

## LA PREVENZIONE DEI FENOMENI DI ABUSO DEL DIRITTO NELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

di **ALBERTA MARTINI BARZOLAI**

*Articolo del 19 settembre 2018*

ISSN 2420-9651

*L'approfondimento pone in luce i fenomeni di abuso del diritto riscontrabili nel settore del non profit e analizza le disposizioni della Riforma del Terzo settore che hanno introdotto strumenti ed istituti atti a prevenire o sanzionare le forme di abuso. Sono evidenziate, infine, le criticità della Riforma che potrebbero, in assenza di adeguati correttivi, paralizzare la concreta operatività degli auspici proclamati sin dalla legge delega n. 106 del 2016.*

SOMMARIO: 1. Premessa: l'abuso del diritto negli enti non profit. - 2. La prevenzione dei fenomeni di abuso nella legge delega n. 106 del 2016. - 3. L'attuazione degli auspici di riforma nel c.d. Codice del Terzo settore. - 4. Lo stato dell'arte e le criticità della riforma. - 5. Considerazioni conclusive. - 6. Riferimenti bibliografici

### **1. Premessa: l'abuso del diritto negli enti non profit.**

L'approvazione della recente riforma del Terzo settore ([d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117](#) che ha visto la luce dopo un lungo e travagliato percorso [1], seguito a numerosi tentativi infastidi di porre mano alla normativa inerente il settore *non profit* [2]) è un'occasione propizia per riflettere sugli aspetti della nuova disciplina che hanno cercato di porre in luce e soprattutto di prevenire fenomeni di abuso nel settore in questione. È noto invero anche ai non addetti ai lavori che, sebbene il settore *non profit* sia riconosciuto nell'immaginario pubblico come un fenomeno tendenzialmente omogeneo e positivo, si tratta comunque di un ambito spesso caratterizzato da rischi elevatissimi di abuso, troppo spesso sottovalutati.

Ci si riferisce in particolare ai casi più o meno recenti giunti agli onori della cronaca in cui alcuni enti *non profit* sono stati costituiti con lo scopo di raccogliere fondi privati o finanziamenti pubblici per emergenze più o meno contingenti e, in seguito, si è scoperto che in verità i proventi raccolti erano destinati all'impiego illecito o distribuiti tra privati mossi da finalità tutt'altro che benefiche. Ancora, non occorre scavare troppo indietro nel tempo per ricavare esempi tangibili di scandali – alcuni peraltro ancora lungi dall'essere chiariti in sede giudiziaria – quali “Mafia Capitale”, la “Missione Arcobaleno”, i casi recenti in cui l'accoglienza è divenuta occasione di speculazione da parte di alcune ONG o i fondi raccolti per una finalità politica o di utilità sociale sono stati invece impiegati per sostenere spese personali di esponenti politici o loro famigliari e, ancora, i fenomeni in cui dietro un ente formalmente “*non profit*” si nascondeva una vera e propria impresa dedita all'esercizio occulto di attività esclusivamente commerciali.

Anche solo ricordando alcuni recenti episodi, si comprende dunque come la teoria dell'abuso del diritto trovi una specifica applicazione con riferimento agli enti del settore *non profit*.

L'abuso del diritto si configura, come noto, qualora un soggetto ponga in essere un comportamento apparentemente conforme all'esercizio di un suo diritto, ma, in concreto, in contrasto con le ragioni giustificative della situazione giuridica soggettiva accordata dall'ordinamento e, in particolare, al fine di ottenere risultati differenti rispetto a quelli avuti di mira dalla norma attributiva della posizione di vantaggio e con ingiustificata e sproporzionata compressione della sfera giuridica dei terzi [3].

Ebbene, nel settore *non profit* tali pratiche di abuso, intese in senso per il vero più lato

della tradizionale definizione di abuso del diritto elaborata in dottrina e giurisprudenza [4], possono concretizzarsi quanto meno in tre macro-categorie di ipotesi.

*In primis* l'ente può abusare della veste giuridica di “*non profit*” e, in particolare, dell'alone di fiducia che usualmente si riconduce a tale figura, per compiere operazioni illecite che portano vantaggi economici o di altro tipo agli amministratori o ad eventuali “soci occulti” e, al contempo, perseguono una scarsa o nessuna utilità sociale. In tal caso, più che di abuso del diritto strettamente inteso, l'ente costituito per fini illeciti o per scopi egoistici approfitta dell'immagine positiva pressoché automaticamente collegata al settore *non profit* per ottenere dei vantaggi quali ad esempio la raccolta di fondi o finanziamenti pubblici o l'affidamento di incarichi che diversamente non potrebbe conseguire in tale misura. In tali fattispecie, stante il mancato perseguimento di alcuna utilità sociale e la violazione del divieto di distribuzione degli utili o del patrimonio, l'abuso della qualifica soggettiva di ente senza scopo di lucro è manifesto. In altra accezione, l'abuso del diritto nel settore *non profit* può configurarsi laddove il soggetto abusi della diversa soggettività dell'ente affinché sia attribuito a quest'ultimo anziché alle persone che si nascondono dietro tale entità lo svolgimento di attività o la proprietà di patrimoni. Un fenomeno simile può aversi nel caso in cui invece la persona fisica “sottostante” abusi della personalità giuridica attribuita all'ente *non profit* riconosciuto al fine di attenuare la propria responsabilità patrimoniale rispetto al regime generale derivante dell'applicazione dell'[art. 2740 c.c.](#), oppure con lo scopo di godere di una autonomia patrimoniale perfetta differente da quella che gli spetterebbe in altra veste soggettiva, ad esempio in forma societaria [5]. Anche in tali ipotesi, dunque, l'ente personificato come *non profit* abusa del regime di responsabilità limitata garantito dall'ordinamento per fini diversi da quelli sottostanti alla elaborazione della personalità giuridica. Per tutti gli enti, infatti, l'autonomia patrimoniale perfetta viene accordata dall'ordinamento in quanto le persone associate perseguono uno scopo di natura ideale e, nel caso degli enti *non profit*, anche una finalità di interesse generale benefica e in ragione di ciò vi è l'incentivo a perseguire tale fine mediante lo svolgimento di un'attività “rischiosa” o comunque scarsamente remunerativa con la “garanzia” da parte dell'ordinamento di una limitazione di responsabilità [6]. Pertanto, ove all'esercizio dell'attività dell'ente *non profit* sia sotteso il perseguimento di uno scopo egoistico o addirittura illecito non vi è alcuna ragione per cui il legislatore debba garantire una particolare forma di responsabilità patrimoniale diversa da quella prevista

dall'[art. 2740 c.c.](#), oppure per altre figure previste in ambito societario.

La terza forma di abuso riscontrabile nella pratica è quella che emerge in maniera più evidente in relazione agli enti del terzo settore di cui il presente contributo intende occuparsi [7]. Si tratta in particolare di quella macro-categoria di casi di abuso del regime agevolativo che viene garantito dal legislatore sia da un punto di vista fiscale che civilistico al fine di sostenere e promuovere l'esercizio di attività di interesse generale da parte di enti diversi dallo Stato e da soggetti che operano secondo le regole del mercato. È noto infatti che, ben prima dell'elaborazione della definizione legislativa di "ente del terzo settore" ad opera del d.lgs. n. 117 del 2017, gli enti *non profit* sono stati disciplinati dal punto di vista fiscale a seconda della figura soggettiva che assumevano per l'esercizio delle loro attività di interesse generale da un «groviglio» [8] di numerose norme settoriali intese a garantire una fiscalità di vantaggio, agevolazioni fiscali a donatori a fronte del conferimento di fondi o beni, favorire la raccolta di fondi privati o finanziamenti pubblici, accordare particolari limitazioni di responsabilità, ecc. Ebbene, tale legislazione di sostegno del settore *non profit* trova la sua ragione giustificativa, in linea di principio più che condivisibile, nella finalità di utilità sociale perseguita da tali enti; tuttavia, ciò non toglie che tale regime agevolativo deve essere bilanciato da un efficace sistema di oneri a carico dei beneficiari e di controlli che consentano di assicurare l'effettivo perseguimento dell'interesse generale, senza però comprimere eccessivamente la libertà di associazione e l'autonomia degli enti [9]. Infatti, la sola qualifica di ente "*non profit*" non assicura di per sé sola il concreto assolvimento di compiti di interesse generale e che non avvengano arricchimenti personali o fenomeni elusivi. Sorge, dunque, l'esigenza di monitorare l'attività effettivamente svolta, i reali benefici conseguiti in termini di utilità sociale e verificare la sussistenza di indici rivelatori di fenomeni abusivi, poichè ove l'ente sia mosso da scopi distanti o totalmente diversi da quelli di interesse generale che connotano il terzo settore è necessario che esso sia immediatamente privato della possibilità di usufruire del regime di vantaggio riconosciuto agli enti *non profit* e che siano, al contempo, sanzionate le persone che hanno abusato della qualifica soggettiva di ente *non profit* godendo di un regime fiscale e di responsabilità di cui non erano meritevoli in ragione dell'attività svolta, oppure arricchendosi personalmente, svolgendo attività in conflitto di interessi con lo scopo avuto di mira dall'ente o, ancora, perseguendo uno fine egoistico nell'ambito di uno spazio protetto precluso invece alle altre società lucrative

e, soprattutto, sottraendosi allo statuto dell'imprenditore commerciale e al fallimento [10].

Tale snodo risulta, tuttavia, doppiamente problematico nell'ambito del terzo settore in quanto, da un lato, trattasi di una cerchia di soggetti in cui, a differenza che nelle imprese lucrative, mancando una titolarità della gestione, è assente un sistema di "autocontrollo interno" [11]. A fronte di tale debolezza strutturale del settore, dunque, è indispensabile che la mancanza di interessi proprietari sia colmata da oneri di rendicontazione, pubblicità e trasparenza e da controlli sulla gestione che garantiscano la correttezza dei comportamenti degli amministratori, l'adeguatezza del patrimonio dell'ente quale garanzia e un impiego razionale delle risorse in funzione del perseguimento dell'interesse generale.

L'ulteriore problema è dato dal fatto che tali misure di controllo e prevenzione erano, invece, totalmente assenti nello scarno *corpus* normativo del libro I del codice civile che, in origine, era l'unico deputato a regolamentare l'attività degli enti collettivi non societari. A fronte dello sviluppo e della significativa espansione del c.d. Privato Sociale, tuttavia, il quadro normativo del codice civile si è rivelato ben presto lacunoso e incoerente rispetto alla realtà del settore *non profit* ormai completamente diversa da quella esistente al tempo della sua emanazione. Ma la carenza più grave del codice civile si è rilevata l'inefficienza del sistema dei controlli per un verso obsoleti e per l'altro assenti in alcuni momenti determinanti della vita dell'ente [12].

A tale lacuna sul piano della prevenzione dei fenomeni di abuso e della previsione di un adeguato sistema di controlli ha, invece, cercato di porre rimedio la riforma del terzo settore di cui ald.lgs. n. 117 del 2017, la quale ha operato in chiave preventiva e sanzionatoria al fine di evitare fenomeni di abuso, espungere dal terzo settore gli enti non meritevoli dello statuto di favore riservato e soprattutto tutelare l'immagine positiva del terzo settore per favorire un clima di fiducia nello stesso anche da parte dei beneficiari delle attività di interesse generale e soprattutto dei finanziatori e donatori [13].

