” sono l'elemento unificante delle NPO ma occorre chiedersi se lo siano anche per gli ETS
4. Il regime fiscale adeguato per gli ETS Diversi (da imprese e cooperative sociali)

La questione della natura giuridica degli ETS e della presenza di una categoria unitaria a cui tali Enti appartengano è terreno di riflessione dei gius-pubblicisti, oltre che dei filosofi e sociologi della politica, stimolata in particolare dalla Sentenza della Corte costituzionale n. 131 del 2020. La categoria unitaria degli ETS si è ricostruibile, a mio avviso, principalmente dal punto di vista del rapporto tra Terzo Settore e Settore Pubblico.

Si deve riconoscere una condizione di vantaggio agli ETS che possono stipulare, in via privilegiata, convenzioni ed accordi con la P.A., possono operare in regime di accreditamento o attivarsi in sede di programmazione o coprogettazione; a partire da tale riconoscimento è poi possibile identificare la categoria degli ETS come quegli enti a carattere privato, rivolti a perseguire “il bene comune” (art. 1 Cts) indirizzando la propria azione verso finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (art. 4 Cts), e svolgendo “attività di interesse generale” (art. 5 Cts), senza perseguire finalità di lucro soggettivo (art. 8 Cts), ed essendo sottoposti a un sistema pubblicistico di registrazione (art. 11 Cts) e controllo (artt. 90 e ss. Cts), beneficiando perciò di un regime fiscale di favore (artt. 84 e ss. Cts). Sono questi i profili che rendono gli ETS idonei a realizzare forme di amministrazione condivisa con gli enti pubblici (art. 55-57 Cts).

Guardare al Terzo Settore attraverso la lente del diritto pubblico conduce, inevitabilmente, ad osservare questo campo sociale come un riflesso dell'intervento dello Stato Sociale nella società civile e costituisce la miglior risposta alla domanda su come possa l'autonomia privata, non imprenditoriale *for profit*, essere uniformata e integrata nel quadro degli interventi di Comuni, Città metropolitane, Regioni e amministrazioni dello Stato per raggiungere finalità di interesse pubblico o coordinarsi meglio con le politiche confessionali dello Stato.

Occorre convenire che questo angolo visuale è quello prevalentemente assunto dal Legislatore delegato che ha conformato la categoria degli ETS in continuità con la normativa degli anni '90 nell'ambito socio assistenziale analizzato *supra*, ove non causalmente per la prima volta compare in un testo di legge il termine “Terzo Settore”. Quindi se specificamente inteso come quel novero di enti idonei a collaborare con lo Stato apparato, in base al *principio di sussidiarietà*, per il perseguimento di rilevanti obiettivi pubblici, il Terzo Settore *come concetto giuridico* raggiunge il massimo di estensività, cioè riesce ad abbracciare effettivamente tutte le forme giuridiche normativamente etichettate come ETS perché sono tutte ampiamente fungibili nell'ottica della disciplina promozionale, finalizzata all'attuazione di forme di amministrazione condivisa. La Corte costituzionale, nella nota sentenza 131 del 2020, affronta il tema della riconducibilità al Terzo Settore delle “cooperative di comunità” previste dalla legge della Regione Umbria 11 aprile 2019, n. 2 ma pone il problema in termini più generali. Infatti, superato il problema delle cooperative di comunità che possono intendersi ETS in quanto imprese sociali, tuttavia il dato unificante, sempre da questo punto di vista, della categoria giuridica del Terzo Settore è la “*non sinallagmaticità*” del rapporto con la P.A., che coinvolge anche le organizzazioni del Terzo Settore che sono costituite in forma di impresa e che “esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale”. La Corte Costituzionale scrive a chiare lettere che “il modello configurato dall'art. 55 CTS, infatti, *non si basa sulla corresponsione di prezzi e corrispettivi dalla parte pubblica a quella privata*, ma sulla convergenza di obiettivi e sull'aggregazione di risorse pubbliche e private per la programmazione e la progettazione, in comune, di servizi e interventi diretti a elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, secondo una sfera relazionale che si colloca al di là del mero scambio utilitaristico” (Sent. Corte Cost. 131/2020 n.2.1). Questo concetto di Terzo Settore, pur manifestando il massimo di estensività, presenta anche un minimo di “intensività”. Il TS è espressivo del solo elemento teleologico ma non permette di cogliere le profonde differenze legate alla struttura degli Enti, all'attività esercitata in forma d'impresa o meno e alle differenti funzioni socioeconomiche

correlate alla struttura ed all'attività esercitata. La sua utilità è quindi limitata e solo in relazione ad essa può affermarsi la c.d. irrilevanza delle forme⁵.

