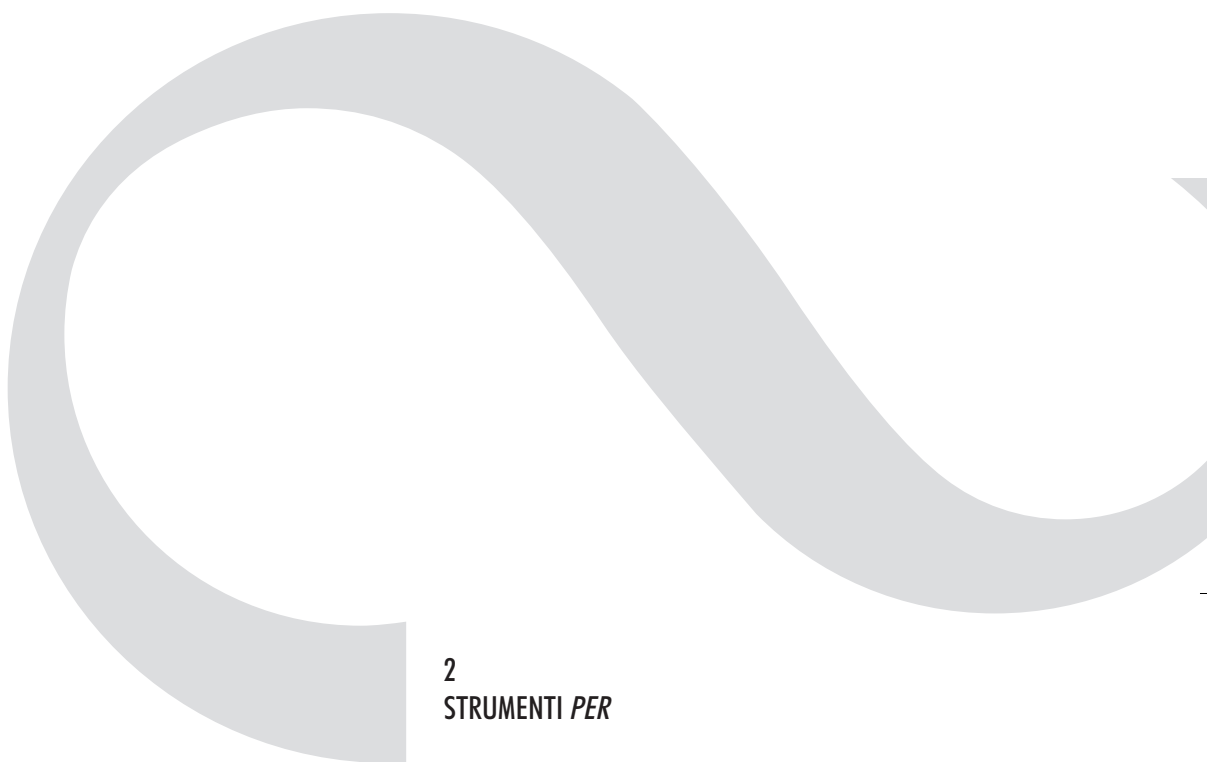




2
STRUMENTI *PER*

L'ISFOL, Istituto per lo sviluppo della formazione professionale dei lavoratori, è stato istituito con D.P.R. n. 478 del 30 giugno 1973, e riconosciuto Ente di ricerca con Decreto legislativo n. 419 del 29 ottobre 1999, è sottoposto alla vigilanza del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. L'Istituto opera in base allo Statuto approvato con D.P.C.M. 19 marzo 2003, nel campo della formazione, delle politiche sociali e del lavoro al fine di contribuire alla crescita dell'occupazione, al miglioramento delle risorse umane.

L'Isfol svolge e promuove attività di studio, ricerca, sperimentazione, documentazione, informazione e valutazione, consulenza ed assistenza tecnica. Fornisce un supporto tecnico-scientifico al Ministero del Lavoro, ad altri Ministeri, al Parlamento, alle Regioni e Province Autonome, agli Enti locali, alle Istituzioni nazionali, pubbliche e private, sulle politiche e sui sistemi della formazione ed apprendimento lungo tutto l'arco della vita, del mercato del lavoro e dell'inclusione sociale. Fa parte del Sistema Statistico Nazionale. Svolge inoltre il ruolo di assistenza metodologica e scientifica per le azioni di sistema del Fondo sociale europeo, è Agenzia nazionale Lifelong Learning Programme – Programma settoriale Leonardo da Vinci.

Dove siamo:

Via G. B. Morgagni, 33

00161 Roma

Tel. + 39 06445901

Riferimenti:

Web: www.isfol.it

Presidente: Sergio Trevisanato

Direttore Generale: Domenico Sugamiele

La Collana

La collana *Strumenti per* raccoglie contributi a carattere tecnico/informativo con specifiche finalità operative a supporto degli operatori. La Collana *Strumenti per* è curata da Valeria Cioccolo in collaborazione con Loretta Pacini (Struttura di Comunicazione e Documentazione Istituzionale Isfol, Responsabile Isabella Pitoni)

ISSN 2038-6370



Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali
Direzione Generale per il Volontariato, l'Associazionismo e le formazioni sociali
Osservatorio Nazionale dell'Associazionismo

ISFOL

L'INQUADRAMENTO GIURIDICO DELL'ASSOCIAZIONISMO DI PROMOZIONE SOCIALE ALL'INTERNO DEL TERZO SETTORE

ISFOL
ISTITUTO PER LO SVILUPPO DELLA
FORMAZIONE PROFESSIONALE
DEI LAVORATORI

Il presente rapporto è il prodotto di una ricerca svolta per conto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali – Direzione Generale per il Volontariato, l'Associazionismo e le Formazioni Sociali – Div. II Associazionismo e approvata dall'Osservatorio Nazionale dell'Associazionismo. L'indagine è stata condotta dall'ISFOL – Area Risorse strutturali e umane dei sistemi formativi nel corso del 2008 (alcuni aggiornamenti alle leggi sono stati apportati in seguito).

Hanno partecipato al gruppo di lavoro misto Isfol-Ministero: Marco Accorinti (IRPPS-CNR), Elena Caramelli (ISFOL), Andrea Ciarini (Dies-La Sapienza), Alessia Colalillo (Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali), Federica Conte (ReteNuvv), Loredana Colli (Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali), Arianna Ferrucci (ISFOL), Marco Marucci (ISFOL), Claudia Montedoro (ISFOL), Elisabetta Patrizi (Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali), Francesco Maria Perrotta (ONA), Daniela Pieri (CLES Srl), Sabina Polidori (Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali), Giuliano Rossi (ONA), Loredana Venditti (CLES Srl).

Il rapporto è a cura di Claudia Montedoro, Elena Caramelli e Marco Marucci.

Sono autori dei testi: Elena Caramelli (Cap. I); Marco Marucci (Cap. I); Ilaria Cerra (Capp. I; III); Andrea Fiorentini (Capp. I; III); Andrea Maltoni (Cap. II); Marina Montaldi (Cap. IV).

Si ringrazia inoltre l'Osservatorio Nazionale dell'Associazionismo e la Divisione II – Associazionismo della Direzione Generale per l' Associazionismo, il Volontariato e le Formazioni Sociali del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali per la collaborazione offerta ai fini della realizzazione delle attività progettuali.

Testo chiuso: giugno 2010

Copyright © [2010] [ISFOL]

Questa opera è rilasciata sotto i termini della licenza Creative Commons Attribuzione – Non Commerciale – Condividi allo stesso modo 2.5. Italia License.
(<http://creativecommons.org/licenses/by-sa/2.5/it/>)

_Indice

PREFAZIONE di Maurizio Sacconi	9
PREMESSA di Gian Paolo Gualaccini	13
INTRODUZIONE	
TERZO SETTORE, ASSOCIAZIONISMO E WELFARE MIX: LE SPINTE ALLA DIFFERENZIAZIONE INTERNA di Claudia Montedoro	19
CAPITOLO I	
PROFILI ISTITUZIONALI E NORMATIVI DELL'ASSOCIAZIONISMO IN ITALIA	25
1_L'INQUADRAMENTO NORMATIVO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE	27
1.1 Una breve rassegna del percorso di definizione della normativa sul Terzo settore (dalla L. 476 del 1987 alla L. 383 del 2000).	27
1.2 Legge sul sostegno alle attività di promozione sociale n. 476/1987 e legge sul contributo statale a favore delle Associazioni nazionali di Promozione Sociale n. 438/1998	29
1.3 Legge Quadro sul volontariato n. 266/1991	29
1.4 Legge sulle Cooperative sociali n. 381/1991	31
1.5 Legge sulle Onlus n. 460/1997	32
1.6 Legge Quadro n. 328/2000 per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali	34
	35
2_L'ASSOCIAZIONISMO NELLA COSTITUZIONE E NEL CODICE CIVILE	
2.1 Il fondamento Costituzionale delle Associazioni di Promozione Sociale	38
2.2 La normativa di riferimento nel Codice Civile	38
	41
3_ENTI DEL TERZO SETTORE E PARTECIPAZIONE ALLE PROCEDURE DI AFFIDAMENTO DEI CONTRATTI PUBBLICI - CENNI SULLA RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA EX D.LGS. N. 231/01	
3.1 Enti del Terzo settore e partecipazione alle procedura di affidamento dei contratti pubblici - Alcuni orientamenti giurisprudenziali	45
3.2 La responsabilità amministrativa ex D.Lgs. n. 231/2001 e le possibili correlazioni con gli enti <i>non profit</i>	45
	48

CAPITOLO II**ENTI DEL TERZO SETTORE ED ATTIVITÀ DI UTILITÀ SOCIALE, DI SOLIDARIETÀ SOCIALE,
DI INTERESSE GENERALE**

53

1_IL CONCETTO DI UTILITÀ SOCIALE NELLA PROSPETTIVA DELL'ORDINAMENTO INTERNO 55

1.1 Il concetto di utilità sociale nella disciplina positiva riguardante alcuni enti non profit 55

1.1.1 Le Onlus 55

1.1.2 Le associazioni di promozione sociale 57

1.1.3 Le imprese sociali 59

1.1.4 Le fondazioni di origine bancaria 64

1.2 La nozione di utilità sociale alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale 69

1.3 Enti privati di interesse generale: una categoria di creazione dottrinale 72

1.4 Alcuni tentativi della dottrina di individuare una categoria di enti che perseguono scopi di interesse generale o esclusivamente di utilità sociale 74

2_LA NOZIONE DI *PUBLIC BENEFIT* IN ALCUNI ORDINAMENTI DI *COMMON LAW* 76

2.1 Premessa 76

2.2 La definizione di scopi *charitable* nell'ordinamento inglese 762.3 I profili caratterizzanti le *charitable organizations* negli Stati Uniti 812.4 Le funzioni della *Charity Commission for England and Wales*, in particolare quelle di controllo sul perseguimento di scopi *charitable* 82**3_LA CONSIDERAZIONE DELLE FINALITÀ, DEGLI ASPETTI SOCIALI O DI PROGRAMMAZIONE SOCIALE IN AMBITO COMUNITARIO** 86

3.1 Rilevanza delle esigenze e delle finalità sociali nella disciplina di derivazione comunitaria degli appalti pubblici 86

3.2 Servizi di interesse generale a carattere economico e non economico nell'ordinamento comunitario 91

4_CONCLUSIONI 97

4.1 Alcune considerazioni conclusive 97

CAPITOLO III**L'ESAME DELLA LEGGE N. 383/2000 E LA RELATIVA ATTUAZIONE IN AMBITO REGIONALE** 103**1_GLI ASPETTI MAGGIORMENTE RILEVANTI DELLA DISCIPLINA DELLE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE** 105

1.1 La nozione di Associazione di Promozione Sociale - I soggetti e l'ambito di applicazione 105

1.2 La costituzione delle Associazioni di Promozione Sociale 106

1.3 La rappresentanza 107

1.4 La responsabilità 108

1.5 I registri 110

1.6 L'Osservatorio 112

1.7 Le convenzioni 115

2_ESAME E COMPARAZIONE DELLA NORMATIVA REGIONALE	117
Introduzione	117
2.1 Valle D'Aosta	117
2.2 Piemonte	120
2.3 Lombardia	122
2.4 Provincia autonoma di Bolzano	124
2.5 Provincia Autonoma di Trento	125
2.6 Veneto	126
2.7 Friuli Venezia Giulia	126
2.8 Liguria	128
2.9 Emilia Romagna	129
2.10 Toscana	131
2.11 Umbria	134
2.12 Marche	135
2.13 Lazio	137
2.14 Abruzzo	139
2.15 Campania	140
2.16 Molise	141
2.17 Basilicata	143
2.18 Puglia	145
2.19 Calabria	147
2.20 Sicilia	147
2.21 Sardegna	148
 CAPITOLO IV	
LA NORMATIVA FISCALE	151
 1_LE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE NELLA LENTE DEL FISCO: RELAZIONI SPECIFICHE E RELAZIONI DI SISTEMA	153
 2_LE RELAZIONI SPECIFICHE	155
2.1 Relazioni specifiche di primo livello: riflessi fiscali della normativa di settore	155
2.1.1 Trattamento delle cessioni e prestazioni ai familiari degli associati	155
2.1.2 Le agevolazioni in materia di imposta sugli intrattenimenti	157
2.1.3 Erogazioni liberali: cenni e rinvio	159
2.2 Relazioni specifiche di secondo livello: la normativa sulle erogazioni liberali	160
2.2.1 Le erogazioni liberali in danaro: le previsioni del TUIR	160
2.2.2 Le erogazioni liberali di cui al D.L. 35/2005 (+dai, - versi)	161
2.2.3 La disciplina del 5 per mille Irpef	165
 3_LE RELAZIONI DI SISTEMA	167
3.1 La riforma del non profit: il D.Lgs. 4 dicembre 1997 n. 460	167
3.1.1 Le agevolazioni in materia di attività economiche	168
3.1.2 Enti non commerciali associativi ed attività economiche	175
3.1.3 Somministrazione di alimenti e bevande ai soci	182
3.1.4 Raccolte pubbliche di fondi	185

3.1.5 Rapporti con la pubblica amministrazione: contributi a fondo perduto e contributi corrispettivo	187
3.1.6 Il rapporto con la normativa Onlus	188
3.1.7 La comunicazione modello EAS	191
3.2 Agevolazioni in materia di attività economiche: la legge 16.12.1991 n. 398	193
4_LA NORMATIVA FISCALE APS ED I RAPPORTI CON LA DISCIPLINA DI ALTRI SOGGETTI ASSOCIATIVI	195
4.1 Cenni sulla fiscalità di enti di volontariato, organizzazioni non governative, associazioni sportivo-dilettantistiche	196
4.1.1 La tassazione diretta: quadro attuale e tendenze evolutive	196
4.1.2 La tassazione indiretta	199
4.1.3 Le disposizioni sulle erogazioni liberali	200
4.1.4 Le disposizioni in materia di prestazioni rese da persone fisiche a favore degli enti	200
4.2 Comparazione tra normative: brevi riflessioni finali in materia di armonizzazione	201
CONCLUSIONI di Marina Gerini	205
BIBLIOGRAFIA	209
CD ROM allegato - Raccolta normativa	

_Prefazione

Il ruolo dell'Associazionismo di promozione sociale è sempre più unanimemente riconosciuto come fondamentale per la costruzione del futuro modello sociale inteso come un sistema di responsabilità e di opportunità. Presupposto, dunque, di quella società attiva delineata nel nostro Libro Bianco che presuppone il coinvolgimento attivo dei cittadini nella costruzione del proprio ben-essere, attraverso legami di comunità espressi in forme associative dove possano crescere risposte innovative ai bisogni sociali e orientate alla persona che garantiscano la necessaria rappresentanza per una leale sinergia tra il pubblico ed il privato sociale.

Sempre più, difatti, la *governance* delle politiche sociali del nostro paese è frutto dell'integrazione tra enti pubblici e il c.d. "privato sociale", in un'ottica di sussidiarietà orizzontale, che intercorre dalle fasi di progettazione e pianificazione degli interventi alla fase di erogazione degli stessi. Questo nuovo paradigma di sviluppo sociale ed economico può essere sintetizzato con lo slogan "più società, meno stato", laddove sia pienamente riconosciuto e sostenuto il ruolo dei corpi intermedi, non già in via complementare ma in chiave primaria rispetto all'intervento statale. La persona al centro, è sempre questo l'orizzonte dentro cui ci muoviamo: una rete di luoghi e di iniziative dove le potenzialità delle persone siano messe a frutto e le loro fragilità siano sostenute. Il riconoscimento, giuridico e sostanziale di tali organismi da parte delle Istituzioni è ormai un dato acquisito e l'augurio è che sempre più questa sinergia diventi efficace nella soluzione dei problemi e nella soddisfazione dei bisogni sociali emergenti per la costruzione di un nuovo e rinnovato modello di welfare.

In tale ottica questo lavoro di ricerca concernente la ricostruzione del quadro giuridico in cui si muovono tali associazioni, nel dedalo delle normative di riferimento del Terzo settore, marca i confini della promozione sociale, sia sul piano civilistico che delle agevolazioni fiscali, facendo emergere, oltre ad alcuni aspetti critici, la natura di questo soggetto e l'*humus* di cui è permeata la propria indole solidaristica.

L'occasione di questo rapporto, curato dall'Isfol su commissione della Direzione Generale per il Volontariato, l'Associazionismo e le formazioni Formazioni sociali Sociali - Osservatorio Nazionale per l'Associazionismo, giunge in un momento cruciale per la definizione dei sistemi di *governance* delle politiche sociali e offre, altresì, un momento di verifica dell'applicazione a livello regionale della L. 383 del 2000 "Disciplina delle Associazioni di promozione sociale".

I contributi in esso proposti rappresentano un utile strumento informativo per gli operatori di settore e per le istituzioni coinvolte in quanto la raccolta della legislazione vigente costituisce un manuale di agevole consultazione, mentre evidenzia la presenza di un terreno fertile su cui sviluppare un impegno futuro nella direzione di un'armonizzazione normativa in materia, sia a livello nazionale che regionale.

Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali
On. Maurizio Sacconi

_Premessa

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali - DG per il Volontariato l'Associazionismo e le Formazioni Sociali, Divisione II Associazionismo e l'Osservatorio Nazionale per l'Associazionismo, al fine di indirizzare le associazioni verso un migliore utilizzo degli strumenti normativi a loro disposizione hanno incaricato l'ISFOL - Area Risorse strutturali e umane dei sistemi formativi - di realizzare un rapporto sul quadro generale delle norme che regolamentano il sistema dell'associazionismo di promozione sociale, in particolar modo per quanto riguarda la gestione del Registro nazionale e dei Registri regionali e provinciali.

La ricognizione normativa svolta offre agli operatori del mondo dell'associazionismo e alle Istituzioni una panoramica della legislazione in essere, sia sul piano civilistico che fiscale, ma è anche un momento di confronto e di riflessione su alcuni temi caldi - dall'inquadramento dell'associazionismo di promozione sociale all'interno del Terzo settore, alle relazioni con diversi istituti dell'ordinamento tributario - da cui ripartire per una corretta definizione del ruolo della promozione sociale e degli equilibri con gli altri soggetti promotori di cittadinanza attiva, nell'ottica di una reale e sostanziale integrazione dei servizi come previsto dalla Legge quadro n.328 del 2000.

L'analisi prende come punto di partenza la promulgazione della normativa sul sostegno delle attività di promozione sociale (L. 476/1987) e da essa confronta i vari sistemi creati con le successive normative riguardanti il volontariato (legge quadro 266/1991), le Cooperative (L. 381/1991), le Onlus (L. 460/1997) e con la legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali (L. 328/2000). Ovviamente un trattamento particolare ha ricevuto, attraverso un'apposita sezione di approfondimento, lo studio della L. 383/2000 istitutiva dell'Associazionismo di promozione sociale, per la quale si è anche svolta un'indagine relativa allo stato di applicazione dei Registri nazionali nelle diverse Regioni italiane, come previsto dalla Legge Quadro (Capitolo III).

La legge 383 del 2000 ("Disciplina delle associazioni di promozione sociale") difatti ha fornito un impulso decisivo allo sviluppo dell'associazionismo sociale introducendo vari criteri e strumenti di promozione e regolamentazione del settore. Tra gli altri elementi, un ruolo di particolare rilievo riguarda l'istituzione dei cosiddetti "Registri" nazionali, regionali e provinciali (artt. 7-10). Nello spirito della norma, tali strumenti assolvono a due importanti funzioni:

- anzitutto, consentono di fornire una risposta ad esigenze identitarie concrete del fenomeno dell'associazionismo;
- in secondo luogo, costituiscono un elemento essenziale per far fronte alle esigenze di regolamentazione del rapporto fra le APS e le istituzioni pubbliche, centrali e periferiche, anche in merito alla concessione di contributi e di agevolazioni fiscali.

In definitiva, il tassello dell'istituzione dei Registri va considerato a tutti gli effetti come un asse strategico e portante della 383/2000, soprattutto se si considera la tendenza delle APS ad avvalersi di fonti di finanziamento pubblico per la gestione e l'erogazione dei servizi sociali.

Malgrado ciò, il quadro attuale segnala difficoltà di attuazione della norma proprio in relazione al processo di definizione ed implementazione dei Registri regionali e provinciali. Ciò sembra

dipendere in certa misura da fattori di natura culturale ed organizzativa peculiari del fenomeno dell'associazionismo. Si riscontra, peraltro, una difficoltà di ordine tecnico-gestionale delle istituzioni preposte alla gestione di tali strumenti, particolarmente per ciò che concerne: a) l'identificazione dei requisiti da contemplare nei registri e b) le relative procedure di verifica.

Altro punto con cui si è voluto dare degli spunti di riflessione è stato il confronto del concetto di utilità sociale all'interno dell'ordinamento giuridico e in relazione ad alcuni ordinamenti extra nazionali (in particolare con il sistema delle *charitable organizations* inglesi e americane). La finalità di questa lettura, in ultima analisi, è quella di creare dei temi su cui sviluppare in seguito un concetto comune di utilità sociale (partendo dal concetto di *Public benefit*) in sinergia con quanto gli altri Paesi europei e le Istituzioni sovranazionali stanno formulando attorno a questo fenomeno. Le peculiarità del sistema italiano sviluppate nel corso degli anni attraverso un'esperienza che rimane fra le più significative in tale settore, permette oggi di affermare di poter essere noi stessi un valido esempio per la regolamentazione degli organismi di promozione sociale, anche in ambito europeo.

La necessità di un *compendium* legale di riferimento deriva quindi, sul piano sostanziale, dall'esigenza di delineare con maggiore consapevolezza gli aspetti distintivi dell'applicazione della Legge quadro. In secondo luogo lo studio presenta un'occasione per il "rilancio" dell'associazionismo di promozione sociale che oggi si interroga sulle sue prospettive e sul suo futuro ruolo nella società e nell'economia, confrontandosi con un settore privato disposto a raccogliere le sue sfide nell'ottica di una reale applicazione del principio di sussidiarietà orizzontale e verticale.

Osservatorio Nazionale dell'Associazionismo
Il Vicepresidente
Gian Paolo Gualaccini

_Introduzione

Terzo settore, associazionismo e welfare mix: le spinte alla differenziazione interna

Il termine "*non profit*"¹, che deriva dall'americano "*not for profit*", può essere tradotto in Italiano con l'espressione "senza scopo di lucro". Tuttavia, mentre negli Stati Uniti il *non profit* rappresenta una specifica ed individuata categoria giuridica, ossia quella delle "*tax exempt organization*", in Italia il termine indica solo concettualmente l'insieme di enti-fondazioni, enti di tipo associativo o cooperativo, enti di diritto ecclesiastico e così via che non operano secondo una logica di profitto e che vengono anche indicate con il termine "Terzo settore".

Il mondo delle Associazioni di Promozione Sociale rappresenta una parte importante di quel vasto aggregato di attori che popolano il c.d. Terzo settore. La molteplicità delle diverse componenti del Terzo settore ci deve indurre in prima battuta a definire le caratteristiche peculiari di queste organizzazioni, interessate, da una recente legislazione *ad hoc*, la legge 7 dicembre 2000, n. 383 (pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 300 del 27 dicembre 2000), e tuttavia spesso confuse con altri tipi di formazioni associative².

Va innanzitutto precisato che su questo terreno la complessità non è solo normativa o organizzativa, ma innanzitutto teorica. È cioè in primo luogo sul piano del dibattito scientifico che il concetto di Terzo settore sconta una evidente difficoltà a dare conto delle specificità e delle differenze che sempre più vanno interessando i soggetti dell'associazionismo, del volontariato, della cooperazione sociale, e da ultimo, ma non meno importante, dell'impresa sociale. La stessa ampia varietà di concetti utilizzati in letteratura: "settore *non profit*", "Terzo settore", "Terza dimensione", "privato sociale", "economia sociale", rende bene l'idea di questa difficoltà prima di tutto analitica. La definizione corrente di Terzo settore, come ci ricorda Zamagni³, vede questo come ambito di elezione per quei soggetti che non hanno titolo per rientrare né nell'ambito del mercato, né in quello dello Stato. Si tratterebbe in questa luce di soggetti non accomunabili né all'agire tipico dell'impresa di mercato, tutto teso al perseguimento di un interesse individuale, né a quello dell'intervento pubblico, volto invece alla redistribuzione delle risorse e delle opportunità. In parte, certamente, in questa definizione c'è del vero. Tuttavia, essa non esaurisce tutta la portata, né tutte le forme di ibridazioni che ad oggi possiamo riscontrare nel settore associativo in tutte le sue distinte componenti⁴.

1 Secondo Paolo Sciumè, Damiano Zazzeron, in *Onlus*, Il Sole 24 Ore, 2005.

2 La nuova normativa rappresenta un punto d'approdo cruciale per le associazioni di promozione sociale. Essa ha colmato un vuoto legislativo che per cinquanta anni (nonostante l'esplicito riferimento della Costituzione italiana) ha caratterizzato l'opera di queste organizzazioni. Riconoscendone il ruolo formale nei rapporti con le istituzioni pubbliche e con le altre realtà del Terzo settore, la legge n. 383/00 fa parte di quel disegno di riforma più complessivo che a partire dalla seconda metà degli anni Novanta ha interessato le organizzazioni di volontariato (legge n. 266/1991), le cooperative sociali (legge n. 381/1991) e in generale l'intero disegno del comparto assistenziale con la riforma quadro dell'assistenza, legge n. 328/2000.

3 Stefano Zamagni, *Pubblica amministrazione e terzo settore*, prefazione al volume: Dove lo Stato non arriva. *Pubblica amministrazione e terzo settore*, Astrid, 2008 http://www.astrid-online.it/rassegna/Rassegna-24/21-12-2007/zamagni_PA-e-Terzo-settore-Astrid-25_11_07.pdf

4 Da questo punto di vista, possiamo senz'altro concordare con Ranci, De Ambrogio e Pasquinelli (Costanzo Ranci, Ugo de Ambrogio, Sergio Pasquinelli, *Identità e servizio: Il volontariato nella crisi del welfare*, Il Mulino, Bologna (1991), i quali già sottolineavano la necessità di non confondere o mettere sullo stesso piano soggetti che, pur facenti capo ormai

Se sul piano strettamente analitico si ritrovano a tutt'oggi difficoltà nella classificazione dei diversi soggetti del Terzo settore, conviene forse prestare maggiore attenzione al dato storico, in quanto meglio attrezzato a cogliere la pluralità di forme e di ruoli giocati nel tempo dai soggetti associativi nel *welfare*. Pur con notevoli differenze tra paesi e settori di attività, le formazioni associative hanno occupato storicamente svariati campi di attività del *welfare*, sia nei settori di intervento più tradizionali come i servizi residenziali, sia in settori di più recente sviluppo, quali i servizi domiciliari e territoriali, sia infine nella promozione di un associazionismo attivo e vitale per la partecipazione dei cittadini alla vita democratica delle società locali, che è quello che, in questo lavoro, ci interessa più da vicino.

Tuttavia più spesso, almeno in gran parte dei lavori che si sono occupati di Terzo settore e sistemi di *welfare*⁵, l'ambito di azione di tali realtà è stato confinato all'interno di uno spazio residuale e caritatevole dell'assistenza sociale, là dove la limitatezza dell'intervento pubblico legittimava l'azione di organizzazioni filantropiche o mutualistiche.

Se tuttavia il consolidamento dei sistemi di "*welfare* fordisti" negli anni che vanno dal secondo dopoguerra alla seconda metà degli anni settanta ha contribuito a restringere gli spazi di auto-organizzazione della società civile, la crisi del "*welfare state*" pubblico ha contribuito a riscoprire il ruolo delle organizzazioni del Terzo settore nella fornitura di servizi per i quali lo Stato si è trovato a fronteggiare crescenti difficoltà di sostenibilità finanziaria ed eccessiva burocratizzazione. In questa prospettiva si è posto in particolare l'accento sul contributo che le organizzazioni del Terzo settore possono offrire nel superamento delle rigidità e della scarsa personalizzazione delle forme di intervento tradizionalmente associate alle strutture pubbliche, e al contempo sulle più favorevoli opportunità di contenimento dei costi che potrebbero derivare da una stretta collaborazione tra l'attore pubblico e gli attori orientati socialmente, quali appunto i diversi soggetti che gravitano nell'area del Terzo settore.

All'interno di quello che viene generalmente definito Terzo settore si assiste oggi, non solo in Italia, ad una polarizzazione di funzioni e prerogative sempre più marcate, tra un'area di organizzazioni molto professionalizzate e dotate di elevate capacità gestionali, capaci di competere con il mercato per l'affidamento dei servizi e da questo punto di vista, anzi, ibridate con l'agire tipico del mercato, ed un'area di organizzazioni meno strutturate e legate al volontariato di base, alle forme di associazionismo sociale, più saldamente legate alla dimensione originaria della reciprocità associativa, delle risorse di solidarietà di piccolo gruppo diffuse sui territori.

Da un punto di vista storico-sociale tale problematica è strettamente connessa alla tradizionale pluridimensionalità del raggio d'azione del Terzo settore nelle società europee in particolare. La tradizione europea, infatti, a differenza di quella americana in cui è storicamente il vincolo della non distribuzione di utili a rappresentare il discrimine tra Stato, mercato, e *voluntary sector* per l'appunto⁶, presenta al proprio interno una maggiore variabilità di forme associative che nel

comunemente al concetto di Terzo settore, hanno caratteristiche distinte tra loro. In questo senso, occorre distinguere meglio, secondo l'autore, tra organizzazioni di volontariato, reti di self-help, organizzazioni *non profit*, le quali rappresentano mondi, certamente interdipendenti, ma in misura crescente dotati di propria autonomia organizzativa e relazionale.

⁵ Lester M. Salomon, S. Wojciech Sokolowski e Regina List, *Global Civil Society. An Overview, The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*, Center for Civil Society Studies, Institute for Policy Studies, The Johns Hopkins University, Baltimore, 2003.

⁶ A questa distinzione tra forme organizzative diverse rimanda il concetto di *non profit sector*, in cui il tessuto associativo assume una sua specifica connotazione in virtù del vincolo della non distribuzione di utili, secondo il modello delle *friendly societies* messe in evidenza da Toqueville nelle sue riflessioni sulla democrazia in America. Da questo punto di vista si capisce bene come negli Stati Uniti la definizione di settore *non profit* sia passata soprattutto attraverso i canali della legislazione fiscale. Le organizzazioni che godono di questi benefici e che comprendono scuole, università, ospedali, musei, bi-

tempo hanno espresso istanze di natura sociale, politica ed economica (pensiamo in questo senso al movimento cooperativo di matrice laica e religiosa). Non si tratta di organizzazioni fondate sul solo vincolo della non distribuzione di utili, ma di un gruppo vario di realtà capaci di esprimere istanze associative, economiche (sul modello dell'impresa sociale) e politiche stesse (pensiamo ai gruppi di pressione o alle organizzazioni di *advocacy*, ma anche alla crescente centralità che assume oggi il criterio della co-progettazione nella definizione degli interventi di politica sociale). Si comprende bene, da questo punto di vista, come l'estrema varietà di forme organizzative presenti in Europa (cooperative, associazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, organizzazioni di mutuo-aiuto, fondazioni, reti di *self-help*, *advocacy*...) sia riconducibile ad una determinante storica che vede queste realtà operanti sia in campo sociale, sia in quello politico-istituzionale ed economico⁷. Il modello di relazioni consolidatosi in Italia, almeno fino al più recente passato, è stato caratterizzato da una sorta di "autonomia non regolata", in cui le amministrazioni pubbliche ricorrevano al Terzo settore, senza tuttavia un riconoscimento della valenza più ampia del loro ruolo nel *welfare* municipale⁸. L'approdo al riconoscimento "pubblico" della funzione dei soggetti associativi nel sistema assistenziale si deve alle leggi e alle normative introdotte a partire dalla seconda metà degli anni Novanta fino alla riforma quadro dell'assistenza (legge n. 328/00). Interrompendo la pratica consolidata del cosiddetto "mutuo-accomodamento"⁹, all'interno della quale la scarsa regolazione dello Stato riconosceva, sì, ampi spazi di autonomia alle organizzazioni di Terzo settore, ma altresì margini di particolarismo, la nuova normativa nazionale ha tentato di garantire una maggiore trasparenza e formalità delle regole di funzionamento del *welfare* locale. Il riconoscimento formale della natura plurale del *welfare* italiano, ha dato luogo ad importanti innovazioni sia sul piano della gestione-erogazione dei servizi, sia nella programmazione, aprendo così alla sperimentazione di meccanismi di progettazione partecipata.

Il Libro Bianco 2009 sul futuro del modello sociale, dal titolo "La vita buona nella società attiva", sottolinea l'importanza d'una riforma del sistema di *welfare* che tenga in considerazione il principio di sussidiarietà, soprattutto nella sua accezione "orizzontale", partendo dal presupposto che il primo dei valori da salvaguardare è la "centralità della persona", tutelata dalla Costituzione che riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali, e richiede l'adem-

bioteche, centri assistenziali, sono tenute a operare in maniera tale da non prevedere alcuna distribuzione di utili al proprio interno.

⁷ Esistono differenze sostanziali nel tipo di rapporti che si sono consolidati nei differenti paesi europei tra organizzazioni associative e istituzioni pubbliche (cfr. Adalbert Evers, Jean Louis Laville *The Third Sector in Europe*, (a cura di), Cheltenham, Edward Elgar, 2004. Chiara Saraceno, *Le dinamiche assistenziali in Europa. Sistemi nazionali e locali di contrasto alla povertà*, Bologna, Il Mulino, 2004. Senza entrare qui nel dettaglio di questi processi, basti ricordare quanto già evidenziato da Paci (Massimo Paci, *Welfare locale e democrazia partecipativa. La programmazione sociale nei Municipi di Roma*, Il Mulino, Bologna, 2008), che il sentiero di sviluppo del settore associativo italiano non ha corso lungo i binari della istituzionalizzazione o del riconoscimento "pubblico", come per esempio avvenuto in Germania, con il conferimento dello status di «enti di diritto pubblico» al sistema delle mutue e l'attribuzione di relativi poteri di controllo nei confronti degli iscritti (inquadri peraltro non secondo un principio di adesione volontaria ma in base al mestiere o all'azienda di appartenenza).

In questa stessa prospettiva possiamo ricordare la rigorosa disciplina francese che regola ancora oggi i rapporti tra amministrazione pubblica e soggetti di terzo settore nel campo dei servizi sociali. In considerazione del riconoscimento della loro "*mission de service public*" le organizzazioni operanti in questo settore sono soggette a una previa autorizzazione (*habilitation*) da parte delle autorità pubbliche per la concessione di finanziamenti pubblici, che spesso coprono tutte le spese di gestione. In molti casi l'amministrazione centrale conserva inoltre ancora un controllo molto stretto sulle attività delle organizzazioni riconosciute di interesse pubblico, attraverso la possibilità di nomina del presidente e di alcuni membri del consiglio di amministrazione.

⁸ Emmanuele Pavolini, *Le nuove politiche sociali in Italia*, Bologna, Il Mulino, 2003.

⁹ Costanzo Ranci, *Oltre il welfare state. Terzo settore, nuove solidarietà e trasformazioni del welfare*, Il Mulino, Bologna, 1999.

pimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale¹⁰. Si afferma infatti che "non è l'uomo in funzione dello Stato, ma quest'ultimo in funzione dell'uomo"¹¹.

Il Libro Bianco propone un'analisi che collega il sistema sociale al modello di cittadinanza, sostenendo che in passato "si è favorito l'assistenzialismo anziché la realizzazione di un welfare delle opportunità"¹². In questo senso il modello di cittadinanza implicito nella versione tradizionale del welfare italiano è stato quello di un cittadino che potremmo definire "ricettore" nei confronti di uno Stato elargitore. In quest'ottica, emerge chiaramente la tensione tra un modello che antepone la struttura istituzionale, relegando il ruolo del cittadino a quello di fruitore di servizi elaborati dall'alto, ed una prospettiva di cittadinanza più orizzontale, dove il cittadino è parte attiva non solo nella definizione degli obiettivi e delle modalità di realizzazione delle politiche, ma anche nel processo di reperimento e redistribuzione delle risorse.

In questo contesto, il mondo dell'associazionismo gioca un ruolo centrale. Come sottolineato nel Libro Bianco, si tratta di "un attore particolare, capace di produrre relazioni e di tessere i fili smarriti della comunità", un soggetto "flessibile e particolarmente adeguato a inserirsi nella nuova organizzazione dei servizi e del lavoro nell'era post-industriale", ma soprattutto "un patrimonio di esperienze e di partecipazione che non si può disperdere".

Le Associazioni di Promozione Sociale, al pari degli altri attori, esse non sono immuni dalle trasformazioni sopra elencate. Le indicazioni che provengono dalle fonti Istat segnalano una residuale dipendenza di tali associazioni dai finanziamenti pubblici, e per converso un ricorso più strutturato alle quote associative e alla vendita di beni e servizi agli stessi associati. La maggiore autonomia dal pubblico, si risolve in una presenza meno radicata nelle funzioni di *welfare* e in un maggiore coinvolgimento in campi tradizionali dell'associazionismo di promozione sociale come lo sport, la cultura, la ricreazione, in uno spazio del radicamento sociale più vicino alla sfera originaria della reciprocità comunitaria.

Negli ultimi anni l'associazionismo di promozione sociale in Italia è divenuto un fenomeno in continua espansione ed ha acquistato una rinnovata spinta propulsiva con l'approvazione della legge n. 383/2000 avente ad oggetto la "Disciplina delle associazioni di promozione sociale". Tale rilevante normativa, attesa da anni, ha fornito un nuovo tassello al quadro normativo del Terzo Settore andando ad aggiungersi ai provvedimenti legislativi concernenti l'ambito del *non profit*, il mondo del volontariato e della cooperazione sociale; in tal modo, si è così colmata una lacuna legislativa che interessava numerose aggregazioni sociali e diverse associazioni presenti sul territorio italiano riconosciute e non riconosciute che svolgevano un'attività di utilità collettiva, contribuendo alla crescita morale, sociale e culturale della società e diventando così strumento per la promozione di forme attive di cittadinanza. Con la legge n. 383/2000 il legislatore ha fornito, dunque, una regolamentazione omogenea e capillare ad una pluralità di organismi già attivi nel mondo giuridico e sociale, i quali, sino ad allora, risultavano oggetto di meri interventi settoriali e disorganici.

Del resto, l'esigenza di una normativa che dettasse una disciplina unitaria degli enti di promozione sociale era già da tempo avvertita nella coscienza sociale, la quale ha assistito negli ultimi anni all'emersione del settore del *non profit*, quale soggetto giuridico e sociale particolarmente in grado di interpretare i bisogni, soprattutto dei più deboli, e di dare risposte concrete alle esigenze che sono alla base della convivenza civile.

Ed invero, in considerazione del peculiare valore sociale dell'attività posta in essere dalle Associazioni

10 Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, *Libro Bianco sul futuro del modello sociale. La vita buona nella società attiva*.

11 Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, *op. cit.*, p. 22.

12 Idem, p. 23.

di Promozione Sociale, la legge n. 383/2000 ha infatti previsto:

- l'istituzione di un apposito registro nazionale, regionale, provinciale al quale gli enti in possesso di determinati requisiti possono iscriversi per ottenere le agevolazioni ed i benefici previsti dalla legge stessa, nonché la creazione di un apposito Osservatorio nazionale e di specifici Osservatori regionali dell'associazionismo¹³;

- particolari agevolazioni fiscali, nonché la possibilità di ricevere donazioni e lasciti testamentari.

Tuttavia, nonostante il recente sforzo di adeguamento legislativo, risultano essere ancora numerose le divergenze fra la disciplina accordata agli enti del *non profit* e la disciplina del codice civile; ciò, soprattutto a causa dello scarto cronologico esistente fra le due normative. Pertanto, appare quanto mai opportuna ed auspicabile una riforma del libro primo del codice civile, in modo da adeguare ed armonizzare le disposizioni contenute in quest'ultimo in materia di associazioni e fondazioni con quanto emerso e statuito recentemente nel variegato mondo del Terzo settore.

Pertanto, per quanto concerne l'attuazione in ambito regionale della legge n. 383/2000, va osservato che non possono non rilevarsi alcune criticità riconducibili più che altro alle diverse esigenze e variabili territoriali che certo hanno influito sull'opera di implementazione regionale della normativa nazionale. Occorre, infatti, evidenziare che di fronte al pieno recepimento della legge n. 383/2000 da parte della maggioranza delle legislazioni regionali, persistono ancora dei vuoti normativi in alcune Regioni, che non hanno attuato, oppure hanno attuato solo in parte, la normativa nazionale.

ISFOL

Dirigente Area Risorse Strutturali e Umane dei Sistemi Formativi
Claudia Montedoro

¹³ Secondo il Rapporto di performance per l'anno 2007 dell'allora Ministero della Solidarietà Sociale, per le Associazioni di Promozione Sociale sono stati sinora riconosciuti importi pari a circa 51.000.000 di Euro per la realizzazione di circa 370 progetti.

Capitolo I Profili istituzionali e normativi dell'associazionismo in Italia

1_L'inquadramento normativo degli enti del Terzo settore

1.1 Una breve rassegna del percorso di definizione della normativa sul Terzo settore (dalla L. 476 del 1987 alla L. 383 del 2000)

Quella del Terzo settore è una realtà di vaste proporzioni ed economicamente di notevole rilievo, tuttavia, se si volge lo sguardo alla legislazione succedutasi nel tempo, si rileva l'inadeguatezza della produzione legislativa a comprendere e rappresentare detto fenomeno.

I tentativi di riforma del libro I del codice civile, (art. 11-42 c.c.), succedutisi nel tempo, non hanno sortito effetto positivo. Il principale di tali tentativi venne rappresentato dalla cosiddetta Commissione Rescigno, di cui faceva parte anche il Prof. Sabino Cassese, quale Ministro della Funzione Pubblica, (dal 28 aprile 1993, al 10 maggio 1994); tale Commissione aveva indicato come prioritaria la riforma degli enti collettivi del libro primo ed, in particolare, aveva suggerito le seguenti proposte: a) trasformazione delle modalità di attribuzione della personalità giuridica; b) abrogazione dell'art. 17 del codice civile; c) spostamento delle funzioni di controllo dall'autorità amministrativa agli organi giurisdizionali.

Un primo risultato si ebbe soltanto nel 2000, con la pubblicazione del D.P.R. n. 361 del 10 febbraio 2000, che, riprendendo il progetto "Cassese", ha attribuito la competenza sui procedimenti in materia di persone giuridiche alle Prefetture, sottraendola ai Ministeri.

Parallelamente la dottrina tentava¹¹ di cogliere ed analizzare le differenze fra gli enti collettivi di cui al libro I c.c. (associazioni, fondazioni) ed i soggetti giuridici (cooperative, società), di cui al libro V c.c, ossia la finalità altruistica o egoista; l'attività economica o non; il carattere lucrativo o non lucrativo; l'obbligatorietà o meno della distribuzione degli utili.

Va evidenziato che l'impossibilità di addivenire ad una intesa politico - legislativa che potesse avviare la riforma del codice, ha indotto il legislatore a porre in essere alcuni interventi legislativi settoriali riguardanti il Terzo Settore. I segnali di questo cambiamento si rinvencono già alla fine degli anni '80, con la legge n. 476/1987 che, riconoscendo la rilevanza degli **enti con finalità di promozione ed integrazione sociale**, ha concesso agli stessi contributi statali, mentre è solo con la successiva legge n. 438/1998, che sono state disciplinate le modalità di ripartizione di detti contributi statali. Va evidenziato, infatti, che nel corso degli anni '80 un numero sempre crescente di associazioni ha trasformato il carattere della propria attività, passando da una funzione di tutela e assistenza, a quella di erogazione di servizi alla persona e alla comunità. Il Terzo settore, dunque, in questo contesto cresce, e acquisisce maggiore autonomia rispetto alla Pubblica Amministrazione, individuando aree di bisogno in cui il settore privato o lo Stato erano carenti.

Negli anni '90, si ha la più ampia produzione normativa in tale materia, tale da risultare adatta a dar

11 Giulio Ponzanelli, *Enti senza fini di lucro*, in Digesto delle discipline privatistiche, vol VIII, sez. Diritto civile, coll. 468 e seguenti, Utet Torino, 1993: in tale voce l'Autore discute i criteri indicati dalla dottrina in ordine alla distinzione degli Enti collettivi; idem (a cura di), *Gli enti non profit in Italia. Associazioni, Fondazioni, Volontariato, Trust, Fondi pensione*, Cedam Padova, 1994.

voce alla novità del fenomeno sociale rappresentato dal Terzo settore.

Con l'approvazione della legge 11 agosto 1991, n. 266¹² concernente la disciplina del **volontariato** si è dato rilievo all'attività prestata *"in modo personale, spontaneo, gratuito, tramite l'organizzazione di cui il volontario fa parte, senza fini di lucro anche indirettamente ed esclusivamente per fini di solidarietà"*. Detta legge, per la prima volta, ha peraltro ritenuto indifferente la "forma" giuridica adottata dall'organizzazione, privilegiando taluni aspetti e profili concernenti la solidarietà sociale ed il valore e la funzione dell'attività di volontariato.

Un altro rilevante soggetto giuridico sociale è stato quello introdotto dalla legge 8 novembre 1991, n. 381¹³, sulla disciplina delle **Cooperative sociali**. Queste ultime, hanno rappresentato un modello atipico della cooperazione, in quanto finalizzata alla gestione di servizi socio – sanitari ed educativi (cooperative di tipo A), nonché allo svolgimento di attività diverse – agricole, industriali, commerciali o di servizi – finalizzate all'inserimento di taluni soggetti svantaggiati (cooperative di tipo B).

Infine, con la legge 23 dicembre 1996, n. 662¹⁴, sono state concesse al Governo numerose deleghe in materia tributaria, prevedendo, in particolare, il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni senza fini di lucro, nonché la revisione della disciplina tributaria delle organizzazioni senza fini di lucro (con esclusione degli Enti Pubblici, società commerciali, fondazioni bancarie, partiti politici ed organizzazioni sindacali).

Il successivo D.Lgs. n. 460/1997 ha così riconosciuto autonomia concettuale alla categoria fiscale delle **Onlus**; tuttavia, non può non rilevarsi come detta normativa fiscale e le modifiche che si sono succedute nel tempo, abbiano in sostanza contribuito ad aggravare la distanza già esistente tra le norme fiscali e quelle civilistiche che regolamentano il Terzo settore.

E' solo nel 1997, con la legge del 27 dicembre n. 449, che viene istituito presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri, il **Fondo nazionale per le politiche sociali**, ossia la principale fonte di finanziamento statale delle politiche sociali in Italia, volta a promuovere interventi in dette materie mediante finanziamenti in favore, non solo delle Regioni, Province autonome ed Enti Locali, ma anche degli organismi del Terzo settore e del volontariato.

Ulteriori evoluzioni nel percorso legislativo nell'ambito del Terzo settore si sono realizzate nel 2000, con la legge 8 novembre n. 328¹⁵ per la realizzazione del **sistema integrato di interventi e politiche sociali**. Attraverso tale normativa, il legislatore ha rilanciato la programmazione delle politiche sociali a livello locale, in attuazione del principio di sussidiarietà dettato dall'art. 118 della Costituzione. Occorre infatti sottolineare che gli attori coinvolti sono gli Enti Locali, le Regioni e lo Stato, ai quali spetta *"riconoscere e agevolare il ruolo degli organismi non lucrativi di utilità sociale"*. La novità introdotta dalla legge n. 328/00 consiste nell'adozione del metodo della pianificazione, con l'obiettivo specifico di disegnare il sistema integrato di interventi e servizi sociali, di definirne i livelli essenziali e di assicurarne la fruizione alle persone e alle famiglie, per un sostanziale miglioramento della qualità della vita e del benessere delle persone e della collettività.

Infine, la legge 7 dicembre 2000, n. 383 ha formalmente riconosciuto le **Associazioni di Promozione Sociale**, individuandone le caratteristiche e la relativa disciplina, come vedremo in maniera approfondita nel Capitolo III – "L'esame della legge n. 383/2000 e la relativa attuazione in ambito regionale".

12 Cfr: Luciano Bruscutiglia (a cura di), *La legge sul volontariato. Analisi e commento giuridico*. Cedam, Padova, 1994.

13 Cfr. Stefano Lepri-Livia Martinelli, *le cooperative sociali*, Milano 1997.

14 Cfr. Bruno Fasanelli, *"La società civile incompresa e i programmi del legislatore in materia di terzo settore"*, Il Fisco, ETI, Roma, 1998

15 Cfr. AA.VV., *Volontariato e pianificazione sociale di zona: la partecipazione*, Isfol. 2006.

1.2 Legge sul sostegno alle attività di promozione sociale n. 476/1987 e legge sul contributo statale a favore delle Associazioni nazionali di Promozione Sociale n. 438/1998

La legge 19 novembre 1987, n. 476 è il primo intervento normativo che tenta di definire il concetto di "attività di promozione sociale" e di riconoscerne l'importanza tramite la concessione di contributi statali.

Invero, il Legislatore con la predetta legge opera una prima distinzione tra le associazioni "storiche" di cui all'art. 1 comma 1, lettera *a* (UIC - Unione Italiana Ciechi, UNMS-Unione Nazionale mutilati ed invalidi per servizio, ANMIL - Associazione nazionale mutilati ed invalidi per lavoro, ANMIC - Associazione nazionale mutilati ed invalidi civili, ENS - Ente nazionale per la protezione e l'assistenza dei sordomuti), e le associazioni cosiddette "non storiche" di cui all'art. 1, comma 1, lett. *b*, che secondo gli scopi previsti dai rispettivi statuti, *"promuovono l'integrale attuazione dei diritti costituzionali concernenti l'uguaglianza di dignità e di opportunità e la lotta contro ogni forma di discriminazione nei confronti dei cittadini che, per cause di età, di deficit psichici, fisici o funzionali o di specifiche condizioni socio economiche siano in condizione di marginalità sociale"*¹⁶.

Ciò che preme segnalare è, quindi, il riconoscimento da parte del Legislatore di questa nuova tipologia di enti ed associazioni ai fini della concessione del contributo statale ed esclusivamente per le finalità di promozione ed integrazione sociale.

Piuttosto rilevante è l'art. 2 di tale normativa laddove richiede a dette associazioni il possesso obbligatorio di alcuni requisiti che rinveniamo nella legge n. 383/2000 (artt. 3 e 7), quali lo svolgimento dell'attività a livello nazionale e, riguardo all'ordinamento interno, l'agire secondo i criteri democratici.

Con la legge 27 dicembre 1997, n. 449, viene istituito un fondo nazionale per le politiche sociali per l'erogazione del contributo statale previsto dall'art. 1 legge n. 476/1987, tuttavia è solo con l'art. 1, comma 2 della legge 15 dicembre 1998, n. 438, che risultano disciplinate le modalità di ripartizione di tale contributo. In particolare, occorre evidenziare che il 50% dello stesso è destinato alle cosiddette "associazioni storiche" di cui all'art. 1 comma 1 lettera *a* della legge n. 476/1987 ed il restante 50% alle associazioni "non storiche" di cui all'art. 1 comma 1 lettera *b* legge n. 476/1987, secondo i criteri stabiliti dalla legge medesima.

Il predetto contributo statale viene stanziato annualmente ed è variabile secondo la ripartizione effettuata dal Fondo nazionale delle politiche sociali.

1.3 Legge Quadro sul volontariato n. 266/1991

La legislazione sulle organizzazioni del Terzo settore è stata profondamente rinnovata negli anni novanta. Il primo intervento normativo che ha apportato profondi cambiamenti in materia è stata la legge 11 agosto 1991, n. 266, la quale ha, da una parte riconosciuto il valore sociale e la funzione dell'attività di volontariato, definita come quella *"prestata in modo personale, libero e gratuito"* esclusivamente per fini di solidarietà, dall'altra disciplinato nel contempo l'attività delle Organizzazioni di volontariato.

Ai sensi di tale normativa, è considerata Organizzazione di volontariato ogni organismo liberamente costituito al fine di svolgere un'attività non lucrativa, esclusivamente per fini di

16 Legge 19 novembre 1987, n. 476 art. 1, comma 1, lettere a-b.

solidarietà, avvalendosi in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, spontanee e gratuite dei propri aderenti, cui può essere corrisposto solo un rimborso spese. (artt. 2, commi 1 e 2, ed art. 3 comma 1). A differenza di quanto stabilito dalla legge n. 383/2000, risulta assente una specifica elencazione degli enti che possono assumere la denominazione di Organizzazioni di volontariato ed inoltre l'art. 3, comma 2 legge n. 266/1991 prevede la possibilità per le stesse Organizzazioni di "*assumere la forma giuridica che ritengono più adeguata al perseguimento dei loro fini*," salvo, però, il limite di compatibilità con lo scopo solidaristico¹⁷.

Di particolare rilevanza è la disciplina relativa alle prestazioni rese dal socio volontario, per le quali non è prevista alcuna retribuzione, nemmeno da parte dell'eventuale beneficiario. Pertanto, tali attività devono ritenersi incompatibili con qualsiasi forma di lavoro subordinato e autonomo con l'ente di appartenenza. Anche tale previsione si discosta da quanto previsto dalla legge n. 383/2000 che consente, in taluni casi, la possibilità da parte delle APS di assumere lavoratori, persino ricorrendo ai propri associati.¹⁸

Per quanto concerne l'atto costitutivo, l'art. 3 della legge n. 266/1991 richiede un contenuto obbligatorio minimo nel quale devono essere inseriti le previsioni concernenti l'assenza di lucro, la democraticità della struttura, l'elettività e la gratuità delle cariche associative nonché la gratuità delle prestazioni fornite dagli aderenti, i criteri di ammissione e di esclusione di questi ultimi, i loro diritti e obblighi.¹⁹

Sia nella legge n. 266/1991 che nella legge n. 383/2000 l'accesso ai contributi statali, alle agevolazioni fiscali ed alle convenzioni è subordinato all'iscrizione nei rispettivi registri; va, comunque, precisato che questi ultimi, per le Organizzazioni di volontariato, sono istituiti dalle Regioni e dalle Province Autonome²⁰, mentre per le Associazioni di Promozione Sociale, oltre ai registri su scala regionale e provinciale, l'art. 7, comma 1 della legge n. 383/2000 contempla altresì l'istituzione di un registro nazionale nel quale sono iscritte le Associazioni di Promozione Sociale di carattere nazionale, ossia quelle che svolgono attività in almeno cinque Regioni e venti Province. Infine, ai sensi dell'art. 4, comma 1, della legge n. 266/1991, sussiste in capo alle Organizzazioni di volontariato l'obbligo di assicurare i propri aderenti che prestano attività di volontariato contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività stessa, nonché per la responsabilità civile verso terzi.

Ad ogni modo, a distanza di oltre quindici anni dall'entrata in vigore della legge sulle Organizzazioni di volontariato si fa sempre più sentire la necessità di rivedere alcune disposizioni attesa l'evoluzione che ha caratterizzato il Terzo settore anche a seguito dei successivi provvedimenti quali

17 Come si avrà modo di approfondire in seguito, l'art. 2 della legge n. 383/2000 al primo comma individua come APS "*le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati*", mentre nei successivi commi secondo e terzo esclude dalla disciplina della legge n. 383/2000 "*i partiti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni dei datori di lavoro, le associazioni professionali e di categoria e tutte le associazioni che hanno come finalità la tutela esclusiva di interessi economici degli associati*", nonché "*i circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa o che, infine, collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale*".

18 Ai sensi dell'art. 18, comma 2 legge n. 383/2000 "Le associazioni possono, inoltre, in caso di particolare necessità assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo, anche ricorrendo ai propri associati".

19 Come si vedrà in seguito, la legge n. 383/00 sulle APS prevede all'art. 3 un contenuto più ampio dello statuto.

20 Ed invero, ai sensi dell'art. 6, comma 1 legge n. 266/1991 "Le regioni e le province disciplinano l'istituzione e la tenuta dei registri generali delle organizzazioni di volontariato".

il D.Lgs. n. 460/1997, la legge n. 383/2000 e la legge n. 328/2000. In generale, infatti, le Organizzazioni di volontariato avvertono sempre più forte l'esigenza di mantenere una identità distinta e diversa rispetto agli altri enti appartenenti all'associazionismo. Un tentativo di riforma, è stato presentato ufficialmente alla Conferenza Nazionale del volontariato svoltasi nell'ottobre 2002, dove ha trovato larghi consensi la possibilità di poter considerare Organizzazione di volontariato *ogni ente di coordinamento o federazione di organismi di volontariato*, così da riconoscere il ruolo fondamentale di soggetti periferici che hanno consentito ed agevolato i risultati raggiunti in tale settore.

Si ricorda, inoltre, che uno degli obiettivi principali delle leggi n. 266/1991 e 383/2000 è stato proprio quello di riconoscere ampia capacità giuridica anche alle associazioni non riconosciute (prive di personalità giuridica), dando ad esse la possibilità di acquistare immobili ed esercitare diritti di proprietà, di promuovere azioni legali, di stipulare convenzioni con enti pubblici ed accettare eredità, eliminando così il problema legato alla natura concessoria e discrezionale del procedimento per il riconoscimento della personalità giuridica.²¹

1.4 Legge sulle Cooperative sociali n. 381/1991

Alla Legge Quadro sul Volontariato ha fatto seguito la legge 8 novembre 1991, n. 381 sulla "Disciplina delle Cooperative Sociali", che ha istituito una tipologia di società cooperative a metà strada fra le imprese cooperative (nel senso di organizzazioni con scopo di lucro o con scopo mutualistico) e le organizzazioni *non profit* (con scopo solidaristico o altruistico), tanto da essere definite "imprese sociali". A tal proposito si ricorda che, per quanto non specificatamente disciplinato dalla legge n. 381/1991, alle Cooperative Sociali si applicano le norme del Codice civile sulle cooperative (artt. 2511-2548).

Ai sensi dell'art. 1 della legge n. 381/1991, le Cooperative Sociali hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini. A tal fine possono avere ad oggetto la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi (le cosiddette Cooperative di tipo "A"), oppure qualsiasi tipo di attività d'impresa, purché finalizzata all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate (le cosiddette Cooperative di "tipo B").

L'art. 4 della stessa legge fornisce un'esauriente definizione di persona svantaggiata, e ne specifica il ruolo di forza lavorativa nella cooperativa.²²

All'interno della Cooperativa si rinvencono così diverse tipologie di soci: i soci prestatori che svolgono attività lavorativa retribuita; i soci volontari che prestano la loro attività gratuitamente; i soci fruitori, ossia le persone beneficiarie dei servizi.

In tal senso, la legge sulle Cooperative Sociali introduce due importanti novità rispetto alla disciplina codicistica ex art 2511 e seguenti:

21 Cfr. Gianfranco Visconti, *Il quadro della legislazione italiana sulle organizzazioni non profit*, in *Diritto Et Diritti*, gennaio, 2005.

22 Ai sensi dell'art 4, legge n. 381/1991 (così modificato dall'art. 1, legge n. 193 del 22 giugno 2000) si considerano persone svantaggiate gli invalidi fisici, psichici e sensoriali, gli ex degenti di istituti psichici in trattamento psichiatrico, i tossicodipendenti, gli alcolisti, i minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, le persone detenute o internate negli istituti penitenziari, i condannati e gli internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e al lavoro all'esterno ai sensi dell'art. 21 della legge 26 luglio 1975, n. 354, e successive modificazioni. Si considerano inoltre persone svantaggiate i soggetti indicati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro del lavoro e della previdenza sociale, di concerto con il Ministro della sanità, con il Ministro dell'interno e con il Ministro per gli affari sociali, sentita la commissione centrale per le cooperative istituita dall'art 18 del citato decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n.1577, e successive modificazioni.

– il perseguimento di finalità esterne alla compagine sociale e non corrispondenti agli interessi dei soci;

– la previsione, in armonia con le norme relative al *non profit*, del socio volontario come colui che presta la propria attività gratuitamente²³.

Come per la legge n. 383/2000, anche la disciplina sulle Cooperative sociali è stata implementata dalle leggi regionali di attuazione, che hanno istituito l'Albo Regionale delle Cooperative Sociali e fornito le specifiche integrazioni alla legge nazionale, così come previsto dall'art. 9 della legge n. 381/1991. In tal senso va sottolineato che, ai sensi dell'art. 5, comma 2 della normativa in questione, l'iscrizione all'Albo regionale è condizione necessaria per poter stipulare le convenzioni di cui alla comma 1 del medesimo articolo 5, il quale stabilisce che gli enti pubblici, compresi quelli economici, e le società di capitali a partecipazione pubblica – anche in deroga alla disciplina in materia di contratti della pubblica amministrazione – possono stipulare convenzioni con le cooperative che svolgono le attività agricole, industriali, commerciali o di servizi finalizzate all'inserimento lavorativo delle persone svantaggiate (le cosiddette Cooperative di "tipo B"). L'unico vincolo è che tali convenzioni debbano essere finalizzate a creare opportunità di lavoro per le persone svantaggiate così come individuate dall'articolo 4, comma 1 della legge n. 381/1991.

In conclusione si può osservare che anche la Cooperativa Sociale, al di là della connotazione giuridica di "impresa sociale", è caratterizzata dall'esercizio di attività essenzialmente sociali, che poi possono essere svolte mediante iniziative di natura economico-imprenditoriale oppure sanitaria o culturale comunque, tutte, finalizzate al soddisfacimento dei bisogni della collettività.²⁴

1.5 Legge sulle Onlus D.Lgs. n. 460/1997

Il successivo Decreto Legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 ("Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale") è un provvedimento di natura e con finalità esclusivamente fiscali.

All'art. 10 individua le Onlus e le definisce "*Organizzazioni non lucrative di utilità sociale*". Tale definizione non indica un'ulteriore tipologia giuridica di diritto civile di organizzazione *non profit*, ma una specifica categoria del diritto tributario, in cui rientrano tutte le associazioni con o senza personalità giuridica, i comitati, le fondazioni, le società cooperative, che perseguendo finalità meritevoli di tutela, possono usufruire di un trattamento fiscale agevolato.

Le Onlus sono, dunque, una sottocategoria speciale di enti non commerciali in possesso dei presupposti, soggettivi ed oggettivi, indicati nell'art. 10. Con il comma 1 del citato art. 10, il decreto individua i soggetti interessati al provvedimento, ossia "*le associazioni con o senza personalità giuridica, i comitati, le fondazioni, le società cooperative, che perseguono esclusivamente finalità di solidarietà sociale*". Va evidenziato che per finalità di solidarietà sociale devono intendersi le prestazioni di servizi nei settori dell'assistenza sanitaria, della formazione, dello sport

²³ Va sottolineato che l'art. 2, comma 3 della l. n. 381/91 prevede che "*ai soci volontari non si applicano i contratti collettivi e le norme di legge in materia di lavoro subordinato ed autonomo, ad eccezione delle norme in materia di assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali. Il Ministro del lavoro e della previdenza sociale, con proprio decreto, determina l'importo della retribuzione da assumere a base del calcolo dei premi e delle prestazioni relative*". In tal senso, Il D.M. 11 giugno 1992 (Gazz. Uff. 25 giugno 1992, n. 148) ha disposto che sia assunta, a base del calcolo dei premi e delle prestazioni per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dei soci volontari delle cooperative sociali che prestano la loro attività gratuitamente, una retribuzione convenzionale giornaliera in vigore per tutte le contribuzioni dovute in materia di previdenza e assistenza sociale.

²⁴ Cfr. Mario Trimeloni, *Le cooperative sociali: aspetti particolari del regime tributario*, in "Inserto" del Corriere Tributario 5/1993, III.

dilettantistico, della promozione, della cultura dell'arte e della tutela dei diritti civili non rese nei confronti dei soci, associati o partecipanti, ma dirette ad arrecare benefici a persone svantaggiate, in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, nonché a componenti della collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

Si può dunque notare come i requisiti di assenza di lucro e di utilità sociale contenuti nell'acronimo di Onlus sono indicativi solo di alcuni dei possibili campi di intervento, perché in effetti, nel citato articolo 10, sono parificati obiettivi di solidarietà (assistenza sanitaria) e scopi futili (sport dilettantistico). Ciò ha dato luogo ad eccezioni ed a proposte per una corretta applicazione della disciplina, soprattutto al fine di salvaguardare l'effettiva terzietà dei beneficiari potenziali della legge.

Occorre inoltre evidenziare che il successivo comma 8, dell'art. 10 così come modificato dall'art. 5, comma 1 lett. c. n. 2 del D.Lgs. n. 422/1998, stabilisce che *"sono in ogni caso considerati Onlus, nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità"* le Organizzazioni di volontariato, le Organizzazioni non governative e le Cooperative sociali.

Ai sensi della normativa in questione, le Associazioni di Promozione Sociale possono considerarsi Onlus paritarie. Ed infatti, il comma 9 del citato articolo 10 introduce una deroga al principio di esclusività che impone alle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale di non svolgere attività in settori diversi da quelli elencati al comma 2 dell'art. 10, dal momento che, considera Onlus - *"limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a del comma 1"*²⁵, - anche gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le Associazioni di Promozione Sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lett. e della legge n. 287/1991, (relativa alle attività di somministrazione al pubblico di alimenti e bevande). Tali enti, dunque, possono esercitare sia attività caratterizzanti le Onlus, sia attività diverse, con la conseguenza che si viene quindi a configurare un "ramo Onlus" all'interno di un raggio d'azione più ampio.

Le Associazioni di Promozione Sociale, dunque, sono considerate Onlus limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a del comma 1, dell'art. 10 ed alle attività ad esse direttamente connesse.

Inoltre, oltre ai vincoli descritti precedentemente, gli statuti delle Onlus devono obbligatoriamente prevedere alcune clausole fra le quali vanno evidenziate:

- il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate ad eccezione di quelle ad esse "connesse" (art. 10, comma 1 lettera c)²⁶;
- il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione, nonché fondi, riserve o

25 Ossia le attività svolte in uno o più dei seguenti settori: 1) assistenza sociale e socio-sanitaria; 2) assistenza sanitaria; 3) beneficenza; 4) istruzione; 5) formazione; 6) sport dilettantistico; 7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409; 8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'art. 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22; 9) promozione della cultura e dell'arte; 10) tutela dei diritti civili; 11) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'art. 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400. (in attuazione di quanto disposto dal n. 11 cfr. il D.P.R. 20 marzo 2003, n. 135).

26 Ai sensi dell'art. 10, comma 5 D.Lgs. n. 460/1997 si intendono per *"attività connesse"* quelle previste statutariamente e - fatta esclusione dei settori per i quali le finalità di solidarietà sociale si intendono intrinseche - dirette ad applicare benefici a persone non svantaggiate, sebbene non prevalenti rispetto a quelli istituzionali di identica natura ma con destinatari svantaggiati.

capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o effettuate a favore di altre Onlus che, per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima ed unitaria struttura (art. 10, comma 1 lettera d).

A tal proposito, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione sono intervenute in materia di Onlus²⁷, affermando che la produzione di utili di gestione non compromette la qualità di Onlus, perché, al riguardo, il fattore decisivo è semmai l'eventuale distribuzione degli stessi, mentre l'economicità in sé non influisce. Si legge, infatti, nella pronuncia che *"non appare incompatibile con il fine solidaristico di Onlus lo svolgimento di attività dietro corrispettivo"*, salva l'eventualità che il resto dei fattori rilevanti non dimostri la presenza di fini di lucro, così pure va sottolineato che *"la realizzazione di utili non esclude il fine solidaristico dell'attività"*.

Conseguenza implicita della stessa sentenza è che per poter ottenere la qualifica di Onlus e beneficiare quindi dei conseguenti vantaggi fiscali, non è più necessario che i beneficiari siano, ai sensi dell'art. 10, comma 2, persone assolutamente svantaggiate, ma è sufficiente che la funzione svolta nel suo complesso dall'ente, presenti i requisiti ordinari del servizio socio assistenziale.

Va, infine precisato che anche per il D.Lgs. n. 460/1997 resta aperto il problema circa l'arretratezza della normativa sul Terzo settore rispetto al ruolo e al rilievo sociale oggi rivestito dalle Organizzazioni *non profit*. Ci si riferisce altresì alla riforma costituzionale del 2001 relativa al Titolo V della Costituzione, che ha interessato il riparto di competenze fra Stato e Regioni. Infatti il passaggio di competenza dallo Stato alle Regioni della materia "cultura", ha portato l'Agenzia per le Onlus ad una riflessione in relazione al settore di attività della promozione della cultura e dell'arte di cui all'art. 10, comma 1, n. 9. L'Agenzia, infatti, ha ritenuto che la disposizione di cui all'art. 10, comma 4 del D.Lgs. n. 460/1997, che prevede il perseguimento di finalità solidaristiche anche tramite *"le attività di promozione della cultura e dell'arte per le quali, sono riconosciuti apporti economici da parte dell'Amministrazione centrale dello Stato"*, dovrebbe essere rivisitata, tenuto conto che la materia rientra ormai tra le competenze regionali.

L'Agenzia per le Onlus

L'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, meglio nota con la denominazione di "Agenzia per le Onlus" è un ente governativo di diritto pubblico. L'Agenzia opera sotto la vigilanza della Presidenza del Consiglio dei Ministri (a cui è tenuta ad inviare annualmente una relazione sull'attività svolta) ed è stata istituita con il Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 26 settembre 2000 con cui si è dato seguito alla delega prevista dall'art. 3 della Legge n. 662 del 23 dicembre 1996. L'Agenzia per le Onlus ha il compito di garantire, tramite pareri vincolanti, che su tutto il territorio nazionale sia perseguita una "uniforme e corretta osservanza della disciplina legislativa e regolamentare" concernente le Onlus, il Terzo Settore e gli enti non commerciali. Con il regolamento contenuto nel DPCM del 21 marzo 2001 n. 329 vengono stabiliti l'ambito di intervento dell'Agenzia, nonché le attribuzioni, le relazioni con le pubbliche amministrazioni e i poteri di cui essa è dotata per il conseguimento dei suoi scopi.

L'Autorità, oltre alla vigilanza sugli Enti circa il possesso di tutti i requisiti per accedere alle agevolazioni fiscali, ha un compito ancora più delicato. L'Agenzia si occupa, difatti, anche della promozione e verifica delle iniziative legislative sulle materie di interesse del settore, sia a livello governativo che locale. A riguardo di particolare interesse risulta essere il Atto di indirizzo in relazione alla nozione di "fini di pubblica utilità". Con tale atto l'Agenzia si pronuncia in merito

all'applicazione della nozione a casi concreti, attraverso l'individuazione di criteri generali, coerenti con il settore del non profit. In particolare, secondo l'Autorità è essenziale che in sede valutativa sia accertato: (a) il rispetto del principio della *non distribution constraint*; (b) la sussistenza dell'interesse mediato della collettività. Secondo il parere dell'Agenzia, quindi, il contenuto dello scopo di pubblica utilità non può esaurirsi nell'assenza di lucro soggettivo. La *non distribution constraint* si qualifica in negativo come divieto del lucro soggettivo ma di per sé non esclude gli egoismi individuali mentre la pubblica utilità impone un riflesso esterno dei risultati dell'attività svolta. Perché sia integrato il requisito della "pubblica utilità" è necessario, quindi, che l'attività sia mediata dall'interesse della collettività e che, conseguentemente, non sia finalizzata alla tutela di interessi egoistici particolari.

Tornando alle competenze dell'Agenzia per le Onlus occorre menzionare almeno un'altra funzione fondamentale. L'Agenzia esercita un ruolo di garanzia nei riguardi dei cittadini, vigilando sulle campagne avviate dagli Enti *non profit* per raccogliere finanziamenti e sull'utilizzo a tal fine dei mezzi di comunicazione.

1.6 Legge Quadro n. 328/2000 per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali

La riforma complessiva del sistema sociale regionale dettata dall'evoluzione in senso solidaristico dell'assetto giuridico istituzionale, rappresenta la logica conseguenza della rivoluzione normativa e strutturale generata dalla legge 8 novembre 2000 n. 328. Infatti nel corso dell'ultimo ventennio si è assistito alla nascita di un nuovo modello di ripartizione delle funzioni politiche ed amministrative tra enti. Tale nuovo modello prende il nome di decentramento amministrativo autarchico, meglio conosciuto come federalismo amministrativo.

Lo spazio riconosciuto sempre più frequentemente alla periferia, al particolare, si è manifestato come già visto con i numerosi meccanismi di sostegno finanziario ex D.Lgs. n. 460/1997 ai soggetti considerati deboli e culmina con la legge quadro n. 328/2000, espressione quest'ultima del principio di sussidiarietà cosiddetta orizzontale, sancito, a seguito della riforma del 2001, dall'art. 118²⁸ della Carta Costituzionale. Come si è avuto già modo di esaminare nella parte relativa al fondamento costituzionale delle APS²⁹, a parere del Consiglio di Stato, che si è pronunciato incidentalmente sul principio in esame³⁰, la nozione di sussidiarietà orizzontale che emerge dalla disposizione costituzionale "*costituisce esito di un processo di rivisitazione dei rapporti tra autorità territoriali e comunità*" i cui antecedenti sono costituiti dall'art. 4, comma 3 della legge n. 59/1997, "*diretta a favorire l'assolvimento di funzioni e compiti di rilevanza sociale da parte delle famiglie, associazioni e comunità*" e dall'art. 3, comma 5 del testo unico sugli enti locali (Decreto Legislativo n. 267 del 2000), secondo cui "*i Comuni e le Province svolgono le loro funzioni anche attraverso le attività che possono essere adeguatamente esercitate dalla autonoma iniziativa dei cittadini e delle loro formazioni sociali*".

La legge n. 328/2000 nasce, infatti, per assicurare alle persone e alle famiglie un sistema integrato di interventi e servizi per garantire pari opportunità, eliminare o ridurre condizioni di disabilità, di bisogno e di disagio in coerenza con gli articoli 2, 3 e 38 della Costituzione.

28 Il quarto comma dell'art. 118 della Costituzione recita "*Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli o associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà*".

29 Vd. Capitolo I, punto 1.1.

30 Consiglio di Stato, Sezione consultiva per gli atti normativi, Adunanza del 25 agosto 2003, n. 1440.

Ai sensi dell'art. 22 di tale normativa, il sistema integrato di interventi e servizi sociali si realizza mediante politiche e prestazioni coordinate nei diversi settori della vita sociale, integrando servizi alla persona e al nucleo familiare con eventuali misure economiche, e la definizione di percorsi attivi volti ad ottimizzare l'efficacia delle risorse, impedire sovrapposizioni di competenze e settorializzazione delle risposte.

I soggetti titolari delle funzioni amministrative concernenti gli interventi sociali sono i Comuni, e le Province, mentre le Regioni esercitano le funzioni di programmazione e coordinamento, nonché di verifica a livello territoriale, secondo i principi sanciti dal D.Lgs. n. 112/ 1998.

La legge n. 328/2000, che si rivolge sia a cittadini italiani, che stranieri o profughi, crea tre diverse aree di intervento: il sociale, il sanitario e il sociosanitario. Il metodo della programmazione degli interventi e delle risorse, dell'operatività per progetti, della verifica sistematica dei risultati in termini di qualità e di efficacia delle prestazioni, nonché della valutazione di impatto di genere, è lo strumento di cui si avvale tale normativa per la realizzazione degli interventi e dei servizi sociali. In tal senso, il secondo comma dell'art 3 della legge n. 328/2000 dispone che lo Stato, le Regioni e gli Enti locali – quali soggetti responsabili della programmazione ed organizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali ex art. 1, comma 3 – dovranno attenersi, nell'ambito delle rispettive competenze, ai principi di coordinamento e integrazione con gli altri interventi, fra cui quelli sanitari o dell'istruzione, nonché ai principi della concertazione e cooperazione tra i diversi livelli istituzionali.

Gli articoli 18 e 19, al capo quarto, sono invece dedicati agli strumenti di riordino del sistema integrato di interventi e servizi sociali e disciplinano rispettivamente il Piano nazionale³¹ e i Piani regionali degli interventi e dei servizi sociali e il piano di zona.

La legge n. 328/2000 pone inoltre una nuova attenzione al tema della qualità dei servizi sociali ed, in particolare, *"al fine di tutelare le posizioni soggettive degli utenti"* (art. 13, comma 1), ciascun ente erogatore di servizi adotta una carta dei servizi sociali ed è tenuto a darne adeguata pubblicità. In tale documento, sono definiti i criteri per l'accesso ai servizi, nonché le modalità del relativo funzionamento. Ed ancora, ai sensi del comma 2, il citato articolo *"al fine di tutelare le posizioni soggettive e di rendere immediatamente esigibili i diritti soggettivi riconosciuti"* prevede per gli utenti la possibilità di attivare ricorsi nei confronti dei responsabili preposti alla gestione dei servizi.

In conclusione si può dire che anche l'implementazione della legge n. 328/2000 non ha aiutato a definire campi di intervento che fossero in qualche modo distintivi dell'agire dei diversi segmenti associativi. Pensiamo in proposito al principio della co-progettazione sancito nella normativa nazionale ai sensi dell'art 1, comma 5 e rivolto in generale all'inclusione di tutti gli *stakeholders* territoriali (associativi e non) nel *policy making*, senza però una chiara distinzione di funzioni o prerogative tra i diversi interlocutori coinvolti nelle *partnership*. Le *partnership* programmatiche possono essere di diversa natura e i soggetti che al loro interno si muovono e interagiscono tra loro possono perseguire interessi assai diversificati, se non quando sovrapposti. Le *partnership* possono infatti altresì perseguire la costituzione di "reti escludenti", di "cartelli" tra alcune componenti associative più organizzate e parti delle amministrazioni. Senza un adeguato controllo delle amministrazioni, regia, coordinamento, le *partnership* possono allora diventare anche auto-referenziali o prestarsi a cortocircuiti nelle zone grigie del nesso tra partecipazione al *policy making* e gestione dei servizi a valle del processo di regolazione.

31 Il Piano nazionale degli interventi e dei servizi sociali previsto dall'art. 18 è stato approvato, per il triennio 2001-2003, con D.P.R. 3 maggio 2001 (Gazz. Uff. 6 agosto 2001, n. 181, S.O.).

Le reti possono produrre protagonismo delle comunità locali e coinvolgimento delle formazioni meno strutturate dell'associazionismo, ma perché questo avvenga occorre, come è stato mostrato in una recente ricerca sulla partecipazione sociale ai Piani di Zona³², che le amministrazioni locali si facciano interpreti della necessità di assetti programmatori capaci di includere e fare interagire tra loro le diverse anime dei tessuti associativi. La forza o la debolezza della *leadership* politica-amministrativa locale nel mettere in rete gli attori, nel prevenire possibili "cartelli", è un fattore cruciale da questo punto di vista. Così come lo è del resto la promozione di nuove "istituzioni della partecipazione" che sul territorio fungano da collettore tra i bisogni della domanda sociale, gli attori associativi rappresentanti degli interessi dei cittadini e le arene amministrative.

La legge n. 328/2000, inoltre, deve essere letta congiuntamente alla quasi contemporanea legge n. 383/2000, dal momento che l'art. 1, comma 4 e 5 della normativa per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali individua appunto nelle Associazioni di Promozione Sociale uno dei principali soggetti da coinvolgere nella programmazione, nell'organizzazione e nella gestione di tale sistema integrato³³. Chiara è infatti la *ratio* unitaria delle citate norme, che ha indotto il Legislatore a fissare i principi in base ai quali le Amministrazioni Statali e gli Enti Locali devono interagire con le suddette associazioni nel comune compito costituzionale di perseguire gli obiettivi rispondenti al principio solidarista e di adeguare le nuove politiche sociali ai modelli europei di *welfare state*.

32 Massimo Paci, *Welfare locale e democrazia partecipativa. La programmazione sociale nei Municipi di Roma*, Il Mulino, Bologna, 2008.

33 Cfr. in tal senso art. 7 legge regionale Campania 23 ottobre 2007, n. 15; e art. 14 legge regionale Basilicata 14 febbraio 2007, n. 4.

2_L'associazionismo nella Costituzione e nel Codice Civile

2.1 Il fondamento costituzionale delle Associazioni di Promozione Sociale

La legge 7 dicembre 2000, n. 383, nel disciplinare le Associazioni di Promozione Sociale, ha rappresentato un punto d'approdo cruciale nell'ambito del cosiddetto "Terzo settore"; ed invero, essa - colmando un risalente vuoto legislativo esistente in materia - ha fornito una regolamentazione omogenea ed organica ad una serie indistinta e variegata di entità operanti nel mondo giuridico e sociale, oggetto sino ad allora, soltanto di una normativa parziale e frastagliata.

Il mondo delle Associazioni di Promozione Sociale costituisce, dunque, un punto rilevante tra i soggetti che popolano il "Terzo settore", da intendersi come spazio nel quale si muovono quei soggetti che non hanno titolo per rientrare né nell'ambito del Mercato, né in quello dello Stato.

La legge n. 383/00, inserendosi nel rilevante fenomeno dell'associazionismo, si prefigge di dare attuazione ad alcuni fondamentali principi costituzionali individuati dalla stessa legge (art. 1, comma 2) negli articoli 2, 3, 9 e 18 della Costituzione ed, in tal senso, precisa all'art. 1, comma 1 che *"la Repubblica riconosce il valore sociale dell'associazionismo liberamente costituito e delle sue molteplici attività come espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo; ne promuove lo sviluppo in tutte le sue articolazioni territoriali, nella salvaguardia della sua autonomia; favorisce il suo apporto originale al conseguimento di finalità di carattere sociale, civile, culturale e di ricerca etica e spirituale"*.