Occorre infatti considerare che, vista l'importanza che assume l'attività svolta da tali istituzioni soprattutto a fronte di carenze dello Stato e del mercato, e tenuto conto dell'espansione del terzo settore, è sempre più sentita la necessità di favorire nella collettività e negli enti finanziatori un clima generale di stima e fiducia che consenta una proliferazione della c.d. economia civile e soprattutto garantisca che il terzo settore

abbia le risorse adeguate per conseguire le finalità di interesse generale per cui si è sviluppato: in tal senso ha cercato di operare anche la recente riforma del terzo settore, sin dagli auspici espressi nella [legge delega n. 106 del 2016](#).

## 2. La prevenzione dei fenomeni di abuso nella legge delega n. 106 del 2016.

La [l. 6 giugno 2016, n. 106](#), recante «delega al Governo per la riforma del Terzo Settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale» veniva alla luce due anni or sono, dopo un lungo e travagliato percorso volto a raccogliere le numerose istanze di riforma e di semplificazione della frastagliata legislazione di privilegio prevalentemente di carattere fiscale, ma con indiscutibili riflessi di natura civilistica dedicata al settore *non profit*.

Nell'ottica di stabilire quali enti fossero davvero meritevoli di uno statuto di favore in ragione delle attività di interesse generale perseguita, la [legge delega n. 106 del 2016](#) ha posto sin da subito le basi della definizione di "Terzo settore", individuando il suo ambito di operatività non più solo in negativo con riguardo all'assenza scopo di lucro, ma richiedendo anche la presenza di ulteriori elementi distintivi. A mente dell'[art. 1, comma 1, l. n. 106 del 2016](#) «per **Terzo settore** si intende il complesso degli **enti privati** costituiti per il perseguimento, **senza scopo di lucro**, di **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale** e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano **attività di interesse generale** mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi» [14]. La legge delega, dunque, restringe l'ambito di operatività della riforma ad una cerchia più ristretta rispetto al settore *non profit*, precisando che sul piano civilistico, al fine della configurazione di un ente di terzo settore, accanto all'assenza dello scopo di lucro è necessario accertare anche il concreto esercizio di attività di interesse generale e il conseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Chiarito l'ambito soggettivo di applicazione, la [l. n. 106 del 2016](#) evidenzia lo scopo principale della riforma, ossia quello di riordinare la complessa e frastagliata normativa vigente in relazione alle figure di enti *non profit* e di rivedere la pregressa disciplina anche da un punto di vista civilistico, al fine ultimo di stabilire un regime normativo generale tendenzialmente unico fondato sugli elementi che accomunano gli enti di terzo settore (ossia la non lucratività soggettiva, il perseguimento di finalità solidaristiche e lo

svolgimento di attività di interesse generale). Tale opera di riordino e revisione veniva esercitata anche in funzione del conseguimento di una maggior trasparenza e allo scopo di prevenire fenomeni di abuso nel terzo settore: a tal fine sin dalla [l. n. 106 del 2016](#) ci si proponeva di agire su più direttrici di intervento.

In primo luogo, ci si prefiggeva l'ambizioso obiettivo, poi completamente disatteso dal Codice del Terzo settore [15], di rivedere la disciplina tradizionale delle persone giuridiche presente nel libro I, titolo II del codice civile, al fine di aggiornarla e renderla più completa rispetto alla realtà da regolamentare e, in tal senso, ci si proponeva di semplificare la procedura per il riconoscimento della personalità giuridica, definire le informazioni obbligatorie da inserire negli statuti e negli atti costitutivi, prevedere obblighi di trasparenza e informazione, anche verso i terzi, predisporre una disciplina per la conservazione del patrimonio degli enti e «disciplinare, nel rispetto del principio di certezza nei rapporti con i terzi e di tutela dei creditori, il regime di responsabilità limitata degli enti riconosciuti come persone giuridiche e la responsabilità degli amministratori, tenendo anche conto del rapporto tra il patrimonio netto e il complessivo indebitamento degli enti» e, infine, di ricondurre nell'alveo del libro V del codice civile le associazioni e fondazioni che esercitano prevalentemente e stabilmente attività di impresa e in relazione alle quali non è dunque opportuna l'applicazione della disciplina di favore prevista per gli enti non lucrativi.

In secondo luogo, ci si proponeva di emanare un vero e proprio Codice del Terzo settore che, dal punto di vista della prevenzione di abusi, prevedesse a chiare lettere il divieto di distribuzione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e del patrimonio dell'ente, disciplinasse gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e di informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi e, inoltre, individuasse specifiche modalità e criteri di verifica periodica dell'attività svolta e delle finalità perseguite. Inoltre, si evidenziava la necessità di riorganizzare il sistema di registrazione degli enti e di tutti gli atti di gestione rilevanti, favorendone la piena conoscibilità sull'intero territorio nazionale. Infine, l'[art. 7 l. n. 106 del 2016](#) si proponeva di predisporre una serie di compiti e procedure di vigilanza e controllo pubblico sugli enti di terzo settore e di promuovere l'adozione di forme di autocontrollo degli enti stessi anche attraverso l'impiego di strumenti idonei a garantire la più ampia trasparenza e conoscibilità delle attività svolte; al Ministero del lavoro competeva poi il difficile compito di predisporre le linee guida in materia di bilancio sociale e di sistemi



di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti di terzo settore [16].

Dunque volendo riassumere gli ambiziosi auspici della [legge delega n. 106 del 2016](#) nell'ottica di un maggiore controllo e responsabilizzazione degli enti di terzo settore, si potrebbe dire che essa si proponeva di intervenire su quattro direttrici, ossia:

- prevedendo una disciplina più completa, ma al contempo più semplice per gli enti di terzo settore, che predisponesse anche obblighi di contenuto per statuti e atti costitutivi e obblighi di formalizzare e rendere pubblica e conoscibile la propria esistenza e le caratteristiche identificative, nonché gli atti più rilevanti inerenti la vita dell'ente;

- prevedendo numerosi obblighi di trasparenza e pubblicità delle informazioni più importanti relative alla vita e alle caratteristiche dell'ente, nonché alle attività svolte e agli emolumenti forniti ad amministratori e responsabilizzando gli amministratori mediante la previsione di minuziosi oneri di gestione e rendicontazione dell'ente, assistiti da un adeguato regime sanzionatorio (c.d. meccanismi di trasparenza, pubblicità e *accountability*);

- prevedendo "vincoli di destinazione" [17] del patrimonio al perseguimento di finalità di interesse generale, obblighi di conservazione del patrimonio e divieti di distribuzione degli utili e degli avanzi di gestione, nonché "nuovi" regimi di responsabilità degli amministratori;

- prevedendo sistemi di controllo ed autocontrollo (e prima ancora di individuazione da parte dell'ente) delle attività svolte e delle finalità avute di mira, con lo scopo di misurare l'impatto sociale dell'azione dell'ente e, in definitiva, privare dello statuto di favore gli enti che non si dimostrino meritevoli del regime agevolativo.

Come si vedrà, tali ambiziosi obiettivi sono stati solo parzialmente attuati da uno dei decreti attuativi della [legge delega n. 106 del 2016](#), ossia il [d.lgs. n. 117 del 2017](#) recante il "Codice del Terzo settore".

### **3. L'attuazione degli auspici di riforma nel c.d. Codice del Terzo settore.**

Alla luce degli ambiziosi obiettivi della [legge delega n. 106 del 2016](#), il c.d. "Codice del Terzo settore" [18] ha l'indiscutibile pregio di aver riformato e aggiornato la legislazione previgente fornendo una disciplina tendenzialmente unitaria e armonizzante a tutti gli enti riconducibili al "Terzo settore" come ora definito dal [d.lgs. n. 117 del 2017](#) [19]. La scelta del legislatore della riforma si è tuttavia discostata almeno in parte dagli auspici iniziali, poiché, come già si è accennato, il Governo ha rinunciato

all'attuazione della delega in merito alla revisione della scarna disciplina del libro I, titolo II del codice civile e ha optato per la previsione di un regime parallelo rispetto al predetto codice e posto in rapporto di specialità rispetto a quest'ultimo, che resta quindi destinato – almeno negli auspici della riforma – ad assumere carattere residuale [20]. Nonostante tale scelta discutibile, su cui si tornerà in prosieguo, il Codice del terzo settore ha il merito di riportare in primo piano la disciplina civilistico-sostanziale, che in passato era stata sovrastata e sorpassata da una frastagliata normativa tributaria e, inoltre, di riordinare il precedente quadro normativo, aggiornando anche la normativa ormai obsoleta che il codice civile riservava alle numerose associazioni non riconosciute che operano nel settore *non profit*.

Dal punto di vista della prevenzione dei fenomeni abusivi, il primo passo compiuto dal Codice del terzo settore è stato quello di dettare una **definizione di “ente del terzo settore”** al fine di circoscrivere l'ambito soggettivo di applicazione della riforma e, soprattutto, di delineare con precisione la cerchia dei soggetti meritevoli del regime agevolativo e di coloro che, invece, devono operare secondo le regole generali. L'[art. 4, comma 1, d.lgs. n. 117 del 2017](#) stabilisce invero che sono enti del terzo settore (d'ora in avanti ETS) 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 e non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituite per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, mediante lo svolgimento di attività di interesse generale e, infine, che siano iscritti nel registro unico nazionale del terzo settore (d'ora in avanti RUNTS). Per ricadere nella definizione di cui al citato art. 4 occorre, dunque, che gli enti indicati posseggano **quattro requisiti identificativi**, ossia, svolgano attività di interesse generale (c.d. requisito **oggettivo**), perseguano finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (c.d. requisito **teleologico positivo**), senza scopo di lucro (c.d. requisito **teleologico negativo**) e siano iscritte nel RUNTS (c.d. requisito **formale**). L'[art. 4, commi 2 e 3, d.lgs. n. 117 del 2017](#) precisa inoltre sin da subito quali soggetti debbano ritenersi per definizione esclusi dal c.d. Terzo settore e a quali invece il codice debba essere applicato con alcune limitazioni.

Tutti gli elementi costitutivi di cui all'[art. 4, comma 1, d.lgs. n. 117 del 2017](#) concorrono a delineare una figura soggettiva precisa e sono dettati proprio nell'ottica di chiarire se

nel caso specifico sussiste o meno la ragione giustificativa del regime agevolativo che la legge riserva agli enti del terzo settore. Dal punto di vista oggettivo, infatti, l'[art. 5 d.lgs. n. 117 del 2017](#) detta un elenco tendenzialmente completo, ma suscettibile di ulteriore aggiornamento di 26 attività di interesse generale meritevoli di una speciale tutela da parte dello Stato e precisa, ancor prima, che tali attività devono essere esercitate **in via esclusiva o principale** rispetto alle c.d. attività diverse di cui all'[art. 6 d.lgs. n. 117 del 2017](#) che l'organizzazione può svolgere. Ciò significa che, allorché l'ente svolga anche **attività c.d. diverse**, esse devono essere **secondarie e strumentali** rispetto alle attività di interesse generale e, quindi, possono essere esercitate solo se funzionali alle attività di cui all'[art. 5 d.lgs. n. 117 del 2017](#) al fine di garantire che i compiti essenziali che identificano il terzo settore siano davvero prevalenti da un punto di vista qualitativo e quantitativo e non siano, invece, svolti in via occasionale e marginale per nascondere l'esercizio esclusivo di attività commerciali [21].

