

1. La Riforma del Terzo settore e la sua attuazione

Luca Degani

Con il presente contributo, si procede ad una prima analisi del contenuto della Riforma del Terzo settore mediante una panoramica dei decreti attuativi adottati pochi giorni fa dal Governo; si tratta di una sintetica lettura, in un'ottica prevalentemente di legislazione civile e amministrativa, senza pretesa di esaustività, anche in ragione della complessità della nuova disciplina, a cui potranno seguire specifici approfondimenti.

1. La legge delega

La Riforma del Terzo settore avviata nell'agosto del 2014 aggiunge oggi un altro significativo tassello al suo pieno compimento. Sono infatti stati adottati tre decreti attuativi della legge n. 106/2016 ⁽¹⁾ di delega al Governo per la riforma del Terzo settore. I tre provvedimenti riguardano:

- l'istituto del cinque per mille (d.lgs. n. 111/2017) ⁽²⁾;

⁽¹⁾ Legge 6 giugno 2016, n. 106 – Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale (G.L. n. 141 del 18 giugno 2016).

⁽²⁾ Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 111 – Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell'articolo

- la revisione della disciplina dell'impresa sociale (d.lgs. n. 112/2017) ⁽⁹⁾;
- il Codice unico del Terzo settore (decreto legislativo in via di pubblicazione).

La legge delega prevedeva un ampio intervento di riordino della disciplina del Terzo settore, da sempre caratterizzata per la sua disomogeneità, richiedendo l'adozione di decreti delegati finalizzati:

- a) alla revisione della disciplina del titolo II del libro primo del codice civile in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro, riconosciute come persone giuridiche o non riconosciute;
- b) al riordino e alla revisione organica della disciplina speciale e delle altre disposizioni vigenti relative agli enti del Terzo settore, compresa la disciplina tributaria applicabile a tali enti, mediante la redazione di un apposito codice del Terzo settore;
- c) alla revisione della disciplina in materia di impresa sociale;
- d) alla revisione della disciplina in materia di servizio civile nazionale.

- In particolare il legislatore fissava quali obiettivi dei citati decreti:
- riconoscere, favorire e garantire il più ampio esercizio del diritto di associazione e il valore delle formazioni sociali liberamente costituite, ove si svolge la personalità dei singoli, quale strumento di promozione e di attuazione dei principi di partecipazione democratica, solidarietà, sussidiarietà e pluralismo, ai sensi degli articoli 2, 3, 18 e 118 della Costituzione;
 - riconoscere e favorire l'iniziativa economica privata il cui svolgi-

9, comma 1, lettere c) e d), della legge 6 giugno 2016, n. 106 (G.U. serie generale n. 166 del 18 luglio 2017).

(9) Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112 - Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106 (G.U. serie generale n. 167 del 19 luglio 2017).

- mento, secondo le finalità e nei limiti di cui alla presente legge, può concorrere ad elevare i livelli di tutela dei diritti civili e sociali;
- assicurare, nel rispetto delle norme vigenti, l'autonomia statutaria degli enti, al fine di consentire il pieno conseguimento delle loro finalità e la tutela degli interessi coinvolti;
 - semplificare la normativa vigente, garantendone la coerenza giuridica, logica e sistematica.

2. L'impianto del Codice del Terzo settore – Gli enti del Terzo settore

L'adozione del Codice del Terzo settore rappresenta il primo tentativo nel nostro ordinamento di unificare e armonizzare, laddove possibile, la disciplina, fino ad oggi stratificata e disorganica, relativa ai soggetti no profit. Con ben 104 articoli il provvedimento mira a regolamentare molteplici aspetti della materia, come si vedrà nel prosieguo. In ogni caso la piena realizzazione e attuazione della Riforma attende l'adozione di numerosi decreti ministeriali.

La prima importante novità riguarda l'istituzione di una nuova categoria generale sotto il nome di enti del Terzo settore (ETS), nella quale (art. 4) vengono ricondotti "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".

Possono dunque qualificarsi ETS quei soggetti già con propria qualifica e caratteristiche specifiche (OdV, APS, impresa sociale...) oppure quei soggetti di natura privata che operano senza scopo di lucro,

svolgendo attività di interesse generale ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore.

Con la nuova categoria si è proceduto, tra l'altro, all'abrogazione della normativa in tema di Onlus, acronimo che, a partire dalla piena operatività della Riforma, andrà così a scomparire, con effetti fiscali-tributari che sono delineati dal nuovo regime fiscale introdotto dalle norme attuative.