Passiamo dunque al secondo punto. Nel dibattito suscitato dalla Riforma si è profilata una interessante ipotesi interpretativa cioè la neutralità delle forme giuridiche, con riferimento alle imprese sociali ma non solo (Cetra 2022). Sulla rilevanza delle forme nel pensiero moderno dopo le profonde riflessioni al riguardo di Georg Simmel⁶ molto si è scritto ma il tema può ancora essere sviluppato nella teoria generale del diritto, aperta alla riflessione dei giuristi della più varia provenienza; sia però sufficiente, in questa sede, ricordare come lo “spirito della modernità” per Simmel sia in perenne conflitto con le forme a cui non si riconosce, culturalmente, più alcuna fecondità e in vari settori si manifesta una certa insofferenza per le stesse. Sotto il profilo della soggettività giuridica il principio in parola, secondo un autorevole civilista è da intendersi criticamente come: “la facilità con cui gli operatori economici possono passare da un tipo all'altro, con la sola preclusione posta per l'uso della società semplice, che non può servire all'esercizio di attività commerciali, ha fatto sì che oggi essa superi persino i confini della generale categoria delle società. Così che accade di vedere costituite in forma di società organizzazioni che non hanno scopo di profitto e viceversa associazioni, nel senso stretto del termine, impegnate nello svolgimento di attività economiche a scopo di lucro. Lo sviluppo degli istituti e l'impostazione stessa del regime legale delle società hanno portato ad una libertà sconfinata e insindacabile dei privati nella scelta e, quindi in definitiva, alla ‘neutralità delle forme’; e quel che è peggio sembra che il sistema normativo abbia preso atto del fenomeno e ne riconosca indirettamente la piena legittimità” (Rescigno: 859). In questo quadro generale, si tende a riproporre in relazione agli ETS-Impresa sociale, il dibattito che, *mutatis mutandis*, ha coinvolto la disciplina delle società pubbliche in cui doveva realizzarsi la problematica compresenza di attività di impresa e attività pubblica. Rispetto alle attività di interesse generale la compatibilità è, a dire il vero, assai meno problematica, poiché si iscrive all'interno del perimetro della autonomia privata e la compatibilità tra attività di impresa e attività civiche, solidaristiche e di utilità sociale è prevista espressamente dalla legge: è cioè il D.lgs 112 a introdurre una deroga limitata al generale divieto di distribuzione degli utili, indispensabile per tutelare i soci privati, che non possono vedersi sacrificata totalmente la remuneratività del loro investimento; ed ovviamente il problema si pone solo in riferimento alle imprese sociali che hanno una struttura societaria (Vitali 2020). Tuttavia, proprio come avviene nelle società pubbliche, la distribuzione degli utili, sia pur nei limiti previsti dalla nuova normativa, è una mera eventualità. Prevale in ogni caso la necessità di garantire il perseguimento degli interessi generali – cioè il raggiungimento delle finalità civiche solidaristiche o di utilità sociale attraverso lo svolgimento delle attività di interesse generale, con modalità di impresa – che conduce in parte al superamento dello “scopo lucrativo” nelle società commerciali, le quali possono essere considerate, quindi, uno *strumento neutro* utilizzabile per finalità diverse, tra cui quelle pubbliche (cioè il perseguimento di un interesse pubblico), o di un interesse di carattere generale con finalità civica, solidaristica o di utilità sociale (nel Terzo Settore). La “neutralità delle forme” rispetto allo svolgimento all'attività di impresa prosegue, invero, anche sul

⁵ ‘Terzo Settore’ sarebbe dunque una nozione che avrebbe massima estensione (si può attribuire a tutti gli Enti che il legislatore indica senza riferimento a specifiche forme giuridiche) e minima intensione o comprensione (è al limite una nozione vuota) perché il concetto sarebbe povero di significato (Frisch 1969).

⁶ Così Simmel (1918), per un approfondimento mi permetto di rinviare al mio ultimo saggio in argomento (Quiroz Vitale 2022: 469-497).

versante opposto in quanto le strutture corporative o istituzionali, che sono utilizzabili anche per l'esercizio di imprese sociali, sono allo stesso tempo qualificabili ETS Diversi (dalle imprese e dalle cooperative sociali). Ogni ente di carattere privato *diverso dalle società* purché costituito per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale ma in forma “di produzione o scambio di beni o servizi” (art. 4 c.1 CTS) è, pur sempre, considerato ETS, ma non impresa sociale. Si crea in tal modo una anfibia sconcertante.

L'interprete può legittimamente interrogarsi sulla ratio di questa disciplina che consente agli enti costituiti ai sensi del primo libro del Codice Civile, strutturalmente inadatti alla distribuzione degli utili, di poter svolgere attività di impresa, non in via secondaria ma proprio come *attività principale o esclusiva* e lo possa fare sia assumendo la veste e lo statuto giuridico di impresa sociale – ai sensi del Dlgs 112 del 2017 – oppure di ETS Diverso dalla impresa e dalla cooperativa sociale – in forza del veduto art. 4 del Dlgs 117 del 2017 – e, parimenti, si possono sollevare legittimi dubbi sulle finalità che questa duplicazione di strutture, ma non di funzioni, possa realizzare.

La spiegazione più semplice, ma non per questo meno convincente, è che vi sia stato semplicemente un difetto di coordinamento tra i due decreti legislativi dedicati all'Impresa sociale e agli Enti del terzo settore, dovuta alla frette con cui il primo è stato emanato, scorporandolo del contesto del secondo, all'interno del quale l'esercizio di coordinamento avrebbe forse condotto ad esiti interpretativi diversi; la seconda ipotesi, meno generosa per il Legislatore, è che alcuni enunciati normativi a carattere generale e tralasciati inseriti nel D.lgs 117, hanno condotto a conseguenze non previste e non volute da chi ha tessuto la trama normativa della riforma, ma che tuttavia oggi per i destinatari delle norme aprono impreviste possibilità di azione sociale e per l'interprete costituiscono terreno esegetico non facile. Infine si può ipotizzare, realizzando una sorta di interpretazione evolutiva, che l'attività di impresa nel campo del Terzo Settore, *preclusa alle società*, cioè esercitabile dai soli ETS-Diversi, si ponga nel campo dell'economia sociale come modalità diversa “di stare” nell'economia di mercato senza che la divisione degli utili (con tutto ciò che in termini sociologici e filosofici prima ancora che economici significa) assuma alcun rilievo. Ovviamente, in tal modo si ripropone il discrimine costituito dalla forma giuridica, che in realtà continua a fare la differenza nel Terzo Settore, dal punto di vista dell'interesse generale.