In chiave di prevenzione di fenomeni elusivi, inoltre, è particolarmente utile la previsione di un elemento identificativo del terzo settore con riguardo alle finalità perseguite, le quali devono essere previste sin dagli atti costitutivi dell'ente e si affiancano al requisito teleologico generale e tradizionale dell'assenza dello scopo di lucro. Dal punto di vista delle finalità, infatti, il codice del terzo settore ha il merito di chiarire con maggiore precisione rispetto al passato l'elemento costitutivo della non lucratività che viene declinata sia nella nozione di ETS sia, più specificamente, nel divieto di lucro soggettivo anche indiretto di cui all'art. 8 d.lgs. n. 117 del 2017 e nei vincoli di destinazione e conseguente devoluzione del patrimonio sociale in caso di scioglimento di cui all'[art. 9 d.lgs. n. 117 del 2017](#), di cui si tratterà in seguito. Il [d.lgs. n. 117 del 2017](#) precisa tuttavia che accanto al requisito tradizionale della non lucratività, l'ETS, a differenza delle organizzazioni senza scopo di lucro, deve anche perseguire delle **finalità** civiche, solidaristiche e di utilità sociale, creandosi così una figura soggettiva speciale rispetto all'ente *non profit* con l'intento di riservare solo alla prima il regime agevolativo (e i conseguenti oneri e controlli), mentre il secondo resta disciplinato dalle scarse norme del codice civile e dalle residue non abrogate dal [d.lgs. n. 117 del 2017](#) [22]. Nella previsione della «triade finalistica» [23], tuttavia, l'[art. 4 d.lgs. n. 117 del 2017](#) non fornisce una definizione delle finalità indicate, le quali sono **alquanto vaghe** e risulta pertanto assai **incerto e discrezionale** il loro **accertamento**; inoltre, la norma in questione non precisa né se sia sufficiente

l'impegno in direzione di una sola di tali finalità, come parrebbe doversi opinare, né se l'organizzazione debba prefiggersi sin dall'atto costitutivo sia il perseguimento delle finalità, sia lo svolgimento di una o più attività di interesse generale [24]. Tale questione ha un indubbio rilievo pratico poiché, come si è osservato, le misure di promozione e sostegno sono riservate agli enti del terzo settore in base alle caratteristiche identificative di cui all'[art. 4 d.lgs. n. 117 del 2017](#) e, in particolare, in virtù del fatto che essi perseguono finalità di utilità sociale. Non v'è chi non veda, quindi, come sotto il profilo dei controlli sia indispensabile accertare con un sufficiente margine di certezza e senza un'eccessiva discrezionalità se un ente ricada nella sfera di applicazione dei benefici riservati al terzo settore: a tal fine è essenziale chiarire se le autorità deputate a valutare la presenza dei requisiti costitutivi di cui al menzionato art. 4 debbano accertare separatamente il possesso dell'elemento oggettivo e teleologico o se l'uno presupponga di fatto anche la presenza dell'altro.

In merito alle attività svolte dall'ETS, infine, viene espressamente indicata la raccolta di fondi al fine di finanziare le attività di interesse generale cui all'[art. 5 d.lgs. n. 117 del 2017](#), con la precisazione che tale compito deve essere realizzato nel rispetto dei principi di verità, trasparenza, correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico [25].

Il terzo profilo di interesse della definizione di ente del terzo settore di cui all'[art. 4 d.lgs. n. 117 del 2017](#) ha riguardo all'iscrizione costitutiva nel **Registro unico nazionale del terzo settore**, che è requisito formale necessario affinché l'ETS venga ad esistenza, possa qualificarsi come tale nella denominazione sociale, possa negoziare con la Pubblica Amministrazione ed essere destinatario di contributi, agevolazioni tributarie o particolari regimi fiscali riservati agli ETS (c.d. efficacia normativa della qualifica).

La previsione del RUNTS e l'obbligo per gli ETS di iscriversi sin dalla loro costituzione, rendendo note una vasta congerie di informazioni inerenti le caratteristiche identificative dell'organizzazione e ogni atto adottato durante la vita dell'ente, hanno un'importanza non indifferente nell'ottica della prevenzione di fenomeni abusivi. Ciò in quanto la **pubblicità** e la **trasparenza** di informazioni rilevanti relative all'ente induce, *in primis*, gli amministratori ad adottare comportamenti corretti e fornisce ai beneficiari dei servizi resi dagli ETS e ai finanziatori uno **strumento di conoscibilità innovativo e unico**, superando la complessità legata alla presenza nel passato di più registri gestiti in modo differente a seconda dell'istituzione deputata alla loro tenuta e la

scarsa trasparenza di alcuni precedenti elenchi, che sin dalla loro creazione erano qualificati come riservati [26]. Il RUNTS ha invece il pregio di essere unico (ancorché gestito su base territoriale con modalità coordinate) e accessibile a tutti anche in forma telematica. Inoltre, esso può essere particolarmente efficace in funzione di una migliore gestione degli ETS in quanto ad essi viene imposta l'iscrizione quale forma di pubblicità costitutiva e viene prescritto di rendere trasparente un numero significativo di informazioni sia nel momento dell'istituzione, sia durante la fase operativa ed estintiva dell'ente. Di particolare rilevanza ai fini del presente lavoro è, ad esempio, la **pubblicità obbligatoria** della denominazione, della sede legale, delle attività di interesse generale esercitate, dell'eventuale possesso della personalità giuridica e del patrimonio minimo di cui all'[articolo 22, comma 4, d.lgs. n. 117 del 2017](#), l'indicazione dei soggetti che hanno la rappresentanza legale dell'ente con la specificazione dei poteri e dei limiti. Inoltre, dopo la costituzione dell'ente, ed entro 30 giorni da ciascuna variazione, nel RUNTS devono essere annotate anche le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto, delle delibere di scioglimento, estinzione, liquidazione e cancellazione, così come dei provvedimenti che ordinano la cessazione delle attività dell'ente. Infine, nel Registro unico devono essere altresì **depositati** entro il 30 giugno di ogni anno i **rendiconti e i bilanci** prescritti dagli artt. 13 e 14 d.lgs. n. 117 del 2017 e tutte le **attività di raccolta fondi** ex [art. 7 d.lgs. n. 117 del 2017](#) svolte nell'esercizio precedente.

L'obbligo di deposito degli atti di cui sopra e di dare pubblicità delle informazioni obbligatorie prescritte dall'[art. 48, comma 1, d.lgs. n. 117 del 2017](#), è, peraltro, assistito da una serie di **sanzioni**: in caso di omesso o parziale deposito nei termini di legge degli atti e degli aggiornamenti relativi alle modifiche o alle informazioni obbligatorie, l'ufficio del registro unico **diffida** l'ente del terzo settore ad adempiere agli obblighi pubblicitari prescritti assegnando un termine massimo di 180 giorni. In ipotesi di inadempimento all'integrazione documentale nel termine imposto, l'ente viene **automaticamente cancellato** dal RUNTS e, pertanto, perde la qualifica di cui all'[art. 4 d.lgs. n. 117 del 2017](#).

In parallelo alla creazione del nuovo sistema pubblicitario, nell'ottica del miglioramento del sistema dei controlli sugli ETS, viene altresì istituito l'**ufficio del registro unico nazionale** che, avvalendosi anche delle informazioni fornite dall'amministrazione finanziaria, riveste un'importante funzione di vigilanza e detiene

poteri sanzionatori incisivi in caso di accertamento di inadempienze. *In primis* l'ufficio del registro unico compie una **verifica** sostanziale circa la sussistenza delle **condizioni necessarie all'iscrizione** nel RUNTS nel momento della costituzione dell'ente e tale verifica degrada a mero controllo formale solo se la costituzione dell'ETS avviene secondo modelli *standard* a mente di quanto disposto dall'[art. 47, comma 5, d.lgs. n. 117 del 2017](#).

L'art. 49 d.lgs. n. 117 del 2017, inoltre, accorda all'ufficio del registro unico nazionale il **potere di accertare anche d'ufficio** l'esistenza di **cause scioglimento o estinzione** dell'ente, potere a cui segue l'obbligo di dare comunicazione agli amministratori dell'ETS e al presidente del tribunale competente dell'esistenza della causa estintiva affinché quest'ultimo provveda a dare avvio alla procedura di liquidazione. Nell'ambito di tale procedura, peraltro, l'ufficio del registro unico nazionale emana un **parere** obbligatorio e vincolante circa la devoluzione del patrimonio dell'ETS ai sensi dell'art. 9 d.lgs. n. 117 del 2017 ad altri enti del terzo settore o alla Fondazione Italia Sociale. Concluso il procedimento di liquidazione, l'ufficio del registro unico provvede poi alla **cancellazione** dell'ETS.

L'ufficio del registro unico ha, inoltre, il compito di **verificare periodicamente la permanenza dei requisiti costitutivi necessari** per l'iscrizione al registro stesso: funzione che si ricollega al potere di dar corso alla procedura di liquidazione all'esito della quale consegue la perdita della qualifica di ETS e, dunque, l'immediata disapplicazione del regime di favore loro riservato. Non v'è chi non veda, peraltro, come tale sanzione sia perfettamente in linea con il tradizionale schema del "disvelamento" previsto per l'abuso della personalità giuridica e più in generale dell'abuso del diritto, soprattutto, in materia tributaria [27].

Il momento della pubblicazione delle informazioni obbligatorie di cui all'[art. 48, comma 1, d.lgs. n. 117 del 2017](#), o di annotazione o deposito degli atti previsti dalla medesima disposizione, coincide peraltro con la fase in cui tali informazioni divengono **opponibili ai terzi**, poiché l'[art. 52 d.lgs. n. 117 del 2017](#) lascia intendere che in relazione ad alcuni atti la pubblicità nel RUNTS abbia natura dichiarativa, pur residuando comunque la possibilità per l'ETS di dimostrare che il terzo era già a conoscenza dell'atto in questione prima della sua pubblicazione [28].

A tali obblighi l'ETS non può sottrarsi in quanto ai fini della qualifica, come si è già ricordato, è indispensabile l'iscrizione nel RUNTS, requisito formale non surrogabile

con altre forme di pubblicità [29] e, inoltre, l'inadempimento di tali formalità comporta la disapplicazione dei regimi normativi di vantaggio riservati al terzo settore.

Occorre tuttavia rilevare come le potenzialità del RUNTS siano ad oggi sostanzialmente "sulla carta" poiché la concreta attuazione dello strumento *de quo* richiede l'adozione di ulteriori disposizioni attuative secondo una scansione temporale lunga ed incerta, che non consentirà dunque nel breve periodo di poter verificare gli effetti pratici della prescritta pubblicità.