3. Presupposti per l'assunzione della qualifica di ETS

Il Codice disciplina e delinea dunque le attività di interesse generale (art. 5) nonché istituisce il Registro unico del Terzo settore (art. 11 e artt. 45-54), che con l'assenza dello scopo di lucro (secondo i limiti di cui all'art. 8) costituiscono gli elementi necessari per l'assunzione da parte degli enti della qualifica di ETS.

Il presupposto dell'esercizio di attività di interesse generale, in via esclusiva o principale, deve trovare corrispondenza nell'elenco, molto ampio, delle attività stabilito dall'art. 5 ⁽⁴⁾. Nell'elenco si ritrovano

⁽⁴⁾ L'art. 5 prevede il seguente elenco delle attività di interesse generale:

a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;

b) interventi e prestazioni sanitarie;

c) prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;

d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;

e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse natu-

alcune attività, già conosciute in tema di Onlus (l'ora abrogato art. 10

rali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi;

f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;

g) formazione universitaria e post-universitaria;

h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;

i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;

f) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;

k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;

l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;

m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;

n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;

o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;

p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo

del d.lgs. 460/1997) ed altre che rappresentano un'assoluta novità; tra queste ultime basti citare a titolo esemplificativo:

- formazione universitaria e post-universitaria;
- organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;

recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106;

q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;

r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;

s) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;

i) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;

u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;

v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della non-violenza e della difesa non armata;

w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;

x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;

y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;

z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

- alloggio sociale;
- agricoltura sociale;
- riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

Indubbiamente, ancora prima di considerarne gli effetti giuridici, la norma attesta un pensiero del legislatore molto diverso da quello che ha ispirato la normativa degli anni '90, in particolare quella in tema di Onlus; se allora si è costruito l'impianto normativo sul concetto di perseguimento di finalità solidaristica attraverso lo svolgimento di *attività di utilità sociale* (si vedano la legge quadro sul volontariato e il d.lgs. del 1997 sulle Onlus), nel quale il concetto di risposta ad un bisogno di un soggetto svantaggiato era l'aspetto dirimente, oggi si concepisce il soggetto appartenente all'ETS secondo la logica dell'*attività di interesse generale*, ossia nella dimensione dell'ampio ventaglio di tutto ciò che possa addurre benefici per l'intera società civile.

L'ambito delle attività si estende inoltre (art. 6) alle "attività diverse" da quelle di cui all'elenco sopra (art. 5), a condizione che siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale e purché indicate nell'atto costitutivo e nello statuto (i criteri e i limiti sono demandati ad un successivo decreto ministeriale).

Infine, sempre in relazione alle attività, viene definita la raccolta fondi (art. 7), intesa come "il complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un ente del Terzo settore al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale"; sicuramente di estrema rilevanza il riconoscimento che l'attività di raccolta fondi possa essere svolta anche in forma organizzata e continuativa, superando il concetto di occasionalità.

Oltre alla conformità dell'attività svolta all'elenco delle attività di interesse generale, l'ulteriore requisito ai fini dell'assunzione della qualifica di ETS risulta l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore, alla cui disciplina di istituzione e funzionamento sono dedicati gli artt. 45-54; tale registro sarà tenuto Ministero del lavoro e delle politiche sociali ed operativamente gestito su base territoriale e

con modalità informatiche in collaborazione con ciascuna Regione e Provincia autonoma.

4. Gli adempimenti connessi alla qualifica di ETS

L'assunzione della qualifica di ETS comporta l'adempimento degli obblighi disposti dal Codice del Terzo settore in materia di: uso della denominazione sociale (art. 12); tenuta delle scritture contabili e bilancio (art. 13); bilancio sociale (art. 14); tenuta libri sociali (art. 15) e lavoro negli enti del Terzo settore (art. 16).

È sancito inoltre l'obbligo, in caso di destinazione del patrimonio per lo scioglimento (art. 9), di ottenere il previo parere positivo da parte del Registro unico nazionale del Terzo settore per la devoluzione del patrimonio residuo ad altri enti del Terzo settore secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale; gli atti di devoluzione del patrimonio residuo compiuti in assenza o in difformità dal parere, continua l'art. 9, sono nulli.

Tale vincolo, esteso all'intera gamma degli ETS, non può che destare qualche perplessità in ordine alla libera autonomia degli enti, la cui lesione sembra essere significativa.