Si tratta, pertanto, di una normativa dall'ispirazione "solidaristica" e "sociale", che affonda le sue radici nei principi di eguaglianza sostanziale, di solidarietà, di promozione della cultura e della ricerca e della libertà di associazione contenuti nella Carta Costituzionale.

Appare, quindi, senz'altro indiscutibile il richiamo all'art. 2 della Costituzione, laddove lo stesso stabilisce che *"la Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale"*, così come pure il riferimento al successivo art. 3, comma 2 secondo cui *"è compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese"*.

In virtù dell'art. 2 della Costituzione i diritti inviolabili (sottratti, quindi, all'intervento del Legislatore) vengono riconosciuti, non solo al singolo in quanto tale (il diritto al nome, all'onore, alla libera manifestazione del pensiero ecc. ecc.), ma anche quale membro di formazioni sociali, ossia di quei cd. "corpi intermedi" (famiglia, società, associazioni) che costituiscono il "trait d'union" tra le istituzioni e il cittadino e che rendono possibile lo sviluppo della persona umana e la sua partecipazione alla vita sociale, politica ed economica del Paese.

Secondo una parte della dottrina³⁴, l'art. 2 della Costituzione si configurerebbe come norma "aperta", ovvero come disposizione che consente di attribuire rilevanza giuridica anche alle ulteriori libertà che dovessero essere riconosciute dalla giurisprudenza e/o dal legislatore ordinario, anche se non espressamente richiamate e contemplate dalla stessa Carta fondamentale. Ma v'è di più: l'esplicito richiamo ai doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale costituisce un elemento giuridico tale da mettere in risalto la necessità di contribuire, da parte di ogni cittadino, alla crescita della società, soprattutto attraverso attività che possiedono un'utilità sociale nelle quali possa concretizzarsi il valore della solidarietà³⁵. In sostanza, l'art. 2 della Carta costituzionale, invece di limitare l'intervento dello Stato al mero riconoscimento dei diritti inviolabili in capo al singolo, ha allargato l'ambito della partecipazione di quest'ultimo alla vita sociale, economica e politica del paese, confermando la connotazione "sociale" dello Stato stesso.

Ed infatti, come diretta e logica conseguenza della precedente disposizione, l'art. 3 comma 2 della Costituzione attribuisce allo Stato il dovere di intervenire al fine di rimuovere gli ostacoli economici e sociali che di fatto non consentono il godimento dei diritti da parte dei cittadini e che impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i cittadini all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese. Assume, pertanto, rilevanza costituzionale la connotazione "interventista" e "sociale" dello Stato il cui compito è dunque quello di rimuovere le condizioni di privilegio e di disparità di trattamento che compromettono la libera ed intera espansione della persona umana.

Ulteriori elementi rafforzativi dello spirito sociale della Carta costituzionale sono contenuti nell'art. 4, comma 2 che prevede il dovere da parte del cittadino *"di svolgere, secondo le proprie possibilità e la propria scelta, una attività o una funzione che concorra al progresso materiale o spirituale della società"*, nonché nell'art. 9 che contempla l'attività di promozione dello sviluppo della cultura e della ricerca scientifica e tecnica da parte della Repubblica.

Infine, risulta naturale il richiamo, da parte della legge n. 383/00, alla libertà contenuta nell'art. 18 della Costituzione che attribuisce ai cittadini il *"diritto di associarsi liberamente, senza autorizzazione, per fini che non sono vietati ai singoli dalla legge penale"*.

La libertà di associazione costituisce una libertà strumentale, dal momento che può essere considerata come uno strumento indispensabile per favorire lo sviluppo della persona umana e la sua partecipazione alla vita economica, politica e sociale del Paese. Generalmente, tale libertà si estrinseca nella possibilità di:

- costituire un'associazione;
- di aderire o non aderire ad un'associazione;
- di recedere da un'associazione.

Si tratta, inoltre:

di una libertà "delle associazioni", giacché – in virtù del fondamentale principio del pluralismo – si ritiene tutelata anche la libertà di creare ed avviare una pluralità di associazioni;

di una libertà "nell'associazione", poiché è inteso che la sfera delle libertà individuali debba mantenersi anche all'interno della struttura associativa.

Va infine evidenziato che, per quanto riguarda il Terzo settore, assumono rilevanza, non solo le citate

³⁵ In tal senso, appare emblematica la finalità contenuta nell'art. 1, comma 3 della legge n. 383/00, secondo cui la normativa sulle APS *"ha, altresì, lo scopo di favorire il formarsi di nuove realtà associative e di consolidare e rafforzare quelle già esistenti"*.

disposizioni contenute nella prima parte della Costituzione relative ai principi fondamentali, ma anche quelle inserite nel Titolo V, la cui riforma del 2001 ha riordinato la distribuzione della potestà legislativa tra Stato e Regioni e, soprattutto, ha costituzionalizzato con l'art. 118 il principio di "sussidiarietà orizzontale". Il quarto comma del medesimo articolo, infatti, prevede che *"Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli o associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà"*. In tal modo si realizza, come prescritto dall'art. 1, comma 1 della legge n. 383/00, la *"promozione dello sviluppo dell'associazionismo in tutte le sue articolazioni territoriali"*.

Non si può non apprezzare lo sforzo del Legislatore nel riconoscere la piena dignità costituzionale agli impulsi sociali derivanti dall'iniziativa dei singoli e delle associazioni per la realizzazioni di attività che abbiano comunque un interesse ed una rilevanza generale.

Va sottolineato a tal proposito che con Parere n. 1440 del 25/8/2003, il Consiglio di Stato - *Sezione consultiva per gli atti normativi*, è intervenuto sul principio di sussidiarietà orizzontale ed in particolare sul citato quarto comma dell'art. 118 della Costituzione, così come sostituito dalla legge costituzionale n. 3 del 2001. Secondo l'Organo amministrativo, tale principio costituisce l'esito di un processo di rivisitazione dei rapporti tra autorità territoriali e comunità già esplicitato:

dall'articolo 4, comma 3 della legge 15 marzo 1997, n. 59 (cd. "Bassanini 1"), per il quale il conferimento di funzioni agli enti territoriali deve osservare, tra gli altri, *"il principio di sussidiarietà, ... attribuendo le responsabilità pubbliche anche al fine di favorire l'assolvimento di funzioni e di compiti di rilevanza sociale da parte delle famiglie, associazioni e comunità, alla autorità territorialmente e funzionalmente più vicina ai cittadini interessati"*,

nonché dall'articolo 3, comma 5, ultima parte del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (già art. 2 della legge 3 agosto 1999, n. 265) (Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali), secondo il quale: *"I comuni e le province svolgono le loro funzioni anche attraverso le attività che possono essere adeguatamente esercitate dalla autonoma iniziativa dei cittadini e delle loro formazioni sociali"*.

Tali disposizioni *"rappresentano l'antecedente logico o, forse meglio, il precetto sostanziale poi inserito a livello fondamentale nella gerarchia delle fonti"*, e concernono l'attività posta in essere dai soggetti esponenti del cosiddetto fenomeno della cittadinanza societaria. Secondo il citato Parere, occorre infatti prendere atto *"della coesistenza di interessi e di istanze che non necessariamente devono essere assunti dall'ente pubblico, quasi che quest'ultimo sia in grado di fagocitare gli interessi costituenti l'intera esponentenza della collettività di riferimento"*.

Esistono, quindi, forme di impegno e di attività, soprattutto nel versante sociale, ma non esclusivamente in quest'ultimo, che sono dislocate (e non possono non esserlo) a livello di soggetti utenti e agenti al medesimo tempo. In tal senso, l'art. 118 della Costituzione attribuisce allo Stato ed agli enti territoriali della Repubblica il dovere di favorire e rispettare queste forme di attività laddove siano ritenute di interesse generale.

Sotto un profilo puramente teorico, si tratta di prendere atto della sussistenza di ordinamenti di base muniti di un'intrinseca capacità di gestione di interessi con rilievo sociale. In tali ordinamenti lo sviluppo delle relazioni e la scelta dei mezzi per il conseguimento di un fine giusto e adeguato è rimessa alla capacità delle organizzazioni societarie di interpretare e gestire i bisogni della collettività di riferimento. In definitiva, occorre rideterminare le metodiche della democrazia non solo con riferimento ai poteri dei singoli nell'ordinamento generale (diritti soggettivi pubblici e situazioni giuridiche collegate), *"ma anche con riguardo alle forme di estrinsecazione della personalità sociale nel proprio contesto di base in ragione della consapevolezza democratica e della volontà sempre più decisa delle singole comunità di base di regolare al proprio interno scelte di interesse generale"*.

Tale precetto costituzionale assume, quindi, una rilevanza fondamentale, dal momento che sancisce e conclude un percorso di autonomia non più collegato al fenomeno della "entificazione", ma correlato più semplicemente alla società civile e al suo sviluppo democratico a livello quasi sempre volontario.

Va in ogni caso sottolineato che il citato Parere del Consiglio di Stato ha escluso che l'attività di impresa possa essere ricompresa nell'applicazione dell'art. 118 della Costituzione dal momento che tale articolo indica come protagonista il cittadino singolo o associato; dello stesso tenore sarebbero le leggi ordinarie n. 59 del 1997 e n. 265 del 1999, le quali collegano la sussidiarietà orizzontale alle famiglie, alle formazioni sociali, alle associazioni e alla comunità, configurando una capacità relazionale che si estrinseca in percorsi e metodiche rispetto alle quali, purchè sia salvaguardato il principio di democraticità implicito alle previsioni dell'articolo 18 della Costituzione, i pubblici poteri non hanno sostanzialmente titolo all'intromissione.

Ulteriori perplessità a livello ermeneutico possono sussistere in relazione al verbo utilizzato dall'articolo 118, comma 4. Ed invero, il verbo "favorire" potrebbe essere interpretato letteralmente, e, quindi, in modo difforme e riduttivo rispetto al "riconoscimento" dell'autonomia iniziativa dei cittadini, singoli o associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale. In tal senso, il verbo "favorire" avrebbe una portata distinta e meno solenne rispetto al "riconoscimento", il quale, invece, implica un dato già consolidato nella realtà e, comunque, antecedente e prioritario rispetto all'intervento dello Stato. Ovviamente, si potrebbe precisare che una siffatta interpretazione letterale del dettato costituzionale non tiene conto del fatto che anche il termine "favorire" sottintende la piena sussistenza di istanze ed organizzazioni sociali già formatesi e comunque accettate e, per questa ragione, sostenute dall'intervento statale. Ma vi è di più: secondo una parte della dottrina³⁶, l'art. 118, comma 4, della Costituzione *"non solo rende legittima la devoluzione ai privati di attività di interesse generale, ma addirittura obbliga gli enti pubblici a giustificare, in base al principio di sussidiarietà, l'assunzione in proprio di tali attività, giacché esse in principio, se i cittadini singoli e associati sono in grado di svolgerle, spettano a loro e non agli enti pubblici"*.

In ogni caso, va evidenziato che nel testo di legge costituzionale concernente "Modifiche alla parte II della Costituzione" approvato in seconda votazione a maggioranza assoluta, ma inferiore ai due terzi dei membri di ciascuna Camera, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 269 del 18 novembre 2005, sottoposto a referendum confermativo e conclusosi con una vittoria del "no", il principio di sussidiarietà è affrontato nel VI comma dell'art. 40, il quale prevede, non solo il dovere di favorire la sussidiarietà sociale, ma ancor prima un riconoscimento della stessa. Viene quindi ad emergere la particolare enfasi e solennità dell'espressione "riconoscimento", dal momento che essa richiama talune formule (art. 2 *"La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili ..."*; art. 5 *"La Repubblica, una ed indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali..."*), inserite nel Testo costituzionale nella parte dedicata ai principi fondamentali.

2.2 La normativa di riferimento nel Codice Civile

Il fenomeno associativo, che, come detto, affonda le sue radici in ambito costituzionale, trova anche riscontro nel codice civile, e precisamente – per quanto riguarda le Associazioni di Promozione Sociale – negli enti di cui al Capo II ("Delle associazioni e delle fondazioni") e III ("Delle associazioni non riconosciute e dei comitati") del titolo II ("Delle persone giuridiche") del Libro Primo.

Va innanzitutto rilevato che sussiste un non completo allineamento fra la disciplina sancita nella Carta

36 G.U. Rescigno *"La riforma da riformare"*, in *"La rivista del Manifesto"*, aprile 2001.

costituzionale e quella fissata dal codice civile, derivante probabilmente dallo scarto cronologico susistente tra le due normative. Ed invero, le citate disposizioni dettate dal codice civile risultano per lo più ispirate da una cultura liberale, maggiormente attenta a logiche di mercato ed improntata ad uno sviluppo socio-economico del Paese, piuttosto che al perseguimento di istanze di promozione sociale.

Le disposizioni contenute nel Capo II del codice civile (dall'art. 14 all'art. 35)³⁷ disciplinano le cosiddette associazioni riconosciute, ossia gli organismi associativi dotati di personalità giuridica, mentre il capo III (dall'art. 36 all'art. 42) contempla le associazioni non riconosciute, ossia prive di personalità giuridica, ed i comitati. Gli enti di fatto di cui al citato capo III rientrano anch'essi nella nozione comune di associazione, intesa come organizzazione stabile di persone e si distinguono dalle associazioni di cui al citato capo II soltanto per un elemento negativo, ossia la mancanza del riconoscimento della personalità giuridica³⁸.

L'associazione può essere definita come un ente organizzato, composto da persone fisiche le quali si impegnano al raggiungimento di un fine comune, al cui perseguimento è destinato il patrimonio di cui ogni associazione deve essere dotata³⁹; patrimonio⁴⁰ che, oltre ad essere sufficiente per il conseguimento dello scopo dell'ente, rappresenta altresì una garanzia per il soddisfacimento delle pretese dei creditori.

Va premesso che l'associazione prende vita da un atto di autonomia negoziale che può qualificarsi come un contratto consensuale plurilaterale⁴¹ al quale quindi potranno essere applicati gli articoli 1420 c.c. (nullità del contratto plurilaterale), 1446 c.c. (annullabilità del contratto plurilaterale), 1459 c.c. (risoluzione del contratto plurilaterale), 1466 c.c. (impossibilità del contratto plurilaterale), nonché, più in generale, le norme relative all'interpretazione dei contratti (artt. 1362 – 1371 c.c.)⁴². Si tratta di un contratto di durata ed aperto, essendo consentito aderirvi anche dopo la costituzione; pertanto ad esso è applicabile anche l'articolo 1332 c.c., avente proprio ad oggetto l'adesione di altre parti al contratto.

37 Così come modificate e sostituite dal D.P.R. 10/2/2000, n. 361, recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento di persone giuridiche private e di approvazione delle modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto. Tale provvedimento ha modificato la disciplina per il riconoscimento della personalità giuridica e stabilisce all'art. 1, comma 1 che le associazioni *"acquistano la personalità giuridica mediante il riconoscimento determinato dall'iscrizione nel registro delle persone giuridiche, istituito presso le prefetture"*.

38 Tali enti non riconosciuti ricevono, nel codice civile, una scarsa regolamentazione normativa; nonostante ciò, hanno acquistato, soprattutto negli ultimi anni, un'apprezzabile rilevanza, sia dal punto di vista giuridico che sociale. Ad essi, stante la scarsa disciplina prevista, si applicano, in via analogica, le disposizioni dettate per le persone giuridiche, pur con il limite delle espressioni e specifiche statuizioni normative.

39 Francesco Galgano, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, in Comm. Scialoja-Branca, sub. artt. 36-42, Bologna-Roma, Zanichelli, 1976; C. Massimo Bianca, *Diritto civile*, Milano, Giuffrè, 1984. Più di recente Massimo Basile, *Le persone giuridiche*, in Tratt. Iudica-Zatti, Milano, Giuffrè, 2003.

40 Patrimonio che, nel caso delle associazioni non riconosciute, viene definito come fondo comune. Invero, secondo l'art. 37 c.c. *"i contributi degli associati e i beni acquistati con questi contributi costituiscono il fondo comune dell'associazione. Finché questa dura, i singoli associati non possono chiedere la divisione del fondo comune, né pretendere la quota in caso di recesso"*.

41 Requisito indispensabile per le associazioni è che esse devono essere composte da almeno due persone.

42 Si veda Cass. n. 8435/00, secondo cui *"lo statuto e l'atto costitutivo di un'associazione non riconosciuta costituiscono espressione di autonomia negoziale, nell'ambito di un fenomeno (quello associativo) in cui il perseguimento di comuni interessi costituisce oggetto di un impegno contrattualmente assunto dai singoli associati: ne consegue che l'interpretazione dei suddetti atti è soggetta alla disciplina prevista per i contratti e che l'accertamento della volontà degli stipulanti costituisce indagine di fatto affidata in via esclusiva al giudice di merito e sindacabile in sede di legittimità solo per vizi di motivazione e violazione dei canoni legali di ermeneutica contrattuale"*.

Occorre sottolineare che atto costitutivo e statuto, in quanto atti aventi natura negoziale, sono disciplinati dalle regole del negozio giuridico, salvo le deroghe imposte dalle caratteristiche proprie di questi atti⁴³.

Ovviamente, alla titolarità del rapporto associativo corrispondono diritti ed obblighi che variano a seconda del tipo di ente⁴⁴. Tra gli obblighi inerenti il rapporto associativo il principale è quello di collaborare mediante il conferimento di denaro o di altri beni, anche se è ammessa la possibilità per il socio di prestare un'attività personale.

Va osservato che in merito alle clausole presenti in molti statuti di associazioni ed in forza delle quali vengono attribuite posizioni privilegiate a determinate categorie di membri, l'orientamento della dottrina è nel senso di negarne la validità dal momento che ogni disuguaglianza, ammissibile in altre forme associative quali le società per azioni, è invece assolutamente vietata nelle associazioni⁴⁵.

Stante la natura strettamente personale della qualità di associato, è stato espressamente stabilito all'art. 24, comma 1 del codice civile, che essa è di regola intrasmissibile, sia per atto tra vivi, sia per successione *mortis causa*, salvo che nello statuto e nell'atto costitutivo non sia stabilito diversamente. La *ratio* del principio enunciato da tale disposizione è stata individuata dalla dottrina⁴⁶ non solo nell'*intuitus personae* da cui è caratterizzato il contratto associativo, ma anche nell'interesse degli associati a non subire l'ingresso di un nuovo socio senza o contro la loro volontà e, nel caso di successione a causa di morte, anche nell'interesse degli eredi a non subentrare in un rapporto iniziato dal *de cuius* e che rispondeva a sue esigenze strettamente personali.

L'ente non ha l'obbligo di accogliere la domanda di ammissione⁴⁷, pur se in presenza dei requisiti richiesti, tuttavia il rigetto o l'accoglimento di tale domanda devono essere sufficientemente ed adeguatamente motivati. Va precisato che l'atto costitutivo deve, in ogni caso, prevedere le condizioni di ammissibilità dei nuovi associati, che valgono come criteri di valutazione vincolanti per gli organi che devono decidere sulle domande di ammissione⁴⁸. Con riguardo al momento in cui si acquista e si perfeziona la qualità di associato, si ritiene che ciò debba avvenire quando al proponente-richiedente perviene l'accettazione da parte dell'associazione⁴⁹.

Per quanto riguarda lo scopo dell'associazione, esso viene solitamente considerato altruistico in con-

43 Per una chiara affermazione del principio, si veda Cass. S.U., n. 3892/04; Cass. n. 8435/00.

44 Cfr. Massimo Basile, *Le persone giuridiche*, in Tratt. Iudica-Zatti, Milano, Giuffrè, 2003.

45 Galgano, *Le associazioni. Le fondazioni. I comitati*. Collana "I grandi orientamenti della giur. Civ. comm.", Cedam, 1996.

46 Francesco Galgano, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, in Comm. Scialoja-Branca, sub artt. 11-35, Bologna-Roma, Zanichelli, 1969; Massimo Basile, *Le persone giuridiche*, in Tratt. Iudica-Zatti, Milano, Giuffrè, 2003.

47 Si veda Cass. n. 3980/97, dove viene ribadita l'assenza di un obbligo da parte dell'ente di accogliere le domande di adesione.

48 Va osservato che l'adesione ad un'associazione non riconosciuta, presupponendo l'accordo delle parti anche in ordine allo scopo dell'associazione stessa ed alle regole del suo ordinamento interno, comporta l'assoggettamento dell'aderente a siffatte regole nel loro complesso senza necessità di specifica accettazione, anche se implicanti oneri economici (come il versamento di contributi associativi), con il solo limite derivante dal principio costituzionale della libertà di associazione, il quale implica la nullità di clausole che escludano o rendano oneroso in modo abnorme il recesso (Si veda, a titolo esemplificativo, Cass. n. 5191/91).

49 Ed invero, secondo Cass. n. 1992/95 "*l'adesione ad una associazione non riconosciuta si perfeziona con l'incontro delle volontà delle parti per la cui manifestazione non sono richieste forme particolari e perciò nel momento in cui al proponente, autore della richiesta di adesione, perviene l'accettazione dell'associazione*".

50 Secondo l'art. 1, comma 3 del D.P.R. n. 361/00, lo scopo deve essere possibile e lecito; deve altresì essere espressamente indicato nell'atto costitutivo e nello statuto (art. 16 c.c.). Va poi evidenziato che, ai sensi dell'art. 27 c.c., l'estinzione, il raggiungimento o l'impossibilità sopravvenuta dello scopo sono causa di estinzione della persona giuridica.

trapposizione allo scopo individualistico che contraddistingue le società⁵⁰. In considerazione del fatto che assai spesso le associazioni nascono per realizzare un vantaggio per gli associati, lo scopo di questo tipo di enti viene definito come ideale o comunque non economico. Ciò, del resto, è perfettamente in linea con l'art. 24, comma 4 del codice civile⁵¹.

Nonostante l'esclusione delle finalità economiche in capo all'associazione, si è portati, tuttavia, a ritenere che essa possa comunque svolgere attività economica, fermo restando lo scopo ideale prefissato⁵².

In ogni caso, ciò che va sottolineato è che la disciplina dettata dal Libro Primo del codice civile si sia rivelata inadeguata rispetto alle esigenze ed alle peculiarità di quelle associazioni che assolvono importanti funzioni socio-assistenziali. Per quanto riguarda la legge n. 383/00 non si può non riscontrare una certa difficoltà a far coesistere due sistemi normativi che, per molti versi, appaiono tra loro inconciliabili. Va infatti rilevato che, a differenza della disciplina unitaria adottata dalla normativa sulle Associazioni di Promozione Sociale con riferimento alle associazioni riconosciute e non riconosciute, il codice civile rimane tuttora saldamente ancorato alla tradizionale dicotomia tra persone giuridiche ed enti di fatto, con la conseguenza che eventuali antinomie tra norme debbano essere risolte caso per caso, cercando il più possibile di addivenire ad una piena attuazione della recente riforma sulle APS.

51 Francesco Galgano, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, in Comm. Scialoja-Branca, sub. artt. 36-42, Bologna-Roma, Zanichelli, 1976; Maria Vita De Giorgi, *Le persone giuridiche*, in Tratt. Rescigno, Persona e famiglia, Utet, 1999.

52 Francesco Galgano, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, in Comm. Scialoja-Branca, sub. artt. 36-42, Bologna-Roma, Zanichelli, 1976.

3_Enti del Terzo settore e partecipazione alle procedure di affidamento dei contratti pubblici – cenni sulla responsabilità amministrativa ex D.Lgs. n. 231/01

3.1 Enti del Terzo settore e partecipazione alle procedure di affidamento dei contratti pubblici – Alcuni orientamenti giurisprudenziali

Per quanto riguarda la possibilità delle Associazioni di Promozione Sociale e, più in generale, degli enti del Terzo settore di partecipare a gare pubbliche in concorrenza con le imprese, occorre far riferimento alla normativa di derivazione comunitaria contenuta nel D.Lgs. 12/4/06, n. 163 (Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive comunitarie 2004/17 e 2004/18 - cosiddetto "codice degli appalti"), alla recente procedura di infrazione da parte della Commissione Europea n. 2007/2309, nonché a talune recenti pronunce del Giudice amministrativo intervenute in materia.

Il D.Lgs. n. 163/06 e successive modificazioni, ha disciplinato in maniera unitaria le procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori, di forniture e di servizi, ispirandosi ai principi comunitari di economicità, efficacia, correttezza, libera concorrenza, massima partecipazione, parità di trattamento, non discriminazione, trasparenza, proporzionalità e pubblicità. Pertanto, in ossequio al principio di buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione, la scelta del contraente si articola in una serie di fasi normativamente regolate ed ispirate a tali principi, nonché a criteri obiettivi e trasparenti, tali da assicurare in ogni caso la concorrenza tra i soggetti interessati⁵³.

Più in particolare e con specifico riferimento ai requisiti dei partecipanti alle procedure di affidamento, l'art. 34, comma 1 del codice degli appalti individua i seguenti soggetti ammessi a partecipare alle procedure di affidamento dei contratti pubblici:

- a) gli imprenditori individuali anche artigiani, le società commerciali, le società cooperative;
- b) i consorzi tra società cooperative di produzione e lavoro ed i consorzi tra imprese artigiane;
- c) i consorzi stabili tra imprenditori individuali, anche artigiani, società commerciali, società cooperative di produzione e lavoro;
- d) i raggruppamenti temporanei di concorrenti costituiti dai soggetti di cui alle lettere a), b) e c);
- e) i consorzi di concorrenti di cui all'art. 2602 del codice civile costituiti dai i soggetti di cui alle lettere a), b) e c);
- f) i soggetti che abbiano stipulato il contratto di gruppo di interesse economico (GEIE).

Tale articolo riporta quindi una elencazione dal tenore tassativo ed esaustivo dei soggetti ammessi a partecipare alle gare di evidenza pubblica e, per questa ragione, è stato recentemente incluso nella procedura di infrazione n. 2007/2309, adottata il 30/1/2008 dalla Commissione Europea e comunicata al Ministero degli Affari Esteri italiano in data 1/2/2008. In sostanza, le osservazioni e le criticità rilevate dalla medesima Commissione in relazione all'art. 34 del codice degli appalti, riguardano essenzialmente la rigidità e la chiusura di tale elencazione che non sembrerebbe consentire la partecipazione alle gare di operatori aventi una forma giuridica diversa da quelle indicate

53 In tal senso, si veda ad esempio Consiglio di Stato, sez. VI, n. 168/05.

nella medesima lista. A tal proposito, la Commissione ha precisato che, ai sensi delle direttive appalti pubblici (2004/17/CE e 2004/18/CE) dalle quali discende il D.Lgs. n. 163/06, la nozione di "operatore economico" comprende *"ogni persona fisica o giuridica o ente pubblico o raggruppamento di tali persone o enti che offra sul mercato...la realizzazione di lavori e/o opere, prodotti o servizi"* (articolo 1, par. 8 della direttiva 2004/18/CE). Una definizione analoga è fornita dall'articolo 1, par. 7, della direttiva 2004/17/CE. Inoltre, va precisato che le suddette direttive esigono il rispetto del principio di parità di trattamento degli operatori economici (articolo 2 direttiva 2004/18/CE e articolo 10 direttiva). Tale principio è specificato, per quanto riguarda gli operatori economici ammessi a partecipare alle gare d'appalto, all'articolo 4, par. 1, della direttiva 2004/18/CE e all'articolo 11, par. 1, della direttiva 2004/17/CE, secondo i quali i candidati o gli offerenti che, in base alla normativa dello Stato membro in cui sono stabiliti, sono autorizzati a fornire la prestazione oggetto dell'appalto, non possono essere esclusi dalla partecipazione ad una gara d'appalto per il solo fatto che non hanno la forma giuridica corrispondente ad una determinata categoria di soggetti⁵⁴.

Ciò che preme evidenziare è che, a differenza di quanto contenuto nell'art. 34, comma 1 del D.Lgs. n. 163/06, le direttive sugli appalti pubblici non consentono di restringere la possibilità di partecipare alle gare ad alcuna categoria di operatori, escludendone altre. Pertanto, tale articolo risulterebbe contrario alle direttive 2004/18/CE e 2004/17/CE, nella misura in cui lo stesso esclude la possibilità per gli operatori che hanno una forma giuridica diversa da quelle contemplate dal citato articolo, di accedere regolarmente alle gare di appalti, eludendo peraltro uno dei più rilevanti principi comunitari in materia di appalti pubblici: quello della "massima partecipazione" che consente ed agevola la massima apertura della dinamica concorrenziale.

Va sottolineato che in merito alla partecipazione alle procedure di evidenza pubblica degli enti del Terzo settore in concorrenza con le imprese, l'orientamento della giurisprudenza amministrativa è piuttosto altalenante. Non mancano, infatti, pronunce che considerano incompatibile il modello organizzativo e gestionale dei soggetti del Terzo settore con la partecipazione alle gare pubbliche, dal momento che il regime di favore di cui godono tali soggetti impedisce ai medesimi *"di partecipare a gare di appalto per l'affidamento della gestione di pubblici servizi"*⁵⁵. Ed infatti, l'ente⁵⁶ per essere tale, e cioè ente di volontariato, gode di agevolazioni fiscali e previdenziali che lo eleverebbero in una posizione di assoluto vantaggio all'interno di un regime concorrenziale (come appunto una gara d'appalto) a tutto danno degli altri organismi concorrenti.

Inoltre, vi sarebbe un'ulteriore discriminante relativa alla tipologia dei servizi richiesti, a seconda se gli stessi debbano considerarsi "a rilevanza economica" o "senza rilevanza economica", dal momento che solo questi ultimi sarebbero gestibili dalle associazioni del Terzo settore. Ed invero, la distinzione tra servizi di rilevanza economica e servizi privi di tale rilevanza va considerata collegata all'impatto che l'attività può avere sull'assetto della concorrenza ed ai suoi caratteri di redditività, con la conseguenza che deve ritenersi di rilevanza economica il servizio che si innesta in un settore per il quale potrebbe esistere – quantomeno potenzialmente – una redditività, e quindi una competizione sul mercato. Di converso, può essere considerato privo di rilevanza il servizio che, per sua natura o per i vincoli ai quali è sottoposta la relativa gestione, non dà luogo ad alcuna competizione e, quindi, appare irrilevante ai fini della concorrenza⁵⁷.

54 Vd. anche sentenza della Corte di Giustizia del 18/12/2007, "Frigerio", causa C-357/06.

55 Vd. ad esempio TAR Piemonte, sez. II, 31 marzo 2006, n. 1604.

56 Nella fattispecie contemplata dalla sentenza n. 1604/06, TAR Piemonte, si trattava di un ente di volontariato.

57 Si veda, ad esempio, TAR Puglia, sez. I, 12 aprile 2006, n. 1318, la quale ha affermato che i servizi pubblici di trasporto delle persone disabili sono da considerarsi a rilevanza economica, poiché si riferiscono ad attività suscettibili di essere gestite in forma remunerativa e per le quali esiste certamente un mercato concorrenziale.

Esiste, invece, un ulteriore filone giurisprudenziale le cui pronunce risultano maggiormente ispirate ai principi di derivazione comunitaria sopra evidenziati. Al fine di consentire un adeguato confronto concorrenziale, tali pronunce tendono infatti a favorire l'ingresso alle procedure di gara anche ad organismi privi di finalità di lucro, dal momento che *"i principi di libera concorrenza e di maggiore partecipazione possibile alle procedure di evidenza pubblica impongono all'amministrazione che decida di rivolgersi a privati per l'effettuazione di attività non pubblicitarie di non introdurre limitazioni o esclusioni soggettive prive di giustificazione in relazione alla natura professionale e specialistica delle prestazioni richieste"*⁵⁸. Si è infatti sostenuto che il carattere di impresa non implica necessariamente la finalità lucrativa dell'organismo, *"essendo sufficiente, al contrario, individuare un'attività economica come quella di offerta di beni e servizi su mercato"* e che il principio della parità dei concorrenti non risulta essere violato nell'ipotesi in cui uno di essi goda del beneficio di finanziamenti pubblici, *"ai quali possono ben essere equiparate, per quanto qui interessa, anche le agevolazioni fiscali"*⁵⁹.

Inoltre, occorre evidenziare che sempre secondo tale orientamento giurisprudenziale⁶⁰, *"Terzo settore e attività d'impresa non sono termini antitetici. Solidarietà sociale dello scopo, e conseguente qualifica soggettiva dell'ente, ed economicità del modello operativo, riferita invece all'attività, sono compatibili"*⁶¹.

In sostanza va sottolineato che dalle leggi quadro sul volontariato n. 266/91 e sulla disciplina delle cooperative sociali n. 381/91, che caratterizzavano gli enti del Terzo settore con il criterio "in negativo" dell'assenza di scopo di lucro, si è passati alla legge n. 383/2000 sulle Associazioni di Promozione Sociale ove, fermo il divieto di distribuzione degli utili, il dato caratterizzante "in positivo" è lo svolgimento di attività sociale in favore dei soci e dei terzi. A sua volta la legge quadro 8 novembre 2000 n. 328 per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali, oltre ad incentivare in generale l'attività d'impresa nel settore, ha inteso promuovere ai sensi dell'art. 5 "la progettualità" degli enti del Terzo settore mediante sistemi di affidamento dei servizi che tengano conto delle *"prestazioni offerte e della qualificazione del personale impiegato"*⁶².

Si è quindi evidenziato che *"l'assenza del fine di lucro, l'obbligo di reinvestire eventuali avanzi di gestione a favore di attività istituzionali previste nello statuto e di redazione di rendiconti sono infatti ben compatibili con l'attività economica d'impresa strumentale al perseguimento dei fini solidaristici: addirittura la presuppongono"*⁶³. In tal senso, parte della dottrina ha fatto riferimento all'espressione "profitto del non profit", per definire quella parte di profitto che viene reinvestito per lo svolgimento dell'attività sociale⁶⁴.

58 TAR Liguria, sez. I, 21 aprile 2006, n. 429.

59 TAR Lazio, Roma, sez. III quater, 8 luglio 2006, n. 5993 che richiama Corte di Giustizia 18 giugno 1998, C-35/96 (secondo cui la nozione di impresa comprende qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico della stessa e dalle sue modalità di finanziamento; è economica qualsiasi attività consistente nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato) e Consiglio di Stato, Sez. V, 8 luglio 2002 n. 3790, che ha ritenuto ammissibile alla partecipazione ad una gara una associazione senza finalità di lucro.

60 Si vedano, altresì, TAR Liguria, sez. II, 23 dicembre 2002, n. 1206, Consiglio Stato, sez. V, 16 marzo 2004, n. 1105, TAR Lazio, Roma, sez. III quater, 8 luglio 2006, n. 5993.

61 TAR Liguria, sez. II, 23 dicembre 2002, n. 1206.

62 Art. 5, comma 2 della l. n. 328/00. In sostanza, si è passati da un regime normativo che implicitamente riconosceva la possibilità degli enti *non profit* di esercitare attività economica (vd. le *"entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali"* contemplate dall'art. 5, comma 1, lett.g) della l. n.266/91) ad un altro che, oltre a consentirla, l'incentiva (cfr. l'art. 5 della l. n.328/00).

63 TAR Liguria, sez. II, 23 dicembre 2002, n. 1206.

64 Giorgio Fiorentini, *"Azienda non profit e impresa sociale"*, in Non profit, 2003 e Giancarlo Rivolta, *"Profili giuridici dell'impresa sociale"*, in Giurisprudenza Commerciale, 2004.

In questa cornice è, dunque, irragionevole argomentare in astratto basandosi sulla netta contrapposizione tra regime economico-concorrenziale, tipico dell'evidenza pubblica, e quello solidaristico-fiduciario, riconducibile al sistema convenzionale. L'uno e l'altro, quali forme strumentali per l'affidamento di servizi che possono essere svolti economicamente, sono fungibili e semmai, lungi dall'essere contrapposti, si raccordano in rapporto di giustapposizione. Si tratterà casomai di modulare i criteri di scelta del gestore del servizio *"non più ancorati in misura preponderante al dato economico per accedere a parametri, pur sempre oggettivi, che sondino l'offerta su altri profili qualitativi, legati esemplificativamente alla flessibilità delle prestazioni, ivi incluse quelle accessorie alla cura personale" delle modalità di svolgimento del servizio*⁶⁵.

3.2 La responsabilità amministrativa ex D.Lgs. n. 231/2001 e le possibili correlazioni con gli enti non profit

Il D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 ha creato la figura della responsabilità amministrativa dell'ente collettivo (dotato o meno di personalità giuridica) per la commissione di taluni reati da parte delle persone fisiche ad esso incardinate, che abbiano operato nell'interesse o vantaggio dell'ente stesso.

Il citato decreto legislativo modifica profondamente la disciplina relativa alla responsabilità degli enti, in quanto prima della sua entrata in vigore, gli enti medesimi non erano in alcun modo responsabili per gli illeciti amministrativi dipendenti dai reati commessi nel loro interesse o a vantaggio delle persone che li rappresentavano, o che di fatto ne esercitavano la gestione ed il controllo.

La nuova normativa, dunque, ha inteso sensibilizzare i singoli enti ad un'azione diretta di prevenzione e di contrasto della criminalità, pena la responsabilità penale e l'irrogazione di specifiche sanzioni amministrative.

La ratio del provvedimento costituisce un'importante novità nel diritto italiano poiché con esso cade uno dei principi cardine del nostro ordinamento risalente al diritto romano e racchiuso nel brocardo *"societas delinquere non potest"*⁶⁶. In particolare si sosteneva che la responsabilità penale delle persone giuridiche era ingiusta perché sarebbe andata ad incidere su tutti i soci senza alcuna distinzione⁶⁷.

Il Legislatore ha scelto di dare origine ad una terza ipotesi di sanzione che unisce le linee essenziali del sistema penale, con quello amministrativo allo scopo di temperare le ragioni dell'efficacia preventiva con quelle della massima garanzia. La natura di tale responsabilità è peculiare e difficilmente classificabile per il suo carattere ibrido, ovvero formalmente amministrativo, ma sostanzialmente di carattere penale.

In ogni caso, trattasi di una responsabilità propria e diretta dell'ente⁶⁸, il quale risponde (con il proprio patrimonio o fondo comune) del comportamento negligente che consiste nell'omessa assunzione di provvedimenti idonei a prevenire e contrastare la commissione del reato commesso dal soggetto ad esso funzionalmente legato.

Per detto motivo l'ente è indotto, ai sensi dell'art. 6 del decreto, ad attivarsi nella prevenzione dei reati

65 TAR Liguria, sez. II, 23 dicembre 2002, n. 1206.

66 Il principio *societas delinquere non potest* risale al diritto romano. Il diritto germanico, invece, configurava una responsabilità penale degli enti collettivi, come in genere il diritto medioevale.

67 Cfr. Alberto Crespi, Federico Stella, Giuseppe Zuccalà, *Commentario breve al codice penale*, Cedam, 2006; Giovanni Fiandaca, Enzo Musco, *Diritto Penale*, parte generale, Zanichelli, Terza edizione.

68 La responsabilità dell'ente, ai sensi dell'art 8 del D.Lgs. n. 231/00 è autonoma e propria, sussistendo anche quando la persona fisica autore del reato *"non è stata identificata, né imputabile, ovvero il reato sia estinto per amnistia"*.

d'impresa adottando idonei modelli di organizzazione e di gestione che prevengano gli stessi, nonché vigilando sul funzionamento e l'osservanza dei modelli stessi. Ove non si conformi, subisce sanzioni pecuniarie ed interdittive che possono condurre, ex art. 9 del D.Lgs. in esame, anche all'interdizione dall'esercizio dell'attività o alla revoca delle autorizzazioni funzionali all'esercizio dell'attività.

Quanto al presupposto oggettivo il D.Lgs. n. 231/2001, all'art 2 prevede che *"l'ente non può essere ritenuto responsabile per un fatto costituente reato se la responsabilità amministrativa in relazione a quel reato e le relative sanzioni non sono espressamente previste da una legge entrata in vigore prima della commissione del fatto"*. Ciò significa che l'ente non è sanzionato in relazione alla commissione di ogni reato, ma solo ed esclusivamente in riferimento alla commissione di quei reati indicati nella legge delega e solo parzialmente inclusi nel decreto legislativo⁶⁹.

All'art 5, comma 1, il decreto in esame identifica le persone autrici del reato stabilendo che *"l'ente è responsabile per i reati commessi, nel suo interesse o a suo vantaggio, da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dell'ente stesso; da persone sottoposte alla direzione e vigilanza di uno dei soggetti anzidetti."*

Pertanto l'ente è responsabile sia per i reati commessi dai soggetti che esercitano formalmente e di fatto un potere di gestione (in cosiddetta posizione apicale, compreso anche l'amministratore di fatto), sia per i reati commessi dai cosiddetti loro sottoposti. Va dunque precisato che la sanzione è applicabile solo quando trattasi di un comportamento posto in funzione ed in relazione alla qualifica rivestita nell'ente ed a un suo vantaggio, non quando trattasi di un illecito "personale".

Per quanto riguarda, invece, i soggetti destinatari della disciplina in oggetto, l'art 1, comma 2 stabilisce che le disposizioni in esso contenute si applicano *"agli enti forniti di personalità giuridica e alle società o associazioni anche prive di personalità giuridica"*, mentre al comma terzo il decreto dispone la non applicabilità *"allo Stato, agli enti pubblici territoriali, agli altri enti pubblici non economici, nonché agli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale"*.

Pertanto, oltre alle persone giuridiche private quali associazioni o fondazioni che abbiano ottenuto il riconoscimento giuridico ex D.P.R. 361/2000, nonché le società per le quali è previsto l'acquisto delle personalità giuridiche per effetto dell'iscrizione al registro delle imprese, sono considerate destinatarie di questo decreto anche le associazioni non riconosciute, proprio perché queste ultime potrebbero sottrarsi più facilmente al controllo statale, esponendosi maggiormente al rischio di attività illecite.

Si pone a questo punto il problema di considerare se gli enti del cosiddetto Terzo settore, e quindi gli enti non commerciali, tra i quali vanno ricomprese le APS, rientrino tra le categorie dei soggetti interessati al decreto legislativo n. 231/2001.

Del resto, detto decreto è stato formulato al fine di prevenire e punire determinate fattispecie criminosi che operano per perseguire finalità di tipo prevalentemente economico.

A tal proposito va evidenziato che le Associazioni di Promozione Sociale possono realizzare anche degli utili, e dunque svolgere attività economica, seppur sussidiaria, come risulta confermato dalla

69 La delega contenuta nell'art. 11 della legge 29/9/2000, n. 300, 11 indicava le seguenti tipologie di reati: reati in danno dello Stato, reati di concussione e corruzione, reati concernenti la tutela dell'incolumità pubblica, reati di omicidio colposo e lesioni personali colpose, reati in materia di ambiente e territorio". Secondo il D.Lgs. n. 231/2001, artt. 24, 25, 25bis, ter, quater, quinquies, sexies, septies, octies la responsabilità dell'ente sussiste ove ricorra la commissione di reati in danno dello Stato, concussione, corruzione, falsità in monete, reati societari, come modificati dal D.Lgs. n. 61/2002, delitti con finalità di terrorismo ed eversione, e delitti contro la personalità individuale, abusi di mercato (introdotto dal D.Lgs. n. 62/2005) omicidio colposo e lesioni colpose gravi o gravissime commesse con violazione delle norme sulla tutela della salute e sicurezza sul lavoro, ricettazione, riciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (introdotto dal D.Lgs. n. 231/2007).

legge n. 383/2000, che, all'art. 4, nell'elencare le risorse economiche relative al funzionamento ed allo svolgimento dell'attività dell'associazione, precisa alla lettera f che tali risorse possono essere costituite da *"proventi delle cessioni di beni e servizi agli associati e a terzi, anche attraverso lo svolgimento di attività economiche di natura commerciale, artigianale o agricola, svolte in maniera ausiliaria e sussidiaria e comunque finalizzate al raggiungimento degli obiettivi istituzionali"*.

Ora, ad un primo esame letterale dell'art 1 del decreto le Associazioni di Promozione Sociale, associazioni riconosciute e non riconosciute ex art 2 legge n. 383/2000, rientrano tra la categoria degli enti indicati dalla legge (enti forniti di personalità giuridica e associazioni anche prive di personalità giuridica).

La portata della legge, infatti, nel suo riferimento ad enti forniti o sforniti di personalità giuridica, sembrerebbe voler includere tutti i tipi di enti operanti nel nostro ordinamento, anche perché i soggetti esclusi sono stati indicati espressamente al successivo comma 3, dell'art. 2⁷⁰.

Tuttavia riguardo al tipo di reati per cui sussiste una responsabilità amministrativa dell'ente, il D.Lgs. n. 231/2001 elenca espressamente agli artt. 24, 25, 25 bis, 25 ter, 25 quater, 25 quinquies, 25 sexies, 25 septies e 25 octies, i reati in danno dello Stato, concussione e corruzione, falsità in monete, reati societari, delitti con finalità di terrorismo ed eversione, delitti contro la personalità individuale, nonché a seguito delle modifiche recentemente intervenute ai sensi del D.Lgs. n. 231/2007 e del D.Lgs. n. 81/2008, il delitto di omicidio colposo a seguito della violazione delle norme sulla tutela della salute e della sicurezza sul lavoro, ed il delitto di ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita.

Ciò detto, è evidente la scarsa applicabilità concreta della normativa alle Associazioni di Promozione Sociale, considerate le finalità di carattere sociale e i settori in cui esse operano. Escludendo infatti la possibilità di compiere reati societari, così come i delitti di terrorismo, di falsità in monete, contro la personalità individuale (prostituzione, pornografia), o i delitti di concussione o corruzione, restano i reati in danno dello Stato o quelli direttamente connessi allo svolgimento delle attività economiche ausiliari svolte dalle APS.

In particolare, la maggiore esposizione ai reati in danno dello Stato potrebbe sussistere laddove le Associazioni di Promozione Sociale ricorressero alle condotte illecite sanzionate dai reati di cui agli artt. 316 bis, 316 ter, 640, comma 2, n.1, 640 bis e 640 ter del codice penale⁷¹, al fine di accedere ai contributi e finanziamenti pubblici che, ai sensi dell'art. 4, comma 1, lettere c) e d) della l. 383/00, rientrano tra le risorse economiche delle associazioni stesse. Inoltre, ai sensi dell'art. 18, comma 2 della medesima L. n. 383/00, le APS possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo; in tal senso, quindi, potrebbe estendersi anche ad esse l'applicazione dell'art. 25 septies del D.Lgs. n. 231/01, introdotto dall'art. 9 della legge n. 123/07 e poi modificato dall'art 300 del D.Lgs. n. 81/08, che punisce i delitti previsti agli artt. 589 e 590, comma 3 del codice penale (omicidio colposo e lesioni personali colpose commesse con violazione delle norme antinfortunistiche e sulla tutela dell'igiene e della salute sul lavoro). In ogni caso occorre evidenziare che nessun riferimento alle Associazioni di Promozione Sociale risulta essere stato previsto dal recente D.Lgs n. 81/00, che, all'art. 30, ha enunciato i criteri da adottare nella redazione del modello

70 Cfr. Cass., Sez. VI Penale del 22 aprile 2004 n. 18941 *"Quale che sia la natura giuridica di questa responsabilità «da reato», è certo che in tutta la normativa (convenzioni internazionali; legge di delegazione; decreto delegato) e, segnatamente, nell'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 231/2001 essa è riferita unicamente agli «enti», termine che evoca l'intero spettro dei soggetti di diritto metaindividuali, tanto che, come si è visto, i successivi commi della disposizione da ultimo menzionata ne specificano l'ambito soggettivo di applicazione."*

71 Richiamate dall'art. 24 del D.Lgs. n. 231/01.

organizzativo idoneo ad avere efficacia esimente della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica. Ed invero, l'art. 3 del citato D.Lgs. n. 81/08 concernente l'ambito di applicazione, menziona esclusivamente le Organizzazioni di volontariato.

In conclusione, qualora l'ente realizzi uno dei delitti previsti dal D.Lgs. n. 231/2001 e sia condannato per responsabilità amministrativa connessa al reato realizzato nel suo interesse o vantaggio⁷², sarà destinatario della sanzione pecuniaria della quale risponderà con tutto il proprio "fondo comune" o "patrimonio", nonché sarà soggetto ai sensi dell'art. 13 del decreto alle sanzioni interdittive, nei casi di maggiore gravità.

Per questo motivo anche gli enti del Terzo settore, al fine di evitare le sanzioni pecuniarie e interdittive saranno indotti a predisporre modelli di organizzazione e gestione adeguati e, quindi, ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. 231/2001, a *"eliminare le carenze organizzative mediante l'attuazione di modelli organizzativi idonei a prevenire i reati della specie di quello verificatosi"*.

72 Sulla differenza fra "interesse" e "vantaggio", la Relazione Ministeriale al D.Lgs. n. 231/2001, attribuisce al primo termine una valenza soggettiva, riferita cioè alla volontà dell'autore materiale del reato, mentre al secondo una valenza di tipo oggettivo, riferita ai risultati effettivi della sua condotta. Il Legislatore ha voluto rendere punibile l'ente anche nell'ipotesi in cui l'autore del reato, pur non avendo di mira direttamente un interesse dell'ente medesimo, ha realizzato, comunque, un vantaggio in favore di questo.

Capitolo II Enti del Terzo settore ed attività di utilità sociale, di solidarietà sociale, di interesse generale

1_Il concetto di utilità sociale nella prospettiva dell'ordinamento interno

1.1 Il concetto di utilità sociale alla luce della disciplina positiva riguardante alcuni enti non profit

1.1.1 Le Onlus

Con il D.Lgs. n. 460/1997, come è stato sottolineato in dottrina, non si è inteso delineare un "nuovo" soggetto giuridico (la Onlus), ma, più semplicemente, si è creato un contenitore di tipo fiscale, a cui vari soggetti giuridici possono accedere⁷³. Occorre, tuttavia, sottolineare che tali soggetti (associazioni, fondazioni, comitati, società cooperative, altri soggetti privati con o senza personalità giuridica) per poter accedere alla qualifica di Onlus, da cui consegue il godimento di uno speciale regime fiscale e la possibilità di acquisire altri benefici di tipo economico, debbono adeguare i propri statuti e atti costitutivi ad un complesso di regole, determinate *ex lege*. Le più rilevanti delle quali possono compendiarsi nel fatto che: a) i settori in cui possono essere svolte le attività sono quelli tassativamente indicati all'art. 10, comma 1, lett. a, D.Lgs. n. 460/97; b) possono essere perseguite soltanto finalità di solidarietà sociale; c) oltre alle attività istituzionali di cui all'art. 10, comma 1, lett. a, D.Lgs. n. 460/97, possono essere esercitate soltanto attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse e quelle a queste direttamente connesse, sempre che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori elencati alla lettera a del comma 1 dell'art. 10, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione; c) sussiste il divieto di distribuzione degli utili, anche in modo indiretto, di utili, avanzi di gestione, nonché di fondi, riserve o capitali durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge a favore di altre Onlus, che per legge, statuto o regolamento facciano parte della medesima ed unitaria struttura; d) gli utili e gli avanzi di gestione debbono essere utilizzati soltanto per l'esercizio delle attività istituzionali e di quelle alle medesime direttamente connesse; e) il patrimonio dell'organizzazione, in caso di scioglimento per qualunque causa, deve essere devoluto a favore di altre Onlus o a fini di pubblica utilità sentito l'organismo di controllo; f) nelle associazioni deve prevedersi una disciplina uniforme dei rapporti associativi e delle modalità associative dirette a garantire l'effettività dei rapporti stessi e l'esclusione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa, nonché, per gli associati o partecipanti maggiorenni, il diritto di voto per l'approvazione delle modifiche statutarie e dei regolamenti ed anche per la nomina degli organi associativi delle medesime organizzazioni; g) l'organizzazione deve inserire la locuzione "organizzazione di utilità sociale", ovvero l'acronimo "onlus" nella propria denominazione e in qualsivoglia segno distintivo, nonché utilizzarla nelle comunicazioni rivolte al pubblico.

Orbene, se queste costituiscono le precipue regole generali – almeno ai fini che qui interessano – a cui debbono conformarsi le organizzazioni che aspirino ad acquisire la qualifica in parola, la stessa

73 Si v. sul punto A. Propersi, G. Rossi, *Gli enti non profit. Associazioni – Fondazioni – Comitati – Club – Gruppi – Organizzazioni di volontariato – Associazioni sportive dilettantistiche – Enti pubblici non economici*, Milano, 1998, 159.

disciplina legislativa contempla poi un'ampia serie di deroghe alle stesse.

Tale normativa, proprio in ragione delle numerose deroghe previste, presta il fianco a qualche rilievo critico. Ci si riferisce, in particolare, al fatto che, mentre per alcune attività che intervengono in determinati settori, le finalità di solidarietà sociale sono considerate immanenti all'esercizio delle attività stesse (si v. il comma 4 dell'art. 10, D.Lgs. n. 460/97), per altre attività (quelle indicate al comma 2 dell'art. 10, D.Lgs. n. 460/97) la dimostrazione che si perseguono finalità della "stessa natura" presuppone che si rechi un beneficio a persone svantaggiate o a componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari. Deve altresì porsi in rilievo che, per un verso, alcuni soggetti non debbono conformarsi alle prescrizioni testé indicate per il fatto che sono *ope legis* qualificati come Onlus (i.e.: le organizzazioni di volontariato di cui alla L. n. 266/1991, iscritte nei registri tenuti dalle Regioni e dalle Province autonome, le cooperative sociali di cui alla L. n. 381/1991, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della L. n. 49/1987), e, per l'altro, certi soggetti possono acquisire la predetta qualifica limitatamente allo svolgimento di determinate attività nei settori indicati all'art. 10, comma 1, lett. a, D.Lgs. n. 460/97.

La normativa sulle Onlus, nell'indicare che debbono perseguirsi finalità di solidarietà sociale, parrebbe essersi ispirata a quella riguardante le organizzazioni di volontariato. A norma dell'art. 2, l. n. 266/91, per attività di volontariato deve intendersi quella prestata in modo personale, spontaneo e gratuito, senza scopo di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà. Ancorché in tale legge non si dia una definizione di scopo solidaristico, non sembra che questo possa ridursi alla mera assenza di un fine lucrativo. Deve, altresì, porsi in rilievo che, dovendo l'attività essere prestata in modo personale e gratuito, nelle organizzazioni di volontariato la qualità di volontario risulta "incompatibile con ogni rapporto di tipo patrimoniale con l'organizzazione"⁷⁴ stessa. Pertanto, essendo il negozio a titolo gratuito, l'attività prestata va "ad esclusivo beneficio di terzi", nel senso che il sacrificio cui ciascun membro si sottopone mira "a procurare un vantaggio a terzi e non a sé stessi, neppure in via indiretta"⁷⁵. Per scopo solidaristico, secondo la riferita impostazione, deve dunque intendersi un fine rivolto in via esclusiva o prevalente alla soddisfazione di "bisogni sussistenti in capo a terzi estranei alla compagine dell'ente"⁷⁶.

Nella normativa sulle Onlus le attività istituzionali di cui all'art. 10, comma 1, lett. a, D.Lgs. n. 460/97, sono state suddivise in due gruppi, che corrispondono alla bipartizione delle stesse in principali e direttamente connesse. *Ratio* di tale suddivisione – come si è anticipato – è la diversa considerazione degli scopi di solidarietà sociale connessi alle attività espletate nei diversi settori individuati dalla legge. Mentre, infatti, in alcuni settori (quelli dell'assistenza sociale e socio-sanitaria, della beneficenza, della tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al D.P.R. n. 1409/1963, della tutela e della valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi, della ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidate ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, le attività di promozione della cultura e dell'arte per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dello Stato), le finalità di solidarietà sociale sono considerate, *ex lege*, immanenti alle attività espletate, in altri settori (quelli dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte,

74 Si v. sul punto N. Ricciarelli, "Cooperative" di volontariato e libertà di forme nella legge quadro sul volontariato, commento a Tar Lombardia, sez. Brescia, 30 novembre 1992, n. 1285, in *Giur. comm.*, 1993, II, 650.

75 Si v. F. Del Bene, *L'organizzazione di volontariato e le cooperative sociali*, in *Dir. di famiglia e delle persone*, 1995, 1244.

76 Si v. C. Venditti, *Causa e scopo mutualistico delle cooperative sociali*, in *Dir. e giur.*, 1994, 57.

della tutela dei diritti civili) dette finalità sono perseguite allorché si arrechi un beneficio a persone che si trovino in una situazione di svantaggio, a causa di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari o a componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

A ben vedere, la *ratio* della scelta legislativa di considerare le attività svolte in alcuni settori come di per sé rivolte a fini di solidarietà sociale può forse rinvenirsi nella considerazione – espressa, ad esempio, nella circolare del Ministero delle Finanze n. 168/E del 26 giugno 1998 – secondo cui “il fine solidaristico è considerato immanente per alcune attività come l’assistenza sociale, socio-sanitaria e la beneficenza, per le quali la condizione di svantaggio dei destinatari è presupposto essenziale dell’attività stessa, senza necessità di ulteriori precisazioni normative”. Al riguardo, può, tuttavia, osservarsi che, quanto meno con riferimento al settore della beneficenza, possono prospettarsi casi in cui siano individuati quali beneficiari soggetti o organizzazioni che non si trovino in una condizione di svantaggio, ovvero di obiettivo disagio connesso a situazioni psicofisiche invalidanti, a situazioni di devianza, di degrado o grave disagio economico-familiare o di emarginazione sociale.

Pertanto, come si chiarisce nella stessa circolare testé richiamata, in settori come quelli della tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico, della tutela e della valorizzazione della natura e dell’ambiente, della ricerca scientifica, “il fine solidaristico si intende perseguito indirettamente a beneficio non di singole persone ma della collettività diffusa”.

Si può allora constatare come, mentre per le attività espletate nei settori dell’assistenza sociale e socio-sanitaria, della beneficenza, il perseguimento di finalità di solidarietà sociale viene ritenuto connesso, ancorché implicitamente, alla condizione di svantaggio dei beneficiari, negli altri settori del medesimo gruppo, non è ravvisabile detto nesso, di talché gli scopi perseguiti non sono di solidarietà sociale, ma possono definirsi più propriamente di utilità sociale, nel senso che l’attività espletata è rivolta a beneficio dell’intera collettività o di una parte consistente della stessa (dizione, quest’ultima, che, come si vedrà, viene utilizzata in diversi paesi di *common law*).

Siamo dunque in presenza di una qualificazione normativa di solidarietà sociale, che, in realtà, racchiude due distinti criteri: quello secondo cui deve recarsi un beneficio a soggetti che si trovino in una condizione di svantaggio (attività direttamente connesse a quelle istituzionali), la quale, con riferimento alle attività istituzionali espletate in alcuni settori, è considerata implicitamente connessa all’attività esercitata (posto che non viene richiesta alcuna dimostrazione di detta condizione dei beneficiari), e quello che la presuppone sussistente per il fatto che l’attività espletata reca comunque un beneficio alla collettività (attività svolte negli altri settori istituzionali).

Da ultimo, deve porsi in rilievo che, a differenza delle organizzazioni di volontariato, con riferimento alle quali – come si è visto – l’attività prestata dai volontari deve essere a beneficio di soggetti terzi, nella disciplina sulle Onlus il beneficio, che si concreta nella cessione di beni e nella prestazione di servizi, può essere recato anche a soci, associati o partecipanti, nonché agli altri soggetti indicati all’art. 10, comma 6, lett. a), D.Lgs. n. 460/97, che si trovino in una condizione di svantaggio. Di talché, in quest’ultimo caso, il perseguimento di fini di solidarietà sociale può al contempo realizzare uno scopo mutualistico.

1.1.2 Le Associazioni di promozione sociale (APS)

Per alcuni profili la disciplina riguardante le associazioni di promozione sociale, di cui alla L. n. 383/2000, appare mutuata da quella delle Onlus. Al riguardo può, infatti, considerarsi che tale normativa impone alle Associazioni di Promozione Sociale (d’ora in poi APS) di recepire a livello statutario una serie di regole, tra cui, in particolare, ai fini che qui interessano: il divieto di prevedere che possano perseguirsi fini di lucro, nonché dividersi tra gli associati, anche in forme indirette, i proventi delle

attività; l'obbligo di reinvestire l'eventuale avanzo di gestione a favore di attività istituzionali statutariamente previste; l'obbligo di devolvere il patrimonio residuo, in caso di scioglimento, cessazione o estinzione, dopo la liquidazione, a fini di utilità sociale; la conformazione dell'organizzazione interna a principi di democraticità e di uguaglianza dal punto di vista dei diritti di tutti gli associati, nonché al principio di elettività delle cariche associative.

Possono essere iscritte al registro nazionale e/o regionale, delle Province autonome di Trento e Bolzano come APS, ai sensi della L. n. 383/2000, le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni. Sono tuttavia esclusi, a norma dell'art. 2 di tale legge, dal novero delle aspiranti APS: i partiti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni dei datori di lavoro, le associazioni professionali e di categoria e tutte le associazioni che hanno come finalità la tutela esclusiva di interessi economici degli associati, i circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati, o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa, o che, infine, collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale.

Le organizzazioni che sono legittimate a richiedere l'iscrizione come APS sono, peraltro, tenute, a norma dell'art. 2, comma 1, L. n. 383/00, a *"svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati"*.

Dal combinato disposto degli artt. 2, comma 1 e 4, comma 1, lett. f, L. n. 383/2000, si desume, inoltre, che le attività di utilità sociale possono concretarsi nella cessione di beni e servizi sia a terzi che agli associati.

Può, al riguardo, porsi in rilievo come, mentre le Onlus, sono tenute al perseguimento di finalità di solidarietà sociale – da intendersi nelle diverse accezioni che si sono illustrate al § 1 – la normativa nazionale riguardante le APS qualifichi gli scopi delle medesime in termini di utilità sociale.

Quest'ultima normativa, per un verso, non individua esplicitamente gli ambiti materiali (i.e. i settori) nei quali le attività espletate debbono considerarsi di utilità sociale.

Da non trascurarsi è poi il fatto che le APS, mentre, a norma dell'art. 18, L. n. 383/00, debbono avvalersi in via prevalente delle attività prestate in forma volontaria, libera e gratuita dai propri associati per il perseguimento dei fini istituzionali, ai sensi dell'art. 4 della medesima legge, al fine di conseguire detti fini, possono anche svolgere attività economiche di natura commerciale, artigianale o agricola, in modo ausiliario e sussidiario rispetto alle attività istituzionali. Ne consegue dunque che le APS, non diversamente dalle organizzazioni di volontariato, sono enti erogativi⁷⁷, dal momento che possono svolgere attività d'impresa in via non esclusiva o principale, bensì soltanto marginale o ausiliaria.

In definitiva, l'attività delle APS può essere qualificata come di utilità sociale tanto nel caso che sia espletata a beneficio di soggetti terzi quanto degli stessi associati, con la conseguenza che, in quest'ultimo caso, verrà perseguito anche uno scopo mutualistico.

Si può, altresì, osservare che, a differenza della disciplina sulle Onlus, la normativa in esame non individua criteri quali quello del settore di intervento o della natura del bene o del servizio prodotto. Tuttavia, alcune leggi regionali, emanate in attuazione della normativa nazionale, determinano i settori

⁷⁷ Sulle difficoltà nel tracciare una distinzione tra attività imprenditoriale e attività erogativa, si v. G. Marasà, *Disciplina degli enti "non profit": profili commercialistici*, in *La disciplina degli enti "non profit"*, (a cura di) G. Marasà, Torino, 1998, 2.

di intervento, sia pur in termini talvolta generici. Al riguardo, può ad esempio, richiamarsi l'art. 4, L.R. Liguria, n. 30/2004, che definisce di utilità sociale le attività *"tese al conseguimento di finalità di valenza collettiva, espletate nei settori: sociale, socio-sanitario, educativo, ambientale, culturale e di ricerca etica e spirituale, sportivo e ricreativo"*, nonché l'art. 2, comma 2, L.R. Puglia, n.39/2007, a norma del quale le associazioni di promozione sociale *"perseguono interessi collettivi e fini di utilità sociale attraverso lo svolgimento continuato di attività di promozione sociale prevalentemente nei seguenti ambiti: a) sviluppo della personalità umana e rimozione degli ostacoli che ne impediscono la sua formazione ed espressione nei principi di libertà, eguaglianza, pari dignità sociale e pari opportunità; b) promozione e sostegno dell'esercizio dei diritti civili e sociali e del principio di sussidiarietà, in attuazione degli articoli 117 e 118 della Costituzione; c) affermazione e attuazione dei principi della pace, del pluralismo delle culture, della solidarietà tra i popoli e della cooperazione; d) tutela e valorizzazione del patrimonio storico, artistico, ambientale e naturale, nonché delle tradizioni e dei prodotti tipici locali, anche mediante attività di ricerca e promozione culturale, comunicazione e sviluppo del turismo sociale e/o di interesse locale; e) diffusione della pratica sportiva tesa al miglioramento degli stili di vita, della condizione fisica e psico-sociale delle persone in tutte le fasi della vita; f) conseguimento di altri scopi di promozione sociale; g) sviluppo della partecipazione attiva e responsabile delle famiglie alla vita culturale e sociale, alle iniziative di promozione umana e dei servizi alla persona, attraverso le loro forme associative"*.

In conclusione, gli elementi che appaiono rilevanti, ai fini della nostra indagine, desumibili dalla normativa nazionale *de qua*, sono da individuarsi: nell'indicazione dei destinatari (che possono essere tanto soggetti terzi quanto gli associati); nel fatto che l'attività di utilità sociale deve essere prestata, in via prevalente, dagli associati, in forma volontaria, libera e gratuita; nell'obbligo di rispettare il principio del *non distribution constraint*.

1.1.3 Le imprese sociali

La qualifica di impresa sociale, come recita l'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 155/2006, può essere acquisita da *"tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale, e che hanno i requisiti di cui agli articoli 2, 3 e 4"*. L'organizzazione che aspiri ad acquisire detta qualifica oltre a continuare ad essere regolata dalla normativa applicabile al tipo cui è riconducibile, a norma dell'art. 5, D.Lgs. n. 155/06, deve indicare nell'atto costitutivo l'oggetto sociale, con particolare riferimento alle disposizioni di cui all'art. 2, D.Lgs. cit. e l'assenza di uno scopo di lucro⁷⁸.

⁷⁸ All'art. 3, D.Lgs. n. 155/06, si prevede, in particolare, che *"l'organizzazione che esercita un'impresa sociale destina gli utili e gli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio"* e che *"è vietata la distribuzione, anche in forma indiretta, di utili e avanzi di gestione, comunque denominati, nonché fondi e riserve in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori"*. Si è, tuttavia, osservato in dottrina (s. v. A. Fici, *La nozione di impresa sociale e le finalità della disciplina*, in *Impresa sociale*, 2006, n. 3, 38) che non sembra revocabile in dubbio che l'impresa sociale che opera nei settori di cui all'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 155/06, possa distribuire in forma indiretta utili ai propri beneficiari-utenti. Qualche perplessità potrebbe prospettarsi circa la possibilità che le imprese sociali di cui all'art. 2, comma 2, D.Lgs. cit. siano legittimate ad effettuare siffatta distribuzione indiretta a favore di lavoratori svantaggiati o disabili, atteso che questa potrebbe essere considerata in contrasto con la previsione di cui all'art. 3, comma 2, lett. b), D.Lgs. cit., che vieta la corresponsione di retribuzioni o compensi superiori a quelli previsti dai contratti o accordi collettivi per le medesime qualifiche. Tuttavia, ad avviso di tale A., la disposizione riguardante detta limitazione della retribuzione non appare invocabile allorché *"i lavoratori sovra-remunerati siano i diretti beneficiari dell'impresa sociale"*, tenuto conto che una sovra-remunerazione dei lavoratori-beneficiari dell'impresa sociale non è mai ingiustificata *"allorché trovi fondamento in motivazioni diverse da quella di acquisire specifiche professionalità"*.

Non diversamente da quanto si è posto in rilievo con riferimento alle Onlus, anche la qualifica di impresa sociale (per la quale si può utilizzare l'acronimo di Inlus) non identifica dunque una nuova organizzazione sociale: essa può essere, infatti, acquisita da tutti i tipi di organizzazioni private⁷⁹ disciplinati dal codice civile o da leggi speciali⁸⁰.

Ricalca, peraltro, lo schema prefigurato nella disciplina sulle Onlus l'enumerazione tassativa dei settori nei quali le attività espletate sono considerate di utilità sociale. Si dispone, in particolare, che sono beni e servizi di utilità sociale quelli prodotti o scambiati nei settori: dell'assistenza sociale, ai sensi della L. n. 328/2000; dell'assistenza sanitaria, per l'erogazione delle prestazioni di cui al D.P.R. 29 novembre 2001, recante "Definizione dei livelli essenziali di assistenza", e s.m.i.; dell'assistenza socio-sanitaria, ai sensi del D.P.C.M. del 14 febbraio 2001, recante "Atto di indirizzo e coordinamento in materia di prestazioni socio-sanitarie"; dell'educazione, dell'istruzione e della formazione, ai sensi della L. n. 53/2003, recante delega al Governo per la definizione delle norme generali sull'istruzione e dei livelli essenziali delle prestazioni in materia di istruzione e formazione professionale; della tutela dell'ambiente e dell'ecosistema, ai sensi della L. n. 308/2004, recante delega al Governo per il riordino, il coordinamento e l'integrazione della legislazione in materia ambientale e misure di diretta applicazione, con esclusione delle attività, esercitate abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi; della valorizzazione del patrimonio culturale, ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al D.Lgs. n. 42/2004; del turismo sociale, di cui all'articolo 7, comma 10, L. n. 135/2001, recante riforma della legislazione nazionale del turismo; della formazione universitaria e post-universitaria; della ricerca ed erogazione di servizi culturali; della formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica ed al successo scolastico e formativo; dei servizi strumentali alle imprese sociali, resi da enti composti in misura superiore al settanta per cento da organizzazioni che esercitano un'impresa sociale.

Un diverso criterio da quello testé indicato è, però, individuato dal comma 2 dell'art. 2, D.Lgs. n. 155/06, laddove si statuisce che, a prescindere dall'esercizio di un'attività di impresa negli indicati settori, *"possono acquisire la qualifica di impresa sociale le organizzazioni che esercitano attività di impresa, al fine dell'inserimento lavorativo di soggetti che siano lavoratori svantaggiati, ovvero lavoratori disabili ai sensi dell'articolo 2 del Reg. Ce n. 2204/2002.*

Tenuto conto che, a norma dell'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 155/06, l'acquisizione della qualifica di impresa sociale presuppone pur sempre l'esercizio, in via stabile e principale, di *"un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale"*, sono individuabili due tipologie di imprese sociali: quelle che hanno

⁷⁹ Sono, invece, escluse, a norma dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 155/06, dal novero dei soggetti che possono ottenere la qualifica di impresa sociale: le pubbliche amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001 e le organizzazioni i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci, associati o partecipi. Per quanto attiene agli enti ecclesiastici e agli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato abbia stipulato patti, accordi o intese, l'art. 1, comma 3, D.Lgs. cit. stabilisce che *"si applicano le norme di cui al presente decreto limitatamente allo svolgimento delle attività elencate all'articolo 2, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di scrittura privata autenticata, che recepisca le norme del presente decreto. Per tali attività devono essere tenute separatamente le scritture contabili previste dall'articolo 10. Il regolamento deve contenere i requisiti che sono richiesti dal presente decreto per gli atti costitutivi"*.

⁸⁰ In tal senso, s. v. A. Fici, *op. ult. cit.*, 24, il quale sottolinea, altresì, come in forza del decreto sull'impresa sociale non si costituiscono imprese sociali, ma associazioni, fondazioni, cooperative sociali, società "imprese sociali". Ne deriva, in particolare, che si determina una combinazione tra la disciplina dei singoli tipi organizzativi e quella specifica delle inlus. Sugli aspetti problematici di detta combinazione, si v. anche R. Costi, *L'impresa sociale: prime annotazioni esegetiche*, in *Giur. comm.*, 2006, I, 860 s.

ad oggetto la produzione di beni e di servizi di utilità sociale nei settori indicati all'art. 2, D.Lgs. n. 155/06⁸¹ e quelle che esercitano una qualsiasi attività d'impresa, anche diversa da una di quelle di utilità sociale di cui all'art. 2, comma 1 cit., che sia, però, rivolta all'inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati o di lavoratori disabili ai sensi dell'art. 2 del Reg. Ce n. 2204/2002, i quali, in base all'art. 2, comma 4, del medesimo decreto, *"devono essere in misura non inferiore al trenta per cento dei lavoratori impiegati a qualunque titolo nell'impresa"*.

In ordine alla classificazione delle attività di utilità sociale, si è osservato in dottrina che, essendo queste dalla legge qualificate in tal senso, senza che possa assumere rilievo la qualità o condizione dei destinatari o degli utenti, se con riguardo ad alcune attività non sembrano porsi particolari problemi, in ragione del fatto che i beneficiari sono ben identificabili (come ad es. l'assistenza sociale), per altre attività (come ad es. l'assistenza sanitaria o la formazione) siffatto inquadramento non appare soddisfacente, soprattutto se si tiene conto che, con riferimento ad esse, la disciplina sulle Onlus richiede che l'utilità sociale (*rectius*: la solidarietà sociale) debba valutarsi sulla base della situazione di svantaggio dei destinatari⁸².

Come si è anticipato, possono essere qualificate come imprese sociali anche società cooperative e, conseguentemente, anche le cooperative sociali disciplinate della L. n. 381/1991. In realtà, come subito si illustrerà, è utile richiamare quest'ultima normativa essenzialmente al fine di condurre un parallelismo tra una certa lettura (c.d. forte) dell'art. 1, comma 1, della stessa – a norma del quale *"le cooperative sociali hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini"* attraverso lo svolgimento di una delle attività indicate nel medesimo articolo, vale a dire la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi, ovvero qualsiasi attività finalizzata all'inserimento lavorativo di particolari persone svantaggiate (quelle indicate all'art. 4 della medesima legge) – e l'interpretazione dei criteri con cui sono individuate le attività da considerare di utilità sociale, contenuta nella disciplina sulle imprese sociali.

Secondo l'interpretazione "forte" di tale disposizione normativa, le cooperative di cui alla L. n. 381/91 – sulla base del rilievo che alla formula dell'interesse generale, contenuta nell'art. 1 di tale legge, deve riconoscersi "rilevanza prescrittiva" – risulterebbero connotate dal "carattere sociale", non soltanto in ragione delle attività sociali espletate, ma anche perché agirebbero nell'interesse dei destinatari, (i.e. gli utenti o i soggetti lavoratori svantaggiati), di talché questi ultimi sarebbero identificabili sia in coloro ai quali l'attività è devoluta, sia nei beneficiari dei risultati della stessa attività. Ne consegue che le cooperative sociali sarebbero tenute ad operare in modo tale da massimizzare l'utilità di utenti e persone svantaggiate (siano o non siano soci), in termini di qualità, prezzo, ecc.,

81 Con riguardo a queste attività, assume rilievo quanto statuito all'art. 2, comma 3, D.Lgs. n. 155/06, a norma del quale per attività principale di cui all'art. 1, comma 1, deve intendersi *"quella per la quale i relativi ricavi sono superiori al settanta per cento dei ricavi complessivi dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale"*. Con il D.M. 24 gennaio 2008 sono stati, peraltro, definiti i criteri quantitativi per il computo della percentuale del settanta per cento dei ricavi complessivi dell'impresa sociale. In particolare, all'art. 2 di tale D.M., si specifica che: *"1. ai fini del computo della soglia minima del 70 per cento nel rapporto tra ricavi prodotti da attività di utilità sociale e ricavi complessivi dell'organizzazione, di cui all'art. 2, comma 3, del citato decreto legislativo n. 155 del 2006, sono considerati al numeratore del suddetto rapporto, per ogni anno di esercizio dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale, soltanto i ricavi, come definiti dall'art. 1, direttamente generati dalle attività di utilità sociale come definite dall'art. 2, comma 1, del citato decreto legislativo n. 155 del 2006. 2. Non vengono, in ogni caso, considerati nel computo del rapporto di cui al precedente comma 1 – né per quanto concerne il numeratore, né il denominatore – i ricavi relativi a: a) proventi da rendite finanziarie o immobiliari; b) plusvalenze di tipo finanziario o patrimoniale; c) sopravvenienze attive; d) contratti o convenzioni con società ed enti controllati dall'organizzazione che esercita l'impresa sociale o controllanti la medesima. 3. Nell'ipotesi di ricavi provenienti da una commistione di diverse attività, o comunque non chiaramente attribuibili ad un determinato settore di attività, l'attribuzione degli importi viene effettuata in base al numero di addetti impiegati per ciascuna attività"*.

82 In tal senso A. Fici, *Impresa sociale*, in *Dig. disc. priv.*, sez. civ., *Aggiornamento*, 2007, spec. 667.

fermo restando il vincolo dell'equilibrio tra costi e ricavi nell'esercizio dell'attività di impresa⁸³. In definitiva, secondo la riferita impostazione, il codice civile, in seguito alla riforma del diritto societario, ammette che particolari cooperative, disciplinate da una legge speciale, agiscano "con e nell'interesse di determinate categorie di soggetti, a prescindere dal fatto che essi siano soci della cooperativa"⁸⁴.

Giova in proposito rilevare che, nell'indicata prospettiva, gli elementi che sembrerebbero connotare il "carattere sociale" delle attività delle cooperative sociali sono rinvenibili anche nel requisito dell'"utilità sociale" delle attività espletate dalle imprese sociali⁸⁵. Si consideri, infatti, che le attività di utilità sociale delle inlus: a) sono dirette a realizzare finalità di interesse generale – quantunque queste ultime non siano definite dal D.Lgs. n. 155/06 –; b) sono tali in ragione del fatto che sono svolte in determinati settori tassativamente indicati dalla legge, senza che rilevi il fatto che i destinatari siano soggetti terzi o soci, sempre che, a norma dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 155/06, l'erogazione dei beni e dei servizi non si abbia a favore dei soli soci, associati o partecipi; c) sono tali, a prescindere dal settore di intervento, laddove siano rivolte all'inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati o disabili.

In definitiva, sono individuabili due criteri per identificare un'attività di utilità sociale diretta a realizzare finalità di interesse generale, ai sensi del D.Lgs. n. 155/06. Il primo considera l'utilità sociale immanente all'attività economica espletata, nel senso che ciò che rileva è il fatto che i beni e i servizi siano prodotti o scambiati in determinati settori – per quanto alcune perplessità possono esprimersi in ordine al fatto che sia contemplato come "settore" anche quello dei servizi strumentali alle imprese sociali, resi da enti composti in misura superiore al settanta per cento da organizzazioni che esercitano un'impresa sociale –, a prescindere da chi siano i destinatari (con il limite che si è detto) e dalla loro condizione. Il secondo, richiede, invece, la dimostrazione dell'utilità sociale prodotta, risultando decisivo a tal fine, non il settore nel quale i beni e i servizi sono prodotti o scambiati, ma il fatto che dall'attività esercitata determinati soggetti svantaggiati, che possono essere soggetti terzi o soci, conseguino il beneficio dell'inserimento lavorativo.

Va altresì rilevato che il perseguimento di finalità di utilità sociale, mediante l'esercizio di attività economiche in determinati settori, ovvero anche al di fuori di questi, laddove comunque siano beneficiarie, in termini di inserimento lavorativo, persone che si trovino in una condizione di svantaggio, non risulta incompatibile con la realizzazione di uno scopo mutualistico⁸⁶, da qualificarsi propriamente come "mutualistico esterno" o "altruistico-solidaristico"⁸⁷.

83 Si v. sul punto A. Fici, *op. ult. cit.*, 678-679. Tale A. sottolinea, peraltro, come sia la stessa riforma del diritto societario a confortare la surriferita interpretazione "forte" del fenomeno della cooperazione sociale, atteso che, a norma dell'art. 111-septies, disp. att. c.c., "le cooperative sociali che rispettino le norme di cui alla l. 8 novembre 1991, n. 381, sono considerate, indipendentemente dai requisiti di cui all'art. 1513 del codice, cooperative a mutualità prevalente". In realtà – sottolinea sempre il medesimo A. – le cooperative sociali sono cooperative a mutualità esterna, essendo destinate, ai sensi dell'art. 2520, comma 2 c.c., "a procurare beni o servizi a soggetti appartenenti a particolari categorie anche di non soci".

84 Si v. ancora A. Fici, *op. ult. cit.*, 679.

85 Osserva, peraltro, A. Addante, *Responsabilità sociale dell'impresa*, in *Dig. disci. priv., sez. civ., Aggiornamento*, Torino, 2007, 1144, come, dal punto di vista della responsabilità sociale, debba presumersi che le imprese sociali, in quanto caratterizzate dal perseguimento di finalità di interesse ed utilità sociale, siano potenzialmente idonee "ad ingenerare nel consumatore un atteggiamento di maggior fiducia", di talché deve ritenersi che le medesime sono tenute "ad adottare ogni strumento idoneo a minimizzare il rischio di asimmetria informativa".

86 Tale conclusione ci induce a dissentire con chi (R. Mendola, *Commento all'art. 2*, in *Commentario al decreto sull'impresa sociale* (D.Lgs. 24 marzo 2006, n. 155), a cura di A. Fici e D. Galletti, Torino, 2007, 22) afferma che l'attività di utilità sociale, alla luce della disciplina delle imprese sociali, presuppone che dei beni o dei servizi prodotti si avvantaggi la collettività o una parte consistente di essa.

87 Tali locuzioni sono tratte sempre da A. Fici, *op. ult. cit.*, 679.

A differenza di altre normative che si sono esaminate (si pensi ad es. a quella sulle Onlus), nella disciplina di cui al D.Lgs. n. 155/06, viene valorizzata la posizione dei destinatari delle attività di utilità sociale e dei lavoratori dell'impresa sociale, posto che, da un lato, si prevede che *"nei regolamenti aziendali o negli atti costitutivi devono essere previste forme di coinvolgimento dei lavoratori e dei destinatari delle attività"*⁸⁸ (si v. l'art. 12, comma 1), e, dall'altro, si impone alle imprese sociali di redigere un bilancio sociale – che deve essere depositato presso il registro delle imprese – *"secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentita l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, in modo da rappresentare l'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale"* (si v. l'art. 10, comma 2).