Sulla prima direttrice di intervento delineata dalla [legge delega n. 106 del 2016](#), infine, il Codice del terzo settore prevede un vero e proprio "sub-codice" dedicato alle associazioni e fondazioni del terzo settore ove vengono colmate le gravi lacune di disciplina del codice civile, soprattutto con riguardo alle numerose associazioni non riconosciute che operano nel settore in questione. Tale "sub-codice" si caratterizza per il fatto di operare una tendenziale equiparazione tra enti riconosciuti e non riconosciuti, dal momento che per entrambi è dettata una disciplina uniforme, eccezion fatta per il regime alternativo di acquisto della personalità giuridica di cui all'[art. 22 d.lgs. n. 117 del 2017](#). Sotto il profilo dell'impianto normativo il *corpus* rinvenibile nel Titolo IV del Codice del terzo settore ha il merito di prevedere degli obblighi di contenuto in relazione agli atti costitutivi e agli statuti degli ETS, gli organi necessari e facoltativi delle istituzioni di cui all'art. 4 del Codice e i compiti e le attribuzioni degli stessi, oltre a un generale richiamo alle norme vigenti in materia societaria in relazione al conflitto di interessi degli amministratori e alle responsabilità di questi ultimi e dei direttori, componenti degli organi di controllo e dei revisori legali dei conti [30].

Il Titolo IV del [d.lgs. n. 117 del 2017](#) prevede, altresì, un **peculiare regime di acquisto della personalità giuridica**, alternativo e derogatorio rispetto al parallelo modello c.d. consensuale del [d.P.R. n. 361 del 2000](#) [31]. Anche in relazione a tale aspetto assume un'importanza particolare il Registro unico nazionale summenzionato, poiché i soggetti iscritti nel RUNTS possono, con una specifica manifestazione di volontà in tal senso [32], acquistare la personalità giuridica secondo un modello semplificato rispetto a quello vigente per gli enti di cui al libro I, titolo II del codice civile. La particolarità della nuova forma di acquisizione della personalità giuridica, modellata anch'essa sulle regole dedicate alle società, è data dal fatto che il Codice del terzo settore ha optato per un **modello normativo** in cui è compito del Notaio che roga l'atto costitutivo svolgere una prima verifica circa il possesso dei requisiti di cui all'[art. 4 d.lgs. n. 117 del 2017](#),

nonché di quelli necessari per l'acquisto della personalità giuridica. In particolare, a tale ultimo fine, è richiesto il possesso di un **patrimonio minimo** non inferiore a 15.000 euro per le associazioni e a 30.000 euro per le fondazioni, parametro minimo di adeguatezza patrimoniale che elimina qualsiasi valutazione discrezionale e differenze su base territoriale. Superato positivamente tale controllo sostanziale [33], l'ufficio del registro unico nazionale compie una verifica meramente formale della documentazione trasmessa dal Notaio ed iscrive l'ente nel RUNTS quale soggetto riconosciuto. Da tale particolare forma di iscrizione deriva, ai sensi dell'[art. 22, comma 7, d.lgs. n. 117 del 2017](#), che **per le obbligazioni dell'ente risponde soltanto l'ente stesso con il suo patrimonio**; pertanto, si consegue la classica limitazione di responsabilità connessa all'acquisto della personalità giuridica. Nell'ottica della prevenzione dei fenomeni abusivi, pur essendo discutibili le soglie prescelte [34], è da salutare con favore la decisione del legislatore di prevedere un patrimonio minimo necessario per il conseguimento della personalità giuridica, poiché essendo tale "fondo comune" l'unica garanzia dei creditori dell'ETS riconosciuto è indispensabile che sin dalla costituzione dell'ente sia conoscibile la sua consistenza e che tale requisito di patrimonialità minima si conservi anche durante la vita dell'ETS quale garanzia per i terzi. A confermare l'intento del Codice del terzo settore in tal senso soccorre, peraltro, il disposto dell'[art. 22, comma 5, d.lgs. n. 117 del 2017](#), a mente del quale se il patrimonio minimo è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, l'organo di amministrazione (e, nel caso di sua inerzia, l'organo di controllo, se nominato) deve senza indugio, se si tratta di un'associazione, convocare l'assemblea per deliberare e, se, invece, trattasi di fondazione, deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo, oppure la trasformazione, la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta, la fusione o lo scioglimento dell'ente, ciò a garanzia dei creditori, ma anche dei beneficiari dei servizi resi dall'ETS, che hanno interesse a che il patrimonio sia adeguato allo svolgimento delle attività di interesse generale [35].

Seppure dunque non sia obbligatorio l'acquisto della personalità giuridica, è evidente come il legislatore del [d.lgs. n. 117 del 2017](#), nel semplificare le procedure, abbia favorito l'acquisto della stessa da parte degli ETS, con l'intento di invertire la rotta rispetto allo stato attuale ove la stragrande maggioranza degli enti *non profit* riveste la forma di associazione non riconosciuta e, pertanto, spesso non vi è chiarezza sulla consistenza della garanzia patrimoniale dell'ente [36].



Pur a fronte di tale semplificazione, tuttavia, nel Codice del terzo settore si rilevano a tutt'oggi due gravi carenze: la prima inerente la mancata attuazione della [legge delega n. 106 del 2016](#) in merito alla previsione di sistemi che consentano di mantenere un congruo rapporto tra patrimonio netto e complessivo indebitamento degli enti; la seconda che attiene alla disciplina delle conseguenze dell'acquisto della personalità giuridica solo in relazione agli ETS riconosciuti ai sensi dell'[art. 22 d.lgs. n. 117 del 2017](#). A fronte dell'autonomia patrimoniale perfetta espressamente prevista dall'[art. 22, comma 7, d.lgs. n. 117 del 2017](#), nulla viene disposto, infatti, per gli ETS che non ritengono o che non possono, ad esempio per carenza del patrimonio minimo, acquistare la personalità giuridica nella modalità alternativa prevista dal Codice del terzo settore, di talchè ad essi continueranno ad applicarsi gli [artt. 37 e 38 c.c.](#) [37]. In relazione a tutti gli ETS che non riterranno di acquisire la personalità giuridica ai sensi dell'[art. 22 d.lgs. n. 117 del 2017](#), pertanto, permane il problema connesso alla grave inadeguatezza del sistema di responsabilità di cui agli [artt. 37 e 38 c.c.](#) rispetto ai rischi d'impresa sempre più elevati assunti dagli ETS [38].

In conformità agli auspici della legge delega, oltre alla previsione del già citato regime pubblicitario del Registro unico del terzo settore, il [d.lgs. n. 117 del 2017](#) introduce ulteriori meccanismi di trasparenza e *accountability* prevedendo agli artt. 13 e 14 del Codice [39] obblighi di **rendicontazione finanziaria, contabile, economica e sociale** nell'ottica di rendere pubblici e trasparenti sia per i finanziatori che per i beneficiari i risultati ottenuti dall'ETS in termini di conseguimento della finalità solidaristica, civica o di utilità sociale [40]. L'[art. 13 d.lgs. n. 117 del 2017](#) disciplina, in particolare, le scritture contabili civilistiche che devono essere rese pubbliche mediante deposito nel RUNTS: trattasi in particolare del bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto finanziario con l'indicazione dei proventi e degli oneri dell'ente e dalla **relazione di missione**. Quest'ultima parte consiste in un documento analogo alla nota integrativa ed ha lo scopo di rappresentare l'andamento economico-finanziario dell'ente e le modalità con cui esso sta perseguendo le finalità istituzionali. La disposizione successiva, invece, prescrive l'obbligo di redazione del **bilancio sociale** per i soli ETS con entrate superiori a un milione di euro, bilancio che sarà adottato secondo linee guida di futura emanazione e che dovrà essere pubblicato nel sito internet dell'ente e depositato presso il RUNTS al fine di rendere noto il conseguimento dello scopo istituzionale in termini di impatto sociale delle attività svolte sulla comunità di

riferimento. L'[art. 14, cpv., d.lgs. n. 117 del 2017](#), rende altresì doverosa per gli ETS con entrate superiori a centomila euro annui la pubblicazione nel proprio sito internet degli «*emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti e agli associati*»; anche in tal caso la *ratio* della norma è quella di responsabilizzare gli amministratori ed indurli ad adottare comportamenti corretti.

Il terzo profilo di intervento del [d.lgs. n. 117 del 2017](#) è strettamente connesso al requisito c.d. teleologico relativo al perseguimento delle finalità istituzionali e all'assenza di scopo di lucro poiché ha riguardo alla previsione di un vincolo destinazione del patrimonio dell'ETS al raggiungimento dello scopo indicato nell'atto costitutivo. Vengono in considerazione, in proposito, le disposizioni di cui agli artt. 8 e 9 del Codice del terzo settore e le sanzioni ad essi connesse [41].

L'[art. 8 d.lgs. n. 117 del 2017](#) prevede che il **patrimonio** degli ETS deve essere utilizzato per lo svolgimento delle attività statutarie ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale: dunque il fondo comune dell'ente è **destinato allo scopo** che l'ETS si propone di raggiungere. Da tale principio, conseguono a cascata le regole di cui ai commi successivi della medesima disposizione: l'[art. 8, cpv., d.lgs. n. 117 del 2017](#), dispone invero il divieto di distribuzione degli utili sia diretta che indiretta, specificando così una previsione già rinvenibile nel codice civile in relazione agli enti con scopo ideale [42]. La disposizione citata precisa che la distribuzione di utili (avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate) è vietata in qualsiasi forma e anche nel caso di recesso o di ogni altra forma di scioglimento individuale dal rapporto associativo. La *ratio* di tale norma è di escludere che il divieto di distribuzione degli utili possa essere aggirato permettendo che, al termine della vita dell'ente, alcuni soggetti possano appropriarsi di una quota del patrimonio (ossia anche degli utili accumulati), beneficiando anche delle agevolazioni godute dall'ETS.

L'[art. 8, comma 3, d.lgs. n. 117 del 2017](#) elenca una serie di **ipotesi di distribuzione indiretta** degli utili [43], che **si presumono in via assoluta vietate** [44]: la semplice configurazione di uno di tali casi integra un atto dispositivo vietato di cui si presume l'abusività del trasferimento di ricchezza dall'ETS al singolo [45]. In tale elenco, il legislatore ha ricondotto le ipotesi più frequenti nella prassi di distribuzione indiretta degli utili, le quali sono tuttavia eterogenee quanto al fondamento. I primi due casi si

riferiscono all'ipotesi in cui vengano corrisposti ad amministratori o sindaci (e a chiunque rivesta cariche sociali) di compensi non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze (lett. *a*) e alla fattispecie in cui sia corrisposto ai lavoratori degli ETS una retribuzione superiore del 40% rispetto a quella prevista per le medesime qualifiche dai contratti collettivi di cui al [d.lgs. n. 81 del 2015](#) (lett. *b*) [46]. L'[art. 8, comma 3, lett c\), d.lgs. n. 117 del 2017](#), ha riguardo all'ipotesi in cui l'ETS acquisti beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale [47], beneficiando così i venditori o i prestatori di detti beni o servizi. L'[art. 8, comma 3, lett d\), d.lgs. n. 117 del 2017](#), fa, invece, riferimento al caso in cui i beni o servizi resi dall'ETS siano prestati a condizioni più favorevoli rispetto a quelle di mercato ai soci, associati, coloro che operino in favore dell'ETS, donatori, loro parenti e affini, ad eccezione del caso in cui la mutualità di categoria non costituisca oggetto dell'attività generale avuta di mira dall'ente. L'ultimo caso ha riguardo alla corresponsione di interessi passivi a soggetti diversi da banche e intermediari finanziari superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento. In merito a tale elenco, tuttavia, il Codice del terzo settore non prevede una specifica sanzione civilistica per il verificarsi delle pratiche che si presumono illegittime, ma unicamente le sanzioni amministrative pecuniarie di cui all'[art. 91, comma 1, d.lgs. n. 117 del 2017](#) a carico dei legali rappresentanti dell'ETS e dei componenti degli organi amministrativi che hanno commesso la violazione o concorso a commetterla. Sorge, dunque, il problema di stabilire se gli atti dispositivi compiuti in violazione dell'[art. 8, commi 2 e 3, d.lgs. n. 117 del 2017](#), debbano ritenersi nulli o inefficaci e possano, quindi, dar luogo a un obbligo restitutorio a carico di coloro che abbiano beneficiato dell'illegittimo trasferimento di ricchezza dall'ETS, oppure se comportino solo una responsabilità un capo agli amministratori [48]. La prima "sanzione civilistica" parrebbe in linea di principio la più opportuna, soprattutto nell'ottica di retrocedere i vantaggi indebitamente conseguiti dal singolo e non frustrare ulteriormente la ragione giustificativa dei benefici goduti dall'ETS; tale sanzione parrebbe inoltre coerente con quanto dispone il successivo art. 9 d.lgs. n. 117 del 2017 in relazione alla redistribuzione posticipata degli avanzi di gestione che si consolidano nel patrimonio al momento dello scioglimento dell'ETS [49].