5. Associazioni e fondazioni: requisiti soggettivi e la semplificazione del riconoscimento giuridico

Seppure la legge indichi tra l'oggetto della delega, all'art. 1, comma 2, lett. a) ⁽⁵⁾, la revisione del codice civile, nella sua attuazione non

⁽⁵⁾ Art. 1, comma 2: con i decreti legislativi di cui al comma 1, nel rispetto e in coerenza con la normativa dell'Unione europea e in conformità ai principi e ai criteri direttivi previsti dalla presente legge, si provvede in particolare:

è stato seguito quanto richiesto dalla delega: ad oggi le norme civilistiche in materia di associazioni, fondazioni e comitati restano in vigore, anche se il Codice del Terzo settore regola alcuni aspetti prettamente connessi alla disciplina civilistica.

Infatti l'intero titolo IV del Codice del Terzo settore introduce disposizioni per le associazioni e le fondazioni; è importante sottolineare che tali regole non hanno una portata generale a tutti questi enti come quelle del codice civile, ma si riferiscono solo a quelle associazioni e fondazioni che si qualificano come ETS.

In tal senso sono previsti all'art. 21 gli elementi essenziali da prevedere nell'atto costitutivo e nello statuto (tra gli altri, l'attività di interesse generale che costituisce l'oggetto sociale).

Da rilevare è senz'altro la previsione della semplificazione della procedura di acquisto della personalità giuridica, per cui viene superato l'attuale sistema dell'autorità tutoria, a favore di una verifica da parte del notaio della sussistenza delle condizioni previste dalla legge per la costituzione dell'ente, nonché del patrimonio minimo necessario (art. 22, comma 4), e del relativo deposito sempre da parte del notaio presso l'apposita sezione del Registro unico, secondo le procedure dettate dall'art. 22.

Ad oggi assistiamo pertanto ad un doppio binario: il mantenimento del regime del d.P.R. n. 361/2000 per l'acquisto della personalità giuridica in capo agli enti che non assumono la qualifica di ETS e il nuovo regime di cui al Codice del Terzo settore per gli ETS.

Peraltro, solo per le fondazioni con qualifica di ETS, è disposto che i controlli e i poteri di cui agli articoli 25, 26 e 28 del codice civile siano esercitati dall'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore.

a) alla revisione della disciplina del titolo II del libro primo del codice civile in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro, riconosciute come persone giuridiche o non riconosciute.

Ulteriori disposizioni regolamentano la procedura di ammissione a carattere aperto delle associazioni, alla regolamentazione e funzionamento dell'assemblea, nonché delle sue competenze inderogabili, così come per l'organo di amministrazione.

Similarmente al diritto societario viene introdotta la fattispecie del conflitto di interessi, con l'espressa applicazione dell'articolo 2475-ter del codice civile.

Ed ancora dal diritto societario viene contemplata l'applicazione diretta di alcune norme in materia di responsabilità degli amministratori, dei direttori, dei componenti dell'organo di controllo e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti (rispondono nei confronti dell'ente, dei creditori sociali, del fondatore, degli associati e dei terzi, ai sensi degli articoli 2392, 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis, 2395, 2396 e 2407 del codice civile e dell'articolo 15 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, in quanto compatibili).

Altro profilo di novità riguarda la previsione della nomina di un organo di controllo, che nelle fondazioni è sempre obbligatorio e nelle associazioni solo nei casi previsti dall'art. 30, comma 2, al quale sono attribuiti compiti anche rilevanti, quali la vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione (anche con riferimento alle disposizioni del d.lgs. n. 231/2001), sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento, nonché il monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

I componenti dell'organo di controllo possono in qualsiasi momento procedere, anche individualmente, ad atti di ispezione e di controllo, e a tal fine possono chiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari.

6. Gli ETS di diritto

Il Codice passa in rassegna i soggetti che sono automaticamente ETS (particolari categorie di ETS) per via della sola qualifica soggettiva; si tratta di:

- organizzazioni di volontariato;
- associazioni di promozione sociale;
- enti filantropici;
- reti associative;
- società di mutuo soccorso.

Oltre a questi soggetti sono ricomprese nella categoria degli ETS sia le imprese sociali, disciplinate specificatamente con apposito decreto (d.lgs. n. 112/2017), nonché le cooperative sociali per le quali continua ad operare la legge 381/1991 e che dunque assumono di diritto anch'essi la qualifica di ETS.

Di indubbio rilievo e novità è l'identificazione della categoria degli enti filantropici nonché delle reti associative.