Per quanto attiene al rilievo da attribuirsi ai destinatari delle attività delle imprese sociali, si è osservato in dottrina che sono individuabili quattro situazioni corrispondenti ai diversi tipi di attività espletate: nelle imprese che erogano beni e servizi a fruizione individuale (si pensi, ad es. a quelle che operano nei settori dell'assistenza sociale e dell'assistenza sanitaria) sarebbe individuabile soltanto un rapporto di servizio tra impresa e utente, che non garantirebbe una reale protezione degli interessi dei destinatari, né tanto meno dei beneficiari indiretti; nelle imprese che erogano servizi a fruizione individuale da parte di altre imprese (nell'ipotesi indicata dall'art. 2, comma 1, lett. m), D.Lgs. n. 155/06), vi è il rischio che ai beneficiari delle imprese sociali utenti non venga garantita una tutela, almeno ogni qual volta l'impresa sociale esternalizzi parte della sua attività; nelle imprese che erogano servizi a fruizione collettiva o diffusa (si pensi ad es. a quelle che operano nel settore della tutela dell'ambiente), il rapporto di servizio è di difficile individuazione e la nozione di destinatario non può essere estesa fino a comprendere anche i destinatari indiretti dell'attività; nelle imprese che perseguono il fine dell'inserimento lavorativo di soggetti disabili o svantaggiati, il beneficiario dell'impresa è altresì un lavoratore, da cui consegue che il loro ruolo risulta rafforzato, dal momento che trova applicazione non soltanto l'art. 12 cit, ma anche l'art. 14, comma 3 del medesimo decreto, ai sensi del quale i lavoratori dell'impresa sociale – che possono anche essere soggetti volontari, ma in numero non superiore al cinquanta per cento dei lavoratori dell'impresa – *"hanno i diritti di informazione, consultazione e partecipazione nei termini e con le modalità specificate nei regolamenti aziendali o concordati dagli organi di amministrazione dell'impresa sociale con loro rappresentanti"*⁸⁹. Dall'esame delle disposizioni richiamate tanto quelle che prefigurano il *"coinvolgimento dei lavoratori e dei destinatari delle attività"* (si v. l'art. 12, comma 1 cit.), quanto quelle che stabiliscono che debbano riconoscersi *"diritti di informazione, consultazione e partecipazione"* ai lavoratori (si v. l'art. 14, comma 3 cit.), si desume che il legislatore ha fondamentalmente rimesso all'autonomia organizzativa dell'impresa la determinazione delle forme di coinvolgimento e di tutela dei beneficiari. Il rinvio ai regolamenti aziendali e agli atti costitutivi delle imprese sociali, contenuto in entrambe le disposizioni testé richiamate, comporta, appunto, che con tali strumenti debbano disciplinarsi, per un verso, le forme di coinvolgimento dei lavoratori e dei destinatari delle attività, in termini di informazione, consultazione e partecipazione dei medesimi. In altri termini, la definizione di questi aspetti costituisce oggetto di autoregolamentazione da parte delle imprese sociali, di talché la normativa in esame non configura in capo ai beneficiari

88 Al comma 2 del medesimo articolo si specifica, inoltre, che: *"per coinvolgimento deve intendersi qualsiasi meccanismo, ivi comprese l'informazione, la consultazione o la partecipazione, mediante il quale lavoratori e destinatari delle attività possono esercitare un'influenza sulle decisioni che devono essere adottate nell'ambito dell'impresa, almeno in relazione alle questioni che incidano direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni e dei servizi prodotti o scambiati"*.

89 In tal senso P. Iamiceli, *Commento all'art. 12, in Commentario al decreto sull'impresa sociale (D.Lgs. 24 marzo 2006, n. 155)*, cit., 181 s.

(destinatari e lavoratori) alcuna situazione giuridica di diritto soggettivo, né tanto meno di interesse legittimo⁹⁰.

Nella prospettiva che si è indicata si pone anche, a ben vedere, la redazione del bilancio sociale. In attuazione dell'art. 10, comma 2, D.Lgs. n. 155/06, è stato adottato il D.M. 24 gennaio 2008, contenente le linee guida sulla redazione del bilancio sociale. Tra i vari contenuti che il bilancio sociale deve contenere, in base a tali linee guida, viene contemplata non soltanto la mappa dei diversi portatori di interessi, con la specificazione del tipo di relazione che lega l'impresa sociale alle singole categorie, ma anche l'indicazione del numero e delle tipologie dei beneficiari, diretti e indiretti delle attività svolte. Nelle suddette linee guida si individuano, inoltre, tra gli obiettivi e le finalità da perseguirsi con la redazione del bilancio sociale, anche il coinvolgimento dei beneficiari e di coloro che prestano la propria opera lavorativa (lavoratori sia volontari che retribuiti), coinvolgimento da realizzarsi – in base a quanto previsto dal punto 1.2.6 della sezione E di dette linee guida – nella "valutazione dei risultati conseguiti", in termini di *"impatto sul tessuto sociale di riferimento dei principali interventi realizzati e conclusi nell'anno, con evidenza di eventuali scostamenti dalle previsioni"*. Nelle linee guida viene, tuttavia, posta una distinzione: il coinvolgimento dei soggetti beneficiari, a differenza di quello dei lavoratori, potrà aversi soltanto quando *"ciò sia consentito dalla natura delle attività svolte e dalla tipologia"* dei medesimi beneficiari diretti e indiretti. Il che si spiega in ragione del fatto che l'effettivo coinvolgimento di questi ultimi, in termini essenzialmente di consultazione e partecipazione, può risultare, talvolta, di difficile realizzazione (come nel caso ad es. dei soggetti beneficiari che abbiano un handicap o siano affetti da particolari malattie).

In conclusione, il bilancio sociale, la cui adozione è imposta dalla legge alle imprese sociali⁹¹, funge essenzialmente da strumento di auto-valutazione dei risultati ottenuti, su base annuale, in termini di utilità sociale. Quel che è importante sottolineare è che tale auto-valutazione – che, essendo parte del bilancio sociale, viene resa pubblica e i cui dati sono dunque accessibili a tutti – deve avvenire anche mediante il coinvolgimento dei beneficiari e dei lavoratori, ancorché secondo forme che sono determinate da ciascuna impresa sociale. Si conferma dunque quanto la prassi aveva già indicato, vale a dire che lo strumento del bilancio sociale è particolarmente utile ai fini sia della valutazione che della comunicazione al pubblico dei risultati di utilità sociale conseguiti dall'ente non profit, nonché, in ultima analisi, promuove la definizione di un circuito virtuoso nel rapporto tra organi di amministrazione dell'impresa e beneficiari (diretti e indiretti)/lavoratori della medesima.

1.1.4 Le fondazioni di origine bancaria

Com'è noto, a norma degli artt. 2, comma 1, lett. a), L. n. 461/1998 e 2, comma 1, D.Lgs. n.

90 Non può, infatti, condividersi l'assunto secondo cui sussisterebbe un interesse legittimo dei destinatari a far valere il loro mancato o inadeguato coinvolgimento da parte dell'impresa sociale, da intendersi, segnatamente, come interesse qualificato "al corretto esercizio di un potere di autoregolazione che la legge impone all'impresa sociale di attuare secondo modalità solo parzialmente definite dal legislatore", (si v. P. Iamiceli, *op. cit.*, 190). Tale posizione trascura, infatti, di considerare che la legge non conferisce alle imprese sociali un potere amministrativo di regolazione, di talché non appare configurabile in capo ai beneficiari della loro attività una posizione di interesse legittimo. Del resto, la stessa A. riconosce come la stessa sanzione della revoca della qualificazione dell'impresa in termini di impresa sociale, con conseguente cancellazione dalla sezione apposita del registro delle imprese, non possa comunque essere irrogata dall'autorità pubblica competente sulla base di una valutazione negativa degli strumenti di coinvolgimento autonomamente individuati dall'impresa, almeno laddove questi siano stati formalmente adottati.

91 Peraltro, a norma dell'art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 155/06, si stabilisce che i sindaci sono tenuti ad esercitare anche *"compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli articoli 2, 3, 4, 6, 8, 9, 10, 12 e 14. Del monitoraggio deve essere data risultanza in sede di redazione del bilancio sociale di cui all'articolo 10, comma 2"*.

153/1999, le fondazioni di origine bancaria "*perseguono esclusivamente scopi di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico*".

L'indicata previsione normativa, che qualifica gli scopi che possono essere perseguiti dalle fondazioni di origine bancaria, come non soltanto di "utilità sociale", ma altresì di "sviluppo economico", pone la questione della omogeneità/disomogeneità, e, in definitiva, della conciliabilità tra loro di dette finalità.

In realtà, la questione non è nuova, dal momento che era già affiorata sotto la previgente disciplina degli enti conferenti, (poi divenuti fondazioni di origine bancaria), *i.e.*: quella individuata dalla L. n. 218/90 e dal D.Lgs. n. 356/90.

Al riguardo, deve porsi in rilievo come alcuni enti conferenti avessero risolto la predetta questione a livello statutario, individuando finalità come quella di contribuire allo sviluppo civile, economico e sociale del paese (si v. ad es. lo statuto dell'allora ente conferente Cassa di risparmio delle province lombarde), o quella di contribuire allo sviluppo economico del territorio (si v. lo statuto dell'allora ente conferente della Cassa di Risparmio di Firenze) o, infine, quella di promuovere lo spirito di previdenza, e di contribuire allo sviluppo economico delle zone in cui operano (si v. gli statuti degli allora enti conferenti delle Casse di risparmio di Verona, Vicenza, Belluno e Ancona)⁹². L'individuazione, tra le finalità statutarie di detti enti conferenti, dello scopo della promozione dello sviluppo economico era in sostanza considerato, anche dall'autorità di controllo (il Ministero del tesoro), pienamente conforme al dettato normativo, dal momento che i medesimi potevano annoverarsi tra i fini di interesse pubblico o di utilità sociale indicati dall'art. 12, D.Lgs. n. 356/90.

In termini generali, possono ritenersi, a titolo esemplificativo, riconducibili al perseguimento di finalità di promozione dello sviluppo economico tutte quelle attività volte alla realizzazione di beni costituzionali quali la promozione della libertà di iniziativa economica privata (art. 41 Cost.) – nel cui novero può certamente comprendersi anche la tutela della concorrenza –, la tutela e la promozione del lavoro e della formazione professionale (art. 35 Cost.), dell'artigianato (art. 45 Cost.), della piccola e media proprietà terriera privata (art. 44), del risparmio (art. 47).

Alla luce della disciplina vigente, le fondazioni di origine bancaria, a norma dell'art. 2, D.Lgs. n. 153/99, sono tenute a perseguire gli scopi di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico esclusivamente in determinati settori⁹³ (quelli individuati, *ex lege*, come 'ammessi', suddivisi in quattro categorie⁹⁴) e, in via prevalente, in quelli 'rilevanti' (i settori scelti dalla fondazione stessa tra quelli 'ammessi' – anche appartenenti a più di una delle categorie in cui questi ultimi sono suddivisi – ogni tre anni, in numero non superiore a cinque).

Come ha, tuttavia, posto in rilievo parte della dottrina⁹⁵, il D.M. dell'Economia e delle finanze 18 maggio

92 Cfr. F. Cuocolo, *Aspetti giuridici delle Casse di Risparmio*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1994, 360

93 Si tratta di previsioni legislative che, come ha riconosciuto la Consulta (v. Corte cost. sent. n. 301/03, § 4 del *Considerato in diritto*), "sono, sostanzialmente, riproduttive, per la loro ampiezza e varietà, di tutte le attività proprie e caratteristiche delle fondazioni e non possono, quindi, sotto tale aspetto, ritenersi lesive dell'autonomia, gestionale e statutaria, di tali enti, i quali, come del resto ogni persona giuridica di diritto privato, devono essere caratterizzati da "uno scopo" che ne impronta l'attività".

94 A norma dell'art. 1, comma 1, lett. c-*bis*, D.Lgs. n. 153/99, sono individuati i seguenti settori ammessi: "1) *Famiglia e valori connessi; crescita e formazione giovanile; educazione, istruzione e formazione, incluso l'acquisto di prodotti editoriali per la scuola; volontariato, filantropia e beneficenza; religione e sviluppo spirituale; assistenza agli anziani; diritti civili*; 2) *prevenzione della criminalità e sicurezza pubblica; sicurezza alimentare e agricoltura di qualità; sviluppo locale ed edilizia popolare locale; protezione dei consumatori; protezione civile; salute pubblica, medicina preventiva e riabilitativa; attività sportiva; prevenzione e recupero delle tossicodipendenze; patologie e disturbi psichici e mentali*; 3) *ricerca scientifica e tecnologica; protezione e qualità ambientale*; 4) *arte, attività e beni culturali*".

95 Si v. P. De Carli, *Le fondazioni bancarie e la prospettiva della sussidiarietà*, in *Le fondazioni bancarie*, (a cura di) G. Ponzanelli, Torino, 2005, 159-160.

2004, n. 150, conformandosi sia alla posizione espressa dal Consiglio di Stato⁹⁶, che all'interpretazione adeguatrice del giudice delle leggi⁹⁷, non fa più cenno all'obbligo di svolgimento dell'attività nei settori ammessi.

Circa le modalità di intervento negli indicati settori, le fondazioni in parola, com'è noto, possono assumere la configurazione tanto di fondazioni *grant making* (i.e. enti erogatori di sovvenzioni, contribuzioni economiche con le quali vengono finanziati progetti o iniziative proposti da altri soggetti non profit⁹⁸), quanto quella di fondazioni *operating*, nelle due varianti della fondazione di imprese e della fondazione-*holding*. Tuttavia, mentre, a mente dell'art. 3, D.Lgs. n.153/99, le fondazioni di origine bancaria "*possono esercitare imprese solo se direttamente strumentali ai fini statutarî ed esclusivamente nei settori rilevanti*", all'art. 1, lett. h, D.Lgs. n.153/99, viene definita impresa strumentale l'impresa "*esercitata dalla fondazione o da una società di cui la fondazione detiene il controllo, operante in via esclusiva per la diretta realizzazione degli scopi statutarî perseguiti dalla fondazione nei settori rilevanti*"⁹⁹.

In ordine alla possibilità di utilizzare il patrimonio della fondazione, ovvero soltanto quote di reddito derivanti dalla gestione del medesimo per la costituzione e la gestione di imprese o enti strumentali, la dottrina appare divisa. Si è, infatti, da un canto, sostenuto che il patrimonio non può essere destinato a detto scopo in ragione della "assoluta incompatibilità logica e sistematica tra il concetto di "amministrazione del patrimonio" e il concetto di rischio di impresa "cui il patrimonio della fondazione risulterebbe esposto, posto che una siffatta previsione verrebbe a porsi in contrasto con la disposizione che impone di utilizzarlo secondo criteri prudenziali volti a garantirne la conservazione nel tempo¹⁰⁰; dall'altro, si è, per contro, posto in rilievo che dette imprese o società strumentali dovrebbero comunque assicurare un'adeguata redditività del patrimonio della fondazione, esigenza, quest'ultima, che deve parimenti essere assicurata nell'attività di investimento del patrimonio al fine di rendere possibile il conseguimento di utili da destinare ad erogazioni¹⁰¹.

A prescindere da quale sia la tesi preferibile al riguardo, pare potersi postulare la fungibilità

96 Si v. Cons. Stato, sez. cons. atti normativi, 22 marzo 2004, n. 2680, in <http://www.giustizia-amministrativa.it>.

97 Si v. Corte cost. sent. n. 301/03, cit. § 7 del *Considerato in diritto*, in <http://www.cortecostituzionale.it>, ad avviso della quale l'art. 11, comma 3, l. n. 448/01, deve interpretarsi "nei termini di mera indicazione di carattere generale, priva, in quanto tale, di valore vincolante", che non comporta "alcuna impropria ed illegittima eterodeterminazione riguardo all'uso delle risorse di cui dispongono tali enti".

98 A norma dell'art. 3, comma 2, D.Lgs. n. 153/99, come mod. dall'art. 17, D.Lgs. n. 155/2006, recante la "Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118", è, infatti, esclusa "qualsiasi forma di finanziamento, di erogazione o, comunque, di sovvenzione, diretti o indiretti, ad enti con fini di lucro o in favore di imprese di qualsiasi natura, con eccezione delle imprese strumentali, delle imprese sociali e delle cooperative sociali".

99 In senso critico circa tale limitazione della libertà di impresa delle fondazioni di origine bancaria, si v. A. Gentili, *La riforma delle fondazioni di origine bancaria*, in *Riv. dir. civ.*, 1999, II, 37 e G. Pagliari, *Le fondazioni bancarie - Profili giuridici*, Milano, 2004, spec. 166 s..

100 In tal senso M. Sandulli, *Le attività di investimento delle fondazioni bancarie*, in *La riforma legislativa sulla natura e sull'attività delle fondazioni bancarie*, Atti del convegno Giardini Naxos, 14-15 giugno 2002, (a cura di) G. Restuccia, Milano, 2003, 130.

101 Si v. sul punto A. Fusaro, G. Viotti, *La natura giuridica delle fondazioni bancarie*, in *Le fondazioni bancarie*, (a cura di) G. Ponzanelli, Torino, 2005, 104, che ritengono conciliabili le due indicate esigenze, in considerazione del fatto che tanto le risorse destinate all'esercizio dell'attività imprenditoriale quanto le partecipazioni detenute nelle società controllate, costituendo parte del patrimonio delle fondazioni, debbono essere amministrate nell'osservanza di criteri prudenziali di rischio, in modo da conservarne il valore ed ottenerne una redditività adeguata. Ritieni che le società strumentali possano costituire un valido strumento tanto di perseguimento di fini istituzionali nei settori rilevanti quanto di "*investimento patrimoniale controllabile*", G. Baratti, *Fondazioni di origine bancaria e imprese strumentali*, in *Le imprese strumentali delle fondazioni di origine bancaria*. Atti del convegno di studi organizzato dalla Fondazione Cassa di risparmio in Bologna il 23 aprile 2004 ad Argelato (Bologna), (a cura di) M. A. Stefanelli, Milano, 2005, 62.

dell'attività erogativa con quella economica esercitata in virtù del controllo detenuto in imprese o società strumentali, con la conseguenza che, appare del tutto plausibile che la fondazione valuti, in ossequio ai "*principi di economicità*", "se sia più economico, dunque efficiente, erogare perché altri producano o in maggiore quantità o a prezzi più accessibili il bene o servizio, oppure essa stessa produrre in forma di impresa i beni o servizi la cui esistenza e diffusione nel settore ammesso e scelto, dunque rilevante, realizza il suo scopo di utilità sociale"¹⁰².

Peraltro, a sostegno di detta fungibilità potrebbe addursi, quantunque il dato testuale deponga in senso contrario, che l'ambito di operatività delle imprese e società strumentali – soprattutto tenuto conto del riconoscimento della piena autonomia statutaria delle fondazioni in parola – possa estendersi a tutti i settori ammessi e non soltanto a quelli rilevanti¹⁰³.

Per quanto attiene agli ambiti materiali nei quali le fondazioni di origine bancaria sono tenute a perseguire gli scopi di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico, va altresì sottolineato che, come ha puntualizzato la Corte costituzionale nella sentenza n. 301/2003, le varie disposizioni che contemplano l'elencazione dei "settori ammessi", nonché la disposizione che individua un ulteriore "settore ammesso", costituito dalla "realizzazione di lavori pubblici o di pubblica utilità"¹⁰⁴, non sono illegittime per contrasto con gli artt. 2, 3, 18, 41, 117 e 118 Cost., in ragione del fatto che non ledono la sfera di autonomia statutaria e gestionale riconosciuta alle fondazioni, essendo "sostanzialmente riproduttive, per la loro ampiezza e varietà, di tutte le possibili attività proprie e caratteristiche delle fondazioni"¹⁰⁵.

In altri termini, l'indicazione, a livello legislativo, dei "settori ammessi" trova giustificazione, secondo l'interpretazione seguita dal giudice delle leggi, nell'esigenza di delimitare lo spazio (*recte*: gli ambiti di materie) entro il quale tali enti sono chiamati ad individuare i settori di intervento. Il che, a ben vedere, è da porsi in relazione alla simmetrica definizione da parte del/dei fondatore/i dello scopo perseguito nelle fondazioni disciplinate dal codice civile. A differenza di queste ultime, infatti, le fondazioni di origine bancaria sono istituite *ex lege*, di talché l'indicazione degli scopi, sia pure in termini di larga massima (*i.e.*: mediante l'individuazione dei settori ammessi), non poteva che avvenire in sede di definizione dei tratti caratterizzanti tale tipo.

Tenuto conto, però, dell'ampiezza degli ambiti in cui le fondazioni di origine bancaria possono orientare la propria azione nel perseguimento di finalità di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico, non sembrerebbero sussistere, da questo punto di vista, sensibili differenze rispetto alle fon-

102 Si v. P. Ferro Luzzi, *Imprese strumentali. Profili di sistema*, in *Le imprese strumentali delle fondazioni di origine bancaria*, cit., 81-82. In una prospettiva non diversa, osservano A. Fusaro, G. Viotti, *op. cit.*, 108, può ritenersi che, tenuto conto dell'attività esercitata dalle imprese strumentali, le fondazioni conseguirebbero, "in virtù dell'utilità prodotta da parte della società strumentale", l'obiettivo di intervenire in un determinato settore, sicché in quello stesso settore sarebbero tenute ad effettuare minori erogazioni.

103 Si v. sul punto A. Castiello D'Antonio, *Gli enti e le società esercenti attività strumentali*, in *La riforma legislativa sulla natura e sull'attività delle fondazioni bancarie*, cit., 140-141, secondo il quale tale soluzione interpretativa appare preferibile, ancorché in senso contrario militi il dato letterale degli artt. 1, lett. h e 3, comma 1, D.Lgs. n. 153/99.

104 Si tratta, in particolare, degli artt. 11, comma 1, primo periodo, della l. n. 448/01 e 7, comma 1, lett. aa, punto 2), l. n. 166/02, che aveva modificato l'art. 37-bis, l. n. 109/94.

105 Non diverso è il percorso logico che ha portato la Corte a "salvare" – non ravvisandovi un vizio di ragionevolezza né un contrasto con la norma di principio di cui all'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 153/99 – la disposizione con cui è stata modificata la definizione di "settori rilevanti". Anche in questo caso, il giudice delle leggi ha ritenuto la disposizione censurata – la cui *ratio* è da individuarsi nell'esigenza di "evitare l'eccessiva dispersione dell'attività delle fondazioni", ovvero il rischio che i cospicui mezzi di cui dispongono siano utilizzati al di fuori di un'efficace programmazione pluriennale – non lesiva dell'autonomia statutaria e gestionale di dette fondazioni, in quanto, da un lato, la concreta scelta dei "settori rilevanti" è rimessa agli stessi enti fondazionali, e, dall'altro, tali enti possono comunque esercitare la propria attività istituzionale anche in settori diversi da quelli "rilevanti".

dazioni disciplinate dal codice civile, tanto più che in entrambi i tipi non può conseguirsi un lucro soggettivo.

Vero è che, come ha riconosciuto il Consiglio di Stato¹⁰⁶, e sia pure laconicamente la Consulta¹⁰⁷, anche dall'analisi di diritto positivo può trarsi conferma che la disciplina applicabile alle fondazioni di origine bancaria è di carattere speciale, discostandosi da quella codicistica. Si tratta, infatti, di fondazioni di diritto privato, la cui specialità, delineata dal D.L. n. 63/2002, conv., con mod., nella L. n. 112/2002, è caratterizzata: dalla loro particolare operatività; dalla struttura organizzativa, basata sulla previsione di organi obbligatori e su uno specifico regime dei requisiti di professionalità, di onorabilità e di incompatibilità; dai criteri obbligatori di gestione del patrimonio e di dismissione dei cespiti; dalla facoltà di emettere titoli di debito convertibili o con opzioni di acquisto; dai vincoli di economicità della gestione e di separazione patrimoniale; dai vincoli di destinazione del reddito, delle riserve e degli accantonamenti; dalle speciali norme in materia di contabilità e di vigilanza; dal criterio secondo cui le norme del codice civile si applicano solo in via residuale e in quanto compatibili¹⁰⁸. E' dunque del tutto evidente che tale specialità connota un tipo di enti fondazionali che si discosta da quello generale prefigurato dal codice civile, senza però che possa risulterne compromessa la sua qualificazione privatistica. In definitiva, mancando una volontà del fondatore iniziale, è stata rimessa alla legge (che è la fonte costitutiva) la definizione o anche soltanto l'individuazione delle modalità di determinazione di alcuni aspetti essenziali, quali: i settori di intervento; il modello organizzativo; i vincoli di dismissione; i rapporti tra patrimonio e investimento e quelli tra reddito e patrimonio¹⁰⁹.

In dottrina si è, peraltro, posto in rilievo che la particolare conformazione legislativa della loro autonomia trova fondamento nel fatto che tali enti sono tenuti a perseguire in via esclusiva finalità di utilità sociale, nel cui novero – come si è visto – possono considerarsi comprese anche quelle di promozione dello sviluppo economico, in determinati settori (quelli ammessi) dagli stessi prescelti tra questi ultimi (quelli rilevanti)¹¹⁰.

Non può sfuggire, tuttavia, che il legislatore ha preferito limitarsi ad indicare i settori, nonché ad imporre alle fondazioni di origine bancaria di sceglierne alcuni, nei quali le stesse sono tenute ad orientare

106 Il Consiglio di Stato nel parere del 1° luglio 2002, n. 1354, in <http://www.guistizia-amministrativa.it>, richiama espressamente la legge n. 112/2002 di conv. del D.L. n. 63/2002 che, all'art. 5, definisce il regime giuridico della fondazioni di origine bancaria come privatistico, "speciale".

107 Si v. Corte cost. sent. n.300/03, in <http://www.cortecostituzionale.it>, afferma che si tratta di soggetti costituiti in fondazioni disciplinati "da norme specifiche".

108 Si v. sul punto l'art. 5 del D.L. n. 63/2002, conv. con mod. dalla legge n. 112/2002, che costituisce norma di interpretazione autentica della l. n. 461/98 e del D.Lgs. n. 153/99.

109 Si v. S. CASSESE, *La disciplina delle fondazioni: situazione e prospettive*, in *Studi in onore di Pietro Rescigno, II, Diritto privato. 1. Persone, famiglia, successioni e proprietà*, Milano, 1998, 170, il quale osserva che nelle fondazioni di origine bancaria "lo Stato, pur se storicamente non è il fondatore, gioca il ruolo del fondatore". Come osserva G. Alpa, "Il patrimonio delle fondazioni bancarie", in *Le "fondazioni bancarie"*. Dalla legge n. 218/90 al D.Lgs. n. 153/99, cit., 57 ss., nelle fondazioni di origine bancaria, il vincolo, che riguarda tutti i cespiti che fanno parte del patrimonio, è collegato al "perseguimento degli scopi statutarî". Ciò che preme al legislatore, in questo caso – aggiunge l'A. – è che, da un lato, "il patrimonio non sia depauperato" e, dall'altro, che "sia utilizzato con criteri di efficienza, sia redditizio (per poter perseguire gli scopi sociali) in modo adeguato". A ciò si lega poi, a norma dell'art. 10, comma 2 del D.Lgs. n. 153/99, l'attribuzione all'autorità di vigilanza del compito di verificare la sana e prudente gestione delle fondazioni, la redditività dei patrimoni e l'effettiva tutela degli interessi contemplati negli statuti.

110 In questi termini G. Alpa, *Le "fondazioni bancarie" tra codice civile e normativa speciale*, in *Vita notar.*, 2005, spec. 665, il quale osserva che "le regole sulla organizzazione interna", "le regole sulla amministrazione e gestione, le regole sulle dimissioni e sui reinvestimenti, le regole sulla contabilità e sulla vigilanza sono funzionali al controllo sul perseguimento degli scopi istituzionali", soprattutto laddove si consideri che "l'applicazione delle regole di diritto comune non avrebbero assicurato di per sé la realizzazione puntuale degli scopi istituzionali, né la destinazione del patrimonio agli scopi istituzionali".

la propria attività di utilità sociale. In tal modo si è inteso garantire loro uno spazio di autodeterminazione in sede statutaria, ma al contempo è stato richiesto alle medesime fondazioni di individuare in modo puntuale le finalità istituzionali da perseguire¹¹¹. In termini più precisi, il legislatore, pur imponendo alle fondazioni di origine bancaria di perseguire "esclusivamente" finalità di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico in determinati settori considerati *ex lege* come meritori, non ha fissato i criteri per identificare le finalità di utilità sociale perseguibili in via esclusiva¹¹², né tanto meno ha previsto che le medesime fondazioni siano tenute ad individuare, a livello statutario, gli specifici scopi di utilità sociale da perseguire, pena l'applicazione di una serie di sanzioni. Occorre poi tener conto che il sistema dei controlli, che negli anni non è mutato, veniva implicitamente considerato dal D.Lgs. n.153/99 come "transitorio", dal momento che si individuava l'autorità di vigilanza nel Ministero del Tesoro, *"fino all'entrata in vigore della nuova disciplina dell'autorità di controllo sulle persone giuridiche di cui al titolo II del libro primo del codice civile, ed anche successivamente finché ciascuna fondazione rimarrà titolare di partecipazioni di controllo diretto o indiretto, in società bancarie ovvero concorrerà al controllo, diretto o indiretto, di dette società attraverso la partecipazione a patti di sindacato o accordi di qualunque tipo"* (si v. l'art. 10, comma 1).

1.2 La nozione di utilità sociale alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale

Com'è noto nella Carta costituzionale si fa riferimento in modo espresso all'utilità sociale solamente all'art. 41, comma 2¹¹³.

Con riferimento a disposizioni che contengono locuzioni come quelle di "utilità sociale", di "interesse generale" e simili si è osservato in dottrina come rappresentino "norme di scopo"¹¹⁴, o meglio disposizioni costituzionali che, in ragione della elasticità che le connota, sono rivolte a consentire il continuo adattamento dell'ordinamento all'evolversi della vita politica e sociale. Simili locuzioni esprimono, più precisamente, "concetti di valore", in quanto spingono l'interprete a ricercare tutti i diversi apprezzamenti di valore dominanti nella collettività, che l'interprete è chiamato ad accertare per dare un senso alla disposizione normativa, nonché "principi valvola", posto che, prescindendo dalle elencazioni casistiche dei diversi limiti e dei singoli fini che a quella clausola possono ricondursi, consentono l'adattamento dell'ordinamento al mutare dei fatti sociali¹¹⁵.

111 La Corte non sembra dunque aver tenuto conto di quei rilievi critici, prospettati da una parte della dottrina con riguardo a tali previsioni, fondati sull'osservazione che la delimitazione dei settori "ammessi" configura un'illegittima compressione dell'autonomia statutaria, in quanto non consente alle fondazioni di "interpretare attraverso i propri organi (di indirizzo, in primo luogo) gli scopi fondazionali, perseguendoli con libertà negli ambiti "ritenuti più opportuni, "anche al di fuori delle tipizzazioni normative", si v. S. Fortunato, *L'autonomia statutaria delle fondazioni bancarie*, in *Banca, borsa, e tit. cred.*, 2003, I, 20.

112 Non può certo essere interpretata nei termini indicati la generica previsione di cui all'art. 3, comma 4, D.Lgs. n. 153/99, secondo cui: *"le fondazioni determinano in via generale, nelle forme stabilite dagli statuti, le modalità e i criteri che presidono allo svolgimento dell'attività istituzionale, con particolare riferimento alle modalità di individuazione e di selezione dei progetti e delle iniziative da finanziare, allo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività, la motivazione delle scelte e la più ampia possibilità di tutela degli interessi contemplati dagli statuti, nonché la migliore utilizzazione delle risorse e l'efficacia degli interventi"*.

113 Già in sede di Assemblea costituente sollevò notevoli perplessità la formulazione secondo cui l'iniziativa economica privata non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale. In particolare, fu Luigi Einaudi a rilevare come, risultando indefinibile il concetto di utilità sociale, non rientrasse tra i compiti della Costituzione "quello di formulare semplici auspici in merito al modo in cui si spera che l'attività economica si svolgerà", cfr. Atti Assemblea Costituente, seduta del 13 maggio 1947, in A.C., II, 3937-38.

114 Si v. T. Martinez, *Diritto costituzionale*, Milano, 1992, p. 58 s.

115 Si v. M. Luciani, *La produzione economica privata nel sistema costituzionale*, Padova, 1983, p. 117 s.

Quantunque si sia in presenza di una clausola generale, l'interprete non è libero di riempirla di contenuti. Non vi è dubbio, infatti, che l'art. 41, comma 2 Cost. sia disposizione che autorizza soltanto il legislatore ordinario a porre limiti in nome dell'utilità sociale alla libertà di iniziativa economica, che è garantita al comma 1 del medesimo articolo. Così che, in definitiva, spetta al legislatore valutare ciò che corrisponde all'utilità sociale e ciò che risulta in contrasto con la stessa. Ne consegue che al sindacato giurisdizionale è essenzialmente rimessa la conformità o meno dell'attività economica alla legge.

Con riguardo più specificamente ai contenuti dell'utilità sociale, in dottrina si è sostenuto da un lato che si tratta di una "norma in bianco"¹¹⁶, dall'altro che occorre distinguere il concetto di utilità sociale, da riferirsi alla società "nel suo complesso, e non a singole sue parti, espressioni o frazioni", da quello di interesse generale o pubblico, che, essendo proprio dello Stato-persona, non è espressivo dell'intera società, ma è riferibile soltanto ad una tipologia di soggetti di cui la medesima si compone¹¹⁷. A corollario di ciò, si è ritenuto doversi escludere che l'utilità sociale coincida con l'interesse di categorie sociali sfavorite "a meno che la "crescita" di quelle categorie non comporti la parallela "crescita" della società nel suo complesso"¹¹⁸. Si precisa, tuttavia, che non essendoci in Costituzione un "disegno di società", ma soltanto un progetto di trasformazione sociale, ne consegue che sussiste un evidente collegamento tra la clausola dell'utilità sociale e il principio di eguaglianza sostanziale di cui all'art. 3, comma 2 Cost. Trattasi, nello specifico, di un progetto di trasformazione "i cui scopi sono fissati dall'art. 3, comma 2, ed i cui oggetti sono richiamati da quello stesso art. 3", i quali, a ben vedere, corrispondono ai "diritti fondamentali – civili e sociali –, nel cui effettivo godimento si può compiere il "pieno sviluppo della persona umana"¹¹⁹. Di talché all'utilità sociale può ricondursi "tutto ciò che consente il perseguimento di quei fini e la protezione di quegli interessi, anche a costo di sacrificarne altri confliggenti. Questi interessi, d'altro canto, sono di vario tipo: culturali, sociali, politici, e senz'altro anche economici. Non *solo* economici, però: la massimizzazione dei benefici economici possibili è infatti un obiettivo soltanto strumentale – e quindi recessivo – rispetto agli altri che sono riassuntivamente indicati nel secondo comma dell'art. 3 e poi specificati in altre disposizioni costituzionali"¹²⁰.

Siffatta impostazione non ha però trovato riscontro nella giurisprudenza costituzionale.

Al riguardo va anzitutto osservato come non sia particolarmente copiosa la giurisprudenza della Corte costituzionale in cui viene fatto riferimento all'utilità sociale alle altre clausole generali di cui all'art. 41 Cost.

Occorre inoltre sottolineare come, in realtà, il giudice delle leggi abbia ritenuto riconducibili al concetto di utilità sociale svariati fini, quali, in particolare, quelli di tutela: del benessere sociale¹²¹, del pieno impiego¹²², del bene comune¹²³, della salute¹²⁴, dell'interesse all'adempimento dell'obbligo tributario¹²⁵, dell'economia e della finanza statale¹²⁶, dell'incremento della produzione¹²⁷, degli "interessi

116 Si v. A. Baldassarre, *Iniziativa economica privata*, in *Enc. dir.*, XXI, Milano, 1971, 603.

117 Cfr. M. Luciani, *op. cit.*, 125 s.

118 Si v. M. Luciani, *op. cit.*, 127.

119 V. sempre M. Luciani, *op. cit.*, 129 s.

120 V. ancora M. Luciani, *op. cit.*, 131 s.

121 V. Corte cost. sentt. nn. 103 del 1957 e 47 del 1958, in *Giur. cost.*, 1957, I, 976 s., e 1958, I, 572 s.

122 V. Corte cost. sent. n. 3 del 1957, in *Giur. cost.*, 1957, I, 11 s.

123 V. Corte cost. sent. n. 29 del 1957, in *Giur. cost.*, 1957, I, 404 s.

124 V. ex multis: Corte cost. sentt. nn. 29 del 1957, 11 del 1960, 21 del 1964, 20 del 1978, in *Giur. cost.*, 1957, I, 404 s., 1960, I, 90 s., 1964, I, 184 s., 1978, I, 446 s.

125 V. Corte cost. sent. n. 129 del 1957, in *Giur. cost.*, 1957, I, 1229 s.

126 V. Corte cost. sentt. nn. 50 del 1957 e 73 del 1983, in *Giur. cost.*, 1957, I, 621 s., 1983, I, 314 s.

127 V. Corte cost. sentt. nn. 78 del 1958, 45, 54 del 1962, in *Giur. cost.*, 1958, I, 979 s., 1962, I, 573 s. e 640 s.

della società¹²⁸, degli interessi sociali collegati alla massima utilizzazione del bestiame¹²⁹, della produzione nell'interesse della collettività nazionale¹³⁰, del contraente più debole¹³¹, della polizia di sicurezza¹³², dell'interesse di un particolare settore agricolo minacciato dalla concorrenza¹³³, degli interessi della comunità nazionale¹³⁴, del lavoro¹³⁵, della donna lavoratrice nonché della famiglia¹³⁶, dell'ordinato sviluppo del mercato in funzione dell'interesse della società¹³⁷, dell'interesse dei consumatori¹³⁸, dell'interesse pubblico¹³⁹, dell'interesse generale e quindi pubblico¹⁴⁰, del riposo settimanale dei lavoratori¹⁴¹, del consolidamento dell'impresa coltivatrice familiare¹⁴², della tutela dell'avviamento commerciale, finalizzata alla "conservazione, anche nel pubblico interesse, delle imprese"¹⁴³, del conseguimento del razionale sfruttamento dei suoli e l'instaurazione di equi rapporti sociali¹⁴⁴, dell'esigenza di garantire il pluralismo dell'informazione¹⁴⁵, della protezione del benessere sociale¹⁴⁶, della tutela della salute umana e dell'ambiente in cui l'uomo vive¹⁴⁷, della tutela dell'utente e del consumatore¹⁴⁸, della sicurezza umana degli utenti¹⁴⁹, della conservazione e dello sviluppo del patrimonio zootecnico¹⁵⁰, del contenimento dei prezzi di mercato¹⁵¹, della tutela di aree di particolare interesse dei territori comunali per lo sviluppo ordinato della società civile, nonché della tutela delle tradizioni locali e dell'incremento culturale ai sensi dell'art. 9 Cost.¹⁵², del corretto funzionamento del mercato¹⁵³, dell'esigenza di un sano e corretto funzionamento del mercato e della parità di trattamento tra tutti i creditori in presenza della crisi dell'impresa debitrice¹⁵⁴, della protezione dell'ambiente¹⁵⁵, della garanzia del più ampio godimento del diritto all'assistenza farmaceutica¹⁵⁶.

Dall'indicata rassegna giurisprudenziale si desume che il giudice delle leggi è chiamato sia ad identificare i fini contemplati dalla legge che a valutare l'idoneità e l'adeguatezza dei mezzi previsti a perseguirli.

-
- 128 V. Corte cost. sent. n. 35 del 1959 in *Giur. cost.*, 1959, I, 667 s.
 129 V. Corte cost. sent. n. 4 del 1962, in *Giur. cost.*, 1962, I, 31 s.
 130 V. Corte cost. sent. n. 5 del 1962, in *Giur. cost.*, 1962, I, 4 s.
 131 V. Corte cost. sentt. nn. 7 del 1962 e 30 del 1965, in *Giur. cost.*, 1962, 78 s., 1965, I.
 132 V. Corte cost. sentt. nn. 121 e 125 del 1963, 12 del 1970, in *Giur. cost.*, 1963, I, 1376 s., 1393 s., 1970, I, 105 s.
 133 V. Corte cost. sent. n. 46 del 1963, in *Giur. cost.*, 1963, 177 s.
 134 V. Corte cost. sent. n. 50 del 1967, in *Giur. cost.*, 1967, I, 316 s.
 135 V. Corte cost. sent. n. 57 del 1968, in *Giur. cost.*, 1968, I, 897 s.
 136 V. Corte cost. sent. n. 27 del 1969, in *Giur. cost.*, 1969, I.
 137 V. Corte cost. sent. n. 77 del 1969, in *Giur. cost.*, 1969, I, 1239 s.
 138 V. Corte cost. sentt. nn. 97 del 1969, 137 del 1971, 443 del 1997, in *Giur. cost.*, 1969, I, 1239 s., 1971, I, 1597 s., 1997, I, 3904 s.
 139 V. Corte cost. sent. n. 56 del 1970, in *Giur. cost.*, 1970, I, 607 s.
 140 V. Corte cost. sent. n. 110 del 1973, in *Giur. cost.*, 1973, I, 1259 s.
 141 V. Corte cost. sent. n. 111 del 1974, in *Giur. cost.*, 1974, I, 789 s.
 142 V. Corte cost. sent. n. 107 del 1977, in *Giur. cost.*, 1977, I, 828 s.
 143 V. Corte cost. sent. n. 300 del 1983, in <http://www.cortecostituzionale.it>.
 144 V. Corte cost. sent. n. 138 del 1984, in <http://www.cortecostituzionale.it>.
 145 V. Corte cost. sent. n. 231 del 1985, in <http://www.cortecostituzionale.it>.
 146 V. Corte cost. sent. n. 53 del 1986, in <http://www.cortecostituzionale.it>.
 147 V. Corte cost. sent. n. 127 del 1990, in <http://www.cortecostituzionale.it>.
 148 V. Corte cost. sent. n. 241 del 1990, in <http://www.cortecostituzionale.it>.
 149 V. Corte cost. sent. n. 548 del 1990, in <http://www.cortecostituzionale.it>.
 150 V. Corte cost. sent. n. 51 del 1991, in <http://www.cortecostituzionale.it>.
 151 V. Corte cost. sent. n. 420 del 1991, in <http://www.cortecostituzionale.it>.
 152 V. Corte cost. sent. n. 388 del 1992, in <http://www.cortecostituzionale.it>.
 153 V. Corte cost. sentt. n. 389 del 1992, n. 110 del 1995, 236 del 1996, in <http://www.cortecostituzionale.it>.
 154 V. Corte cost. sentt. n. 110 del 1995, n. 379 del 2000, in <http://www.cortecostituzionale.it>.
 155 V. Corte cost. sent. n. 190 del 2001, in <http://www.cortecostituzionale.it>.
 156 V. Corte cost. sent. n. 279 del 2006, in <http://www.cortecostituzionale.it>.

Manca dunque una puntuale delimitazione del concetto di utilità sociale¹⁵⁷ ovvero la specificazione di quali limiti possono apporsi alla libertà garantita dal comma 1 dell'art. 41 Cost. Tuttavia, secondo una parte della dottrina, sarebbe individuabile una sorta di "nucleo minimo" del concetto di utilità sociale, identificabile in quei "valori che la Costituzione protegge con norme specifiche in materia di libertà personale, sindacale, di espressione e di informazione, di insegnamento, di diritto alla salute, al salario "sufficiente", all'assistenza e previdenza, di tutela del paesaggio ...", riferibili in parte ai limiti della libertà, sicurezza e dignità di cui all'art. 41, comma 2 Cost. e in parte ad altri interessi costituzionalmente protetti¹⁵⁸.

Dalla disamina della giurisprudenza costituzionale si perviene, per vero, alla conclusione della fungibilità tra i concetti di "utilità sociale", di "bene comune", di "benessere sociale", di "interesse generale", di "interesse pubblico".

D'altro canto, non si è mancato di osservare come, alla luce della giurisprudenza costituzionale in tema di utilità sociale, la libertà economica sia risultata recessiva di fronte ad ogni interesse pubblico che il legislatore abbia individuato come tale¹⁵⁹.

Ne risulta, in definitiva, che il concetto di pubblico, riferito a benefici e utilità, si rivela "di difficile accertamento, a cagione della storica relatività che sta a connotarlo"¹⁶⁰.

Del resto, che il concetto di pubblica utilità sia di difficile codificazione, non soltanto nell'ordinamento italiano, è comprovato da quanto è stato, da tempo, posto in rilievo da una parte della dottrina d'oltralpe con riferimento alle *associations* e alle *fondations d'utilité publique*¹⁶¹.

1.3 Enti privati di interesse generale: una categoria di creazione dottrinale

La categoria degli enti privati di interesse pubblico diversamente dall'ordinamento francese non è mai stata oggetto di una disciplina positiva. L'unico esplicito richiamo a tale categoria si rinviene nel D.P.R. 31 luglio 1980, n. 613 sul riordinamento della Croce Rossa italiana, emanato in attuazione della delega legislativa di cui all'art. 70 della legge 21 dicembre 1978, n. 833.

Si tratta dunque di una categoria di creazione essenzialmente dottrinale. Al riguardo può rilevarsi che, a partire dagli inizi del '900, in dottrina – ma non sono mancate anche alcune decisioni della giurisprudenza – si è cercato, prendendo spunto dalla categoria d'oltralpe degli *établissements d'utilité publique*, di individuare alcuni tratti caratterizzanti la nozione di ente privato di utilità pubblica. Detto tentativo si è sviluppato soprattutto prendendo in considerazione gli enti-Casse di Risparmio¹⁶². Se-

157 Sull'inesistenza di una nozione unitaria di utilità sociale, v. G. MORBIDELLI, *Iniziativa economica privata*, in *Enc. giur.*, XVII, Milano, 1989, 3.

158 V. P. Cavalieri, *Iniziativa economica privata e Costituzione vivente*, Padova, 1978, 37.

159 Si v. R. Nania, *Libertà economiche: impresa e proprietà*, in *I diritti costituzionali*, a cura di R. Nania, P. Ridola, Torino, 2006, 201.

160 Si v. P. Rescigno, *Le fondazioni: prospettive e linee di riforma*, in *Le fondazioni in Italia e all'estero*, a cura di P. Rescigno, Padova, 1989, 518.

161 In dottrina le critiche si sono soprattutto appuntate nei confronti della disciplina sul riconoscimento, operato dallo Stato, delle *associations d'utilité publique*, sulla base della considerazione che: la "*notion d'utilité publique est extrêmement vague; la reconnaissance est applicable sans distinction à des associations de toutes sortes; enfin la nature des relations entre l'Etat et l'association reconnue est très lâche*", si v. J.M. Garrigou, Lagrange, *Recherches sur les rapports des associations avec les pouvoirs publics*, Parigi, 1970, 190). Inoltre, con riferimento alle *les fondations d'utilité publique* si è osservato che hanno un fine di pubblica utilità "*c'est-à-dire d'intérêt général*", il quale identifica "*une notion quelque peu fluctuante*", si v. F. Roques, *La fondation d'utilité au croisement du public et du privé*, in *Revue du droit public*, 1990, 1789.

162 Cfr. Cass. sez. un. 9 gennaio 1905, in *Giur. it.*, 1905, I, 1, 233. Con riferimento alle decisioni della Suprema Corte che attribuirono alle Casse di Risparmio la qualificazione di enti privati di utilità pubblica, si v. F. Zuelli, *Considerazioni sulla natura delle Casse di Risparmio*, *ivi*, 1970, I, 2, 550 ss., nonché F. Cammeo, *Gli impiegati degli enti pubblici e le norme sull'impiego privato*, in *Giur. it.*, 1927, III, 3 ss.

condo l'ipotesi ricostruttiva che ha avuto maggior fortuna – prospettata dal Sandulli alla fine degli anni '50 – doveva anzitutto rilevarsi che "tra la sfera di ciò che è "pubblico" e quella di ciò che è "privato", esiste ormai tutto un ampio campo di attività, di servizi, di beni, di soggetti, i quali, pur conservando la loro essenza "privata", sono nondimeno caratterizzati, rispetto agli altri da più frequenti e penetranti (...) ingerenze, positive e negative, di propulsione, di freno, di ausilio e di sorveglianza, da parte dei pubblici poteri, tali da far loro meritare (...) la qualifica di attività, servizi, beni, soggetti, "di interesse pubblico"¹⁶³. Secondo tale autorevole dottrina non potevano ritenersi elementi decisivi ai fini della qualificazione di un ente come pubblico" né la finalità propria degli istituti, né il fatto che la loro costituzione e i loro statuti sono soggetti ad approvazione governativa e che il Governo può persino imporre la modificazione delle loro norme statutarie, né il fatto della soggezione degli istituti ai poteri governativi di vigilanza, di ispezione, di amministrazione straordinaria e di estinzione, né, infine, il finanziamento pubblico e l'assimilazione, agli effetti tributari, alle Amministrazioni statali"¹⁶⁴. Il medesimo Autore perverrà, tuttavia, successivamente, a negare che sussista una categoria di enti intermedi fra gli enti pubblici e quelli privati¹⁶⁵.

Si consideri, peraltro, che il legislatore, ancorché con riferimento alla CRI, all'Associazione nazionale Italia nostra¹⁶⁶ e a qualche altro ente cui si sono attribuiti alcuni privilegi, sembrava muoversi nella prospettiva dell'individuazione di categorie "particolari" di enti privati, non ha mai definito i tratti caratterizzanti di una figura di ente privato di interesse pubblico¹⁶⁷.

Fu, per vero, promosso un tentativo di definire, per via legislativa, gli elementi identificativi della categoria in questione. Nel 1981 venne, infatti, approvato uno schema di disegno di legge, successivamente trasmesso al Consiglio di Stato, e che, infine, fu presentato il 19 agosto dello stesso anno in Parlamento come D.D.L. governativo¹⁶⁸.

Occorre considerare che a creare un clima favorevole ad una soluzione legislativa contribuì anche il c.d. "Rapporto Giannini" sui principali problemi dell'amministrazione dello Stato¹⁶⁹, presentato il 16 novembre 1979 alle Camere, nel quale si sottolineava come la nozione di ente privato di interesse pubblico dovesse trovare una puntuale definizione in diritto positivo. Più precisamente, al punto 5.10. di tale Rapporto si ravvisava l'opportunità di giungere anche in Italia, sull'esempio di quanto già affermato da tempo non solo negli ordinamenti di tipo angloamericano ma anche in Francia, ad emanare una legge che delineasse i caratteri di una categoria di enti privati riconosciuti per la tutela di interessi collettivi e diffusi, svolgenti un'opera di affiancamento dell'azione dei pubblici poteri.

163 Si v. A.M. Sandulli, *Enti pubblici ed enti privati d'interesse pubblico*, in *Giust. civ.*, 1958, 1943, 1948.

164 Si v. A.M. Sandulli, *op. ult. cit.*

165 Cfr. A.M. Sandulli, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1989, 199-200; in senso analogo, si v. anche M.S. Giannini, *Istituti di credito e servizi di pubblico interesse*, in *Moneta e credito*, 1949, 108; ID, *Diritto amministrativo*, Milano, 1988, I, 219.

166 Si tenga conto che a norma dell'art. 1, l. 23 maggio 1980, n. 211, le attività svolte dalla Associazione nazionale Italia nostra nel campo della tutela del patrimonio storico, artistico e naturale della nazione sono qualificate di rilevante interesse pubblico.

167 Cfr. M.S. Giannini, *Diritto amministrativo*, I, Milano, 1988, 219, ed anche G. Rossi, *Ente pubblico*, in *Enc. giur. Treccani*, XII, Roma, 1989, 11-12. Più in generale, in tema, si v.: F. Ferrara, sr., *Le persone giuridiche*, in *Tratt. di dir. civ. i.*, diretto da F. Vassalli, Torino, 1956, 151 s.; G. Miele, *La distinzione tra ente pubblico e privato*, in *Riv. dir. comm.*, 1942, I, 72 s. spec. 102-103; R. Perez, *Gli enti privati di interesse pubblico*, Milano, 1984.

168 Cfr. Cons. Stato ad. gen., parere n. 1, 19 febbraio 1981, in *Cons. Stato*, 1981, I, 465 ss. Favorevole alla proposta di creare per via legislativa una categoria di enti privati di interesse pubblico, prendendo spunto dal caso della C.R.I., è anche E. Casetta, *Enti pubblici non territoriali. (Spunti introduttivi)*, in *Quad. reg.*, 1983, 797-798.

169 Rapporto pubblicato anche in *Foro amm.*, 1979, I, 2667 ss. Si v. anche il parere del Consiglio di Stato su tale Rapporto, in cui si auspica che sia istituita una figura di enti di interesse nazionale, al fine anche di attribuire "uno status giuridico più qualificato ad istituzioni private che perseguono finalità di interesse pubblico", Cons. Stato, ad. gen., parere n. 8, 10 aprile 1980, in *Cons. Stato*, 1980, I, spec. 1741.

Nel citato disegno di legge era evidente l'intento di dar vita ad una nuova categoria di enti privati¹⁷⁰ a carattere associativo, senza scopo di lucro, perseguiti "*finalità attinenti agli interessi di categorie, di gruppi o di mere collettività di persone*" (si v. l'art. 1), non distinguibili da altri gruppi se non per il formale riconoscimento, che costituiva il presupposto della legittimazione specifica, anche in sede processuale, per la tutela degli interessi collettivi rappresentati¹⁷¹. Occorre, inoltre, segnalare che il Consiglio di Stato formulò una serie di rilievi sull'impianto normativo dello schema di tale D.D.L., tra cui anche la richiesta di alcune modifiche, volte a permettere l'acquisizione della qualifica di ente privato d'interesse pubblico non soltanto agli enti a carattere associativo ma anche alle fondazioni, in seguito ad un procedimento amministrativo incentrato su una valutazione discrezionale non tanto del fatto che l'interesse perseguito fosse comune ad una categoria, ad un gruppo o ad una collettività, quanto del nesso tra tale interesse e i presunti interessati, "dal punto di vista quantitativo (consistenza numerica dei presumibili interessati) "e "qualitativo (valutazione del contenuto morale, culturale, economico, etc., dell'interesse da riconoscere)"¹⁷².

1.4. Alcuni tentativi della dottrina di individuare una categoria di enti che perseguono scopi di interesse generale o esclusivamente di utilità sociale

Non si è, peraltro, mancato in dottrina di indicare a quali condizioni, in sede legislativa, potesse pervenirsi a definire i tratti identificativi di una categoria di enti di interesse generale o che perseguono esclusivamente scopi di utilità sociale.

Si è, in particolare, proposto di individuare una categoria di enti non lucrativi a rilevanza pubblica, le cui finalità esulassero dagli "interessi personali dei promotori", e i beni attribuiti in cura agli enti stessi avessero "una rilevanza rispondente ad un pubblico interesse"¹⁷³.

In una prospettiva non dissimile si è suggerito di introdurre nel nostro ordinamento una nuova figura di ente non lucrativo a scopo sociale, rilevandosi come apparisse insoddisfacente l'individuazione, nell'indicato schema di D.D.L. del 1981, dei tratti caratterizzanti la categoria degli enti privati di interesse pubblico, essendo stata pensata essenzialmente "per individuare dei centri legittimati a promuovere e curare i c.d. interessi diffusi (come gli interessi ambientali) sul piano dell'amministrazione provvedimentale e ad agire in giudizio per la tutela di tali interessi e non per la gestione di servizi"¹⁷⁴. In tale categoria di enti a fini sociali, secondo la riferita dottrina potrebbero farsi rientrare sia associazioni che fondazioni, le quali, una volta ottenuto il riconoscimento mediante un atto non discrezionale dell'autorità pubblica, verrebbero sottoposte ad un potere di vigilanza – da

170 Il Consiglio di Stato, investito della questione della natura giuridica della CRI, ritenne che, ancorché sussistessero elementi "come il rilevante contributo statale, che potrebbero considerarsi, in caso di dubbi interpretativi, quali sintomi del carattere e delle funzioni pubblicistiche dell'ente", risultasse decisiva "l'espressa qualificazione privatistica dell'ente", si v. Cons. Stato, ad. gen., 7 febbraio 1991, parere n. 10, in *Foro it.*, 1993, III, 591.

171 Cfr. E. Grasso, *Gli interessi della collettività e l'azione collettiva*, in *Riv. dir. proc.*, 1983, 51 ss.

172 Si v. Cons. Stato, ad. gen., 19 febbraio 1981, parere n.1, *cit.*, 466-467. Parte della dottrina era però dell'avviso che la discrezionalità che connotava tale qualificazione finisse per "realizzare una sostanziale pubblicizzazione del servizio mediante una sorta di delega di pubblici poteri ad enti privati appositamente scelti per la loro idoneità", anche se poi si riconosceva che non sussistevano profili di incostituzionalità, ex art. 2 Cost., posto che non veniva stabilito alcun limite quantitativo all'accesso di soggetti perseguiti "la tutela del medesimo interesse collettivo "a tale categoria di enti a statuto particolare, si v. sul punto E. Grasso, *op. cit.*, 53.

173 Si v. M.R. Spasiano, *Enti non lucrativi a rilevanza pubblica*, *Dir. amm.*, 1994, 274. Le considerazioni testé riportate sono riferite dall'A. alla categoria degli enti non lucrativi a rilevanza pubblica che svolgono una funzione di denuncia, ma le stesse sono implicitamente presupposte anche con riguardo agli enti con funzione di partecipazione e a quelli con funzione di gestione.

174 Si v. G. Pastori, *Prospettive di riforma dell'ordinamento delle IPAB*, in *Regioni*, 1996, 1046 ss.

esercitarsi mediante atti ispettivi e controlli sugli organi – in modo da assicurare la conformità e la funzionalità dell'attività alle finalità statutarie, analogamente a quanto già previsto per gli enti collettivi non lucrativi disciplinati dal codice civile¹⁷⁵.

Con specifico riguardo alle associazioni si è inoltre osservato che l'individuazione di una categoria di enti privati di interesse generale presuppone una disciplina normativa di carattere pubblicistico che garantisca il conseguimento degli obiettivi di interesse generale. In particolare, la rilevanza costituzionale delle finalità perseguite da tali enti consentirebbe di sottoporli ad "un regime giuridico particolare, differenziato da quello della generalità degli enti privati, che si concreta, specialmente, nell'attribuzione all'ente stesso di speciali agevolazioni e nella previsione di peculiari forme di collaborazione tra gli enti di cui si tratta e la pubblica amministrazione"¹⁷⁶. Tuttavia, secondo l'indicata impostazione, la disciplina pubblicistica degli enti privati di interesse generale incontra dei limiti nei principi costituzionali, segnatamente in quello di libertà di associazione e in quello di eguaglianza tra associazioni. Si osserva, in proposito, per un verso, che sono ammissibili limitazioni al potere di autorganizzazione delle associazioni purché queste siano circoscritte e non attengano all'ente nella sua globalità, per l'altro, che se è ammissibile una disciplina che condizioni lo svolgimento dell'attività associativa al fine di garantire il perseguimento delle finalità istituzionali, la libertà costituzionalmente garantita delle associazioni è garantita soltanto allorché la sottoposizione allo speciale regime di tali enti costituisca il risultato di una libera scelta dei medesimi. Quanto al rispetto del principio di eguaglianza si è, infine, reputato necessario garantire a tutte le associazioni la possibilità di accedere all'indicato regime speciale laddove queste siano in possesso dei requisiti prescritti dal diritto positivo¹⁷⁷.

Nella prospettiva di un intervento legislativo che definisse una nuova figura di ente non lucrativo a 'statuto speciale', si è posto in rilievo, da un canto, che sull'esempio di quanto previsto per le fondazioni di origine bancaria occorre correlare il regime speciale del soggetto ad un particolare regime dei controlli sull'attività – tenuto conto, in particolare, che in base alla legge delega si era previsto che la vigilanza su tali enti dovesse essere devoluta ad una autorità di controllo sulle persone giuridiche di cui al titolo II, libro I, del codice civile, da istituirsi nell'ambito di una più ampia riforma degli enti non lucrativi – e, dall'altro, che detto regime dei controlli doveva trovare fondamento negli scopi esclusivamente di utilità sociale perseguiti¹⁷⁸.

175 Si v. ancora G. Pastori, *op. ult. cit.* In termini non molto diversi, si v. anche la proposta di istituire "enti *non profit* con scopi pubblici e sociali", avanzata da P. De Carli, *Enti "nonprofit" e obiettivi pubblici*, in *Jus*, 1990, 213 ss. spec. 245-246.

176 Si v. G. Leondini, *Associazioni private di interesse generale e libertà di associazione*, II, *Profili amministrativi*, Padova, 1999, 484 s.

177 Si v. ancora G. Leondini, *op. cit.*, 487-488.

178 Sia consentito rinviare sul punto ad A. Maltoni, *Le fondazioni di origine bancaria secondo il ddl Ciampi-Visco: verso l'adozione di uno status charitable?*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1998, 295 ss.

2_La nozione di public benefit in alcuni ordinamenti di common law

2.1 Premessa

In diversi paesi di *common law* – come ad esempio la Gran Bretagna, gli Stati Uniti, il Canada – all'interno del settore *non profit* si distinguono fundamentalmente le semplici organizzazioni non profit dalle organizzazioni che perseguono un *public benefit*. Queste ultime, in particolare, come si dirà nel prosieguo, si caratterizzano rispetto alle prime per il regime di favore che è riconosciuto loro in termini di esenzioni fiscali, di possibilità di ricevere finanziamenti pubblici e donazioni.

Punto di riferimento per l'individuazione del concetto di *public benefit* è costituito dal *preamble to the Charitable Uses Act* del 1601 (noto come *Statute of Elizabeth I*), in quanto costituisce il primo atto nel quale sono stati definiti gli scopi *charitable* che possono essere perseguiti dalle *charities*¹⁷⁹.

2.2 La definizione di scopi charitable nell'ordinamento inglese

Al fine di determinare se un'organizzazione persegue esclusivamente scopi *charitable*, come si è anticipato, si è a lungo fatto riferimento allo *Statute of Elizabeth I*¹⁸⁰ e all'interpretazione che del medesimo ha dato la giurisprudenza. Occorre, infatti, considerare che, essendo l'enumerazione degli scopi *charitable*, contenuta nel Preambolo, di tipo descrittivo, la stessa è stata sottoposta ad un processo di integrazione da parte delle Corti inglesi.

Possono individuarsi varie fasi nell'evoluzione del concetto di scopi *charitable*. Le Corti, in un primo tempo, hanno dato un'interpretazione estensiva del Preambolo nei casi in cui gli scopi perseguiti potessero ritenersi riconducibili allo *Statute of Elizabeth I* o allo spirito e alle finalità del medesimo¹⁸¹.

La classificazione degli scopi *charitable* che ha esercitato maggiore influenza a livello giurisprudenziale è stata, però, quella proposta da Lord MacNaghten nel celebre caso *Income Tax Special Purposes Commissioners v. Pemsel*¹⁸². Nell'indicata controversia, Lord MacNaghten propose di suddividere gli scopi *charitable* secondo quattro capi: "*for the relief of poverty*"; "*for*

179 *Charity* è "un termine che allude ad una svariata serie di entità che non costituiscono soltanto delle opere di beneficenza in senso stretto, ma che rientrano altresì, grosso modo nel concetto di fondazione, anche se va ricordato che l'ordinamento inglese ignora questo istituto", si v. sul punto F. De Franchis, voce *Charity*, in *Dizionario giuridico*, Milano, 1984, 446.

180 Gli scopi indicati nel preambolo sono i seguenti: "*The relief of aged, impotent and poor people; the maintenance of sick and maimed soldiers and mariners, schools of learning, free schools and scholars of universities; the repair of bridges, havens, causeways, churches, sea banks and highways; the education and preferment of orphans; the relief, stock or maintenance of houses of correction; marriages of poor maids, supportation, aid and help of young tradesmen, handicraftsmen and person decayed; the relief or redemption of prisoners or captives; and the aid or ease of any poor inhabitants concerning payment of fifteens, setting out of soldiers and other taxes*".

181 Cfr. H. Picarda, *The Law and Practice*, London, Dublin & Edinburg, 1995, 7 s. D'altra parte, la flessibilità del contenuto definitorio del Preambolo si desume dal fatto che esso "*did not attempt to mark out the legal limits of charity, or condemn as non-charitable those uses which were outside its letter and equity*(...) *There were other uses which were recognised to be charitable but which were outside the letter and equity of the preamble*", si v. G. Jones, *History of the Law of Charity 1532-1827*, London, 1969, 57.

182 Cfr. *Income Tax Special Purposes Commissioners v. Pemsel*, (1891) A.C., 531.

the advancement of education"; *"for the advancement of religion"* e *"for other purposes beneficial to the community not falling under any of the preceding heads"*. Tale suddivisione degli scopi *charitable* ha portato le Corti a verificare, caso per caso, se gli scopi perseguiti dalle organizzazioni non profit fossero o meno suscettibili entro uno di tali capi. Detto approccio empirico è stato, per vero, anche indotto dalla mancanza di una definizione normativa di *charity*¹⁸³ e dalla difficoltà di definire che cosa fosse *"beneficial to the community"*, ma non riconducibile ad uno dei tre precedenti capi.

È stata dunque rimessa alla giurisprudenza l'individuazione delle condizioni per la qualificazione di uno scopo come *charitable*; le Corti hanno, essenzialmente, basato la propria valutazione sul riscontro di tre elementi: a) il fatto che gli scopi dell'organizzazione fossero *"within the spirit and intendment of the preamble to the Charitable Uses Act 1601"*, b) l'organizzazione esistesse *"for the benefit of the public"*, c) l'organizzazione fosse *"exclusively charitable"*¹⁸⁴.

Nel corso del tempo, sempre con riguardo all'interpretazione dei quattro capi del caso *Pemsel* si sono affermati due orientamenti giurisprudenziali: uno restrittivo, basato sul criterio analogico, per il quale uno scopo poteva essere considerato *charitable* soltanto allorché fosse riconducibile *"to one of the original examples or to some earlier decided case"*; l'altro, più flessibile, secondo il quale occorreva verificare se la finalità perseguita potesse considerarsi *"within the spirit and intendment" or "within the equity" of the Statute*, che ha portato a qualificare come *charitable* scopi che non erano direttamente connessi alle originarie finalità enumerate nel Preambolo del 1601¹⁸⁵.

Un certo rilievo hanno, peraltro, assunto le indicazioni espresse dalla *Charity Commission for England and Wales*, cui è attribuita dalla legge la funzione di registrazione delle *charities*, e che è dunque chiamata a verificare se sussistono i requisiti per il riconoscimento dello status *charitable*¹⁸⁶.

Le definizioni di *charity*¹⁸⁷ e di scopo *charitable* nell'ordinamento inglese sono ora contenute nella parte I del *Charities Act* del 2006. Ai nostri fini rileva soprattutto l'indicazione dei criteri per la

183 Nel *White Paper* presentato al Parlamento nel 1989, il Governo aveva indicato tre possibili vie per addvenire ad una definizione legislativa di *charity*: "i) by listing the purposes which are deemed to be charitable; ii) by enacting a definition of charity based on Lord Macnaghten's classification; or iii) by defining "charitable purposes" as "purposes beneficial to the community"; sarebbero *"fraught with difficulty, and might put at risk the flexibility of the present law which is both its greatest strength and its most valuable feature"*, si v. Great Britain, Home Office, *Charities: a framework for the future*, presented to the Parliament by Secretary of State for Home Department, May 1989, London, H.M.S.O.6.

184 Si v. O. Tundo ed by J. Warburton, D. Morris, *Tudor on Charities*, London, 1995, 2.

185 E. Cairns, *Charities: Law and Practice*, London, 1997, 2. L'adozione di questo test per determinare se gli scopi sono *charitable* si è ritenuto che potesse consentire, (si v. *Incorporated Council of Law Reporting for England and Wales v. Att.-Gen.*, 1972, Ch 73, 88), facendo riferimento al quarto capo della classificazione di Lord MacNaughton, (i.e.: *"purposes beneficial to the community"*), di ritenere che *"any purposes which is establish to be for the benefit of the public should be regarded as charitable unless it is a purpose which could not have been intended by draftsman of the Elizabethan statute even if he had been aware of the changes which had taken place in society since 1601"*.

186 A questo proposito, tenuto conto che alla *Charity Commission* sono attribuite funzioni paragiurisdizionali, particolare importanza hanno assunto soprattutto le indicazioni che i *Charity Commissioners* forniscono alle *charities* e alle organizzazioni che aspirano ad acquisire uno status *charitable*, laddove siano esplicative delle disposizioni legislative e delle decisioni delle Corti.

187 Alla section 1 si definisce *charity* quell'organizzazione che: "(a) is established for charitable purposes only, and (b) falls to be subject to the control of the High Court in the exercise of its jurisdiction with respect to charities. The definition of "charity" in subsection (1) does not apply for the purposes of an enactment if a different definition of that term applies for those purposes by virtue of that or any other enactment. (3) A reference in any enactment or document to a charity within the meaning of the Charitable Uses Act 1601 (c. 4) or the preamble to it is to be construed as a reference to a charity as defined by subsection (1)".

qualificazione di uno scopo come *charitable*. Alla *section 2* di detta legge si statuisce, in particolare, che è *charitable* quello scopo che "(a) *falls within subsection 2*, and (b) *is for the public benefit* (see *section 3*)". Alla *subsection 2* si precisa che uno scopo per essere compreso nella medesima *subsection* deve riguardare una delle seguenti categorie: "(a) *the prevention or relief of poverty*; (b) *the advancement of education*; (c) *the advancement of religion*; (d) *the advancement of health or the saving of lives*; (e) *the advancement of citizenship or community development*; (f) *the advancement of the arts, culture, heritage or science*; (g) *the advancement of amateur sport*; (h) *the advancement of human rights, conflict resolution or reconciliation or the promotion of religious or racial harmony or equality and diversity*; (i) *the advancement of environmental protection or improvement*; (j) *the relief of those in need by reason of youth, age, ill-health, disability, financial hardship or other disadvantage*; (k) *the advancement of animal welfare*; (l) *the promotion of the efficiency of the armed forces of the Crown, or of the efficiency of the police, fire and rescue services or ambulance services*; (m) *any other purposes within subsection (4)*"¹⁸⁸.

Come si è visto, per essere *charitable* uno scopo non è sufficiente che sia riconducibile ad una delle categorie enumerate alla *subsection 2* o comunque assimilabile, a norma della *subsection 4* della *section 2* del *Charities Act* del 2006, ma occorre altresì che sia rivolto al conseguimento del *public benefit*, da individuarsi sulla base delle indicazioni contenute nella *section 3* della stessa legge¹⁸⁹. In realtà, dal tenore delle disposizioni richiamate si desume come la determinazione di ciò che sia di "*public benefit*" non può che continuare ad essere rimesso alla *Charity Commission*¹⁹⁰ – alla quale la legge del 2006 ha conferito più ampi ed incisivi poteri di regolazione – e alla giurisprudenza.

La *Charity Commission*, considera, in particolare, uno scopo di "*public benefit*", allorché sia "*for the benefit of the community or an appreciably important section of the community*". La sussistenza di questo requisito richiede, più precisamente, la verifica di due condizioni: che gli scopi siano volti a conferire "*a real and substantial benefit, on the public or a section of the public*", e che i soggetti suscettibili di essere indicati come i beneficiari costituiscano "*a large enough group to be considered 'the public', or a sufficient section of the public*"¹⁹¹.

Peraltro, non è incompatibile con l'attribuzione dello status *charitable* il fatto che il soggetto persegua anche finalità non-*charitable*, a condizione, però, che queste siano secondarie rispetto

188 Alla *subsection 4* si precisa che: "*a) any purposes not within paragraphs (a) to (l) of subsection (2) but recognised as charitable purposes under existing charity law or by virtue of section 1 of the Recreational Charities Act 1958 (c. 17); (b) any purposes that may reasonably be regarded as analogous to, or within the spirit of, any purposes falling within any of those paragraphs or paragraph (a) above; and (c) any purposes that may reasonably be regarded as analogous to, or within the spirit of, any purposes which have been recognised under charity law as falling within paragraph (b) above or this paragraph*".

189 Alla *section 3* si chiarisce cosa debba intendersi per "*public benefit test*". In particolare, si stabilisce che: "(1) *This section applies in connection with the requirement in section 2(1)(b) that a purpose falling within section 2(2) must be for the public benefit if it is to be a charitable purpose. (2) In determining whether that requirement is satisfied in relation to any such purpose, it is not to be presumed that a purpose of a particular description is for the public benefit. (3) In this Part any reference to the public benefit is a reference to the public benefit as that term is understood for the purposes of the law relating to charities in England and Wales. (4) Subsection (3) applies subject to subsection (2)*".

190 Alla *section 4* di tale atto legislativo si forniscono ulteriori indicazioni in ordine al requisito del *public benefit*. Si statuisce, in particolare, che: "(1) *The Charity Commission for England and Wales (see section 6 of this Act) must issue guidance in pursuance of its public benefit objective. (2) That objective is to promote awareness and understanding of the operation of the requirement mentioned in section 3(1) (see section 1B(3) and (4) of the Charities Act 1993 (c. 10), as inserted by section 7 of this Act). (3) The Commission may from time to time revise any guidance issued under this section. (4) The Commission must carry out such public and other consultation as it considers appropriate - (a) before issuing any guidance under this section, or (b) (unless it considers that it is unnecessary to do so) before revising any such guidance. (5) The Commission must publish any guidance issued or revised under this section in such manner as it considers appropriate. (6) The charity trustees of a charity must have regard to any such guidance when exercising any powers or duties to which the guidance is relevant*".

191 Si v. *Charity Commissioners, What is a Charity*, leaflet CC21 (a), March 1996, 3-4.

agli scopi *charitable*¹⁹².

Per la verità, continua a permanere l'esigenza di determinare che cosa si debba intendere per "*appreciably important section of the community*". Occorre, al riguardo, osservare che in giurisprudenza, per un verso, si è ritenuto che qualora un gruppo di persone, per quanto numeroso, si connoti per la presenza di un legame tra le stesse individuabile nella personale relazione "*to a single propositus or a several propositi*", non possa essere considerato né la comunità né una frazione della comunità "*for charitable purposes*"¹⁹³, per l'altro, si è evidenziata la relatività della nozione di "*section of the community*", atteso che se i potenziali beneficiari costituiscono o meno una frazione della comunità "*is a question of degree and cannot be by itself decisive*..."¹⁹⁴. In definitiva, non può che rilevarsi la relatività della nozione di "*public benefit*", non soltanto perché varia a seconda della categoria di scopi a cui è riferibile, ma anche in quanto è destinata a mutare nel tempo¹⁹⁵.

La riforma legislativa del 2006 è stata, peraltro, preceduta da un ampio dibattito, nell'ambito del quale particolare rilievo assunsero le proposte avanzate dalla *Commission on the Future of the Voluntary Sector*¹⁹⁶. Detta Commissione propose, in particolare, di riformare la definizione di

192 Da un esame delle decisioni delle Corti sarebbero ravvisabili almeno quattro situazioni in cui un'organizzazione non profit persegue scopi esclusivamente *charitable* e, al contempo, finalità non-*charitable*: "*if the wording of the trust permits the property to be applied for both charitable and non charitable purposes the court may apply the doctrine of severance, saving the charitable part of the fund*", quando vi è "*a trust with some non-charitable purposes which came into operation before 16 december, 1952 may be saved by the Charitable Trust (Validation) Act 1954*", quando "*what is apparently a non-charitable purposes may be construed as a charitable purpose if conjunctive, as opposed to disjunctive, words have been used when listing the purposes of the trust*", "*if the main purpose of an organisation is charitable, power to carry an incidental, supplementary non-charitable activities will not bar that organisation from charitable status*", si v. O. TUDOR, *Tudor on Charities*, cit. 7.

193 In *Re Compton*, 1945, Ch, 123.

194 Si v. Lord Cross of Chelsea in *Dingle v. Turner*, 1972, A.C., 601, 618.

195 Cfr. H. Picarda, *The Law*, cit., 22-23.

Lo stesso tipo di approccio, volto a considerare la relatività di ciò che è definibile di "*public benefit*" essendo "*a question of degree*" è stato tenuto dai *Charity Commissioners* che hanno fondamentalmente desunto una nozione empirica in negativo degli scopi "*non charitable*". Uno scopo, infatti, deve essere considerato non *charitable* "*if it is mainly for the benefit of a named person or specific individuals. (...) if the people who will benefit from it are selected on the basis of a particular relationship, for example to the person setting up the charity, or to an employer, or for members of a non-charitable body*". Inoltre non si ha una *charitable organisation* se essa "*is established in whole or in part for the benefit of specific individuals*". Può peraltro ritenersi che, per quanto "*the extent of the public benefit may vary between different types of charity, and although it may not be possible to define precisely what amounts to actual benefit or what forms a sufficient section of the public*", non siamo in presenza di una organizzazione *charitable* quando: "*its purposes are illegal or could be said to further illegal purposes; it is formed for the personal benefit of its charity trustees or other individuals; it is formed for the specific purposes of pursuing political or propagandist activities; or its purposes are contrary to public policy, or the interests of the wider community at large*". Si può altresì notare l'inclusione tra gli scopi *charitable*, sotto il capo "*other charitable purposes for the benefit of the community*", operata dalla *Charity Commission* e dalla Corti, di finalità che corrispondono al soddisfacimento di bisogni collettivi odierni, certamente non contenute nel *Preamble* del 1601. Sulla base della considerazione che non tutti gli scopi *for the benefit of the community* sono *charitable*, debbono essere considerati tali quelli che includono: "*the provision of land and buildings for public use, for example, recreation grounds, public parks, community centres or villages halls, libraries or museum; the preservation of sites or buildings of architectural merit or historical importance forming part of the national heritage; the promotion of racial harmony; the resettlement and rehabilitation of offenders and drug abusers; the conservation and protection of the natural environment and endangered species, both of plants and animals; the provision of relief for victims of natural and civil disasters; the welfare of sick and neglected animals and the prevention of cruelty to animals; the provision of recreational facilities which are open to the general public, that is, not having a limited membership; and the promotion of industry and commerce for the public benefit*", si v. *Charity Commissioners, What is a charity?*, cit. 4 e 6.

196 Si v. il *Report of the Commission on the Future of the Voluntary Sector, Meeting the challenge of change: voluntary action into the 21 st century*, London, 1996, 82. L'insoddisfacente definizione di scopi *charitable* secondo la *Commission* era desumibile sia dal fatto che "*many organisations which some might regard as being 'charitable' in the popular sense of being for the public good, are precluded from being registered for charitable status*", - tra cui si possono annoverare "*community development organisations, enterprise schemes, programmes to help the unemployed, mutual or self-help organisations such*

charity con l'intento di renderla più rispondente alle esigenze emerse nella società inglese. Nell'indicata prospettiva, essa ritenne, per un verso, che dovesse essere superata la categorizzazione basata sui quattro capi del caso *Pemsel* del 1891 per approdare ad una nozione unitaria volta a conferire uno status *charitable* ad ogni *organisation* che persegua scopi valutabili in termini di "*benefit to the community rather than for any private or sectional interest*", ove per *community* si intenda "*a sufficiently important section of the public*", inclusiva anche di "*any identifiable Black and minority group*", per l'altro, che il riconoscimento di *tax benefit* non potesse che essere connesso al mantenimento dello status *charitable*¹⁹⁷.

Con la legge del 2006 si è introdotta una definizione di scopi *charitable* non più limitata ai quattro capi del caso *Pemsel*, risultando estesa a svariate categorie di attività, che a norma della *subsection 4* della *section 2* possono estendersi ad altre ipotesi non espressamente contemplate nella *subsection 2*. Perché uno scopo possa essere considerato *charitable* occorre però che sia superato un particolare test: il "*public benefit test*". E come si è sottolineato, detto test – continuando a trovare fondamento, a norma della *subsection 3* della *section 3*, nelle finalità della legge sulle *charities* – comporta che, per determinare ciò che è rivolto al "*public benefit*", occorre fondamentalmente far riferimento agli indirizzi e alle decisioni adottati dalla *Charity Commission* e alle pronunzie giurisprudenziali, tanto più che con la riforma del 2006 è stato istituito un giudice specializzato, il *Charity Tribunal*¹⁹⁸, avanti il quale possono impugnarsi le decisioni della *Charity Commission*¹⁹⁹.

Le conseguenze più rilevanti dell'indicata sottoposizione al "*public benefit test*" sono che: a) beneficiari delle attività dell'organizzazione non profit non possono essere, in genere, i propri associati (come nel caso ad es. delle associazioni professionali e dei sindacati), di talché sono escluse tutte le organizzazioni che perseguono scopi mutualistici; b) beneficiari delle attività dell'organizzazione non profit non possono essere singoli individui, tranne che in limitati casi; c) i beneficiari non possono essere ristretti agli appartenenti ad un gruppo limitato di persone, senza che vi sia una ragionevole giustificazione; d) l'organizzazione non profit non può far pagare un prezzo per le prestazioni erogate laddove ciò finisca per comportare l'esclusione dalla fruizione delle stesse di alcuni soggetti della comunità²⁰⁰.

as credit unions and sporting organisations" – sia dall'incapacità di definire "*what constitutes a sufficiently significant section of the community for establishing requisite "public benefit" in different cases*".