L'[art. 9 d.lgs. n. 117 del 2017](#), in coerenza con il vincolo di destinazione del patrimonio comune al perseguimento delle finalità di utilità sociale, prevede un obbligo di

devoluzione omogenea del patrimonio per il caso di estinzione o scioglimento dell'ETS. Ciò significa che il patrimonio residuo nel momento di cessazione dell'attività dell'ente non è retrocedibile e deve essere devoluto ad altri ETS o alla Fondazione Italia Sociale, previo parere positivo dell'ufficio del registro unico nazionale [50]. La medesima disposizione precisa che gli atti devolutivi compiuti senza il prescritto parere o in difformità dallo stesso sono nulli, senza tuttavia chiarire se anche gli atti compiuti in violazione del divieto di cui all'[art. 9 d.lgs. n. 117 del 2017](#) – che possono essere ben più gravi di quelli citati al comma 2 della norma – vadano incontro alla medesima sanzione. A carico dei rappresentanti legali e degli amministratori si applicano, inoltre, le sanzioni amministrative pecuniarie previste dall'[art. 91, cpv., d.lgs. n. 117 del 2017](#). In merito all'obbligo di devoluzione omogenea del patrimonio, infine, dispone l'[art. 50 d.lgs. n. 117 del 2017](#), a mente del quale l'ente cancellato dal RUNTS per mancanza dei requisiti costitutivi, può continuare ad operare quale ente non lucrativo ai sensi del codice civile, ma preventivamente deve devolvere il proprio patrimonio limitatamente agli incrementi patrimoniali realizzati negli esercizi in cui è stato iscritto nel RUNTS. Ciò al fine di far sì che l'ente non possa mantenere i vantaggi conseguiti quale ente del terzo settore dal momento in cui viene meno la qualifica attributiva del regime agevolativo [51].

Da ultimo, un quarto gruppo di norme introdotte nell'ottica di prevenire e sanzionare le pratiche di abuso nel settore *non profit* inerisce alla previsione di sistemi di vigilanza e controllo interno sugli ETS, che si aggiungono ai poteri di accertamento e sanzionatori attribuiti all'ufficio del registro unico nazionale e di cui si è già trattato.

*In parte qua* il Codice del terzo settore prevede all'art. 30 l'obbligo, per le fondazioni, di nominare un **organo di controllo**, mentre per le associazioni, riconosciute e non riconosciute, tale nomina è doverosa solo allorché siano superati alcuni limiti in termini di attivo, ricavi/entrate e numero di dipendenti. La nomina è altresì sempre obbligatoria qualora l'ETS abbia costituito patrimoni destinati ai sensi dell'[art. 10 d.lgs. n. 117 del 2017](#). Tale organo è modellato sul collegio sindacale previsto in materia di società di capitali ed ha il **compito** di vigilare sulla corretta amministrazione dell'ente, sull'adeguatezza dell'apparato organizzativo, amministrativo e contabile ed esercita il controllo contabile in caso di assenza del revisore legale dei conti. Inoltre, l'organo di controllo ha lo specifico compito – di notevole interesse ai fini del presente lavoro – di monitorare il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e di

attestare la conformità del bilancio sociale alle linee guida di futura emanazione. Al predetto organo, oppure ad almeno un decimo degli associati o all'incaricato della revisione legale dei conti o al Pubblico Ministero spetta altresì il potere di procedere alla denuncia al Tribunale ai sensi dell'[art. 2409 c.c.](#) laddove vi sia il fondato sospetto che gli amministratori abbiano compiuto gravi irregolarità nella gestione [52].

Inoltre, in analogia con quanto dispone l'[art. 2408 c.c.](#), ogni associato, o almeno un decimo degli associati se l'ente ha più di 500 membri, può denunciare i fatti che ritiene censurabili all'organo di controllo, che deve tenere conto di tale denuncia nella relazione all'assemblea. Qualora, viceversa, la denuncia provenga da almeno un ventesimo degli associati, l'organo di controllo deve attivarsi per indagare sui fatti denunciati, presentare eventuali conclusioni all'assemblea e provvedere alla sua convocazione qualora ravvisi fatti censurabili di rilevante gravità e vi sia urgente necessità di provvedere [53].

Ulteriori poteri di **controllo esterno**, declinabili quali compiti di monitoraggio, vigilanza e sanzionatori sono, infine, demandati oltre al già citato ufficio del RUNTS, alle reti associative ai Centri Servizio Volontariato, al Ministero del lavoro e delle politiche sociali e, in relazione ai regimi tributari e alle agevolazioni fiscali, all'Amministrazione finanziaria.

#### **4. Lo stato dell'arte e le criticità della riforma.**

Dalla disamina delle novità introdotte dal [d.lgs. n. 117 del 2017](#) in funzione della prevenzione dei fenomeni di abuso nell'ambito del terzo settore, si evince come si siano mossi indiscutibili passi avanti prevedendo una disciplina più completa ed efficace, specialmente con riguardo al nuovo regime pubblicitario del RUNTS, alle forme di rendicontazione delle attività svolte, ai sistemi di controllo interno ed esterno e al vincolo di destinazione del patrimonio comune.

Le soluzioni adottate dal Codice del terzo settore rispetto agli auspici di riforma di cui alla [legge delega n. 106 del 2016](#) sono, tuttavia, in parte insoddisfacenti, in altra parte solo parziali e in altra ancora difficilmente valutabili ad oggi nella loro portata applicativa, tenuto conto della notevole dilazione temporale con cui si prevede di adottare una vasta congerie di fonti attuative ed integrative di diversa natura e provenienza.

Tra gli auspici di riforma clamorosamente disattesi dal Codice del terzo settore, spicca

in primo luogo la mancata attuazione della delega con riferimento alla revisione della disciplina del libro I, titolo II del codice civile in riferimento agli enti non lucrativi, poiché il legislatore del [d.lgs. n. 117 del 2017](#) ha preferito costruire accanto al tradizionale *corpus* normativo codicistico un sistema organico a sé collegato al primo solo in via di residualità. Tale decisione, in aperto contrasto con l'idea che ispirava la legge delega, ha prodotto il duplice effetto, da un lato, di relegare il codice civile in una posizione ancor più marginale di quella occupata negli anni in cui il *non profit* è stato via via regolamentato da una frastagliata congerie di leggi speciali e [54], dall'altro, di mantenere inalterata e pienamente applicabile alle organizzazioni non ETS la scarna disciplina tradizionale del tutto inadatta alla realtà del *non profit* attuale e gravemente inefficiente sotto il profilo dei controlli. Tale seconda conseguenza porta in sé un duplice problema sia per gli ETS, sia per le istituzioni che intendono continuare ad operare secondo le norme del codice civile: *in primis* vi è la difficoltà legata al fatto che la disciplina del Codice del Terzo settore, pur negli intenti desiderosa di costituire un regime normativo speciale e autonomo, non è per numerosi aspetti autosufficiente e, pertanto, la regolamentazione degli ETS risulta affidata ad una disciplina multi-strato di difficile coordinamento, ove è assai frequente la necessità di far ricorso in via integrativa al codice civile, sia pur nei limiti della compatibilità [55]. In secondo luogo, il permanere inalterata della scarna normativa del codice civile permetterà alle istituzioni che non vogliono o non possono assumere la qualifica di ETS di vedersi applicata una disciplina estremamente diversa rispetto a quella dedicata ai c.d. enti iper-regolati e li indurrà a fuggire dall'ambito di operatività del Codice del terzo settore laddove gli oneri e i sistemi di trasparenza e controllo *ivi* imposti siano eccessivamente gravosi da sopportare [56]. Stante la lacunosa disciplina del codice civile, soprattutto in relazione ai controlli, non v'è chi non veda infatti come il tradizionale quadro normativo possa costituire un utile rifugio per gli enti non meritevoli del regime agevolativo e un terreno fertile per il proliferare di fenomeni di abuso [57].

Non hanno inoltre trovato attuazione le norme della legge delega che si prefiggevano l'ambizioso obiettivo di predisporre un sistema di valutazione dell'impatto sociale delle attività di interesse generale svolte dall'ETS, sistema che avrebbe consentito di accertare con un parametro uniforme se l'ETS fosse o meno meritevole del regime agevolativo riservato in ragione della concreta utilità sociale perseguita.

Un'ulteriore scelta discutibile del [d.lgs. n. 117 del 2017](#) è quella di aver richiamato a più

riprese la disciplina societaria, senza adattare la stessa alle peculiarità degli enti non lucrativi del terzo settore e omettendo di tener conto che nel variegato universo degli enti *non profit* sono numerosi quelli privi delle strutture e delle entrate per sopportare gli oneri, i controlli e le procedure originariamente previste nel libro V del codice civile, di talché è probabile che, ove tale appesantimento procedurale non sia controbilanciato da un vantaggioso regime agevolativo, gli enti medio-piccoli fuggiranno dal Codice del terzo settore per rifugiarsi nel tradizionale quadro normativo.

Dal punto di vista della prevenzione dei fenomeni abusivi, inoltre, va ricordato che anche nell'applicazione del più rigido regime di controlli interni ed esterni, pubblicità e trasparenza restano al di fuori dall'intelaiatura del [d.lgs. n. 117 del 2017](#) numerosi enti quali partiti politici, sindacati ed altri che nella prassi si sono talvolta resi protagonisti di pratiche abusive piuttosto vistose.