In tal caso dovremmo riconoscere che il principio di neutralità delle forme si applica univocamente consentendo l'esercizio di attività di impresa tanto alle società quanto agli enti corporativi ed istituzionali del I Libro del Codice civile, pur con una diversità di fondo sulla possibilità di produrre lucro soggettivo se la finalità perseguita è di interesse generale; ma non biunivocamente restando le associazioni, le fondazioni e gli enti atipici diversi dalle società le uniche strutture idonee a perseguire fini ideali (in particolare civici, solidaristici e di utilità sociale nel TS) “in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità”, (Cetra 2022) e “di impresa dell'economia non capitalistica di mercato”, senza che le società commerciali possano spingersi oltre la ipotesi limita della Società Benefit.

Giungiamo quindi al terzo punto cui fare un breve cenno. La non distribuzione degli utili rimane l'unico elemento unificante del Terzo settore, con la parziale deroga relativa alle imprese sociali aventi struttura societaria? La “non distribution constraint”, per un verso, consente di unificare il terzo settore malgrado la dicotomia che nel Codice si delinea con assoluta perspicuità tra ETS Imprese e cooperative sociali, da un lato, e ETS Diversi (da imprese e

cooperative sociali dall'altro); una distinzione *sui generis* che non corrisponde strutturalmente alla distinzione tra enti privati di cui al primo libro del codice civile e società, né tra enti che esercitano attività di impresa ed enti che esercitano attività volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità. La distinzione si articola attraverso un intreccio di struttura e funzione che deve essere ancora meglio chiarita nella sua *ratio* ed è, in un certo senso, oggetto di cambiamento normativo e riflessione dottrinale, per cui ancora si attendono esiti definitivi; certamente il divieto di distribuzione degli utili è l'unico tratto realmente unificante, stante le differenze di regolamentazione e di ambito di attività. Il problema, che emergerà con tutta evidenza nel prossimo paragrafo, è tuttavia che il divieto di distribuzione degli utili non è un tratto distintivo unificante sufficiente a distinguere tra ETS e NPO, poiché tutti gli enti non profit condividono questa caratteristica, anche quelli che non assumono o non possono assumere, con la iscrizione al RUNTS, la qualifica di Enti del Terzo Settore; ne consegue che la "clausola di non distribuzione degli utili" è una condizione necessaria ma non sufficiente per identificare il Terzo Settore.

L'ultimo punto di osservazione del caleidoscopio del Terzo settore è quello della disciplina tributaria. È corretto guardare al Terzo Settore come un campo in cui lo Stato può effettuare interessanti scelte di detassazione o de-commercializzazione per operare politiche di welfare fiscale a favore di alcune fasce della popolazione meritevoli di sostegno economico pubblico, in chiave sostanzialmente redistributiva del gettito proveniente dalla tassazione generale. La riforma del Terzo Settore mentre ha dotato le imprese sociali di un adeguato regime fiscale, prima mancante, ha segnato un arretramento sotto il profilo del trattamento fiscale degli ETS Diversi (dalle imprese e dalle cooperative sociali) ed in particolare di quelli che sono impegnati in attività "di produzione o scambio di beni o servizi" (Gianoncelli, 2017: 303). Ciò ha introdotto un elemento di disarmonia grave nel sistema che rischiava – almeno fino agli interventi del Legislatore del luglio 2024 – di far propendere per la irragionevolezza delle scelte discrezionali del Legislatore ed il sospetto di incostituzionalità di certi esiti.

Un primo profilo di incostituzionalità si può adombrare rispetto alla violazione dei principi enunciati in *subjecta materia* dal Legislatore che – nel quadro di una revisione complessiva della definizione di ente non commerciale connessa alle finalità di interesse generale – aveva dato delega per l'introduzione un regime tributario di vantaggio che tenesse conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, del divieto di distribuzione, anche in forma indiretta, degli utili, degli avanzi di gestione e dell'impatto sociale delle attività svolte (Legge n. 106/2016, art. 9 comma 1 lett. a).

In altre parole, la Legge delega aveva fornito vincolanti indicazioni per una sostanziale estensione del regime ONLUS (vedi art. 150 del TUIR), di cui abbiamo detto nel precedente paragrafo, a tutti gli enti gli ETS, mettendo in secondo piano il tema dell'attività (commerciale o meno) esercitata, ciò avrebbe potuto ritenersi coerente con la neutralità (relativa) delle forme giuridiche di cui abbiamo cennato.

Il Codice del Terzo Settore – mentre ha mantenuto il regime fiscale ONLUS solo per il periodo transitorio ancora in vigore (articolo 101, comma 10, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117), e solo per ONLUS già costituite alla data antecedente l'avvio del RUNTS – ha al contrario introdotto un sistema tributario speciale per gli ETS di segno opposto; anziché andare verso una de-commercializzazione oggettiva delle attività di interesse generale, indipendentemente dalle modalità (imprenditoriali o meno) con cui esse vengono svolte, come sarebbe stato ragionevole attendersi, ha inteso ripiegare sulla logica dell'art. 73 del TUIR, di cui s'è detto, che opera una netta

distinzione tra gli enti commerciali (comma 1, lett. b) che hanno per oggetto esclusivo o principale, l'esercizio di attività commerciale, e gli enti non commerciali (comma 1, lett. c) che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale. Invece di privilegiare l'elemento teleologico il Legislatore Delegato, contravvenendo ai principi della Legge Delega, ha riproposto la rigida alternativa (commerciale o non commerciale), sulla base delle attività che vengono in prevalenza svolte dagli ETS in base ad una valutazione piuttosto complessa e certamente non tale da dare certezza giuridica al trattamento fiscale degli ETS né tale da rispondere agli obiettivi di semplificazione e razionalizzazione del sistema de Terzo Settore⁷.