197 Si v. The Report of the Commission on the Future of the Voluntary Sector, *Meeting the challenge*, cit. 82 s. e 90 s. Tra le proposte degne di nota, avanzate dalla *Commission on the Future of the Voluntary Sector*, possono menzionarsi: l'istituzione di un "*new independent tribunal to hear appeals on decisions of the Charity Commissioners on matters relating to the charity of organisations*", il cui ruolo si ipotizzava dovesse essere quello di "*an authoritative decision-making body at a level between the Charity Commission and the High Court*", o alternativamente l'attribuzione alla stessa *Charity Commission* di un potere "*to apply to the court, before making a decision on a registration, for a declaration on the charitable status of an organisation seeking registration*"; la designazione di un "*Commissioner in the area of charity and voluntary sector law*" quale responsabile "*for considering evolution within the scope of the existing law of charitable purposes*" e che avrebbe potuto identificare "*other areas of charity law relating to the voluntary sector requiring change*"; l'introduzione di una "*new legal form for charities*", cui correlarsi il riconoscimento di una *legal personality*, prevedendosi la facoltà di adottare o il modello della *grantmaking "foundation"*, avente una *constitutional structure* semplificata, o quello dell' "*association*", dotata di una più complessa *constitutional structure*, appropriata ad una *organisation directly undertaking charitable activities*.

198 Si v. *Schedule 3 e 4 del Charities Act del 2006*.

199 In questo modo si è rafforzata la tutela giurisdizionale dei soggetti interessati, se si considera che le decisioni della *Charity Commission*, prima della riforma del 2006, erano impugnabili soltanto davanti alla *High Court*, il che costituiva, considerati gli elevati costi del giudizio davanti a tale Corte, un forte disincentivo a far valere le proprie ragioni in sede giurisdizionale.

200 Per l'individuazione di dette ipotesi, con riferimento all'ordinamento canadese, e, in particolare, alle linee guida adottate dalla *Canada Revenue Agency*, si v. L. E. Irish, K. Simon, *Comparative Laws affecting Foundations and Not-for-profit Institution*, April 2008, in <http://www.misp.it>, 100.

2.3 I profili caratterizzanti le charitable organizations negli Stati Uniti

Nell'ordinamento statunitense si fa distinzione tra le semplici *non profit organizations* e le *charitable organizations*, soprattutto dal punto di vista del trattamento fiscale²⁰¹.

Quantunque la legislazione di molti Stati contempli un'ampia definizione di scopi *charitable*, può ritenersi che, mentre per aversi una *non profit organization* è sufficiente, che indipendentemente dalla natura degli scopi perseguiti, sia rispettato il principio del "*non distribution constraint*", ai fini dell'attribuzione di uno status *charitable* è necessario che tali organizzazioni perseguano il "*benefit of the public or of some class or group of the public*"²⁰².

Peraltro, a norma della *section 509 (a)* dell'*Internal Revenue Code* degli USA sono definite *public charities* quelle organizzazioni *non profit*, individuate ai sensi della *section 501 (c) 3* del medesimo Codice tributario. In tale categoria si annoverano, in particolare, le organizzazioni religiose, le organizzazioni che operano nel campo dell'istruzione, del dilettantismo sportivo, della scienza, della letteratura, a favore della ricerca per la salute pubblica, o contro la crudeltà perpetrata nei confronti di bambini o animali, nonché quelle organizzazioni che perseguono oltre alle finalità *charitable* anche diverse finalità.

Per verificare se una *non profit organization* sia rivolta esclusivamente al perseguimento del "*public benefit*" – ad eccezione però delle organizzazioni religiose o che operano nel campo dell'istruzione o in quello sanitario con riferimento alle quali lo status di *public charities* è presunto – si fa ricorso ad un duplice test.

La definizione dei criteri diretti a stabilire se una *non profit organization* riceve un ampio "sostegno pubblico" e dunque persegue finalità a beneficio della collettività è disciplinata dalle *sections 509 (a) (1), (2) e 170 (b) (1) (A) (vi)* dell'*Internal Revenue Code*. In base al primo criterio, occorre verificare se sussiste un sostegno finanziario pubblico, i.e. se ricevono contribuzioni o donazioni dal pubblico. Più precisamente, almeno un terzo dell'ammontare complessivo del finanziamento deve provenire da membri della collettività o da altre fondazioni o enti pubblici – e, in tal caso l'organizzazione acquisisce automaticamente la qualifica di *public charity* – oppure almeno il 10% di tale ammontare deve avere tale provenienza e nell'organo di amministrazione debbono essere ampiamente rappresentati gli interessi della collettività di riferimento. Il secondo criterio è, invece, riferibile soltanto a quelle *non profit organizations* (come ad esempio gruppi teatrali, orchestre, ecc.) che traggono buona parte del proprio reddito dalla produzione e dall'offerta di "servizi" (come la vendita di biglietti per assistere alle rappresentazioni) rientranti nella propria missione. In particolare, l'Amministrazione fiscale impone a tali organizzazioni di dimostrare che la sommatoria tra gli incassi derivanti dall'attività espletata e le contribuzioni ricevute dal pubblico sia pari ad almeno un terzo delle loro entrate e che il reddito, derivante da investimenti o altre attività non correlate ai loro fini istituzionali, non sia superiore a un terzo di quello complessivo.

Un'organizzazione *non profit* che intenda accedere al regime di esenzione fiscale (che assicura vari benefici, quali ad es. l'anticipata deducibilità per i donatori delle contribuzioni versate, l'esenzione

201 Sul diverso trattamento fiscale sia a livello federale che statale delle *nonprofit corporations* e delle *charitable organizations*, si v. AA.VV. *Developing in the Law. Nonprofit Corporations*, in *Harv. Law. Rev.*, 1991-1992, 1612 s., spec. 1636-1637.

202 Si v. H. L. Oleck, *Non Profit Corporation, Organizations and Associations*, New Jersey, 1988, 14 s., spec. 158-159. Secondo l'A. dall'esame della giurisprudenza si desumerebbe che le principali caratteristiche possedute dai *charitable trusts* sono: "(1) designation of a trustee group, (2) to hold certain property, (3) and apply it or its income, (4) to a specific charitable purpose, (5) for unidentified beneficiaries, (6) who are of a specified class or group of the public.

da determinate tasse statali, nonché da certe imposte di consumo federali, ecc.), segnatamente a quello definito dalla *section 501 © (3)* dell'*Internal Revenue Code*, deve presentare un'istanza (compilando la *form 1023*), e una volta che questa sia accolta, potrà essere sottoposta ad ispezioni pubbliche da parte dell'IRS²⁰³.

2.4 Le funzioni della Charity Commission for England and Wales, in particolare quelle di controllo sul perseguimento di scopi charitable

Alla *Charity Commission for England and Wales*, istituita col *Charitable Trusts Act* del 1853, sono state attribuite, nel tempo, sempre più rilevanti funzioni. Organizzazione e funzioni della *Charity Commission* sono, in particolare, disciplinate dal *Charities Act* del 1993 e dal *Charities Act* del 2006. In ragione della particolarità delle funzioni assegnate alla *Charity Commission* – che richiedono la selezione di persone particolarmente qualificate dal punto di vista professionale e dell'*expertise* tecnica – di registrazione delle *charities*, di promozione dell'effettivo impiego delle risorse attraverso il suggerimento di migliori metodi di amministrazione, di consulenza ai *charity trustees*²⁰⁴ (gli amministratori) su ogni materia riguardante le *charities*, di investigazione e di controllo degli abusi che possono essere commessi dagli stessi *trustees* la *Charity Commission* ha assunto una posizione di forte indipendenza²⁰⁵. Espressione di questa indipendenza è certamente anche l'obbligo della *Charity Commission* di presentare al Parlamento, per mezzo del *Secretary of State for National Heritage*, un *annual report* contenente sia informazioni piuttosto dettagliate sulla struttura, sul funzionamento e sul personale della *Commission*, sia un prospetto contabile delle attività svolte nell'anno che consenta una valutazione sull'efficienza e sull'efficacia dei servizi resi a beneficio del *charitable sector*.

Per quanto la *Charity Commission* abbia certamente poteri di vigilanza molto ampi, questi non possono sfociare nell'amministrazione delle *charities*, ad eccezione di quei particolari casi in cui si accerti che i *trustees*²⁰⁶ hanno commesso degli abusi²⁰⁷.

203 Si v. sul punto Department of the Treasury, Internal Revenue Service, *Instructions for Form 1023, Application for Recognition of Exemption Under Section 501 © (3) of the Internal Revenue Code*.

204 In particolare, a norma della *section 7 1C*, part II del *Charities Act* del 2006: " (1) *The Commission has the general functions set out in subsection (2).* (2) *The general functions are - 1. Determining whether institutions are or are not charities. 2. Encouraging and facilitating the better administration of charities. 3. Identifying and investigating apparent misconduct or mismanagement in the administration of charities and taking remedial or protective action in connection with misconduct or mismanagement therein. 4. Determining whether public collections certificates should be issued, and remain in force, in respect of public charitable collections. 5. Obtaining, evaluating and disseminating information in connection with the performance of any of the Commission's functions or meeting any of its objectives. 6. Giving information or advice, or making proposals, to any Minister of the Crown on matters relating to any of the Commission's functions or meeting any of its objectives. (3) The Commission's fifth general function includes (among other things) the maintenance of an accurate and up-to-date register of charities under section 3 below. (4) The Commission's sixth general function includes (among other things) complying, so far as is reasonably practicable, with any request made by a Minister of the Crown for information or advice on any matter relating to any of its functions*".

205 Sulla particolare indipendenza, insolita per dei *civil servants* di nomina governativa, che caratterizzava il rapporto dei *Charity Commissioners* con l'*Home Secretary*, che fino a poco tempo fa era l'organo nominante, si veda H. Picarda *The Law*, cit. 542-543. Detta indipendenza è stata, peraltro, rafforzata con la riforma del 2006.

206 Occorre precisare che per *charity trustees* debbono intendersi: "*the people who, under the charity's governing document, are responsible for the general control and management of the administration of the charity. In the charity's governing document they may be called trustees, managing trustees, committee members, governors, or directors, or they may be referred to by some other title. (...) However, the charity trustees are always ultimately responsible for the charity's work and funds*" (si v. *Charity Commissioners for England and Wales, So You Want Start a Charity?*, leaflet CC 21, March 1996, 1. Nella definizione di *charity trustee* rientrano pertanto anche i *directors* delle *charitable companies* – vere e proprie società commerciali

Si consideri, tuttavia, che se una *charity* esiste "*for the benefit of the public*", tutti i beneficiari, donatori o contribuenti, hanno il diritto di sapere come i *trustees* gestiscono i fondi a loro disposizione. Il fatto che la *Charity Commission* abbia il compito di proteggere le *charities* ed i loro beneficiari, non significa, ad ogni modo, che possa considerarsi "*a punitive body*".

Deve, peraltro, rilevarsi che l'esercizio dei *quasi-judicial powers*, da parte della *Charity Commission*, è sottoponibile al sindacato del *Charity Tribunal* e della *High Court*, innanzi ai quali – come si è anticipato – possono essere impugnate le loro decisioni²⁰⁸.

Tuttavia, la peculiarità che più di ogni altra contraddistingue le attribuzioni della *Charity Commission* è l'esercizio, al contempo, di funzioni di consulenza e di controllo relativamente ai soggetti vigilati²⁰⁹. Siffatta coesistenza trova fondamento nel fatto che la mission assegnata a tale organo di vigilanza è di sostenere " *the sector in meeting the challenge of increasing its efficiency and effectiveness and of improving its standards of administration and financial management*"²¹⁰, obiettivi, questi, meglio conseguibili allorché sia possibile stabilire un rapporto di dialogo continuo con i controllati (i.e.: le *charities*). In altri termini, alla *Charity Commission* è assegnato il compito di promuovere lo sviluppo del *charitable sector*, nonché di vigilare su di esso al fine di garantire il rispetto delle condizioni per un effettivo ed esclusivo perseguimento di obiettivi *charitable*²¹¹, da parte delle *charities*, secondo canoni di massima redditività gestionale. In questa prospettiva, si può assentire con l'asserzione che "*the Commission is not a simple regulatory body*", posto che la sua "*relationship with the sector is much closer more of a partnership*"²¹².

Con riguardo, più specificamente, al potere di consulenza, di informazione e di assistenza alle *charities* su ogni materia connessa con lo svolgimento dei propri doveri, deve porsi in rilievo come siano i *trustees*, che si trovano in una situazione di difficoltà, ad attivarsi per chiedere l'"*advice*" alla *Charity Commission*²¹³, che lo fornirà soltanto allorché riterrà che l'azione proposta non è eccentrica rispetto ai poteri dei *trustees* e che le informazioni ricevute sono sufficienti. Al riguardo va altresì rilevato che nei confronti dei *trustees*, che agiscano in conformità con l'*opinion o*

che perseguono scopi *charitable* – che possono, infatti, essere rimossi dalla *Charity Commission*, per quanto la nomina e la rimozione degli stessi devono essere conformi al diritto commerciale. Non diversamente da quanto previsto per i *charity trustees* possono essere nominati *directors* aggiuntivi nelle stesse situazioni previste dalla *section 18* del *Charities Act* del 1993.

207 Si v. *Charity Commissioners for England and Wales, Report of the Charity Commissioners for England and Wales for the year 1992*, London, 1993, 5, nonché la *section 7 1E (2), part 2*, del *Charities Act* del 2006.

208 Si v. la *section 16 (11) (12)* del *Charities Act* 1993, e la *section 8, part 2, chapter 2* del *Charities Act* del 2006.

209 Si v. il *chapter 5* del *Charities Act* del 2006.

210 Osserva R.J. Fries *Introduction* by Chief Charity Commissioners, in *Charity Commissioners for England and Wales: Report of the Charity Commissioners for England and Wales for the year 1994*, London, 1995, 3 e 5, che l'importanza ma anche la delicatezza dei compiti che sono assegnati alla *Commission* è ben percepibile laddove si consideri che " *the sector has considerable economic weight and it is a major provider and creator of employment*", ed inoltre che " *the role of charities in providing an interface between public authorities and citizens and in informing both makes a vital contribution to our democracy*".

211 A norma della *section 18* del *Charities Act* 1993, aggiunta dal *Charities Act* 2006: " (1) *The Commission has the objectives set out in subsection (2). (2) The objectives are - 1. The public confidence objective. 2. The public benefit objective. 3. The compliance objective. 4. The charitable resources objective. 5. The accountability objective. 1. The public confidence objective is to increase public trust and confidence in charities. 2. The public benefit objective is to promote awareness and understanding of the operation of the public benefit requirement. 3. The compliance objective is to promote compliance by charity trustees with their legal obligations in exercising control and management of the administration of their charities. 4. The charitable resources objective is to promote the effective use of charitable resources. 5. The accountability objective is to enhance the accountability of charities to donors, beneficiaries and the general public*".

212 R.J. Fries, *Introduction* by Chief Charity Commissioners, in *Charity Commissioners for England and Wales: Report of the Charity Commissioners for England and Wales for the year 1995*, cit. 2.

213 Com'è di tutta evidenza, infatti, " *it will be preferable to seek advice at an early stage rather than delay asking for help, which can result in a minor problem being exacerbated*", si v. E. Cairns, *Charities*, cit. 40. In dottrina, si sottolinea, inoltre, come, da un lato, " *the business of the Commissioners (...) is to be helpful and in particular, where trustees have made mistakes in good faith, to help them to put their affairs in order for their own protection*", e, dall'altro, " *advice given pursuant to an application (...) costs nothing and gives absolute protection to the trustee who acts on it*", si v. H. Picarda, *The Law*, cit., 550.

l'advice della *Charity Commission*, non è possibile esercitare "*any action for breach of trust*"²¹⁴, a meno che i *trustees* sapessero o avessero un ragionevole motivo di sospettare che *l'advice* era stato fornito pur mancando la conoscenza di alcuni fatti²¹⁵.

La funzione di vigilanza in senso stretto della *Charity Commission* si articola nell'esercizio di poteri di investigazione e di poteri di tipo *quasi-judicial* o *judicial*. Costituisce certamente un prerequisito per un'effettiva vigilanza la possibilità di ricevere ed ottenere dalle *charities* sufficienti informazioni sull'andamento finanziario annuale. Tutte le *charities* registrate debbono tenere giornalmastri, in grado di spiegare tutte le movimentazioni avvenute, nonché libri degli inventari²¹⁶, il bilancio d'esercizio e sono tenute a preparare un *annual report*²¹⁷ (relazione annuale sulla gestione), contenente un resoconto delle attività svolte nell'anno. Al fine di garantire che le scritture contabili ed il bilancio, da sottoporre al vaglio della *Charity Commission*, siano redatti in modo veritiero e corretto, deve essere predisposto un sistema di controlli interni²¹⁸.

Tale sistema deve consentire, in particolare, di effettuare il monitoraggio di tutte le risorse finanziarie della *charity*, delle spese sostenute, degli investimenti effettuati, dell'utilizzazione delle risorse finanziarie, nonché la verifica della corretta tenuta dei registri contabili. Peraltro, l'importanza della predisposizione di un efficace sistema di controlli interni emerge chiaramente dalla previsione secondo cui sulla base dei dati contabili inviati dalle *charities*, la *Charity Commission* valuta il grado di efficienza ottenuto dal punto di vista della gestione, nonché se siano configurabili responsabilità dei *trustees*, i quali sono sanzionati anche nell'ipotesi in cui non inviino la relazione sull'attività svolta con il relativo bilancio²¹⁹. Occorre peraltro precisare che la *Charity Commission* nell'accertamento degli eventuali abusi o dei casi di "*maladministration*" possono attivarsi con poteri di *investigation* solo in seguito alla disamina dei resoconti contabili forniti dalle *charities* o sulla base di reclami²²⁰.

L'acquisizione di informazioni volte ad individuare se una *charity* ha intrapreso attività *non-charitable* o utilizza i suoi redditi per scopi *non-charitable* può poi avvenire anche attraverso la collaborazione con altri organismi titolari di pubbliche funzioni²²¹, come i dipartimenti governativi, le *local authorities*, le autorità di polizia²²² e soprattutto i *Commissioners of Inland*

214 Si v. la *section 29* del *Charities Act 1993*, come sostituita dalla *section 24* del *Charities Act 2006*.

215 E. Cairns, *Charities*, cit. 41. Si veda, più in generale, sul *power to advice charity trustees* la *section 29* del *Charities Act 1993*.

216 In particolare "*the records should contain entries on a day to day basis of details of all receipts and payments and a record of the assets and liabilities of the charity*", si v. O. Tudor, *Tudor on Charities*, cit. 314.

217 Per *Annual Report* si intende "*a coincide but comprehensive review of the activities of the charity*"; tuttavia le "*registered charities within the £ 10000 threshold will only need to complete a simplified version*", si v. Charity Commissioners for England and Wales, *Charity Accounts. The new framework*, leaflet CC 51, November, 1995, 2.

218 Come è stato posto in rilievo, (si v. Charity Commissioners for England and Wales, *Internal Financial Controls for Charities*, leaflet CC 8, March, 1996, 6-7), "*a good internal control system will cover all of the individual elements of the charity's financial administration*", anche se "*no system of controls, however elaborate, can guarantee that a charity will be totally protected against abuse*". Tuttavia, se la *charity* è di ridotte dimensioni e non occorre che "*any particular control being implemented, the trustees will have to ensure that compensatory controls are in place*".

219 Si v. *sections 47 e 49* del *Charities Act* del 1993.

220 A titolo esemplificativo, la *Charity Commission* indica come indici rivelatori di una possibile fondatezza dei reclami presentati: "*the way the charity is run is putting its funds and assets at risk; the funds and assets of the charity are being used or applied in breach of trust; the trustees are misleading the public (or the Charity Commission) in a material way; the trustees are receiving unauthorised benefits from the charity; proper accounts are not kept; fund-raising or administrative costs are too high; or the charity is undertaking improper political activities*" (si v. Charity Commissioners for England and Wales, *Investigating Charities*, leaflet CC 47, April 1996, 2), la parte tra parentesi è nostra.

221 I poteri della *Charity Commission* sono stati ampliati, sotto questo profilo, soprattutto dal *Charities Act* del 1992. Per una disamina dettagliata delle disposizioni del *Charity Act* del 1992, si v. F. Middleton, S. Lloyd, *Charities the new law. The charities act 1992*, ed. by Jordans, Bristol, 1992, 29 s., spec. 31 s.

222 Si v. *section 10* del *Charities Act 1993*.

Revenue ed i *Commissioners of Customs and Excise*. L'*investigation* mira essenzialmente ad accertare la sussistenza di comportamenti illegali, o comunque posti in essere in violazione di doveri, ovvero che configurano casi di "*maladministration*" della *charity*, nonché di condizioni che rendano necessario o desiderabile agire per la protezione del patrimonio e per un appropriato uso dello stesso per scopi *charitable*²²³. Laddove, nell'ambito dell'*investigation* condotta, si riscontri una delle situazioni descritte, la *Charity Commission* è chiamata ad esercitare un complesso di poteri definibili *judicial o quasi-judicial*²²⁴. Sotto questo profilo tali poteri sono suddivisibili in *protective and temporary* e *remedial and permanent*: mentre i primi sono esercitabili dalla *Charity Commission* quando la stessa ravvisi la sussistenza di una situazione di illegalità o di "*maladministration*" della *charity*, ovvero ritenga che sia necessario intervenire per proteggere il patrimonio o assicurare l'effettivo utilizzo dello stesso a scopi *charitable*²²⁵, i secondi presuppongono la sussistenza di entrambe le indicate situazioni. Più specificamente, la *Charity Commission* può: sospendere dal proprio ufficio i *trustees*, i funzionari, gli impiegati della *charity*²²⁶, nominare *trustees* aggiuntivi²²⁷, trasferire il patrimonio della *charity* all'*Official Custodian*²²⁸, determinare i tipi di atti che possono essere compiuti senza il proprio preventivo assenso²²⁹, nominare un *receiver and manager*²³⁰ (c.d. poteri *protective and temporary*), nonché rimuovere un *trustee*, un funzionario, o un impiegato²³¹, stabilire un piano per l'amministrazione della *charity*²³² (c.d. poteri *remedial and permanent*). È del tutto evidente che la *Charity Commission* è tenuta ad effettuare un'accurata verifica degli aspetti gestionali, nonché degli investimenti effettuati dalla *charity*, al fine di appurare se i *trustees* sono stati in grado, da un canto, di far conseguire alla *charity* un reddito annuale che consenta un effettivo perseguimento degli scopi *charitable*, secondo una prospettiva che tenga conto anche delle necessità future, e, dall'altro, di mantenere e ove possibile migliorare il valore del patrimonio investito²³³.

223 Si v. *sections* 18, 18A, 19, 19A, 19B, (le *sections* 18A, 19A, 19B sono state introdotte dalla *section* 19 del *Charities Act* del 2006) del *Charities Act* 1993.

224 Per *judicial o quasi-judicial powers* si intendono quelli che generalmente sono esercitati dalla *High Court* e che possono raggrupparsi nei poteri: *to establish schemes for the administration of charities; to establish common investment schemes and common deposit funds; to appoint, discharge or remove any charity trustee, or trustee for a charity or to remove officers and employees of charities; to vest or transfer property, or to require or entitle any person to call for or make any transfer of property or any payment*, si v. *section* 16 (1), (2), (3) del *Charities Act* 1993.

225 Si v. *section* 18 (1) del *Charities Act* 1993. La *Charity Commission* non è tenuta a dare un preventivo avviso ai *trustees* nel solo caso di esercizio dei *protective and remedial powers*, si v. *section* 18 (12).

226 Si v. *section* 18 (1), (i) del *Charities Act* 1993.

227 Si v. *section* 18 (1), (ii) del *Charities Act* 1993.

228 Si v. *section* 18 (1), (iii) del *Charities Act* 1993. Per la verità la proprietà trasferita dalla *Charity Commission* all'*Official Custodian*, nell'esercizio dei *protective powers*, costituisce un'eccezione giustificata dall'esigenza di proteggere il patrimonio della *charity* nelle situazioni indicate dalla *section* 18. Tuttavia, l'*Official Custodian* non deve amministrare o gestire tali proprietà che rimangono sotto il controllo e la responsabilità dei *trustees*, ma semplicemente detenerle secondo le istruzioni e le direttive impartitegli dalla *Charity Commission* che devono però essere conformi alla legge.

229 Si v. *section* 18 (1), (vi) del *Charities Act* 1993.

230 Si v. *section* 18 (1), (vii) del *Charities Act* 1993.

231 Si v. *section* 18 (2), (i) del *Charities Act* 1993.

232 Si v. *section* 18 (2), (ii) del *Charities Act* 1993.

233 È dall'equilibrio di questi due fattori che risulta la buona amministrazione della *charity* atteso che " *if one is favoured at the expense of the other, then problems will inevitably arise, either immediately if the income is diminished, or in the future if the capital value of the investments is eroded* ". Deve inoltre intendersi per *investment* " *an assets which is purchased with the hope of maintaining or enhancing its value, but with the main purpose of deriving from ownership of the asset an income resource, which need not necessarily take the form of interest or dividends* " potendo anche prendere " *the form of an assured capital appreciation - such as where interest or earnings are not distributed and are, therefore, reflected in the intrinsic capital value of the asset itself, or where loan stock is issued to or purchased by trustees at a discount to its repayment value* ", (*Charity Commissioners for England and Wales, Investment of Charitable Funds. Basic Principles*, leaflet CC 14, June 1996, 4-5).

3_La considerazione delle finalità, degli aspetti sociali o di promozione sociale in ambito comunitario

3.1 Rilevanza delle esigenze e delle finalità sociali nella disciplina di derivazione comunitaria degli appalti pubblici

Una particolare considerazione di obiettivi e finalità sociali è rinvenibile anche nella normativa comunitaria, segnatamente in quella in materia di appalti pubblici²³⁴.

A tale riguardo, già con una comunicazione dell'11 marzo 1998, riguardante "*Gli appalti pubblici nell'Unione europea*", la Commissione europea prospettava la possibilità per le amministrazioni e gli enti aggiudicatori di tener conto di diversi aspetti della politica sociale nell'aggiudicazione degli appalti: ciò in considerazione dell'idoneità degli acquisti pubblici ad assicurare a significativo strumento di orientamento dell'azione degli operatori economici²³⁵.

Nella medesima prospettiva, seppure in un contesto di riferimento più ampio, si iscrive la Comunicazione della Commissione europea del 15 maggio 2001 dedicata allo "*Sviluppo sostenibile in Europa per un mondo migliore: strategia dell'Unione europea per lo sviluppo sostenibile*", laddove si sottolinea, in particolare, che obiettivo centrale dell'Unione europea è il raggiungimento di uno sviluppo economico che, al contempo, coniughi coesione sociale e tutela dell'ambiente, di talché ogni politica o azione comunitaria deve uniformarsi a questo principio²³⁶.

Con l'ulteriore Comunicazione del 15 ottobre 2001 – sul diritto comunitario degli appalti pubblici e la possibilità di integrare aspetti sociali negli appalti pubblici – la Commissione evidenziava nuovamente la possibilità di apprestare strumenti di tutela di istanze sociali anche nell'ambito della disciplina degli appalti pubblici²³⁷.

Del resto, in senso favorevole alla considerazione di interessi sociali, in siffatto contesto, si era espressa la Corte di Giustizia, già a partire dal caso *Beentjes* – relativo ad un appalto di lavori pubblici – nel quale i giudici comunitari hanno riconosciuto la legittimità di una clausola del bando di gara che prevedeva l'impiego di disoccupati di lunga durata per l'esecuzione delle opere pubbliche da realizzare, legittimando, in tal modo, le stazioni appaltanti a contemplare criteri sociali²³⁸.

Ancor prima dell'adozione delle direttive 2004/17/Ce e 2004/18/Ce la Corte di giustizia aveva riconosciuto, in particolare, la legittimità di clausole del bando di gara che attribuissero un determinato rilievo, ai fini dell'aggiudicazione, a condizioni relative ad esigenze sociali, nonché alla tutela della salute e dell'ambiente, precisando tuttavia quali fossero i limiti di ammissibilità di siffatte clausole, ravvisabili segnatamente: nel collegamento di esse con l'oggetto dell'appalto; nella espressa menzione delle stesse nel bando di gara o nel capitolato d'onere; nel rispetto di tutti i principi

234 Al riguardo, si v., in termini generali, F. Spagnuolo, *Appalti: interessi di natura sociale ed ambientale nella disciplina comunitaria e in quella globale*, in *Giorn. dir. amm.*, 2006, 1039 e ss.

235 Si v. Com 1998-143.

236 Si v. Com 2001-264.

237 Si v. Com 2001-566.

238 Si v. Corte di Giustizia Ce, 20 settembre 1988, in causa C-31/87, *Beentjes*, in *Giust. Civ.*, 1990, I, 579. In senso conforme, più di recente, Corte di Giustizia Ce, 26 settembre 2000, in causa C-225/98, in *Racc.*, 2000, I, 7445.

fondamentali del diritto comunitario²³⁹.

Tale orientamento giurisprudenziale e le indicazioni formulate negli atti comunitari richiamati sono stati recepiti con le direttive comunitarie 2004/18/CE e 2004/17/CE relative, rispettivamente, al coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori, forniture e servizi ed al coordinamento delle procedure di appalto nei settori speciali (acqua, energia, servizi di trasporto e servizi postali). In attuazione delle citate direttive, il D.Lgs. n. 163/2006 (c.d. Codice dei contratti pubblici), contiene anche alcune disposizioni che sono rivolte a promuovere la realizzazione di finalità di natura sociale²⁴⁰.

Al riguardo, sembra opportuno muovere dalla considerazione che l'art. 2 D.Lgs. n. 163/06, nel fissare i principi cui deve uniformarsi l'affidamento e l'esecuzione di lavori, servizi e forniture, prevede – tra l'altro – che il principio di economicità può essere subordinato, entro i limiti in cui sia espressamente consentito dalle norme vigenti e dallo stesso Codice dei contratti pubblici, ai criteri, previsti dal bando, ispirati ad esigenze sociali, nonché alla tutela della salute e dell'ambiente e alla promozione dello sviluppo sostenibile.

Com'è evidente, il riferimento ai "criteri ispirati ad esigenze sociali" è formulato in termini generali e, dunque, per comprendere quale specifico rilievo giuridico detti criteri possano assumere nell'ambito della disciplina degli appalti pubblici, occorre prendere in esame singole disposizioni del D.Lgs. n. 163/06. Tra queste, si segnala, in particolare, l'art. 52, D.Lgs. cit., il quale attribuisce alle stazioni appaltanti la facoltà di riservare la partecipazione, in relazione a singoli appalti, o in considerazione dell'oggetto di determinati appalti, a laboratori protetti, nonché quella di riservarne l'esecuzione nel contesto di programmi di lavoro protetti, quando la maggioranza dei lavoratori interessati è composta da disabili, i quali, in ragione della natura o della gravità del loro handicap, non possono esercitare un'attività professionale in condizioni normali²⁴¹.

La disposizione *de qua*, come ha avuto modo di chiarire l'Autorità per la vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture in una recente determinazione²⁴², configura una riserva di partecipazione alle procedure di affidamento degli appalti pubblici operante o sotto il profilo soggettivo (laboratori protetti) o sotto il profilo oggettivo (programmi di lavoro protetti), la quale, in entrambi i casi, comporta l'impiego maggioritario di soggetti disabili²⁴³.

Pertanto, nella determinazione citata, l'Autorità di vigilanza – oltre a precisare che l'art. 52 D.Lgs. cit. trova applicazione con riguardo agli appalti di valore superiore alle soglie di rilievo comunitario, nonché, se la legge non preveda diversamente, agli appalti sotto-soglia – individua altresì le condizioni oggettive che debbono connotare la figura dei "laboratori protetti", mancando al riguardo un riferimento nor-

239 Si v., in particolare, Corte di Giustizia Ce, sent. 17 settembre 2002, in causa C-513/99, *Concordia Bus Finland*; in *Racc.*, 2002, 7213 e, più recentemente, Corte di Giustizia Ce, sent. 4 dicembre 2003, in causa C-448/01, in *Racc.*, 2003, 14257.

240 Al riguardo, in termini generali, si v. R. Invernizzi, *Bandi, avvisi, inviti, offerte, pubblicità e termini*, in *Trattato sui contratti pubblici* (diretto da M. A. Sandulli – R. De Nictolis – R. Garofoli), Milano, 2008, vol. III, *Le procedure di affidamento e l'aggiudicazione*, 2073 e ss., secondo cui occorre comunque evitare che la considerazione di interessi particolari e assai sensibili come quelli attinenti alla tutela dell'ambiente o delle fasce deboli dell'utenza finisca con l'introdurre più o meno volontarie indebite compressioni della concorrenza.

241 Per un commento all'art. 52, D.Lgs. 163/06, si v. M. Lottini, *Gli appalti pubblici riservati a laboratori protetti e le clausole sociali di esecuzione del contratto*, in *Trattato sui contratti pubblici*, cit., vol. II, *L'organizzazione, la programmazione, i soggetti ammessi alle procedure di affidamento*, 1255 e ss.

242 Si v. la determinazione n. 2/2008, del 23 gennaio 2008, recante "Indicazioni operative sugli appalti riservati – Art. 52 del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163 e sm.i.", in *www.autoritalavoripubblici.it*. Per una prima ricognizione del contenuto della determinazione, si v., in dottrina, R. De Nictolis, *La riforma del Codice appalti*, in *Urb. e App.*, 2008, 676–677.

243 Sotto quest'ultimo profilo, l'indicazione formulata dall'Autorità di vigilanza si discosta da quell'orientamento dottrinale che sembra riferire il requisito dell'impiego maggioritario di lavoratori disabili solo all'ipotesi dei programmi di lavoro protetti. Si v., in tal senso, M. Lottini, *op. cit.*, 1255.

mativo specifico. In particolare, ai fini della qualificazione di un ente come laboratorio protetto ai sensi dell'art. 52 D.Lgs. cit., devono ricorrere cumulativamente tre condizioni: 1) l'esercizio in via stabile e principale di un'attività economica organizzata; 2) la previsione dell'inserimento dei lavoratori disabili tra le finalità perseguite dall'ente ed indicate nell'atto istitutivo; 3) il fatto di poter disporre di una maggioranza di lavoratori disabili che, in ragione della natura o gravità del loro handicap, non possono esercitare un'attività professionale in condizioni normali²⁴⁴.

Ne consegue che non può ravvisarsi nel laboratorio protetto una nuova ed autonoma tipologia di persona giuridica, potendo invece detta qualificazione – rilevante ai soli effetti della disposizione in esame – riconoscersi in capo a persone giuridiche costituite in base alle norme dell'ordinamento interno. Siffatto rilievo, del resto, si basa sulla circostanza – sottolineata dalla stessa Autorità di vigilanza – che l'art. 52, D.Lgs. n. 163/06 e s.m.i. contiene una clausola di salvezza delle norme vigenti sulle cooperative sociali e sulle imprese sociali. Da ciò discenderebbe che anche le cooperative sociali (quelle previste dall'art. 1, lett. b, l. n. 381/91 e s.m.i.) e le imprese sociali (quelle di cui all'art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 155/06, finalizzate all'inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati e di soggetti disabili) – fermi restando i requisiti previsti dalla legge per il loro riconoscimento²⁴⁵, possono accreditarsi quali laboratori protetti ed avvalersi della riserva di cui all'art. 52 D.Lgs. cit., a condizione che soddisfino gli ulteriori specifici requisiti a tal fine previsti²⁴⁶.

Sotto un diverso profilo, deve rilevarsi come continui a trovare applicazione anche l'art. 5, comma 1, l. n. 381/91, in base al quale – com'è noto – gli enti pubblici (compresi quelli economici e le società di capitali a partecipazione pubblica), anche in deroga alla disciplina in materia di contratti della pubblica amministrazione, possono stipulare convenzioni con le cooperative sociali, per la fornitura di beni e servizi diversi da quelli socio-educativi il cui importo sia inferiore a quello stabilito dalle direttive comunitarie in materia di appalti pubblici²⁴⁷.

Come si vede, dunque, già la l. n. 381/91 predisponesse strumenti volti a promuovere finalità di tutela sociale anche con riguardo all'attività contrattuale delle pubbliche amministrazioni.

Sembra peraltro che, in funzione del perseguimento di detta finalità, le potenzialità applicative dell'art. 52 D.Lgs. n. 163/06 e s.m.i. siano più estese, in ragione del maggior ambito di applicazione – sia soggettivo che oggettivo – della disposizione medesima; e ciò, ferme restando le notevoli differenze tra l'istituto della riserva di partecipazione e quello della convenzione, previsto dall'art. 5, comma 1, l. n. 381/91 e s.m.i.

244 Per persone disabili devono intendersi le persone in età lavorativa affette da minorazioni fisiche, psichiche o sensoriali, i portatori di handicap intellettivo e le persone non vedenti e sordomute (si v., in proposito, la l. 12 marzo 1999, n. 68).

245 Ovvero, lo svolgimento di attività finalizzate all'inserimento lavorativo delle persone svantaggiate e l'avere un organico costituito per almeno il 30% da persone disagiate (invalidi fisici, psichici e sensoriali, ex degenti di istituti psichiatrici, tossicodipendenti, alcolisti, lavoratori minorili in condizioni di difficoltà familiare).

246 Nel caso specifico, peraltro, la valutazione in ordine al possesso dei requisiti previsti dall'art. 52 D.Lgs. n. 163/06 e s.m.i. assumerebbe rilievo soprattutto in relazione alla necessità di avere, nel proprio ambito, una maggioranza di lavoratori disabili che, in ragione della natura e della gravità del loro handicap, non possono esercitare un'attività professionale in condizioni normali. Ciò, se si considera, da un lato, che la categoria di persone presa in considerazione dalla normativa in materia di cooperative sociali (persone svantaggiate) è più ampia di quella cui fa riferimento la norma in esame (persone disabili) e, dall'altro, che quest'ultima richiede una percentuale di impiego dei lavoratori disabili maggiore rispetto tanto a quella prevista in relazione alle cooperative sociali, quanto a quella (di lavoratori disabili o svantaggiati) richiesta, ex art. 2, comma 4, D.Lgs. n. 155/06, con riferimento alle imprese sociali.

247 Peraltro, secondo M. Lottini, *op. cit.*, 1261, il fatto che sulla base dell'art. 5, l. n. 381/91, possono essere affidati direttamente, mediante convenzione, appalti di forniture e di servizi alle cooperative sociali, non esclude che le amministrazioni pubbliche interessate debbano (nell'ambito della scelta del soggetto con cui stipulare la convenzione) rispettare i principi generali del diritto comunitario (non discriminazione, trasparenza, legittimo affidamento, ecc.). Il rilievo sembra condivisibile, soprattutto in considerazione del fatto che, in base al combinato disposto degli artt. 27 e 121 D.Lgs. n. 163/06, detti principi trovano ormai applicazione anche in relazione agli appalti sotto-soglia.

Per quanto concerne l'ambito soggettivo di applicazione dell'art. 52 del Codice dei contratti pubblici, può osservarsi come della facoltà attribuita dalla norma in esame – quella appunto di riservare la partecipazione alle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici ai laboratori protetti, ovvero di riservarne l'esecuzione nel contesto di programmi di lavoro protetti – possano avvalersi tutti i soggetti tenuti all'applicazione del Codice dei contratti pubblici (si v., al riguardo, l'art. 32 D.Lgs. n. 163/06); al contrario, la possibilità di stipulare direttamente convenzioni con le cooperative sociali è riservata agli Enti Pubblici – anche economici – ed alle società di capitali a partecipazione pubblica.

Con riferimento, invece, all'ambito oggettivo di applicazione, deve porsi in rilievo come l'art. 52 non contenga alcun espresso limite in relazione all'oggetto ed al valore dell'appalto, mentre le convenzioni stipulate a mente dell'art. 5, comma 1, l. 381/1981 riguardano, come si è sottolineato, esclusivamente gli appalti sotto-soglia per la fornitura di beni e la prestazione di servizi (diversi da quelli socio-educativi).

Come ha, peraltro, precisato l'Autorità di vigilanza nella determinazione n. 2/2008, la circostanza che la stazione appaltante si avvalga della facoltà prevista dall'art. 52 del Codice dei contratti pubblici, rendendola pubblica mediante il bando di gara, non fa venir meno l'esigenza che i soggetti ammessi alla procedura di aggiudicazione debbano rispettare i requisiti di ordine generale e di ordine speciale, normalmente richiesti per la partecipazione alle procedure di evidenza pubblica. In ordine alla definizione di detti requisiti²⁴⁸, viene espressamente richiamato il principio di proporzionalità, il cui rispetto, tuttavia, dovrà essere in tal caso valutato sia con riguardo all'oggetto dell'appalto ed alle sue specifiche caratteristiche, sia con riguardo all'obiettivo sociale che si è inteso perseguire con l'introduzione della riserva.

Un rilievo diverso da quello proprio della riserva di partecipazione in favore dei laboratori protetti assume, invero, la riserva dell'esecuzione degli appalti pubblici, parimenti consentita dall'art. 52 D.Lgs. n. 163/2006, nel contesto di programmi di lavoro protetto. In tale ultimo caso, la riserva – come si è visto – opera sotto il profilo oggettivo, posto che essa si basa essenzialmente sull'impiego, da parte delle imprese partecipanti, nella fase esecutiva dell'appalto, di lavoratori disabili in numero maggioritario. In altri termini, la partecipazione alla gara deve intendersi aperta a tutti i soggetti indicati dall'art. 34, D.Lgs. n. 163/06, anche privi dei requisiti necessari ai fini del riconoscimento come laboratori protetti, a condizione che essi si avvalgano, ai fini dell'esecuzione dello specifico appalto, di piani di lavoro che prevedono il coinvolgimento di una maggioranza di lavoratori disabili, anche sulla base di accordi conclusi con soggetti operanti nel settore sociale²⁴⁹.

Al di fuori delle ipotesi previste dall'art. 52 D.Lgs. n. 163/06, un esplicito riferimento a finalità di carattere sociale – seppur con esclusivo riguardo alla fase di esecuzione del contratto – si rinviene nell'art. 69 D.Lgs. n. 163/06²⁵⁰. In particolare, la norma *de qua* consente alle stazioni appaltanti di prescrivere – precisandole nel bando o nell'invito ovvero nel capitolato d'oneri – condizioni particolari per l'ese-

248 Sui limiti riguardanti la discrezionalità dell'amministrazione nella determinazione dei requisiti di partecipazione alla gara d'appalto, si v., di recente, R. Garofoli – M.G. Amorizzo – G. Buffone – V. de Gioia – D. Giannuzzi – R. Vaccaro, *La giustiziabilità delle procedure di gara*, in *La tutela in tema di appalti pubblici*, Napoli, 2007, 207, laddove si aderisce al consolidato orientamento del Consiglio di Stato che ritiene sussistente l'onere di immediata impugnazione del bando a fronte di clausole manifestamente irragionevoli o sproporzionate, tali da precludere agli interessati la partecipazione alla procedura di aggiudicazione.

249 Al riguardo, si v. la determinazione dell'Autorità di vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture, n. 1/2008 del 23 gennaio 2008, cit..

250 L'art. 69, D.Lgs. n. 163/06 designa dunque uno dei possibili contenuti eventuali del bando di gara, si v., in questi termini, H. Simone, *Bandi avvisi e misure di pubblicità*, in *Il nuovo codice dei contratti pubblici di lavori, servizi e forniture*, *Commentario sistematico*, (a cura di) F. Saitta, Padova, 2008, 625.

cuzione del contratto, purché siano compatibili con il diritto comunitario, nonché, tra l'altro, con i principi di parità di trattamento, non discriminazione, trasparenza e proporzionalità (si v. l'art. 69, comma 1, D.Lgs. cit.), e tali condizioni attengano ad esigenze sociali o ambientali (si v. l'art. 69, comma 2, D.Lgs. cit.).

Come si vede dunque, la disposizione in esame, a differenza dell'art. 52 del Codice dei contratti pubblici, che tipizza una determinata condizione particolare di esecuzione del contratto (i.e.: l'utilizzazione in numero maggioritario di lavoratori disabili), si limita a prevedere, in termini generali, la facoltà per le stazioni appaltanti di esigere da parte dell'aggiudicatario dell'appalto il rispetto di siffatte condizioni, senza ulteriormente specificarne il contenuto e richiedendone unicamente la compatibilità con il diritto comunitario²⁵¹. E, verosimilmente, è proprio in considerazione dell'ampio margine di discrezionalità della stazione appaltante in ordine alla conformazione concreta di dette condizioni particolari di esecuzione del contratto, che il legislatore ha inteso prevenire il rischio che le medesime risultino in contrasto col diritto comunitario. A norma, infatti, dell'art. 69, comma 3, D.Lgs. n. 163/06, le stazioni appaltanti possono comunicare, prima della pubblicazione del bando, le condizioni particolari di esecuzione del contratto all'Autorità di vigilanza, la quale è chiamata a pronunciarsi entro trenta giorni sulla compatibilità delle stesse con il diritto comunitario.

Sebbene si tratti di una semplice facoltà e non già di un obbligo, sembra per vero, auspicabile che le stazioni appaltanti diano comunque corso alla comunicazione prevista dalla norma in esame, posto che non può disconoscersi come la preventiva valutazione dell'Autorità ivi prevista possa, di fatto, disincentivare l'instaurazione di un contenzioso giurisdizionale.

Al riguardo, peraltro, sembra opportuno formulare alcune precisazioni.

Le clausole del bando che prevedano condizioni particolari di esecuzione del contratto attengono, per l'appunto, alla fase esecutiva del contratto, di tal che esse, in linea astratta, non precludono agli interessati la possibilità di partecipare alla procedura di aggiudicazione. Tuttavia, nella misura in cui dette condizioni prefigurano obblighi manifestamente incomprensibili o sproporzionati, esse possono indurre a non prendere parte alla procedura di evidenza pubblica quei soggetti che, preventivamente, ritengano di non poter eseguire il contratto alle condizioni stabilite dal bando. In tale eventualità, sembra dunque doversi configurare l'onere di impugnazione immediata del bando e, segnatamente, della clausola che prevede siffatte condizioni.

È evidente che, in seguito all'impugnativa, la valutazione di conformità al diritto comunitario effettuata dall'Autorità di vigilanza in base all'art. 69, comma 3, del Codice dei contratti pubblici, non dispiega alcun effetto, potendo il giudice amministrativo, in ipotesi, pervenire alla declaratoria di illegittimità della clausola del bando, anche a fronte di una positiva valutazione dell'Autorità di vigilanza. Per altro verso, sul versante processuale, ipotizzando che l'accoglimento del ricorso intervenga allorquando la gara sia già stata espletata ed il contratto già eseguito, la valutazione di conformità formulata dall'Autorità potrebbe valere ad escludere l'ascrivibilità in capo alla stazione appaltante dell'elemento soggettivo (i.e.: la colpa), rilevante ai fini della condanna al risarcimento dei danni subiti.

Un'ipotesi diversa da quella sin qui presa in esame, è quella in cui eventuali controversie riguardino non la legittimità della clausola del bando che prevede condizioni particolari di

251 Con riguardo alle concrete modalità che l'Amministrazione potrebbe individuare ai fini dell'adempimento di siffatte condizioni si è di recente prospettata la possibilità di ricorrere al *trust* interno, ovvero all'atto di destinazione ex art. 2645-ter c.c. Al riguardo, sia consentito rinviare ad A. Maltoni, in A. Maltoni, S. Di Lena, *Il trust interno e gli atti di destinazione ex art. 2645-ter, cod. civ.: strumenti utilizzabili dalle pubbliche amministrazioni con riferimento ai beni pubblici e ai lavori pubblici*, in *Riv. Trim. App.*, 2008, 99-100.

esecuzione, bensì il mancato rispetto di queste ultime da parte dell'aggiudicatario del contratto. In tal caso, infatti, si radica la giurisdizione non già del giudice amministrativo, bensì del giudice ordinario, a norma dell'art. 244, D.Lgs. n. 163/06.

Riprendendo ora l'esame delle disposizioni del Codice di contratti pubblici suscettibili di rilevare ai fini del perseguimento di obiettivi sociali, occorre soffermare l'attenzione sull'art. 83, D.Lgs. n. 163/06, che disciplina il criterio di selezione delle offerte alternativo a quello del prezzo più basso: ovvero il criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa.

Invero, tra gli elementi di valutazione dell'offerta che la norma citata contempla, non figurano i criteri sociali²⁵², mentre sono espressamente menzionate le caratteristiche ambientali (si v. l'art. 83, lett. e, D.Lgs. n. 163/06)²⁵³.

V'è da chiedersi, dunque, se detti criteri possano egualmente essere assunti ad indici di valutazione delle offerte, nell'ipotesi in cui sia stato prescelto il criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa. In dottrina, si tende a dare una risposta positiva a detto quesito, sulla base del rilievo che l'elenco dei criteri di valutazione previsto dalla disposizione in esame non riveste carattere tassativo, bensì meramente esemplificativo²⁵⁴.

Anche in tal caso, peraltro, la libertà della stazione appaltante non può considerarsi assoluta, dovendo la previsione di tali criteri essere congruente con l'oggetto dell'appalto, oltre che conforme ai principi del diritto comunitario (*in primis* quelli di trasparenza, parità di trattamento, non discriminazione)²⁵⁵.

3.2 Servizi di interesse generale a carattere economico e non economico nell'ordinamento comunitario

È noto che nell'ordinamento comunitario, essendo tanto le istituzioni comunitarie quanto gli Stati membri tenuti a realizzare un sistema di mercato aperto e concorrenziale (si v. l'art. 2 TUE), tutte le attività economiche – nel cui novero debbono ricondursi anche una parte significativa delle attività di servizio pubblico – sono sottoposte al rispetto di un nucleo di regole e principi comuni rivolti a promuovere processi di liberalizzazione e un assetto concorrenziale. In determinate situazioni residuali, tuttavia, tali principi e regole possano essere derogati, mediante interventi delle autorità pubbliche, per esigenze di tutela di interessi generali e sociali.

Ancorché i servizi pubblici locali – tra i quali vanno ascritti anche i servizi alla persona e alla comunità di cui agli artt. 112 ss., D.Lgs. n. 112/98 – non abbiano costituito oggetto di interventi di armonizzazione, diversamente dal settore degli appalti pubblici, ai medesimi sono applicabili alcuni principi e regole comunitari. Si tratta per lo più di regole e principi che sono rivolti a garantire la libertà di circolazione dei servizi e la libera concorrenza all'interno dello spazio

252 Secondo il 46° considerando della Direttiva 18/2004/CE, devono considerarsi tali i criteri volti a soddisfare esigenze sociali, ed in particolare, i bisogni – definiti nelle specifiche dell'appalto – propri di categorie di popolazione particolarmente svantaggiate a cui appartengono i beneficiari/ utilizzatori dei lavori, forniture e servizi oggetto dell'appalto.

253 Il riferimento alle caratteristiche ambientali è stato poi integrato dal D.Lgs. n. 113/2007, mediante il richiamo al contenimento dei consumi energetici e delle risorse ambientali dell'opera o del prodotto.

254 Si v. R. De Nictolis e P. De Nictolis, *I criteri di selezione delle offerte*, in *Trattato sui contratti pubblici*, cit., vol. II, *L'organizzazione, la programmazione, i soggetti ammessi alle procedure di affidamento*, 2123-2124. Sembra aderire a questa tesi anche H. SIMONE, *op. cit.*, 651.

255 In tal senso, R. Caranta, *I contratti pubblici*, in *Sistema del diritto amministrativo italiano*, diretto da F.G. Scoca, F. A. Roversi Monaco, G. Morbidelli, Torino, 2004, 367, ad avviso del quale non è legittimo il ricorso a criteri sociali, qualora gli stessi abbiano per scopo di favorire le imprese stabilite in un determinato territorio.

comunitario, ma che incidono su vari aspetti attinenti alla regolamentazione nazionale dei servizi pubblici locali. Assumono rilievo, in particolare, alcune definizioni comunitarie come quella di servizi di interesse economico generale (si v. l'art. 86, par. 2 T.C.E., l'art. 16 T.C.E., l'art. 36 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE), quella di servizio di interesse generale, quella di servizio universale, che hanno una portata trasversale limitata a determinati ambiti, non sono coincidenti con alcuna nozione interna di servizio pubblico e alle quali si ricollega l'applicazione soltanto di alcuni principi e regole.

Il diritto comunitario ha inoltre imposto di distinguere i servizi che hanno rilevanza economica da quelli che ne sono privi – distinzione recepita anche dal legislatore italiano con l'art. 14, D.L. n. 269/2003, conv. con modif. dalla legge n. 326/2003 – sulla base del rilievo che soltanto i primi sono sottoposti al rispetto delle regole e dei principi posti a tutela della concorrenza.

Occorre però tener presente che la distinzione tra servizi aventi o meno rilevanza economica non è sovrapponibile né a quella 'comunitaria' tra servizi di interesse economico generale e servizi di interesse generale, né a quella 'interna' tra servizi economico-produttivi e servizi alla persona e alla comunità²⁵⁶.

Nel diritto positivo italiano e comunitario non è dato, tuttavia, rinvenire la definizione dei tratti caratterizzanti le attività a rilevanza economica. A fronte di tale lacuna dell'ordinamento un ruolo suppletivo, di tipo pretorio, è stato svolto dalla Corte di Giustizia, essendo la medesima rilevante per il diritto comunitario.

La questione della rilevanza economica o meno di un'attività è cruciale anche per comprendere se e fino a che punto il diritto comunitario possa incidere sulla regolamentazione interna di servizi pubblici come quelli sociali o alla persona e alla comunità, la cui disciplina è, tradizionalmente, considerata rientrando tra le prerogative esclusive degli Stati nazionali, in ragione delle peculiarità che connotano tali servizi.

Detta questione, ai fini che qui rilevano, va impostata con riferimento all'evoluzione della nozione di servizi di interesse generale – nel cui novero sono stati sempre considerati i servizi sociali da intendersi in senso ampio – ricostruita attraverso una serie di documenti elaborati dalla Commissione europea, che, oltre a sintetizzare la posizione di tale istituzione comunitaria, recepiscono gli orientamenti della giurisprudenza comunitaria in argomento e delineano alcune possibili linee di sviluppo future della medesima.

Nella prima Comunicazione della Commissione europea sui servizi di interesse generale del 1996²⁵⁷ si escludeva, in particolare, che l'ex art. 90 Tr. Ce trovasse applicazione con riferimento alle attività non economiche, tra le quali erano comprese, in via esemplificativa, anche quelle attinenti ai servizi scolastici e ai servizi della previdenza sociale.

Nella successiva Comunicazione del 2001²⁵⁸, la Commissione sottolineava che erano da ascrivere nella categoria dei servizi di interesse generale privi di rilevanza economica le attività che costituiscono una prerogativa intrinseca dello Stato (come ad es. la sicurezza interna ed esterna, la giustizia), nonché le attività non lucrative basate sul principio di solidarietà, "le cui prestazioni non sono proporzionali all'importo dei contributi obbligatori" (come ad es. nel caso dei servizi inerenti ai settori dell'istruzione e della previdenza), con riferimento alle quali non potevano trovare applicazione le disposizioni comunitarie a tutela della concorrenza e del mercato. Ciò in quanto, come si chiariva nella stessa Comunicazione, i servizi di interesse generale a rilevanza non economica sono

²⁵⁶ Si v. gli artt. 112 ss., D.Lgs. n. 112/1998.

²⁵⁷ Si v. Commissione Ce, Comunicazione sui servizi di interesse generale in Europa, in *GUCE* C/281 del 26.9.1996.

²⁵⁸ Si v. Commissione Ce, (Com 2004-17) del 2001, in *GUCE*, 19.12.2001.

collegati alle funzioni di benessere e di protezione sociale, le quali rientrano nella competenza esclusiva delle autorità nazionali e regionali.

Questa posizione è stata, peraltro, ribadita nel Libro verde sui servizi di interesse generale del 2003²⁵⁹, nel quale si è anche posto in rilievo come, in linea con la giurisprudenza della Corte di giustizia, debba riconoscersi, anzitutto, rilevanza economica a tutte le attività che si concretino nell'offerta di beni e servizi in un dato mercato, e, in secondo luogo, che se, per un verso, può non esserci un mercato per la fornitura alla popolazione di particolari servizi, per l'altro, potrebbe individuarsi un mercato a monte, vale a dire un mercato nel quale le imprese contrattano con l'autorità pubblica la fornitura di tali servizi, ed in relazione al quale non possono che valere le regole del mercato interno, della concorrenza e degli aiuti di Stato.

Con l'intento di approfondire alcune delle questioni che, anche dopo la pubblicazione del Libro verde, rimanevano controverse, la Commissione europea, nel 2004, ha emanato il Libro bianco sui servizi di interesse generale²⁶⁰, nel quale sono considerati in modo specifico i servizi sociali e quelli sanitari. In tale documento comunitario – ove vengono, tra l'altro, individuati quali caratteri peculiari dei servizi sociali di interesse generale, "la solidarietà, il servizio volontario e l'inclusione delle categorie vulnerabili" – si traccia un'interessante distinzione tra "le funzioni e gli obiettivi in materia sociale e sanitaria", da ascrivere alla competenza degli Stati membri, e "i mezzi di erogazione e finanziamento", cui si estende l'applicazione del diritto comunitario.

Il quadro dei documenti della Commissione, rilevanti ai fini della questione in esame, è, da ultimo, completato dalla Comunicazione "sui servizi sociali di interesse generale nell'Unione Europea" del 26 aprile 2006²⁶¹, ove si chiarisce che, oltre ai servizi sanitari, esistono due grandi categorie di servizi sociali: a) "i regimi obbligatori previsti dalla legge e i regimi complementari di protezione sociale, con vari tipi di organizzazioni (mutue o regimi professionali), che coprono i rischi fondamentali della vita"; b) "altri servizi essenziali prestati direttamente al cittadino", i quali svolgono "un ruolo preventivo e di coesione sociale, forniscono un aiuto personalizzato per facilitare l'inclusione nella società e garantire il godimento dei diritti fondamentali". Si tratta, peraltro, secondo la Commissione di attività che, ancorché non costituiscano, dal punto di vista giuridico, una categoria distinta da quella dei servizi di interesse generale, rappresentano i "pilastri della società e dell'economia della Comunità, grazie principalmente al loro contributo a diversi obiettivi e valori essenziali per la Comunità, quali il raggiungimento di un elevato livello occupazionale e di protezione sociale, un elevato livello di protezione della salute, la parità fra gli uomini e le donne e la coesione economica, sociale e territoriale".

Ma ancor più significativa, sotto il profilo dell'analisi giuridica che qui si conduce, appare l'individuazione degli elementi che connotano il "carattere specifico" dei servizi sociali di interesse generale, che corrispondono alle specifiche missioni di interesse generale individuabili dalle autorità nazionali. In particolare, deve riscontrarsi, indicativamente, la sussistenza di una o più delle seguenti "condizioni di organizzazione" dei servizi sociali: a) il fatto di operare "in base al principio di solidarietà, necessario in particolare in caso di mancata selezione dei rischi o in caso di mancanza, a livello individuale, di un'equivalenza fra versamenti e prestazioni"; b) il fatto di avere "un carattere globale e personalizzato, che integra la risposta ad esigenze diverse in modo da garantire

259 Si v. Commissione Ce, "Libro verde sui servizi di interesse generale" (Com 2003-270) del 21 maggio 2003.

260 Si v. Commissione Ce, Comunicazione del 12 maggio 2004, recante il Libro bianco sui servizi di interesse generale (Com 2004 – 374).

261 Si v. Commissione Ce, Comunicazione del 26 aprile 2006, recante "Attuazione del programma comunitario di Lisbona: i servizi sociali d'interesse generale nell'Unione europea", (Com 2006-177).

i diritti fondamentali e tutelare le persone più vulnerabili"; c) l'assenza di uno "scopo di lucro"; d) "la partecipazione di volontari"; e) la sussistenza di "un forte radicamento connesso a tradizioni culturali (locali)"; f) il fatto che si determinino "rapporti complessi e diversificati fra coloro che forniscono il servizio e i beneficiari, che non rientrano nell'ambito di un "normale" rapporto fornitore/consumatore e che richiedono la partecipazione finanziaria di terzi".

Questione centrale affrontata in questa Comunicazione è anche quella della distinzione tra servizi di interesse generale a carattere economico e non economico. Al riguardo, la Commissione oltre a riprendere alcune delle statuizioni più significative, contenute nelle decisioni della Corte di Lussemburgo, su cosa debba intendersi per attività economica, rileva come "la quasi totalità dei servizi prestati nel settore sociale debba essere ritenuta "un'attività economica" conformemente agli articoli 43 e 49 del Trattato Ce" – riguardanti, rispettivamente, la libertà di stabilimento e la libera prestazione dei servizi – tenuto conto che il Trattato Ce non esige che il servizio venga pagato direttamente da coloro che ne beneficiano. Da ciò consegue, in particolare, che, essendo gli Stati membri liberi di definire missioni di interesse generale e di stabilire i principi organizzativi, le autorità pubbliche sono tenute, non soltanto a rendere esplicite le missioni riguardanti il singolo servizio sociale, ma anche a chiarire, ex art. 86, par. 2, Tr. Ce, "la corrispondenza fra gli oneri o gli obblighi connessi alla missione e le limitazioni all'accesso al mercato che ritengono necessarie "per permettere all'ente sociale incaricato di funzionare, al di là della definizione di missione al medesimo attribuita. In altri termini, essendo i servizi sociali tendenzialmente servizi a carattere economico, occorre garantire la compatibilità delle modalità organizzative col rispetto delle regole e dei principi comunitari, segnatamente quelli che sanciscono la libertà di stabilimento, la libera prestazione di servizi, la tutela della concorrenza. Deroghe, sono possibili, ma soltanto laddove le autorità nazionali individuino, in condizioni di trasparenza e "senza abusare della nozione d'interesse generale", specifiche missioni connesse ai "caratteri peculiari" che rivestono i servizi sociali. In questa prospettiva, debbono valutarsi anche le ipotesi in cui lo Stato membro ritenga necessario intervenire a regolamentare il mercato per garantire il raggiungimento di obiettivi sociali d'interesse generale. Le misure rivolte a regolamentare il mercato – come ad es. l'obbligo di acquisire un'autorizzazione per espletare il servizio – debbono trovare giustificazione, a norma degli artt. 43 e 49 Tr. Ce, come i giudici comunitari hanno più volte riconosciuto, in obiettivi, non discriminatori, comunicati in anticipo motivi imperativi di interesse generale, che ben possono essere individuati in obiettivi in materia di politica sociale.

La Commissione sottolinea altresì che, nonostante gli sforzi compiuti dalla Corte di Giustizia e dalle istituzioni comunitarie, la nozione di "attività economica" continua a costituire "una fonte di incertezza" per le autorità pubbliche e gli operatori dei servizi sociali di interesse generale²⁶².

262 Si v. Commissione Ce, Comunicazione del 26 aprile 2006, § 2.1., cit. D'altra parte, sono diversi i criteri utilizzati dai giudici comunitari per determinare la rilevanza economica di un'attività. In alcuni casi, tali giudici hanno utilizzato un criterio c.d. comparativo, nel senso che si è ravvisato il carattere economico di certe attività nel fatto che queste non fossero sempre state, né fossero "necessariamente, esercitate da enti pubblici" o da determinate organizzazioni, (si v. ad es. Corte Giustizia Ce, sent. 23 aprile 1991, in causa C-41/90, sent. 25 ottobre 1991, in causa C-475/99, in <http://www.curia.europa.eu>), i.e: potessero essere svolte anche da operatori privati. Detto criterio porta, tendenzialmente, a ricondurre alla nozione di attività a carattere economico tutte le attività che possano essere espletate da un ente a scopo di lucro (in tal senso si v. le Conclusioni dell'avvocato generale Jacobs, relative, rispettivamente, a Corte Giustizia Ce, sent. 25 ottobre 2001, in causa C-475/99 e sent. 16 marzo 2004, nelle cause riunite C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01, in <http://www.curia.europa.eu>. In altri casi, invece, si è fatto ricorso al criterio della partecipazione ad un mercato o dell'esercizio di un'attività in un contesto di mercato. Se dunque ciò che rileva è che l'attività consista nell'offrire beni o servizi su un mercato (si v. in tal senso, ad es. Corte Giustizia Ce, sent. 12 settembre 2000, nelle cause riunite C-180/98, C-181/98, C-182/98, C-183/98 e C-184/98, nonché sent. 19 febbraio 2002, in causa C-309/99, in <http://www.curia.europa.eu>.) a rilevare non è più tanto il fatto che l'attività possa essere espletata da operatori privati, quanto che essa sia svolta in condizioni di mercato. Queste ultime poi dovrebbero essere caratterizzate da obiettivi di capitalizzazione in contrapposizione ad esigenze

Non rimane dunque che prendere atto – come del resto sottolinea anche il giudice delle leggi italiano, attingendo al Libro verde sui servizi di interesse generale – che, se la distinzione tra attività economiche e non economiche “ha carattere dinamico ed evolutivo, cosicché non sarebbe possibile fissare a priori un elenco definitivo e dei servizi di interesse generale di natura “non economica”²⁶³, non può che adottarsi un approccio casistico. Orbene, ancorché detto approccio finisca per rendere incerta l'individuazione dei criteri da utilizzare, non sembra che, nel nostro ordinamento, le amministrazioni pubbliche, nel determinare se un'attività che si intenda assumere come servizio pubblico locale abbia o meno rilievo economico, possano esimersi quanto meno dal valutare le circostanze e le condizioni di erogazione del servizio, sulla base di alcuni parametri, enucleati dagli stessi giudici di Lussemburgo, quali, in particolare: l'assunzione dei rischi connessi all'attività di gestione, il perseguimento di uno scopo di lucro, e l'eventuale finanziamento pubblico²⁶⁴.

Per le riferite ragioni, i legislatori nazionali e regionali, allorché individuino determinati criteri al fine di stabilire la rilevanza economica o meno di un'attività di servizio pubblico, dovranno comunque tener conto dell'evoluzione della stessa nozione in ambito comunitario.

Per vero, la rilevanza economica o meno di un'attività, in mancanza di più precisi criteri di riferimento, nell'attuale fase, è da porsi essenzialmente in relazione alle modalità di gestione del servizio prescelte dall'ente locale. In altri termini, detta rilevanza sussiste allorché l'attività sia espletata dal gestore a fronte di un corrispettivo remunerativo versato dall'ente locale²⁶⁵. A prescindere dal fatto che si tratti di un servizio c.d. economico-produttivo (ad es. un servizio a rete), ovvero di un servizio alla persona (ad es. un servizio sociale) e dalla misura dei finanziamenti pubblici previsti, siffatta rilevanza viene a dipendere dalla possibilità che si determini un mercato²⁶⁶, per la cui sussistenza è necessario, in definitiva, che l'attività espletata dal gestore sia potenzialmente redditizia.

Tuttavia, come ha rilevato la Corte costituzionale, l'intervento del legislatore statale, essendo limitato, alla materia-funzione della tutela della concorrenza, ex art. 117, comma 2, lett. e Cost., non può estendersi fino a disciplinare servizi che non sono qualificabili come attività economiche. Ciò in ragione del fatto che tali servizi sono sottratti all'osservanza delle regole poste a tutela della concorrenza, non essendo configurabile, con riferimento ai medesimi, la sussistenza di un mercato. Ne consegue che spetta alle Regioni disciplinare i servizi privi di rilevanza economica, fermo restando che, in mancanza di una normativa regionale, le modalità di gestione di tali servizi sono individuate dagli enti locali²⁶⁷.

Appare, peraltro, sufficientemente acquisito che le autorità pubbliche, ancorché siano libere di pre-

di solidarietà. Tuttavia, deve altresì rilevarsi come la Corte di Giustizia, a seconda del settore considerato, abbia utilizzato diversi parametri per misurare il grado di solidarietà nella fornitura di un servizio.

263 Si v. Corte cost., sent. n. 272/2004, in <http://www.cortecostituzionale.it>.

264 Gli indicati criteri, enucleati da Corte Giustizia Ce, sent. 22 maggio 2003, in causa C-18/2001, in www.curia.europa.eu, sono richiamati anche da Corte cost., sent. n. 272/2004.

265 Si v. sul punto G. CAIA, *I servizi sociali degli enti locali e la loro gestione con affidamento a terzi. Premesse di inquadramento*, in <http://www.giustizia-amministrativa.it>.

266 Si v. Corte Giustizia Ce, sent. 12 settembre 2000, nelle cause C-180/98 e C-184/98, sent. 25 ottobre 2001, in causa C-475/99, in <http://www.curia.europa.eu>, ove si afferma, da un lato, che “ nel contesto del diritto della concorrenza, la nozione di impresa comprende qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalla sua modalità di finanziamento”, e, dall'altro, che costituisce “attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato”. Si v., da ultimo, anche Corte Giustizia Ce, sent. 16 marzo 2004, in C-244/94 in www.curia.europa.eu.

267 Come sottolinea, in particolare, il giudice delle leggi (si v. Corte cost., n. 272/2004), per i servizi locali, “ che, in relazione al soggetto erogatore, ai caratteri ed alle modalità della prestazione, ai destinatari, appaiono privi di “rilevanza economica”, ci sarà dunque spazio per una specifica ed adeguata disciplina di fonte regionale ed anche locale “.

figurare determinate attività di servizio pubblico come non economiche (ad es. quelle socio-assistenziali), incontrano il limite rappresentato dal carattere dinamico ed evolutivo della distinzione tra attività economiche e non economiche²⁶⁸. In definitiva, deve ritenersi che, negli ordinamenti interni, le autorità pubbliche siano legittimate a considerare le attività ascrivibili alla categoria dei servizi di interesse generale come non economiche, e dunque sottratte al rispetto delle regole poste a tutela della concorrenza, soltanto allorché, sulla base di elementi oggettivi, da valutarsi caso per caso, non sia quanto meno realizzabile una concorrenza per il mercato.

Quando, invece, i servizi sociali di interesse generale abbiano carattere economico – che, salvo prova contraria, è da presumersi nella generalità dei casi, come si riconosce nella Comunicazione del 2006 – le autorità pubbliche sono chiamate ad individuare le missioni di interesse generale di tali servizi, ex art. 86, par. 2 Tr. Ce, che consentono di contemperare l'applicazione delle regole e dei principi a tutela del mercato e della concorrenza con le peculiarità proprie dei servizi sociali, in coerenza con gli obiettivi di coesione sociale che i medesimi intendono garantire²⁶⁹.

268 Si v. Corte cost. 27 luglio 2004, n. 272. Pertanto, se la distinzione tra attività economiche e non economiche ha carattere dinamico ed evolutivo, non sembra che sia "possibile fissare a priori un elenco definitivo dei servizi di interesse generale di natura "non economica"". Di talché, desta perplessità la delibera della Giunta Em. Rom. n.772/2007, in www.regione.emilia-romagna.it, che, in attuazione dell'art. 38, L.R. n.2/2003, ha qualificato determinati servizi alla persona – il cui espletamento è sottoposto al rilascio di apposita autorizzazione e ad accreditamento – come privi di rilevanza economica, sul presupposto che sarebbero connotati da "un finanziamento pubblico prevalente o da scopi solidaristici o da bisogni di cura e dall'adeguatezza, dalla flessibilità e dalla personalizzazione degli interventi". Non può sfuggire, infatti, che la rilevanza economica di un'attività sussiste allorché sia comunque previsto un corrispettivo per il servizio erogato, quand'anche questo sia interamente versato al gestore dall'amministrazione affidante. Inoltre, laddove enti pubblici ed enti privati esercitino la stessa attività può esservi tra i medesimi una concorrenza, sia pure limitata e circoscritta (si v. Corte Giustizia Ce, sent. 23 aprile 1991, in causa C-41/90). Da ultimo, può osservarsi che un sistema basato sull'accREDITAMENTO dei soggetti gestori, per quanto temperato dalla previsione di quote di prestazioni erogabili agli utenti, è da reputarsi ordinato alla realizzazione, sia pure graduale e inizialmente limitata, di un mercato competitivo.

269 In tal senso A. Albanese, *Diritto all'assistenza e servizi sociali. Intervento pubblico e attività dei privati*, Milano, 2007, 320-321.

4_Conclusioni

4.1. Alcune considerazioni conclusive

Nell'indagine che si è condotta si è partiti da un'analisi delle normative più significative riguardanti gli enti *non profit*, nelle quali sono rinvenibili riferimenti a concetti quali quelli di "utilità sociale", di "solidarietà sociale", di "interesse generale".

In presenza di una disciplina di diritto comune che non determina né le attività che possono essere espletate, né tanto meno definisce le finalità perseguibili dagli enti non lucrativi, la scelta è, in particolare, caduta, per un verso, su normative speciali riguardanti enti del Terzo settore, quali quella degli enti di promozione sociale e quella delle fondazioni di origine bancaria, e, per l'altro, su discipline che, ancorché non creino nuove figure soggettive, impongono agli enti che intendano acquisire una determinata "qualifica" di conformare l'atto costitutivo e lo statuto ad una serie di criteri e regole particolari (è il caso della disciplina delle Onlus e di quella dell'impresa sociale).

Con l'intendimento di ricostruire sul piano sistematico le coordinate di riferimento di un concetto generale quale quello di "utilità sociale", nell'analisi del diritto positivo – delimitata all'ambito testé indicato – si è cercato di desumere alcuni elementi caratterizzanti detta nozione, ovvero di individuare delle "invarianti".

Il risultato cui si è pervenuti è, da questo punto di vista, negativo, poiché i criteri individuati dalle normative considerate sono molteplici, variamente combinati tra loro e mirano a promuovere, secondo differenti impostazioni, il perseguimento di obiettivi considerati meritori sotto il profilo sociale o collettivo.

Nella legislazione esaminata possono considerarsi dati di fondo ormai acquisiti, per un verso, la traduzione, sul piano organizzativo interno, del carattere non lucrativo dell'ente, nei termini del rispetto del principio, di matrice anglosassone, del "*non distribution constraint*", per l'altro, il fatto che al perseguimento di finalità di utilità sociale o solidaristiche possono essere ordinati tanto enti non lucrativi erogativi (ad es. le associazioni di promozione sociale), quanto imprese *non profit* (ad es. le imprese sociali, le cooperative sociali).

Più in generale, è stato evidenziato nel Libro bianco sul Terzo settore, come vada profilandosi una più chiara distinzione, dal punto di vista normativo, da un canto, tra soggetti e attività, e, dall'altro, tra soggetti e finalità²⁷⁰.

Occorre, però, altresì rilevare come il perseguimento di finalità di utilità sociale o solidaristiche²⁷¹ sia "garantito", nelle discipline che attribuiscono una "particolare qualifica" ai soggetti *non profit* (è il caso della normativa sulle Onlus e di quella sull'impresa sociale), oltre che dal rispetto di certi requisiti strutturali o organizzativi, dal fatto di espletare l'attività o in settori tassativamente determinati dalla legge, considerati "meritori", ovvero a beneficio di determinate tipologie di soggetti svantaggiati.

270 Si v. Libro bianco sul Terzo settore, a cura di, R. Cartocci e F. Maconi, Bologna, 2006, 81.

271 L'utilizzo di entrambi i termini è dovuto alla confusione, dal punto di vista lessicale, tra tali finalità, derivante dal fatto che le stesse, in alcuni casi, (basti pensare alla disciplina delle onlus) sono dalla legge assimilate.

E' stato, peraltro, sottolineato nel Libro bianco sul Terzo settore come, da un lato, il concetto di utilità sociale sia "di difficile definizione", nonché soggetto "ad ampi margini di arbitrarietà", e, dall'altro siano rinvenibili nel diritto positivo quattro principali criteri che possono essere variamente intrecciati, segnatamente: quello di "eterodestinazione delle attività; quello della "natura pubblica o privata dei beni e/o delle attività realizzate, espresse in beni e/o servizi"; quello incentrato sulle "caratteristiche, più o meno svantaggiate, dei beneficiari dei servizi"; quello fondato sul "riconoscimento pubblico che un'attività ha ottenuto", cui si correla un sostegno finanziario pubblico²⁷².

Si può notare ancora come, nell'analisi che qui si è condotta, emerga che nella disciplina delle onlus la qualificazione di attività ordinate a fini di solidarietà sociale è individuata sulla base di differenti criteri – quello secondo cui se ne ravvisa la sussistenza in ragione del fatto che l'attività reca un beneficio alla collettività (attività espletate in alcuni settori istituzionali, mentre con riferimento agli altri è individuabile un sottocriterio) e quello in base al quale deve recarsi un beneficio a soggetti che si trovano in una condizione di svantaggio (attività direttamente connesse a quelle istituzionali); il perseguimento di dette finalità di solidarietà sociale, al contempo, consente di realizzare uno scopo mutualistico.

Nel caso delle associazioni di promozione sociale si stabiliscono alcuni criteri di carattere organizzativo o strutturale – quali quelli volti a garantire il rispetto dei principi di democraticità, di uguaglianza ed elettività delle cariche associative, nonché l'obbligo di avvalersi in via prevalente delle attività prestate in forma volontaria, libera e gratuita dai propri associati – ma sotto il profilo funzionale si stabilisce soltanto che possono essere destinatari dell'attività di utilità sociale tanto soggetti terzi quanto gli associati.

Ben più articolata è la disciplina sull'impresa sociale – sui cui molteplici aspetti critici non è il caso di soffermarsi in questa sede – nella quale le attività di "utilità sociale di interesse generale" sono individuate sulla base di due criteri: quello della meritorietà dei settori che sono tassativamente indicati; quello della meritorietà derivante dal beneficio arrecato a soggetti svantaggiati (che possono essere soggetti terzi o soci), sotto il profilo del loro inserimento lavorativo. Tale normativa finisce dunque per associare il criterio dell'eterodestinazione delle attività con quello "mutualistico esterno" o "altruistico-solidaristico".

Il quadro poi si complica, laddove si consideri che all'eterogeneità dei criteri testé indicati si somma quella derivante dalle altre qualifiche acquisite: è il caso, ad esempio, delle società cooperative che siano Onlus e intendano acquisire anche la qualifica di impresa sociale.

Il criterio dell'eterodestinazione delle attività nei settori meritori indicati dalla legge è il criterio prescelto nella disciplina sulle fondazioni di origine bancaria, la quale, tuttavia, non consente la realizzazione altresì di scopi mutualistici. Peraltro, ancorché detta normativa stabilisca che le fondazioni di origine bancaria sono tenute a perseguire "esclusivamente" finalità di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico in determinati settori, non determina i criteri volti ad identificare le finalità di utilità sociale perseguibili, né tanto meno prescrive che siano le fondazioni stesse ad individuare, in sede statutaria, gli specifici scopi di utilità sociale e i beneficiari della medesima, di talché non si va oltre la generica indicazione della meritorietà dei settori di intervento.

Peraltro, se si considerano i sistemi di controllo sulle attività espletate, previsti dalle normative analizzate, si vede come essi siano il riflesso, per certi versi, dell'eterogeneità dei criteri indicati, e, per altri, del fatto che risultino indeterminati i modi e le forme di valutazione dei benefici

sociali/collettivi prodotti. Ciò che rileva, tanto nei controlli esercitati *ex ante* (si pensi a quelli finalizzati all'attribuzione di una determinata qualifica), quanto in quelli *ex post* (si pensi a quelli incentrati sull'attività espletata che deve essere limitata a determinati settori, ovvero essere finalizzata a beneficio di soggetti svantaggiati), è, infatti, essenzialmente il rispetto, da parte delle organizzazioni non lucrative, dei vari requisiti di carattere organizzativo/strutturale, nonché di tipo funzionale che siano prescritti dalla normativa speciale.

Manca, in definitiva, nell'ordinamento positivo italiano, come si è posto in rilievo, una precisa definizione di scopi di utilità sociale che sia equiparabile a quella di scopi *charitable*, propria di alcuni sistemi di *common law*, e, soprattutto, un'autorità con i poteri ed il carattere di indipendenza della *Charity Commission*, che vigili sull'effettivo ed esclusivo perseguimento di finalità utilità sociale (*charitable*).

Pur con tutti i limiti che la nozione di scopi *charitable* può presentare in tali ordinamenti, essa, quanto meno nel richiedere che l'attività sia sottoposta al "*public benefit test*", ha il pregio di investire l'organismo di controllo della valutazione in concreto dei benefici conseguibili dalla collettività o da una parte consistente della stessa, posto che i beneficiari non possono essere identificati negli appartenenti ad un gruppo limitato di persone, senza che vi sia una ragionevole giustificazione.

Si è però osservato, criticamente, che il criterio incentrato sulla nozione di scopi *charitable*, (i.e.: il criterio dell'eterodestinazione "pura", cioè quello che non ammette commistioni tra scopi esclusivamente altruistici e quelli mutualistico/altruistici), proprio di tali sistemi, finisce per disincentivare (considerandole meno meritorie) quelle attività che sono basate sul *self help* di persone in difficoltà²⁷³.

Non si considera però che sarebbe forse meglio distinguere, sul piano normativo, i due tipi di attività senza creare "forzate" commistioni che finiscono per generare confusione sia sul piano della valutazione della meritevolezza dei fini perseguiti, sia su quello dei controlli, che non risultano idonei ad effettuare al contempo una duplice differente verifica, sia su quello delle modalità e delle forme di coinvolgimento dei beneficiari. Non si tratta di discriminare, ma piuttosto di considerare in modo distinto criteri tra loro eterogenei, che non sembrano assimilabili in quanto presuppongono un diverso approccio valutativo: in un caso beneficiaria è la collettività intera o una parte consistente della stessa, nell'altro, l'apporto solidaristico è fornito a persone svantaggiate, che ben possono essere gli associati o i soci della stessa organizzazione non lucrativa.

In ultima analisi, dalla disamina delle normative considerate emerge: a) che diversi sono i criteri per individuare le finalità e le attività di utilità sociale; b) che detti criteri eterogenei sono, in alcuni casi, tra loro parificati dalla legge (si v. la disciplina delle Onlus e quella dell'impresa sociale); c) che fini esclusivamente altruistici, che impongono una etero-destinazione dell'attività, sono spesso associati a fini mutualistico/altruistici (come nel caso delle imprese sociali e delle cooperative sociali); d) che il sistema dei controlli previsti non si presta ad effettuare verifiche incentrate sull'applicazione di criteri tra loro eterogenei, ma artatamente dalla legge parificati, in quanto non possono che basarsi su differenti metodi valutativi; e) che mancano gli strumenti per "misurare" l'utilità sociale prodotta, se si eccettua il bilancio sociale, considerato, fino ad ora, un valido supporto più che altro sul piano dell'auto-valutazione che può essere effettuata dalla singola organizzazione non lucrativa; f) che il coinvolgimento dei beneficiari e dei lavoratori a livello di decisioni che devono essere adottate nell'ambito dell'organizzazione, quanto meno relativamente alle questioni che incidono direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni e dei servizi prodotti o scambiati, avviene (soltanto nelle imprese sociali), senza che la legge imponga l'adozione di un preciso modello, sulla

273 In tal senso si v. ancora il Libro bianco sul Terzo settore, cit., 86 s.

base di autonome scelte – attraverso le quali debbono dunque individuarsi le specifiche modalità e forme di detto coinvolgimento –, che sono espressione dell'autonomia organizzativa privata dell'organizzazione stessa.