Infine, l'impianto normativo della Riforma si fonda su un linguaggio eccessivamente atecnico e descrittivo e i requisiti costitutivi dell'ETS sono descritti con termini vaghi e incerti: sebbene, dunque, sia fissato chiaramente il principio secondo cui il regime agevolativo del terzo settore deve essere riservato solo agli enti meritevoli che svolgono attività di interesse generale e conseguono un'effettiva utilità sociale per la collettività di riferimento, è assai dubbio che nella prassi tale principio possa essere applicato senza incertezze e discrezionalità. Dalla lettura delle disposizioni dettate per delineare l'ambito soggettivo di applicazione del d.lgs. n. 117 del 2017 sorgono infatti notevoli dubbi interpretativi circa i concetti di finalità «civiche» «solidaristiche» e «di utilità sociale» e sulla sovrapponibilità di essi tra loro e con l'interesse generale che viene riferito, invece, al requisito oggettivo delle attività. Assai vaghi e incerti sono, inoltre, i settori di attività di cui all'[art. 5 d.lgs. n. 117 del 2017](#) e le condizioni di «secondarietà» e «strumentalità» che permettono l'esercizio delle attività diverse di cui all'[art. 6 d.lgs. n. 117 del 2017](#) [58]. L'indeterminatezza di tali concetti fondamentali fa presumere sin d'ora che vi saranno elevati margini di discrezionalità da parte degli enti preposti al controllo delle attività svolte e sarà assai difficile stabilire *ex ante* come definire, anche negli atti costitutivi, le finalità da perseguire e le attività da svolgere al fine di ricadere con certezza nel terzo settore e, conseguentemente, beneficiare del relativo statuto di favore [59]. Dalla disamina delle novità introdotte dal [d.lgs. n. 117 del 2017](#) in funzione della prevenzione dei fenomeni di abuso nell'ambito del terzo settore, si evince come si siano mossi indiscutibili passi avanti prevedendo una disciplina più completa ed

efficace, specialmente con riguardo al nuovo regime pubblicitario del RUNTS, alle forme di rendicontazione delle attività svolte, ai sistemi di controllo interno ed esterno e al vincolo di destinazione del patrimonio comune.

Le soluzioni adottate dal Codice del terzo settore rispetto agli auspici di riforma di cui alla [legge delega n. 106 del 2016](#) sono, tuttavia, in parte insoddisfacenti, in altra parte solo parziali e in altra ancora difficilmente valutabili ad oggi nella loro portata applicativa, tenuto conto della notevole dilazione temporale con cui si prevede di adottare una vasta congerie di fonti attuative ed integrative di diversa natura e provenienza.

Tra gli auspici di riforma clamorosamente disattesi dal Codice del terzo settore, spicca in primo luogo la mancata attuazione della delega con riferimento alla revisione della disciplina del libro I, titolo II del codice civile in riferimento agli enti non lucrativi, poiché il legislatore del [d.lgs. n. 117 del 2017](#) ha preferito costruire accanto al tradizionale *corpus* normativo codicistico un sistema organico a sé collegato al primo solo in via di residualità. Tale decisione, in aperto contrasto con l'idea che ispirava la legge delega, ha prodotto il duplice effetto, da un lato, di relegare il codice civile in una posizione ancor più marginale di quella occupata negli anni in cui il *non profit* è stato via via regolamentato da una frastagliata congerie di leggi speciali e [54], dall'altro, di mantenere inalterata e pienamente applicabile alle organizzazioni non ETS la scarna disciplina tradizionale del tutto inadatta alla realtà del *non profit* attuale e gravemente inefficiente sotto il profilo dei controlli. Tale seconda conseguenza porta in sé un duplice problema sia per gli ETS, sia per le istituzioni che intendono continuare ad operare secondo le norme del codice civile: *in primis* vi è la difficoltà legata al fatto che la disciplina del Codice del Terzo settore, pur negli intenti desiderosa di costituire un regime normativo speciale e autonomo, non è per numerosi aspetti autosufficiente e, pertanto, la regolamentazione degli ETS risulta affidata ad una disciplina multi-strato di difficile coordinamento, ove è assai frequente la necessità di far ricorso in via integrativa al codice civile, sia pur nei limiti della compatibilità [55]. In secondo luogo, il permanere inalterata della scarna normativa del codice civile permetterà alle istituzioni che non vogliono o non possono assumere la qualifica di ETS di vedersi applicata una disciplina estremamente diversa rispetto a quella dedicata ai c.d. enti iper-regolati e li indurrà a fuggire dall'ambito di operatività del Codice del terzo settore laddove gli oneri e i sistemi di trasparenza e controllo *ivi* imposti siano eccessivamente



gravosi da sopportare [56]. Stante la lacunosa disciplina del codice civile, soprattutto in relazione ai controlli, non v'è chi non veda infatti come il tradizionale quadro normativo possa costituire un utile rifugio per gli enti non meritevoli del regime agevolativo e un terreno fertile per il proliferare di fenomeni di abuso [57].

Non hanno inoltre trovato attuazione le norme della legge delega che si prefiggevano l'ambizioso obiettivo di predisporre un sistema di valutazione dell'impatto sociale delle attività di interesse generale svolte dall'ETS, sistema che avrebbe consentito di accertare con un parametro uniforme se l'ETS fosse o meno meritevole del regime agevolativo riservato in ragione della concreta utilità sociale perseguita.

Un'ulteriore scelta discutibile del [d.lgs. n. 117 del 2017](#) è quella di aver richiamato a più riprese la disciplina societaria, senza adattare la stessa alle peculiarità degli enti non lucrativi del terzo settore e omettendo di tener conto che nel variegato universo degli enti *non profit* sono numerosi quelli privi delle strutture e delle entrate per sopportare gli oneri, i controlli e le procedure originariamente previste nel libro V del codice civile, di talché è probabile che, ove tale appesantimento procedurale non sia controbilanciato da un vantaggioso regime agevolativo, gli enti medio-piccoli fuggiranno dal Codice del terzo settore per rifugiarsi nel tradizionale quadro normativo.

Dal punto di vista della prevenzione dei fenomeni abusivi, inoltre, va ricordato che anche nell'applicazione del più rigido regime di controlli interni ed esterni, pubblicità e trasparenza restano al di fuori dall'intelaiatura del [d.lgs. n. 117 del 2017](#) numerosi enti quali partiti politici, sindacati ed altri che nella prassi si sono talvolta resi protagonisti di pratiche abusive piuttosto vistose.

Infine, l'impianto normativo della Riforma si fonda su un linguaggio eccessivamente atecnico e descrittivo e i requisiti costitutivi dell'ETS sono descritti con termini vaghi e incerti: sebbene, dunque, sia fissato chiaramente il principio secondo cui il regime agevolativo del terzo settore deve essere riservato solo agli enti meritevoli che svolgono attività di interesse generale e conseguono un'effettiva utilità sociale per la collettività di riferimento, è assai dubbio che nella prassi tale principio possa essere applicato senza incertezze e discrezionalità. Dalla lettura delle disposizioni dettate per delineare l'ambito soggettivo di applicazione del d.lgs. n. 117 del 2017 sorgono infatti notevoli dubbi interpretativi circa i concetti di finalità «civiche» «solidaristiche» e «di utilità sociale» e sulla sovrapponibilità di essi tra loro e con l'interesse generale che viene riferito, invece, al requisito oggettivo delle attività. Assai vaghi e incerti sono, inoltre, i

settori di attività di cui all'[art. 5 d.lgs. n. 117 del 2017](#) e le condizioni di «*secondarietà*» e «*strumentalità*» che permettono l'esercizio delle attività diverse di cui all'[art. 6 d.lgs. n. 117 del 2017](#) [58]. L'indeterminatezza di tali concetti fondamentali fa presumere sin d'ora che vi saranno elevati margini di discrezionalità da parte degli enti preposti al controllo delle attività svolte e sarà assai difficile stabilire *ex ante* come definire, anche negli atti costitutivi, le finalità da perseguire e le attività da svolgere al fine di ricadere con certezza nel terzo settore e, conseguentemente, beneficiare del relativo statuto di favore [59].

### **5. Considerazioni conclusive.**

Come si è già accennato, la normativa in commento è in gran parte destinata ad entrare in vigore per *step* di lungo periodo: sarebbe, pertanto, prematuro valutarne ad oggi le ricadute pratiche, che in parte non sono ancora preventivabili.

Tuttavia, sebbene il [d.lgs. n. 117 del 2017](#) porti con sé alcune importanti novità da plaudire, pare che le problematiche applicative del [d.lgs. n. 117 del 2017](#) siano da ricondursi sin d'ora alle incertezze definitorie di fondo e al linguaggio poco tecnico impiegato per delineare i requisiti costitutivi del terzo settore e la nozione stessa dell'ambito di operatività della recente disciplina. È assai probabile, infatti, che tali difficoltà interpretative metteranno in crisi la concreta applicazione del principio secondo cui è il conseguimento di un'utilità sociale a giustificare il regime promozionale che l'ordinamento assicura al terzo settore e, verosimilmente, si permetterà ancora ad enti poco meritevoli di beneficiare di tale statuto di favore.

L'ulteriore criticità rinvenibile nella c.d. Riforma del terzo settore è data dal fatto che la nuova disciplina delinea un'intelaiatura apparentemente più adatta per le realtà medio-grandi e già strutturate, mentre eccessivamente complessa per le piccole aggregazioni spontanee in quanto sono stati ampliati in maniera notevole gli adempimenti necessari per costituirsi quale ETS e per la permanenza della qualifica, adempimenti che assai spesso non sono sostenibili per le entità medio-piccole.

È prevedibile, dunque, che se il regime agevolativo, soprattutto fiscale, non sarà fortemente incentivante, gli enti già esistenti o in via di costituzione preferiranno muoversi nella zona scarsamente disciplinata e controllata del libro I del codice civile, anziché assumere oneri difficilmente sostenibili senza un adeguato apparato amministrativo e soprattutto senza entrate che consentano di sostenere gli aumentati

costi organizzativi. Il che comporta che larga parte degli enti per i quali negli auspici veniva dettata la riforma, anche in funzione di pervenire fenomeni abusivi, potrebbe rimanere ai margini o addirittura esclusa dall'ambito operativo del Codice del terzo settore e che tale fuga dalla nuova disciplina sarà permessa e forse addirittura incentivata per gli enti che perseguono occultamente scopi egoistici o illeciti e hanno tutto l'interesse a sottrarsi da eccessivi oneri e controlli.

## 6. Riferimenti bibliografici

[1] Il c.d. Codice del terzo settore trova le sue origini nella legge delega approvata dal Consiglio dei Ministri il 27 giugno 2014. Il disegno di legge delega (A.C. 2617-C) fu approvato dalla Camera il 9 aprile 2015 e poi trasmesso al Senato che lo approvò con modifiche il 30 marzo 2016. In seconda lettura la Camera lo approvò senza modifiche il 19 maggio 2016 e, in seguito, definitivamente il 25 maggio 2016. La legge delega 6 giugno 2016, n. 106, dunque, fu pubblicata in G.U. il 18 giugno 2016, n. 141. In seguito la [L. n. 106 del 2016](#) ha dato origine a 5 decreti attuativi, ossia il [d.lgs. 6 marzo 2017, n. 40](#), in tema di istituzione e disciplina del servizio civile universale, il [d.lgs. 3 luglio 2017, n. 111](#) relativo all'istituto del cinque per mille, il [d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112](#) recante "Revisione della disciplina in materia di impresa sociale", il [d.lgs. 3 luglio 2017 n. 117](#), recante il "Codice del Terzo settore", il [d.P.R. 28 luglio 2017](#) in materia di Statuto della Fondazione Italia Sociale.