La criticità, in termini fiscali e contabili, dei limiti stringenti derivanti dal binomio enti commerciali-enti non commerciali è stata giustamente evidenziata (Colombo 2020) e anche chi scrive non ha mancato di invocare un intervento chiarificatore del Legislatore⁸, apparendo incongruo, se non irragionevole, imporre indiscriminatamente l'adozione di sistemi contabili, controlli interni e modelli organizzativi ispirati al tipo giuridico della società commerciale di cui al V Libro de codice civile, anche ad ETS Diversi da imprese e cooperative. Tale "commercializzazione" è ancor meno comprensibile rispetto agli ETS fiscalmente non commerciali e civilisticamente dediti esclusivamente o prevalentemente allo 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. D'altro canto la presenza di ETS commerciali, epperò diversi dalle cooperative dalle sociali e dalle imprese sociali, si potrebbe giustificare più efficacemente attribuendo allo svolgimento da parte di questi Enti "ibridi" di una o più attività di interesse generale in forma di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, secondo regole non solo fiscali (sul solco delle ONLUS) ma anche organizzative (Mion 2022) diverse dalle imprese di tipo sociale; valorizzando così un settore di economia civile di mercato efficiente, capace di alta redditività, ma priva di ogni connotazione capitalistica (Zamagni 2007). Anche in questo caso le regole cui sottoporre gli ETS Diversi debbono essere nettamente caratterizzare in senso specifico e differente dalle imprese sociali, guardando prevalentemente al modello cooperativo più adatto a strutture corporative e democratiche come lo sono in maggioranza gli ETS ed individuando funzioni specifiche legate al modello teorico dell'economia civile di mercato (Bruni & Zamagni 2004; Freni 2015).

Nel senso di porre rimedio alle maggiori incongruenze, che anche noi, sommessamente, abbiamo cercato di segnalare, sembra essersi volto il Legislatore del 2024, sebbene ancor timidamente con la novella di Luglio. Infatti l'art.4 lettera c) della L. 104 ha emendato, innanzi tutto, l'art. 13 del CTS, per semplificare gli obblighi di tenuta

⁷ Per stabilire la natura commerciale o non commerciale dell'ETS, non si può far riferimento come per le NPO né all'art. 73, comma 4, né all'art. 149 del TUIR (che per gli ETS viene abrogato), quanto piuttosto a un confronto (vedi art. 79, comma 5 del D.Lgs. n. 117/2017) tra entrate istituzionali e entrate commerciali (Colombo 2020).

⁸ "L'ETS-Diverso commerciale è quindi attualmente, in termini teorici, una "categoria limite" che segna la discriminazione tra le categorie fondamentali ETS-Diversi (non commerciali) ed ETS Imprese, ma concretamente qualora un ente incorra nella qualificazione di ETS Commerciale ciò equivarrebbe ad una sanzione occulta, perché fiscalmente deteriore se non prodromica alla stessa perdita della qualifica di ETS. Arduo sarebbe poi cercare di individuare in positivo il ruolo degli ETS commerciali la cui unica facoltà potrebbe essere quella di esercitare "in forma di impresa commerciale" le attività di interesse generale enumerate dall'art. 5 del CTS e non previste per le imprese sociali: si tratta tuttavia di attività palesemente non adatte ad essere esercitate in forma di impresa come la "beneficenza", la promozione della "cultura della legalità" e "dei diritti umani, civili, sociali e politici" o la "protezione civile". La categoria di ETS Commerciale ha quindi una collocazione interstiziale che attrae l'attenzione da parte di quei soggetti che vogliono evitare di applicare alla propria attività lo statuto dell'impresa sociale pur avendone i requisiti e ciò pone alcuni dubbi sulla "meritevolezza", giuridica di questa categoria che il legislatore non ha sufficientemente chiarito" (Quiroz Vitale 2024:91)

delle scritture contabili, innalzando per gli Enti privi di personalità giuridica, i limiti quantitativi dei ricavi e delle vendite sotto i quali il bilancio può essere redatto nella forma del rendiconto di cassa; indicando inoltre degli ulteriori limiti, inferiori, che consentono a tutti gli Enti del Terzo Settore di annotare, nel rendiconto per cassa, le entrate e le uscite in forma aggregata; ne conseguirà l'adozione di nuovi modelli di bilancio che, in virtù della modifica dell'art. 13 comma V, potranno essere scelti anche dagli ETS Diversi dalle imprese sociali, ma iscritti nel Registro delle Imprese, con espressa deroga alle regole del Codice Civile. Sempre in tema di obblighi di bilancio, l'art.4 comma 1 lettera l) ha emendato l'art. 48 del CTS, fissando il termine "mobile" di 60 giorni dalla chiusura dell'esercizio per gli ETS "che esercitano la loro *attività esclusivamente o principalmente in forme di impresa commerciale* e, quindi, obbligati a tenere le scritture contabili di cui all' art. 2214 c.c." e 180 per gli altri ETS. Tra le modifiche organizzative più rilevanti, a parte la conferma della possibilità di tenere le assemblee da remoto, alle lettere e) ed f) del citato art. 4 sono stati elevati i limiti dimensionali in presenza dei quali gli artt. 30 e 31 del Codice del Terzo Settore impongono la nomina di un organo di controllo e la revisione legale dei conti, riducendo il novero degli Enti soggetti a tali obblighi: con un evidente arretramento della commercializzazione. Merita poi un cenno la modifica relativa alla nuova branca del Diritto del lavoro del Terzo settore, in tema di Associazioni di Promozione Sociale, infatti l'art. 4 comma 1 lettera g), consente a tali Enti di assumere lavoratori in misura pari sino al 20% del numero dei propri associati (invece del 5% precedentemente previsto)⁹.