Ne deriva, in definitiva, un quadro estremamente disarticolato e frammentario, il quale induce a ricostruire le coordinate di riferimento del concetto di utilità sociale/solidarietà sociale sulla base soltanto degli elementi che si possono trarre dalla normativa speciale di volta in volta considerata.

D'altra parte, anche dalle decisioni della Corte costituzionale sulla clausola generale dell'utilità sociale, di cui all'art. 41 Cost., si desume che spetta al legislatore valutare ciò che corrisponde all'utilità sociale e ciò che risulta in contrasto con la stessa, quantunque sia rimessa alla Consulta l'individuazione dei fini contemplati dalla legge e la valutazione dell'idoneità e dell'adeguatezza dei mezzi previsti a perseguirli. Sulla base di tali premesse, la Corte costituzionale è poi pervenuta, come si è visto, alla conclusione circa la piena fungibilità tra i concetti di "utilità sociale", di "bene comune", di "benessere sociale", di "interesse generale", di "interesse pubblico". Conclusione, quest'ultima che conferma come il concetto di utilità sociale sia poliedrico e di difficile delimitazione, in ragione della relatività che lo connota.

Per quanto concerne i tentativi della dottrina di individuare i tratti che dovrebbero caratterizzare enti a "scopo di utilità sociale" o enti "di interesse generale", può solo rilevarsi come essi siano fondamentalmente dettati dall'esigenza di pervenire ad una chiara distinzione sul piano delle finalità perseguite tra questi e gli enti non lucrativi di cui al libro I, titolo II del codice civile. Più precisamente, alla disciplina speciale (in quanto diversa da quella codicistica) del "soggetto" dovrebbe corrispondere, secondo le riferite impostazioni, una specifica disciplina dell'"attività" e dei "controlli", in ragione della maggiore meritorietà delle finalità da perseguire.

Interessanti spunti di riflessione offre poi la prospettiva della considerazione, a livello comunitario, di aspetti e finalità sociali. A questo riguardo, si è, in particolare, osservato come la possibilità da parte delle amministrazioni pubbliche di considerare esigenze e finalità sociali nell'affidamento di appalti pubblici non possa certo considerarsi un risultato cui si è pervenuti in tempi recenti. Anche prima, infatti, dell'adozione delle direttive 2004/17/Ce e 2004/18/Ce, i giudici di Lussemburgo consideravano compatibili col diritto comunitario quelle clausole dei bandi di gara che attribuivano un determinato rilievo a condizioni relative ad esigenze sociali, nonché alla tutela della salute e dell'ambiente, sempre che dette clausole fossero espressamente menzionate nel bando di gara o nel capitolato d'oneri, fosse individuabile un collegamento delle medesime con l'oggetto dell'appalto, e risultassero rispettati tutti i principi fondamentali del diritto comunitario.

Nel recente Codice dei contratti pubblici, che recepisce le predette direttive, talune disposizioni fanno riferimento, in modo espresso, come si è evidenziato, a criteri ispirati ad "esigenze sociali". Mentre alcune di queste attengono all'aggiudicazione di appalti sia sopra che sotto soglia, altre riguardano le modalità di esecuzione dei contratti pubblici.

Si è altresì rilevato come sia andata sgretolandosi, in ambito comunitario, la concezione fortemente radicata negli Stati nazionali, secondo cui i servizi sociali sono servizi di interesse generale a carattere non economico. Ciò essenzialmente per l'affermarsi di un orientamento, ben espresso nella Comunicazione della Commissione del 2006, che, prescindendo dai diversi criteri utilizzati dai giudici comunitari per individuare la natura economica di un'attività, considera, di regola, i servizi sociali di interesse generale come aventi rilevanza economica, dal momento che ciò che rileva è la possibilità che si determini un mercato, la cui sussistenza dipende, in buona sostanza, dal fatto che l'attività espletata dal gestore sia potenzialmente redditizia. Detta rilevanza, allo stadio attuale dell'evoluzione giurisprudenziale, è da reputarsi sussistente ogni qual volta l'attività sia espletata dal gestore secondo un criterio di economicità, nel senso che al medesimo potrebbe essere versato anche

un corrispettivo remunerativo dal soggetto pubblico affidante, posto che il diritto comunitario non richiede che il servizio sia pagato direttamente da coloro che ne beneficiano. Il che non impedisce agli Stati membri di continuare a considerare alcuni servizi come privi di rilevanza economica – con la conseguenza che non risulteranno applicabili ai medesimi le regole e i principi posti a tutela del mercato e della concorrenza – ma soltanto nei casi in cui non sia oggettivamente realizzabile una concorrenza per il mercato.

In tutti gli altri casi, ovvero laddove i servizi sociali di interesse generale abbiano carattere economico, le autorità pubbliche possono definire missioni di interesse generale, ai sensi dell'art. 86, par. 2 Tr. Ce, correlate alle specificità proprie dei servizi sociali. Tuttavia, se certamente rimane una prerogativa delle autorità pubbliche quella di determinare le misure di regolamentazione del mercato, nonché di definire le priorità degli interventi e degli obiettivi da perseguire ai fini della garanzia dei diritti e della dignità della persona²⁷⁴, le medesime – in sede di valutazione della compatibilità delle modalità della missione d'interesse generale con le regole di accesso al mercato – sono tenute a precisare "la corrispondenza fra gli oneri o gli obblighi connessi alla missione e le limitazioni all'accesso al mercato"²⁷⁵, da reputarsi necessarie per il gestore ai fini dell'adempimento della sua missione. In tale quadro va dunque chiarendosi l'affermazione, contenuta nel Libro bianco sui servizi di interesse generale, secondo cui, mentre spetta agli Stati membri definire "le funzioni e gli obiettivi in materia sociale e sanitaria", con riferimento ai "mezzi di erogazione e finanziamento"²⁷⁶ trova applicazione il diritto comunitario.

In termini generali, si può dunque osservare che la considerazione da parte del diritto comunitario di esigenze e finalità di carattere sociale è da porsi in relazione essenzialmente alla valenza assiologica che esse esprimono: quella di contribuire a rafforzare la coesione sociale e la solidarietà tra le persone entro lo spazio comunitario.

Si tratta di valori che impongono un bilanciamento con le libertà economiche e i principi comunitari posti a tutela del mercato e della libera concorrenza, o per meglio dire, proprio perché ordinati a garantire i diritti sociali fondamentali e la dignità delle persone (destinatari/beneficiari delle attività), si riconosce alle autorità nazionali la possibilità di farli prevalere sui primi, sia pure entro certi limiti (tra cui, *in primis*, quello costituito dal rispetto del principio di proporzionalità) e a determinate condizioni.

Si può così notare che, in due ambiti di grande impatto per il diritto amministrativo interno, oltre che di notevole rilevanza sul piano finanziario per le amministrazioni pubbliche, quali quello degli appalti pubblici e quello dei servizi alla persona e alla comunità (o, per usare una terminologia più tradizionale, quello dei servizi sociali e dei servizi culturali), per un verso, l'applicazione del diritto comunitario non incontra più ostacoli, e, per l'altro, si sono andate precisando le "condizioni" perché possano trovare protezione, in deroga all'applicazione di regole e principi di matrice economica (*i.e.*: sul mercato interno e sulla concorrenza), quelle esigenze e finalità sociali attinenti alla dignità e al pieno sviluppo della persona umana, che ben possono ricondursi, in linea con la giurisprudenza della Corte costituzionale italiana, ai concetti di "utilità sociale", di "promozione sociale", di "interesse generale".

La determinazione del grado e delle modalità di protezione di tali valori rimane una prerogativa degli Stati membri, ma deve estrinsecarsi in scelte che siano conformi al diritto comunitario.

274 In tal senso A. ALBANESE, *op. ult. cit.*, 321.

275 Si v. ancora Commissione Ce, Comunicazione del 26 aprile 2006, § 2.2.4. cit.

276 Si v. Commissione Ce, Comunicazione del 12 maggio 2004, recante il Libro bianco sui servizi di interesse generale (Com 2004 – 374).

Capitolo III L'esame della legge n. 383/2000 e la relativa attuazione in ambito regionale

1_Gli aspetti maggiormente rilevanti della disciplina delle Associazioni di Promozione Sociale

1.1 La nozione di Associazione di Promozione Sociale – I soggetti e l'ambito di applicazione

L'art. 2 della legge n. 383/2000, nel definire le APS, fornisce una nozione positiva ed una negativa: il secondo comma di detto articolo considera, in termini generali, Associazioni di Promozione Sociale *"le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati"*, mentre i commi secondo e terzo escludono dalla disciplina della legge n. 383/2000 *"i partiti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni dei datori di lavoro, le associazioni professionali e di categoria e tutte le associazioni che hanno come finalità la tutela esclusiva di interessi economici degli associati"*, nonché *"i circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa o che, infine, collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale"*.

Risulta evidente che, per definire le APS, la normativa nazionale faccia riferimento ai vincoli dell'utilità sociale a favore degli associati o di terzi e all'assenza di scopo di lucro. Più in particolare, la valenza sociale di queste organizzazioni deriva dal fatto che esse non sono assimilabili né alle organizzazioni private di mercato, ma nemmeno a quelle formazioni associative senza scopo di lucro, come i partiti o le organizzazioni sindacali, che hanno come finalità esclusiva la tutela degli interessi economici dei propri iscritti. Per quanto riguarda l'ammissione degli associati, le Associazioni di Promozione Sociale, inoltre, non possono prevedere discriminazioni di qualsiasi natura o limitazione in relazione a determinate condizioni economiche degli stessi associati²⁷⁷.

Va inoltre evidenziato che l'art. 2, nell'individuare la figura di APS, adotta un principio basato sulla neutralità della forma giuridica; ed invero, ciò che rileva, ai fini della definizione dell'Associazione di Promozione Sociale è l'attività di utilità sociale concretamente posta in essere – senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli aderenti – a favore degli associati o di terzi, il che prescinde dal vincolo di una determinata e tipizzata veste giuridica e tiene quindi conto delle variegate esigenze degli associati nella volontà di creare – anche alla luce di molteplici variabili come quelle territoriali, culturali, ambientali, sociali ed economiche – la struttura più idonea ad attuare le

²⁷⁷ In tal senso, si veda TAR Lazio, Sez. III Bis, 05/05/2004, n. 3771, secondo cui non si può ipotizzare che *"un organismo sorto, per l'appunto, perché "sia superata ogni forma di discriminazione e sia svolta una politica di pari opportunità" possa essere a sua volta impropriamente ritenuto, esso stesso, come organismo che avrebbe introdotto "un criterio discriminatorio", quasi un "pactum ad excludendum" e non già "ad includendum" teso a raggiungere, nella sua unitarietà, quella promozione di pari opportunità ormai costituzionalmente sancita anche nella sua concreta attuazione mediante l'adozione di "appositi provvedimenti"*.

finalità istituzionali perseguite. In tal senso, all'interno delle APS potranno essere ricomprese sia associazioni riconosciute che non riconosciute.

Più in particolare, le attività espletabili dalle APS nel rispetto della finalità di utilità sociale richiesta dalla legge n. 383/2000, potranno essere molteplici: quelle finalizzate alla promozione politica, sociale e civile della popolazione; allo sviluppo della personalità umana; alla pratica della solidarietà; alla rimozione degli ostacoli che limitano la libertà e l'uguaglianza dei cittadini; alla promozione delle pari opportunità; alla tutela e valorizzazione del patrimonio storico, artistico e ambientale; alla crescita dell'istruzione e dell'educazione permanente; allo sviluppo del turismo sociale; alla diffusione della pratica sportiva.

Per quanto concerne l'assenza del fine di lucro, va precisato che tale finalità non deve riferirsi all'attività delle Associazioni di Promozione Sociale in quanto tali, ma deve sussistere esclusivamente in capo ai singoli associati. La circostanza che le associazioni in questione possano realizzare degli utili risulta confermato dalla stessa legge n. 383/2000, la quale, all'art. 4 - nell'elencare le risorse economiche relative al funzionamento ed allo svolgimento dell'attività dell'associazione - precisa con la lettera f che tali risorse possono essere costituite da *"proventi delle cessioni di beni e servizi agli associati e a terzi, anche attraverso lo svolgimento di attività economiche di natura commerciale, artigianale o agricola, svolte in maniera ausiliaria e sussidiaria e comunque finalizzate al raggiungimento degli obiettivi istituzionali"*. Pertanto, le Associazioni di Promozione Sociale possono realizzare degli utili, ma l'essenziale è che questi non vengano ripartiti fra gli associati²⁷⁸, e che le attività economiche siano poste in essere in maniera non prevalente ed, in ogni caso, volte al perseguimento degli obiettivi istituzionali. Infatti, risulterebbe difficilmente concepibile e del tutto immaginabile la mancanza della finalità di lucro nella realizzazione di un'attività economica di natura commerciale, sebbene espletata in maniera ausiliaria e sussidiaria.

1.2 La costituzione delle Associazioni di Promozione Sociale

Ai sensi dell'art. 3 della legge n. 383/2000 le Associazioni di Promozione Sociale devono costituirsi mediante atto scritto nel quale deve essere indicata la sede legale dell'associazione stessa.

Il medesimo art. 3 stabilisce inoltre alcune analitiche e specifiche condizioni ed obblighi da inserire all'interno dello statuto: la denominazione, l'oggetto sociale dell'associazione, l'attribuzione della rappresentanza legale, i criteri per l'ammissione²⁷⁹ e l'esclusione dei soci, l'indicazione dei loro obblighi e diritti, l'obbligo di rendicontazione con relativa approvazione da parte degli organi statutari, le modalità di scioglimento e di devoluzione del patrimonio a fini di utilità sociale²⁸⁰, l'assenza di fini di lucro, il divieto di distribuzione anche indiretta di utili, l'obbligo di reinvestire l'eventuale

²⁷⁸ Si veda l'art. 3, comma 1, lettera d) della legge n. 383/00, secondo cui nello Statuto deve essere espressamente prevista *"l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette"*. Dello stesso tenore è la successiva disposizione contenuta nella lettera j) del medesimo articolo, la quale prevede l'obbligo di *"devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento, cessazione o estinzione, dopo la liquidazione, a fini di utilità sociale"*.

²⁷⁹ Da evidenziare che, secondo la costante giurisprudenza, il quadro generale della disciplina delle associazioni (riconosciute o meno) è caratterizzato *"dall'assenza di qualsiasi previsione normativa che valga a configurare, a carico di un'associazione, un obbligo di accogliere le domande di ammissione di volta in volta presentate da chi si dimostra in possesso dei requisiti richiesti"*. Pertanto, nell'assenza di qualsivoglia obbligo di tal genere, l'ammissione resta, pur sempre, sia da parte dell'associazione, sia da parte di chi aspiri ad entrarvi, *"un atto di autonomia contrattuale, sicché l'adesione ad un ente già costituito non si sottrae al requisito dell'accordo delle parti, necessario per la conclusione di ogni contratto"* (Cass. n. 3980/97).

²⁸⁰ Circa la devoluzione del patrimonio a fini di utilità sociale, va osservato che si tratta di una particolare finalità non espressamente contemplata dal codice civile, il quale all'art. 16, comma 2 si limita a prevedere che *"l'atto costitutivo e lo statuto possono inoltre contenere le norme relative alla estinzione dell'ente e alla devoluzione del patrimonio"*, senza ovviamente specificare la destinazione di tale devoluzione.

avanzo di gestione in attività istituzionali espressamente previste nello statuto, le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, nonché l'elettività delle cariche associative (salvo deroghe espressamente previste).

Per quanto concerne le modalità di costituzione, la normativa in esame si limita a prevedere la necessità della forma scritta²⁸¹, senza fornire ulteriori specificazioni. E' palese che la costituzione mediante atto pubblico ex art. 2699 codice civile, ossia attraverso un documento redatto - con le richieste formalità - da un notaio o da altro pubblico ufficiale autorizzato ad attribuirgli pubblica fede nel luogo dove l'atto è formato, risulta obbligatoria - ai sensi dell'art. 14 del codice civile - nel caso in cui l'Associazione di Promozione Sociale desideri ottenere il riconoscimento della personalità giuridica. Ovviamente nulla esclude il fatto che anche una APS non riconosciuta possa costituirsi con atto pubblico, sebbene, ciò non sia da ritenersi vincolante.

Per quanto riguarda le APS non riconosciute, l'art. 3 della legge n. 383/2000 non richiede neppure il requisito della scrittura privata autenticata ex art. 2703 del codice civile (quando la sottoscrizione è autenticata da un notaio o da un altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato²⁸²), né quello della scrittura privata registrata (quando la registrazione viene effettuata presso l'Ufficio del Registro²⁸³), evitando così di addivenire ad un ulteriore ed eccessivo appesantimento della disciplina di costituzione dell'associazione.

1.3 La rappresentanza

Secondo l'art. 6, comma 1 della legge n. 383/2000, le Associazioni di Promozione Sociale anche non riconosciute sono rappresentate in giudizio dai soggetti ai quali, secondo lo statuto, è conferita la rappresentanza legale. Viene dunque cristallizzata una disciplina unitaria, che non tiene conto della distinzione tra le due diverse categorie di associazioni (riconosciute e non riconosciute) operata su tale argomento dal codice civile e dal D.P.R. n. 361/2000.

Ed invero, per le associazioni riconosciute l'art. 4, comma 1 del D.P.R. n. 361/00 (Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento di persone giuridiche private) - nel riprendere quanto già previsto dall'abrogato art. 33, comma 2 del codice civile - stabilisce che nel registro delle persone giuridiche deve essere indicato, tra gli altri, "*il cognome, il nome e il codice fiscale degli amministratori, con menzione di quelli ai quali è attribuita la rappresentanza*", mentre in materia di associazioni non riconosciute, l'art. 36, comma 2 codice civile sancisce che le stesse "*possono stare in giudizio nella persona di coloro ai quali, sulla base degli accordi degli associati, è conferita la presidenza o la direzione*".

Tale distinta disciplina risulta giustificata dal momento che negli enti di fatto è assente un meccanismo di pubblicità analogo a quello previsto per le persone giuridiche, con la conseguenza che per quest'ultime le parti processuali saranno in grado - mediante la mera disamina degli atti dell'associazione inseriti nel Registro di cui all'art. 3 del D.P.R. 361/00²⁸⁴ - di avere preventiva

281 In tal senso, non può non vedersi un contrasto con taluni orientamenti giurisprudenziali in materia di associazioni non riconosciute, secondo cui "*l'esistenza di un'associazione non è condizionata ad alcuna formalità e per la sua costituzione non è quindi necessario né l'atto pubblico, prescritto soltanto per il conseguimento della personalità giuridica e neppure l'atto scritto. La circostanza che quest'ultimo sia necessario per procedere alla trascrizione degli acquisti di diritti reali immobiliari, non incide sulla validità di questi ultimi, ma solo sulla loro opponibilità a terzi*" (Cass. n. 410/00).

282 Ai sensi del comma 2 dell'art. 2703 codice civile "*l'autenticazione consiste nell'attestazione da parte del pubblico ufficiale che la sottoscrizione è stata apposta in sua presenza. Il pubblico ufficiale deve previamente accertare l'identità della persona che sottoscrive*".

283 La registrazione consiste nell'annotazione, in apposito registro, dell'atto con l'indicazione del numero progressivo annuale, della data di registrazione, del nome del richiedente, della natura dell'atto e delle somme riscosse.

284 Secondo l'art. 3 del D.P.R. n. 361/00 il registro delle persone giuridiche consta di due parti, l'una generale e l'altra analitica.

cognizione del soggetto (o soggetti) a cui spetta la rappresentanza processuale dell'associazione, mentre nelle associazioni non riconosciute occorrerà in concreto verificare quali siano i legali rappresentanti dell'ente stesso.

Va pertanto evidenziato che per le associazioni non riconosciute, la rappresentanza processuale²⁸⁵ è attribuita *ex lege* a coloro ai quali sono conferiti – per mezzo degli accordi contemplati dall'art. 36 del codice civile – la presidenza o la direzione, quest'ultime da intendersi quali cariche maggiormente rappresentative. Per tale *legitimatio ad processum* non occorre una particolare procura, essendo tale forma di rappresentanza prevista dalla legge stessa. Vale quindi il "criterio dell'inerenza" alla carica di presidente o di direttore (in caso di coesistenza, prevale la prima), conferita secondo le deliberazioni adottate dal consiglio di amministrazione, regolarmente inserite nei relativi verbali, anche senza il rispetto delle forme di pubblicità previste dall'art. 4, comma 2 del D.P.R. 361/00 (che ha sostituito l'art. 34 del codice civile) per le persone giuridiche²⁸⁶.

Tale ampio spazio concesso dalla normativa vigente all'autonomia negoziale degli associati²⁸⁷ risulta invece maggiormente circoscritto dall'art. 6 della legge n. 383/00, il quale – nel prevedere una disciplina unitaria sia per le associazioni riconosciute che per quelle non riconosciute – ha stabilito, anche per le seconde, un criterio di rigida predeterminazione statutaria dei soggetti ai quali conferire anche la rappresentanza processuale. Si tratta probabilmente di una disciplina ispirata a finalità di maggior garanzia e certezza che tiene giustamente conto dei particolari interessi ed equilibri sottostanti alle Associazioni di Promozione Sociale.

1.4 La responsabilità

Il secondo comma dell'art. 6 della legge n. 383/00 stabilisce che *"per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione di promozione sociale, i terzi creditori devono far valere i loro diritti sul patrimonio dell'associazione medesima e, solo in via sussidiaria, possono rivalersi nei confronti delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione"*.

Da tale disposizione si evince che rispetto alle posizioni debitorie l'Associazione di Promozione Sociale risponde innanzitutto con il proprio patrimonio ex art. 2740 del codice civile²⁸⁸, e, solo in via sussidiaria e come ulteriore garanzia a favore dei terzi, con i beni di coloro che hanno agito in nome e per conto dell'associazione stessa.

Sul punto, va sottolineato che il citato articolo 6 – nel trattare in maniera unitaria sia le associazioni riconosciute che quelle non riconosciute – si è discostato profondamente rispetto a quanto

Nella prima parte del registro sono iscritte le persone giuridiche con la sola indicazione della loro denominazione. Nella seconda parte del registro, distintamente per ogni persona giuridica, sono iscritti tutti gli elementi e i fatti indicati nell'articolo 4, tra cui anche la sede della persona giuridica e il cognome, il nome e il codice fiscale degli amministratori, con menzione di quelli ai quali è attribuita la rappresentanza.

285 Da evidenziare che l'associazione non riconosciuta, anche se sfornita di personalità giuridica, è tuttavia considerata dall'ordinamento come centro di imputazione di interessi, di situazioni e di rapporti giuridici e, quindi, *"come soggetto di diritti distinto dagli associati, essendo dotata di una propria organizzazione interna ed esterna, di un proprio patrimonio costituito dal fondo comune, e di una propria capacità sostanziale e processuale, esplicita mediante persone fisiche che agiscono in base al principio dell'immedesimazione organica, e non in base a un rapporto di rappresentanza volontaria degli associati"* (Cass. n. 3448/79).

286 Si veda in tal senso, Cass. n. 654/73.

287 Ed invero, anche secondo la costante giurisprudenza *"le associazioni non riconosciute costituiscono organizzazioni di persone legate fra loro dal perseguimento di un fine di comune interesse, e sono gli accordi intervenuti tra gli associati ad avere efficacia primaria per quanto attiene all'ordinamento interno, cioè ai rapporti degli associati fra loro"* (tra le altre, Cass. n. 2572/73).

288 Tale articolo prevede la norma generale secondo cui *"il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri"*.

disciplinato dal codice civile per tali due distinte tipologie di associazioni. Ed invero, in materia di responsabilità, la normativa vigente civilistica prevede un regime patrimoniale differenziato a secondo che si tratti di associazione con personalità giuridica o associazione non riconosciuta:

- nel primo caso, si ha un regime di autonomia patrimoniale perfetta per il quale i beni della persona giuridica rimangono nettamente distinti dai beni dei suoi componenti, così che il patrimonio del singolo partecipante è insensibile ai debiti dell'ente e viceversa, il patrimonio dell'ente è altrettanto insensibile ai debiti personali del singolo partecipante;
- nel secondo caso, invece, si ha un'ipotesi di autonomia patrimoniale imperfetta che non dà luogo ad una netta divisione tra i due patrimoni per cui, pur esistendo un fondo comune dell'associazione che ben può essere escusso dai creditori della stessa risultano comunque responsabili solidalmente e personalmente coloro che hanno agito in nome e per conto dell'associazione medesima, ai sensi dell'art. 38 del codice civile²⁸⁹.

Per le Associazioni di Promozione Sociale, l'art. 6 comma 2 della legge n. 383/00 prevede, invece, un'ipotesi di responsabilità atipica rispetto alla disciplina sopra illustrata. Invero, con tale disposizione il Legislatore ha voluto codificare una nuova ipotesi di "*beneficium excussionis*", per cui il terzo che vorrà rivalersi nei confronti dell'Associazione di Promozione Sociale dovrà prima escutere il patrimonio della stessa, e solo successivamente - qualora sia risultata vana ed infruttuosa tale escussione - potrà rivolgersi in capo a coloro che hanno agito in nome e per conto della medesima associazione (responsabilità sussidiaria); questi ultimi, sebbene in via residuale, saranno comunque ritenuti responsabili in solido, ossia ciascuno sarà tenuto a rispondere per l'intero dell'inadempimento, senza alcuna possibilità di frazionamento dello stesso tra obbligato ed associazione e/o tra l'obbligato e gli altri obbligati. È quindi evidente che l'art. 6 comma 2 della legge n. 383/00 se da un lato non può certo dar luogo ad un'autonomia patrimoniale perfetta (dal momento che non prevede una netta differenziazione tra il patrimonio dell'ente e quello dei singoli associati), dall'altro nemmeno risulta assorbire integralmente la disciplina prevista dall'art. 38 del codice civile, dal momento che quest'ultimo contempla una mera responsabilità accessoria e non sussidiaria (così come invece prevista dall'art. 6, comma 2 della legge n. 383/00) di coloro che hanno agito in nome e per conto dell'ente²⁹⁰.

Si pone, di conseguenza, un problema di raccordo tra la disciplina dettata dal codice civile e la specifica responsabilità prevista per le Associazioni di Promozione Sociale, le quali, secondo quanto stabilito dall'art. 2, comma 1 della legge n. 383/00, possono indifferentemente assumere la veste di associazioni riconosciute e non riconosciute. Dubbi interpretativi posso infatti emergere nel caso di responsabilità di una Associazione di Promozione Sociale con personalità giuridica, giacché la pedissequa applicazione dell'art. 6, comma 2 della legge n. 383/00 comporterebbe - seppure in via sussidiaria e residuale - un regime di responsabilità personale sicuramente più gravoso per i soggetti "che hanno agito in nome e per conto dell'associazione" e comunque inconciliabile con la condizione di autonomia patrimoniale perfetta così come sopra illustrata.

289 L'art. 38 codice civile infatti recita: "*per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione, i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione*".

290 In buona sostanza, con l'art. 38 del codice civile viene prospettata una solidarietà passiva per colui che ha agito in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta, da sempre configurata dalla giurisprudenza come una fideiussione *ex lege* di carattere accessorio, ma non sussidiario (come nel caso delle APS), rispetto alla responsabilità primaria dell'associazione stessa (su tutte, Cass. n. 11759/02; Cass. n. 13946/91; Cass. n. 6547/86); ciò, pertanto, comporta che il responsabile non potrà godere della preventiva escussione del fondo comune (Cass. n. 11759/02; Cass. n. 2471/00). Va peraltro sottolineato che la Corte Costituzionale con sentenza n. 2648/87 ha ritenuto infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 38 codice civile, nella parte in cui non prevede a favore degli associati che hanno agito in nome e per conto dell'associazione, tale *beneficium excussionis*.

In materia di responsabilità, pertanto, non può che prendersi atto della coesistenza di due sistemi normativi tra loro incompatibili che potrà essere armonizzata – non senza le richiamate perplessità e le dubbie conseguenze – mediante il ricorso al principio di specialità secondo cui *"lex specialis derogat legi generali"* e quindi con l'applicazione delle disposizioni della legge n. 383/00, da intendersi quale norma di carattere speciale.

1.5 I registri

Presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali – Direzione Generale per il Volontariato, l'Associazione e le Formazioni Sociali – Divisione II Associazionismo sociale è istituito il Registro nazionale al quale possono iscriversi le associazioni a carattere nazionale, costituite e operanti da almeno un anno (originariamente tenuto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri Dipartimento per gli affari sociali – Dipartimento delle politiche sociali e previdenziali). Va precisato che per associazioni a carattere nazionale si intendono quelle che svolgono attività in almeno cinque Regioni, ed in almeno venti Province del territorio nazionale (art. 7, comma 2, legge n. 383/2000).

L'art 8 della citata normativa ha demandato al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali il compito di predisporre il regolamento concernente la disciplina del procedimento per l'emanazione dei provvedimenti di iscrizione e cancellazione delle associazioni a carattere nazionale, nonché la periodica revisione dello stesso. In attuazione di ciò, il Ministero ha adottato il D.M. del 14 novembre 2001 n. 471 recante il regolamento di cui sopra.

Ai sensi dell'art 2 del citato decreto, l'iscrizione si attua mediante richiesta scritta che deve essere presentata presso l'attuale Direzione Generale per il Volontariato, l'Associazionismo e le Formazioni Sociali – Divisione II Associazionismo²⁹¹.

In merito all'istanza di iscrizione (che deve essere inviata a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno)

291 Ed invero, ai sensi dell'art 2 D.M. n. 471/ 2001, *"le associazioni costituite e operanti da almeno un anno, che svolgono attività di utilità sociale ai sensi dell'art. 2 della legge e il cui atto costitutivo e statuto corrispondano ai requisiti indicati nell'art 3 della legge, possono chiedere l'iscrizione al Registro nazionale delle Associazioni di Promozione Sociale presentando domanda al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, - Dipartimento delle politiche sociali e previdenziali – Direzione generale per il volontariato, l'associazionismo sociale e le politiche giovanili - corredata da:*

a) atto costitutivo, con l'indicazione della sede legale, e statuto dell'associazione, corredato, se necessario, da un documento a carattere transitorio d'integrazione del medesimo con le previsioni statuarie di cui all'art 3 della legge. Tale documento deve essere deliberato dall'organismo nazionale competente che recepisca come vincolanti dette previsioni, impegnando l'associazione a procedere alla modifica dello statuto tempestivamente e comunque non oltre un anno dalla data di presentazione della domanda di iscrizione;

b) indicazione dell'ambito di diffusione territoriale dell'associazione comprovante la presenza in almeno cinque regioni e in almeno venti province del territorio nazionale;

c) nominativo del legale rappresentante e di eventuali altri soggetti che ricoprono cariche di rappresentanza istituzionale;

d) sintetica relazione descrittiva della fisionomia istituzionale dell'associazione contenente dati relativi a : modello organizzativo e livelli di responsabilità degli organismi nazionali e di quelli delle eventuali articolazioni periferiche;

numero totale degli iscritti, criteri e mezzi di informazione e/o comunicazione al fine di consentire la loro piena partecipazione;

indicazione degli ambiti prevalenti di attività, delle iniziative più significative realizzate e dei principali programmi di intervento posti in essere.

La domanda è inoltrata al Ministero del lavoro e delle politiche sociali – Dipartimento delle politiche sociali e previdenziali – Direzione generale per il volontariato, l'associazionismo sociale e le politiche giovanili – esclusivamente per posta, a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento.

In merito all'iscrizione al Registro nazionale provvede il dirigente preposto alla Direzione generale per il volontariato, l'associazionismo sociale e le politiche giovanili, entro sessanta giorni dalla data di presentazione della domanda. A tal fine fa fede il timbro e data apposto dall'ufficio postale accettante. Ove la domanda non venga rigettata entro tale termine, l'iscrizione deve intendersi perfezionata".

provvede - entro sessanta giorni dalla spedizione - il dirigente preposto alla Direzione Generale per il Volontariato, l'Associazionismo e le Formazioni Sociali: se nel termine previsto non viene data comunicazione di rigetto della domanda, l'iscrizione deve intendersi comunque perfezionata.

I successivi articoli 3 e 4 del decreto disciplinano le procedure relative alla comunicazione delle modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto, nonché la revisione periodica delle associazioni iscritte al registro, mentre l'art 6 prevede che siano cancellate dall'elenco le associazioni che ne facciano espressamente richiesta, ovvero quelle che perdano i requisiti per l'iscrizione, ed infine, quelle che non comunicano le variazioni dell'atto costitutivo e dello statuto eventualmente intervenute.

Infine l'art. 7 dello stesso decreto disciplina le ipotesi e le modalità dei ricorsi in via amministrativa e giurisdizionale avverso i provvedimenti di rifiuto di iscrizione o di cancellazione dal registro.

Successivamente con D.D. del 3 aprile 2002, l'allora Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali - Dipartimento delle Politiche Sociali e Previdenziali - Direzione generale per il volontariato, l'associazionismo sociale e le politiche giovanili, ha disciplinato le modalità di tenuta del registro nazionale.

In particolare, ai sensi dell'art. 1 il registro, è affidato alla responsabilità del direttore generale per il volontariato, l'associazionismo sociale e le politiche giovanili.

Il registro contiene le Associazioni di Promozione Sociale a carattere nazionale come descritte dall'art. 2 della legge 7 dicembre 2000, n. 383 e per le quali sia stata accertata la sussistenza dei requisiti di cui all'art 2 del D.M. 14 novembre 2001, n. 471. L'iscrizione è contrassegnata da un numero d'ordine ed è accompagnata dall'indicazione della data e dei dati identificativi dell'associazione iscritta. Ai sensi dell'art. 3 di detta determina, il registro, prima di essere posto in uso, deve essere numerato e vidimato in ciascun foglio dal Direttore generale. Quest'ultimo autorizza, con proprio provvedimento, l'iscrizione al registro.

Ad oggi (giugno 2010), nel solo registro nazionale risultano iscritte 163 associazioni, dalle più svariate forme giuridiche e finalità e di cui molte di notevole importanza quali l'ARCI, le ACLI, Legambiente, Compagnia delle Opere etc.

La disposizione dell'art 7, comma 3, della legge n. 383/2000²⁹² e prevede che l'iscrizione nel registro nazionale delle associazioni a carattere nazionale comporta anche il diritto di automatica iscrizione nel registro medesimo dei relativi livelli di organizzazione territoriale e dei circoli affiliati. In tali casi si parla di associazioni che si possono definire complesse. In particolare la costante giurisprudenza²⁹³ considera ciascuna articolazione locale non organo della rispettiva associazione nazionale, ma articolazione periferica di quest'ultima, dotata di autonomia legittimazione negoziale e processuale. Per quanto detto, si sarebbe comunque in presenza di una struttura unitaria, che non ha nulla a che vedere con i coordinamenti e le federazioni di cui al primo comma dell'art. 2 della legge n. 383/2000.

Va inoltre sottolineato che, in attuazione dell'art. 7, comma 3 della legge n. 383/2000, l'art. 5 del D.M. del 14 novembre 2001 n. 471 ha indicato i criteri e le modalità di attuazione del diritto di automatica iscrizione, richiedendo espressamente una "*certificazione del Presidente nazionale attestante l'appartenenza dei suddetti soggetti all'associazione nazionale medesima e la conformità dei loro statuti ai requisiti di legge; alla certificazione è allegato l'elenco dei soggetti affiliati con l'in-*

292 Ai sensi dell'art 7, comma 3 della l. n. 383/2000 "*L'iscrizione nel registro nazionale delle associazioni a carattere nazionale comporta il diritto di automatica iscrizione nel registro medesimo dei relativi livelli di organizzazione territoriale e dei circoli affiliati, mantenendo a tali soggetti i benefici connessi alla iscrizione nei registri di cui al comma 4*".

293 Cfr. Cass. 15 novembre 2002, n. 16076 "*Le associazioni locali di un'associazione avente carattere nazionale, non sono organi di quest'ultima, bensì sue articolazioni periferiche dotate di una autonoma legittimazione negoziale e processuale*".

dicazione dei loro legali rappresentanti". Sul punto, però, occorre rilevare che tale articolo non ha saputo fornire ulteriori indicazioni in ordine a taluni passaggi operativi come ad esempio, il momento di produzione di siffatta documentazione, così come pure non è intervenuto in ordine ad una possibile sovrapposizione e promiscuità fra APS e le Organizzazioni di Volontariato.

Per quanto riguarda quest'ultima problematica, parte della dottrina ha ritenuto che, a seguito dell'entrata in vigore della legge n. 383/2000, l'incompatibilità fra Associazioni di Promozione Sociale e Organizzazioni di Volontariato, "*non si possa desumere dalle leggi quadro*"²⁹⁴, con conseguenti problemi di sovrapposizioni di competenze e comunanza di discipline. Del resto detta incompatibilità non è propriamente insita nella legge n. 383/2000, il cui scopo consisterebbe nel conferire soggettività giuridica e tutela a qualsiasi tipo di associazione, "espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo". Tuttavia, dall'analisi delle due leggi quadro (n. 266/1991 e n. 383/2000) emergono due figure di enti *non profit* che probabilmente il legislatore ha considerato simili, ma non identiche, e dunque, a tal fine, ha dettato una disciplina distinta, prevedendo registri diversi ed assegnando fonti di finanziamento eterogenei. Da ciò, potrebbe derivare l'incompatibilità fra l'iscrizione nel registro del volontariato e quella nel registro delle APS, e di conseguenza la necessità che un ente debba esattamente scegliere dove porsi²⁹⁵. Va, in ogni caso sottolineato che la maggior parte delle legislazioni regionali ha espressamente stabilito l'incompatibilità tra le due differenti tipologie di registri (Volontariato e APS)²⁹⁶, prevedendo quindi una disciplina maggiormente esplicita rispetto a quanto statuito dalla legge nazionale.

Per quanto concerne le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano occorre evidenziare che l'art. 7, comma 4 della legge n. 383/2000 prevede l'istituzione dei registri, rispettivamente su scala regionale e provinciale. Secondo quanto disposto dal successivo art. 8, comma 2, alle stesse Regioni e Province Autonome spetta il compito di emanare un apposito regolamento volto a disciplinare il procedimento di iscrizione.

Va, infine, sottolineato che, ai sensi dell'art 8, comma 4 della legge n. 383/2000, l'iscrizione nei registri è condizione necessaria per la stipula delle convenzioni e per la fruizione dei benefici previsti dalla legge nazionale e dalle leggi regionali e provinciali.

Ad oggi più della metà delle regioni²⁹⁷ hanno legiferato in materia provvedendo all'istituzione ed alla regolamentazione dei registri, anche se il recepimento della normativa nazionale non è stato omogeneo.

1.6 L'Osservatorio

Ai sensi dell'art 11 della legge n. 383/2000, in fase di prima attuazione l'Osservatorio Nazionale dell'Associazionismo è composto da 26 membri, di cui 10 rappresentanti delle associazioni a carattere nazionale maggiormente rappresentative, 10 rappresentanti estratti a sorte tra i nominativi indicati da altre associazioni e 6 esperti.

294 Cfr. Giulio Ponzanelli " *Leggi speciali, disciplina tributaria, riforma del codice civile*" in *Il volontario a dieci anni dalla legge quadro*", Rossi-Bruscaglia, Milano, 2002.

295 Sul punto si confronti anche AA.VV., *Promozione sociale e volontariato a confronto*, CSV, Padova, 2004.

296 Si confrontino a tal proposito le leggi regionali relative alle Regioni Piemonte, Lombardia, Provincia autonoma di Bolzano, Emilia Romagna, Toscana, Umbria, Lazio, Molise. L'art. 6 della legge regionale n. 16/2005 della Valle D'Aosta ha invece istituito un unico registro con due sezioni distinte: una per le Organizzazioni di volontariato, l'altra per le APS.

297 Le Regioni che risultano aver adottato la normativa di attuazione della legge n. 383/2000, provvedendo all'istituzione dei registri sono: Emilia Romagna, Friuli Venezia Giulia, Lazio, Liguria, Lombardia, Marche, Molise, Puglia, Sardegna, Toscana, Umbria, Valle D'Aosta, Veneto, province autonome di Trento e Bolzano, Piemonte e Basilicata.

L'Osservatorio si riunisce al massimo otto volte l'anno, dura in carica tre anni ed i suoi componenti non possono essere nominati per più di due mandati.

All'Osservatorio sono attribuite le funzioni:

- a) assistenza alla Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari sociali, nella tenuta e nell'aggiornamento del registro nazionale (ora tenuto dalla Div.II Associazionismo della DG per il Volontariato, l'Associazionismo e le Formazioni Sociali del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali);
- b) promozione di studi e ricerche sull'associazionismo in Italia e all'estero;
- c) pubblicazione di un rapporto biennale sull'andamento del fenomeno associativo e sullo stato di attuazione della normativa europea, nazionale e regionale sull'associazionismo;
- d) sostegno delle iniziative di formazione e di aggiornamento per lo svolgimento delle attività associative nonché di progetti di informatizzazione e di banche dati nei settori disciplinati dalla presente legge;
- e) pubblicazione di un bollettino periodico di informazione e promozione di altre iniziative volte alla diffusione della conoscenza dell'associazionismo, al fine di valorizzarne il ruolo di promozione civile e sociale;
- f) approvazione di progetti sperimentali elaborati, anche in collaborazione con gli enti locali, dalle associazioni iscritte nei registri di cui all'articolo 7 per fare fronte a particolari emergenze sociali e per favorire l'applicazione di metodologie di intervento particolarmente avanzate;
- g) promozione di scambi di conoscenze e forme di collaborazione fra le Associazioni di Promozione Sociale italiane e fra queste e le associazioni straniere;
- h) organizzazione, con cadenza triennale, di una conferenza nazionale sull'associazionismo, alla quale partecipino i soggetti istituzionali e le associazioni interessate;
- i) esame dei messaggi di utilità sociale redatti dalle associazioni iscritte nei registri di cui all'articolo 7, loro determinazione e trasmissione alla Presidenza del Consiglio dei ministri.

Tra tali funzioni vanno evidenziate in particolare la lett. D (sostegno delle iniziative di formazione e di aggiornamento per lo svolgimento delle attività associative nonché di progetti di informatizzazione e di banche dati) e la lett. F (approvazione di progetti sperimentali elaborati, anche in collaborazione con gli enti locali, dalle associazioni iscritte nei registri di cui all'articolo 7 per fare fronte a particolari emergenze sociali e per favorire l'applicazione di metodologie di intervento particolarmente avanzate). Si tratta di due interventi ben distinti tra loro e comprendono una serie di iniziative volte a promuovere la capacità di azione delle Associazioni di Promozione Sociale. Ed infatti, mediante detti finanziamenti solitamente si realizzano corsi di formazione (anche a distanza) per gli operatori del settore sociale, siti internet volti principalmente alla divulgazione ed alla promozione delle iniziative delle diverse associazioni, nonché reti di collegamento tra le stesse e tra soggetti istituzionalmente interessati a collaborare.

La lettera F dell'art. 12, riguarda invece i finanziamenti diretti alla realizzazione in forma stabile e organizzata di servizi alle persone svantaggiate, in condizioni di marginalità sociale e persona con disabilità.

La Direttiva Ministeriale stabilisce annualmente gli ambiti di intervento da considerarsi prioritari.

Nel 2002²⁹⁸ sono state individuate tali aree:

– Minori e adolescenti;

298 Cfr. AA.VV., *Investire nella progettualità delle Associazioni di Promozione Sociale*, Isfol – Ministero del lavoro e delle politiche sociali, 2006.

- Politiche di lotta alle povertà e per l'integrazione sociale;
- Ambiente;
- Prevenzione del disagio sociale: sport, cultura e tempo libero.

Dal 2003 al 2005 sono state individuate nuove aree:

- Interventi di sostegno ed integrazione rivolti alle persone con disabilità;
- Sostegno a misure di politica giovanile a favore di minori e adolescenti;
- Interventi di sostegno alle famiglie in condizioni di disagio socio – economico;
- Interventi di sostegno agli anziani ed ai soggetti in condizioni di marginalità sociale.

Dal 2006 al 2008, si sono aggiunti nuovi profili ed ulteriori aree:

- Promozione dei diritti e delle opportunità per favorire la piena inclusione sociale delle persone con disabilità;
- Tutela e promozione dell'infanzia, dell'adolescenza e dei giovani;
- Promozione, tutela e sostegno per favorire l'inclusione sociale alle persone in condizioni di marginalità o di disagio;
- Interventi per favorire la partecipazione delle persone anziane alla vita della comunità e per garantire loro la dignità e la qualità della vita se in condizione di non autosufficienza;
- Sostegno per favorire l'inclusione sociale dei cittadini migranti di prima e seconda generazione;
- Sostegno ad iniziative in materia di pari opportunità e non discriminazione.

Nel 2009, è stato infine aggiunto:

- sostegno alla popolazione del territorio della regione Abruzzo colpita dal terremoto ed in particolare :
- interventi volti a promuovere la ricostruzione del tessuto sociale leso dall'evento sismico;
- interventi volti a fornire un supporto psicosociale dei soggetti colpiti dal terremoto;
- interventi per favorire il sostegno all'occupabilità dei soggetti svantaggiati, colpiti dal sisma.

Dai dati raccolti si evince un considerevole aumento dei progetti approvati dal 2002 (per un totale di 38, di cui 21 per la lettera D e 17 per la lettera F) al 2009 (in cui sono stati finanziati ben 107 progetti, di cui solo 52 per la lettera D e 55 per la lettera F).

Al fine di approvare i progetti di cui sopra, nella stessa Direttiva ministeriale pubblicata in Gazzetta Ufficiale, vengono enunciate le modalità di presentazione dei progetti e delle iniziative. Va osservato che le domande di finanziamento sono esaminate e valutate da una apposita commissione che redige due distinte graduatorie: una per la lettera D, l'altra per la lettera F. Successivamente, l'Osservatorio nazionale approva le graduatorie, che sono pubblicate con decreto del Direttore Generale della Direzione Generale per il Volontariato, l'Associazionismo e le Formazioni Sociali. A seguito di tale approvazione, le associazioni beneficiarie stipulano una convenzione che disciplina i rapporti con l'Amministrazione e, come disposto dalla Direttiva annuale, la medesima Amministrazione sottopone a verifica i progetti ammessi al contributo, sia nel corso della loro realizzazione, che a conclusione delle attività, per valutare il raggiungimento degli obiettivi in relazione a quelli prefissati. A tal fine le associazioni destinatarie dei contributi sono tenute ad inviare alla Direzione Generale per il Volontariato, l'Associazionismo e le Formazioni Sociali, a metà della realizzazione delle attività progettuali e al termine delle stesse, relazioni dettagliate sullo stato di avanzamento lavori e un prospetto riepilogativo delle spese sostenute.

114 Va infine evidenziato che l'Osservatorio, ai sensi dell'art 16 della legge n. 383/2000, svolge la sua attività

in collaborazione con l'Osservatorio nazionale per il volontariato di cui all'art. 12 della legge n. 266/1991, sulle materie di comune interesse.

Per lo svolgimento dei suoi compiti l'Osservatorio nazionale dell'associazionismo ha adottato nella seduta del 23 ottobre 2002 il proprio regolamento interno in attuazione dell'art. 12, comma 2 della legge n. 383/2000.

Ai sensi degli articoli 3 e 4 di detto regolamento, l'Osservatorio elegge un Presidente ed un Vicepresidente fra i componenti di espressione delle associazioni. Le funzioni di segreteria (art. 4 del regolamento) sono svolte dal Servizio dell'Associazionismo sociale. Il segretario predispone la convocazione delle riunioni dell'Osservatorio e ne redige il verbale, provvede agli adempimenti conseguenti alle deliberazioni dell'Osservatorio e cura la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

Ai sensi dell'art. 5 del citato regolamento ciascuna riunione dell'Osservatorio è validamente costituita con la presenza della metà più uno dei componenti. L'Osservatorio delibera a maggioranza dei presenti con voto espresso in forma palese.

Per quanto concerne la disciplina della modalità di elezione dei membri del medesimo Osservatorio da parte delle Associazioni di Promozione Sociale iscritte nei registri nazionali e regionali, l'art. 11, comma 6 della legge n. 383/2000 ha demandato al Ministero per la Solidarietà Sociale (ora Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali) il compito di emanare uno specifico regolamento. A tal fine, nella fase di prima attuazione, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 20 aprile 2001 sono stati nominati i primi dieci rappresentanti delle associazioni a carattere nazionale maggiormente rappresentativi e i sei esperti di cui al comma 1 del citato articolo 11.

Successivamente, con decreto del Ministero dell'11 settembre 2002, è stata integrata la costituzione dell'Osservatorio con ulteriori dieci membri, ed è stata scelta come sede istitutiva il Ministero delle Politiche Sociali e Previdenziali – Direzione generale per il volontariato, l'associazionismo sociale e le politiche giovanili, ora Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali – Direzione Generale per il Volontariato, l'Associazionismo e le Formazioni Sociali – Divisione II Associazionismo. Ai fini del rinnovo della composizione dell'organismo collegiale è stato predisposto attualmente uno schema di decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali concernente "Regolamento recante la disciplina delle modalità di elezione dei membri dell'Osservatorio Nazionale dell'Associazionismo da parte delle Associazioni di Promozione Sociale iscritte nei registri nazionali e regionali, ai sensi dell'art. 11, comma 6 della legge 7 dicembre 2000, n. 383" è stato approvato dalla Conferenza Stato Regioni nella seduta del 29 aprile 2010.

1.7 Le convenzioni:

Ai sensi dell'art. 30 della legge n. 383/2000, lo Stato, le Regioni²⁹⁹, le Province autonome di Trento e Bolzano, le Province, i Comuni e gli altri Enti Pubblici possono stipulare convenzioni con le Associazioni di Promozione Sociale iscritte da almeno sei mesi nei registri; va precisato che tali convenzioni possono avere come oggetto la realizzazione e lo svolgimento delle attività specificatamente previste dallo statuto verso terzi e, dunque, non nei confronti dei propri associati³⁰⁰.

Al secondo comma del medesimo articolo 30 si legge che *"le convenzioni devono contenere*

299 A tal proposito si ricorda che, ad oggi quattro Regioni non hanno ancora recepito la legge n. 383/2000.

300 Pertanto, ci si potrebbe porre l'interrogativo se tale limitazione debba riferirsi anche ai familiari degli associati conviventi, visto che ai fini fiscali le prestazioni di servizi rese nei loro confronti, sono equiparate a quelle rese agli associati. Ed invero, ai sensi dell'art. 20 della legge n. 383/2000 *"Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nei confronti dei familiari conviventi*

disposizioni dirette a garantire l'esistenza delle condizioni necessarie a svolgere con continuità le attività stabilite dalle convenzioni stesse". All'interno delle stesse convenzioni devono essere inoltre previste forme di verifica delle prestazioni e di controllo della loro qualità nonché le modalità di rimborso delle spese.

Elemento funzionale di dette convenzioni è la copertura assicurativa; infatti le Associazioni di Promozione Sociale che svolgono attività mediante convenzioni, ai sensi dell'art 30, comma 3, devono assicurare i propri aderenti contro gli infortuni e le malattie connessi con lo svolgimento dell'attività stessa, nonché per la responsabilità civile verso terzi. Va sottolineato che i relativi oneri sono a carico della struttura con la quale viene stipulata la convenzione. In ogni caso, la circostanza per cui l'onere del rimborso del pagamento dei premi gravi sull'ente convenzionato, non solleva le associazioni dall'obbligo di assicurare i propri associati nelle ipotesi di attività convenzionata; in tal senso, infatti, la mancata assicurazione risulta essere rilevabile esclusivamente in capo all'associazione stessa³⁰¹.

degli associati sono equiparate, ai fini fiscali, a quelle rese agli associati".

301 Altro elemento da evidenziare è che la legge non fissa un importo minimo per l'assicurazione degli associati, potendosi quindi ritenere soddisfatto siffatto obbligo anche con la fissazione di una copertura per cifre irrisorie o quantomeno modeste. Come pure non si comprende se detta assicurazione debba obbligatoriamente contemplare tutti gli eventi dannosi (infortunio, morte, invalidità, permanente o temporanea, spese di cura) o se l'art. 30, comma 3 possa ritenersi rispettato con la garanzia di uno solo degli eventi. In tali casi, quindi, verrebbe lasciato al prudente apprezzamento dei dirigenti dell'associazione stabilire i massimali e gli eventi dannosi da assicurare.

2_Esami e comparazione della normativa regionale

Introduzione

Sul tipo di attività che sono chiamate a svolgere le Associazioni di Promozione Sociale, appare oggi assai problematico il quadro della implementazione regionale della normativa nazionale. L'applicazione della legge n. 383/2000, infatti, ha risentito e risente tutt'oggi di una decisa variabilità territoriale, che certo influisce sul senso crescente di disarticolazione.

Non sorprende più di tanto questo fenomeno. E' l'intero comparto assistenziale italiano a risentire oggi di una crescente spinta alla differenziazione interna³⁰². Il riassetto del livello politico-amministrativo centrale, scaturito dalla riforma del Titolo V della Costituzione (da qui in particolare la mancata corrispondenza tra la dimensione municipale del *welfare* locale attribuibile agli indirizzi della legge n. 328/2000 e il regionalismo emergente dalla riforma costituzionale), e la seguente strategia sistematica di riordino finalizzata ad armonizzare e rendere coerenti i rapporti interni alla sussidiarietà verticale, rendono il processo di riforma del *welfare* italiano esposto ad un rischio emergente di scomposizione interna. Al pari della implementazione della legge n. 328/2000, dunque, anche per le Associazioni di Promozione Sociali emerge un quadro critico di "regionalizzazione senza regolazione". Il ruolo attribuito a queste organizzazioni cambia da contesto a contesto. Lo stesso dicasi per il sistema degli albi regionali e provinciali, per le modalità di convenzionamento e la previsione di organi di studio, promozione, monitoraggio e formazione per l'attività delle APS quali dovrebbero essere gli Osservatori regionali.

La comparazione della legislazione regionale può aiutare qui a cogliere più da vicino le caratteristiche che queste organizzazioni vanno assumendo sul territorio nelle relazioni intessute con le amministrazioni. Tale analisi è utile d'altra parte a mettere in evidenza le specificità organizzative che si vanno definendo all'interno del mondo delle APS, non solo in coerenza o meno con la normativa nazionale, ma altresì in rapporto con gli altri attori del settore associativo.

2.1 Valle D'Aosta

Con la legge regionale del 22 luglio 2005 n. 16 (BUR 09/08/ 2005 n. 32), in modifica della legge regionale del 21 aprile 1994, n. 12 (Contributi a favore di associazioni ed enti di tutela dei cittadini invalidi, mutilati e handicappati operanti in Valle d'Aosta) ed in abrogazione delle leggi regionali n. 83/1993 e n. 5/1996, la Regione Valle D'Aosta ha riconosciuto il valore del volontariato e dell'associazionismo di promozione sociale, liberamente costituiti, come espressione di partecipazione di solidarietà e pluralismo, ne ha promosso lo sviluppo e, salvaguardandone l'autonomia, ha favorito il loro apporto originale e propositivo al conseguimento delle più ampie finalità sociali, culturali, civili e di protezione civile.

La presente legge ha disciplinato contemporaneamente le Associazioni di Volontariato e quelle di Promozione Sociale, rispetto alle quali si mostra nel complesso sufficientemente rispettosa e

302 Emmanuele Pavolini, *Le nuove politiche sociali in Italia*, Bologna, Il Mulino, 2003.

attuativa delle disposizioni di carattere nazionale, pur istituendo organismi nuovi.

L'art. 1, comma 1, lettera b), così come modificato dall'art. 31 della legge n. 4/2007, non fornisce una definizione specifica di Associazioni di Promozione Sociale, ma descrive i compiti che sono chiamate a svolgere tali associazioni, ovvero *"le attività di utilità sociale, svolte con l'esclusione di ogni scopo di lucro, prevalentemente a favore degli associati, mediante prestazioni personali, spontanee e gratuite, al fine di arrecare beneficio, direttamente o indirettamente a singoli soggetti o alla collettività"*.

Aggiunge la presente legge (art. 2) che le attività sia di volontariato che di promozione sociale si esplicano nei seguenti ambiti:

- sanitario, socio assistenziale;
- protezione e tutela dei diritti umani, della qualità della vita e delle pari opportunità;
- prevenzione delle varie ipotesi di rischio di calamità naturali;
- protezione e tutela degli animali;
- tutela e valorizzazione dell'ambiente, della cultura e del patrimonio storico, artistico e monumentale;
- animazione, educazione, formazione ed orientamento delle giovani generazioni;
- educazione e formazione degli adulti;
- promozione dell'attività sportiva non agonistica;
- promozione del turismo sociale;
- cooperazione allo sviluppo;

La legge regionale n. 16/2005, quanto ai casi di esclusione, si riporta all'art. 2, commi 2 e 3 della legge n. 383/2000, aggiungendo tra i soggetti esclusi anche le cooperative sociali.

Anche con riferimento alle modalità di espletamento delle attività prestate (art. 3), la normativa regionale ricalca quanto previsto dall'art. 18 della legge n. 383/2000, specificando che agli aderenti possono essere rimborsate dall'organizzazione di appartenenza le sole spese effettivamente sostenute per l'attività prestata, entro i limiti preventivamente stabiliti dalle organizzazioni stesse. Inoltre, la qualità di aderente alle organizzazioni è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di contenuto patrimoniale con l'organizzazione di appartenenza.

L'art. 4 disciplina le modalità di costituzione delle associazioni. E' prevista, come indicato dall'art. 3 della legge n. 383/2000, la redazione di uno statuto e di un atto costitutivo allegato ove devono essere espressamente indicati gli stessi requisiti stabiliti dalla legge nazionale.

Anche riguardo alle risorse economiche per il funzionamento e lo svolgimento delle attività istituzionali, la legge n. 16/2005 (art. 5) richiama il contenuto dell'art. 4 legge n. 383/2000.

La Regione Valle D'Aosta prevede, all'art. 6 della legge in esame, l'istituzione di un unico registro³⁰³ articolato in due distinte sezioni, una riservata alle Organizzazioni di volontariato, l'altra alle Associazioni di Promozione Sociale. Fatto salvo quanto disposto dall'art. 7, comma 3, della legge n. 383/2000, nel registro possono iscriversi le organizzazioni con almeno dieci aderenti e aventi sede in Valle D'Aosta ed ivi operanti. Nel Registro possono iscriversi anche gli organismi di coordinamento o collegamento o le federazioni aventi sede legale in Valle D'Aosta cui aderiscono organizzazioni operanti in ambito regionale. Va evidenziato che risulta espressamente vietata la con-

303 Si veda anche la Delibera della Giunta regionale 26 novembre 2005, n. 3967, avente ad oggetto: "Istituzione del Registro Regionale delle organizzazioni di volontariato e delle Associazioni di Promozione Sociale, ai sensi degli artt. 6 e 7 della L.R. 22 luglio 2005, n. 16, e determinazioni in merito agli adempimenti previsti dalla Legge stessa. Impegno di spesa".

temporanea iscrizione sia nella sezione del volontariato che in quella delle APS.

La struttura regionale competente in materia di associazionismo, su parere del Comitato Tecnico, dispone l'iscrizione o il diniego entro il termine di sessanta giorni dal ricevimento dell'istanza. La revisione di detto registro è disposta ogni due anni al fine di verificare il permanere dei requisiti richiesti.

L'iscrizione nel registro è condizione necessaria per stipulare convenzioni (art. 8) con la Regione, gli Enti locali e gli altri Enti pubblici, tuttavia, a differenza di quanto previsto dall'art 30 legge n. 383/2000, le associazioni devono essere iscritte da almeno tre mesi. Occorre sottolineare che le organizzazioni iscritte da almeno un anno, possono stipulare convenzioni di durata massima annuale, rinnovabili per una durata superiore.

Il citato articolo 8 descrive la procedura per addivenire alla scelta delle associazioni. Elemento essenziale, così come richiesto dall'art 30 legge n. 383/2000, è la previsione della copertura assicurativa contro gli infortuni e le malattie. Tuttavia, nella scelta delle associazioni gli enti tengono conto prioritariamente di alcuni elementi quali:

- l'esperienza specifica maturata nell'attività oggetto di convenzione;
- l'esistenza di una organizzazione stabile;
- la rilevanza attribuita alla formazione permanente e all'aggiornamento dei volontari;
- l'offerta di modalità di carattere innovativo e sperimentale per lo svolgimento delle attività di pubblico interesse.

Non si può non rilevare come la normativa regionale in esame stabilisca il divieto per le associazioni di partecipare a procedure di evidenza pubblica relative all'affidamento di appalti pubblici, servizi o forniture.

Non sono espressamente previste forme di controllo, tuttavia all'art 9 la legge regionale n. 16 del 2005 istituisce la Consulta regionale quale strumento di partecipazione consultiva delle associazioni sia di volontariato che delle APS, disciplinando composizione, convocazione e compiti fra i quali la definizione di problematiche di rilievo, la formulazione di proposte da realizzare nei piani di attività e nei bandi promossi dal centro di servizio del volontariato, la definizione delle problematiche da sottoporre alla Conferenza regionale.

Inoltre ai sensi dell' art. 10 è prevista l'istituzione di un Comitato Tecnico³⁰⁴, con indicazione della composizione e modalità di convocazione delle riunioni e di funzionamento con il fine di esprimere pareri sulle proposte di iscrizione e cancellazione dal registro, o sulle iniziative di formazione, aggiornamento e qualificazione professionale.

E' inoltre prevista (art. 11), la Conferenza Regionale del Volontariato e dell'Associazionismo, convocata ogni tre anni, con il compito di esaminare le problematiche individuate dalla Consulta in relazione alle attività, ai bisogni e all'identità delle organizzazioni.

Organismo sicuramente rilevante è il centro servizi per il volontariato, istituito (art. 12) ai sensi dell'art. 15 legge n. 266 del 1991. Il compito di tale centro consiste nell'armonizzare la propria attività con le indicazioni della programmazione regionale, sulla base di appositi protocolli d'intesa sottoscritti con la Regione. Quest'ultima, sulla base di una apposita convenzione, dota il centro di servizio di un fondo per lo svolgimento delle attività delle Associazioni di Promozione Sociale. Va precisato che spetta alla Giunta regionale l'approvazione del piano delle attività predisposto annualmente dal centro di servizio, stabilendo altresì l'ammontare del fondo. Inoltre, da

304 Si veda in tal senso anche la Delibera della Giunta regionale 27 gennaio 2006, n. 184, relativa alla "Nomina del Comitato tecnico di cui all'art. 10 della L.R. 22 luglio 2005, n. 16, concernente disciplina del volontariato e dell'associazionismo di promozione sociale".

quest'ultimo sono esclusi i contributi erogati alle associazioni ai sensi della legge regionale del 21 aprile 1994, n. 12 (Contributi a favore di associazioni ed enti di tutela dei cittadini invalidi, mutilati ed handicappati operanti in Valle D'Aosta).

2.2 Piemonte

Con la legge regionale del 7 febbraio 2006 n. 7 (BUR 16/2/ 2006, n. 7), la Regione Piemonte in attuazione della legge n. 383 del 2000, ha riconosciuto il valore delle Associazioni di Promozione Sociale come espressione dei principi di partecipazione, solidarietà e pluralismo promuovendone lo sviluppo.

Il contenuto della citata normativa, appare nel suo complesso abbastanza rispettoso ed attuativo delle disposizioni dettate dalla normativa nazionale.

In particolare, infatti, sono considerate APS, così come previsto dall'art. 2 legge n. 383/2000, le associazioni riconosciute e non, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazione costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale, senza fini di lucro *"con lo scopo di recare benefici diretti o indiretti ai singoli e alla collettività"*.

Così anche per i requisiti di esclusione la legge regionale n. 7/2006 prevede ed espressamente elenca le medesime cause di esclusione dalla categoria APS dell'art 2 legge n. 383/2000: partiti politici, organizzazioni sindacali, associazioni di categoria e/o professionali volti alla cura degli interessi economici degli associati, e che comunque dispongono limitazioni e/o discriminazioni circa le condizioni economiche degli associati o in relazione all'ammissione degli stessi.

Riguardo alla disciplina relativa alle modalità di espletamento dell'attività lavorativa, ai sensi dell'art. 4 la presente legge regionale richiama esattamente il contenuto dell'art. 18 della legge n. 383/2000, secondo cui si prevede che la prestazione di lavoro debba essere prevalentemente libera volontaria e gratuita, salvo casi di particolare necessità in cui le associazioni possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di lavoro autonomo.

Anche le modalità di costituzione delle APS, nonché i requisiti di validità dell'atto costitutivo e dello statuto (art. 3), ed infine le norme relative alla dotazione delle risorse economiche sono perfettamente rispondenti a quanto previsto dagli art. 3 e 4 della legge n. 383/2000.

Maggiori divergenze rispetto alla normativa nazionale si evincono, invece, nella sezione relativa all'istituzione dei registri. E' istituito un solo registro a livello regionale suddiviso in una sezione regionale e in sezioni provinciali. Ai sensi dell'art. 6 delle legge, per essere iscritti in detto registro l'associazione deve possedere, oltre alle caratteristiche espressamente previste dall' art. 2 della legge regionale n. 7/2006 (lo svolgimento di attività di utilità sociale, l'assenza di fine di lucro, lo scopo di benefici diretti o indiretti al singolo e alla collettività), anche i seguenti requisiti:

- avere la sede legale e operativa in Piemonte;
 - operare da almeno sei mesi;
 - l'atto costitutivo e statuto con gli elementi indicati nell'art. 3 della presente legge;
 - essere articolazione territoriale di associazione iscritta al registro nazionale ex art 7 legge n. 383/2000.
- Detta iscrizione consente di ottenere il titolo di Associazione di Promozione Sociale, oltre ad essere condizione necessaria per stipulare convenzioni e accedere a contributi regionali, ai sensi dell'art 8 legge n. 383/2000.

È inoltre espressamente sancita la causa di incompatibilità con l'iscrizione nei registri del volontariato di cui alla legge del 29 agosto 1994, n. 38.

Le associazioni con le caratteristiche sopra elencate se operano a livello regionale, o hanno un numero di soci non inferiori a diecimila, ovvero se operano in tre Province o sono coordinamenti di associazioni di rilevanza nazionale, sono iscritte nella sezione regionale del registro di cui all'art. 6

legge regionale n. 7/2006. Tale sezione regionale è gestita e conservata dalla Direzione Regionale in base al regolamento di esecuzione emanato dalla Giunta Regionale.

Le associazioni che, invece, non rientrano in queste ultime previsioni sono iscritte nella sezione provinciale gestita dalla Provincia.

La legge regionale n. 7/2006 non prevede espressamente un procedimento di iscrizione né per la sezione regionale né per quella provinciale.

Ai sensi dell'art. 7, comma 4 della presente legge, è demandato alla Giunta regionale il potere di emanare il regolamento di esecuzione disciplinante l'iscrizione, la cancellazione, la revisione del registro³⁰⁵.

La perdita di uno solo dei requisiti sopra indicati comporta la cancellazione dall'albo. La cancellazione è disposta con determinazione del responsabile della Direzione Regionale competente a seguito di istanza di parte o di riscontro della perdita dei requisiti per l'iscrizione.

La Direzione Regionale competente, invece, provvede ogni due anni alla revisione delle iscrizioni alla sezione regionale verificando la sussistenza e permanenza dei requisiti richiesti.

La Provincia provvede con cadenza biennale alla revisione della sezione provinciale del registro.

È ammesso ricorso avverso i provvedimenti di rifiuto di iscrizione e i provvedimenti di cancellazione entro trenta giorni dalla comunicazione degli stessi (art. 9 legge regionale n. 7/2006 e art. 10 legge n. 383/2000).

Contrariamente alla legge n. 383/2000 (art. 26), non è previsto alcun diritto d'accesso ai documenti amministrativi ex art. 22 legge n. 241/1990, per il perseguimento degli scopi statuari.

Abbastanza rispondente alle previsioni della legge nazionale è anche l'art. 13 della legge in esame che prevede la possibilità per le APS, così come stabilito dall'art. 30 legge n. 383/2000, di stipulare convenzioni con la Regione e gli altri enti pubblici nonché con gli enti locali.

Condizioni necessarie a tal fine sono: essere iscritte da almeno 6 mesi nel registro regionale di cui all'art. 6, nonché la presentazione di un progetto da parte delle associazioni.

Elemento essenziale di dette convenzioni è la previsione di una copertura assicurativa contro gli infortuni e le malattie oltre che per la responsabilità civile verso i terzi (art. 30 comma 3 legge n. 383/2000).

Le convenzioni contengono disposizioni (art. 13 comma 4) dirette a garantire l'esistenza di forme di verifica delle prestazioni e di controllo della qualità delle stesse, da parte dei diversi enti, nonché per il rimborso delle spese sostenute ed effettivamente documentate.

La Regione sostiene le APS anche attraverso l'istituzione di appositi fondi di finanziamento quali il fondo rotativo finalizzato all'abbattimento dei tassi di interesse sui finanziamenti e il fondo di anticipazione che anticipa i fondi per i progetti relativi alle attività statuarie.

Inoltre la Regione e le Province, per quanto di competenza e limitatamente all'accertamento del possesso dei requisiti di iscrizione, dispongono controlli sulle attività delle associazioni iscritte nelle corrispondenti sezioni del registro regionale.

L'art. 10 della presente legge prevede anche l'istituzione dell'Osservatorio, disciplinando la composizione e le modalità di funzionamento.

L'Osservatorio regionale svolge i seguenti compiti:

- analizza i bisogni del territorio e le priorità di intervento;
- formula proposte operative in materia di promozione sociale;

³⁰⁵ Si veda, in tal senso D.P.G.R. 12-06-2006 n. 5/R relativo al Regolamento regionale recante: Registro regionale delle Associazioni di Promozione Sociale e elezione dei rappresentanti presso l'osservatorio regionale, nonché la circolare Regione Piemonte 20.11.2006 GR n 3/CLT contenente gli indirizzi operativi del Registro Regionale di promozione sociale.

- promuove, direttamente o in collaborazione con gli enti locali e con le Associazioni di Promozione Sociale, iniziative di studio e di ricerca;
- svolge un ruolo di monitoraggio delle azioni di sostegno in favore delle APS;
- esprime parere vincolante in caso di ricorso in via amministrativa avverso i provvedimenti di rifiuto di iscrizione e di cancellazione di iscrizione.

2.3 Lombardia

Con la legge regionale del 16 settembre 1996, n. 28, (BUR del 21 settembre 1996 n. 28), la Regione Lombardia ha riconosciuto e promosso l'associazionismo nella pluralità delle sue forme. Con la successiva legge regionale n. 5/2006 si è cercato di adeguare il contenuto normativo della legge regionale n. 28/1996 alla legge nazionale n. 383/2000³⁰⁶.

Recentemente la Regione Lombardia è nuovamente intervenuta in materia con la legge del 14 febbraio 2008, n. 1 (B.U.R. 18 febbraio 2008, n. 8), che - in abrogazione delle leggi n. 28/1996 e n. 5/2006 - ha pubblicato il Testo Unico delle leggi regionali in materia di volontariato, cooperazione sociale, associazionismo e società di mutuo soccorso.

In particolare, tale Testo Unico si occupa espressamente delle APS nel capo III, artt. 14-25, rispettando e riportando le finalità e i principi di cui alla precedente legge n. 5/2006.

Ai sensi dell'art. 14 della legge n. 1/2008, la Regione riconosce e promuove l'associazionismo nella pluralità delle sue forme quale fondamentale espressione di libertà, di promozione umana, di autonome capacità organizzative e di impegno sociale e civile dei cittadini. A tal fine la Regione promuove il pluralismo del fenomeno associativo senza fini di lucro e ne sostiene le attività, estendendo l'applicazione del capo III alle Associazioni di Promozione Sociale di cui all'art. 2 della legge n. 383/2000.

Tale normativa regionale prevede casi di esclusione differenti rispetto a quanto prescritto dall'art 2, comma 2, della legge n. 383/2000, ossia i circoli cooperativi, le cooperative sociali e i loro consorzi, nonché le associazioni di cui ai capi II (Organizzazioni di volontariato) e V (Società di mutuo soccorso) della legge n. 1/2008.

Per poter beneficiare delle agevolazioni e dei contributi, le associazioni con le finalità volte alla realizzazione di scopi sociali, culturali, educativi, ricreativi, nel rispetto dei principi delle pari opportunità tra uomini e donne di cui al citato art. 14, devono:

- svolgere attività da almeno un anno;
- non avere fini di lucro;
- garantire, attraverso le norme statuarie la partecipazione democratica dei soci, l'elettività di almeno due terzi delle cariche sociali, l'esercizio del diritto di recesso, senza oneri per il socio, la disciplina della procedura di esclusione del socio che preveda il contraddittorio di fronte ad un organo interno di garanzia, ed infine, in caso di scioglimento, il divieto di redistribuzione del patrimonio sociale tra i soci.

Molto articolata è la sezione dedicata all'istituzione dei registri. Ed invero, ai sensi dell'articolo 16 della legge regionale n. 1/2008, è prevista l'istituzione rispettivamente di un registro provinciale e di uno regionale.

In particolare, presso ogni provincia è istituito il registro provinciale delle associazioni operanti nel territorio provinciale. In tale registro è inserita una apposita sezione nella quale sono iscritte le APS

³⁰⁶ In tal senso, occorre anche far riferimento alla note esplicative del 25/7/2006 del D.G. Famiglia e Solidarietà Sociale avente ad oggetto "Modifiche apportate alla l.r. 28/96 "Promozione, riconoscimento e sviluppo dell'associazionismo" dalla l.r. 24 febbraio 2006, n. 5".

in possesso dei requisiti soggettivi e statuari di cui agli artt. 2-3 della legge n. 383/2000, anche in deroga a quanto previsto dall'art 15 del presente Testo Unico. Ulteriori requisiti per poter accedere a tale registro, nella sezione provinciale ex art. 17, comma 1, sono:

- avere una sede legale o operativa sul territorio provinciale;
- operare da almeno un anno;
- perseguire le finalità statuarie di cui all'art 14 della presente legge;
- uno statuto improntato ai principi di trasparenza e democrazia;
- operare avvalendosi di prestazioni volontarie da parte degli associati.

Presso la Regione è invece istituito il registro regionale, nel quale possono iscriversi, ai sensi dell' art. 7, comma 4, della legge n. 383/2000:

- le associazioni di carattere regionale;
- le associazioni a carattere nazionale con sede operativa nella regione con i requisiti di cui agli articoli 2 e 3 della legge. n. 383/2000, anche in deroga alla presente legge e previa iscrizione nel registro nazionale.

L'iscrizione nel registro regionale delle associazioni a carattere nazionale avviene su domanda delle stesse e previa presentazione della documentazione idonea a dimostrare l'iscrizione nel registro nazionale ai sensi dell'articolo 7 della legge n. 383/2000. Inoltre, le associazioni che si iscrivono nel registro regionale di cui all'art. 16 devono operare in almeno due Province o in almeno tre Comunità Montane, oltre a possedere i requisiti di cui all'art. 17, comma 1.

Quest'ultimo articolo, al comma 4, regola le procedure di iscrizione nei registri. Va precisato che la domanda di iscrizione è presentata:

- a) al Presidente della Provincia per l'iscrizione nel registro provinciale;
- b) al Presidente della Regione per l'iscrizione nel registro regionale;

La domanda, presentata dal legale rappresentante dell'associazione, deve essere corredata dalla seguente documentazione:

- a) copia dell'atto costitutivo e dello statuto;
- b) elenco nominativo di coloro che ricoprono cariche sociali;
- c) relazione dell'attività svolta nell'anno precedente;
- d) il resoconto economico dell'anno precedente con la rappresentazione dei beni patrimoniali.

Con cadenza biennale Regione e Provincia provvedono a revisionare i rispettivi registri, ed il venir meno dei requisiti previsti per l'iscrizione comporta ovviamente la cancellazione dagli stessi registri. La Regione e la Provincia provvedono all'accettazione o al diniego delle domande di iscrizioni entro 90 giorni dalla presentazione. Va sottolineato che la normativa regionale in esame non prevede la possibilità di azionare alcun ricorso ex art 10 legge n. 383/2000 avverso il diniego di iscrizione.

Inoltre, la presente legge non prevede alcun diritto d'accesso ex art. 22 legge n. 241/1990, come invece riconosciuto dall'art 26 della legge n. 383/2000.

Con riferimento alle convenzioni, l'art. 19 della legge regionale n. 1/2008 prevede la possibilità di stipularle tra associazioni e altri Enti Pubblici, per cooperare nei servizi di utilità sociale e collettiva. Inoltre, occorre rilevare che la Regione aiuta la promozione dell'associazionismo sostenendo le iniziative degli enti locali attraverso il finanziamento di progetti, e la razionalizzazione e il coordinamento dei servizi esistenti fornendo informazioni e assistenza tecnica d'intesa con le altre istituzioni locali. Possono beneficiare dei contributi o delle agevolazioni le associazioni con gli scopi sopra enunciati, iscritte nel registro regionale e in quelli provinciali da almeno sei mesi, così come anche prescritto dall'art. 30 della legge n. 383/2000.

Il Consiglio regionale adotta un programma biennale che stabilisce le linee fondamentali degli in-

terventi e le risorse per favorire l'associazionismo. Ai sensi dell'art. 21 della presente legge, per l'attuazione dei progetti di utilità sociale rientranti nel programma biennale, il direttore regionale competente, su conforme deliberazione della Giunta regionale, è autorizzato a stipulare convenzioni con le associazioni. Va evidenziato che i progetti possono essere attuati anche in collaborazione con gli enti locali o altri enti pubblici; in tal caso la Regione contribuisce in misura tale che il contributo pubblico complessivo non superi comunque il 70 % del valore del progetto ammesso a finanziamento.

Non è prevista l'istituzione dell'Osservatorio, ma di una Conferenza regionale dell'associazionismo rivolta alla partecipazione delle associazioni operanti nel territorio regionale ed iscritte nei registri provinciali e regionali. Tale Conferenza è finalizzata a esprimere valutazioni e fornire proposte su indirizzi e politiche nazionali, regionali e locali in materia di associazionismo.

2.4 Provincia autonoma di Bolzano

Con legge provinciale n. 11 del 1 luglio 1993 (BU 13/7/1993 n. 32), così come modificata dal successivo art. 28 della legge provinciale n. 12 del 28 luglio 2003 (BUR. 15/5/2004 n. 19), la Provincia Autonoma di Bolzano ha riconosciuto e valorizzato la funzione sociale delle Organizzazioni di volontariato liberamente costituite, e l'attività di promozione sociale, svolta senza fini di lucro, prevalentemente nei settori indicati dalla legge stessa.

Dunque la legge provinciale n. 11/1993, in seguito a detta modifica normativa, ha disciplinato contemporaneamente le due diverse forme associative: le Organizzazioni di volontariato e le Associazioni di Promozione Sociale.

In particolare all'art. 3, comma 6, ha definito organizzazione di promozione sociale *"il raggruppamento di natura privatistica tra soggetti, costituito come associazione riconosciuta o non riconosciuta o altra formazione"*. L'organizzazione persegue senza scopo di lucro, così come richiesto dalla legge n. 383/2000, interessi collettivi attraverso lo svolgimento di attività di promozione sociale rivolte a favore degli associati o di terzi nei settori indicati dall'art. 2, commi 5:

- assistenza sociale e sanitaria;
 - attività culturale, educativa e di formazione;
 - attività sportive, ricreative e di tempo libero;
 - protezione civile, tutela e di tempo libero;
 - promozione del turismo sociale, tutela dei diritti dei consumatori, diritti umani, pari opportunità;
- A tal fine le Organizzazioni di Promozione Sociale (art. 2, comma 6), così come previsto dall'art 18 della legge n. 383/2000 si avvalgono in maniera significativa delle attività prestate in forma volontaria e gratuita dai propri associati, salvo, in caso di necessità, assumere lavoratori dipendenti anche ricorrendo ai propri associati.

Ai sensi dell'art. 5, comma 10 della presente legge è istituito il registro provinciale nel quale possono iscriversi le associazioni, con le caratteristiche sopra descritte, aventi sede e operanti in ambito provinciale e costituite da almeno sei mesi. Va evidenziato che l'iscrizione nel registro delle Organizzazioni di Promozione Sociale è incompatibile con l'iscrizione al registro delle Organizzazioni di volontariato.

Tuttavia, mentre con riferimento al registro provinciale per il volontariato l'art 5 della legge n. 11/1993 risulta essere piuttosto dettagliato, indicando la sede di istituzione di detto registro, i requisiti di iscrizione, nonché la disciplina di iscrizione e di cancellazione, per le Organizzazioni di Promozione Sociale la presente legge, così come integrata e modificata dall'art. 28 della legge n. 12/2003, all'art. 5, comma 11 si limita a specificare che l'iscrizione nel registro è condizione necessaria per poter usufruire delle

apposite agevolazioni fiscali previste dalla normativa statale³⁰⁷. In particolare i soggetti iscritti sono esenti dal pagamento dell'IRAP ai sensi dell'art. 23, legge 7 dicembre 2000, n. 383, fatto salvo l'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi.

La legge provinciale n. 11/1993 e la successiva integrazione ex art 28 legge provinciale n. 12/2003, non ha disciplinato per le Organizzazioni di Promozione Sociale l'istituto delle convenzioni. Ed invero, l'art. 6 della presente legge in materia di convenzioni, fa riferimento alle sole Organizzazioni di volontariato. Dello stesso tenore è l'art 8 della legge n. 11/1993 e l' art. 28 della legge provinciale n. 12/2003, i quali istituiscono il solo Osservatorio provinciale per il volontariato, senza effettuare alcun riferimento alle APS.