[2] Prima che il fenomeno del terzo settore assumesse dignità normativa, numerosi erano stati i tentativi e le istanze di riforma: tra questi in particolare si ricordano i lavori condotti dalla Commissione Rescigno nel 1998, poi portati avanti dalla Commissione Vietti nel 2005 e dalla Commissione Pinza nel 2006. Tra i disegni di legge elaborati in materia, che non hanno trovato luce in un testo legislativo, ad esempio, il d.d.l. Vietti, C. 1090 del 2008 e il d.d.l. Bobba C. 3683 del 2010 e il d.d.l. di iniziativa governativa approvato dal Consiglio dei Ministri su iniziativa del ministro Alfano nel 2011. Sulle proposte di Riforma v. G. Ponzanelli, *Quali regole giuridiche per il terzo settore*, in *Riv. dir. civ.*, 1996, II, p. 313 ss.; Id., *Non profit organizations*, in *D.I.*, 1997.

[3] In merito alla controversa figura dell'abuso del diritto v. *ex pluribus* P. Rescigno, *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, I, 281 ss.; R. Sacco, *Abuso del diritto*, in *Dig. civ.*, Agg., VII, Torino, 2012, 1 ss.; D. Messinetti, *Abuso del diritto*, in *Enc. dir.*,

Aggiornamento, II, Milano, 1998, 1 ss.; S. Patti, voce *Abuso del diritto*, in *Dig. civ.*, I, Torino, 1987, 1 ss.; F. Piraino, *Il divieto di abuso del diritto*, in *Eu. e dir. priv.*, 2013, 77 ss.; C. Scognamiglio, *Abuso del diritto, buona fede, ragionevolezza (verso una riscoperta della pretesa funzione correttiva dell'interpretazione del contratto?)*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2010, II, 139 ss.; M. Barcellona, *L'abuso del diritto: dalla funzione sociale alla regolazione teologicamente orientata del traffico giuridico*, in *Riv. dir. civ.*, 2014, 493 ss.; L. Balestra, *Rilevanza, utilità (e abuso) dell'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 2017, 541 ss.

[4] Si precisa sin d'ora che si allude più che all'abuso di una situazione giuridica soggettiva garantita dall'ordinamento, come tradizionalmente viene inteso il concetto, all'abuso di un complessivo regime promozionale assicurato agli enti *non profit* e della qualifica soggettiva stessa di ente senza scopo di lucro e dell'immagine positiva che generalmente gli è accomunata.

[5] In questa seconda accezione, le problematiche e soluzioni non sono molto differenti da quelle esaminate in ambito societario in relazione all'abuso della personalità giuridica e dello smascheramento delle "società di fatto" o del "socio occulto", in merito ai quali v. per tutti F. Galgano, *L'abuso della personalità giuridica nella giurisprudenza di merito (e negli obiter dicta della Cassazione)*, in *Contr. impr.*, 1987, 365 ss.; W. Bigiavi, *L'imprenditore occulto*, Padova, 1954; G. Lo Cascio, *Sull'abuso della personalità giuridica qualcosa si muove: recenti profili interpretativi nella giurisprudenza di merito*, in *Giustizia Civile*, 1996, p. 1809 ss.; P. Montalenti, *L'abuso della personalità giuridica*, in *Diritto privato 1997, 1998*, Padova, 276 ss.; N. Zorzi, *L'abuso della personalità giuridica: tecniche sanzionatorie a confronto*, Padova, 2002; N. Distaso, *Superamento della personalità giuridica nei casi di abuso della stessa e ordinamento giuridico italiano*, in *Giurisprudenza Italiana*, 1970, 158 ss.

[6] In merito alla creazione della personalità giuridica come "privilegio" v. per tutti V. Roppo, *Diritto privato*, III ed., Torino, 2013, 157 s.

[7] Occorre premettere come la nozione di "ente del terzo settore", in origine impiegata da tempo come concetto sociologico – economico, è stata per la prima volta utilizzata quale definizione giuridica nel [d.lgs. n. 117 del 2017](#) ed essa non coincide con il concetto tradizionale di "ente *non profit*" o "ente senza scopo di lucro". La nozione di ente del terzo settore appare, infatti, speciale rispetto a quella generale di ente *non profit* e si distingue dalla seconda per la presenza necessaria del perseguimento di finalità di

utilità sociale, oltre al tradizionale requisito dell'assenza di scopo di lucro. Va, tuttavia, precisato come anche in relazione alla nozione di "ente *non profit*" siano sorte accese discussioni circa la necessità o meno che a fianco al *non distribution constraint* si affianchi anche l'utilità sociale del fine perseguito. Per l'opinione dottrinale prevalente, infatti, l'ente *non profit* si caratterizza non solo per la presenza del divieto di distribuire gli utili alla compagine associativa, ma anche per il fatto che il lucro conseguito dall'ente deve necessariamente essere reimpiegato per il perseguimento delle finalità istituzionali dello stesso. Cfr. in merito a tale dibattito M. Ceolin, *Il c.d. Codice del terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117): un'occasione mancata?*, in *Le nuove leggi civ. comm.*, 2018, 1, 2 ss.

[8] Così M.V. De Giorgi, *Il nuovo diritto degli enti senza scopo di lucro: dalla povertà delle forme codicistiche al groviglio delle leggi speciali*, in *Riv. dir. civ.*, 1999, I, 287 ss.

[9] Cfr. L. Gori, *Il sistema delle fonti nel diritto del terzo settore*, in *Osservatorio sulle fonti*, 2018, 1, p. 9; nello stesso senso Ponzanelli G., *Non profit organizations*, cit.

[10] Osserva G. Moro, *Contro il non profit*, Bari, 2014, *passim*, come la legislazione fiscale di vantaggio creata per incentivare l'esercizio di attività di interesse generale da parte degli enti *non profit* abbia invero creato un «magma informe» di enti tenuti insieme solo da una ragione fiscale ove però è assai diverso il "grado di perseguimento" di un'utilità sociale, cosicché sono riuniti in tale variegato universo anche ristoranti, palestre e strutture educative o sanitarie dai costi inaccessibili alla maggioranza delle persone e in cui pertanto è quanto meno discutibile che vi sia un interesse generale da proteggere. Si rileva quindi come assai spesso l'ente venga qualificato *non profit* per ragioni meramente fiscali e, soprattutto, perché esso possa muoversi in uno «spazio sicuro e poco controllato fonte di possibili arricchimenti personali, conflitti di interesse, elusione fiscale, concorrenza sleale con le imprese private, rapporti di lavoro insani».

[11] In merito al fatto che la mancanza del profilo dell'investitore che persegue una propria finalità di guadagno nell'ambito del *non profit* attenua la pressione derivante dal controllo interno cfr. Propersi A.-Rossi G., *Gli enti non profit*, Milano, 2015, 587 ss.; A. Nervi, *Controlli interni e responsabilità*, in M. Gorgoni (a cura di), *Il Codice del terzo settore, Commento al Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, 2018, 442. Sulla conseguente rilevanza di elementi di carattere fiduciario v. R. Di Raimo-C. Mignone, *Strumenti di finanziamento al terzo settore e politiche di intervento locale nella «società inclusiva» europea. (Dalla filantropia alla finanza alternativa)*, in *Giust. civ.*, 2017, 139

ss.

[12] Cfr. in proposito G. Ponzanelli, *Non profit organizations*, cit. Altresì, in merito alla tradizionale diffidenza per i “corpi intermedi” che spiega il motivo della lacunosa disciplina del codice civile cfr. A. Mazzullo, *Il nuovo codice del terzo settore, Profili civilistici e tributari*, Torino, 2017, 1 ss.; C. Cavicchioni, *La riforma del Terzo settore, l’acquisto della personalità giuridica, il ruolo del Notaio*, in *La riforma del c.d. Terzo settore e l’imposizione fiscale delle liberalità indirette, Gli Atti dei Convegni*, in *I Quaderni della Fondazione Italiana del Notariato*, 2, 2017, 45.

[13] Rileva come l’immagine degli enti del Terzo Settore sia economicamente un vero e proprio “bene comune”, per cui occorre evitare – non solo con misure giuridiche – che le condotte inappropriate di alcuni enti danneggino tutto il settore Fici A., *L’attività degli enti del terzo settore*, in M. Gorgoni (a cura di), *Il Codice del terzo settore*, cit., 66. In senso analogo, ma con una diversa prospettiva, G. Moro, *Contro il non profit*, cit., *passim*, rileva come la rappresentazione della realtà prodotta tanto dai componenti del settore *non profit*, quanto veicolata dai *mass media* abbia fatto emergere una percezione del c.d. privato sociale come un fenomeno omogeneo e positivo, pur a fronte del fatto che gli enti *non profit* perseguono un’utilità sociale differente o in alcuni casi assolutamente carente. Rileva dunque l’A. che «si ha la netta sensazione che la parte di non profit che effettivamente persegue uno scopi di utilità sociale, sia in verità utilizzata per nobilitare tutto il non profit. che può anche non avere altrettanta utilità». Al fine di garantire uno spazio protetto di azione solo al “vero *non profit*” occorre dunque monitorare l’effettivo interesse generale perseguito al fine di premiare, anche in termini di finanziamenti e raccolta fondi, solo le realtà davvero meritevoli.

[14] La norma poi prosegue indicando sin da subito gli enti esclusi dal Terzo settore, ossia le formazioni e associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche. In proposito, in merito alle esclusioni confermate nel Codice del Terzo settore, cfr. M. Gorgoni, *Il Codice del Terzo settore tra luci e ombre*, in M. Gorgoni (a cura di), *Il Codice del terzo settore*, cit., 28 ss.; sulle ragioni delle esclusioni v. altresì R. Dabormida, *La riforma del Terzo settore*, in *Il Civilista*, Milano, 2017, 10; A. Mazzullo, *Il nuovo codice del terzo settore, Profili civilistici e tributari*, cit., 21 ss.

[15] Sulla mancata attuazione delega in relazione alla revisione del Libro I, titolo II del codice civile v. più approfonditamente in senso critico il Parere del [Consiglio di Stato n.](#)

[1405 del 14 giugno 2017](#); R. Dabormida, *La riforma del Terzo settore*, cit., 42; M. Gorgoni (a cura di), *Il Codice del terzo settore*, cit., 21; A. Mazzullo, *Il nuovo codice del terzo settore*, cit., 15. Sui problemi di carattere costituzionale connessi al mancato esercizio della delega *in parte qua* v. L. Gori, *Il sistema delle fonti nel diritto del terzo settore*, cit., 14 ss.

[16] Sulla valutazione di impatto sociale poi non attuata nel codice del Terzo settore v. A. Mazzullo, *Tax impact*, in *La finanza che include: gli investimenti ad impatto sociale per una nuova economia*, Rapporto Italiano della *Social Impact Investment Task Force* istituita in ambito G8, in [www.socialimpactagenda.it](http://www.socialimpactagenda.it).

[17] A tal proposito rileva il Parere del [Consiglio di Stato n. 1405 del 14 giugno 2017, 13](#) che la lettura combinata degli art. 8 e 10 del Codice del terzo settore «*sembra deporre nel senso che il vincoli di destinazione di cui si parla non intenda introdurre un dispositivo di specializzazione patrimoniale (con conseguente opponibilità, limiti alla circolazione e alla responsabilità patrimoniale)*».

[18] Trattasi, come noto, di uno dei decreti attuativi della [legge delega 6 giugno 2016 n. 106](#) e, in particolare, del [d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117](#), in G.U. n. 179 del 2 agosto 2017 – s.o. n. 43.