4. La frammentazione della Riforma: dalla L. 30 dicembre 2020 n. 178 alla L. 104 del 2024

Le irresoluzioni della normativa e le ambiguità della politica economica dedicata al Terzo Settore con la conseguente crisi di fiducia ingenerata in un campo semi-autonomo abbandonato ad una riforma che dura da sette anni senza vedere l'epilogo del percorso, avrebbero condotto a conclusioni del tutto negative se non fossero intervenute due novelle che han ridestato interesse ed impulso alla riflessione sul Terzo Settore.

La prima è costituita dalla Legge 30 dicembre 2020 , 178 cioè la finanziaria 2021, in cui viene posto in discussione la specificità del Terzo Settore come ambito unico o privilegiato per perseguire finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale. A parte i riflessi fiscali dell'art. 1 comma 44, 45,46 e 47 della L. 178, troviamo nella Novella un enunciato normativo di notevole importanza sistematica.

Gli enti non commerciali (quelli di cui all'art. 73 del TUIR), "che esercitano, senza scopo di lucro, in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale", sono destinatari di una disciplina di favore quanto agli utili ai sensi dell'art. 1 comma 44 della citata Legge¹⁰.

⁹ Resta ferma la necessaria prevalenza dell'attività di volontariato degli associati e delle persone aderenti agli enti associati, in virtù dell'espresso richiamo all' art. 35 comma 1 del CTS.

¹⁰ "Gli utili percepiti dagli enti non commerciali di cui lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, o da una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di enti non commerciali, di cui alla lettera d) del comma 1 del medesimo articolo 73, che esercitano, senza scopo di lucro, in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale nei settori indicati al comma 45, non concorrono

La norma non sarebbe degna di nota in questo lavoro se non contenesse un rinvio al successivo comma 45 che individua, del tutto indipendentemente dal Codice del Terzo Settore, i settori in cui le attività di interesse generale (non meglio specificate e non riconducibili necessariamente all'art. 5 del CTS cui il Legislatore non rinvia) possono essere esercitate e che sono:

- a) famiglia e valori connessi; crescita e formazione giovanile; educazione, istruzione e formazione, compreso l'acquisto di prodotti editoriali per la scuola; volontariato, filantropia e beneficenza; religione e sviluppo spirituale; assistenza agli anziani; diritti civili;
- b) prevenzione della criminalità e sicurezza pubblica; sicurezza alimentare e agricoltura di qualità; sviluppo locale ed edilizia popolare locale; protezione dei consumatori; protezione civile; salute pubblica, medicina preventiva e riabilitativa; attività sportiva; prevenzione e recupero delle tossicodipendenze; patologia e disturbi psichici e mentali;
- c) ricerca scientifica e tecnologica; protezione e qualità dell'ambiente;
- d) arte, attività e beni culturali.

A parte l'importante inclusione *in via diretta* di alcuni ambiti espressamente esclusi dal Terzo Settore (come la *religione e lo sviluppo spirituale*) nella nuova nozione allargata di "interesse generale", troviamo altri settori tipici del Terzo Settore come il volontariato. Chi scrive trova in ciò conferma del fatto che il Terzo Settore sia una porzione del più vasto Settore Non Profit, di cui rimane parte integrate. Se ciò fosse vero, nulla osterebbe a creare organizzazioni di volontariato, o altri enti che assumano la configurazione *sostanziale* di ETS tipici, rimanendo però, volontariamente, al di fuori del Terzo Settore, e godendo di uno specifico riconoscimento e rilevanza di interesse generale al pari degli ETS, con accesso ad una disciplina fiscale privilegiata in qualità di enti non commerciali, con l'unico vicolo di destinare "l'imposta sul reddito delle società non dovuta in applicazione della disposizione di cui al medesimo comma 44 al finanziamento delle attività di interesse generale ivi indicate, accantonando l'importo non ancora erogato in una riserva indivisibile e non distribuibile per tutta la durata dell'ente" (art. 1 comma 46 L. cit.)¹¹. Alla luce di questa riformulazione continua dei concetti fondamentali, il compito di definire non solo giuridicamente ma soprattutto in termini teorici e sociologici il Terzo Settore si fa arduo perché il mosaico, già molto composito, di questa categoria giuridica sembra aver perso una importante tessera come *il perseguimento di finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale* che, al pari della clausola di *non distribuzione degli utili*, rimane elemento comune ad altre NPO e non più elemento distintivo o unificante.

Che il "ventre molle" della riforma del Terzo Settore sia costituito dalla disciplina fiscale e contabile è confermato dall'ultima novella: la L. 104 del 4 Luglio 2024, pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 168 del 19 Luglio che qui non si può commentare integralmente ma di cui si vogliono indicarne alcuni effetti, nel solco dell'evoluzione normativa e istituzionale che abbiamo delineato.

alla formazione del reddito imponibile nella misura del 50 per cento a decorrere dall'esercizio in corso al 1° gennaio 2021" (art. 1 comma 44, L. 178 del 2020).

¹¹ Per completezza si osserva che una norma specifica interessa le Fondazioni Bancarie che, pur incluse nel codice del Terzo settore, godono di uno statuto speciale che non esitiamo a definire privilegiato, per esse l'art. 1 comma 47 prevede che "l'imposta sul reddito non dovuta in applicazione della disposizione di cui al comma 44 al finanziamento delle attività di interesse generale ivi indicate, accantonandola, fino all'erogazione, in un apposito fondo destinato all'attività istituzionale".