Gli enti filantropici sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione riconosciuta o di fondazione al fine di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale, riprendendo e ampliando quello che per dottrina e giurisprudenza è stato sempre considerato il modello della "fondazione di erogazione".

Particolare attenzione è dedicata al volontariato, non solo relativamente alle OdV per le quali è disposta l'abrogazione della legge n. 266/1991 con la nuova disciplina di cui agli artt. 32-34, ma anche attraverso la definizione di volontario (e attività di volontariato) e la promozione della cultura del volontariato (artt. 17-19), nonché con la riorganizzazione sostanziale dei Centri di servizio per il volontariato (artt. 61-66).

Per le reti associative sono previsti requisiti per la costituzione (art. 41, comma 1) e se costituite a livello nazionale possono, tra le altre attività, esercitare la "promozione e sviluppo delle attività di controllo,

anche sotto forma di autocontrollo e di assistenza tecnica nei confronti degli enti associati”.

7. *Impresa sociale*

Il fatto che si sia dedicato un provvedimento specifico all'impresa sociale fa evidentemente intuire, nella prospettiva della riforma, l'attenzione che il Governo ha dedicato a questa fattispecie.

Con il d.lgs. n. 112/2017 è disposto che possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, compresi quelli costituiti in forma societaria, che, esercitano senza scopo di lucro in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, tra quelle già indicate all'art. 5 del Codice (si veda elenco sopra), con la sola aggiunta del microcredito (ai sensi dell'articolo 111 del d.lgs. n. 385/1993).

In ogni caso, solo per le imprese sociali, è considerata comunque di interesse generale, indipendentemente dal suo oggetto, l'attività d'impresa nella quale sono occupati (art. 2, comma 4 del d.lgs. n. 112/2017):

a) lavoratori molto svantaggiati ai sensi dell'articolo 2, numero 99), del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, e successive modificazioni;

b) persone svantaggiate o con disabilità ai sensi dell'articolo 112, comma 2, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, e successive modificazioni, nonché persone beneficiarie di protezione internazionale ai sensi del decreto legislativo 19 novembre 2007, n. 251, e successive modificazioni, e persone senza fissa dimora iscritte nel registro di cui all'articolo 2, quarto comma, della legge 24 dicembre 1954, n. 1228, le quali versino in una condizione di povertà tale da non poter reperire e mantenere un'abitazione in autonomia”.

Per quanto riguarda le cooperative sociali e i loro consorzi, di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, è stabilita l'acquisizione di diritto della qualifica di imprese sociali.

Sono espressamente esclusi dal novero delle imprese sociali (art. 4) quegli enti sottoposti all'attività di direzione e coordinamento di un'impresa sociale da parte di pubbliche amministrazioni (oltre che da società costituite da un unico socio persona fisica ed enti con scopo di lucro) ⁽⁶⁾, laddove il decreto considera "esercitare attività di direzione e coordinamento il soggetto che, per previsioni statutarie o per qualsiasi altra ragione, abbia la facoltà di nominare la maggioranza dei componenti dell'organo di amministrazione dell'impresa sociale". Tale previsione, almeno attenendoci ad una prima interpretazione letterale, rischia di escludere dalla possibilità di qualificarsi come impresa sociale la gran parte delle *ex* IPAB privatizzatesi a partire dagli anni '90 (per via amministrativa, giudiziale e poi normativa) che per la loro storia, pur originandosi come soggetti privati, hanno mantenuto nomine pubbliche degli amministratori, soprattutto da parte degli enti locali.

Nomine, si noti, determinate prevalentemente dalla volontà di privati donatori a garanzia della continuità delle attività assistenziali benefiche.

È di immediata evidenza il paradosso di tale norma; se fosse interpretata letteralmente, rischierebbe l'esclusione dal novero delle imprese sociali e ancor più in generale dagli ETS (vista la reale difficoltà di conformarsi alla disciplina fiscale degli ETS) delle fondazioni e associazioni che operano a favore di minori, anziani, disabili ed altre categorie di fragilità, che rappresentano l'origine del privato sociale italiano (Opere pie, Enti morali, IPAB, ecc.), fino ad oggi, tra l'altro, riconosciute nel regime di favor delle Onlus, quali soggetti che esercitano attività di utilità sociale.