[19] In merito alla c.d. Riforma del Terzo settore v. tra i primi commenti AA.VV., *La riforma del c.d. Terzo settore e l'imposizione fiscale delle liberalità indirette*, *Gli Atti dei Convegni*, in *I Quaderni della Fondazione Italiana del Notariato*, 2017, 2, 193 ss.; M. Gorgoni (a cura di), *Il Codice del terzo settore*, cit., 1 ss.; M.V. De Giorgi, *Terzo settore. Il tempo della riforma*, in *Studium Iuris*, 2018, 2, 139 ss.; A. Mazzullo, *Il nuovo codice del terzo settore*, cit., *passim*; M. Ceolin, *Il c.d. Codice del terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117): un'occasione mancata?*, cit., 1 ss.; R. Dabormida, *La riforma del Terzo settore*, cit., *passim*.

[20] Cfr. in proposito *infra* § 4.

[21] Così A. Mazzullo, *Il nuovo codice del terzo settore*, cit., 73 ss.

[22] Cfr. in tal senso Fici A., *L'attività degli enti del terzo settore*, cit., p. 68 ss.

[23] Così M. Gorgoni (a cura di), *Il Codice del terzo settore*, cit., 39.

[24] In merito al problematico rapporto tra finalità e attività di interesse generale e, in particolare, al dubbio circa il fatto che debba essere svolta una verifica separata e distinta del profilo teleologico e oggettivo o se invece si debba ritenere che l'accertamento dell'uno dia per presupposto l'esistenza dell'altro v. A.

Mazzullo, *Il nuovo codice del terzo settore*, cit., 36 ss.

[25] Così l'[art. 7 d.lgs. n. 117 del 2017](#).

[26] Così era, ad esempio, per l'anagrafe delle ONLUS tenuta in via riservata dall'Agenzia delle Entrate.

[27] In proposito v. di recente R. Carmina, *L'abuso del diritto negli enti no profit*, in *Riv. notariato*, 2015, 3, 523 ss.

[28] Cfr. al riguardo F. Bosetti, *Il Registro Unico Nazionale del Terzo settore*, in M. Gorgoni (a cura di), *Il Codice del terzo settore*, cit., 319 ss.; P.A. Pesticcio, *Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore*, in *Cooperative ed enti non profit*, 2017, 11/12, 29 ss.; M. Ceolin, *Il c.d. Codice del terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117): un'occasione mancata?*, cit., 5 ss.

[29] Eccezion fattasi per l'ETS impresa sociale che può, ai sensi dell'[art. 12, comma 3, d.lgs. n. 117 del 2017](#) essere iscritta nella sola sezione apposita del Registro delle imprese.

[30] In merito a tali aspetti v. più approfonditamente A. Mazzullo, *Il nuovo codice del terzo settore*, cit., 162 ss.

[31] Cfr. C. Cavicchioni, *La riforma del Terzo settore, l'acquisto della personalità giuridica, il ruolo del Notaio*, cit., 42 ss.

[32] V. in tal senso la condivisibile opinione di M. Ceolin, *Il c.d. Codice del terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117): un'occasione mancata?*, cit., 1 ss., ad avviso del quale l'iscrizione nel RUNTS non determina l'automatico acquisto della personalità giuridica, occorrendo a tal fine una specifico consenso dell'ETS a tal fine. A conferma di ciò si osserva che l'[art. 22 d.lgs. n. 117 del 2017](#) dispone che gli ETS «*possono*» acquistare la personalità giuridica mediante iscrizione nel RUNTS e con la particolare procedura delineata nella menzionata disposizione.

[33] Se il notaio non ritiene sussistenti le condizioni, ai sensi dell'[art. 22, comma 3, d.lgs. n. 117 del 2017](#) per la costituzione dell'ente ne dà comunicazione motivata, tempestivamente e comunque non oltre il termine di 30 giorni, ai fondatori o agli amministratori i quali possono nei 30 giorni successivi domandare all'ufficio del registro unico di disporre comunque l'iscrizione nel RUNTS, compito che spetta – in caso di inerzia degli organi predetti – anche a ciascun associato. Nei 60 giorni successivi, ove l'ufficio del registro unico non comunichi ai richiedenti il motivato diniego o non richieda l'integrazione della documentazione o non proceda



all'iscrizione, si configura un'ipotesi di silenzio rigetto.

[34] Già il Parere del [Consiglio di Stato n. 1405 del 14 giugno 2017, 16](#), segnalava che «*tenuto conto che dai redditi del patrimonio devono risultare risorse adeguate per garantire il funzionamento dell'ente, le soglie per il patrimonio minimo appaiono esigue*» e proponeva di fissare soglie più elevate e, al contempo, richiedere ai fondatori/amministratori la predisposizione di un piano economico – finanziario da allegare alla richiesta di iscrizione, idoneo a dimostrare la congruità del patrimonio.

[35] In relazione a tale aspetto cfr. D. Poletti, *Scioglimento*, in M. Gorgoni (a cura di), *Il Codice del terzo settore*, cit., 257 ss.

[36] Rileva, tuttavia, A. Mazzullo, *Il nuovo codice del terzo settore*, cit., 160 ss. come il legislatore del [d.lgs. n. 117 del 2017](#) abbia introdotto tale modello semplificato di acquisto della personalità giuridica, pur nella consapevolezza del logorio di tale concetto e, dunque, con la tendenza ad equiparare gli enti riconosciuti e non riconosciuti. In merito all'evoluzione della “personalità giuridica” v. più approfonditamente Montani V., *sub art. 36*, in G. Ponzanelli (a cura di), *Le associazioni non riconosciute*, in F. Busnelli (diretto da), *Il Codice Civile – Commentario*, Milano, 2016; M.V. De Giorgi, *Tra legge e leggenda: la categoria ente nel diritto delle associazioni*, in *Riv. dir. civ.*, 2004, IV, 624 ss.

[37] In proposito R. Dabormida, *La riforma del Terzo settore*, cit., 31 ss., rileva come la disciplina speciale delle associazioni e fondazioni del terzo settore rinvenibile negli [artt. 20-31 d.lgs. n. 117 del 2017](#) sia tutt'altro che autosufficiente, di talchè sarà indispensabile attingere alla normativa generale del codice civile per procedere ad un'applicazione coordinata e congiunta di quest'ultima e del nuovo Codice del terzo settore.

[38] Così A. Mazzullo, *Il nuovo codice del terzo settore*, cit., 153.

[39] Dunque, nella parte del Codice che reca la disciplina civilistica, mentre il regime fiscale è previsto nei successivi [artt. 87 ss. d.lgs. n. 117 del 2017](#).

[40] In proposito cfr. S. Marchetti, *La rendicontazione contabile, economico-finanziaria e sociale negli del Terzo settore*, in M. Gorgoni (a cura di), *Il Codice del terzo settore*, cit., 9 ss.

[41] In merito a tale aspetto v. *funditus* R. Di Raimo, *Destinazione e disciplina del patrimonio*, in M. Gorgoni (a cura di), *Il Codice del terzo settore*, cit., 81 ss.; P.A. Pesticcio, *Gli Enti di Terzo Settore (ETS) e la distribuzione indiretta di utili*, in

*Coooperative ed enti non profit*, 2017, 10, 20 ss.; A. Mazzullo, *Il nuovo codice del terzo settore*, cit., 46 ss.

[42] Già dagli [artt. 16, 24 e 37 c.c.](#) si poteva desumere che il fondo comune era esclusivamente destinato al perseguimento dello scopo ideale avuto di mira dall'ente e che gli associati non potevano vantare diritto alcuno su di esso, nemmeno in fase di scioglimento dell'ente. Tuttavia, le norme del codice civile si erano rivelate ben presto troppo indefinite e ciò aveva permesso forme di elusioni ed abusi ora specificamente tipizzate nei divieti di distribuzione indiretta degli utili di cui all'[art. 8, comma 3, d.lgs. n. 117 del 2017](#). Cfr. in proposito R. Di Raimo, *Destinazione e disciplina del patrimonio*, cit., 88 ss.

[43] Ad avviso di R. Di Raimo, *Destinazione e disciplina del patrimonio*, cit. 90; M. Ceolin, *Il c.d. Codice del terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117): un'occasione mancata?*, cit., 5, trattasi di un elenco non tassativo.

[44] Così M. Ceolin, *Il c.d. Codice del terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117): un'occasione mancata?*, cit., 5.

[45] In tal senso espressamente R. Di Raimo, *Destinazione e disciplina del patrimonio*, cit., 90.

[46] La norma prevede espressamente tre eccezioni allorché vi sia la necessità di acquisire prestazioni specializzate per lo svolgimento di attività sanitarie, di formazione universitaria e ricerca scientifica.

[47] Evidenza come il concetto di “valore normale” sia generico e indeterminato R. Di Raimo, *Destinazione e disciplina del patrimonio*, cit., 91.

[48] Cfr. in proposito M. Ceolin, *Il c.d. Codice del terzo settore (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117): un'occasione mancata?*, cit., 5.

[49] Cfr. A. Mazzullo, *Il nuovo codice del terzo settore*, cit., 57.

[50] Tale disposizione ricalca quanto già prevede per gli enti non lucrativi riconosciuti l'[art. 31 c.c.](#), ma il Codice del terzo settore estende l'obbligo devolutivo anche agli ETS non riconosciuti. Cfr. in merito R. Di Raimo, *Destinazione e disciplina del patrimonio*, cit., 93.

[51] V. in tal senso D. Poletti, *Scioglimento*, cit., 263.

[52] Cfr. [art. 29, comma 1, d.lgs. n. 117 del 2017](#).

[53] In merito ai sistemi di controllo interno, alle responsabilità degli amministratori e alla disciplina del conflitto di interessi il Codice del Terzo settore ha operato un

richiamo integrale ai meccanismi previsti in materia societaria, sia pur «nei limiti della compatibilità». In senso critico, in relazione alla difficoltà di adattare le norme dettate per gli enti lucrativi agli ETS cfr. A. Nervi, *Controlli interni e responsabilità*, cit., 427 ss., spec. 437 ss.

[54] Hanno fatto riferimento alla mancata attuazione della delega *in parte qua* discorrendo di “svuotamento del codice civile”, A. Mazzullo, *Il nuovo codice del terzo settore*, cit., 15; M. Gorgoni (a cura di), *Il Codice del terzo settore*, cit., 23.

[55] In merito all’applicazione coordinata delle norme del codice civile, dello statuto generale degli ETS e della normativa “specialissima” dettata per gli “ETS tipici” v. R. Dabormida, *La riforma del Terzo settore*, cit., 31; A. Mazzullo, *Il nuovo codice del terzo settore*, cit., 151 ss.; Quadri E., *Il terzo settore tra diritto speciale e diritto generale*, in *Nuova giur. civ.*, 2018, 5, 708 ss.

[56] Rileva come l’introduzione del Codice del terzo settore abbia notevolmente ampliato la faglia tra enti ipo-regolati di cui al codice civile ed enti iper-regolati, per i quali l’autonomia statutaria è significativamente ristretta Gori L., *op. cit.*, 21 ss.

[57] Così R. Dabormida, *La riforma del Terzo settore*, cit., 23.

[58] In senso critico in relazione al linguaggio impiegato dal legislatore e alla vaghezza delle nozioni di base v. Parere del [Consiglio di Stato n. 1405 del 14 giugno 2017](#), cit.; A. Mazzullo, *Il nuovo codice del terzo settore*, cit., 40 ss.

[59] In merito a tale questione v. A. Mazzullo, *Il nuovo codice del terzo settore*, cit., 37 ss.