Si sottolinea in particolare l'art. 4 comma 1 lett. o) che prevede la estensione di una norma transitoria dettata per le ONLUS (art.101 c.8), apparentemente di natura tecnica: la norma stabilisce che l'iscrizione nel RUNTS delle ONLUS, per le quali il passaggio non è automatico, non integra un'ipotesi di scioglimento e, quindi, non comporta alcun obbligo di devoluzione del patrimonio. La disposizione è in realtà di fondamentale importanza perché consente a molte NPO fiscalmente ONLUS – anche quelle che hanno esercitato prevalentemente attività di tipo commerciale (godendo delle norme fiscali di favore speciali analizzate *supra*) – di assumere la veste di ETS Diverso (dalle imprese sociali e delle cooperative sociali), pur continuando a svolgere sia attività non commerciale sia attività di produzione e scambio di beni servizi ma senza perdere il patrimonio sin qui accumulato come ETS commerciale. Questa regola, viene ora estesa a due ipotesi di ONLUS per le quali, tuttavia, l'iscrizione nel RUNTS non è normativamente consentita. Si tratta dei Trust ONLUS nei cui confronti si è formata una linea interpretativa contraria all'iscrivibilità al RUNTS e delle ONLUS controllate, di fatto o di diritto, degli Enti Esclusi, cioè quegli enti che non possono entrare a far parte del campo del Terzo settore (ad esempio sindacati, partiti politici, imprese commerciali o pubbliche amministrazioni). La L. 104 sostanzialmente garantisce, favorendola, la continuità operativa di simili Enti, fuori dal campo del Terzo Settore, cioè nell'esteso sistema socio-economico delle NPO senza perdere la base patrimoniale accumulata grazie al trattamento fiscale di favore precedente alla riforma del Terzo Settore. Ciò che la novella del 2024 impone è, però, che i contratti istitutivi dei Trust e gli statuti delle altre NPO, siano conformati in modo da prevedere espressamente lo svolgimento, con *modalità non commerciali*, delle attività di interesse generale elencate all'art.5, *senza finalità di lucro*, e che i beni al patrimonio siano *destinati stabilmente* allo svolgimento di tali attività.

La norma, apparentemente restrittiva, invece concorre a scardinare il concetto di Terzo Settore infatti si prende atto del fatto che al di fuori del perimetro del Terzo Settore normativamente delineato dall'art. 4 del Dlgs 117 del 2017 agiscono enti non profit (NPO), fiscalmente enti non commerciali, che, con pari dignità svolgono le stesse attività di interesse generale elencate nell'art. 5.

Gli interventi normativi richiamati, a mio avviso, hanno in qualche modo messo in discussione la stessa consistenza *ontologica* (e non solo complicato la definizione) del Terzo Settore, che non si pone più come un sistema chiuso ed impenetrabile come quello delineato dalla Corte costituzionale con la citata sentenza n. 131 del 2020.

Il campo del Non Profit sta riguadagnando terreno rispetto al Terzo Settore.

5. Un problema di regolazione, necessità di un' autonoma Agenzia delle NPO

Non è facile trarre organiche conclusioni al termine dell'analisi di una normazione così contraddittoria che si pone quale sovra struttura, ci si conceda il termine, rispetto ad una realtà sociale ancora solida e coerente come quella nel Non Profit italiano. Si propone, allora, un quarto punto di osservazione che è quello della teoria generale del diritto e della sociologia giuridica, che enfatizza le caratteristiche di autonomia, autodichia ed autoorganizzazione (le tre A) di cui il non Profit è dotato. Il punto di vista sociologico-giuridico e filosofico del diritto è quello che tende a prendere sul serio quegli stessi principi enunciati dal Codice del Terzo

Settore che persegue il fine di “sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune” (art.1), e che quindi fungono da criteri interpretativi generali. L'art 2 del CTS non solo riconosce il valore e la funzione sociale del Terzo Settore ma ne promuove “lo sviluppo salvaguardandone la spontaneità ed autonomia, e ne è favorito l'apporto originale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale”. Questi principi, che informano l'intero Codice, in qualche modo impediscono di aderire ad una visione del Terzo Settore come insieme di enti ancillari rispetto al sistema di Welfare State o come una forma ibrida di attività di impresa. L'approccio teorico più proficuo ritengo sia quello del pluralismo giuridico (Gurvitch 2014), che consente di considerare le organizzazioni della società civile come fonte di produzione giuridica; in quest'ottica la fonte più diretta di regolazione di tutti gli enti, compresi quelli del TS, sono ancora gli statuti ed i regolamenti che i consociati si danno. Solo questa prospettiva permette di salvaguardare nei fatti la spontaneità e l'autonomia delle società intermedie che sono in grado di darsi le proprie regole sia sociali che giuridiche, sia pure, queste ultime, all'interno della cornice di giustizia e legalità dello Stato. La teoria della neutralità delle forme deve fare i conti con la forma (l'anima) del Non Profit, all'interno del quale il Terzo Settore si iscrive, che non è calata dall'alto ma deriva dalle scelte di auto-organizzazione del sociale e dalle idealità cui si ispira.

Il rispetto dell'autonomia, il pluralismo giuridico e l'auto-organizzazione sociale mal si conciliano, a mio avviso, con un sistema di regolazione burocratico, basato sull'attribuzione al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, di penetranti poteri di vigilanza ed indirizzo.