2.5 Provincia autonoma di Trento

La Provincia autonoma di Trento non ha emanato una normativa organica di recepimento della legge n. 383/2000, tuttavia, con l'art. 3 bis della Legge Provinciale 13/02/1992 n. 8 (così come aggiunto dall'articolo 89 della legge provinciale 19 febbraio 2002, n. 1), nonché con deliberazione della Giunta provinciale 17 maggio 2002, n. 1077, la stessa Provincia ha previsto ed istituito il registro provinciale della Associazioni di Promozione Sociale.

Detto registro è rivolto a tutte le associazioni che generalmente perseguono scopi di utilità o di promozione sociale rivolte a migliorare la qualità della vita, ed è distinto in tre sezioni:

- sezione cultura, comprendente le Associazioni della cultura scientifica ed umanistica, le associazioni artistiche, quelle rivolte alla ricerca etica e spirituale e le associazioni similari;
- sezione sport, comprendente le Associazioni sportive dilettantistiche, quelle ricreative e del tempo libero, quelle ad esse assimilate;
- sezione mista, comprendente le Associazioni aventi scopi misti o diversi da quelli previsti nelle altre sezioni, ovvero le articolazioni territoriali già iscritte al Registro nazionale.

Secondo quanto stabilito dalla D.G.P. n. 1077/2002, possono richiedere l'iscrizione al Registro provinciale le Associazioni costituite ed operanti da almeno un anno, che svolgono attività di utilità sociale ai sensi dell'art. 2 della legge n. 383/2000.

Detta delibera, richiede al fine dell'iscrizione nel registro, tre requisiti necessari desunti dalle norme della legge n. 383/2000:

- il perseguimento di scopi di promozione sociale;
- la prevalente gratuità delle prestazioni;
- il funzionamento democratico dell'organizzazione in base alle regole statuarie previste dall'art. 3 della legge n. 383/2000.

L'iscrizione a detto registro è condizione necessaria per poter usufruire delle agevolazioni fiscali previste dagli artt. 20-28 della legge n. 383/2000 e per stipulare le convenzioni, ex art. 30 della legge n. 383/2000.

Recentemente la legge provinciale del 27 luglio 2007, n. 13, nel definire il sistema delle politiche sociali nella Provincia di Trento e disciplinare l'organizzazione dei singoli servizi, all'art 3, al comma 3, lettera d, ha riconosciuto, quali soggetti attivi del sistema provinciale delle politiche sociali, il Terzo settore comprendente: le cooperative sociali, le Organizzazioni di volontariato, le Associazioni di Promozione Sociale, gli Enti di Patronato, le Imprese Sociali, nonché in generale altri soggetti privati, senza scopo di lucro, aventi finalità coerenti con gli obiettivi della legge n. 13/2007.

307 In ogni caso, per una disciplina analitica e dettagliata della normativa in esame da parte della Provincia Autonoma di Bolzano, si veda il Decreto del Presidente della Provincia 12 gennaio 2004, n. 1 (Pubblicato nel Suppl. n. 1 al B.U. 24 febbraio 2004, n. 8), avente appunto ad oggetto il Regolamento di esecuzione alla disciplina del volontariato e della promozione sociale. Per l'iscrizione al Registro Provinciale vanno infatti richiamati gli artt. 10-16 di detto Regolamento.

2.6 Veneto

La Regione Veneto non ha adottato una normativa organica ed unitaria in materia di Associazioni di Promozione Sociale, ma è intervenuta sull'argomento in particolare con l'art. 43 della legge regionale 13/09/2001, n. 27 e con la legge regionale 16/08/2002, n. 28 (BUR 20/08/2002 n. 82) concernente le "Disposizioni di riordino e semplificazione normativa – collegato alla Legge Finanziaria 2002 in materia di politiche sociali".

Il citato art. 43 della legge regionale n. 27/2001 istituisce, presso la Giunta Regionale, il registro regionale delle APS, stabilendo che l'iscrizione allo stesso è consentita ai soggetti di cui all'art. 2, comma 1 della legge n. 383/2000. Va inoltre evidenziato che, come prescritto dal comma 3 del medesimo art. 43, la Regione Veneto – con Delibera della Giunta Regionale n. 2652 del 10 ottobre 2001 – ha dettato e specificato i requisiti, i criteri e le modalità di iscrizione al registro regionale delle Associazioni di Promozione Sociale ed ha rinviato, per la tenuta del registro regionale stesso, alla disciplina della legge regionale n. 40/1993, *"in quanto compatibile con la legge 7 dicembre 2000, n. 383"*.

Secondo quanto stabilito dall'art. 2 della legge regionale n. 28/2002³⁰⁸, la Regione Veneto sostiene l'associazionismo di promozione sociale attraverso:

- la stipula delle convenzioni;
- la concessione di contributi relativi a progetti ed iniziative compiutamente documentati;
- il sostegno a progetti di attività, particolarmente innovativi nel campo dell'informazione, consulenza, formazione;
- l'aggiornamento e la formazione degli operatori.

Condizione necessaria per usufruire dei benefici sopra menzionati è l'iscrizione delle Associazioni al registro regionale.

Per quanto concerne la possibilità di stipulare le convenzioni tra Regioni, altri Enti Pubblici ed Associazioni, l'art. 1 della citata legge regionale n. 28/2002 – nel rispetto di quanto previsto dal comma 1 dell'art. 30 della legge n. 383/2000 – ne condiziona l'ammissibilità alle Associazioni iscritte da almeno sei mesi nel Registro regionale di cui al citato art. 43 della legge regionale n. 27/2001.

Il medesimo art. 1, al comma 2, stabilisce che le Convenzioni debbano prevedere i seguenti elementi essenziali:

- a) l'attività oggetto del rapporto convenzionale, la durata e il costo;
- b) le condizioni di utilizzo delle strutture e delle attrezzature eventualmente previste;
- c) la copertura assicurativa delle persone impegnate a vario titolo e direttamente nelle attività;
- d) le forme di rendicontazione e di disciplina dei rapporti finanziari;
- e) le modalità di verifica e di controllo delle attività e dei loro risultati.

2.7 Friuli Venezia Giulia

La Regione Friuli Venezia Giulia con legge regionale 15 maggio 2002, n. 13 (BUR 16 maggio 2002, n. 8), ha dato parzialmente attuazione alla legge n. 383/2000. Ed invero, con l'art. 13, comma 18 di tale normativa (avente ad oggetto "Disposizioni collegate alla legge finanziaria 2002"), la Regione – *"in attesa dell'adozione di una disciplina organica regionale dell'associazionismo di promozione sociale"* – ha intanto istituito il registro regionale delle Associazioni di Promozione Sociale, ai sensi dell'art. 7, comma 4 della legge n. 383/2000. Successivamente, con D. P. Reg. del 17 ottobre 2003, n. 381 (B.U.R. 26 novembre 2003, n. 48), la medesima Regione Friuli ha dato esecuzione al regolamento per la tenuta

³⁰⁸ Va precisato che con Delib.G.R. 19 marzo 2004, n. 725, con Delib.G.R. 31 gennaio 2006, n. 164, con Delib.G.R. 3 aprile 2007, n. 893 e con Delib.G.R. 6 maggio 2008, n. 1134 sono stati approvati i criteri per l'erogazione dei contributi regionali di cui all'art. 2 della l.r. n. 28/02.

del registro regionale delle Associazioni di Promozione Sociale, approvato con D.G.R. n. 3037 del 10 ottobre 2003.

Secondo detto regolamento, così come prescritto dall'art. 2, comma 1 della legge n. 383/2000, sono considerate APS le associazioni riconosciute e non, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti e federazioni, costituiti per svolgere "*attività di utilità sociale, senza fini di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati*". Sono inoltre previsti gli stessi casi di esclusione della legge n. 383/2000 (art. 3 del regolamento).

Anche per il perseguimento dei fini istituzionali, le associazioni si avvalgono dell'attività volontaria, libera e gratuita degli associati, salvo la possibilità di avvalersi di lavoratori dipendenti, ricorrendo anche ai propri associati (art. 30 legge n. 383/2000).

Così come previsto dall'art. 3 della legge n. 383/2000, la costituzione delle associazioni avviene mediante atto scritto. Lo statuto, deve contenere espressamente gli stessi requisiti previsti dalla legge nazionale.

Piuttosto dettagliate sono le norme concernenti la tenuta del registro e le modalità ed i termini di iscrizione. In particolare possono chiedere l'iscrizione a tale registro le associazioni aventi sede in Friuli, che svolgono, così come prescritto dalla legge n. 383/2000, attività effettivamente da almeno un anno. Ai fini dell'iscrizione al registro è necessario presentare al Servizio del volontariato domanda in carta semplice sottoscritta dal legale rappresentante assieme a:

- Copia dell'atto costitutivo, con espressa indicazione della sede legale;
- Copia dello statuto, con le caratteristiche di cui all'art. 4, o con un documento di integrazione transitorio, che impegna l'associazione a modificare lo statuto, secondo quanto previsto dall'art. 4;
- Ambito territoriale di attività;
- Elenco nominativo delle cariche associative.

Entro sessanta giorni, con provvedimento del Direttore del Servizio del volontariato, è disposta l'iscrizione ovvero il diniego. Contro quest'ultimo provvedimento è ammesso il ricorso alla Giunta regionale ai sensi del DPR 24 novembre 1971, n. 1199, o ricorso al TAR, così come altresì prescritto dall'art. 10, comma 2 della legge n. 383/2000.

È espressamente stabilita, all'art. 5, comma 5 del citato regolamento, l'incompatibilità fra iscrizione nel registro delle APS e quelle di volontariato.

Ai sensi dell'art. 6, il Servizio per il volontariato provvede alla tenuta del Registro. Quest'ultimo è suddiviso in una sezione regionale e in sezioni provinciali. Va evidenziato che le associazioni che operano in due o più province sono iscritte nella sezione regionale del registro, mentre quelle che operano in una sola provincia, nella sezione provinciale. È onere della medesima regione Friuli pubblicare a gennaio di ogni anno nel BUR l'elenco delle associazioni iscritte.

Il registro è tenuto tramite l'ausilio di supporti informatici e vi sono annotati:

- Il numero progressivo di iscrizione;
- La denominazione dell'associazione;
- L'atto costitutivo e lo statuto;
- La sede legale;
- L'ambito territoriale di attività.

Infine, gli artt. 7 e 8 si occupano della procedura di revisione del registro. In particolare, il Servizio del volontariato provvede con cadenza biennale alla revisione dello stesso per verificare il permanere dei requisiti e soprattutto l'effettivo svolgimento dell'attività di promozione sociale. Il procedimento di revisione si conclude con un atto di conferma ovvero di cancellazione. Anche contro detto provvedimento è ammesso ricorso alla Giunta regionale ai sensi del D.P.R. 24 novembre 1971, n. 1199 o al TAR. ex art. 10, comma 2, legge n. 383/2000.

2.8 Liguria

Con legge regionale n. 30 del 24 dicembre 2004 (BUR 29/12/2004 n. 12), la Regione Liguria ha riconosciuto e valorizzato il ruolo dell'associazionismo di promozione sociale come espressione di partecipazione, solidarietà, libertà e pluralismo, promuovendone lo sviluppo e favorendo il suo apporto al conseguimento di finalità di carattere sociale, civile, educativo, culturale, di ricerca etica e spirituale. La stessa legge ha determinato altresì le modalità di partecipazione delle Associazioni di Promozione Sociale all'esercizio delle funzioni regionali di programmazione e coordinamento nei settori in cui esse operano, nonché ha istituito il registro regionale delle Associazioni di Promozione Sociale.

Il contenuto della citata normativa regionale appare, nel suo complesso, rispettoso ed attuativo delle disposizioni di carattere nazionale.

Per quanto riguarda la definizione delle Associazioni di Promozione Sociale, nonché gli organismi esclusi dalla normativa regionale, la legge regionale n. 30/2004 all'art. 2 richiama esattamente il contenuto dell'art. 2 della legge n. 383/00.

Anche la disciplina (sempre dettata dall'art. 2) concernente le modalità di costituzione delle APS e la previsione del relativo statuto con i requisiti necessari da possedere, fa fedelmente riferimento a quanto già previsto dall'art. 3 della legge n. 383/2000.

Il comma 1 dell'art. 3 della normativa regionale regola le prestazioni e le attività degli associati, le quali devono essere prevalentemente espletate in forma volontaria, libera e gratuita, così come d'altronde previsto dall'art. 18 della normativa nazionale.

Va sottolineato che la legge regionale n. 30/2004 all'art. 4 definisce le attività di utilità sociale quelle tese al *"conseguimento di finalità di valenza collettiva, espletate nei settori sociale, socio-sanitario, educativo, ambientale, culturale e di ricerca etica e spirituale, sportivo e ricreativo"*. Per quanto riguarda le dotazioni delle risorse economiche, il comma 2 del medesimo art. 4 richiama quanto stabilito dalla legge n. 383/2000, all'art. 4.

Il registro regionale delle APS risulta disciplinato dall'art. 5 della normativa regionale³⁰⁹ e suddiviso nella Sezione A (nella quale sono iscritte le associazioni che hanno in Liguria un numero di soci non inferiore a cinquemila, ovvero una presenza organizzata in almeno tre province, che risultino costituite da almeno tre anni e dimostrino di aver svolto, per lo stesso periodo, attività continuativa) e nella Sezione B (nella quale sono iscritte tutte le associazioni che hanno i requisiti e che non soddisfano le condizioni richieste per l'iscrizione alla sezione "A"). Lo stesso art. 5 stabilisce i requisiti per l'iscrizione e la cause di cancellazione dallo stesso registro.

Di particolare evidenza sono gli artt. 6 e 7 della normativa regionale, i quali rispettivamente regolano i rapporti tra le APS e le Regioni/Enti Locali (sottolineando il ruolo di quest'ultime nell'agevolare la partecipazione delle Associazioni di Promozione Sociale al perseguimento delle finalità del sistema socio-assistenziale, all'individuazione degli obiettivi della programmazione regionale e locale, nonché alla verifica dell'efficacia dei servizi) e disciplinano l'istituto della convenzione, intesa – quest'ultima – quale strumento finalizzato allo *"svolgimento di attività previste dallo statuto anche di carattere integrativo a servizi complessi e servizi di prossimità, per i quali le associazioni stesse dimostrano attitudine e capacità operativa"*. Per quanto riguarda i requisiti ed il contenuto delle convenzioni, il citato art. 7 richiama, in gran parte, quanto già stabilito dall'art. 30 della legge n. 383/2000. Va però osservato che risulta assente dalla normativa regionale la

³⁰⁹ Si vedano anche gli artt. 1-4 del Regolamento Regionale 20 ottobre 2005, n. 1 concernente il "Regolamento di esecuzione di cui all'art. 10 della legge regionale 24 dicembre 2004 n. 30 (disciplina delle Associazioni di Promozione Sociale)".

prescrizione della necessità, da parte delle associazioni, di essere iscritte da almeno sei mesi nel registro regionale al fine di poter stipulare dette convenzioni.

La legge regionale n. 30/04, all'art. 9, prevede l'istituzione, all'interno dell'Osservatorio sociale regionale di cui all'articolo 7 della legge regionale n. 30/1998, la Sezione "Associazionismo di Promozione Sociale" denominata "Sezione dell'Osservatorio", e ne disciplina la composizione ed il funzionamento (rinviando al successivo Regolamento di esecuzione³¹⁰), nonché le finalità quali:

- avanzare alla Giunta regionale proposte ai fini della programmazione regionale ed esprimere pareri sulle proposte di legge, programmi ed altri atti qualora siano richiesti dagli organi regionali;
- promuovere attività formative, studi e ricerche in tema di associazionismo e svolgere anche funzioni di monitoraggio sul fenomeno. Curare la diffusione delle informazioni raccolte e redigere annualmente un rapporto sul fenomeno dell'associazionismo di promozione sociale in Liguria;
- promuovere una conferenza regionale sullo stato dell'associazionismo in Liguria da tenersi ogni tre anni.

Da ultimo, occorre aggiungere che la legge regionale 24 maggio 2006, n. 12 "Promozione del sistema integrato di servizi sociali e sociosanitari", con l'art. 17 ha istituito, presso la struttura regionale competente, la Consulta Regionale del Terzo settore; quest'ultima ha il compito di partecipare alla programmazione regionale sociale e tra i suoi membri figurano anche tre componenti per le Associazioni di Promozione Sociale iscritte nel Registro regionale maggiormente rappresentative sul territorio ligure.

2.9 Emilia Romagna

Con legge regionale n. 34 del 9 dicembre 2002 (BUR 9/12/2002 n. 172), la Regione Emilia Romagna – nell'abrogare la legge regionale 7 marzo 1995, n. 10 (Norme per la promozione e la valorizzazione dell'associazionismo) – ha riconosciuto il ruolo dell'associazionismo come espressione di impegno sociale e di autogoverno della società civile e ne ha valorizzato la funzione per la partecipazione alla vita della comunità regionale. Più in particolare, la normativa regionale – ispirandosi ai principi ed ai valori della Costituzione e della legge 7 dicembre 2000, n. 383 – ha dettato le norme per la valorizzazione dell'associazionismo di promozione sociale quale espressione d'impegno e pluralismo della società civile, nonché i principi generali che favoriscono i rapporti tra le istituzioni pubbliche e le Associazioni di Promozione Sociale, nella salvaguardia dell'autonomia delle associazioni stesse.

Il contenuto della citata normativa regionale appare analitico, dettagliato, nonché rispettoso ed attuativo delle disposizioni di carattere nazionale.

Per quanto riguarda la definizione delle Associazioni di Promozione Sociale, la legge regionale n. 34/2002 all'art. 2 richiama il contenuto dell'art. 2, comma 1 della legge n. 383/2000, stabilendo che devono considerarsi APS le associazioni di natura privatistica costituite ai sensi della legge n. 383/2000 per perseguire, senza scopo di lucro, interessi collettivi attraverso lo svolgimento continuato di attività di promozione sociale rivolte a favore degli associati e di terzi e finalizzate: a) all'attuazione dei principi della pace, del pluralismo delle culture e della solidarietà fra i popoli; b) allo sviluppo della personalità umana in tutte le sue espressioni ed alla rimozione degli ostacoli che impediscono l'attuazione dei principi di libertà, di uguaglianza, di pari dignità sociale e di pari opportunità, favorendo l'esercizio del diritto alla salute, alla tutela sociale, all'istruzione, alla cultura, alla formazione nonché alla valorizzazione delle attitudini e delle capacità professionali; c) alla tutela

310 In tal senso, si veda l'art. 5 del citato il Regolamento Regionale 20 ottobre 2005 n. 1.

e valorizzazione del patrimonio storico, artistico, ambientale e naturale nonché delle tradizioni locali; d) alla ricerca e promozione culturale, etica e spirituale; e) alla diffusione della pratica sportiva tesa al miglioramento degli stili di vita, della condizione fisica e psichica nonché delle relazioni sociali; f) allo sviluppo del turismo sociale e alla promozione turistica di interesse locale; g) alla tutela dei diritti dei consumatori ed utenti; h) al conseguimento di altri scopi di promozione sociale.

Anche con riferimento agli organismi esclusi, la normativa regionale – al comma 2 dell'art. 2 – richiama i commi 2 e 3 della legge nazionale, precisando inoltre che devono ritenersi escluse anche *"le associazioni che pongono limiti alle ammissioni degli associati non strettamente funzionali e necessari al perseguimento degli scopi di promozione sociale dell'associazione"*.

Il comma 3 dell'art. 2 regola le prestazioni e le attività degli associati, le quali devono essere prevalentemente espletate in forma volontaria, libera e gratuita, così come d'altronde previsto dall'art. 18 della normativa nazionale. Solo nelle ipotesi di grandi manifestazioni afferenti agli scopi istituzionali delle Associazioni di Promozione Sociale, la normativa regionale ammette che queste ultime possano, per quell'evento, avvalersi di attività prestata in forma volontaria, libera e gratuita da persone non associate alle associazioni medesime. In ogni caso, sempre richiamando il comma 2 dell'art. 18 della legge n. 383/2000, il comma 3 dell'art. 2 stabilisce che le APS possono inoltre avvalersi, in caso di particolare necessità, di prestazioni di lavoro autonomo o dipendente, anche ricorrendo ai propri associati.

Anche la disciplina dettata dall'art. 2 e concernente le modalità di costituzione delle APS e la previsione del relativo statuto con i requisiti necessari da possedere, fa riferimento a quanto già previsto dall'art. 3 della legge n. 383/2000.

L'art. 4 della normativa regionale istituisce i registri regionali e provinciali delle Associazioni di Promozione Sociale che sostituiscono a tutti gli effetti rispettivamente l'albo regionale e gli albi provinciali delle associazioni di cui alla legge regionale 7 marzo 1995, n. 10 (Norme per la promozione e la valorizzazione dell'associazionismo). Va sottolineato che l'iscrizione a tale registro³¹¹ è condizione necessaria per poter usufruire dei benefici previsti dalla legge n. 383/2000 e per poter accedere alle forme di sostegno e valorizzazione previste dalla citata legge nonché dalla normativa di settore, fatti salvi gli ulteriori requisiti eventualmente da quest'ultima richiesti. La legge regionale n. 34/2002 stabilisce che nei suddetti registri possono iscriversi le Associazioni di Promozione Sociale che, avendo sede ed operando nel territorio regionale ed essendo in possesso dei requisiti di cui agli articoli 2 e 3, sono costituite e svolgono effettivamente l'attività da almeno un anno. Più in particolare, nel registro regionale possono iscriversi le associazioni aventi rilevanza regionale, e precisamente: a) le associazioni che operino in almeno cinque province del territorio regionale attraverso articolazioni locali strutturate su base associativa; b) gli organismi di collegamento e coordinamento di sole Associazioni di Promozione Sociale, di cui almeno quindici iscritte in almeno cinque registri provinciali.

Occorre infine osservare che l'ultimo comma del citato art. 4 prevede espressamente l'incompatibilità tra l'iscrizione al registro regionale e l'iscrizione nei registri del volontariato di cui alla legge regionale 2 settembre 1996, n. 37 (Nuove norme regionali di attuazione della legge 11 agosto 1991, n. 266 "Legge quadro sul volontariato").

Di particolare rilevanza è l'art. 5 che consente ai Comuni di prevedere l'istituzione di registri

311 Per quanto riguarda il registro regionale delle Associazioni di Promozione Sociale (le modalità per l'iscrizione, la cancellazione e la revisione), nonché i registri provinciali e comunali delle Associazioni di Promozione Sociale (criteri minimi di uniformità delle procedure per l'iscrizione, la cancellazione e la revisione), si veda anche la dettagliata ed analitica Delibera della Giunta Regionale n. 910 del 26 maggio 2003.

comunalì delle Associazioni di Promozione Sociale, nei quali sono iscritte, a cura dell'Ente locale, d'ufficio le associazioni iscritte nei registri regionali e provinciali che hanno sede nel territorio comunale o vi operano in modo continuato da almeno un anno e, su richiesta, le associazioni che, non essendo iscritte in detti registri, hanno sede nel territorio comunale e sono in possesso dei requisiti di cui agli articoli 2 e 3 della normativa regionale.

Per quanto riguarda le modalità di iscrizione e di cancellazione dal registro regionale, nonché le modalità per la revisione del registro medesimo, l'art. 6 demanda alla Giunta Regionale l'individuazione della relativa disciplina³¹², stabilendo, in ogni caso, l'ammissibilità dei ricorsi ex articolo 10 della legge n. 383/2000 avverso i provvedimenti di diniego di iscrizione nei registri regionale, provinciali e comunali ed avverso i provvedimenti di cancellazione dai registri regionale, provinciali e comunali.

Va evidenziato che, ai sensi dell'art. 10 della legge regionale, le associazioni iscritte nel registro regionale possono partecipare alla programmazione pubblica nei settori cui si riferisce la loro attività, nonché proporre, ciascuna per il proprio ambito territoriale di attività, programmi e iniziative di intervento alla Regione e agli Enti Locali nelle materie di loro interesse.

Inoltre, sempre il citato art. 10, al comma 3 riconosce alle Associazioni di Promozione Sociale il diritto di accesso ai documenti amministrativi, secondo quanto previsto dall'art. 26 della legge n. 383/2000.

Per quanto concerne la possibilità di stipulare le convenzioni tra Regioni, altri Enti Pubblici ed Associazioni, l'art. 12 della normativa regionale – nel rispetto di quanto previsto dal comma 1 dell'art. 30 della legge n. 383/00 – ne condiziona l'ammissibilità alle Associazioni iscritte da almeno sei mesi nel registro regionale. Va sottolineato che gli artt. 12 e 13 della legge n. 34/02 prescrivono e disciplinano, in maniera assolutamente analitica e rigorosa, i requisiti ed il contenuto di tali convenzioni, nonché i criteri di priorità da rispettare nella procedura comparativa di scelta dell'associazione per la stipula delle stesse convenzioni.

Ai sensi di quanto stabilito dall'art. 14 della legge n. 383/2000, la legge regionale, all'art. 14, prevede l'istituzione dell'Osservatorio regionale dell'associazionismo di promozione sociale, quale sezione speciale della Conferenza regionale del Terzo settore di cui all'art. 35 della legge regionale n. 3/99, demandando la disciplina, la composizione e le modalità di funzionamento dello stesso Osservatorio alla Giunta Regionale. Secondo la normativa regionale, inoltre, l'Osservatorio analizza le necessità del territorio e le priorità di intervento; favorisce la conoscenza e la circolazione di esperienze, raccoglie dati, documenti e testimonianze riguardanti le attività di promozione sociale di cui all'articolo 2, comma 1; promuove direttamente o in collaborazione con gli enti locali e con le Associazioni di Promozione Sociale iscritte nei registri regionale e provinciali, iniziative di studio e di ricerca ai fini della promozione e dello sviluppo delle attività di promozione sociale di cui all'articolo 2, comma 1; formula proposte operative in materia di promozione sociale.

Il comma 4 del medesimo art. 14 consente alla Regione di promuovere ogni quattro anni la "Conferenza regionale della promozione sociale" cui partecipano i soggetti pubblici e le Associazioni di Promozione Sociale interessate

2.10 Toscana

Va innanzitutto premesso che ai sensi dell'art. 17 della legge regionale 24 febbraio 2005, n. 41 (Sistema integrato di interventi e servizi per la tutela dei diritti di cittadinanza sociale) sono considerati soggetti del "Terzo settore":

312 Si veda sempre la citata la Delibera della Giunta Regionale n. 910 del 26 maggio 2003.

- a) le organizzazioni di volontariato;
- b) le associazioni e gli enti di promozione sociale;
- c) le cooperative sociali;
- d) le fondazioni;
- e) gli enti di patronato;
- f) gli enti ausiliari di cui alla legge regionale 11 agosto 1993, n. 54 (Istituzione dell'albo regionale degli enti ausiliari che gestiscono sedi operative per la riabilitazione e il reinserimento dei soggetti tossi-codipendenti. Criteri e procedure per l'iscrizione);
- g) gli enti riconosciuti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o in-tese;
- h) gli altri soggetti privati non a scopo di lucro.

A tali soggetti è riconosciuto un ruolo centrale nelle politiche sociali regionali: ed invero, gli stessi concorrono ai processi di programmazione regionale e locale e, ciascuno secondo le proprie specificità, partecipano alla progettazione, attuazione ed erogazione degli interventi e dei servizi del sistema integrato. Le organizzazioni di volontariato, le Associazioni di Promozione Sociale e le coo-perative sociali sono oggetto di specifiche leggi regionali che ne riconoscono il ruolo, e istituiscono i rispettivi registri/albi.

Con legge regionale n. 42 del 9 dicembre 2002 (BUR 18/12/2002 n. 32), la Regione Toscana – nel mo-dificare l'art. 9 della legge regionale 3 ottobre 1997, n. 72 (Organizzazione e promozione di un sistema di diritti di cittadinanza e di pari opportunità: riordino dei servizi socio-assistenziali e socio-sanitari integrati) – ha riconosciuto e valorizzato il ruolo dell'associazionismo di promozione sociale come espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo, promuovendone lo sviluppo e favorendo il suo apporto al conseguimento di finalità di carattere sociale, civile, culturale e di ricerca etica e spirituale.

Più in particolare, la normativa regionale – ispirandosi ai principi ed ai valori della Legge 7 dicembre 2000, n. 383 – ha:

- determinato i criteri e le modalità con cui la Regione riconosce il valore dell'associazionismo di pro-mozione sociale favorendone lo sviluppo;
- determinato le modalità di partecipazione delle Associazioni di Promozione Sociale aventi sede in Toscana all'esercizio delle funzioni regionali di programmazione, indirizzo e coordinamento nei settori in cui esse operano;
- istituito il registro regionale delle Associazioni di Promozione Sociale;
- disciplinato i rapporti fra le istituzioni pubbliche e le Associazioni di Promozione Sociale;
- istituito la Consulta regionale dell'associazionismo di promozione sociale;
- istituito l'Osservatorio regionale dell'associazionismo di promozione sociale.

Il contenuto della citata normativa regionale appare analitico, dettagliato, nonché rispettoso ed at-tuativo delle disposizioni di carattere nazionale.

Per quanto riguarda la definizione delle Associazioni di Promozione Sociale, la legge regionale n. 42/2002 all'art. 2 richiama il contenuto dell'art. 2, comma 1 della legge n. 383/2000, stabilendo che devono considerarsi APS le associazioni riconosciute o non riconosciute, i movimenti e i gruppi costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale, a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati.

Va sottolineato che per attività di utilità sociale, il successivo comma 2 contempla *"le attività tese al conseguimento di finalità di valenza collettiva, espletate nei settori: ambientale- turistico, culturale educativo e di ricerca etica e spirituale, sociale, sociosanitario, sanitario, sportivo-ricreativo, della tutela dei diritti"*.

Anche con riferimento agli organismi esclusi, i commi 3 e 4 dell'art. 2 della normativa regionale richiamano esattamente i commi 2 e 3 della legge n. 383/2000, precisando ed aggiungendo che devono ritenersi altresì escluse anche *"le associazioni di volontariato, di cui all'articolo 2 della legge regionale 26 aprile 1993, n. 28 (Norme relative ai rapporti delle organizzazioni di volontariato con la Regione, gli Enti locali e gli altri Enti pubblici - Istituzione del registro regionale delle organizzazioni del volontariato) e successive modificazioni"*.

L'art. 3 della legge n. 42/2002 istituisce il registro regionale dell'associazionismo di promozione sociale, (articolato per province) in cui possono essere iscritte sia le Associazioni di Promozione Sociale istituite a livello regionale, sia i livelli di organizzazione territoriale regionale delle associazioni che hanno carattere nazionale già iscritte al registro nazionale, di cui all'articolo 7 della legge n. 383/2000. Occorre evidenziare che il successivo art. 4 attribuisce alle Province tutte le funzioni concernenti la tenuta del suddetto Registro³¹³.

I punti da a) a J) dell'art. 5 (concernente le modalità di costituzione delle APS e la previsione del relativo statuto) riprendono esattamente gli stessi punti dell'art. 3 della legge n. 383/00, così come pure il successivo art. 6 (Prestazioni degli associati) richiama il contenuto degli artt. 18 e 19 della normativa nazionale, aggiungendo soltanto che *"le assunzioni e il ricorso a prestazioni di lavoro autonomo possono prevalere sulle prestazioni volontarie e gratuite solo nelle associazioni di soggetti in condizione di invalidità"*.

Piuttosto minuziosa appare la disciplina dettata dalla normativa regionale in ordine ai requisiti da possedere (art. 8) e alle modalità per l'iscrizione nel registro regionale delle APS (art. 10), così come pure risulta decisamente articolata la strutturazione in tre diverse sezioni (A, B, C) dello stesso registro (art. 9). Va sottolineato inoltre che il comma 2 dell'art. 10 stabilisce che *"l'iscrizione nel registro regionale delle Associazioni di Promozione Sociale è incompatibile con l'iscrizione nel registro regionale delle organizzazioni di volontariato, di cui alla L.R. 28/1993"*.

Assume un ruolo importante la Provincia, la quale, ai sensi dell'art. 10, risulta essere la destinataria delle domande di iscrizione da parte delle associazioni, e, secondo quanto prescritto dal successivo art. 11, ha la facoltà di prevedere e disciplinare i ricorsi in via amministrativa avverso i provvedimenti di rifiuto di iscrizione e avverso i provvedimenti di cancellazione dal registro regionale.

Da evidenziare, poi, l'art. 12 della normativa regionale, che regola i rapporti tra le APS e le Regioni/Enti locali (compresa la facoltà di attivare forme specifiche di collaborazione mediante protocolli d'intesa per il perseguimento di finalità di valenza sociale) e l'art. 13 (così come modificato dall'art. 1 della legge regionale 22 ottobre 2004, n. 57), che nel riprendere buona parte delle prescrizioni contenute nell'art. 30 della legge n. 383/00 - disciplina analiticamente le finalità, i contenuti e le modalità delle convenzioni da stipularsi per lo svolgimento di attività previste dallo statuto verso terzi, anche di carattere integrativo a servizi complessi, per le quali le associazioni stesse dimostrano attitudine e capacità operativa. Va però osservato che risulta assente dalla normativa regionale la prescrizione della necessità, da parte delle associazioni, di essere iscritte da almeno sei mesi nel registro regionale al fine di poter stipulare dette convenzioni.

Gli artt. 15 (così modificato dall'art. 2 della legge regionale 22 ottobre 2004, n. 57) e 16 istituiscono rispettivamente la Consulta regionale e l'Osservatorio regionale dell'associazionismo di

313 Per quanto, ad esempio, concerne l'articolazione provinciale di Firenze, si veda il regolamento provinciale adottato con delibera 159 del 29 settembre 2003 - Modalità di gestione del Registro Regionale delle Associazioni di Promozione Sociale.

promozione sociale³¹⁴. La prima rappresenta le APS e, negli ambiti di attività dell'associazionismo di promozione sociale, può avanzare alla Giunta regionale proposte ai fini della programmazione regionale, nonché ha la facoltà di esprimere parere sulle proposte di legge, programmi e altri atti regionali. Qualora tali pareri siano richiesti dagli organi regionali, i pareri sono espressi entro venti giorni dalla richiesta. L'Osservatorio, invece, promuove studi e ricerche in tema di associazionismo e svolge funzioni di monitoraggio sul fenomeno, attraverso l'utilizzo di dati disponibili, l'integrazione degli stessi, la loro elaborazione e valutazione; cura la diffusione delle informazioni raccolte e redige annualmente un rapporto sul fenomeno dell'associazionismo di promozione sociale in Toscana; relazione in merito ai risultati delle analisi effettuate e formula proposte alla Consulta regionale dell'associazionismo di promozione sociale, per la migliore operatività e qualificazione delle attività che interessano l'associazionismo; collabora con la Regione e con la Consulta regionale dell'associazionismo di promozione sociale per le finalità di carattere sociale, civile, culturale e di ricerca etica e spirituale; collabora con l'Osservatorio sociale regionale di cui all'articolo 64 della legge regionale n. 72/1997.

Va infine osservato che all'interno della legge regionale n. 42/02 non si rinviene alcuna disposizione concernente il riconoscimento alle Associazioni di Promozione Sociale del diritto di accesso ai documenti amministrativi, secondo quanto previsto dall'art. 26 della legge n. 383/2000.

2.11 Umbria

Con la legge regionale n. 22 del 16 novembre 2004 (BUR 24/11/2004, n. 22) la Regione Umbria ha promosso lo sviluppo dell'associazionismo al fine di favorire il formarsi di nuove realtà associative e di consolidare e rafforzare quelle esistenti.

Nonostante lo sforzo di adeguamento alla normativa nazionale, il contenuto della citata normativa in diversi punti risulta poco rispettoso e solo parzialmente attuativo delle disposizioni della legge n. 383/2000.

In particolare, sono considerate APS, così come previsto dall'art. 2 legge n. 383/2000, le associazioni riconosciute e non, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazione costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale, senza fini di lucro, con l'esclusione di quelle indicate nei commi 2 e 3 del medesimo articolo.

Anche la disciplina concernente le modalità di costituzione delle APS, nonché i requisiti necessariamente previsti nello statuto (art. 3, comma 2) riprendono fedelmente quanto previsto dall'art. 3 della legge n. 383/2000.

Riguardo, invece, alle modalità di espletamento dell'attività lavorativa, nessun articolo della presente legge ne parla esplicitamente.

L'art. 2 della presente legge prevede l'istituzione di un registro regionale³¹⁵, a cui possono iscriversi:

- le associazioni a carattere regionale, ovvero quelle costituite e che svolgono attività in almeno quindici comuni della regione;
- le associazioni a carattere locale ovvero, per esclusione, quelle non ricomprese al punto di cui sopra;
- le associazioni a carattere nazionale presenti nel territorio regionale;

mentre in una apposita sezione sono iscritte le associazioni ed i circoli affiliati ad associazioni a carattere nazionale e presenti sul territorio della regione.

314 Si veda, al riguardo, il regolamento approvato con D.P.G.R. 28 ottobre 2004, n. 59/R.

315 Va evidenziato che la Giunta regionale con delibera del 12 gennaio 2005, n. 31 ha stabilito le modalità di iscrizione, cancellazione e revisione dei registri.

Differenti rispetto alla legge n. 383/2000 sono i requisiti richiesti ai fini dell'iscrizione in detto registro (art. 3). Le associazioni infatti devono:

- essere costituite con atto scritto, registrato o autenticato o redatto in forma di atto pubblico;
- svolgere la loro attività da almeno due anni a partire dalla loro costituzione.

Va evidenziato che solo per le associazioni ed i circoli affiliati a carattere nazionale il termine è ridotto ad un anno.

La perdita di uno solo di detti requisiti comporta la cancellazione dal registro. Va sottolineato, inoltre, che risulta espressamente sancita la causa di incompatibilità con l'iscrizione nei registri del volontariato di cui alla legge regionale 25 maggio 1994, n. 15.

Non è previsto alcun diritto d'accesso ex art. 22 legge n. 241/1990, come invece riconosciuto dall'art 26 legge n. 383/2000.

Riguardo a forme di promozione e sostegno finanziario, la Regione (art 6 e 8) attua i seguenti interventi:

- contributi a fondo perduto;
- organizzazione e finanziamento di attività di qualificazione degli operatori;
- concessioni a titolo gratuito di beni del patrimonio indisponibile;
- comodato a titolo gratuito di beni del patrimonio indisponibile.

Inoltre, la Regione, gli Enti locali e gli altri Enti Pubblici, nell'ambito dei propri compiti istituzionali possono stipulare convenzioni con le associazioni iscritte per la realizzazione dei progetti, anche sperimentali, con riferimento agli articoli 32 e 33 legge regionale n. 3/1997.

E' prevista, inoltre, presso la Giunta Regionale l'istituzione dell'Osservatorio regionale dell'associazionismo (art. 10), di cui sono disciplinati la composizione, le modalità di elezione e la durata. Fra i diversi compiti quali la promozione di studi e ricerche, la formulazione di pareri e proposte agli organi regionali, è prevista anche la promozione di scambi e di conoscenze e di forme di collaborazione fra le associazioni di promozione sociali umbre, quelle nazionali ed estere e quelle di volontariato.

La Giunta regionale indice ogni tre anni la Conferenza regionale dell'associazionismo, avvalendosi dell'Osservatorio regionale. Occorre precisare che tra i compiti di tale Conferenza vi sono:

- il promuovere il coinvolgimento delle associazioni nella definizione delle politiche regionali;
- l'assicurare lo scambio tra le esperienze realizzate nel settore;
- il raccogliere valutazioni e proposte in merito alle prospettive di azione locale, nazionale e comunitaria in materia di associazionismo.

2.12 Marche

Con legge regionale n. 9 del 28 aprile 2004 (BUR 6/5/2004 n. 45), la Regione Marche ha riconosciuto il ruolo dell'associazionismo come espressione di impegno sociale e di autogoverno della società civile e ne ha valorizzato la funzione per la partecipazione alla vita della comunità regionale.

In particolare, detta normativa ha:

- a) istituito il registro regionale delle Associazioni di Promozione Sociale;
- b) istituito l'Osservatorio regionale dell'associazionismo di promozione sociale;
- c) disciplinato la partecipazione delle Associazioni di Promozione Sociale all'esercizio delle funzioni di programmazione nei settori in cui esse operano;
- d) dettato i principi generali che favoriscono i rapporti tra le istituzioni pubbliche e le Associazioni di Promozione Sociale, nella salvaguardia dell'autonomia delle associazioni stesse.

Il contenuto della normativa regionale in questione appare piuttosto rispettoso ed attuativo delle disposizioni di carattere nazionale.

Per quanto riguarda la definizione delle Associazioni di Promozione Sociale, nonché gli organismi esclusi dalla normativa regionale, la legge n. 9/2004 all'art. 2 richiama esattamente il contenuto dell'art. 2 della legge n. 383/2000, precisando inoltre che per attività di utilità sociale devono intendersi *"le attività volte al conseguimento di finalità di valenza collettiva, in particolare in materia sociale, socio-sanitaria ed assistenziale, del turismo sociale, del tempo libero, dello sport, della pace e della fratellanza tra i popoli, del pluralismo delle culture, della tutela dei diritti, dell'ambiente, della tutela del patrimonio ambientale ed artistico, della cultura, dell'educazione, della ricerca etica e spirituale, della promozione della solidarietà"*.

Va altresì osservato che, secondo il comma 3 del citato art. 2 della legge regionale (che richiama l'art. 18 della legge n. 383/2000), le Associazioni di Promozione Sociale – per il perseguimento dei fini istituzionali – si avvalgono prevalentemente delle attività prestate in forma volontaria, libera e gratuita dai propri associati, ai quali possono essere unicamente rimborsate dalle associazioni le spese effettivamente sostenute per l'attività prestata. Soltanto in caso di particolare necessità, le medesime associazioni possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo, anche ricorrendo a propri associati.

Anche la disciplina concernente le modalità di costituzione delle APS e la previsione del relativo statuto (art. 3), riprende fedelmente quanto già previsto dall'art. 3 della legge n. 383/2000.

Il registro regionale³¹⁶ delle APS risulta disciplinato dall'art. 5 della normativa regionale ed è articolato in due distinte sezioni, a seconda della rilevanza regionale o provinciale delle associazioni iscritte. In particolare, possiedono rilevanza regionale e possono richiedere l'iscrizione nella prima sezione del registro le associazioni che operano in almeno tre Province attraverso articolazioni locali strutturate su base associativa. Nella seconda sezione possono invece iscriversi le associazioni non aventi rilevanza regionale. Occorre inoltre segnalare che la normativa regionale precisa che devono intendersi *"iscritti d'ufficio nella prima sezione i livelli di organizzazione territoriale regionale delle associazioni a carattere nazionale iscritte nel registro nazionale di cui all'articolo 7, comma 1, della legge 383/2000"*, e che, in ogni caso, l'iscrizione nel registro regionale della APS *"è incompatibile con l'iscrizione nei registri del volontariato"*.

Piuttosto interessante risulta essere la possibilità per i Comuni di istituire, ai sensi dell'art. 6, degli appositi registri comunali, nei quali sono iscritte d'ufficio le associazioni già iscritte nel registro di cui all'articolo 5 che hanno sede nel territorio comunale o vi operano in modo continuativo da almeno un anno. Sono iscritte altresì su richiesta le associazioni di cui all'articolo 2, costituite ai sensi dell'articolo 3, e aventi sede nel territorio comunale.

Per quanto riguarda le modalità di iscrizione e di cancellazione dal registro regionale, nonché le modalità per la revisione del registro medesimo, l'art. 7 si limita a rinviare ai criteri che dovranno essere stabiliti dalla Giunta Regionale³¹⁷, prescrivendo in ogni caso che il procedimento di iscrizione nel registro regionale deve concludersi nel termine di sessanta giorni dalla presentazione della domanda, fatta salva la sospensione del termine suddetto non superiore a trenta giorni per integrazioni o chiarimenti, e che avverso i provvedimenti di diniego di iscrizione e di cancellazione dai registri della Regione e dei Comuni sono ammessi i ricorsi di cui all'articolo 10 della legge n. 383/2000.

Risulta di particolare importanza la previsione, da parte della Regione Marche, di un sistema di controlli che la medesima Regione deve esercitare ex art. 8 sulle Associazioni di Promozione Sociale iscritte

316 Si veda anche la Deliberazione della Giunta Regionale n. 812 del 13/07/2004 relativa alla "Definizione delle modalità per l'iscrizione nel Registro regionale delle Associazioni di Promozione Sociale, modalità di cancellazione e modalità per la revisione del Registro regionale. L.R. 9/2004".

317 Si veda la citata Deliberazione della Giunta Regionale n. 812 del 13/07/2004.

nel registro regionale, *"allo scopo di verificare il permanere dei requisiti necessari all'iscrizione"*. In particolare, va sottolineato che, qualora dovessero essere riscontrate gravi e ripetute disfunzioni nello svolgimento dell'attività ovvero la perdita di uno o più requisiti necessari per l'iscrizione, il dirigente della struttura organizzativa regionale competente deve disporre, sentito l'Osservatorio regionale dell'Associazionismo di promozione sociale, la cancellazione dal registro e la revoca di contributi eventualmente concessi.

Ai sensi di quanto stabilito dall'art. 14 della legge n. 383/00, la legge regionale, all'art. 9, prevede l'istituzione dell'Osservatorio regionale dell'associazionismo di promozione sociale, quale organismo di rappresentanza e con funzioni consultive delle Associazioni di Promozione Sociale iscritte nel registro regionale, e ne disciplina la composizione, le convocazioni e le funzioni di monitoraggio, studio e ricerca. Inoltre, lo stesso Osservatorio, nell'ambito delle attività di promozione sociale, formula proposte ai fini della programmazione regionale e esprime pareri, su richiesta della Regione, sulle proposte di legge, sui programmi e sugli atti regionali di interesse entro venti giorni dalla richiesta medesima.

Va evidenziato che, ai sensi dell'art. 10 della legge regionale, le associazioni iscritte nel registro regionale possono proporre, ciascuna per il proprio ambito territoriale di attività, programmi e iniziative di intervento alla Regione e agli enti locali nelle materie di loro interesse. Inoltre, secondo quanto previsto dall'art. 26 della legge n. 383/2000, alle Associazioni di Promozione Sociale è riconosciuto il diritto di accesso ai documenti amministrativi.

Per quanto concerne la possibilità di stipulare le convenzioni tra Regioni, altri Enti Pubblici ed Associazioni, l'art. 13 della normativa regionale – nel rispetto di quanto previsto dal comma 1 dell'art. 30 della legge n. 383/2000 – ne condiziona l'ammissibilità alle associazioni iscritte da almeno sei mesi nel registro regionale. Gli artt. 13 e 14 della legge n. 9/04 stabiliscono, in maniera del tutto analitica e rigorosa, i requisiti ed il contenuto di tali convenzioni, nonché i criteri di priorità da rispettare nella scelta dell'associazione per la stipula delle stesse.

2.13 Lazio

Con legge regionale n. 22 del 1 settembre 1999 (BUR 20/09/1999 n. 26), così come modificata ed integrata dall'art. 31 della legge regionale 6/2/2003, n. 2, la Regione Lazio – *"ispirandosi ai principi di cui alla legge 7 dicembre 2000, n. 383 (Disciplina delle Associazioni di Promozione Sociale)"* – ha riconosciuto ed incentivato *"l'associazionismo nella pluralità delle sue forme, come espressione di libertà, di promozione umana, d'autonoma capacità organizzativa e di impegno sociale"*³¹⁸.

Per quanto riguarda la definizione degli organismi interessati dalla presente normativa, l'art. 2 della legge regionale contempla le associazioni liberamente costituite che svolgono, nell'interesse degli associati e/o della collettività, le attività finalizzate:

- a) all'attuazione dei principi di uguaglianza, di pari dignità sociale degli individui e dei gruppi;
- b) all'attuazione del principio di solidarietà, per affermare i diritti di tutti i residenti, anche immigrati, e per superare squilibri economici, sociali, territoriali e culturali;
- c) allo sviluppo della democrazia e della persona umana;
- d) alla valorizzazione della pace, della cultura multietnica e multireligiosa e della solidarietà fra i popoli;

318 Si veda anche la Deliberazione della Giunta Regionale n. 279 del 16/05/2006 avente ad oggetto i "Criteri e modalità per l'erogazione dei contributi ad enti locali e ad associazioni per la promozione ed il sostegno delle attività. Legge Regionale 1° settembre 1999, n. 22."

- e) alla piena attuazione dei diritti di cittadinanza ed alla realizzazione delle pari opportunità fra donne e uomini;
- f) alla tutela ed alla valorizzazione delle risorse ambientali e del patrimonio storico ed artistico;
- g) alla prevenzione di azioni dannose nei confronti delle risorse di cui alla lettera f);
- h) alla realizzazione di uno sviluppo economico e sociale che valorizzi le attitudini e le capacità umane e professionali;
- i) alla tutela dei diritti dei consumatori;
- l) alla realizzazione di un sistema integrato di servizi sanitari e sociali, nel quadro della sicurezza sociale;
- m) al superamento di tutte le forme di disagio sociale;
- n) all'affermazione del diritto alla cultura, alla educazione ed alla formazione permanente;
- o) allo sviluppo della pratica sportiva e di educazione del corpo ed alla promozione della salute;
- p) allo sviluppo ed alla promozione del turismo sociale e culturale con particolare riferimento alla terza età ed all'attività giovanile;
- q) alla promozione di un'efficace protezione civile.

La disciplina dettata dall'art. 3 che stabilisce i requisiti che devono essere necessariamente previsti nell'atto costitutivo e nello statuto, si differenzia in parte da quanto invece stabilito dall'art. 3 della legislazione nazionale, poiché non prevede alcuni punti, quali ad esempio i criteri di esclusione degli associati, l'obbligo di reinvestire l'eventuale avanzo di gestione a favore di attività istituzionali statutariamente previste, la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette³¹⁹.

Per quanto riguarda gli organismi esclusi, l'art. 4 della normativa regionale - nel richiamare i commi 2 e 3 dell'art. 2 della legge n. 383/00 - esclude dall'applicazione della legge:

- a) i partiti politici, le associazioni sindacali, le associazioni professionali e di categoria;
- b) le organizzazioni di volontariato iscritte nel registro di cui all'articolo 3 della legge regionale 28 giugno 1993, n. 29 e successive modificazioni;
- c) le cooperative sociali iscritte nell'albo di cui all'articolo 3 della legge regionale 27 giugno 1996, n. 24.

Non rientrano, altresì, nell'ambito di applicazione della normativa regionale le associazioni che:

- a) organizzano l'attività per i propri soci o anche terzi non perseguendo le finalità di cui all'articolo 1;
- b) prevedono il diritto di trasferimento della quota associativa o collegano la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale.

L'art. 5 della legge regionale disciplina le agevolazioni a favore dell'associazionismo, le quali possono essere sostenute attraverso:

- a) la stipula delle convenzioni;
- b) la messa a disposizione di spazi ed attrezzature, previa verifica della disponibilità, con contratto di comodato gratuito ai sensi dell'articolo 1803 del codice civile, con spese di gestione e manutenzione a carico del comodatario;
- c) la promozione della messa a disposizione di spazi ed attrezzature da parte degli enti locali, secondo le modalità di cui alla lettera b);

319 In ogni caso, va sottolineato che tali requisiti risultano invece essere espressamente richiesti ed indicati nella modulistica scaricabile dal Portale Sociale della Regione Lazio (www.poslazio.it). Si veda, infatti, il documento contenuto nel seguente link:

http://www.poslazio.it/opencms/export/sites/default/sociale/social/resourceGalleries/docs/sistema.welfare/fondi_documentazione/guida_alliscrizione_registro_delle_associazioni.pdf_1792315656.pdf

- d) la stipulazione di accordi con le associazioni per consentire l'accesso ai servizi di documentazione, informativi ed informatici;
- e) il sostegno a specifici progetti di attività, anche di carattere innovativo;
- f) la qualificazione e l'aggiornamento degli operatori, comprese attività formative finanziate dal fondo sociale europeo.

Di particolare evidenza sono gli artt. 7 e 8 della normativa regionale, che disciplinano analiticamente il contenuto delle convenzioni ed i criteri di priorità per la stipulazione delle stesse. Va sottolineato che, ai sensi del citato art. 7, le convenzioni devono determinare:

- a) l'attività oggetto del rapporto convenzionale;
- b) la durata ed il costo dell'attività convenzionata;
- c) la disciplina dei rapporti finanziari, ivi comprese le modalità della rendicontazione;
- d) le modalità per l'eventuale utilizzazione delle strutture pubbliche;
- e) le forme di verifica sull'esecuzione degli interventi e sui risultati finali;
- f) il personale, le strutture, le attrezzature ed i mezzi impiegati nello svolgimento delle attività, con l'indicazione sia del personale retribuito che di quello che eventualmente svolge attività di volontariato;
- g) la copertura assicurativa degli associati per danni arrecati a terzi nello svolgimento dell'attività, nonché contro infortuni e malattie connesse all'attività stessa, compreso il personale volontario;
- h) le modalità di coordinamento fra l'associazione e l'ente;
- i) le modalità di risoluzione della convenzione.

Per quanto riguarda il registro regionale, la normativa regionale, all'art. 9, ne prevede l'istituzione presso l'Assessorato competente in materia di politiche per la qualità della vita (Assessorato alla Politiche Sociali), disciplinando le modalità di richiesta di iscrizione e stabilendo i requisiti che devono essere posseduti dagli organismi interessati.

Inoltre, lo stesso art. 9 – richiamando quanto dettato dal comma 4 dell'art. 8 della legge n. 383/2000 – stabilisce che l'iscrizione al registro è condizione necessaria per *"accedere ai benefici previsti dalla Legge n. 383/2000"*, nonché evidenzia la circostanza per cui le associazioni già iscritte nel registro regionale delle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 3 della legge regionale n. 29/1993 e successive modificazioni, possono far domanda di iscrizione, soltanto previa richiesta di cancellazione dal suddetto Registro.

Va altresì evidenziato che il comma 2 bis dello stesso art. 9 (così come aggiunto dall'art. 88, comma 1 della legge regionale n. 10/01) prevede la possibilità di iscrizione al registro regionale anche *"degli organismi di collegamento e coordinamento cui aderiscono associazioni prevalentemente iscritte"*. L'Osservatorio regionale sull'associazionismo risulta istituito dall'art. 10 della legge regionale n. 22/1999, il quale ne disciplina la composizione ed il funzionamento, mentre le finalità dello stesso Osservatorio risultano previste ed elencate nel successivo art. 11.

Va infine sottolineata la previsione dell'art. 12 della legge regionale che stabilisce l'indizione, almeno una volta l'anno, di una Conferenza regionale sull'associazionismo al fine di verificare le politiche di interesse associazionistico e di formulare le proposte sugli indirizzi e gli orientamenti che la Regione e gli Enti Locali interessati, nell'ambito del loro ruolo istituzionale, pongono in essere negli ambiti di attività di cui all'articolo 2 della medesima legge regionale.

2.14 Abruzzo

Con la legge regionale n. 142/1996 (BUR 27/12/1996 n. 25), la Regione Abruzzo non ha espressamente contemplato le Associazioni di Promozione Sociale, ma *libere associazioni, senza scopo di lucro, aventi finalità sociali, culturali, scientifiche, educative, turistiche, naturali e di protezione am-*

bientale e salvaguardia del patrimonio storico, culturale, artistico.

Tale normativa ha valorizzato, dunque, la funzione di promozione sociale perseguita dalle associazioni di ispirazione ideale, etnica e religiosa, e ha favorito il ruolo degli enti nella diffusione e valorizzazione delle stesse associazioni (art. 1).

Quanto alle modalità di espletamento dell'attività lavorativa, la legge n. 142/1996 prevede, contrariamente a quanto stabilito dall'art. 18 della legge n. 383/2000, forme di collaborazione sia dipendente che volontaria, come si evince indirettamente dall' art. 2 punto d), in cui richiede espressamente *"l'osservanza delle vigenti normative in materia fiscale e previdenziale nei confronti dei propri dipendenti e collaboratori"*.

Ai sensi dell' art. 2 della presente legge, per l'atto costitutivo e statuto non si richiedono requisiti di validità, contrariamente a quanto prescritto dall'art. 3 della legge n. 383/2000. Inoltre a differenza della normativa nazionale, la legge regionale n. 142/1996 non istituisce un registro, ma l'Albo regionale delle associazioni (art. 2).

Si evincono notevoli differenze rispetto ai registri disciplinati dall'art. 7 della legge n. 383/2000. In particolare, all'Albo regionale possono iscriversi solo le associazioni a carattere nazionale, considerate tali se presentano una struttura operativa stabile in almeno tre Province abruzzesi e risultino costituite da almeno tre anni.

Differenti sono pure i requisiti previsti dall'art. 2 della legge n. 142/1996 ai fini dell'iscrizione a detto albo regionale. In particolare occorre provare:

- la documentata attività almeno triennale delle proprie attività;
- la mancanza di finalità di lucro evincibile attraverso lo Statuto sociale;
- una gestione economica sana, ovvero, un equilibrato rapporto tra costi di gestione e spese per la produzione e/o distribuzione della propria attività;
- l'osservanza della normativa fiscale e previdenziale nei confronti dei propri dipendenti e collaboratori;

Ogni variazione dell'atto costitutivo e/o dello Statuto non comunicata, o la perdita di uno dei requisiti richiesti dall'art. 2, comporta la cancellazione dall'Albo.

La presente legge non prevede un diritto d'accesso ai documenti amministrativi ex art. 22 legge n. 241/1990, come invece riconosciuto dall'art 26 legge n. 383/2000.

Per quanto riguarda la disciplina delle convenzioni, l'art. 4 della legge regionale prevede che se ne possano stipulare con la sola Regione Abruzzo ed esclusivamente per il raggiungimento di *scopi istituzionali*, nonché per i *progetti di rilevante interesse regionale*. La stipula deve essere preceduta da:

- la presentazione di un progetto all'assessorato competente;
- l'indicazione delle risorse e dei tempi previsti per la realizzazione del progetto;
- la determinazione delle modalità per l'eventuale utilizzo di strutture pubbliche;
- la previsione delle modalità per la verifica degli interventi e dei risultati ottenuti;
- la documentazione dell'attività svolta nell'anno precedente;
- l'indicazione di altri contributi pubblici.

Riguardo alle possibilità di controlli, la Regione Abruzzo prevede ex art. 4 let. d), che all'atto della stipula delle convenzioni debbano essere previste apposite modalità per il controllo sugli interventi effettuati durante le attività convenzionate e sui risultati finali ottenuti.

Infine, la legge regionale n. 142/1996 non prevede l'istituzione di Osservatori.

2.15 Campania

La Regione Campania non ha dato attuazione alla legge n. 383/2000, ma con la legge regionale n. 41 del 23 dicembre 1986 (BUR 14/01/1987 n. 3) modificata e integrata dalla legge regionale del 6

aprile 1995, n. 15, ha concesso contributi annuali alle Associazioni regionali a tutela di mutilati, invalidi di guerra, invalidi civili e del lavoro.

E' altresì beneficiata ogni altra Fondazione, Ente morale o Federazione che operi a favore dei cittadini portatori di handicap e ne abbia fatto regolare istanza ai sensi della presente legge.

La presente legge si è rivelata, dunque, anticipatrice dei principi e delle finalità proclamati dalla legge n. 328/2000, volta a creare un sistema integrato di interventi e servizi sociali in modo da prevenire, eliminare o ridurre le condizioni di disabilità, bisogno e di disagio individuale in coerenza con gli articoli 2, 3 e 38 della Costituzione.

Per la realizzazione degli interventi e dei servizi sociali è adottato il metodo della programmazione degli interventi e delle risorse, dell'operatività e della verifica sistematica dei risultati in termini di qualità ed efficacia delle prestazioni. A tal fine la Giunta Regionale è autorizzata a concedere contributi annuali per agevolare l'organizzazione ed il funzionamento delle associazioni menzionate. Così come è previsto un analitico e documentato rendiconto delle spese sostenute.

La programmazione e l'organizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali è quindi demandata agli Enti Locali, alle Regioni e allo Stato ai sensi del decreto legislativo 31 marzo 1998 n. 112, secondo i principi di sussidiarietà, cooperazione efficacia, efficienza ed economicità e autonomia organizzativa degli enti locali.

Recentemente con la legge regionale del 23 ottobre 2007, n. 11 (BUR 31 ottobre 2007 n. 57) "Legge per la dignità e la cittadinanza sociale" la regione Campania ha riconosciuto ufficialmente le Associazioni di Promozione Sociale. Detta legge è nata in attuazione della legge n. 328/2000 ed è, dunque, finalizzata a disciplinare la programmazione e la realizzazione di un sistema organico di interventi e servizi sociali, in concorso con le Istituzioni pubbliche e le formazioni sociali. A tal fine all'art. 15 di tale normativa si dà rilevanza al valore e alla funzione sociale delle Associazioni di Promozione Sociale. In particolare la Regione sostiene il ruolo delle APS come strumenti utili a favorire l'aggregazione sociale, la cultura e la costituzione di relazioni, opportunità interculturali, servizi educativi e ricreativi.

2.16 Molise

Con legge regionale n. 31 del 3 dicembre 2004 (BUR 16/12/2004 n. 28), la Regione Molise - ai sensi della legge Costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 e della legge 7 dicembre 2000, n. 383 - ha disciplinato la materia concernente la promozione, il riconoscimento e lo sviluppo delle Associazioni di Promozione Sociale.

Il contenuto della citata normativa regionale appare, nel suo complesso, rispettoso ed attuativo delle disposizioni di carattere nazionale.

In particolare, occorre sottolineare che l'art. 2, comma 1 della legge regionale n. 31/2004 stabilisce che la *"Regione Molise considera di interesse pubblico le attività svolte dalle Associazioni di Promozione Sociale così come individuate dal comma 1 dell'art. 2 della Legge 7 dicembre 2000 n. 383"*, elencando, al successivo comma 2, le attività tese all'espletamento di interessi a valenza collettiva promosse da associazioni, senza fine di lucro, di persone, gruppi e movimenti, finalizzate ad esempio:

- alla piena attuazione dei principi di uguaglianza, di pari dignità sociale dei cittadini e di completo sviluppo della persona umana;
- alla valorizzazione dei principi della pace, della cultura multietnica e della solidarietà fra i popoli;
- all'attuazione del principio di solidarietà, per affermare i diritti di tutti i residenti, anche immigrati, e per superare gli squilibri economici, sociali e territoriali;

- alla piena attuazione dei diritti di cittadinanza ed alla realizzazione delle pari opportunità fra donne e uomini; - alla tutela e allo sviluppo delle risorse ambientali, territoriali e naturali;
- alla tutela dei diritti dei consumatori;
- alla realizzazione di un sistema globale integrato di sicurezza sociale e di tutela della salute;
- al superamento di tutte le forme di disagio sociale;
- all'affermazione del diritto alla cultura, alle scelte educative, allo studio e alla formazione permanente;
- allo sviluppo della pratica sportiva e del turismo sociale.

Per quanto riguarda la definizione delle Associazioni di Promozione Sociale, nonché gli organismi esclusi dalla normativa regionale, la legge regionale n. 31/04 all'art. 3 richiama esattamente il contenuto dell'art. 2 della legge n. 383/00.

Anche la disciplina concernente le modalità di costituzione delle APS e la previsione del relativo statuto (art. 4), nonché le norme relative alla dotazione delle risorse economiche (art. 5) riprendono fedelmente quanto già previsto dagli artt. 3 e 4 della legge n. 383/2000.

Per quanto riguarda il registro regionale delle APS, la normativa regionale, all'art. 6, ne prevede l'istituzione presso l'Assessorato regionale alle politiche sociali, disciplinando le modalità di richiesta di iscrizione e stabilendo i requisiti che devono essere posseduti dagli organismi interessati³²⁰.

Sempre l'art. 6 della legge n. 31/2004 disciplina le modalità di pubblicazione sul BUR Molise del provvedimento di iscrizione, l'obbligo annuale di rendiconto economico-finanziario da parte delle associazioni iscritte, i casi di cancellazione, i rimedi processuali avverso tali cancellazioni (ammettendo il ricorso ai sensi dell'art. 10 della legge n. 383/00), nonché l'obbligo di invio di tale registro regionale da parte del Presidente della Giunta regionale all'Osservatorio nazionale dell'associazionismo ex art. 11, legge n. 383/2000.

Per quanto riguarda le associazioni incompatibili con l'iscrizione nel registro regionale, l'art. 7 della normativa regionale, oltre a richiamare i soggetti di cui all'art. 2, commi 2 e 3 della legge n. 383/2000, ricomprende anche *"le organizzazioni di volontariato iscritte nel Registro regionale di cui alla Legge 266/91, nonché gli organismi di cui alle leggi regionali n. 20/77 (PRO LOCO) e n. 6/95, come modificata ed integrata dalla 17/2000 (cooperative sociali)"*.

Va altresì sottolineata la previsione dell'art. 8 della legge regionale che stabilisce l'indizione, almeno due volte l'anno, di una Conferenza dell'associazionismo rivolta alla partecipazione di tutte le associazioni operanti sul territorio regionale e iscritte nel registro regionale, al fine di raccogliere valutazioni e proposte sulle politiche comunitarie, nazionali, regionali e locali in materia di associazionismo e sul rapporto tra istituzioni pubbliche e realtà associative in Molise³²¹.

Ai sensi di quanto stabilito dall'art. 14 della legge n. 383/2000, la legge regionale, all'art. 9, prevede l'istituzione, presso l'Assessorato alle politiche sociali - Settore Sicurezza Sociale - dell'Osservatorio regionale dell'associazionismo di promozione sociale, e ne disciplina la composizione, le convocazioni, la collaborazione con l'Osservatorio regionale del Volontariato ed i compiti, quali: avanzare alla Giunta e al Consiglio regionale proposte d'intervento che interessano

320 Si vedano anche le "Linee guida per la presentazione e l'esame dei progetti per le attività e per la dotazione di servizi e di attrezzature finanziabili ai sensi della Legge Regionale n. 31 del 3 dicembre 2004" contenute nel seguente link, scaricabile dal sito internet della Regione Molise, Direzione Generale Terza: <http://www.dg3molise.it/flex/cm/pages/ServeAttachment.php/L/IT/D/D.43b2c39532a4bcba2e9/P/BLOB:ID=58>

321 Si veda, in tal senso, il Regolamento disponibile sul sito internet della Regione Molise, Direzione Generale Terza con il seguente link: <http://www.dg3molise.it/flex/cm/pages/ServeAttachment.php/L/IT/D/D.a70f2c0ce28ad5bf9056/P/BLOB:ID=58>

le attività delle Associazioni di Promozione Sociale; assumere iniziative finalizzate alla diffusione della conoscenza delle attività svolte dalle Associazioni di Promozione Sociale; promuovere ricerche e studi nei settori di diretto intervento dell'associazionismo di promozione sociale; promuovere e sviluppare un confronto ed un raccordo costanti con le istituzioni pubbliche e gli Enti Locali; esprimere parere sulle proposte di riparto dei fondi di cui all'art. 13 della legge n. 31/2004; seguire l'attuazione della presente legge e redigere un rapporto annuale da inviare al Presidente della Giunta regionale; l'Osservatorio, per l'adempimento dei propri compiti, si avvale del personale e dei mezzi messi a disposizione dall'Assessorato regionale alle Politiche sociali.

Per quanto concerne la possibilità di stipulare le convenzioni tra Regioni, altri Enti Pubblici ed associazioni, l'art. 11 della normativa regionale – nel rispetto di quanto previsto dal comma 1 dell'art. 30 della legge n. 383/2000 – ne condiziona l'ammissibilità alle associazioni iscritte da almeno sei mesi nel registro regionale, stabilendo inoltre l'onere per le stesse di dimostrare una *"capacità operativa adeguata alle attività da realizzare"* e *"di essere in grado di cooperare con l'Ente pubblico nell'assolvimento dei compiti di sua competenza"*.

Anche in materia di diritto di accesso ai documenti amministrativi ex legge n. 241/1990, l'art. 14 della legge regionale 31/2004 ricalca quanto già stabilito dall'art. 26 della normativa nazionale, aggiungendo al comma 3 che *"alle Associazioni di Promozione Sociale iscritte nel registro è garantita l'informazione sull'attività legislativa e regolamentare del Consiglio regionale attraverso l'invio gratuito da parte della Regione, a ciascuna associazione, di ogni numero del Bollettino Ufficiale"*.

2.17 Basilicata

Con la recente legge regionale n. 40 del 13 novembre 2009 (BUR 16/11/2009 n. 51), la Regione Basilicata ha riconosciuto il ruolo delle Associazioni di Promozione Sociale come strumento di solidarietà sociale e di concorso autonomo all'individuazione dei bisogni.

Più in particolare, la normativa regionale – ispirandosi ai principi ed ai valori della Costituzione e della legge 7 dicembre 2000, n. 383 – ha dettato le norme per la promozione dello sviluppo delle stesse, salvaguardandone l'autonomia ed il pluralismo, favorendo altresì le iniziative promosse dagli enti locali volte a qualificare e valorizzare le Associazioni di Promozione Sociale operanti nel proprio territorio.

Il contenuto della citata normativa regionale appare analitico, dettagliato, nonché rispettoso ed attuativo delle disposizioni di carattere nazionale.

Per quanto riguarda la definizione delle Associazioni di Promozione Sociale, la legge regionale n. 40/2009 all'art. 2 richiama espressamente il contenuto dell'art. 2, comma 1 della legge n. 383/2000, stabilendo che devono considerarsi APS le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati.

Analogo richiamo alla disciplina nazionale è compiuto dalla normativa regionale anche con riferimento alla individuazione degli organismi che non possono considerarsi come Associazioni di Promozione Sociale; ed invero, i commi 2 e 3 dell'art. 2 della legge regionale n. 40/2009 ripropongono il testo contenuto nei commi 2 e 3 della legge n. 383/2000.

Anche la disciplina dettata dall'art. 3 concernente le modalità di costituzione delle APS, nonché la forma ed il contenuto dello statuto, fa riferimento a quanto già previsto dall'art. 3 della legge n. 383/2000.

L'art. 5 della normativa regionale istituisce il registro regionale delle APS, ai sensi dell'art. 7 della legge

n. 383/2000 e dell'art. 10, comma 1, lettera l), della legge regionale n. 4/2007. Tale legge era stata emanata in attuazione della legge n. 328/2000 al fine di disciplinare la rete regionale integrata dei servizi di cittadinanza sociale e all'art. 14 includeva le APS tra gli "attori sociali", assieme ad altri Enti e Organizzazioni, quali quelle di Volontariato, per concorrere alla realizzazione delle finalità previste della medesima legge (vd. art. 1, legge regionale n. 4/2007), sia in quanto rappresentanti e tutori della domanda sociale, sia in quanto produttori di servizi.

La Regione Basilicata ha istituito detto registro regionale presso il Dipartimento Salute, Sicurezza, Solidarietà Sociale, Servizi alla Persona e alla Comunità; nello stesso registro possono essere iscritte le associazioni di cui all'art. 2 della legge n. 40/2009 e costituite ai sensi dell'art. 3 della medesima normativa, operanti da almeno un anno.

Con Delibera della Giunta Regionale n. 366 del 2 marzo 2010 sono state disciplinate le modalità di iscrizione e di cancellazione dal registro delle associazioni che svolgono attività in ambito regionale, nonché la periodica revisione del medesimo registro regionale delle APS.

Il registro si articola in due distinte sezioni, in base alla rilevanza regionale o provinciale delle associazioni.

In particolare possono iscriversi nella prima sezione (sezione A) le APS in possesso dei requisiti di cui all'art. 2 legge n. 40/2009 e costituite ai sensi dell'art. 3 della medesima legge. Inoltre tali associazioni devono avere la sede legale in Basilicata ed operare sull'intero territorio regionale, ovvero avere almeno una sede operativa in Basilicata, attiva da almeno un anno, ed essere iscritte al registro nazionale di cui all'art. 7 della legge n. 383/2000.

Nella seconda sezione (sezione B) possono iscriversi le APS a rilevanza provinciale, non aventi rilevanza regionale, costituite da almeno un anno ed in possesso dei requisiti previsti dagli artt. 2 e 3 della legge n. 40/2009. Tali associazioni devono avere la sede legale in Basilicata ed essere operative sul territorio di una delle due Province della medesima Regione.

Vanno inoltre evidenziati i commi 2 e 3 dell'art. 1 della Delibera sopra citata, secondo cui l'iscrizione nel suddetto registro:

- è condizione necessaria per usufruire dei benefici previsti dalla legge n. 40/2009 e per stipulare convenzioni con gli enti pubblici;
- è incompatibile con l'iscrizione al registro regionale del volontariato di cui alla legge regionale n. 1 del 12 gennaio del 2000 (Nuove norme per la promozione del volontariato - abrogazione delle leggi regionali n. 38/1993 e n. 2/1997).

Occorre altresì sottolineare che, ai sensi degli artt. 5 e 7 della citata Delibera, la perdita di uno o più requisiti essenziali per l'iscrizione, ovvero il rilevamento di gravi disfunzioni nello svolgimento delle attività, è condizione di cancellazione dal registro. In ogni caso, avverso i provvedimenti di rifiuto di iscrizione e di cancellazione è ammesso ricorso secondo le modalità di cui all'art. 10 della legge n. 383/2000.

L'art. 7 della legge regionale n. 40/2009 prevede l'istituzione - presso il Dipartimento Salute, Sicurezza, Solidarietà Sociale, Servizi alla Persona e alla Comunità - dell'Osservatorio regionale delle APS, quale organismo di rappresentanza e con funzioni consultive delle associazioni iscritte nel registro regionale.

L'Osservatorio, in particolare, svolge le seguenti funzioni:

- a) Analizza i bisogni del territorio e le priorità di intervento;
- b) Formula proposte sulla programmazione regionale ed esprime pareri su richiesta della Regione, sulle proposte di legge, sui programmi e sugli atti regionali di interesse;
- c) Redige un rapporto triennale sull'andamento del fenomeno associativo;
- d) Promuove direttamente o in collaborazione con gli enti locali e con le Associazioni di

Promozione Sociale iniziative di studio e di ricerca in tema di associazionismo;

e) Favorisce la conoscenza e la circolazione di esperienze;

f) Svolge un ruolo di monitoraggio delle azioni di sostegno.

Ai sensi dell'art. 8 della legge regionale in questione, tale Osservatorio è composto dal Presidente della Giunta regionale, da tre membri designati dalla Giunta regionale tra studiosi ed esperti del settore con comprovata esperienza, da tre membri designati dalle associazioni iscritte nel registro regionale.

Va inoltre sottolineato che l'Osservatorio regionale delle APS collabora con l'Osservatorio regionale del Volontariato, istituito dall'art. 10 della legge regionale n. 1/2000, su materie di interesse comune attraverso sedute congiunte.

Per quanto concerne le prestazioni degli associati, le Associazioni di Promozione Sociale si avvalgono prevalentemente delle attività prestate in forma volontaria, libera e gratuita dei propri associati, così come stabilito dall'art. 9 della legge n. 40/2009 e dall'art. 18 della Legge 383/2000. L'art. 10 disciplina i rapporti tra Regione, Enti locali ed altri Enti pubblici, i quali - nell'ambito delle rispettive competenze - devono favorire lo sviluppo dell'associazionismo di promozione sociale, salvaguardandone l'autonomia di organizzazione e di iniziativa. Inoltre, gli stessi Enti hanno facoltà:

- di mettere a disposizione, previa verifica di disponibilità, spazi e attrezzature nelle proprie strutture con utilizzazione non onerosa di beni mobili ed immobili per manifestazioni e iniziative temporanee delle APS iscritte nel registro regionale di cui all'art. 5;
- di concedere anche a titolo gratuito, in comodato o in uso, beni mobili ed immobili di loro proprietà, non utilizzati per fini istituzionali e previa verifica di disponibilità, alle APS iscritte nel registro regionale per lo svolgimento delle loro attività istituzionali;
- di stipulare convenzioni con le APS

Inoltre, l'art 11 disciplina le modalità con cui la Regione assegna contributi finanziari alle associazioni iscritte nel registro regionale per la realizzazione di progetti specifici di interesse e diffusione regionale.

Per quanto concerne le convenzioni, l'art 12 della legge n. 40/09 - in attuazione di quanto stabilito dall'art. 30 della Legge n. 383/2000 - prevede la possibilità per gli Enti di cui al citato art. 10, di stipularne con le APS iscritte da almeno 6 mesi nel registro regionale di cui all'art 5, per lo svolgimento delle attività previste dalla Statuto verso terzi.

Tali convenzioni devono contenere disposizioni dirette a garantire l'esistenza delle condizioni necessarie a svolgere con continuità le attività stabilite dalle convenzioni stesse e prevedono forme di verifica delle prestazioni e di controllo della loro qualità, nonché modalità di rimborso delle spese concordate, effettivamente sostenute e documentate.

2.18 Puglia

La legge regionale n. 39 del 18 dicembre 2007 (BUR del 19/12/2007, n. 181) ha promosso l'associazionismo quale espressione di partecipazione, impegno, solidarietà e pluralismo, riconoscendone il valore sociale e l'autonomia, sostenendone le attività, sia quelle rivolte agli associati sia quelle rivolte a tutta la collettività per fini di utilità sociale, allo scopo di favorire lo sviluppo della cittadinanza attiva.

Il contenuto della presente legge appare nel suo complesso rispettoso ed attuativo delle disposizioni di carattere nazionale.

Circa la definizione di Associazioni di Promozione Sociale e gli organismi esclusi (art. 2), la legge regionale n. 39/2007 richiama espressamente il contenuto dell'art. 2 legge n. 383/2000

evidenziando come fine ulteriore quello "di *arrecare beneficio direttamente o indirettamente a singoli soggetti o alla collettività*". Al comma 2 si specificano gli ambiti attraverso cui le associazioni perseguono il fine di utilità sociale:

- sviluppo della personalità umana e rimozione degli ostacoli che ne impediscono la sua formazione;
- promozione e sostegno dell'esercizio dei diritti civili e sociali e del principio di sussidiarietà, in attuazione degli articoli 117 e 118 della Costituzione;
- tutela e valorizzazione del patrimonio storico;
- diffusione della pratica sportiva tesa al miglioramento degli stili di vita;
- sviluppo della partecipazione attiva e responsabile delle famiglie alla vita culturale e sociale.

Riguardo le modalità di espletamento dell'attività lavorativa (art. 2, comma 3), vengono richiamate le disposizioni contenute nell'art. 18 della legge n. 383/2000.

Anche la disciplina concernente le modalità di costituzione delle APS e la previsione del relativo statuto (art. 4 lett. b), riprendono fedelmente quanto già previsto dall'art. 3 l. n. 383/2000.

Nella sezione "Istituzione del registro regionale delle Associazioni di Promozione Sociale"³²² di cui all'art. 3, si evincono alcune differenze rispetto alla legge n. 383/2000. In particolare, è istituito presso il Settore sistema integrato servizi sociali della regione Puglia, il registro delle Associazioni di Promozione Sociale. In detto registro possono iscriversi tutti i soggetti di cui all'art. 2 della legge n. 39/2007 operanti sul territorio regionale e le articolazioni territoriali di associazioni a carattere nazionale iscritte nel registro nazionale. L'iscrizione avviene automaticamente previa presentazione della domanda alla regione Puglia. Da osservare che, invece, le domande di iscrizione al registro delle associazioni operanti solo sul territorio regionale sono presentate al Comune sede legale dell'associazione.

Piuttosto complesse, inoltre, risultano le modalità di iscrizione (art. 4). Infatti le articolazioni regionali e locali di associazioni a carattere nazionale iscritte nel registro nazionale, nonché le associazioni operanti solo sul territorio regionale richiedono l'iscrizione presentando, oltre che l'atto costitutivo e lo statuto della società, anche:

- la relazione sulle attività prevalenti dell'associazione;
- l'elenco nominativo dei soggetti che ricoprono le cariche associative;
- il documento attestante l'avvenuta iscrizione nel registro nazionale.

L'iscrizione è disposta con atto del dirigente del Settore sistema integrato della regione Puglia entro trenta giorni.

In caso di perdita dei requisiti che danno titolo all'iscrizione è disposta la cancellazione dal registro. Il provvedimento di cancellazione è disposto nel rispetto delle procedure previste dalla legge n. 241 del 1990 (norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi).

Va evidenziato che entro il mese di giugno di ogni anno i Comuni revisionano i registri per verificare la permanenza dei requisiti richiesti (art. 5).

La legge regionale n. 39/2007 (art. 6) dedica ampio spazio all'Osservatorio regionale, sezione Associazioni di Promozione Sociale, disciplinandone la composizione, le convocazioni ed i compiti tra i quali: avanzare proposte alla Regione sulle materie che interessano le attività delle Associazioni di Promozione Sociale; promuovere studi e ricerche sull'associazionismo di promozione

³²² Per quanto riguarda l'istituzione del registro delle APS, si veda anche la Determinazione del Dirigente del Settore Integrato Servizi Sociali del 21 dicembre 2007, n. 530.

sociale; promuovere iniziative di formazione e di aggiornamento; valutare l'applicazione della presente legge su tutto il territorio regionale.

Anche riguardo alla possibilità di stipulare convenzioni, la presente legge si riporta all'art. 30 legge n. 383/2000. Tuttavia i rapporti tra Istituzioni pubbliche e Associazioni di Promozione Sociale sono disciplinati secondo le disposizioni di cui all'art. 5 della legge n. 328/2000 (legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali) e di cui agli articoli 19 e 56 della legge regionale n. 19/2006 (disciplina del sistema integrato dei servizi sociali per la dignità e il benessere delle donne e degli uomini in Puglia).

Molto intensa, infine si presenta l'attività di controllo disposta da Regioni e Comuni (art. 7) per verificare che:

- le attività siano svolte senza fini di lucro;
- gli aderenti alle APS siano assicurati contro gli infortuni e le malattie sul lavoro (art. 30 l. 383/2000);
- sia conservata regolarmente la documentazione contabile.

Le associazioni possono essere sottoposte a visite di controllo, di cui si redige un processo verbale. La perdita di uno dei requisiti essenziali per l'iscrizione ovvero gravi disfunzioni nello svolgimento delle attività, comporta la cancellazione dal registro.

2.19 Calabria

La Regione Calabria non ha dato attuazione alla legge n. 383/2000, ma a sua implementazione ha disciplinato e riordinato gli interventi ed il servizio pubblico in materia sociale ed assistenziale, secondo i principi di uguaglianza e solidarietà di cui agli articoli 2, 3 e 38 della Costituzione ed il principio di sussidiarietà di cui all'art. 118 della Costituzione.