⁽⁶⁾ L'art. 4, comma 3, del d.lgs. n. 112/2017 specifica che: "3. Le società costituite da un unico socio persona fisica, gli enti con scopo di lucro e le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, non possono esercitare attività di direzione e coordinamento o detenere, in qualsiasi forma, anche analoga, congiunta o indiretta, il controllo di un'impresa sociale ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile"

8. I rapporti con la P.A.

Una parte del Codice è dedicata alla disciplina dei rapporti degli ETS con la pubblica amministrazione. In particolare si richiama la possibilità di attuare forme di collaborazione attraverso gli strumenti della co-programmazione, co-progettazione e accreditamento; ciò non rappresenta alcuna rilevante novità, tanto che si contestualizzano tali modalità di collaborazione entro i confini della legge, n. 241/1990, nonché delle norme relative alla programmazione sociale di zona.

Nei confronti di OdV e APS, iscritte da almeno sei mesi nel Registro unico, viene mantenuta la facoltà di stipulare convenzioni finalizzate allo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali di interesse generale, se più favorevoli rispetto al ricorso al mercato, che prevedano esclusivamente il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate.

In relazione al tema dell'affidamento dei servizi da parte della P.A. ci si aspettava qualche attenzione in più da parte dei decreti attuativi, anche in considerazione della legge delega che prevedeva, tra l'altro, l'individuazione di "criteri e modalità per l'affidamento agli enti dei servizi d'interesse generale, improntati al rispetto di standard di qualità e impatto sociale del servizio, obiettività, trasparenza e semplificazione e nel rispetto della disciplina europea e nazionale in materia di affidamento dei servizi di interesse generale (...)" (si veda art. 4, comma 1, lett. o) della legge n. 106/2016).

9. La nuova disciplina fiscale

Sotto il profilo della riforma sulla disciplina fiscale, il Codice supera, almeno in parte, il concetto tipico per le Onlus di presunzione di non commercialità dell'attività (basti pensare all'art. 10 del d.lgs. n. 460/1997), istituendo un regime di *favor*, stabilendo che "Le attività di interesse generale di cui all'articolo 5, ivi incluse quelle accreditate

o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, l'Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento".

L'introduzione del criterio del non superamento dei costi effettivi pone indubbiamente in capo agli enti la necessità di una valutazione ponderata circa la scelta che ritengono di fare, soprattutto rispetto a quella parte di no profit che, per molteplici motivi, non può rientrare nell'impresa sociale (soprattutto legati alle particolari forme di governance proposte), e che in ogni caso svolge attività con una piccola o media marginalità annua, sempre finalizzata allo svolgimento delle attività istituzionali.

10. Il sistema di controlli

L'impianto normativo del Codice introduce un sistema complesso di controlli. Nello specifico, l'art. 91 introduce specifiche sanzioni a carico dei rappresentanti legali e dei componenti degli organi amministrativi, per i casi di:

- distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate;
- devoluzione del patrimonio residuo effettuata in assenza o in difformità dal parere dell'Ufficio del Registro unico nazionale;
- utilizzo illegittimo dell'indicazione di ente del Terzo settore, di associazione di promozione sociale o di organizzazione di volontariato oppure i corrispondenti acronimi, ETS, APS e OdV.

L'articolazione delle attività di monitoraggio, vigilanza e controllo prevede l'attribuzione al Ministero del lavoro e delle politiche sociali delle seguenti funzioni:

- a) la vigilanza sul sistema di registrazione degli enti del Terzo settore ed il monitoraggio dello svolgimento delle attività degli Uffici del Registro unico nazionale del Terzo settore operanti a livello regionale;
- b) la promozione dell'autocontrollo degli enti del Terzo settore autorizzandone l'esercizio da parte delle reti associative nazionali iscritte nell'apposita sezione del Registro unico nazionale e dei Centri di servizio per il volontariato accreditati;
- c) la trasmissione alle Camere, entro il 30 giugno di ogni anno, di una relazione sulle attività di vigilanza, monitoraggio e controllo svolte sugli enti del Terzo settore.

Restano fermi i poteri delle amministrazioni pubbliche competenti in ordine ai controlli, alle verifiche ed alla vigilanza finalizzati ad accertare la conformità delle attività di cui all'articolo 5 alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio.

L'ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore territorialmente competente esercita le attività di controllo, nei confronti degli enti del Terzo settore aventi sede legale sul proprio territorio, per quanto riguarda (art. 93):

- a) la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore;
- b) il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;
- c) l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore".