Il problema che abbiamo cercato di evidenziare, in filigrana, con queste pagine è quello della latente tensione tra “autonomia”, che è l'origine e la fonte di vitalità del Non Profit, ed in esso del Terzo Settore, ed “eteronomia” cioè regolazione statale o sovranazionale che limita l'autonomia dei privati ma fornisce una cornice di legalità; abbiamo evidenziato che un eccesso di giuridificazione ha condotto alla conseguenza non voluta, ma inevitabile, di frammentazione giuridica di un settore, il Non profit, che condivide ancora ampiamente valori e ideali, scopi e strumenti di azione.

L'ipotesi che possiamo formulare è che una conciliazione tra questi due poli in tensione, autonomia ed eteronomia, si possa trovare ricorrendo a tecniche di regolazione diverse. Occorre perciò una tecnica che superi la frammentazione (Terzo Settore, Enti esclusi, Enti ecclesiastici e di culto, Enti sportivi dilettantistici, Fondazioni Bancarie, Enti non commerciali operanti nei settori di interesse generali previsti dalla legge 178/20, Enti non commerciali ex ONLUS) considerando il campo sociale del No Profit complessivamente e le esigenze peculiari del Terzo Settore, così come scolpito in Italia dal D.lgs 117/17. Questa forma di regolazione potrebbe essere una Autorità Amministrativa Indipendente dedicata non solo al Terzo settore ma a tutto il Non Profit, visti gli intrecci sociali e giuridici tra tutti gli enti di questo

settore allargato. Peraltro questa modifica regolatoria potrebbe contare su un autorevole precedente specifico: ricordiamo che un'Autorità di settore era stata istituita, originariamente, con la denominazione di Agenzia per le Onlus¹². Purtroppo, l'attività dell'Agenzia è presto venuta meno, a dodici anni dalla sua istituzione, essendo stata soppressa e le sue funzioni trasferite al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali in forza del Decreto Legge n. 16 del 2 marzo 2012 (art. 8 comma 23), convertito con modificazioni dalla Legge n. 44 del 26 aprile 2012. Questa decisione non è stata certo lungimirante, in quanto sono piuttosto le autorità amministrative indipendenti ad avere la capacità di favorire la *giuridificazione* dei rapporti sociali che fanno riferimento ad una "comunità sociale" che invoca la regolamentazione giuridica del proprio sottosistema sociale o vi concorre con i propri atti di autonomia o autodichia. Oggi più che mai, per superare le aporie normative e le irresoluzioni della politica, sarebbe necessario ricorrere all'attività di una Authority e pervenire, finalmente, ad una definizione condivisa di Terzo Settore, cioè avente valore giuridico ma frutto di una elaborazione dal basso che esprimesse un *eadem sentire* dei soggetti sociali facenti parte di questo campo sociale allargato¹³. L'influente giurista e filosofo del diritto statunitense, Lon Fuller (1960), ebbe ad osservare che molte Agenzie pubbliche sono state costituite proprio nella speranza che, attraverso la loro azione, si creasse un *corpus* di norme dal basso, capace di regolare un determinato settore sociale, soprattutto attraverso l'elaborazione di decisioni e di pareri o, più recentemente, grazie alle Linee guida delle Autorità amministrative. Fuller, grazie alla propria analisi, individuò due condizioni essenziali che devono essere create perché un'Authority possa produrre solidi principi decisionali.

- 1) La prima è che ci deve essere una *comunità extra-giuridica*, esistente o sul punto di venire a esistenza, da cui possano essere derivati dei principi decisionali; deve, però, esistere un campo sociale semi autonomo in grado di porsi come centro di produzione di norme sociali che aspirino a trasformarsi in giuridiche. In altri termini, la produzione giuridica delle Autorità amministrative indipendenti, come quelle descritte da Fuller, si allontanano fortemente dallo stile burocratico di regolazione perché consentono la partecipazione dei soggetti appartenenti al settore sociale regolato dall'Authority stessa¹⁴. Gli attori sociali collettivi, in casi come quelli della disciplina del no-profit, sono in grado di partecipare a quest'opera perché, sempre secondo Fuller, i principi di diritto stabiliti dai tribunali o dalle Agenzie pubbliche derivano a loro volta dalle esigenze intrinseche di questa comunità extra-legale di interesse.

¹² L'Agenzia fu costituita col Dpcm del 26 settembre 2000, in attuazione della delega prevista dall'art. 3, comma 190, della L. 23 dicembre 1996, n. 662 in materia di "Misure di razionalizzazione della finanza pubblica". Mentre col Dpcm 51 dell'11 maggio 2011 l'attività passò alla Agenzia per il Terzo settore, che tuttavia ha operato solo pochi mesi.

¹³ Ricordiamo a titolo esemplificativo la proposta definitiva, frutto dei lavori della Agenzia, di "Terzo Settore" come "l'ambito in cui agiscono soggetti collettivi privati che, senza scopo di lucro, svolgono attività di utilità sociale come espressione di solidarietà" così Rossi (2009: 16).

¹⁴ "La prima condizione per la nascita di una dottrina giuridica come sottoprodotto dell'aggiudicazione è, quindi, l'esistenza attuale o potenziale di una comunità extra-giuridica" (Fuller 1960: 6.).

- 2) La seconda condizione è che la procedura decisionale non deve, nel tentativo di mantenere e sviluppare la comunità extra-giuridica, assumere compiti per i quali è radicalmente inadeguata. L'aggiudicazione, infatti, può nutrire con profitto la comunità extra-giuridica e aiutarla a prender forma ma non può crearla *ex nihilo*¹⁵.