La legge n. 328/2000 è nata per assicurare alle persone e alle famiglie un *sistema integrato di interventi e servizi sociali*, per promuovere interventi per garantire una migliore qualità della vita, pari opportunità, non discriminazione e diritti di cittadinanza, per eliminare o ridurre le condizioni di disabilità, di bisogno e di disagio individuale e familiare, derivanti da inadeguatezza di reddito, difficoltà sociali e condizioni di non autonomia.

Con la legge regionale n. 23 del 5 dicembre 2003 (BUR. 9/12/2003, n. 4), la Regione Calabria ha disciplinato lo svolgimento di tutte le funzioni ed i compiti amministrativi relativi alla materia dei servizi sociali, applicando i principi sanciti dalla legge n. 328/2000.

La Regione Calabria, dunque, a tal fine ha riconosciuto e sostenuto il ruolo peculiare delle famiglie, ha agevolato il ruolo degli Organismi non lucrativi di utilità sociale, degli Organismi della cooperazione, delle Associazioni e degli Enti di promozione sociale, delle Fondazioni, degli Enti di patronato, delle Organizzazioni di volontariato, degli Enti riconosciuti delle Confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese nel settore della programmazione, nella organizzazione e nella gestione del sistema integrato di interventi e servizi sociali.

2.20 Sicilia

La Regione Sicilia non ha dato una precisa attuazione alla legge n. 383/2000, ma ad implementazione della legge n. 328/2000 con il D.P. Reg. n. 28 del ottobre 2005 (G.U. Reg. Sicilia n. 47 del 4/11/2005), si è proposta di realizzare un primo bilancio del triennio di avviamento della riforma sociale locale e di fornire al contempo, indirizzi strategici volti a consolidare il proprio sistema di *welfare* ed accompagnare il passaggio da una fase sperimentale ad un modello condiviso.

Tuttavia un riferimento esplicito alla legge n. 383/2000 è stato inserito nella legge regionale del 31 luglio 2003, n. 10 avente ad oggetto le norme per la tutela e la valorizzazione della famiglia (BUR

n. 34 del 1 agosto 2003), che all'art. 16 ha istituito il Registro regionale delle associazioni di solidarietà familiare³²³.

In particolare la legge regionale ha istituito presso l'Assessorato della famiglia delle politiche sociali e delle autonomie locali, un registro regionale delle associazioni di solidarietà familiare al quale possono accedere le Associazioni che, oltre al rispetto dei requisiti statuari previsti dall'art. 3 della legge n. 383/2000, assicurino il perseguimento delle seguenti finalità:

- dare impulso e attivare esperienze di auto-organizzazione sociale delle famiglie;
- promuovere e gestire esperienze di sostegno e valorizzazione delle famiglie;
- favorire il mutuo aiuto nel lavoro domestico e nell'attività di cura familiare anche attraverso le madri di giorno e le banche del tempo.

2.21 Sardegna

La Regione Sardegna non ha dato attuazione alla legge n. 383/2000, ma con la legge regionale n. 23 del 23 dicembre 2005 (BUR 29/12/2005,n. 39) (abrogazione della legge regionale n. 4 del 1998) ad implementazione della legge n. 328/2000, ha realizzato con la partecipazione delle comunità locali e delle formazioni sociali, il sistema integrato dei servizi alla persona, volto a promuovere il libero sviluppo della persona umana e la sua partecipazione sociale, culturale, politica ed economica.

La presente legge dunque, ha disciplinato il sistema integrato dei servizi alla persona (di seguito denominato "sistema integrato") comprendente l'insieme delle attività di programmazione, realizzazione e valutazione dei servizi e delle prestazioni volte a favorire il benessere delle persone e delle famiglie che si trovino in situazioni di bisogno sociale, esclusi gli interventi predisposti dal sistema sanitario, previdenziale e di amministrazione della giustizia.

Ai fini della realizzazione del sistema integrato, la Regione e gli Enti Locali assumono i seguenti principi di indirizzo:

- l'universalismo selettivo, a garanzia della uguaglianza delle persone nell'accesso al sistema integrato;
- la solidarietà sociale ed istituzionale;
- il principio di leale collaborazione tra le amministrazioni competenti;
- la partecipazione attiva dei cittadini;
- la sussidiarietà orizzontale e verticale;
- l'integrazione delle politiche e degli interventi sociali.

Hanno diritto ad accedere ai servizi ed alle prestazioni i cittadini italiani, europei ed extracomunitari apolidi e rifugiati.

I soggetti giuridici chiamati a sostenere detto progetto sono le Organizzazioni sindacali e del Terzo settore ovvero le Organizzazioni di volontariato di cui alla legge regionale n. 39/1993, le Cooperative Sociali di cui alla legge regionale n. 16/1997, le Associazioni di Promozione Sociale previste dalla legge n. 383/2000, gli Enti di patronato, le Fondazioni e ogni altra organizzazione finalizzata al perseguimento di obiettivi di solidarietà sociale.

E' importante osservare che, seppur la legge regionale n. 23/2005 sia stata predisposta ad implementazione della legge n. 328/2000, la stessa ha comunque riconosciuto e favorito il ruolo delle Associazioni di Promozione Sociale di cui alla legge n. 383/2000, sia nella programmazione degli interventi e servizi sociali che nella loro attuazione (art.12).

³²³ In tal senso e per una disciplina dettagliata in ordine all'iscrizione delle associazioni presso tale registro, si veda anche il Decreto dell'Assessorato della famiglia delle politiche sociali e delle autonomie locali n. 835 del 31/3/2004.

Presso la Presidenza della Regione è infatti istituito il Registro regionale delle Associazioni di Promozione Sociale, ai sensi degli articoli 7 e 8 della legge n. 383/2000³²⁴. Sempre presso la Presidenza della Regione è istituito un fondo regionale per l'associazionismo di promozione sociale destinato al sostegno di iniziative e progetti.

La Regione e gli Enti locali possono stipulare convenzioni con le associazioni iscritte nel registro regionale al fine di garantire l'integrazione e la complementarità degli interventi, tuttavia, nella presente legge, ad eccezione del citato art. 12, non si fa più alcun accenno alle APS, né alla disciplina del registro regionale.

324 Per quanto riguarda il registro delle APS si vedano anche le "Linee guida per la disciplina dell'iscrizione al registro regionale delle Associazioni di Promozione Sociale: modalità per l'iscrizione, la cancellazione e la revisione" allegate alla Deliberazione della Giunta Regionale n. 15/1 del 13 aprile 2006.

Capitolo IV

Normativa fiscale

1_Le Associazioni di Promozione Sociale nella lente del fisco: relazioni specifiche e relazioni di sistema

La fiscalità delle Associazioni di Promozione Sociale presenta connotazioni specifiche che solo in parte sono ascrivibili al legislatore della legge 383/2000 (di seguito anche: *legge 383* o *legge-quadro*). In effetti, la locuzione che qui interessa, e con la quale è stata regolamentata in chiave unitaria e multidisciplinare quella vasta area di realtà entitarie che, con spirito e modalità partecipativo-democratiche, si muove in ambiti culturali, etici, civili, assistenziali e solidaristici, era stata utilizzata, in sede tributaria, già qualche anno prima che la legge-quadro fosse varata³²⁵, cosicché non appare azzardato formulare la tesi secondo cui sia stato proprio il legislatore fiscale, con i suoi interventi "minimalisti" ma ripetuti, a gettare le basi dell'approdo alla legislazione di settore.

Allo scopo di orientare il lettore circa il piano elaborativo-descrittivo alla base della presente disamina, precisiamo che l'indagine sui profili della tassazione in capo alle Associazioni di Promozione Sociale rimarrà focalizzata agli aspetti tipizzanti le medesime, e non si allargherà all'analisi delle discipline che mostrano invarianza di declinazione rispetto al presupposto soggettivo che qui ci interessa; in altri termini, non descriveremo, ad esempio, come si dispiega, in generale, la disciplina sugli intrattenimenti e gli spettacoli, in quanto applicabile a soggetto APS e, pariteticamente, a contribuente di diversa natura; tuttavia ci soffermeremo su quegli aspetti disciplinari di ambito che presentano, rispetto ai profili APS e, in quanto tali, specificità applicative, diverse e derogatorie rispetto al quadro generale di riferimento³²⁶. Tale impostazione è da ricondurre senz'altro a evidenti ragioni di sintesi, ma anche alla cognita consapevolezza che quanto più si allarga il fronte della disamina ad aspetti disciplinari di caratura generalista e ordinaria, tanto più aumenta il rapporto costi/benefici tra l'analisi ed il risultato, in un'ottica che si propone obiettivi di informativa a carattere specialistico.

Va, peraltro, subito chiarito, che in seno alla categoria *non profit* di interesse, i profili tipizzanti spesso coincidono con un ventaglio variegato di disposizioni di favore (benefici) che, come accennato in apertura del presente paragrafo, solo per piccola parte sono esitabili dalla L. 383 *cit.*, mentre per buona dose sono ascrivibili ad interventi esogeni alla predetta disposizione di settore. Tale dimorfismo di ambito porta a distinguere diversi piani dispositivi. Il primo, che abbiamo definito delle "relazioni specifiche", attinge al patrimonio della legge 383, in maniera diretta (attraverso le norme del capo III della legge) o in maniera indiretta, tramite un richiamo soggettivo contenuto in norme cronologicamente successive alla legge-quadro e, pertanto, inequivocabilmente riferite ai soggetti da questa normativa³²⁷; possiamo pertanto distinguere questo primo complesso di norme in

325 Cfr. D.Lgs. 4.12.1997, n. 460.

326 Una deroga parziale a tale principio sarà operata solo con riferimento alle norme del D.Lgs. 460 *cit.* riferite al trattamento delle attività che generano reddito di impresa in capo agli enti non commerciali; tale digressione criteriale è dovuta alla necessità di contestualizzare le disposizioni di matrice derogatoria nel corpo normativo più ampio della disciplina riferita agli enti di tale natura, così da rendere più chiara l'illustrazione delle disposizioni di estrazione speciale e valutarne i profili di coerenza e coordinamento con il quadro generale.

327 Si pensi alle disposizioni sulle erogazioni liberali introdotte dal D.L. 35/2005 o quelle riferite al "5 per mille" Irpef.

"relazioni specifiche di primo livello" (disposizioni L. 383) e "relazioni specifiche di secondo livello" (norme che richiamano i soggetti ex L. 383).

Il secondo piano normativo, che abbiamo chiamato delle "relazioni sistemiche", è configurato da tutto quell'insieme di disposizioni che, pur potenzialmente riferite a categorie più o meno ampie delle APS, sono suscettibili di applicazione, talora *tout court*³²⁸, talaltra a date condizioni³²⁹, anche agli enti che qui interessano.

Principieremo l'analisi dalle disposizioni che configurano "relazioni specifiche".

328 E' il caso della l.16.12.1991 n. 398, estesa, in forza dell'art. 9-bis della legge 66/92 a tutte le "associazioni senza fini di lucro".

329 Si pensi alla normativa sulle *Onlus*, la cui applicabilità sottintende l'esercizio da parte delle APS, quantunque in via non esclusiva, delle attività elencate all'art. 10 del D.Lgs. 4.12.1997 n. 460, alle condizioni ivi recate.

2_Le relazioni specifiche

2.1 Relazioni specifiche di primo livello: riflessi fiscali della normativa di settore

La legge 7 dicembre 2000 n. 383 dedica alla disciplina tributaria quattro articoli (artt. 20-23), ciascuno dei quali introduce uno o più benefici fiscali a favore delle associazioni di promozione sociale.

Circa il tasso effettivo di fruibilità di tali benefici, pare opportuno richiamare quanto dispone l'art. 8, comma 4 della legge, laddove individua nell'iscrizione ai registri della promozione sociale, nazionali o territoriali (Regione, Provincia) la condizione cui soggiace l'accesso ai benefici medesimi.

Siffatta previsione, certo commendevole nella delineazione di un parametro di tipo oggettivo per la configurazione di "rilevanza esterna" dello *status* di associazione di promozione sociale, produce, laddove il registro non sia stato adottato presso i livelli d'ambito territoriale di riferimento, una penalizzazione indotta in capo alle associazioni di estrazione locale, per le quali, se pur osservate le caratteristiche oggettivo-soggettive necessarie all'inclusione in categoria APS, si materializza l'impossibilità ad accedere ai benefici di legge, a meno che non aderiscano a enti di carattere nazionale, anche attraverso le espressioni territoriali di questi.

Quanto ai contenuti di sintesi di tali disposizioni, il cui esame di dettaglio è rimesso ai successivi paragrafi del presente capitolo, va detto che essi si atteggiavano come segue:

- a. art. 20 – Prestazioni in favore dei familiari degli associati: è una norma che introduce un'equiparazione del trattamento delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese dall'associazione verso i familiari dei soci, a quelle che il legislatore prevede per i soci stessi;
- b. art. 21 – Imposta sugli intrattenimenti: interviene esentando le quote associative dall'imposta intrattenimenti ex D.P.R. n. 640/72;
- c. art. 22 – Erogazioni liberali: è la norma fiscale più articolata della legge. Agisce sul testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 22.12.1986 n. 917) introducendo la deducibilità dal reddito di impresa delle erogazioni liberali in danaro rese a favore di Associazioni di Promozione Sociale, nonché la detraibilità dalle imposte Irpef/Ires delle medesime erogazioni. Il dettaglio della disposizione verrà analizzato nel paragrafo 2.2.1 del presente capitolo.

Nessun distinto paragrafo è invece dedicato all'art. 23 (tributi locali). Va detto infatti che tale disposizione non si traduce automaticamente in una agevolazione, ma ne evidenzia solo un potenziale. Poiché verte su materia devoluta agli enti territoriali, si limita a prevedere la possibilità che i medesimi, purché non in situazioni di dissesto, deliberino riduzioni del prelievo a beneficio delle Associazioni di Promozione Sociale circa i tributi di propria competenza. Una disamina completa del diverso atteggiarsi di siffatta disposizione in ambito locale è materia che, per ragioni di spazio, ma anche di profili esitativi, difficilmente potrebbe trovare adeguata collocazione in questa sede.

2.1.1 *Trattamento delle cessioni e prestazioni ai familiari degli associati*

L'art. 20 della legge 383 *cit.* dispone che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese dall'associazione di promozione sociale nei confronti dei familiari conviventi degli associati siano oggetto di equiparazione al trattamento fiscale riservato a quelle rese verso gli associati stessi.

Come vedremo meglio più avanti³³⁰, le attività svolte verso il corpo sociale in conformità alle finalità istituzionali non sono considerate, in via di principio, rientranti nella sfera commerciale, per cui le quote associative non concorrono a formare il reddito delle APS, né assumono rilevanza ai fini Iva, in presunzione di assenza del requisito di corrispettività tra versamento della quota e erogazione della prestazione. Non è al contenuto di tali disposizioni, tuttavia, che è lecito immaginare il legislatore della l. 383 *cit.* si sia riferito nel delineare la norma in commento, posto che esse hanno quale imprescindibile presupposto l'assunzione della qualità di socio in capo al destinatario della cessione/prestazione, mentre è di tutta evidenza che la *ratio benefici* del legislatore 383/2000 risiede proprio nella estensione delle agevolazioni previste per i soci a soggetti terzi, ossia a fruitori non dotati di un legame identitario con l'ente (e pertanto, non obbligati al pagamento della quota associativa) ma il cui nesso relazionale con il socio giustifica, pur tuttavia, agli occhi del legislatore medesimo, un trattamento equiparato.

La matrice agevolativa della norma va pertanto indagata con riguardo alle fattispecie per le quali si verificano presupposti esentativi (*rectius*: di esclusione) in assenza dei quali emergerebbe materia tassabile non riconducibile alla semplice quota associativa, bensì a corrispettivi percepiti dall'ente a fronte di cessioni realizzate e/o servizi prestati. È il caso delle previsioni recate dall'art. 148, comma 3 del TUIR³³¹ ed a quelle del suo omologo Iva, art. 4, comma 4, D.P.R. 26.10.1972 n. 633³³², rispetto alla cui immediata traslabilità in chiave modulare "associazione-familiare del socio", in luogo dello schema originario "associazione-socio", sembrano esserci pochi dubbi, sia perché le fattispecie menzionate sono davvero paradigmatiche del modello sotteso alla disciplina derogatoria in favore degli enti associativi, sia perché l'identificazione in tali norme recata del soggetto destinatario del beneficio ha una connotazione precisa nella qualificazione (si parla infatti espressamente di "Associazioni di Promozione Sociale") e non dotata di ulteriori specificazioni, anche attraverso richiami normativi espressi, sì da insinuare il dubbio della sussistenza di una portata categoriale difforme da quella propria della legge 383/2000. Pertanto, può ragionevolmente concludersi, in forza del combinato disposto dell'art. 20 l. 383 *cit.*, da un lato, e degli artt. 148 D.P.R. n. 917 *cit.* e n. 4, D.P.R. n. 633 *cit.*, dall'altro, circa l'applicabilità bidirezionale, dall'associazione al socio e, altresì, dall'associazione al familiare convivente del socio, delle agevolazioni ivi previste.

Una portata d'ambito meno diretta pare, invece, desumersi laddove la norma viene relazionata alla fattispecie recata in sede di comma 5 dell'art. 148 *cit.*. Tale disposizione, come è noto, ricollega il beneficio della decommercializzazione di alcune attività (somministrazione di alimenti e bevande e organizzazione di viaggi e soggiorni turistici) allo *status* di "Associazioni di Promozione Sociale" ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287,

330 Cfr. *infra* paragrafi 3.1, 3.1.1, 3.1.2, 3.1.3.

331 La disposizione stabilisce che "Per le associazioni...*omissis* (n.d.r.)... di promozione sociale...*omissis* (n.d.r.)... non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali...".

332 Recita la norma in commento: "Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni*omissis*.... di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali".

le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno³³³, così definendo un ambito soggettivo che, seppur rapportato ugualmente ai profili associativi di promozione sociale, ne dettaglia e circoscrive, tuttavia, i presupposti ad un ulteriore sotto-insieme categoriale, qualificato dal nesso con i requisiti di cui alla disposizione ex l. 287 *cit.*³³⁴. Appare, peraltro, opportuno sottolineare, che l'applicazione del beneficio qui indagato alla materia della somministrazione, svolgendo effetti, per esplicita previsione di legge, sul piano meramente fiscale, non risolve la questione di compatibilità dello svolgimento di siffatta attività verso soggetti non soci, in presenza di normazione di tipo amministrativo extra-fiscale³³⁵ che sottopone ad autorizzazione la somministrazione al pubblico di alimenti e bevande³³⁶.

Quanto alla precisa individuazione dei soggetti destinatari delle cessioni/prestazioni, e quindi alla individuazione di una nozione condivisa dell'espressione "familiare convivente", o meglio della nozione di "familiare", posto che l'aggettivazione ad esso affiancata non pare suscettibile di dar adito a particolari problemi interpretativi, può essere utile il richiamo a tale nozione operato dallo stesso legislatore fiscale il quale, in sede di identificazione dei soggetti per i quali il contribuente può fruire di detrazioni per carichi familiari, li individua in quelli di cui all'art. 433 c.c.

Avvalendosi di una tecnica di interpretazione analogica, pur con le cautele suggerite dall'approccio alla materia fiscale, è pertanto possibile giungere alla conclusione che possano godere di equiparazione normativa alle prestazioni rese verso soci, quelle indirizzate a:

- 1) coniuge
- 2) figli legittimi o legittimati o naturali o adottivi e, in loro mancanza, discendenti prossimi, anche naturali;
- 3) genitori e, in loro mancanza, gli ascendenti prossimi, anche naturali; gli adottanti;
- 4) generi e nuore;
- 5) suocero e suocera;
- 6) fratelli e sorelle germani o unilaterali.

Si ribadisce che la norma di cui alla legge 383/2000 riguarda i familiari "conviventi", mentre nessun richiamo è operato alla categoria dei "familiari fiscalmente a carico", per cui la eventualità o meno di produzione di reddito in capo al familiare, nonché il suo livello, è variabile che non condiziona l'applicabilità della norma.

2.1.2 Le agevolazioni in materia di imposta sugli intrattenimenti

L'art. 21 della legge 7.12.2000 n. 383 ha introdotto agevolazioni anche in materia di imposta sugli intrattenimenti.

Come è noto, il settore degli spettacoli ed intrattenimenti ha vissuto una complessiva rivisitazione disciplinare attraverso il D.Lgs. n. 60/1999, che ha espunto dalla tassazione speciale di settore la categoria degli spettacoli, ricondotta nell'alveo della sola imposizione Iva. Quanto agli intrattenimenti, individuati nella tariffa allegata al D.P.R. 26.10.1972 n. 640, risultano assoggettati a prelievo con aliquota differenziata in base alla categoria di appartenenza.

Il D.P.R. n. 640 *cit.* non opera alcuna deroga alla disciplina generale di assoggettamento al tributo in favore delle realtà *non profit*, tant'è che l'art. 3, comma 3 dello stesso decreto inserisce

333 Analoga previsione normativa è collocata in ambito Iva (art. 4, comma 6, D.P.R. n. 633 *cit.*).

334 Anche tale tematica sarà oggetto di approfondimento in sede di capitolo 3.

335 Cfr. art. 3, comma 1, l. 287 *cit.*

336 Sul punto, tuttavia, si veda sentenza TAR Lazio 21.4.2005 n. 2970 "circoli privati: possono somministrare anche a non soci occasionalmente presenti".

esplicitamente nella base imponibile del tributo anche le quote sociali o i contributi associativi, per la parte riferibile alle attività di intrattenimento. Ciò non significa, tuttavia, che deroghe non ve ne siano. Se ne rinvencono, in effetti, nelle normative di settore, così come in altri ambiti. A tal proposito, la legge 383/2000, come anticipato in apertura di paragrafo, è intervenuta proprio derogando al principio della tassabilità delle quote sociali, per cui, ad oggi, i flussi del tesseramento delle Associazioni di Promozione Sociale che organizzano intrattenimenti a favore dei soci risultano esenti dalla relativa imposta.

Nonostante la formula utilizzata dall'art. 21, legge 383 *cit.*, si riferisca genericamente alle "quote sociali e ai contributi", non pare ipotizzabile che la volontà del legislatore si sia spinta fino a prevedere l'irrelevanza anche dei cosiddetti contributi-corrispettivo, quote di finanziamento corrisposte dai soci per l'ingresso e la partecipazione all'iniziativa, quote quindi ulteriori rispetto a quanto corrisposto in sede di ammissione o rinnovo della adesione al sodalizio, posto che tali quote di ingresso, supplementari e finalizzate, si configurano quali veri e propri corrispettivi per l'accesso all'intrattenimento. L'inquadramento di tali "partite" va pertanto realizzato a prescindere dalla loro qualificazione nominalistica, che assume valore solo a fini interni di distinta rappresentazione dei flussi di autofinanziamento.

In senso conforme a tale interpretazione si è pronunciata anche l'amministrazione finanziaria³³⁷.

La circostanza, tuttavia, che la disposizione si riferisca genericamente ai "contributi corrisposti" senza peraltro precisare la fonte erogatrice, unita al richiamo, in termini di esplicita deroga, al complesso (e non quindi a singole parti) del disposto di cui all'art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 640 *cit.*, è suscettibile di evocare ulteriori scenari circa il potenziale di applicabilità della norma esonerativa, anche a fattispecie diverse dalle quote sociali.

Come è noto, tra le fonti da cui le Associazioni di Promozione Sociale possono trarre le risorse economico-finanziarie necessarie al sostegno della loro attività vi sono anche i contributi da parte degli enti territoriali o di enti pubblici per il sostegno di specifici programmi d'attività. Tali contributi, qualora erogati in ambito di iniziative che ricomprendono attività di intrattenimento verso il corpo sociale, in assenza di norma derogatoria, sono inevitabilmente attratti nella base imponibile, posto che al comma 2, lett. c), dell'art. 3 *cit.*, peraltro richiamato proprio dal successivo comma 3, il legislatore dispone che concorrono alla base imponibile anche i "contributi da chiunque erogati", statuizione omnicomprensiva di qualunque forma di finanziamento e sostegno, anche a titolo volontario e non sorretta dal sinallagma della controprestazione³³⁸, purché finalizzata all'iniziativa. Sul punto non si registrano interventi di prassi, ma è indubbio che l'interpretazione letterale della disposizione implicherebbe la desistenza impositiva in siffatta casistica, così come in quella di matrice erogativo-liberale da soci e/o da terzi in genere.

Le attività di intrattenimento, così come quelle di spettacolo, sono, in via generale, assoggettate ad Iva. In relazione alle attività condotte da Associazioni di Promozione Sociale, soccorrono, a tal proposito, le norme derogatorie ex art. 4, comma 4 del D.P.R. n. 633/72, che assicurano l'esclusione dal campo impositivo, purché tali attività siano effettuate in conformità alle finalità istituzionali. Sul punto pare d'uopo segnalare l'interpretazione dell'amministrazione finanziaria in ambito di indicazioni fornite alla SIAE per l'espletamento delle attività di controllo in materia di intrattenimenti e spettacoli organizzati da associazioni, secondo cui, qualora le quote sociali fossero riscalate in occasione di in-

337 Si veda, per tutte, la circ. n. 165 del 7.9.2000, min. finanze, direzione affari giuridici e contenzioso, prg. 1.3.2.

338 D'altro canto, che la corrispettività della prestazione erogata non rappresenti il discrimine decisivo tra ciò che è imponibile e ciò che non lo è, risulta implicitamente confermato dalla riconduzione espressa, nel novero dei componenti la base imponibile, anche delle sponsorizzazioni, la cui natura di contratto a prestazioni corrispettive non è discutibile.

trattenimenti o spettacoli, esse "assumendo natura di corrispettivi specifici, sarebbero soggette ad Iva"³³⁹. L'interpretazione desta qualche perplessità in quanto pare ancorare la questione della rilevanza Iva delle quote sociali a circostanza che viceversa esulerebbe dai presupposti applicativi del tributo, ossia il momento in cui si realizza la riscossione della quota. Essendo la quota sociale una componente di autofinanziamento per definizione esorbitante dal rapporto corrispettivo/prestazione (che invece qualifica il presupposto impositivo dell'Iva) non dovrebbe, allo stato attuale della normativa, mai configurarsi in tale presupposto, e questo a prescindere dalla circostanza accidentale di una sua riscossione in concomitanza dello svolgimento di una o più attività da parte dell'ente. Giudichiamo, pertanto, che una siffatta concomitanza, qualora riscontrata in termini di incidenza rilevante sul complesso del tesseramento, dovrebbe costituire al massimo elemento indiziario per avviare una più approfondita analisi circa l'assenza di condizioni patologiche riferite alla qualità del soggetto e alle modalità di svolgimento delle sue attività ma non certo, di per sé, portare ad un disconoscimento della natura giuridica della quota sociale.

In tema di "relazioni specifiche di secondo livello" riferite alla materia degli intrattenimenti, appare opportuno citare, nel presente paragrafo, ulteriori due disposizioni che recano norme agevolative a favore delle APS.

La prima è stata introdotta dall'art. 33, comma 13, legge 23.12.2000 n. 388, con decorrenza 1 gennaio 2001 e si riferisce alla eliminazione dell'obbligo di utilizzare i misuratori fiscali per certificare i corrispettivi da attività di intrattenimento svolte a favore dei soci³⁴⁰.

Va detto, che pur essendo successiva alla legge 383/2000, la disposizione in commento si richiama non alle Associazioni di Promozione Sociale di cui alla legge 383 cit., bensì "alle Associazioni di Promozione Sociale di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460". Tale circostanza, in sé curiosa, è probabilmente da ricondurre al fatto che le disposizioni sono state pubblicate in G.U. a distanza di soli 2 giorni l'una dall'altra (il 27.12.2000 la legge 383 e il 29.12.2000 la legge 388).

Ad un ulteriore intervento compiuto in sede di legge finanziaria è dovuto il secondo dei provvedimenti qui riportati: la legge 27.12.2002 n. 289, all'art. 92, ha previsto che le attività di intrattenimento svolte occasionalmente nell'ambito delle finalità di integrazione e socializzazione da parte di centri sociali per anziani gestiti da Associazioni di Promozione Sociale³⁴¹, siano esenti dalla relativa imposta.

2.1.3 Erogazioni liberali: cenni e rinvio

La legge 383/2000 ha introdotto agevolazioni fiscali alle persone fisiche, agli enti ed alle imprese che devolvono risorse a titolo di liberalità a favore di Associazioni di Promozione Sociale. Muovendosi in tale direzione, il legislatore ha ricalcato il modello di deduzioni/detrazioni già sperimentato per le *Onlus* tramite il D.Lgs. 4.12.1997 n. 460, operando direttamente sulle disposizioni del TUIR. L'intervento si è limitato alle sole erogazioni in danaro.

Per ragioni di sistematicità tematica l'argomento delle liberalità qui descritte verrà affrontato nell'ambito del successivo paragrafo 2.2.1, dove a tale disamina verrà affiancata anche l'analisi delle disposizioni riferite alle erogazioni liberali ex art. 14, D.L. 14.3.2005 n. 35, convertito, con

339 Circ. 224/E del 5.12.2000, min.fin., dipartimento entrate, direzione centrale accertamento.

340 La stessa disposizione si applica a tutte le associazioni che utilizzano il regime di cui alla legge 16.12.1991 n. 398.

341 La norma si applica anche qualora la gestione dei centri sia svolta da *Onlus*, da fondazioni o enti di patronato, da organizzazioni di volontariato nonché da altri soggetti, pubblici o privati, le cui finalità rientrino nei principi più generali del sistema integrato di interventi e servizi sociali previsto dalla legge 8.11.2000 n. 328.

modificazioni, nella legge 14.5.2005 n. 80 (meglio conosciuta come "+dai, -versi") e all'istituto del "5 per mille Irpef".

2.2 Relazioni specifiche di secondo livello: la normativa sulle erogazioni liberali

2.2.1 – Erogazioni liberali in danaro: le previsioni del TUIR

Come accennato nel precedente paragrafo, la legge 7 dicembre 2000 n. 383 ha introdotto previsioni di carattere fiscale volte ad incentivare le donazioni alle Associazioni di Promozione Sociale "iscritte nei registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge".

L'intervento di *favor* del legislatore si è realizzato nel consentire ai donatori di portare in detrazione di imposta, o in deduzione dal reddito, quota parte delle liberalità in danaro erogate. In dettaglio, è stato previsto:

7. detrazione da Irpef per le erogazioni liberali operate da persone fisiche. La detrazione è pari al 19% del contributo erogato, su un importo massimo di € 2.065,83 (art. 15, comma 1, lett. i-quater, già 13-bis, comma 1-quater);
8. detrazione da Irpef, da realizzare direttamente in capo ai soci, per le erogazioni operate da società semplici (art. 15, comma 3, già 13-bis, comma 3); valgono i limiti, percentuali e di importo, visti in sub a);
9. detrazione da Ires per le erogazioni liberali operate da enti non commerciali residenti (art. 147, già 110-bis); valgono i limiti percentuali, e di importo, visti in sub a);
10. detrazione da Ires per le erogazioni liberali operate da enti non commerciali non residenti (art. 154, comma 2, già art. 114, comma 1-bis); valgono i limiti, percentuali e di importo, visti in sub a);
11. detrazione da Ires per le erogazioni liberali operate da enti commerciali non residenti (art. 152, comma 3 – già 113, comma 1-bis); valgono i limiti, percentuali e di importo, visti in sub a);
12. deduzioni dal reddito di impresa delle erogazioni liberali in danaro fino ad un importo massimo di € 1.549,27 o del 2% del reddito (art. 100, comma 2, lett. l), già art. 65, comma 2, lett. c-oc-ties).

Vi è da dire che le novità legislative introdotte non sono state oggetto di interventi esplicativi da parte dell'amministrazione finanziaria. Tuttavia, posto che lo schema utilizzato nella legge 383 *cit.* è assimilabile a quello delle Onlus, e la normativa, d'altro canto, ne contiene anche un esplicito rinvio³⁴², si ritiene possibile, in via interpretativa, agganciarsi a quanto in materia dedotto dalla Circolare Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 26-06-1998, n. 168/E.

In particolare, sembra d'uopo soffermarsi sui seguenti aspetti:

- detrazioni e deduzioni non sono cumulabili, per cui la medesima erogazione non potrà essere oggetto di duplice agevolazione in capo al soggetto che l'ha elargita;
- le detrazioni Ires previste per gli enti non commerciali, residenti e non, e per gli enti commerciali non residenti, si intendono utilizzabili in luogo delle deduzioni dal reddito di impresa; in altri termini, se i soggetti indicati producono reddito di impresa, dedurranno l'erogazione ai sensi dell'art. 100, comma 2, lett. l) del TUIR;
- gli oneri oggetto di detrazione da imposta, per espresso richiamo all'ultimo periodo della lett. i-bis, comma 1, art. 15 TUIR, devono essere erogati con sistemi che ne garantiscano la tracciabilità;

sono esplicitamente richiamati: le disposizioni tramite banca, ufficio postale e l'utilizzo dei sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ossia, carte di debito, carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari;

- le modalità di "certificazione" dei pagamenti in sub 3) devono intendersi quali elementi necessari per la fruizione della detrazione, essendo esplicitamente richiamati nel dispositivo;
- in materia di "tracciabilità" degli oneri oggetto di deduzione dal reddito di impresa, non è stata riportata una previsione analoga; vi è da dire, tuttavia, che il principio più volte affermato dalla giurisprudenza in tema di fattispecie agevolative/esentative³⁴³ si fonda sull'inversione dell'onere della prova in capo al beneficiario, circostanza, questa, che suggerisce comunque, al di là di esplicite previsioni normative, di abdicare all'uso del contante per regolare tali fattispecie; la circostanza, tuttavia, che la disposizione nulla dica sul punto porta a ritenere che l'assenza del mezzo certificato del pagamento non comporti automaticamente l'inidoneità ad operare la deduzione; tuttavia espone al rischio di contestazione in sede di controllo, con la restrizione dei termini difensivi entro i canoni su visti.

In base all'art. 4, comma 2 della legge 383 cit., le Associazioni di Promozione Sociale sono tenute alla conservazione per almeno tre anni dei documenti relativi alle risorse economiche derivanti da erogazioni liberali di associati o di terzi, qualora canalizzate in deduzioni dal reddito o detrazioni dall'imposta dell'erogante.

2.2.2 Erogazioni liberali di cui al D.L. 35/2005 (+ dai, - versi)

L'art. 14 del decreto legge 14 marzo 2005 n. 35, convertito, con modificazioni, nella legge 14 maggio 2005 n. 80, ha introdotto una nuova fattispecie agevolativa per le donazioni elargite da persone fisiche e da enti soggetti ad Ires³⁴⁴ in favore di Associazioni di Promozione Sociale³⁴⁵, prevedendone la deducibilità dal reddito complessivo del donante fino al limite del 10% del reddito stesso, e comunque nella misura massima di € 70.000,00 annui³⁴⁶.

Lo schema normativo utilizzato dal legislatore presenta profili innovativi rispetto alle disposizioni dello stesso ambito varate dalla legge 383/2000.

Tali innovazioni operano su più piani, tra i quali vanno segnalati almeno i seguenti:

- l'oggetto della liberalità;
- i presupposti soggettivi delle associazioni beneficiarie;
- il profilo tecnico dell'agevolazione, sia con riguardo allo strumento utilizzato (deduzione) che al fattore inciso (reddito complessivo);
- gli adempimenti strumentali connessi, sia in capo al donatario che all'erogante, ed i profili sanzionatori conseguenti.

343 Cfr. Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 14-05-2007, n. 10976, Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 04-05-2007, n. 10253, Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 16-04-2007, n. 8981, Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 25-11-2008 n. 28005

344 Soggetti ad Ires sono le società di capitali, gli enti commerciali, gli enti non commerciali.

345 Beneficiari delle erogazioni agevolate sono anche le Onlus, fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al D.Lgs. 22.1.2004 n. 142, le fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca.

346 La circ. Agenzia entrate, direzione centrale normativa e contenzioso, n. 39/E del 19.8.2005 ha ritenuto di precisare che il valore espresso in termini assoluti (€ 70.000,00) non va inteso quale *plafond* di deducibilità a sé stante, bensì come limite massimo ove fosse superato in conseguenza dell'applicazione del limite percentuale. Tale dato, peraltro, appare emergere con sufficiente chiarezza anche dalla mera lettura della norma.

In relazione al primo aspetto, va segnalato che le donazioni agevolate non sono circoscritte alle sole erogazioni in danaro, ma si estendono anche a quelle in natura. Si pone, ovviamente, in riferimento a queste, il problema della determinazione del valore, anche ai fini della verifica del superamento del limite di deducibilità. La circ. Agenzia entrate n. 39/E del 19.8.2005, esplicativa della disposizione qui indagata, richiamando il criterio del "valore normale" ossia del valore di comune commercio del bene di cui all'art. 9, comma 3, TUIR, ha precisato che tale valore dovrà essere determinato tenendo conto delle valutazioni contenute in listini, tariffari, mercuriali e simili. Laddove ciò non fosse possibile in ragione della natura dei beni donati (opere d'arte ecc.) dovrà ricorrersi a perizia di stima. Secondo l'Agenzia delle entrate, inoltre, il donante dovrà aver cura di farsi rilasciare dal donatario anche una ricevuta contenente un'attestazione analitica quali/quantitativa e per valore dei beni donati.

Quanto ai presupposti soggettivi degli enti donatari, va dato atto che la norma restringe il campo dei beneficiari alle "Associazioni di Promozione Sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'art. 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000 n. 383", importando l'inapplicabilità del beneficio alle realtà associative di estrazione locale, iscritte, quindi, nei registri regionali o provinciali. Sotto tale profilo, nessun ostacolo sembra porsi per le articolazioni territoriali di organismi associativi nazionali³⁴⁷ iscritti nel relativo registro e per i circoli affiliati, posto che il comma 3 dell'art. 7, legge 383 cit. prevede espressamente la loro automatica iscrizione nel medesimo registro.³⁴⁸

Circa il profilo tecnico dell'agevolazione, va dato atto della scelta del legislatore di utilizzare, per i donatari persone fisiche, lo strumento della deduzione dal reddito anziché della detrazione da imposta, opzione che, in un sistema quale il nostro, caratterizzato dalla progressività dell'imposizione, è senza dubbio da intendersi mirato a consentire la massimizzazione del beneficio, specie con riferimento ai redditi più elevati.

Quanto all'ulteriore aspetto tecnico citato in sub 3), ossia la scelta di operare deduzioni dal reddito complessivo, questa ha riflessi innovativi, rispetto alla disciplina ex l. 383 cit., con riferimento agli enti non commerciali, e agli enti commerciali non residenti e non dotati di stabili organizzazioni nel territorio, posto che essi determinano il reddito complessivo come somma dei singoli redditi, alla stregua delle persone fisiche. La disposizione consente, pertanto, anche a tali enti di accedere allo strumento della deduzione, pur in assenza di reddito di impresa.

Quantunque non prevista dalla disposizione, la circ. 39/E sottolinea che, a parere dell'Agenzia, presupposto per la deducibilità delle erogazioni in danaro è la loro effettuazione con sistemi che ne garantiscano la tracciabilità. Pare lecito sollevare dubbi circa la cogenza di siffatta interpretazione e tuttavia, per le argomentazioni già svolte in sede di paragrafo 2.2.1 con riguardo ad analogia casistica, sembra d'uopo suggerire cautela nel realizzare percorsi difformi da quelli che garantiscano la tracciabilità delle erogazioni.

La disposizione prevede, peraltro, un presupposto applicativo a nostro avviso ben più stringente di quello della tracciabilità dei pagamenti. Si tratta della previsione della tenuta, da parte del soggetto beneficiario, di scritture atte a rappresentare in maniera completa ed analitica le operazioni poste in essere nel periodo di gestione nonché di redigere, entro quattro mesi dalla fine

347 Si rammenta che, ai sensi dell'art. 2 del D.M. 14.11.2001 n. 471, possono chiedere l'iscrizione al registro nazionale le associazioni che svolgono utilità sociale ai sensi dell'art. 2 della l. 383, con statuto conforme ai requisiti dell'art. 3 stessa legge, e che operino sul territorio nazionale in almeno 5 regioni e almeno venti province.

348 Cfr. circ. Agenzia Entr. Dir. Centr. Normativa e Contenzioso n. 39/E cit., prg. 3.

dell'esercizio sociale, un documento rappresentativo della situazione patrimoniale, economica e finanziaria. La disposizione non distingue, nella richiesta di contabilizzazione e rendicontazione, tra operazioni riferite alla donazione, da un lato, e altre attività, dall'altro, e ciò rischia di implicare che l'effettuazione anche di una sola donazione canalizzata in deduzione ai fini della norma in esame, comporti l'obbligo di assolvimento dei predetti adempimenti, da parte del donatario, per il complesso delle attività dell'ente. La lettura della circ. 39/E cit., conferma tale interpretazione, posto che essa rimanda alla tenuta di scritture contabili, complete e analitiche, rappresentative dei fatti di gestione". L'Agenzia delle entrate precisa, inoltre, che "completezza e analiticità delle scritture sono in ogni caso garantite dalla corretta tenuta della contabilità ordinaria ai sensi degli artt. 14 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600". Quanto al documento rappresentativo della situazione economica, patrimoniale e finanziaria, secondo l'Agenzia "potrebbe essere rappresentato da stato patrimoniale e rendiconto gestionale". A tale indicazione, l'Agenzia fa seguire specifiche prospettazioni dei criteri di redazione³⁴⁹ nonché suggerimenti circa l'ampliamento della portata complessiva del documento³⁵⁰.

Le previsioni recate dalla normativa inducono le seguenti considerazioni:

1. Posto che il soggetto interessato dall'agevolazione fiscale è il donante (essendo il donatario destinatario di beneficio non fiscale), l'ancoraggio del presupposto applicativo della norma alla corretta esecuzione di adempimenti³⁵¹ che non dipendono dal donante medesimo, bensì vanno ricondotti a soggetto terzo (donatario, appunto) dà luogo, in ipotesi di riscontro di assenza del presupposto indicato, ad una fattispecie di "omissione di terzo" che riverbera effetti giuridici direttamente in capo al donante, non certo ordinaria nell'ambito della normativa fiscale, specie per i riflessi indotti in materia di profili sanzionatori. In ordine a tale aspetto, non si può non rilevare che la disposizione rischia di porsi in posizione di conflitto proprio con i principi che regolano le sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie di cui al D.Lgs. 18.12.1997 n. 472, in particolare con le previsioni degli artt. 1, comma 2³⁵²; 5, comma 1³⁵³; 11, commi 1 e 2³⁵⁴. Se, infatti, sul

349 "Lo stato patrimoniale fornisce una rappresentazione statica del patrimonio dell'ente, distinguendo l'attività istituzionale, accessoria, di raccolta fondi e la gestione del patrimonio finanziario.

Il rendiconto gestionale, che ha invece contenuti e connotati tipici diversi da quelli del conto economico, fornisce evidenza di risultati finanziari e informazioni economiche indicando tipologia e qualità delle risorse, sia in entrata che in uscita." circ. 39/E cit., pag. 8

350 "Per l'ente è comunque auspicabile predisporre anche una relazione sulla gestione che, in mancanza della nota integrativa prevista per i bilanci delle società, potrebbe adempiere ad una funzione esplicativa delle voci di bilancio e fornire ai terzi che hanno a vario titolo rapporti con l'ente (tra i quali utilizzatori dei servizi, sovventori, organi di controllo) informazioni utili relativamente ai risultati, in termini non monetari, e ai riflessi sociali generati dall'attività istituzionale". Circ. 39/E cit., pag. 8.

351 Si riporta il testo dei commi 1 e 2 dell'art. 14, D.L. n. 35 cit. "Le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società in favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all' articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nonché quelle erogate in favore di Associazioni di Promozione Sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 383 in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 e in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui.

2. Costituisce in ogni caso presupposto per l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 la tenuta, da parte del soggetto che riceve le erogazioni, di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonché la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria".

piano formale può sostenersi che le sanzioni discendano dall'infedele dichiarazione del donante (determinata dal venir meno del beneficio in assenza del presupposto di cui al comma 2 dell'art. 14), su quello fattuale non può negarsi che l'infedeltà richiamata non solo non dipende dall'attività del sanzionato (donante) ma non è da questi in alcun modo evitabile, posto che la disposizione non prevede alcun obbligo, in capo al donatario, di certificare la sua condizione di "regolarità contabile", così da porre le basi di una condizione esimente a favore del donante³⁵⁵.

2. La previsione di redazione di un documento di sintesi che rappresenti il complesso delle attività, e non quindi la sola attività interessata dalla donazione, nella forma, peraltro, dettagliata di situazione patrimoniale, economica e finanziaria, non appare coerente con le previsioni recate in materia di erogazioni liberali dalla legge 383 cit., che, ricalcando le statuizioni di cui all'art. 148, comma 7, lett. d del TUIR, prevede un generico "obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari".

Va, infine, ricordato che vige il divieto di cumulo delle erogazioni effettuate in base alla norma in commento con quelle derivanti da altre disposizioni di legge e, per le APS, segnatamente per quelle descritte nel precedente paragrafo. L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 39/E cit. ha fornito, di tale divieto, la seguente interpretazione:

"se il soggetto erogatore usufruisce delle deduzioni previste dal comma 1 del citato art. 14 non potrà usufruire, per analoghe erogazioni effettuate a beneficio dei soggetti indicati nel predetto comma 1, di deduzioni o detrazioni fiscali previste da altre norme agevolative.

Al riguardo, è bene precisare che la non cumulabilità prescinde dall'importo delle liberalità erogate. Ove, ad esempio, il contribuente eroghi (anche a più beneficiari) liberalità per un valore superiore al limite massimo consentito di 70.000,00 euro, non potrà avvalersi, in relazione alla parte eccedente tale limite, del beneficio della deduzione o detrazione, neppure ai sensi di altre disposizioni di legge.

Come già ricordato al paragrafo 4, l'art. 14, comma 3, del D.L. n. 35/2005 dispone espressamente che *"Resta ferma la facoltà di applicare le disposizioni di cui all'articolo 100, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni"*.

Pertanto, qualora il titolare di reddito d'impresa, in applicazione della richiamata disposizione, effettui liberalità a favore di soggetti indicati sia nel comma 1 dell'art. 14 del D.L. n. 35/2005, sia nell'art. 100, comma 2, del TUIR, lo stesso ha la facoltà di applicare, in alternativa, l'una o l'altra disposizione nel rispetto delle relative condizioni.

352 "La sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione", art. 1, c.2, D.Lgs. 471 cit.

353 "Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa" art. 5, c. 1, D.Lgs. 471 cit.

354 "Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati al pagamento solidalmente di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti.

Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi" art. 11, c.1 e c. 2, D.Lgs. n. 471 cit.

355 Una ipotesi di "omissione di terzo" in grado di retroagire sul dichiarante si verifica anche nella fattispecie della sostituzione fiscale impropria; tuttavia, in questi casi, il sostituto ha l'obbligo di certificare le ritenute operate e, in tal guisa, il sostituto può verificare che l'adempimento relativo sia stato correttamente operato, cosicché, in caso contrario, possa inserire i redditi privi di ritenuta nella propria dichiarazione, onde evitare il rischio sanzionatorio.

La lettura logico-sistematica delle due disposizioni in argomento induce a ritenere che la scelta effettuata debba rimanere ferma per tutto il periodo d'imposta".

2.2.3 La disciplina del 5 per mille *Irpef*

L'art. 63-bis della legge 6.8.2008, n. 133 che ha convertito, con modificazioni, il decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 ha riproposto, per l'anno finanziario 2009, con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative al periodo di imposta 2008, la devoluzione di una quota pari al cinque per mille *Irpef* al sostegno, tra gli altri³⁵⁶, delle Associazioni di Promozione Sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali previsti dall' articolo 7, commi 1,2,3 della legge 7.12.2000 n. 383³⁵⁷.

Lo strumento del "5 per mille" era stato introdotto con la legge finanziaria del 2006 (legge n. 266/2005) e non ha, ad oggi, trovato una stabilizzazione³⁵⁸, talché è stato oggetto di riproposizione sistematica in ogni anno successivo alla sua introduzione, quantunque con talune variazioni in ordine soprattutto alla categoria degli ammessi al beneficio³⁵⁹. Le APS, comunque, sono risultate destinatarie della norma sin dalla sua prima stesura.

Rispetto al passato, la normativa attuale prevede che i soggetti ammessi al riparto debbano redigere, entro un anno dalla ricezione delle somme ad essi destinate³⁶⁰, un apposito e separato rendiconto dal quale risulti, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, la destinazione delle somme ad essi attribuite.

Va detto che il "5 per mille" opera attraverso un meccanismo di liberalità *sui generis* posto che i relativi oneri sono a carico della fiscalità nazionale: pur essendo, infatti, basato su una scelta del contribuente, non implica ulteriori esborsi in capo al medesimo, e si risolve in una canalizzazione di quota parte del gettito *Irpef* alle finalità indicate dalla norma.

Peraltro, il legislatore ha sempre posto un "tetto di spesa" al volume di gettito da destinare al 5 per mille, variato di anno in anno.

Modalità e requisiti di accesso alla ripartizione delle somme sono stati definiti nel decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 20 gennaio 2006, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 22 del 27 gennaio 2006, e appaiono piuttosto articolati, prevedendo la riproposizione ogni anno³⁶¹, a carico delle associazioni ed enti interessati, della istanza di ammissione negli elenchi dei potenziali beneficiari.

356 Il 5 per mille è destinato alle seguenti finalità:

a) sostegno del volontariato e delle altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all' articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e successive modificazioni, nonché delle Associazioni di Promozione Sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali previsti dall' articolo 7, commi 1, 2, 3 e 4, della legge 7 dicembre 2000, n. 383, e delle associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all' articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460;

b) finanziamento della ricerca scientifica e dell'università;

c) finanziamento della ricerca sanitaria;

d) sostegno delle attività sociali svolte dal comune di residenza del contribuente;

e) sostegno alle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi dal CONI a norma di legge.

357 Si veda quanto, a proposito di associazioni iscritte presso registri istituiti in ambito provinciale, hanno affermato le Circolari Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso n. 30/E del 22.05.2007 e n. 59/E del 20.10.2007.

358 Nel momento in cui si scrive, tuttavia, si ha notizia che l'intergruppo interparlamentare per la sussidiarietà, che raduna 320 parlamentari di maggioranza e opposizione, ha messo a punto un disegno di legge mirato proprio alla stabilizzazione del 5 per mille; tale proposta dovrebbe essere depositata a breve.

359 Nel momento in cui scriviamo apprendiamo dalla stampa specializzata (Sole 24 Ore del 22.11.2008) che è in via di presentazione un disegno di legge volto alla stabilizzazione del meccanismo, attraverso la sua confluenza nell'ambito del quadro generale delle disposizioni ordinariamente destinate al supporto del Terzo Settore.

360 Va detto che, al momento in cui andiamo in stampa, si stanno effettuando le operazioni di liquidazione delle erogazioni riferite all'anno di imposta 2005.

Poiché la scelta del contribuente si attua obbligatoriamente apponendo la firma in corrispondenza di uno dei riquadri riferiti alle finalità sostenute (le APS, ad esempio, appartengono alla macro-classe A) e, in via facoltativa, altresì indicando il codice fiscale del singolo ente cui si vuole indirizzare il sostegno (cosiddetta "scelta espressa"), i fondi corrispondenti alle quote prive di scelta espressa sono ripartiti, nell'ambito delle medesime finalità, in proporzione al numero complessivo delle destinazioni dirette.

3_Le relazioni del sistema

3.1 La riforma del non profit: il D.Lgs. 4 dicembre 1997 n. 460

Nell'ambito delle relazioni di sistema, ossia degli *asset* normativi del Terzo settore che interfacciano le APS di cui alla legge 383, e le disposizioni ad essa direttamente collegate, una collocazione privilegiata è certamente da riservare al D.Lgs. n. 460/97, varato su impulso della delega contenuta nell'art. 3, commi 186 e ss., legge 23.12.1996 n. 662.

Pur essendo dai più conosciuto come la norma che ha dato vita alle *Onlus*, il decreto in esame ha, ad avviso di chi scrive, principalmente il merito di aver riorganizzato il quadro complessivo della tassazione diretta degli enti non commerciali, all'interno della quale si colloca buona parte anche dei soggetti *Onlus*, secondo un disegno coerente in cui si intravede per la prima volta il segno di un parziale temperamento del principio di tassazione basato sul mero riscontro oggettivo di materia astrattamente imponibile, a vantaggio di una visione in cui i profili soggettivi dell'ente, e segnatamente gli elementi teleologici di tipo specifico, assumono una valenza non marginale.

Il decreto, per la parte che qui interessa, ha operato innovando le disposizioni del TUIR come segue:

1. ha introdotto le disposizioni esentative in materia di raccolte pubbliche di fondi e di attività svolte in regime di convenzione con gli enti pubblici (art. 108, comma 2-bis, ora 148, comma 3);
2. ha individuato un criterio specifico per il concorso al reddito dei cosiddetti "costi promiscui" (art. 109, comma 3-bis, ora 144, comma 4);
3. ha utilizzato per la prima volta l'espressione "Associazioni di Promozione Sociale"³⁶² a compendio di quel vasto mondo di soggetti che sul territorio veicolano, attraverso gli strumenti della democrazia partecipativa, valori etici, civili, culturali, spirituali, solidaristici, assistenziali, facendoli destinatari di disciplina derogatoria ai principi generali della tassazione degli enti *non profit*³⁶³ e sancendo, per tale via, l'irrilevanza delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi ai soci operate in conformità alle finalità istituzionali (art. 111, comma 3, ora 148, comma 3);
4. ha introdotto disposizioni anti-elusive, sia prevedendo che gli statuti degli enti interessati dalla deroga sub 3) contenessero clausole volte a garantire la partecipazione democratica e piena dei soci alla vita associativa, così come la rendicontazione degli oneri e delle spese sostenuti nel corso dell'anno sociale (art. 111, comma 4-quinquies, ora art. 148, comma 8), sia introducendo una di-

362 La Circolare Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 12.05.1998, n. 124/E/1998/38995, esplicita la normativa in commento, fornisce una sorta di definizione *ante litteram* del fenomeno associativo di promozione sociale, così esprimendosi "Si possono ritenere Associazioni di Promozione Sociale quelle associazioni che promuovono la solidarietà e il volontariato, nonché l'aggregazione sociale attraverso lo svolgimento di attività culturali o sportive al fine di innalzare la qualità della vita, come ad esempio le ACLI e l'ARCI".

363 Tali principi generali sono espressi all'art. 143, comma 1, già 108, comma 1 "Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lett. c), comma 1, dell'art. 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione"

sposizione che individua indici di potenziale svolgimento, con caratteristiche di prevalenza, di attività commerciale (art. 111-bis, ora art. 149);

5. ha sancito, infine, l'irrelevanza commerciale delle attività di somministrazione di alimenti e bevande attuate tramite bar e esercizi simili presso le sedi sociali nonché l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici³⁶⁴, purché svolte verso soci da Associazioni di Promozione Sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lettera e), della legge n. 287 del 1991 e, altresì, strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali (art. 111, comma 5, ora art. 148, comma 5).

In aggiunta a quanto sopra, e nell'ottica di una riorganizzazione della normativa del Terzo settore trascendente le disposizioni del testo unico, il decreto n. 460 *cit* ha dato vita ad una categoria fiscale nuova ed ulteriore, quella delle "organizzazioni non lucrative di utilità sociale" (artt. 10 e ss. D.Lgs. n. 460 *cit.*), i cui presupposti soggettivi di appartenenza ha ritenuto di estendere anche a forme organizzative con oggetto sociale propriamente commerciale (società cooperative).

Possiamo pertanto affermare che il modello così disegnato ha previsto, partendo dai principi della tassazione del reddito degli enti *non profit*³⁶⁵, un sistema di deroghe "a cascata" il cui primo anello attiene agli enti non commerciali *tout court* (art. 143 D.P.R. n. 917 *cit.*)³⁶⁶, il secondo è rinvenibile negli enti associativi (irrelevanza delle quote sociali ai fini del reddito, art. 148, comma 1), il terzo è costituito dalle Associazioni di Promozione Sociale e dagli altri enti interessati dalla deroga di cui al citato art. 148, comma 3 (irrelevanza delle quote o contributi-corrispettivo), il quarto è riferito, più specificatamente, alle Associazioni di Promozione Sociale con riconosciute finalità assistenziali di cui alla legge 287/91 (somministrazione e turismo, art. 148, comma 5) e l'ultimo approda nell'espressione probabilmente più sintomatica del decreto, ossia la configurazione dello *status* giuridico di *Onlus*³⁶⁷ (artt. 10 e ss. del decreto), anch'esso, come vedremo nei paragrafi che seguono, suscettibile di collegamento diretto con la realtà delle Associazioni di Promozione Sociale.

Il D.Lgs. n. 460 *cit.* è entrato in vigore il 1 gennaio 1998.

3.1.1 Le agevolazioni in materia di attività economiche

Se si parte dall'assunto che le Associazioni di Promozione Sociale rientrano nella categoria fiscale degli "enti non commerciali" dobbiamo concludere per la concorrenza modulare al loro reddito complessivo delle diverse categorie di redditi: fondiari, di capitale, diversi e di impresa³⁶⁸. Questi ultimi (redditi di impresa) derivano dall'esercizio di attività economiche e, come anticipato nel paragrafo precedente, sono destinatari, qualora svolti dagli enti indicati, di disciplina parzialmente derogatoria rispetto alle regole ordinarie della tassazione. In questo paragrafo verranno illustrate le

364 Va tuttavia osservato che secondo l'amministrazione finanziaria il requisito della stretta complementarietà ai fini associativi "comporta la necessità di verificare in concreto che l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sia funzionale alla completa realizzazione degli scopi istituzionali (ad esempio, viaggio e soggiorno organizzati per gli iscritti o associati in occasione di un congresso nazionale o meeting internazionale)" – Circ. 124/E *cit.*

365 In tema di determinazione del reddito l'art. 143, comma 1 prevede " Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva".

366 In tema di determinazione del reddito da attività commerciali l'art. 143, comma 1 prevede "Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione".

367 E' bene precisare che le organizzazioni non lucrative di utilità sociale non necessariamente sono enti non commerciali *ab origine*, potendo acquisire lo *status* predetto anche le società cooperative.

368 Cfr., *infra*, art. 143, comma 1, D.P.R. n. 917/86.

specificità degli obblighi sostanziali e strumentali introdotti in tale ambito dal D.Lgs. n. 460/97, nonché i vincoli da esso individuati. Ci soffermeremo, pertanto, sugli adempimenti in materia di contabilità separata, sulla forfetizzazione del reddito degli enti minori, sulle condizioni di perdita della qualifica di ente non commerciale. Per ragioni di sistematicità della trattazione, inoltre, seppur preesistente al quadro normativo del D.Lgs. 460 *cit.*, accenneremo alle condizioni di esclusione da imposizione recate in favore degli enti non commerciali dall'art. 143, comma 1, secondo periodo (già 108, comma 1, secondo periodo) D.P.R. n. 917 *cit.*

Poiché, tuttavia, la matrice dell'analisi che qui si intende svolgere risiede proprio nel postulato in apertura enunciato circa l'appartenenza delle APS alla categoria fiscale degli "enti non commerciali", appare d'uopo soffermarsi preliminarmente sui presupposti che sono in grado di sorreggere tale asserzione. Come è noto, la categoria fiscale degli "enti non commerciali" ricomprende tutti quei soggetti che "non hanno per esercizio esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali" (art. 73, comma 1, lett. c), D.P.R. n. 917 *cit.*). La portata effettiva dell'enunciato di ascrivibilità delle Associazioni di Promozione Sociale alla categoria fiscale testé richiamata va misurata tenendo a mente un duplice argine potenziale; il primo risiede nella legge di settore (l. 383 *cit.*) e, più precisamente, nella definizione da questa recata degli enti normati (art. 2, comma 1, l. 383/00); il secondo, di impatto più immediatamente operativo, si colloca tra le pieghe della disciplina fiscale introdotta proprio dal D.Lgs. n. 460/97, ed attiene alla previsione della perdita della qualifica di ente non commerciale (art. 149, già 111-bis, D.P.R. n. 917 *cit.*).

In relazione al primo dei due elementi, ossia il tenore della disposizione recata dalla legge-quadro circa la definizione di "associazione di promozione sociale"³⁶⁹, va osservato che essa, dopo aver delineato l'ambito categoriale soggettivo, si sofferma sul requisito oggettivo (la costituzione al fine di svolgere attività di utilità sociale) specificandone gli elementi modali che, in via concorrente, devono caratterizzarlo (assenza di finalità di lucro e pieno rispetto della libertà e dignità degli associati). Quanto al requisito oggettivo (svolgimento di attività di utilità sociale), non appare arduo affermare che esso non rappresenti elemento che, di per sé, possa escludere il contenuto economico o commerciale dell'attività stessa; d'altro canto, ed a riprova di tale argomento, è sufficiente richiamare l'utilizzo diffuso, in ambito civile e tributario, che il legislatore opera del concetto di "utilità sociale" applicato a fattispecie di certa matrice imprenditoriale (si pensi alle "imprese sociali" ex D.Lgs. 24.3.2006 n. 155 o alle società cooperative in esercizio di attività *Onlus*). In relazione, poi, all'elemento modale dato dall'assenza di finalità di lucro (trascurando di soffermarsi sullo svolgimento di attività operato "nel rispetto della libertà e dignità degli associati", concetto che non assume specifico significato in relazione al piano di indagine qui azionato), è notorio, in dottrina e giurisprudenza, che esso declina in una duplice accezione: del lucro oggettivo, riferito alla mera tensione organizzativa alla realizzazione di utili; del lucro soggettivo, derivante da un'operazione di trasformazione in chiave distributiva dell'utile prodotto in termini di vantaggi patrimoniali, diretti e/o indiretti, in capo ai partecipanti l'organizzazione³⁷⁰. Il tenore letterale della singola disposizione, però, non contiene specificazioni che possano portare a propendere con ragionevole certezza per l'una o l'altra accezione. Il ricorso ad interpretazione analogica, peraltro attualizzato, ossia operato tenendo conto di disposizioni vigenti ad oggi (quindi introdotte anche successivamente alla legge sulla

369 "Sono considerate Associazioni di Promozione Sociale le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati" (art. 2, comma 1, l. 383 *cit.*).

370 Sul rapporto tra lucro oggettivo e soggettivo e, in particolare, tra questi e il fine solidaristico dell'attività, si veda la recente sentenza di cassazione, sezioni unite, materia tributaria, del 20.5.2008, n. 24883.

promozione sociale) ci fornisce, della locuzione in punto, una chiave di lettura discosta dalla mera tensione teleologica all'utile, e più chiaramente incline alla configurazione di un divieto alla distribuzione dell'utile medesimo. Infatti, l'art. 3 del D.Lgs. 155 *cit.*³⁷¹ ("Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118") dopo aver titolato "assenza di scopo di lucro" si sofferma, rispettivamente: sulla necessità di reinvestire internamente utili ed avanzi di gestione; sul divieto di distribuire gli utili e le riserve a favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori.

Se, però, l'analisi del contesto normativo viene ristretto alla sola lettura sistematica della norma in punto (legge 383 *cit.*), come articolata nelle singole disposizioni di cui consta, si giunge ad un risultato maggiormente definito, in cui il divieto di distribuzione degli utili appare l'elemento progressivo di una struttura dialettica a catena dove la presunzione di una carenza ontologica del carattere commerciale prevalente rappresenta il dato di partenza. Da tale analisi, infatti, si ricavano i seguenti dati:

- tra le istanze concorrenti a sollecitare l'iniziativa di legge in materia di Associazioni di Promozione Sociale vi è quella di favorire l'apporto di tali realtà "al conseguimento di finalità di carattere sociale, civile, culturale e di ricerca etica e spirituale"(art. 1, comma 1, l. 383 *cit.*);
- all'interno dei requisiti statuari vi è l'espressa richiesta di indicare "l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette" (art. 3, comma 1, lett. *d*, l. 383 *cit.*);
- nell'elencazione delle risorse concorrenti alle entrate delle Associazioni di Promozione Sociale, il legislatore indica "i proventi delle cessioni di beni e servizi agli associati e a terzi, anche attraverso lo svolgimento di attività economiche di natura commerciale, artigianale o agricola, svolte in maniera ausiliaria e sussidiaria e comunque finalizzate al raggiungimento degli obiettivi istituzionali"(art. 4, comma 1, lett. *f*, l. 383 *cit.*);
- circa le modalità concrete di organizzazione delle attività il legislatore richiede che "Le Associazioni di Promozione Sociale si avvalgano prevalentemente delle attività prestate in forma volontaria, libera e gratuita dai propri associati per il perseguimento dei fini istituzionali" (art. 20, comma 1, l. 383 *cit.*).

Una disamina ragionata, se pur sintetica, delle disposizioni su elencate porta ad avanzare le seguenti conclusioni:

- le finalità sostenute dall'iniziativa di legge riguardano scopi non economici (di carattere sociale, civile, culturale e di ricerca etica e spirituale) che il legislatore pare ascrivere ontologicamente alla categoria di soggetti destinatari dell'iniziativa stessa;

371 Si riporta per esteso la disposizione citata: *Assenza dello scopo di lucro*. 1. L'organizzazione che esercita un'impresa sociale destina gli utili e gli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio. 2. A tale fine è vietata la distribuzione, anche in forma indiretta, di utili e avanzi di gestione, comunque denominati, nonché fondi e riserve in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori. Si considera distribuzione indiretta di utili:

a) la corresponsione agli amministratori di compensi superiori a quelli previsti nelle imprese che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ed, in ogni caso, con un incremento massimo del venti per cento;

b) la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori a quelli previsti dai contratti o accordi collettivi per le medesime qualifiche, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche professionalità;

c) la remunerazione degli strumenti finanziari diversi dalle azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, superiori di cinque punti percentuali al tasso ufficiale di riferimento (art. 3, D.Lgs. n.155/2006).

- l'accostamento, in unico fraseggio, del requisito dell'assenza di fine di lucro a quello di divieto di distribuzione di utili, realizzato attraverso un modulo grammaticale di mero collegamento, si tradurrebbe, qualora riferito non a concetti diversi, in un uso pleonastico e poco razionale del periodare normativo;
- il concorso dei proventi da attività commerciali alle fonti complessive è comunque ricondotto a dinamiche di svolgimento di natura non prevalente (ausiliarie e sussidiarie);
- il requisito della prevalenza delle attività prestate in forma volontaria, libera e gratuita dai soci, stenta a confacersi allo schema della preordinazione organizzativa di mezzi e persone propria delle strutture stabilmente deputate allo svolgimento di attività commerciali.

Nell'ottica, quindi, della disamina della *ratio* legislativa *ex lege* 383 usando del criterio logico-sistemico, l'affermazione di appartenenza categoriale delle Associazioni di Promozione Sociale, in quanto tali, agli enti non commerciali, non pare priva di coerenza, posto che l'esito dell'indagine opera in direzione rafforzativa di tale logica.

Quanto all'oggetto esclusivo o principale dell'ente, cui si richiama la normativa tributaria per indicare il discrimine tra enti commerciali e non, questo è individuato, per la fattispecie che qui interessa, in base all'atto costitutivo o allo statuto, se redatti in forma di atto pubblico, di scrittura privata autenticata o di scrittura privata registrata. Il legislatore della riforma ha anche voluto introdurre una definizione di "oggetto principale", individuato nell'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente, ossia gli scopi che fanno capo alla tipologia entitaria dell'organizzazione (scopi culturali, assistenziali, etici, di promozione sociale e civile ecc.)³⁷².

Il richiamo alla definizione di oggetto sociale rimanda alla valutazione di impatto, circa l'enunciato di appartenenza delle Associazioni di Promozione Sociale alla categoria degli enti non commerciali, del secondo dei fattori citati in apertura di paragrafo, ossia la previsione della perdita della qualifica di "ente non commerciale"³⁷³. Nel corso di un giudizio di legittimità in via incidentale, la Corte costituzionale, chiamata a dirimere questione riferita ad associazione religiosa, ebbe a scrivere che "la qualificazione dell'ente non è sottratta alla valutazione della sua reale natura, secondo i criteri desumibili dall'insieme delle norme dell'ordinamento...*omissis*... e dell'attività in concreto esercitata, non potendosi ritenere, in conformità al principio già enunciato dalla

372 "Nell'ipotesi in cui i menzionati atti prevedano lo svolgimento di più attività, di cui alcune di natura commerciale e altre di natura non commerciale, per la qualificazione dell'ente occorre fare riferimento all'attività che per lo stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari e che tipizza l'ente medesimo" (circ. min. finanze n. 124/E cit., prg.1.2).

373 Si riporta il testo dell'art. 149 (già 111-bis) D.P.R. n. 917/86: "Art. 149 - Perdita della qualifica di ente non commerciale - 1. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta. 2. Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:

a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;

b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;

c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;

d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

3. Il mutamento di qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'articolo 15 del D.P.R. 29.9.1973 n. 600. L'iscrizione nell'inventario deve essere effettuata entro sessanta giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica secondo i criteri di cui al D.P.R. 23.12.1974 n. 689. 4. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche".

cassazione per altri tipi di enti non commerciali, che una associazione sia arbitra della propria tassabilità³⁷⁴. Questo principio di "effettività" della natura dell'ente, di prevalenza dell'elemento fattuale rispetto al dato nominalistico quale criterio che sovraordina la tassazione degli enti *non profit*, si comprende con chiarezza proprio coordinando le disposizioni ex commi 1 e 4 dell'art. 73 *cit.*, con la previsione ex art. 149 *cit.*, nella quale il legislatore ha affermato che lo svolgimento prevalente di attività commerciale "per un intero periodo di imposta" importa la perdita della qualifica di "ente non commerciale"³⁷⁵. E' importante, peraltro, sottolineare che il legislatore ha ritenuto di estendere l'applicabilità della disposizione anche in materia di Iva³⁷⁶.

Nella norma indicata il legislatore individua anche alcuni parametri in base ai quali poter operare il giudizio di prevalenza. Tali parametri, tuttavia, essendo tutti riconducibili ad espressioni di tipo valoriale-economico tipicamente proprie delle realtà commerciali, non sono in grado di fornire al valutatore puntuali strumenti di definizione del giudizio di prevalenza, per cui al massimo possono concorrere in via indiziaria alla formazione del giudizio medesimo.

I limiti sopra indicati sono stati ben evidenziati dalla stessa amministrazione finanziaria, la quale, in sede di illustrazione della novità normativa recata dall'art. 149, comma 2 *cit.*, ha avvertito l'esigenza di specificare che tali parametri "costituiscono "fatti indice di commercialità", i quali non comportano automaticamente la perdita di qualifica di ente non commerciale, ma sono particolarmente significativi e inducono a un giudizio complessivo sull'attività effettivamente esercitata" e ancora "questa norma, in sostanza, non contiene presunzioni assolute di commercialità, ma traccia un percorso logico, anche se non vincolante quanto alle conclusioni, per la qualificazione dell'ente non commerciale, individuando parametri dei quali deve tenersi anche conto (e non solo quindi) unitamente ad altri elementi di giudizio.

Non è, pertanto, sufficiente il verificarsi di una o più delle condizioni stabilite dal comma 2 dell'art. 111-bis (*ora 149, n.d.r.*) per potere ritenere avvenuto il mutamento di qualifica, ma sarà necessario, in ogni caso, un giudizio complesso, che tenga conto anche di ulteriori elementi, finalizzato a verificare che l'ente abbia effettivamente svolto per l'intero periodo d'imposta prevalentemente attività commerciale. Come risulta espressamente dalla relazione illustrativa del decreto legislativo in esame, i parametri indicati nel comma 2 dell'art. 111-bis (*ora 149, n.d.r.*) del Testo Unico imposte sui redditi costituiscono indizi valutabili in concorso con altri elementi significativi, ivi comprese le caratteristiche complessive dell'ente. Il verificarsi di una o più delle circostanze indicate nel citato comma 2 dell'art. 111-bis (*ora 149, n.d.r.*) in capo a enti la cui attività essenziale sia di natura obiettivamente non commerciale".

In ambito di attività commerciali vale richiamare, per quanto preesistenti alla normazione ex D.Lgs. n. 460 *cit.*, le previsioni recate dall'art. 143, comma 1, secondo periodo³⁷⁷. Tali previsioni rappresentano il primo, e più elementare, livello derogatorio all'ordinamento generale, introdotto a favore degli enti non commerciali in materia di tassazione del reddito di impresa, come riconducibile alla

374 Corte Costituzionale, 19.11.1992 n. 467.

375 "Per quanto riguarda il significato dell'espressione "intero periodo d'imposta", contenuta nel comma 1 dell'art. 111-bis, occorre chiarire che tale lasso di tempo costituisce soltanto una proiezione temporale di osservazione dell'attività dell'ente, essendo poi sufficiente, per valutare la prevalenza dell'attività commerciale, che tale prevalenza sussista per la maggior parte del periodo d'imposta.

Quindi, in presenza di attività commerciale prevalente per la maggior parte del periodo d'imposta l'ente perde la qualifica di ente non commerciale a decorrere dall'inizio del medesimo periodo" (circ. min. finanze n. 124/E *cit.*).

376 Cfr. art. 4, comma 9, D.P.R. 26.10.1972 n. 633.

377 Cfr. *infra* nota numero 2.

casistica di cui all'art. 55, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 917 cit.³⁷⁸. Come è noto, la deroga opera in relazione ai redditi prodotti in esercizio di attività commerciali, in particolare con riguardo alla prestazione di servizi che non rientrano tra quelli di cui all'art. 2195 c.c.³⁷⁹ e solo qualora concorrano, congiuntamente, i seguenti requisiti:

1. le prestazioni siano conformi alle finalità istituzionali;
2. le prestazioni siano rese senza specifica organizzazione;
3. siano previsti corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

Quanto al primo dei requisiti, esso ricorre diffusamente anche quale criterio di accesso alle agevolazioni previste per gli enti associativi, e pertanto, avremo modo di approfondirne il senso nei paragrafi successivi.

In ordine al secondo, va detto che questo appare di difficile coordinamento con le previsioni dell'ordinamento generale in quanto l'assenza di organizzazione, per i servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c., è già elemento che di per sé implica la decadenza del presupposto di ascrivibilità al reddito di impresa. È vero che le espressioni utilizzate dalle due norme di cui dovrebbe realizzarsi il coordinamento non sono esattamente sovrapponibili, posto che l'art. 55 si riferisce alle "attività organizzate in forma di impresa", mentre l'art. 143 cita la "specifica organizzazione"; tuttavia sembra evidente che la prima locuzione implichi una accezione non meno esigente e strutturata della prima, posto che essa deve integrare il concetto di impresa. Non appare pienamente soddisfacente neppure l'argomentazione³⁸⁰ secondo cui il legislatore abbia, con tale previsione, voluto sollevare dal concorso al reddito complessivo dell'ente le attività commerciali svolte non abitualmente³⁸¹, in quanto il concetto di abitualità, in materia di tassazione del reddito, appare comunque distinto dal presupposto organizzativo³⁸², e in ordine ai servizi non rientranti in quelli ex art. 2195 c.c. l'abitualità, quale requisito del reddito di impresa, non viene richiamata³⁸³. Proprio in tale

378 Si riporta il testo della disposizione citata: *Art. 55 - Redditi d'impresa* - 1. Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.;

b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;

c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.

379 Si riporta il testo della disposizione citata: *Art. 2195 - Imprenditori soggetti a registrazioni*

1. Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:

- 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
- 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
- 3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria ;
- 4) un'attività bancaria o assicurativa ;
- 5) altre attività ausiliarie delle precedenti.

380 Leo, Monacchi, Schiavo, Le imposte sui redditi nel testo unico, Milano 1988, p.860.

381 Come è noto, l'esercizio di attività commerciali non abituali configura reddito diverso ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. i), D.P.R. n. 917 cit.

382 Sul punto la giurisprudenza di legittimità si è pronunciata varie volte. In particolare: "La nozione tributaristica" dell'esercizio di imprese commerciali non coincide con quella civilistica, giacché il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 51 (TUIR), intende come tale l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate dall'art. 2195 c.c., anche se non organizzate in forma di impresa, e prescinde, quindi, dal requisito organizzativo, che costituisce, invece, elemento qualificante e imprescindibile per la configurazione dell'impresa commerciale agli effetti civilistici, esigendo soltanto che l'attività svolta sia caratterizzata dalla professionalità abituale, ancorché non esclusiva." (Cassazione civile, sez. trib., 2.12. 2002, n. 17013); si veda anche: Cassazione civile, sez. trib., 20.12.2006 n. 27211.

383 Cfr. art. 55, comma 2, lett. a) D.P.R. n. 917 cit., *infra*.

divaricazione potrebbe rinvenirsi una corretta chiave di lettura della disposizione, tesa ad esentare le attività abitualmente condotte ma non specificamente organizzate (la cui continuità sia, ad esempio, frutto della mera dedizione volontaria, non retribuita, dei partecipanti al sodalizio, senza mezzi strumentali atti a configurare un' autosufficienza in termini prestazionali).

In relazione all'ultimo dei requisiti richiesti (corrispettivi non eccedenti i costi di diretta imputazione) se non pare dubbio che a tale accezione possano essere ascritti tutti i costi direttamente collegabili alla prestazione del servizio, ivi inclusi quelli determinabili per quota, in quanto concorrenti solo parzialmente alla determinazione del costo del servizio (si pensi, ad esempio, ai costi per lavoro da attività amministrative interne dell'ente direttamente riferibili alla erogazione del servizio), meno agevole è la riconduzione tra i costi predetti di quelli di tipo generale. Tuttavia, uno spiraglio in tal senso viene fornito dalla stessa amministrazione finanziaria, la quale ha avuto modo di affermare, sul punto, quanto segue: "i corrispettivi non devono eccedere i costi di diretta imputazione nel senso che i compensi corrisposti per la prestazione resa possono remunerare solo le spese sostenute e non devono rappresentare un utile per l'ente"³⁸⁴. L'orientamento sembra, pertanto, essere quello di ritenere conformi alla *ratio* normativa le rifusioni che non determinano profitto, ossia uno "scarto" tra i corrispettivi ed i costi effettivamente sostenuti. Tale concetto era stato già espresso anche dalla giurisprudenza³⁸⁵.

Sul piano concreto, però, non va sottaciuto che (anche con riguardo ai costi diretti pro-quota e non solo, quindi, per i costi generali) incomberebbe in carico all'ente, in sede di verifica, addurre le ragioni sottese all'imputazione, indicarne i relativi criteri e giustificarne la correttezza, posto che, quantunque con i limiti sottolineati nelle precedenti alinee, la previsione ex art. 143 cit. si attegga a disposizione derogatoria di contenuto agevolativo rispetto ai principi dell'ordinamento generale.³⁸⁶ Un'ulteriore disposizione introdotta dal D.Lgs. n. 460 cit. è quella riferita all'obbligo di tenuta di contabilità separata per le attività commerciali svolte. Se si pone mente a quanto più sopra specificato in materia di oggetto sociale ed attività, si comprende agevolmente come tale disposizione costituisca l'approdo, in termini di obblighi strumentali, al percorso logico-normativo tracciato dal legislatore allo scopo di delineare con maggiore chiarezza i termini del rapporto tra oggetto sociale, da un lato, e attività di supporto alla sua realizzazione, dall'altro, attraverso una rappresentazione separata e distinta delle partite a chiara matrice economica. Quanto all'imputazione delle categorie "promiscue" (oneri per beni e servizi utilizzati sia negli ambiti istituzionali che commerciali) il legislatore richiama un criterio di afferenza di apparente semplicità, dato dal rapporto tra i ricavi commerciali e il totale dei ricavi e proventi. Tale criterio si traduce in un quoziente di facile lettura se si pensa, in astratto, alle categorie che lo compongono. Ma se dal piano meramente concettuale si passa alla traduzione operativa dello strumento, si realizza che la transizione indicata reca uno scarto di ordine indicativo capace di retroagire sull'efficacia dello strumento stesso in termini di contributo ad una rappresentazione correttamente distinta tra i profili istituzionali e quelli commerciali. Se, infatti, si pone mente alla circostanza che, spesso, la rendicontazione complessiva degli enti di piccole dimensioni è tenuta con criterio di cassa, mentre in tema di determinazione del reddito di impresa domina il principio della competenza economica e della correlazione costi-ricavi (art. 109, commi 1 e 5, D.P.R. n. 917/86, già art. 75 D.P.R. n. 917 cit.) si comprende come la traduzione immediata del criterio di determinazione dei costi promiscui, in questi casi, porta a risultati disomogenei rispetto a quelli che i medesimi enti realizzerebbero operando solo

384 Risoluzione Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 09-04-2002, n. 112/E.

385 Sentenza Tribunale Torino, sez. IV penale, 23-04-1996.

386 Cfr. quanto già riportato in materia di inversione dell'onere della prova, *infra*, prg. 2.2.1.

sulla base della competenza, e che tali esiti non sono neutrali sul piano fiscale.

In ordine, poi, alle semplificazioni per gli enti minori, il legislatore del decreto n. 460 cit. ha introdotto un regime di determinazione forfetario del reddito³⁸⁷ che, tuttavia, sin dall'inizio, non è apparso avere i necessari requisiti di appetibilità, posto che esso si è innestato, di fatto, su un preesistente quadro normativo decisamente più favorevole, tracciato alcuni anni prima a beneficio delle associazioni sportive dilettantistiche dalla legge 16.12.1991 n. 398 e poi esteso a tutte le associazioni senza scopo di lucro dall'art. 9-bis, D.L. 30.12.1991 n. 417, convertito, con modificazioni, nella legge 6.2.1992 n. 66. Rispetto a tale normativa, il regime introdotto dal decreto 460 evidenzia i seguenti limiti, che ne giustificano lo scarso gradimento tra gli operatori:

1. richiede l'utilizzo di coefficienti di determinazione del reddito da tre a otto volte più elevati;
2. non si estende alla tassazione ai fini Iva;
3. non prevede semplificazioni di carattere strumentale (contabilità e dichiarazioni);
4. stabilisce *plafond* di applicabilità del beneficio (ricavi massimi) notevolmente inferiori.