Per questa tipologia di controlli è ammesso l'esercizio anche da parte delle reti associative e degli enti accreditati come Centri di servizio per il volontariato (nei confronti dei rispettivi aderenti). In ogni caso l'attività di controllo espletata dalle reti associative nazionali e dai Centri di servizio per il volontariato autorizzati ai sensi del presente articolo è sottoposta alla vigilanza del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

È anche previsto che le amministrazioni pubbliche e gli enti territoriali che erogano risorse finanziarie o concedono l'utilizzo di beni immobili o strumentali di qualunque genere agli enti del Terzo settore per lo svolgimento delle attività statutarie di interesse generale, dispongano i controlli amministrativi e contabili sul corretto impiego delle risorse pubbliche, finanziarie e strumentali, ad essi attribuite.

Resta in capo all'Amministrazione finanziaria il potere di controllo in merito ai controlli fiscali ed al possesso dei requisiti richiesti per fruire delle agevolazioni fiscali previste per i soggetti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore; l'art. 94, in particolare, richiede espressamente che in presenza di supposte violazioni l'ufficio che procede alle attività di controllo ha l'obbligo, a pena di nullità del relativo atto di accertamento, di invitare l'ente a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento.

Particolare regime di controlli è dettato dall'art. 15 del d.lgs. n. 112 per le imprese sociali.

11. Conclusioni

È di particolare rilievo comprendere l'effettiva entrata in vigore della complessiva disciplina del Codice unico del Terzo settore.

Pur in attesa, oltre dei svariati provvedimenti attuativi della riforma, di una possibile circolare interpretativa, vi sono però alcune certezze.

La prima è che, fino all'istituzione del Registro unico nazionale, non si possono costituire ETS. O meglio, gli unici soggetti che possono qualificarsi come tali fino alla data d'istituzione del Registro (non prima della metà del 2018) sono le OdV, le APS e, con un parziale paradosso, le Onlus; a condizione che, questi tre soggetti, risultino iscritti ai relativi registri come previsto dall'art. 101, comma 3. In particolare l'art. 101 dispone espressamente, al comma 2, che, "fino all'operatività del

Registro unico nazionale del Terzo settore, continuano ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti nei Registri Onlus, Organizzazioni di volontariato, Associazioni di promozione sociale e Imprese sociali che si adeguano alle disposizioni del presente decreto entro diciotto mesi dalla data della sua entrata in vigore". Di particolare rilievo è la previsione, sempre nel comma 2, che, "Entro il medesimo termine, esse possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria".

Nel regime di passaggio, soprattutto per gli enti che ad oggi hanno qualifica di Onlus, il comma 8 prevede che "La perdita della qualifica di Onlus, a seguito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale degli enti del Terzo settore, anche in qualità di impresa sociale, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente (...)". Ed allo stesso modo, "Per gli enti associativi, l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, anche in qualità di impresa sociale, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente (...)".

L'entrata in vigore è poi dettagliata dal Codice rispetto all'applicazione del Titolo X del Codice, ossia la parte riguardante il regime fiscale degli ETS, per il quale è prevista l'applicazione "agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro".

Di particolare interesse il fatto che, per quanto riguarda le Odv e le APS, le stesse vedano all'art. 102, comma 1 abrogate le loro leggi di riferimento - legge n. 266/1991 e n. 383/2000 - ma mantengono l'iscrizione ai propri registri con l'onere, entro diciotto mesi dall'entrata in vigore del decreto, di adeguarsi alle previsioni degli articoli 32 e seguenti per le OdV e gli articoli 35 e seguenti per le APS.

Per le Onlus, invece, lo stesso articolo 102 dispone l'abrogazione del d.lgs. n. 460/1997 per quanto concerne gli articoli da 10 a 29. La

stessa norma però dispone che l'efficacia abrogativa sia condizionata all'avverarsi tanto dell'entrata in vigore del Registro unico, quanto dell'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 10, comma 10, prevedendo poi che l'abrogazione decorra solo dal periodo d'imposta successivo all'ultimo di questi due atti.

È evidente che, dopo tale termine per le Onlus non di diritto – ossia Odv e Cooperative sociali – sarà necessaria una scelta di nuova qualificazione soggettiva laddove intendessero mantenersi nel novero degli ETS.

In conclusione, il tema che dovranno affrontare le Onlus non di diritto, e sul quale il tempo delle scelte non potrà essere che dopo la metà del 2018, sarà la valutazione di opportunità e possibilità di acquisire la qualifica di ETS semplice piuttosto che quella d'impresa sociale o, anche nella libertà delle forme, valutare percorsi di differenziazione soggettiva come ad esempio tra elemento patrimoniale e quello delle attività.