Ai problemi illustrati nel nostro contributo la risposta potrebbe provenire da una unica e forte Agenzia per il No Profit capace di coordinare le manifestazioni di ampio pluralismo di fatto che esprime strategie, interessi e modalità di azione sociale piuttosto diversi. Occorre un'armonizzazione prudente delle diverse istanze che vanno dall'impresa sociale al volontariato, dalla mutualità alla solidarietà e che non possono essere ricondotte ad unità, se non artificiosamente, a prezzo di una interpretazione riduttiva della realtà ma che vanno coordinate le une con le altre in una visione di "sistema". Solo così potranno valorizzarsi i legami del Terzo Settore con il campo sociale più allargato del No profit e consentire una crescita equilibrata di entrambi.

6. Riferimenti Bibliografici

- Briganti, R., (2000), "Organizzazioni non profit e ONLUS", in Quaderni de "Il Notariato", IPSOA, Milano.
- Bruni, L. & S. Zamagni (2004), Economia civile. Efficienza, equità, felicità pubblica, Bologna, il Mulino.
- Caillé A., (1991), Critica della ragione utilitaria, Bollati Boringhieri, Milano.
- Cetra, A. (2022), "L'impresa sociale nella riforma del terzo settore", in A. Fusar, A. F. (ed.), Il terzo settore tra pubblico e privato nella comparazione, Genova University Press, Genova: 97- 112.
- Colombo G. M. & M. Setti (2020), Terzo Settore, Aspetti civilistici contabili e fiscali, Wolters Kluwer, Milano.
- Donati P. & I. Colozzi (2004), Il privato sociale che emerge: realtà e dilemmi, Il Mulino, Bologna.
- Freni, F. (2015), "Enti ecclesiastici e associazioni etico-religiose in una new economy di comunione solidale. Per un'economia dal volto più umano" in Quaderni di diritto e politica ecclesiastica, Fascicolo 3,
- Frisch, J. C. (1969), Extension and Comprehension in Logic, New York, Philosophical Library,
- Fuller L. (1960), "Adjudication and the rule of Law", in American Society of International Law Proceedings, I.

¹⁵ "È da notare che il più grande fallimento del diritto amministrativo in America è avvenuto in relazione a quelle agenzie cui sono stati assegnati, o che hanno assunto su di sé, funzioni policentriche che hanno cercato di espletare secondo modelli aggiudicativi. Così è stato per il Consiglio dell'Aeronautica Civile e la Commissione Federale delle Comunicazioni. Entrambe queste agenzie hanno cercato di operare come tribunali aggiudicativi con la sola guida di mandati legislativi molto generali. Entrambe hanno fallito nel tentativo di costruire un corpo coerente di dottrina che possa essere definito un sistema di diritto. Entrambe hanno fallito, non perché non ci fosse niente di simile a una comunità extra-legale che esse avrebbero potuto contribuire a sviluppare, ma perché sono stati costrette, o hanno creduto di essere costrette, a creare e modellare quella comunità attraverso procedure aggiudicative. Le carenze della comunità così costruita, così come i troppo frequenti allontanamenti dai caratteri giudiziali propri di entrambe le agenzie, sono similmente attribuibili a un tentativo di usare modalità aggiudicative per l'espletamento di funzioni per le quali non sono adatte. È come se le corti di common law, invece di stabilire norme per la conclusione e l'interpretazione dei contratti, si fossero sentite obbligate fin dall'inizio a scrivere i contratti per le parti, e avessero tentato di tenere un'udienza separata per ogni clausola del contratto mentre questo veniva scritto" L. Fuller, cit., p. 6-7.

- Gianoncelli, S. (2017) "Regime fiscale del Terzo Settore e concorso alle pubbliche spese", in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 3.
- Gurvitch G. (2014), *Sociologia del diritto*, Pgreco Edizioni, Sesto San Giovanni.
- Marino G. (2017), "Terzo Settore: inquadramento generale nel sistema delle imposte sul reddito", in M.A. Quiroz Vitale, Sergio Ricci, *Il Terzo Settore tra continuità e riforma*, Maggioli.
- Mion G. (2022), *Percorsi di sostenibilità per aziende non profit. Dentro e oltre la riforma del Terzo Settore*. Giappichelli, Torino.
- Quiroz Vitale, M.A. (2020 a), "La disciplina generale degli enti del terzo settore", in M.A. Quiroz Vitale, Sergio Ricci, *La codificazione del Terzo Settore*, Maggioli, p. 16
- Quiroz Vitale, M.A. (2022), "La modernidad liquida y la debilidad de la ley", in Quiroz Vitale M.A. & D.G. Chavez de Paz, *La Debilidad de la Ley: Ensayos de Sociología del Derecho*, Lima, pp. 469-497.
- Quiroz Vitale, M.A. (2024), "Il Welfare fiscale e la Riforma del Terzo Settore in Italia" in G. Ragucci, *Fisco, Responsabilità Sanzioni*, Giappichelli, Torino.
- Rescigno, P. (2000), *Manuale di diritto privato*, Giuffrè, Milano.
- Rossi, E. (a cura di) (2009), "Proposta per una riforma organica della legislazione sul Terzo settore", *Areté*, 3, 2009
- Vitali, M. L. (2020), "Riforma del «terzo settore», nuova disciplina dell'impresa sociale e regole societarie" in *Osservatorio del diritto civile e commerciale*, 1, gennaio
- Vivoli, G. (2023), "Ragionevole ma non troppo: la Corte costituzionale indica come correggere l'agevolazione fiscale per l'acquisto di ambulanze prevista dal Codice del Terzo Settore," in *SeD Società e diritti*, *Rivista elettronica*, V. 8 N. 15: *Solidarietà, Economia e Terzo Settore* (a cura di Antonio Mitrotti), pp.189-209
- S. Zamagni (2007), "L'emergenza dell'economia civile" in *Autonomie locali e servizi sociali*, 1, aprile,