Il dettaglio della normativa ex l. n. 66/92 sarà oggetto di distinta illustrazione al paragrafo 3.2.

3.1.2 Enti non commerciali associativi ed attività economiche

Gli enti costituiti in forma associativa sono destinatari di una normativa di favore ulteriore nel quadro ordinamentale dell'imposizione sui redditi da attività economiche prodotti dagli enti non commerciali.

Tali disposizioni sono racchiuse nell'art. 148 D.P.R. n. 917 cit.^{388 389}.

387 D.P.R. n. 917/86, art. 145 - Regime forfetario degli enti non commerciali

1. Fatto salvo quanto previsto, per le associazioni sportive dilettantistiche, dalla legge 16.12.1991 n. 398 e per le associazioni senza scopo di lucro e per le pro-loco, dall'art. 9-bis del D.L. 30.12.1991 n. 417, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66, gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. 29.9.1973 n. 600, possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività corrispondente alla classe di appartenenza secondo la tabella seguente ed aggiungendo l'ammontare dei componenti positivi del reddito di cui agli art. 86,88,89 e 90:

a) attività di prestazioni di servizi:

1) fino a lire 30.000.000, coefficiente 15 per cento;
2) da lire 30.000.001 a lire 600.000.000, coefficiente 25 per cento;

b) altre attività:

1) fino a lire 50.000.000, coefficiente 10 per cento;
2) da lire 50.000.001 a lire 1.000.000.000, coefficiente 15 per cento.

2. Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

3. Il regime forfetario previsto nel presente articolo si estende di anno in anno qualora i limiti indicati al comma 1 non vengano superati.

4. L'opzione è esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e comunque per un triennio. La revoca dell'opzione è effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata.

5. Gli enti che intraprendono l'esercizio d'impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. 26.10.1972 n. 633 e successive modificazioni."

388 Si riporta il testo dell'art. 148, D.P.R. n. 917/96: *Art. 148 - Enti di tipo associativo*

1. Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.

2. Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 143, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità.

Come anticipato al prg. 3.1, la normativa in esame si sviluppa con un sistema modulare "a cascata"

3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

4. La disposizione del comma 3 non si applica per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali né per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:

- a) gestione di spacci aziendali e di mense;
- b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) pubblicità commerciale;
- e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

5. Per le Associazioni di Promozione Sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempreché le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

6. L'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici di cui al comma 5 non è considerata commerciale anche se effettuata da associazioni politiche, sindacali e di categoria, nonché da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, sempreché sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

7. Per le organizzazioni sindacali e di categoria non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali le cessioni delle pubblicazioni, anche in deroga al limite di cui al comma 3, riguardanti i contratti collettivi di lavoro, nonché l'assistenza prestata prevalentemente agli iscritti, associati o partecipanti in materia di applicazione degli stessi contratti e di legislazione sul lavoro, effettuate verso pagamento di corrispettivi che in entrambi i casi non eccedano i costi di diretta imputazione.

8. Le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

- a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
- e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;
- f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

9. Le disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del comma 8 non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

389 Diamo atto che, mentre ci accingiamo a chiudere il presente lavoro, è intervenuto, in materia di presupposti di applicabilità dei benefici ex art. 148 TUIR e art. 4 del D.P.R. n. 633 cit., l'art. 30 del D.L. 29.11.2008 n. 185 recante "*Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale*".

di cui il primo macro-insieme è rappresentato dagli enti associativi in genere (art. 148, commi 1 e 2 D.P.R. n. 917/86) e l'ultimo, ossia quello apicale in termini di sommatoria dei benefici fruibili, dalle Associazioni di Promozione Sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lett. e) legge n. 25.8.1991 n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero degli Interni. Al livello "intermedio" (comma 3, art. 148 cit.), destinatarie di normativa di maggior favore rispetto agli enti associativi *tout court*, si collocano le Associazioni di Promozione Sociale, nonché le associazioni culturali, politiche, assistenziali, sindacali e di categoria, sportivo-dilettantistiche, di formazione extra-scolastica della persona. In relazione alla fattispecie soggettiva di interesse, si nota, pertanto, una ripetizione, in disposizione diversa, dell'espressione "associazione di promozione sociale" quale profilo costituente del requisito soggettivo. In questo paragrafo tratteremo il quadro di tutti e tre i livelli agevolativi accennati, analizzandone il sistema di relazioni reciproche, mentre nel paragrafo seguente, nell'ambito dei benefici di "terzo livello", svolgeremo un approfondimento in ordine al tema della somministrazione di alimenti e bevande effettuata presso la sede delle Associazioni di Promozione Sociale anche alla luce dell'indirizzo in anni recenti espresso, sul tema, dalla Corte di Cassazione.

Pare opportuno soffermarsi ad indagare preliminarmente i rapporti tra normativa di settore e normativa fiscale, per verificare quali siano i termini di relazione tra i soggetti *ex lege* n. 383/2000 e le Associazioni di Promozione Sociale individuate dal legislatore tributario.

Ebbene, con riguardo alle disposizioni di cui al comma 3 dell'art. 148, non pare dubbio, in ragione della perfetta identità nominalistica osservata ed in assenza di elementi ulteriori che possano deporre in senso contrario, che esse si riferiscano ai medesimi soggetti poi disciplinati dalla legge quadro, nonostante la cronologia delle normative operi in una successione opposta a quella ragionevolmente attendibile in un'ottica di produzione legislativa ordinata e coerente, in cui la disciplina fiscale, quale normazione di specie, tende a seguire quella generale di settore e non a precorrerla (vedi anche *infra*, prg. 1). Siffatta antergazione è probabilmente da ascrivere alla circostanza che il dibattito parlamentare sulla legge di settore, pur essendo coevo³⁹⁰ alla riforma fiscale del *non profit*, si è evoluto attraverso un percorso temporale più lato, riuscendo a trovare espressione di legge solo tre anni dopo il varo della norma tributaria.

Il meccanismo di perfetta sovrapponibilità identitaria che è ragionevole presumere tra i designatari della legge-quadro e i soggetti di cui al comma 3 dell'art. 148 *cit.*, non pare riproporsi con riguardo alle Associazioni di Promozione Sociale di cui ai commi 5 e 6 della medesima norma, per le quali si registra una qualificazione nominalistica specificamente ancorata a normativa (l. n. 287/91) non evocata in ambito di legge-quadro.

Tale circostanza, unita all'assenza di interventi di prassi volti a stabilire chiare e definite connessioni tra le categorie, porta l'interprete a giudicarle in modo distinto. Siffatto dimorfismo di ambito, tuttavia, non si appalesa di tipo assoluto, bensì relativo. Infatti, il legislatore,

L'intervento si è tradotto nell'introduzione di un requisito ulteriore rispetto a quelli previsti dalla normativa indicata per l'applicabilità dei benefici oggetto di illustrazione e commento nel presente paragrafo ed in quello successivo. Tale disposizione, infatti, intende condizionare l'esclusione da Ires e Iva delle quote e dei contributi associativi, anche alla trasmissione, per via telematica, all'Agenzia delle entrate, di dati e "notizie rilevanti ai fini fiscali mediante un apposito modello da approvare entro il 31 gennaio 2009 con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate". Va dato atto che, sempre nelle more della stesura del presente lavoro, la disposizione indicata ha subito emendamenti nel corso dell'iter parlamentare che dovrà condurre il decreto alla conversione in legge, ma gli esiti dei lavori di Commissione sembrano portare a concludere che il requisito qui richiamato sia destinato ad approdare in pianta stabile nel panorama normativo fiscale degli enti associativi, seppur con alcune esclusioni di tipo soggettivo che però non pare andranno a riguardare il mondo della promozione sociale.

390 La presentazione del disegno di legge sulla promozione sociale risale al 9 luglio 1997.

nell'individuare i designatari della disposizione di maggior favore (commi 5-6 art. 148 cit.) sembra richiamare la necessità che in capo ad essi si riproduca, contestualmente, un duplice requisito soggettivo:

- Associazioni di Promozione Sociale;
- dotazione del riconoscimento delle finalità assistenziali da parte del Ministero degli Interni.

Il presupposto di cui al precedente punto a), agli esiti del varo della disciplina di settore, si traduce nella necessità di essere iscritti presso i registri della promozione sociale di cui all'art. 7 della *legge-quadro*, cosicché, rispetto alla fattispecie soggettiva di cui al comma 3, art. 148 cit., la normativa sulla somministrazione sembra destinata ad un nucleo più ristretto di associazioni ex legge-quadro predetta, ossia quelle dotate dell'ulteriore requisito sub b).

Sul piano empirico, e a parziale mitigazione delle conseguenze di quanto appena esposto, va dato atto che buona parte delle associazioni nazionali iscritte nel registro della promozione sociale sono altresì associazioni dotate di riconoscimento ministeriale delle proprie finalità assistenziali, talché la distinzione soggettiva tra associazioni di cui al comma 3, da un lato, e commi 5-6, dall'altro, pare operare prevalentemente per le associazioni di livello locale non aderenti agli enti nazionali con finalità assistenziali riconosciute.

Quanto ai profili oggettivi, osserviamo che, nei vari livelli in cui si articola la disposizione (anche nell'omologa norma Iva, art. 4, D.P.R. n. 633 cit.) ricorrono costantemente due presupposti, entrambi riferiti all'attività:

- lo svolgimento nei confronti del solo corpo sociale (con eccezione delle pubblicazioni, per le quali è sufficiente, ai fini dell'esclusione, il requisito di prevalenza della cessione ai soci rispetto ai terzi);
- la conformità agli scopi sociali, che nel caso dei contributi o quote-corrispettivo si esprime in termini ancora più stringenti, ossia come "diretta attuazione" degli scopi medesimi.

Con riguardo al primo dei presupposti, si osserva che rimane confermato anche dal legislatore della riforma il principio generale per cui è solo l'attività svolta verso i soci ad essere destinataria del regime di esclusione. L'attività di cui siano destinatari i terzi è infatti sempre commerciale, con le seguenti eccezioni:

- ricorrenza delle condizioni di svolgimento di cui all'art. 143, comma 1, D.P.R. n. 917 cit. (prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., conformità alle finalità istituzionali, corrispettivi non eccedenti i costi di diretta imputazione)³⁹¹;
- ricaduta delle attività nelle fattispecie ex art. 143 cit, comma 3 (raccolte pubbliche di fondi, attività svolte in regime di convenzione con pubbliche amministrazioni)³⁹²;
- fattispecie di cessioni di pubblicazioni proprie delle associazioni ex comma 3, art. 148 cit., vendute prevalentemente a soci.

Quanto al principio di conformità alle finalità associative, che riprenderemo anche nel paragrafo successivo quando ci soffermeremo sui presupposti su cui si incardina il beneficio della esclusione impositiva per l'attività di somministrazione, sembra d'uopo soffermarsi, in questa sede, sugli aspetti di significato che è ragionevole attribuire alla scelta del legislatore della riforma di affidare l'espressione dell'allora vigente principio di conformità alla locuzione "in diretta attuazione"³⁹³. In altri termini, occorre chiedersi se tale opzione sia scevra di conseguenze dispositive, avendo una portata

³⁹¹ Cfr. *infra*, prg. 3.1.1.

³⁹² Cfr. *infra*, prg. 3.1.3 e prg. 3.1.4.

³⁹³ Tale scelta sostitutiva non è stata realizzata sul piano normativo Iva, dove la disciplina in esame, pur riferita agli stessi soggetti ed altresì analoga nei contenuti ulteriori, continua a confrontarsi con il requisito della "conformità" alle finalità istituzionali (si veda: art. 4, comma 4, D.P.R. n. 633 cit.).

solo nominalistica, oppure sottenda una volontà di rimodulazione del principio e, laddove ciò fosse, quale direzione (restrittiva o estensiva) tale rimodulazione abbia intrapreso. Ebbene, nella scelta di sostituzione delle espressioni richiamate (conformità, da un lato, diretta attuazione, dall'altro) è arduo pensare che il legislatore possa aver operato in maniera casuale, sia per l'ovvia considerazione che un siffatto agire non sarebbe coerente con i criteri di razionalità e ponderazioni propri del ruolo, sia perché l'equivalenza dei concetti mal si accorda con i canoni dell'interpretazione dichiarativa, nonché con i criteri ermeneutici di estrazione storica e sistematica della norma.

In ordine al criterio dichiarativo, pare di tutta evidenza che il requisito di conformità ai fini istituzionali mostri una cogenza meno stringente del principio oggi vigente della "diretta attuazione degli scopi istituzionali", posto che il primo indica l'attitudine delle attività svolte al rispetto del significato e della natura dei vincoli posti dai fini istituzionali, mentre il secondo sembra presumere addirittura una concorrenza diretta delle attività medesime alle finalità stesse. Questa interpretazione appare, a sua volta, coerente con la *ratio* evolutiva che si intravede nel percorso compiuto dal legislatore per riformare, a partire dagli inizi degli anni '90 in poi³⁹⁴, la normativa in punto, nel tentativo non facile di salvaguardare due opposti interessi: frenare fenomeni elusivi, da un lato, non abdicare alla scelta del beneficio, dall'altro. Il risultato del *trade-off* non poteva che tradursi, ferma la portata sostanziale della norma, in una declinazione dei presupposti oggettivi improntata a più rigorosi schemi, di cui uno dei due elementi di novità è rappresentato proprio dalla sostituzione del principio di conformità ai fini istituzionali con quello, più restrittivo, della "diretta attuazione" dei fini stessi, locuzione che sottintende una compressione nella portata applicativa della norma, in quanto implica una relazione non mediata né collaterale né genericamente coerente con le finalità associative³⁹⁵ (l'altro elemento di novità, che vedremo al termine del presente paragrafo, attiene alla definizione di clausole statutarie in grado di garantire democraticità e trasparenza nella gestione dell'ente).³⁹⁶ D'altro canto, che la chiave di ristrutturazione dell'agevolazione sia improntata a criteri di più avanzato rigore rispetto al precedente, si evince anche da un'interpretazione di tipo sistematico della disposizione, contestualizzata all'interno del quadro normativo più generale dei benefici accordati agli enti associativi, ed in particolare coordinandola con le previsioni di cui ai successivi commi 5 e 6, laddove il principio di conformità appare riespandersi su dimensioni non più circoscritte ad un rapporto attività-fine di tipo esclusivamente diretto, bensì collocandosi nell'ambito di una relazione sequenziale in cui l'attività agevolata registra un rapporto di complementarietà con le attività necessarie a realizzare direttamente il fine istituzionale, in un percorso modulare successivo che racchiude tre elementi: l'attività complementare; l'attività che realizza direttamente il fine istituzionale; il fine istituzionale.

Sul punto si veda quanto la stessa amministrazione finanziaria afferma commentando la disposizione che esclude da imposizione l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici svolta da Associazioni di Promozione Sociale con riconosciute finalità assistenziali (comma 5, art. 148 cit.): "Que-

394 Si veda, a tal proposito, il primo intervento di matrice antielusiva realizzato dall'art. 14, legge 24.12.1993 n. 537.

395 Cfr. circ. n. 124/E cit.: "Si vuole con ciò precisare che l'attività svolta "in diretta attuazione degli scopi istituzionali" non è quella genericamente rientrante fra le finalità istituzionali dell'ente, in quanto il legislatore subordina l'applicazione del regime di favore alla circostanza che l'anzidetta attività costituisca il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo".

396 Cfr. circ. n. 124/E cit.: "in attuazione della delega recata dall'art. 3, comma 187, lett. c), della legge n. 662 del 1996 che fra i criteri e principi direttivi in materia di riordino della disciplina degli enti non commerciali ha previsto l'esclusione dall'ambito dell'imposizione, per gli enti di tipo associativo, da individuare con riferimento ad elementi di natura obiettiva connessi all'attività effettivamente esercitata, nonché sulla base di criteri statutari diretti a prevenire fattispecie elusive, di talune cessioni di beni e prestazioni di servizi rese agli associati nell'ambito dell'attività propria della vita associativa".

st'ultima condizione (*stretta complementarietà alle attività svolte in diretta attuazione degli scopi, n.d.r.*) comporta la necessità di verificare in concreto che l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici sia funzionale alla completa realizzazione degli scopi istituzionali (ad esempio, viaggio e soggiorno organizzati per gli iscritti o associati in occasione di un congresso nazionale o meeting internazionale)".³⁹⁷

Si osserva che i contenuti dell'agevolazione richiamata (giri turistici), a differenza di quelli riferiti alla somministrazione, non sono ripetuti in sede Iva.

Con riguardo, infine, alle specifiche oggettive riferite ai singoli livelli agevolativi, riportiamo le considerazioni che seguono.

Il primo livello di normazione di specie, riferito agli enti non commerciali associativi *tout court* (e, per questa via, anche alle Associazioni di Promozione Sociale) attiene, lo ricordiamo, al trattamento delle quote sociali³⁹⁸. Sul piano giuridico la previsione della quota sociale rappresenta uno degli elementi costitutivi, quantunque non essenziali, del contratto associativo, i cui termini di quantità e di modo possono essere direttamente definiti in sede statutaria o, come più di frequente accade, devoluti a determinazione successiva.

Secondo parte autorevole della dottrina³⁹⁹ le quote sociali "sono un vero e proprio conferimento, vale a dire un obbligo primario e fondamentale dell'associato per partecipare all'associazione e al raggiungimento del fine comune"⁴⁰⁰ e ciò a prescindere dalla modalità di versamento, siano esse determinate *una tantum* o in rate annuali⁴⁰¹.

Secondo altra parte della dottrina, invece, le quote sociali si configurerebbero come corrispettivo del servizio prestato⁴⁰².

La distinzione (conferimento o corrispettivo) non è di poco conto sul piano delle conseguenze fiscali⁴⁰³, se si considera che nel primo caso verrebbero meno, in base alle regole dell'ordinamento generale stabilito ai fini del reddito⁴⁰⁴ e ai fini Iva⁴⁰⁵, i presupposti per la tassazione delle quote, mentre nel secondo tali presupposti risulterebbero immanenti alla connotazione giuridica richiamata.

Il legislatore Iva, esplicitando l'esclusione dei soli contributi o quote supplementari corrisposti dai soci "per le maggiori o diverse prestazioni cui danno diritto" sembra aver risolto il tema dottrinario su richiamato in senso conforme all'ermeneutica del conferimento. D'altro canto, la quota sociale dovrebbe rappresentare, tecnicamente, l'espressione economica della volizione dell'aspirante aderente a contrarre il rapporto associativo e ad acquisire, pertanto, non un mero servizio, bensì uno *status* (quello, appunto, di socio) che racchiude un ventaglio di diritti e prerogative di cui la prestazione del servizio (accesso ai locali e alle strutture dell'associazione, partecipazione agli

397 Cfr. circ. 124/E cit., prg. 5.2.2.

398 Cfr. *infra*, prg. 3.1.

399 Galgano, Associazioni non riconosciute e comitati, in "Commentario diretto da Scialoja e Branca", Bologna, 1967, pag. 210; si veda anche Tamburrino, *infra*, nota numero 5.

400 Tamburrino, Persone Giuridiche – Associazioni non riconosciute, Comitati, in "Giurisprudenza sistematica di diritto civile e commerciale diretta da Walter Bigiavi", Utet, Torino, 1997.

401 Galgano, Le associazioni, le fondazioni, i comitati, in "Grandi orientamenti della giurisprudenza civile e commerciale", Padova, 1987, che cita Consiglio di Stato 12.7.1977 n. 628, secondo cui è ammissibile che l'entità della quota sociale annuale sia "stabilita di anno in anno dagli organi associativi".

402 Ferri, Riv. Societaria, 1957, pag. 258.

403 Ma anche su quello della tecnica contabile, se si pensa che essi, a seconda della connotazione ascrivita (conferimento o corrispettivo) dovrebbero trovare allocazione, rispettivamente, tra le poste del patrimonio netto o tra i proventi del conto economico.

404 Artt. 85 e ss. TUIR

405 Artt. 1 e 3 D.P.R. n. 633 cit.

eventi culturali e ricreativi) dovrebbe costituire elemento meramente accessorio e mediato.

L'approccio del legislatore del TUIR alla questione del trattamento delle quote sociali appare meno nitido rispetto al percorso logico-giuridico che si intravede alla base della normativa Iva. Il richiamo esplicito alla non concorrenza delle quote sociali al reddito di impresa parrebbe infatti presupporre che esse, in assenza della condizione esonerativa, andrebbero ricondotte a tassazione, circostanza che non risulta in linea con l'ottica giuridica del conferimento. La distonia si ricompone solo se la disposizione viene assunta non in termini di precetto esonerativo, bensì quale norma di contenuto dichiarativo volta a recare conferma, in sede tributaria e con riguardo a specifica fattispecie, di un principio giuridico consolidato.

In relazione, infine, ai presupposti oggettivi per l'accesso ai benefici destinati ai soli soggetti associativi di cui all'art. 148, comma 3 *cit.*, va ribadito che ai due requisiti elencati nelle alinee precedenti (sub 1 e sub 2) se ne aggiunge un terzo, riferito alla necessità di inserire, negli statuti o atti costitutivi delle associazioni indicate, norme volte ad assicurare partecipazione democratica e trasparenza nella gestione. Tali clausole sono richiamate al comma 8 dell'art. 148 *cit.*, lettere da a) ad f)⁴⁰⁶ (analoga norma è prevista per garantire l'esclusione delle attività ai fini Iva)⁴⁰⁷ e la loro presenza svolge una funzione di tipo antielusivo.

Ci soffermeremo, brevemente, solo sui contenuti di cui alle clausole *ex* lett. a), lett. c), lett. d), lett. e). La previsione di cui alla lett. a) riguarda il divieto di distribuire utili o avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione. La norma contiene anche un rafforzamento della previsione antielusiva, esplicitando che il divieto opera anche per distribuzioni di tipo indiretto. La circ. 124/E *cit.* si premura di precisare che per la nozione di "distribuzione indiretta di utili" si può attingere alle previsioni recate dalla norma definita per le *Onlus* dal D.Lgs. n. 460 *cit.*, in analoga materia⁴⁰⁸. I contenuti di cui alle lettere c) e d) (riferiti alle sole novità introdotte dal D.Lgs. n. 460 *cit.*) possono essere trattati insieme perché attengono alla definizione delle regole della democrazia partecipativa. Vi è, in primo luogo, la previsione di uniformità disciplinare del rapporto associativo e delle modalità di contrazione dello stesso, allo scopo di garantirne l'effettività. Si tratta di individuare regole che pongano l'aspirante socio nelle condizioni di accedere al rapporto in piena coscienza, attraverso un procedimento chiaro, lineare, uniforme e di consentirgli di acquisire, al

406 Cfr. *infra*, nota numero 1.

407 Art. 4, comma 7, D.P.R. n. 633 *cit.*

408 Dispone l'art. 10, comma 6, D.Lgs. n. 460 *cit.*: "Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione:

a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità. Sono fatti salvi, nel caso delle attività svolte nei settori di cui ai numeri 7) e 8) della lettera a) del comma 1, i vantaggi accordati a soci, associati o partecipanti ed ai soggetti che effettuano erogazioni liberali, ed ai loro familiari, aventi significato puramente onorifico e valore economico modico;

b) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;

c) la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645, e dal decreto-legge 21 giugno 1995, n. 239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n. 336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;

d) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto;

e) la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche.

termine del percorso, uno *status* giuridico caratterizzato da pienezza di diritti, giammai subalterno a quello di altre categorie di soci. Anche in questo caso vi è una previsione rafforzativa del contenuto antielusivo della disposizione, tramite la clausola di esclusione esplicita della temporaneità del rapporto associativo, che si traduce nell'impossibilità a strutturare rapporti, nel quadro della normativa in esame, basati su tesseramenti infrannuali in cui la quota associativa tende a caratterizzarsi quale congruo corrispettivo di una o più prestazioni.

I dispositivi volti a garantire la democraticità di funzionamento dell'organismo si moltiplicano in una pluralità di ulteriori regole, che vanno dall'affermazione del principio "una testa, un voto" alla definizione di idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari nonché delle relative delibere e, altresì, dei rendiconti.

Circa i principi di redazione di questi ultimi, i criteri di valutazione delle singole poste e le forme dei rendiconti stessi, va detto che essi sono devoluti alla determinazione dei medesimi organismi associativi (in sede statutaria o regolamentare), non soggiacendo alle regole civilistiche proprie della redazione del bilancio (redazione che pure soddisfa i requisiti di informativa del rendiconto stesso).

Il rendiconto dovrà fornire rappresentazione dell'intero complesso di attività svolte dall'ente, ivi incluse quelle già oggetto di separata contabilizzazione ai sensi della normativa fiscale, così come di quelle decommercializzate. Quanto ai documenti che supportano il rendiconto, nulla è disposto per essi dalla norma, ma secondo l'amministrazione finanziaria dovrebbero essere conservati con le modalità previste dal D.P.R. n. 600/73, ivi inclusi quelli riferiti alle attività istituzionali o decommercializzate⁴⁰⁹.

3.1.3 Somministrazione di alimenti e bevande ai soci

L'ultimo livello agevolativo indagato riguarda le previsioni di irrilevanza, ai fini del reddito⁴¹⁰, delle attività di somministrazione di alimenti e bevande svolte da Associazioni di Promozione Sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lettera e) della legge 25.8.1991 n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero degli Interni. Circa i rapporti tra i soggetti qui richiamati e le Associazioni di Promozione Sociale di cui alla legge n. 383/2000, si rimanda a quanto in proposito annotato in sede di precedente paragrafo 3.1.2.

Con riguardo, poi, ai profili oggettivi della norma, va subito precisato che l'esclusione non opera per la somministrazione *tout court*, ma soltanto per la somministrazione di alimenti e bevande effettuata da bar ed esercizi similari, poiché la gestione di mense (quindi la somministrazione di "pasti" in senso proprio) è ricondotta tra le attività per cui vige una presunzione legale (pertanto, assoluta) di commercialità⁴¹¹. Gli ulteriori presupposti, oggettivi e concorrenti, la cui sussistenza concomitante rende operativo il beneficio riguardano:

409 Cfr. circ.min.finanze n. 124/E cit.

410 Ricordiamo che analoga norma opera ai fini Iva attraverso l'art. 4, comma 6, D.P.R. n. 633 cit.

411 cfr. comma 4, art. 148 D.P.R. n. 917 cit. e, per l'Iva, il comma 5, art. 4, D.P.R. n. 633 cit.

Sul punto, di particolare rilievo appare quanto riportato dalla Relazione parlamentare di accompagnamento alla disposizione "...non si considera commerciale la gestione di bar, con somministrazioni offerte ai soli soci, all'interno di circoli ricreativi...*omissis*...da parte di alcune associazioni particolarmente impegnate nel perseguire fini di interesse collettivo che - si è ritenuto - offrono adeguate garanzie sul piano della corrispondenza dell'attività fattuale agli obiettivi statuari; ...*omissis*... In adesione all'invito della Commissione parlamentare, viene affermato il principio che presso le sedi in cui il bar è gestito siano svolte altre attività conformi agli scopi istituzionali dell'associazione; ciò al fine di rimarcare il carattere strettamente complementare dell'attività in argomento rispetto a quella istituzionale (Relazione al decreto legislativo recante riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, ai sensi dell'articolo 3, commi 186, 187, 188 e 189, della legge 23 dicembre 1996, n. 662).

1. la collocazione dell'esercizio presso la sede sociale, allo scopo di garantire il vincolo di stretta complementarietà tra le finalità istituzionali e l'attività indicata⁴¹²;
2. la destinazione di cessioni e/o prestazioni al solo corpo sociale⁴¹³;
3. l'adozione, da parte degli enti, di regole statutarie in linea con il disposto di cui al comma 8, art. 148 cit.⁴¹⁴;
4. la stretta complementarietà dell'attività a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

La disposizione qui indagata, a differenza dei due livelli agevolativi esaminati, rispettivamente, ai paragrafi 3.1.1 e 3.1.2, non era presente nella vecchia formulazione del testo unico (e, altresì, della legge Iva), cosicché l'irrilevanza fiscale dell'attività propria del cosiddetto "bar sociale", nei confronti dei soggetti ex art. 148, comma 3 cit. (già 108, comma 3)⁴¹⁵, doveva essere apprezzata, stante l'insussistenza di una presunzione legale oggettiva al riguardo, sulla base del canone generale "di conformità" della stessa alle finalità sociali.

Quest'ultimo concetto, in parte già indagato nel paragrafo precedente, merita di essere ulteriormente approfondito, tenuto conto che, sul punto, la giurisprudenza ha tenuto, nel corso degli ultimi anni, in particolare, un atteggiamento che difficilmente potrebbe essere portato ad esempio di nomofilachia, destando qualche perplessità tra coloro che, per ragioni di studio e/o di professione, si trovano ad approcciare quotidianamente siffatta tematica. Il tema è interessante anche perché, se risolto nella direzione di quella che ormai da qualche anno è divenuta la giurisprudenza di Corte di Cassazione dominante⁴¹⁶, rischierebbe di svuotare di significato anche il presupposto della "stretta complementarietà", che al principio di conformità appare, almeno a prima vista, sostanzialmente assimilabile.

Una parte non trascurabile della giurisprudenza di legittimità degli ultimi anni, chiamata a dirimere controversie sorte in vigenza della normativa *ante* 1.1.98, ha affermato il principio per cui l'attività del bar sociale non può mai essere conforme agli scopi istituzionali di un circolo culturale, ricreativo e sportivo⁴¹⁷. Dall'analisi dei dispositivi prodotti emerge che il presupposto da cui muove tale affermazione è sostanzialmente ascrivibile ad un'interpretazione restrittiva del principio di conformità, in linea con il quadro dichiarativo attuale della disposizione. Secondo la S.C., infatti, attività conformi ai fini istituzionali sono quelle che "costituiscano il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano l'ente"⁴¹⁸. La definizione è la stessa fornita dall'amministrazione finanziaria per commentare l'evoluzione del principio di conformità verso il modello della "diretta attuazione" degli scopi. Infatti: "Si vuole con ciò precisare che l'attività svolta "in diretta attuazione degli scopi istituzionali" non è quella genericamente rientrante fra le finalità istituzionali dell'ente, in quanto il legislatore subordina l'applicazione del regime di favore alla cir-

413 L'elenco dei destinatari è in verità più articolato, ricomprendendo: "iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali", art. 148, comma 3, D.P.R. n. 917 cit.

414 Cfr., *infra*, prg. 3.1.2

415 Nella legislazione ante 1.1.98 non vi era cenno alle Associazioni di Promozione Sociale; i destinatari della normativa erano soltanto le categorie ulteriori che ancor oggi sono tra i beneficiari (con eccezione delle associazioni sportive, oggi evolute in: associazioni sportivo-dilettantistiche); tra queste ricordiamo, in particolare, le associazioni culturali e assistenziali.

416 Per tutte, si veda: Sentenza Cassazione civile, sez. Trib.Unite, 28-05-2008, n. 13962.

417 Cf., tra le altre, sentenze: n. 6340/2002, n. 3850/2000, n. 7953/2007.

418 Cassazione civile, sez. Tributaria, 03-05-2002, n. 6340.

costanza che l'anzidetta attività costituisca il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo"⁴¹⁹.

L'interpretazione fornita dalla S.C. tuttavia, essendo basata sul solo canone dichiarativo, sembra apparire insufficiente se, in un'ottica ermeneutica più ampia, si tenta di raccorderla anche con i criteri logico, sistematico, storico, sociologico, esercizio che apparirebbe auspicabile, tenuto conto:

- a) dell'insussistenza di dati "oggettivi" esitabili dalla sola interpretazione letterale (criterio logico-dichiarativo);
- b) della necessità di contestualizzare l'interpretazione sub a) nel quadro complessivo della norma in punto (art. 148), onde fornirne un significato coerente con le disposizioni ad essa collegate in base allo schema della regola-eccezione (commi 4 e 5 nel testo novellato dal D.Lgs. n. 460 cit; solo comma 4 nella formulazione *ante* 1.1.98) (criterio sistematico);
- c) dell'evoluzione normativa che ha caratterizzato l'insieme delle disposizioni in sub b) (criterio storico);
- d) dell'opportunità di collocare il tipo di attività indagata nel quadro di insieme delle modalità concrete in cui, tradizionalmente, tende a estrinsecarsi il fine aggregativo-sociale veicolato dagli organismi in esame (criterio sociologico).

In ambito di giurisprudenza di legittimità si è registrato, sino a qualche anno fa, un orientamento opposto a quello su richiamato, fondato su un apprezzamento del concetto di conformità che valorizza il dato funzionale e sussidiario alla realizzazione di fini istituzionali. In tale quadro vale menzionare quanto argomentato nella sentenza Cassazione civile, sez. tributaria, n. 280 del 13.1.2004, la quale, in netto dissenso con le sentenze di segno contrario che l'avevano preceduta afferma: "...Esercizio bar che, svolgendosi all'interno di un circolo con finalità ricreative (aggregato al comitato nazionale AICS; ente che, come le ARCI - ACLI - UISP - AICS - ENDAS, sorto per il tempo libero dei lavoratori, impartisce con le stesse le finalità istituzionali nel campo culturale, ricreativo, sportivo e assistenziale), ritiene questa Corte, innovando il suo precedente orientamento (n.6340/2002)), fonte di prestazioni senz'altro conformi alle finalità istituzionali della indicata associazione di appartenenza. Infatti è di comune esperienza che la possibilità di usufruire all'interno di un circolo di un servizio, quanto meno basilare, di ristoro è complementare, se non essenziale, alla sussistenza stessa del suo carattere ricreativo. Carattere preminente, quindi, che, nella verificatasi ipotesi, l'incontestato accertamento dei giudici di merito ha ribadito nell'esercizio in questione, con esauriente motivazione, in fatto insindacabile in questa sede, escludendo ogni intento speculativo e riscontrando che il "surplus" della spesa di consumazione costituiva un contributo aggiuntivo; deliberato in sede assembleare, per il buon funzionamento delle strutture e attività, in conformità allo statuto sociale. Ogni altra questione sulla "natura commerciale" di detto esercizio è fuorviante; posto che, nella specie, non è questo il criterio discriminante adottato dal legislatore, ma esclusivamente, come visto, quello della "conformità" alle finalità istituzionali dell'associazione. Tant'è che per escludere dall'esenzione specifiche attività d'indubbia valenza commerciale, come ad es., "fiere ed esposizioni a carattere commerciale", ha effettuato la menzionata elencazione derogatrice di cui al comma V..."⁴²⁰.

Siffatto orientamento (frutto, evidentemente, di un utilizzo coordinato dei canoni interpretativi sub a), b) d)) appare viepiù presente in fascia non trascurabile della giurisprudenza di merito. Per tutte:

419 Circ. Min. Finanze n. 124/E cit.

420 In senso conforme si vedano, anche: Cass. Civ. sez. trib. n. 301 del 13.1.1999, Cass. Civ. sez. trib. n. 18560 del 20.9.2005, Cass. Civ. sez. trib. n. 18706 del 23.9.2005, Cass. Civ. sez. trib. n. 18563 del 20.9.2005.

"...la gestione del bar all'interno del circolo costituisce un mezzo indispensabile per l'attività del circolo....*omissis*....costituisce espressione e realizzazione delle finalità istituzionali....." (Comm. Trib. Centrale n. 1428 dell'8.4.1997, collegio presieduto dall'ex Presidente della Corte dei Conti, Emidio Di Giambattista). In tempi più recenti: Comm. trib. regionale di Milano, n.1 del 19.1.2007 (in materia, tra l'altro di Iva anno 1997) e nella quale si legge "...In conclusione, lo svolgimento dell'attività di bar/ristoro è da ritenere complementare e congrua rispetto alle finalità istituzionali (*omissis*) e dunque conforme alle previsioni della legge"⁴²¹.

Tornando alla sentenza n. 280 cit., si osserva che essa risulta particolarmente interessante non solo per l'utilizzo combinato, in sede interpretativa, di più criteri metodologici, ma anche in quanto realizza una valutazione del principio di conformità basata non esclusivamente sul rapporto diretto tra l'attività indagata e gli scopi istituzionali specifici (culturali, ricreativi, assistenziali ecc.), bensì anche sulle modalità di conduzione dell'attività medesima in rapporto al più ampio fine non lucrativo dell'ente; in altri termini, secondo la S.C., l'apprezzamento di conformità non può prescindere anche da una indagine effettiva sulle caratteristiche di organizzazione e svolgimento dell'attività, che devono essere coerenti con lo scopo non lucrativo, ossia con l'esigenza reale di fornire un mero servizio ai soli soci, e pertanto armonizzata con un quadro complessivo gestionale improntato a democraticità partecipativa e trasparenza. Questa valutazione appare in linea con uno dei cardini della riforma ex D.Lgs. n. 460 cit., che ha individuato proprio nelle modalità di funzionamento dell'ente, informate ai principi su visti, uno degli elementi da cui non può prescindere la valutazione di rilevanza o meno delle partite fiscali oggetto di deroga alla disciplina generale. Infatti: "in attuazione della delega recata dall'art. 3, comma 187, lett. c), della legge n. 662 del 1996 che fra i criteri e principi direttivi in materia di riordino della disciplina degli enti non commerciali ha previsto l'esclusione dall'ambito dell'imposizione, per gli enti di tipo associativo, da individuare con riferimento ad elementi di natura obiettiva connessi all'attività effettivamente esercitata, nonché sulla base di criteri statuari diretti a prevenire fattispecie elusive, di talune cessioni di beni e prestazioni di servizi rese agli associati nell'ambito dell'attività propria della vita associativa"⁴²².

3.1.4 Raccolte pubbliche di fondi

Il D.Lgs. 460/97 ha introdotto una disposizione tesa a rendere meno incerto il trattamento tributario da riservare ai proventi da raccolte pubbliche di fondi, anche operate attraverso offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori. In particolare ha disposto la non concorrenza al reddito di tali proventi, così come la loro esclusione dal campo Iva e da ogni altro tributo⁴²³, purché:

- derivino da raccolte effettuate occasionalmente;
- tali raccolte siano realizzate in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze, campagne di sensibilizzazione.

Il tenore della disposizione, e le relative note⁴²⁴ con cui l'amministrazione finanziaria ne ha illustrato i contenuti in sede di entrata in vigore, si prestano alle seguenti considerazioni:

421 Si vedano, altresì: C.T. Prov. Mantova del 14.1.2002, n. 216/01; C.T. I° Ragusa del 26.4.1986, n.503 ; C.T. I° Salerno del 27.5.1988, n.45; C.T. I° Foggia del 17.1.1996, n.220; C.T. II° Milano del 22.5.1991, n.4067 ; C.T. II° Reggio Emilia del 10.1.1994, n.900 ; C.T. Prov. Bologna del 17.5.1999, n.186 ; C.T. Prov. Bologna del 25.3.1999, n.98 ; C.T. Prov. Grosseto n. 82/02/1995; C.T. Reg. di Firenze del 16.6.1998, n. 110.

422 Circ. Min.Finanze n. 124/E cit.

423 La precisazione del legislatore circa l'esclusione da Iva di tali attività appare, invero, piuttosto singolare, posto che l'assenza del requisito di abitualità (ossia l'occasionalità) dovrebbe collocarle *ex lege* fuori dal campo Iva (combinato disposto artt. 1, 3, 4 D.P.R. n. 633 cit.).

424 Circ. min. finanze n. 124/E del 12.5.1998, *infra*.

- il requisito dell'occasionalità presuppone che le attività di raccolta pubblica agevolata siano quelle che configurano reddito diverso ai sensi dell'art. 67 TUIR;
- il concetto di occasionalità, la cui circostanziazione eventuale in relazione a "condizioni e limiti" era stata demandata, con formula sibillina⁴²⁵, alla normazione secondaria, è a tutt'oggi in attesa di essere precisato;
- pur con le cautele necessarie, tenuto conto del chiaro contenuto agevolativo⁴²⁶ della disposizione, si rammenta che il legislatore ha già affrontato, con riguardo a situazioni riferite proprio a soggetti del terzo settore e per di più in relazione anche alla stessa fattispecie oggettiva (raccolte di fondi), la questione dei limiti e delle condizioni in cui può presumersi esplicita con caratteristiche di occasionalità una attività commerciale. La casistica in questione attiene alla disciplina introdotta dall'art. 37, legge 342/2000 a favore delle associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle associazioni di cui al comma 1-bis, art. 25, legge 13.5.1999 n. 133⁴²⁷, che si avvalgono delle disposizioni di cui all'art. 1, legge n. 398/91⁴²⁸, per le quali è stato previsto che non concorrono a formare il reddito imponibile, per un numero complessivo non superiore a due eventi per anno e per un importo non eccedente il limite annuo complessivo di € 51.645,69, i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali ed i proventi derivanti dalla raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità dell'art. 143, comma 3, lett. a) cit.;
- non è stato indicato alcun limite per la definizione di "beni di modico valore"; tuttavia, anche in questo caso, vi sono disposizioni in seno all'ordinamento che, pur non rappresentando parametro di riferimento diretto per la norma di specie, possono costituire un termine di paragone non discosto da una ragionevole valutazione anche nell'ambito qui di interesse. In particolare ci si riferisce alle disposizioni recate dall'art. 108, comma 2, ultimo periodo del TUIR⁴²⁹ e dall'art. 2, comma 2, numero 4), D.P.R. n. 633/72⁴³⁰.

La raccolta pubblica di fondi deve essere oggetto di una rendicontazione apposita, distinta per ciascuna celebrazione o ricorrenza e separata da quella complessiva (art. 20, D.P.R. n. 600/73). Tale rendiconto è accompagnato da una relazione illustrativa e deve riportare in modo chiaro e trasparente le entrate e le spese riferite a ciascuna iniziativa. Il rendiconto, al pari delle scritture contabili obbligatorie ai fini tributari, deve essere conservato sino alla data di prescrizione del termine di accertamento riferito al periodo di imposta interessato.

425 Si riporta il testo dell'art. 2, comma 3, D.Lgs. n. 460 cit.: "con decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23.8.1988 n. 400, possono essere stabiliti condizioni e limiti affinché l'esercizio delle attività di cui all'art. 108, comma 2-bis, lett. a) (ora art. 143, comma 3, lett. a, *n.d.r.*), del TUIR possa considerarsi occasionale".

426 Cfr. art. 14 delle disposizioni sulla legge in generale.

427 Si tratta delle associazioni pro-loco.

428 Per il contenuto delle disposizioni *ex lege* n. 398/91 si veda, *infra*, prg. 3.2.

429 Si riporta il testo della disposizione in commento: Art. 108 - Spese relative a più esercizi - "...omissis....Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro".

430 Si riporta il testo della disposizione in commento: Art. 2 - Cessioni di beni - "...omissis...Costituiscono inoltre cessioni di beni:

1) *omissis*;

2) *omissis*;

3) *omissis*;

4) le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a lire cinquantamila".

3.1.5 Rapporti con la pubblica amministrazione: contributi a fondo perduto e contributi corrispettivo

Le pubbliche amministrazioni operano di frequente stabilendo rapporti di sostegno finanziario alla gestione delle Associazioni di Promozione Sociale e di apporto economico alle attività da esse condotte. D'altro canto, nell'ambito del sistema di *welfare*, il legislatore ha avuto modo di precisare l'esistenza di uno specifico ruolo, in concorrenza con altri soggetti del più vasto settore *non profit*, delle associazioni qui indagate⁴³¹.

Non è un caso, pertanto, che il legislatore tributario della riforma (con riguardo tuttavia al complesso degli organismi di natura non commerciale e non, specificatamente, alle APS) si sia posto la questione del trattamento ai fini del reddito dei contributi corrisposti dalla pubblica amministrazione agli enti non commerciali.

Invero, la questione del trattamento ai fini del reddito delle erogazioni di natura contributiva, si era già posto in passato, in conseguenza proprio della specificità ontologica dei soggetti destinatari, che possono affiancare alle attività squisitamente istituzionali, l'esercizio di una o più attività commerciali (pertanto, come tali, produttive di reddito di impresa). Il problema, si badi bene, era stato avvertito solo con riguardo ai cosiddetti contributi a fondo perduto, quelli, cioè, che in assenza di norma esentativa andrebbero tassati quali sopravvenienze attive (art. 88 TUIR) o come ricavi, se erogati in conto esercizio (art. 85, comma 1, lett. h), dando per scontato che quelli corrisposti in base a contratto, assumendo il duplice requisito della provenienza da soggetti terzi e, soprattutto, dell'esistenza di un rapporto sinallagmatico sotteso, non potessero che essere ricondotti nella sfera di impresa.

Ebbene, il trattamento di tali partite (contributi a fondo perduto) è stato risolto affermando il principio che la tassazione segue il criterio di destinazione; quindi, i contributi corrisposti per il sostegno delle attività commerciali sono rilevanti ai fini del reddito e su questi, la pubblica amministrazione, così come gli enti privati, devono operare ritenuta in acconto Ires⁴³²; viceversa, non sono assoggettati a ritenuta, in quanto esclusi da tassazione, quelli riferibili all'attività istituzionale⁴³³.

Il legislatore della riforma, è intervenuto sulla materia dei contributi realizzando, in aggiunta alle previsioni generali su riepilogate, l'esenzione dal reddito dei contributi destinati al sostegno delle attività commerciali. Più in dettaglio, ha previsto⁴³⁴ la non concorrenza al reddito⁴³⁵ dei contributi corrisposti per lo svolgimento in regime convenzionato, o in regime di accreditamento, delle attività aventi finalità sociali, esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti.

La formulazione della norma si presta alle seguenti considerazioni:

1. nel definire il beneficio, il legislatore non opera alcuna distinzione tra contributi a fondo perduto (ossia erogati a sostegno della attività, senza contropartita alcuna) e contributi-corrispettivo (corrisposti a fronte di una prestazione) per cui entrambe le tipologie sono oggetto di "detassazione";
2. l'interpretazione della locuzione "finalità sociali", in sé non priva di genericità, non essendo stata oggetto di alcuno specifico orientamento di prassi, è devoluta, di fatto, al ragionevole

431 Cfr. legge 8.11.2000 n. 328.

432 Cfr. art. 28, comma 2, D.P.R. 29.9.1973 n. 600.

433 Cfr. Risoluzione Min. Fin. Dir. Gen. Imposte dirette 09-03-1982, n. 11/194 e, più di recente Nota Agenzia delle Entrate 03-07-2006, n. 2006/99680.

434 Art. 143, comma 3, lett. b), D.P.R. n. 917 cit.

435 In realtà si tratta, tecnicamente, di una vera e propria esclusione, posto che nessun obbligo strumentale è previsto ai fini del reddito.

apprezzamento degli operatori e dei loro consulenti;

3. il principio di conformità delle finalità sociali anzidette agli scopi istituzionali dell'ente è stato interpretato, dall'amministrazione finanziaria, come sussistente laddove integri le finalità tipiche dell'ente medesimo⁴³⁶; come tale, pertanto, dovrà essere esplicitamente rappresentato in statuto e concretamente perseguito.

Il legislatore della riforma non ha operato alcuna esenzione Iva dei contributi-corrispettivo, per cui essi risultano imponibili all'aliquota propria del servizio prestato (salvo che la stessa natura della prestazione non li attragga nella sfera esentativa)⁴³⁷. Inoltre, e ad eccezione dell'esercizio di opzione per l'esonero dagli adempimenti strumentali in caso di svolgimento di attività oggettivamente esente da Iva, l'instaurarsi del rapporto che ai contributi fa capo implica l'assolvimento di tutti gli adempimenti di tipo funzionale relativi, tra cui l'emissione di fattura e l'obbligo di tenuta della contabilità.

3.1.6 Il rapporto con la normativa Onlus

L'ultimo dei capitoli agevolativi introdotto dalla riforma tributaria del *non profit* riguarda le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale, di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 460 cit.

Per tali organizzazioni⁴³⁸, come è noto, vige il principio generale dell'esclusività operativa nei settori di cui all'art. 10, comma 1 cit.⁴³⁹, ma una deroga al principio anzidetto viene operata

436 Cfr. Circ. Min. Fanze n. 124/E cit.

437 Le operazioni oggetto di esenzione sono elencate in art. 10, comma 1, D.P.R. n.633 cit.

438 La formulazione dell'art. 10 cit., comma 10 consente di individuare per esclusione i soggetti che possono assumere la qualifica di *Onlus*, ossia: le associazioni riconosciute e non; i comitati; le fondazioni; le società cooperative; altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica.

439 Si riporta il testo della norma citata: art. 10, comma 1, D.Lgs. 4.12.1997 n. 460 – " Sono organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, prevedono espressamente:

lo svolgimento di attività in uno o più dei seguenti settori:

1) assistenza sociale e socio-sanitaria;

2) assistenza sanitaria;

3) beneficenza;

4) istruzione;

5) formazione;

6) sport dilettantistico;

7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409 ;

8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22;

9) promozione della cultura e dell'arte;

10) tutela dei diritti civili;

11) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell' articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400

b) l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;

c) il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;

d) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;

e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;

f) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre

proprio con riguardo alle Associazioni di Promozione Sociale e, più specificamente, alle Associazioni di Promozione Sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e) della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno^{440 441}. Per tali enti è possibile accedere alla disciplina *Onlus* limitatamente allo svolgimento di attività che rientrano nell'elenco di cui all'art. 10, comma 1 cit., esplicate perseguendo finalità di solidarietà sociale, ossia nei confronti di soggetti svantaggiati⁴⁴², a meno che le attività non siano quelle per le quali la normativa stessa stabilisce l'immanenza o l'inerenza *tout court* del requisito di solidarietà⁴⁴³.

Sul piano degli obblighi strumentali conseguenti l'accesso al beneficio si rammenta che le associazioni dovranno:

1. rispettare i requisiti statutari e i vincoli sostanziali imposti dall'art. 10 del D.Lgs. n. 460 cit.;
2. richiedere l'iscrizione all'anagrafe delle *Onlus* tenuta presso le direzioni regionali dell'agenzia delle entrate competenti per domicilio fiscale (sede legale);
3. enere separatamente le scritture contabili previste all'art. 20-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 25, comma 1 del decreto legislativo n. 460 cit.

Quanto ai benefici fiscali riconducibili all'acquisizione dello *status* di *Onlus*, sono diversi e racchiusi in più disposizioni del decreto in parola.

Ne illustriamo brevemente il contenuto nell'elenco che segue, da intendersi non esaustivo bensì compendiato intorno agli aspetti ritenuti di maggior rilevanza in ragione dei benefici indotti⁴⁴⁴:

organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

g) l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;

h) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

i) l'uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o dell'acronimo "ONLUS".

440 Circa i rapporti tra tali soggetti e quelli di cui alla legge-quadro sull'associazionismo di promozione sociale, si veda, *infra*, paragrafo 3.1.2.

441 La deroga qui richiamata, di cui all'art. 10, comma 9 cit., opera anche per gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese. Una ulteriore eccezione al principio su visto si determina con riguardo alle cosiddette "*onlus* di diritto", ossia: organizzazioni non governative di cui alla legge n. 49/1987, enti di volontariato di cui alla legge n. 266/1992 e cooperative sociali di cui alla legge n. 381/1991 (cfr. art. 10, comma 8, cit.).

Un temperamento al principio indicato si riscontra anche sul piano oggettivo, laddove è previsto che le *Onlus* possano svolgere attività "direttamente connesse" a quelle istituzionali-solidaristiche (art. 10, comma 4, D.Lgs. Cit.).

442 La circ. min. finanze, direzione centrale affari giuridici e contenzioso, n. 168/E del 26.6.1998 ha delineato, in via esemplificativa, le seguenti situazioni di svantaggio: "disabili fisici e psichici affetti da malattie comportanti menomazioni non temporanee; tossico-dipendenti; alcolisti; indigenti; anziani non autosufficienti in condizioni di disagio economico; minori abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza; profughi; immigrati non abbienti."

443 Si tratta, in base all'art. 10, comma 4, cit. delle attività:

- di assistenza sociale e socio-sanitaria;
- beneficenza;

- tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409;

- tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22;

- attività di promozione della cultura e dell'arte, per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'Amministrazione centrale dello Stato;

- ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca e altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400.

444 Per una disamina esaustiva si veda il D.Lgs. n. 460 cit., artt. 10 e ss.

1. esclusione dal reddito di impresa dei proventi da attività istituzionali svolte nel perseguimento di finalità solidaristiche;
2. esenzione, ai fini del reddito, delle attività "direttamente connesse" a quelle istituzionali-solidaristiche⁴⁴⁵;
3. inapplicabilità della ritenuta alla fonte Ires, di cui all'art. 28, D.P.R. n. 600 cit, e applicabilità della ritenuta sui redditi da capitale a titolo di imposta; entrambe le disposizioni vanno lette come diretta conseguenza delle agevolazioni sub 1) e 2);
4. assoggettamento a imposta di registro in misura fissa degli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili, nonché degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento; qualora il trasferimento dei beni operi a favore di *Onlus*, questa deve dichiarare di voler utilizzare direttamente l'immobile per la sua attività e attuare il proposito entro due anni dall'acquisto.
5. esenzione, ai fini dell'imposta di bollo, di atti, documenti, istanze, contratti, copie conformi, estratti, certificati dichiarazioni e attestazioni;
6. sistema di deduzione/detrazione dal reddito delle erogazioni liberali in danaro corrisposte da imprese, enti non commerciali, persone fisiche, strutturato in maniera analoga a quello di cui sono destinatarie le APS in quanto tali⁴⁴⁶ (ossia in forza della legge 383/2000) ma con un massimale in valore assoluto di poco più elevato (€ 2.065,83 in luogo di € 1.549,23).

A ciò debes aggiungere che le *Onlus* sono destinatarie dei benefici dei meccanismi erogativi noti come "5 per mille" e "più dai, meno versi"⁴⁴⁷.

In relazione al trattamento Iva, va detto che diverse sono le attività esercitate da *Onlus* che

445 Sul punto si registra il seguente intervento esplicativo da parte dell'amministrazione finanziaria: "La norma riconduce in sostanza le attività connesse a due tipologie fondamentali:

1) attività analoghe a quelle istituzionali;

2) attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse.

1) *Attività analoghe a quelle istituzionali, limitatamente ai settori dell'assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili*

Si è precisato nel paragrafo precedente che nei settori dell'assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, le finalità di solidarietà sociale si ritengono perseguite solo se le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relativi alle attività statutarie sono dirette alle persone svantaggiate o ai componenti le collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

Negli stessi settori si considerano attività direttamente connesse le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie effettuate nei confronti di soggetti che non versino nelle anzidette condizioni, sempreché vengano rispettati le condizioni e i limiti stabiliti dalla norma, in seguito specificati.

2) *Attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse*

Questo secondo gruppo di attività comprende le attività direttamente connesse a quelle statutarie per ciascuno degli undici settori elencati nell'articolo 10, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 460 del 1997.

Sono attività strutturalmente funzionali, sotto l'aspetto materiale, a quelle istituzionali, quali ad esempio la vendita di *depliants* nei botteghini dei musei o di magliette pubblicitarie e altri oggetti di modico valore in occasione di campagne di sensibilizzazione.

È da considerare attività accessoria per natura, in quanto integrativa di quelle istituzionali, la preparazione di personale specializzato da utilizzare esclusivamente all'interno dell'organizzazione per il perseguimento delle proprie finalità solidaristiche.

Le attività direttamente connesse a quelle istituzionali di entrambe le tipologie descritte costituiscono, come precisa la relazione illustrativa del D.Lgs. n. 460 del 1997, fonti per il "reperimento di fondi necessari per finanziare le attività istituzionali" dell'organizzazione.

Si segnala, tuttavia, che il concetto di accessorialità per natura o di attività integrative comporta che l'attività di reperimento dei fondi non può costituire un'autonoma attività, ma deve svolgersi nel contesto dell'attività istituzionale e in stretta connessione con quest'ultima." Circ. Min. finanze n. 168/E cit.

446 Cfr. *infra*, prg. 2.2.1.

447 Cfr. *infra*, prg. 2.2.2. e 2.2.3.

ricadono in regime esentativo⁴⁴⁸. Tuttavia non sembra corretto poter ascrivere tale fattispecie alla casistica delle "agevolazioni" in quanto l'attribuzione di "aliquota zero" alle prestazioni e cessioni importa, per l'organizzazione, l'assunzione del ruolo di soggetto inciso dal tributo (che ordinariamente opera in capo al consumatore finale) con corrispondente incremento del costo complessivo di produzione/erogazione del servizio prestato.

3.1.7 La comunicazione modello EAS

Il Modello EAS è una comunicazione attraverso la quale l'ente associativo fornisce all'Agenzia delle entrate i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali richiesti in attuazione del disposto di cui all'art. 30, commi 1,2,3 e 3-bis del D.L. 29.11.2008, convertito, con modificazioni, nella legge 28.1.2009 n. 2. Il modello deve essere trasmesso unicamente attraverso il canale telematico.

Ha una struttura composta da una prima parte in cui sono indicati i dati generali dell'associazione e del suo legale rappresentante, cui seguono 38 dichiarazioni, alcune delle quali da rendere obbligatoriamente.

Richiamando le previsioni di cui all'art. 6, comma 4, l. 27.7.2000, che vietano all'amministrazione finanziaria la richiesta al contribuente di dati già in suo possesso o, comunque, disponibili ad altra amministrazione indicata dal contribuente, è stato garantito alle associazioni iscritte in registri pubblici (tra cui le Associazioni di Promozione Sociale iscritte nei registri di cui alla l. 383 cit.) l'accesso ad una compilazione semplificata del modello, in particolare prevedendo la sola compilazione delle dichiarazioni nn. 4,5,6,25,26, con aggiunta dei dati della sezione introduttiva generale e le attestazioni di cui ai nn. 1 e 38 (quest'ultima solo in caso di trasmissione del modello attraverso intermediario). Pare opportuno precisare che le associazioni sportive dilettantistiche iscritte nei registri del CONI sono tenute, altresì, a compilare la dichiarazione 20 in materia di proventi per attività di sponsorizzazione e pubblicità.

La stessa logica sopra richiamata ha indotto l'Agenzia a precisare che le *Onlus*, iscritte nella relativa anagrafe presso le Direzioni Regionali, sono esonerate dall'obbligo comunicativo, e ciò anche con riguardo alle cosiddette "Onlus di diritto" (tra queste: le organizzazioni non governative di cui alla legge 26.2.1987 n. 49 e le associazioni di volontariato svolgenti esclusivamente attività commerciali marginali di cui al D.M. 25.5.1995). Quanto alle Associazioni di Promozione Sociale con "rami di attività" in regime Onlus (Onlus parziali), avranno cura di compilare il modello in forma semplificata, con riguardo alle sole attività non-Onlus.

La comunicazione è obbligatoria, e serie sono le conseguenze dell'inadempimento: il mancato perfezionamento della procedura comunicativa, che consta di due passaggi essenziali (la compilazione del modello ed il suo successivo invio all'agenzia delle entrate entro termini e con modalità prestabiliti) importa perdita dei benefici fiscali derivanti dall'applicazione delle seguenti norme:

13. art. 148, D.P.R. 22.12.1986 n. 917 ;

14. rt. 4, commi 4 e 6, D.P.R. 26.10.1972 n. 633 .

Si tratta (vedi *infra*) delle disposizioni che prevedono la detassazione di quote sociali e contributi percepiti dai soci a fronte dell'attività a loro indirizzata. Ne consegue che le associazioni private che non fruiscono dei benefici indicati non sono tenute ad operare alcun obbligo comunicativo.

Per quanto sopra appare evidente che la trasmissione del modello idoneamente compilato si configura quale nuovo presupposto legale per fruire dei benefici previsti dalla normativa richiamata.

448 Cfr. art. 10, comma 1, D.P.R.n. 633 cit.

L'adempimento risponde a dichiarate esigenze di monitoraggio dell'uso delle agevolazioni fiscali previste per i soggetti associativi, che a loro volta appaiono finalizzate alla definizione di "griglie di controllo" su cui focalizzare le operazioni ispettive (si veda, a tal proposito, circolare Agenzia delle Entrate n. 13/E del 9 aprile 2009). In quest'ottica, la presentazione del modello si configura chiaramente come fattore propedeutico e strumentale all'attività di verifica, nel quadro di una strategia di controllo complessiva articolata in una fase formale ad iniziativa del contribuente (comunicazione) seguita dal *feedback* operativo della pubblica amministrazione (verifiche).

Il mod. Eas è stato approvato con decreto direttore Agenzia delle entrate del 2.9.2009, il quale aveva inizialmente stabilito che, per le associazioni costituite alla data di entrata in vigore del provvedimento, il termine ultimo per la presentazione del modello fosse determinato al 31.10.2009. Successivamente è intervenuto il D.D. 29.10.2009, che ha sancito uno slittamento dei termini di trasmissione al 15.12.2009, definitivamente poi prorogati al 31.12.2009.

Il modello deve essere nuovamente trasmesso, entro il 31 marzo dell'anno successivo, qualora siano variati i dati comunicati con il precedente invio. Le associazioni neo-costituite devono trasmettere il modello entro 60 giorni dalla data in cui ha avuto luogo l'assemblea costituente.

Circa il riferimento temporale delle informazioni richieste attraverso il modello, con la circolare n. 45 del 29.10.2009 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che *"i dati e le richieste previsti si riferiscono, ove non diversamente indicato dal modello, al momento di presentazione dello stesso"*.

Va precisato che non tutte le associazioni che fruiscono dei benefici di cui alla legislazione sopra richiamata sono tenute alla presentazione del modello. Con logica, francamente, a tratti sfuggente, il legislatore ha ritenuto di esonerare le seguenti categorie:

- enti di volontariato iscritti nei registri regionali di cui alla legge n. 266/91, che non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali;
- associazioni pro-loco che optano per l'applicazione del regime ex l. 398/91;
- associazioni sportive dilettantistiche iscritte al registro del CONI che non svolgono attività commerciali.

Circa l'ultima categoria, va segnalato che la circolare 12/E cit. ha operato un evidente tentativo di contenere la portata esentativa della norma, sostenendo che l'onere della comunicazione vada a gravare anche sulle associazioni che svolgono attività, pur conformi agli scopi istituzionali, nei confronti degli associati a fronte di corrispettivi specifici.

Per completare il sintetico quadro normativo riferito al nuovo adempimento, pare opportuno soffermarsi sui contenuti delle singole dichiarazioni richieste alle Associazioni di Promozione Sociale iscritte nei registri ex l. 383 cit., esaminando i singoli punti mediante elenco rubricato dalla relativa dichiarazione richiesta.

Dichiarazione 1

che non viene svolta in via esclusiva o principale attività commerciale

La dichiarazione si riferisce alla sussistenza dei requisiti che legittimano l'adozione, in capo all'associazione dichiarante, delle norme fiscali riferite agli enti non commerciali (cfr. artt. 73 e 149, TUIR). La dichiarazione, pertanto, non prevede opzioni, configurandosi quale presupposto per lo svolgimento del formulario. Viceversa, si ricadrebbe in ambito di comunicazione della perdita dei requisiti di non commercialità (si veda, nel modello, il campo successivo alla dichiarazione 38).

**Dichiarazione 4 – dato obbligatorio
che l'ente ha articolazioni territoriali e/o funzionali**

La comunicazione riguarda la segnalazione circa la presenza di articolazioni locali dell'ente, sia che esse costituiscano un autonomo centro di imputazione di interessi giuridici, sia che non abbiano autonomia giuridica.

**Dichiarazione 5 – dato obbligatorio
che l'ente è un'articolazione territoriale e/o funzionale di altro ente – codice fiscale –**

In base ai chiarimenti forniti dalle circolari dell'Agenzia delle entrate, si deve ritenere che l'intenzione cognitiva sottesa a tale comunicazione risieda nell'attesa di una informativa uguale e contraria a quella riferita alla precedente dichiarazione 4. Ciò comporta che, ad esempio, le associazioni affiliate ad organismi di promozione sociale iscritti nei registri nazionali procederanno a barrare l'opzione "SI". A ciò seguirà l'appostazione nelle caselle relative del codice fiscale dell'associazione nazionale.

**Dichiarazione 6 – dato obbligatorio
che l'ente è affiliato a federazioni o gruppi**

La dichiarazione, sulla base delle indicazioni di conio agenziale sul tema (circ. 45/2009) sembra muoversi in una direzione informativa del tutto analoga, se non addirittura sovrapponibile, con quella resa in dichiarazione 5.

**Dichiarazione 25 – dato obbligatorio
che l'ente opera prevalentemente nel seguente settore**

Le istruzioni al modello distinguono 15 macrosettori e l'associazione è chiamata a sceglierne uno soltanto, quello che caratterizza l'attività dell'ente.

**Dichiarazione 26
che l'ente svolge le seguenti specifiche attività**

Sono indicate 26 tipologie di attività, ed è possibile barrare anche più di una delle relative caselle. In effetti, tenuto conto dell'ampia gamma di attività che non di rado caratterizza le dinamiche associative della promozione sociale, appare verosimile, in tali casi, la contestuale barratura di tutte le diverse opzioni in grado di fornire contezza della sussistenza di pluralità espressiva del modello istituzionale.

**Dichiarazione 38
di eleggere domicilio presso l'intermediario di cui si è avvalso per la trasmissione telematica, ai fini di ogni comunicazione inerente il presente modello (in caso di presentazione tramite intermediario)**

La dichiarazione riguarda le associazioni che per l'invio della comunicazione si avvalgono di un intermediario abilitato ai servizi telematici, presso il quale sono tenute ad eleggere domicilio ai fini delle comunicazioni inerenti il modello EAS.

3.2 Agevolazioni in tema di attività economiche: la legge 16.12.1991 n. 398

Dall'indagine che abbiamo sin qui condotto circa il trattamento riservato dal legislatore fiscale agli enti non commerciali dovrebbe essere emerso che le eccezioni più rilevanti alla disciplina generale

della tassazione sul reddito sono riconducibili tutte ad un contesto di rapporti di tipo mutualistico (ossia che si risolvono nella relazione socio-ente). Diversamente, anche attività di portata minore, qualora rivolte a soggetti terzi, ricadono nella disciplina comune, con conseguente obbligo di assoggettarle a tassazione con i criteri ordinari e di realizzare tutti gli adempimenti strumentali conseguenti (adozione della relativa contabilità, obblighi dichiarativi). In tale contesto, si avvertiva l'esigenza che almeno le attività commerciali minori di ambito *non profit* fossero destinatarie di una normativa che semplificasse "a tutto campo" i loro rapporti con il fisco.

I primi beneficiari di tale normativa, che vide effettivamente la luce agli inizi degli anni '90, furono le associazioni sportivo-dilettantistiche, ma ben presto i presupposti soggettivi della disposizione varata (l. 16.12.1991 n. 398) furono estesi a tutte le associazioni senza scopo di lucro⁴⁴⁹, attraverso l'art. 9-bis, D.L. 30.12.1991, convertito, con modificazioni, nella legge 6.2.1992 n. 66⁴⁵⁰.

La legge 398/91 si è dimostrata uno strumento semplice, agile, flessibile tant'è che, a distanza di circa venti anni dalla sua introduzione, continua a veicolare il regime più adottato dagli enti *non profit* minori per regolare i rapporti con il fisco.

L'ampia fortuna riscontrata è dovuta a più fattori. In primo luogo, e a differenza di altri regimi, le semplificazioni introdotte sono di ordine sia sostanziale che strumentale. In secondo luogo, esse abbracciano sia la materia del reddito che il rapporto con la normativa Iva. In terza ed ultima istanza, il limite valoriale di accesso e permanenza nel regime appare sufficientemente alto da poter garantire, pur nello svolgimento di un'attività di portata "minore", che l'ente possa dispiegare energie sufficienti nella direzione di un'attività autonomamente organizzata in supporto al fine istituzionale.

In relazione al primo profilo, va ricordato che il reddito è determinato applicando ai ricavi e alle sopravvenienze attive di cui, rispettivamente, agli artt. 85 e 88 del TUIR, determinati con criterio di cassa, un coefficiente del 3%, cui vanno aggiunte le plusvalenze patrimoniali. Quanto all'Iva da versare, questa viene individuata applicando una detrazione forfetaria pari al 50% dell'Iva dovuta, con eccezione delle prestazioni pubblicitarie (10%) e delle operazioni di cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva o trasmissione telefonica (1/3)⁴⁵¹.

In ordine agli obblighi strumentali, va precisato che vige unicamente quello di dichiarazione ai fini Ires e Irap, nonché l'obbligo di annotazione dei proventi (entro il giorno 15 del mese successivo) su un registro dei corrispettivi speciale, approvato con D.M. 17.2.1997, denominato "prospetto riepilogativo delle annotazioni dei contribuenti supersemplificati".

Il regime può essere utilizzato dalle associazioni che non superano, su base annua, il volume d'affari di € 250.000,00. Il trascendimento del limite importa abbandono del regime sin dal mese successivo.

L'accesso al regime è opzionale ed è valido per almeno cinque anni. La scelta è operata barrando l'apposita casella prevista nel quadro VO della dichiarazione Iva e deve essere comunicata, entro la fine del periodo di imposta precedente a quello di inizio del regime, agli uffici SIAE competenti per domicilio fiscale.

449 Quantunque il legislatore faccia uso di un'espressione inconsueta per l'ordinamento tributario, in quanto più tipicamente di estrazione civilistica, è stato chiarito dall'amministrazione finanziaria che i destinatari della norma devono rientrare nella categoria degli "enti non commerciali"; cfr. circolare ministero finanze n. 1 dell'11.2.1992 e circ. n. 124/E cit.

450 Per l'applicabilità di queste disposizioni alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro, cfr. art. 90, comma 1, legge 27 dicembre 2002, n. 289.

Per l'applicabilità di queste disposizioni alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare, cfr. art. 2, comma 31, legge 24 dicembre 2003, n. 350.

451 Cfr. art. 74, comma 6, D.P.R. n. 633 cit.

4_La normativa fiscale APS ed i rapporti con la disciplina di altri soggetti associativi

Il tema dell'armonizzazione normativa del terzo settore appare più che mai attuale con riguardo allo specifico disciplinare di matrice tributaria essendo, quest'ultimo, caratterizzato da un significativo frastagliamento del quadro in relazione alle diverse categorie soggettive che vi appartengono, dovuto sia al contributo delle stesse leggi di settore, sia di norme di esclusiva estrazione e portata fiscale; queste ultime, peraltro, non sempre appaiono connotate da chiarezza dei presupposti oggettivi sottostanti il loro inserimento in un dato contesto dispositivo, sì da indurre talora il lettore a cedere alla tentazione di interpretarle, più che come il frutto di un disegno razionale del legislatore, quali mera espressione dei "rapporti di forza" tra i diversi attori del *non profit* che di tempo in tempo si sono determinati nel paese attraverso gli organi della democrazia rappresentativa.

Nelle sezioni che seguono tenteremo di svolgere un'analisi di genere comparativo tra i profili di interesse delle Associazioni di Promozione Sociale, da un lato, e la normativa propria di altri organismi associativi di terzo settore, in particolare: organismi di volontariato, organizzazioni non governative, associazioni sportivo-dilettantistiche. Sul piano metodologico si precisa che:

la normativa APS subirà unicamente dei richiami, essendo già stata oggetto di illustrazione nei paragrafi precedenti;

in sede di analisi delle disposizioni per ciascuna categoria di soggetti, si opererà un cenno breve al dato normativo già illustrato in materia di trattamento delle attività economiche in capo agli enti non commerciali in genere, così come a quelli associativi, in quanto scontata si presume la consapevolezza del lettore circa l'operatività delle norme relative nei termini dianzi visti (ossia laddove il requisito soggettivo concorra con il verificarsi dei presupposti oggettivi che presiedono all'applicazione di ciascuna norma).

L'analisi riguarderà gli elementi dispositivi che emergono dalle singole leggi di settore (ove esistenti), dalle norme tributarie di specie e da quelle di ambito (normativa sulle *Onlus*). Allo scopo di meglio apprezzare differenze ed analogie, si è ritenuto di svolgere l'analisi suddividendo il quadro dispositivo in quattro ambiti:

1. la tassazione diretta;
2. la tassazione indiretta;
3. le disposizioni sulle erogazioni liberali;
4. le disposizioni in materia di prestazioni rese da persone fisiche a favore degli enti.

A margine annotiamo che, in tema di disposizioni di ambito, appare preclusa, in questa sede, un'analisi che coinvolga anche quella che potremmo definire la "creatura giuridica" più recente del terzo settore, ossia l'impresa sociale ex D.Lgs. n. 155/2006, in quanto nessuna disposizione risulta introdotta in materia giuridico-fiscale, se si eccettua la previsione, di non agevole traduzione sul piano concreto, recata dall'art. 17, comma 1, secondo cui: "le organizzazioni non lucrative di utilità sociale e gli enti non commerciali di cui al decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, che acquisiscono anche la qualifica di impresa sociale, continuano ad applicare le disposizioni tributarie previste dal medesimo decreto legislativo n. 460 del 1997, subordinatamente al rispetto dei requisiti soggettivi e delle altre condizioni ivi previsti". Posto che gli enti non commerciali sono tali in quanto, ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 73, comma 1, lett. c) e 143, comma 1,

D.P.R. n. 917 cit., non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, e che, viceversa, le imprese sociali si caratterizzano proprio per "l'esercizio stabile e principale di attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi" (art.1, comma 1, D.Lgs. n. 155 cit.), ci si chiede come le due disposizioni possano, di fatto, realmente coordinarsi, visto che, in prima istanza, paiono riferite a situazioni oggettive diverse e antinomiali (non commerciale, la prima, commerciale la seconda); a meno che il coordinamento si risolva in una mera presunzione legale di appartenenza categoriale che prescinde dalle regole generali poste a governo della tassazione sul reddito. Avallare, tuttavia, l'ipotesi di una siffatta deroga porterebbe a dover concludere, tenuto conto delle caratteristiche oggettive su evidenziate nonché del coinvolgimento potenzialmente ampio sul versante soggettivo (indistintamente tutti gli enti non commerciali che intendono operare in veste di impresa sociale) circa un ridimensionamento non trascurabile della valenza di tali regole generali, con il rischio, vieppiù, di creare una sperequazione di trattamento nei confronti degli enti che svolgono attività commerciale verso terzi in via sussidiaria, accessoria, non prevalente, così come di quelli che, esercitando attività commerciali per finalità prevalente di sostegno finanziario alle iniziative istituzionali, si confrontano quotidianamente con le conseguenze applicative del dispositivo circa la perdita del requisito di ente non commerciale (art. 149 TUIR cit.).

4.1 Cenni sulla fiscalità di enti di volontariato, organizzazioni non governative, associazioni sportivo-dilettantistiche

4.1.1 La tassazione diretta: quadro attuale e tendenze evolutive

Delineare in via sintetica il quadro dispositivo fiscale in materia di tassazione diretta degli organismi di volontariato, significa attingere, prevalentemente, alle previsioni recate dalla legge di settore (legge 11.8.1991 n. 266) e dalla decretazione derivata (D.M. 25.5.1995)⁴⁵², cui occorre aggiungere le previsioni di non commercialità di cui all'art. 148, comma 1, D.P.R. n. 917 cit.,⁴⁵³ accordate

452 Si riporta il testo del decreto citato "Art. 1 - Attività commerciali e produttive marginali svolte dalle organizzazioni di volontariato. Agli effetti dell' art. 8, comma 4, della legge 11 agosto 1991, n. 266, si considerano attività commerciali e produttive marginali le seguenti attività:

- a) attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato;
- b) attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- c) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- d) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale;
- e) attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 111, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione.

[2] Le attività devono essere svolte:

- a) in funzione della realizzazione del fine istituzionale dell'organizzazione di volontariato iscritta nei registri di cui all' art. 6 della legge n. 266 del 1991 ;
- b) senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato, quali l'uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell'impresa.

[3] Non rientrano, comunque, tra i proventi delle attività commerciali e produttive marginali quelli derivanti da convenzioni.

Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana".

alle attività svolte da associazioni verso il corpo sociale in conformità alle finalità istituzionali, nonché, per le associazioni con scopi assistenziali, quelle di cui all'art. 148, comma 3, D.P.R. n. 917 cit.⁴⁵⁴.

In particolare, l'art. 8 della legge n. 266 cit. dispone l'irrelevanza, ai fini del reddito, dei proventi da attività commerciali e produttive marginali, di cui sia documentato il reimpiego per le finalità istituzionali. Il D.M. 25.5.95 cit. ha tipizzato i contenuti del presupposto esonerativo predetto, individuando le fattispecie che ne configurano l'oggetto (cfr., *infra*, nota 129). Tra queste sembra d'uopo richiamare, in ragione dello specifico agevolativo che esse recano in ambito non profit:

- le attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale;
- le attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo di cui all'art. 148, comma 3, TUIR (e quindi rivolte a terzi non soci) verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedono del 50% i costi di diretta imputazione.

Ricordiamo che il decreto ha individuato dei limiti alle modalità di esercizio delle attività "marginali", il cui trascendimento implica il venir meno delle condizioni di esonero. Tali limiti risiedono nel legame funzionale al fine istituzionale⁴⁵⁵ e nell'insussistenza di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenza⁴⁵⁶.

Alle previsioni dettate dalla normativa di settore, vanno poi ad aggiungersi quelle derivanti dalla sussistenza, in capo alle organizzazioni di volontariato, così come delle organizzazioni non governative) del requisito di *Onlus* di diritto, ai sensi dell'art. 1, comma 8 D.Lgs. n. 460 cit, che consente, in ipotesi di fattispecie normata in forma duplice (ossia dalla normativa *Onlus*, da una parte, e da quella

454 Si legge, a tal proposito, nella Circolare Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 25-02-1992, n. 3/11/152 "L'art. 9 della legge n. 266 del 1991 ha, poi, stabilito che: "alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'articolo 6 si applicano le disposizioni di cui all'articolo 20, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29-9-1973, n. 598, come sostituito dall'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 28-12-1982, n. 954". Tale disposizione rende applicabile alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri tenuti dalle regioni e dalle province autonome di cui all'art. 6 della legge n. 266, siano esse enti di tipo associativo o non, la particolare normativa prevista per gli enti non commerciali di tipo associativo dal già vigente primo comma dell'art. 20 del DPR 29-9-1973, n. 598 (ora recepita dai commi 1, 2 e 3 dell'art. 111 del Testo Unico delle imposte sui redditi approvato con DPR 22-12-1986, n. 917). Ciò comporta l'applicazione in favore dei soggetti interessati della disciplina secondo cui le somme versate alle organizzazioni dagli associati o partecipanti a titolo di contributo o quote associative non concorrono a formare il reddito imponibile delle organizzazioni. Viene ad applicarsi, inoltre, nei confronti delle organizzazioni in parola il disposto dell'ultima parte del primo comma dell'art. 20 del DPR n. 598 (recepito nel terzo comma dell'art. 111 Testo Unico imposte sui redditi), secondo il quale per le associazioni assistenziali non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso pagamento di corrispettivi specifici effettuate, in conformità alle finalità istituzionali, nei confronti degli associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che, per legge, regolamento o statuto, fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali."

455 La strumentalità al fine, nell'accezione generica che il dato testuale della norma sembra suggerire dovrebbe, in realtà, rappresentare elemento costitutivo dell'operare di qualunque soggetto *non profit* che svolga attività di natura economica. Sul punto, però, va segnalato quanto precisato dalla circ. min.finanze n. 3/11/152 cit., secondo cui il legislatore avrebbe inteso formulare un'interpretazione specifica del nesso strumentale "Per quanto riguarda la definizione sotto l'aspetto oggettivo dell'ambito applicativo della disposizione, si è dell'avviso che per "attività commerciali e produttive marginali" dovrebbero intendersi esclusivamente le attività di carattere commerciale ovvero produttive di beni o servizi posti in essere dalle organizzazioni di volontariato per il tramite:

a) degli assistiti, ai fini della loro riabilitazione e del loro inserimento sociale,

b) dei volontari intendendo per volontari quelli che svolgono l'attività secondo i criteri e nei limiti stabiliti dall'art. 2 della legge n. 266. Le attività stesse non debbono essere organizzate nella forma imprenditoriale, di cui agli articoli 2080 ss. Codice civile, siano esse industriali o artigiane.

Il beneficio, per ciò che concerne l'imposizione sui redditi è condizionato al totale impiego dei proventi in questione per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato, impiego che deve essere idoneamente documentato."

456 Il D.M. cita esplicitamente, tra i mezzi: l'uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell'impresa.

di settore, dall'altra) di scegliere di applicare quella giudicata più favorevole⁴⁵⁷. Anche in questo caso è opportuno segnalare⁴⁵⁸ che nel momento in cui scriviamo, risulta al vaglio parlamentare per la relativa conversione in legge, l'art. 30 del D.L. 29.11.2008 n. 185, rubricato "Controlli sui circoli privati", il quale reca, nella forma emendata in sede di commissioni parlamentare, al comma 5, la seguente previsione: "La disposizione di cui all'articolo 10, comma 8, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, si applica alle associazioni e alle altre organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266 che non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali individuate con decreto interministeriale 25 maggio 1995."

Si rammenta che il requisito di *Onlus* di diritto opera anche in capo alle organizzazioni non governative, le quali, pertanto, possono accedere ai benefici fiscali previsti nella sezione II del D.Lgs. n. 460 *cit.* 5.

Quanto alle associazioni sportivo-dilettantistiche⁴⁵⁹, queste risultano destinatarie, in materia di tassazione diretta, di due disposizioni particolarmente rilevanti:

- La disapplicazione della norma ex art. 149 TUIR⁴⁶⁰, circa la perdita della qualifica di ente non commerciale⁴⁶¹;
- L'esclusione dal reddito dei proventi derivanti da attività commerciali connesse alle attività istituzionali, per un numero complessivo non superiore a due eventi per anno e per un importo non eccedente il limite annuo complessivo di € 51.645,69⁴⁶². Si ricorda che tale disposizione è applicabile alle sole associazioni sportive-dilettantistiche, comprese quelle non riconosciute dal CONI o dalle Federazioni sportive nazionali purché riconosciute da enti di promozione sportiva, che si avvalgono delle disposizioni di cui alla legge n. 398 *cit.*

457 Si legge, a tal proposito, nella Circolare Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 26-06-1998, n. 168/E/1998/93166 "La relazione illustrativa del D.Lgs. n. 460 del 1997 evidenzia in proposito che dall'estensione automatica della "soggettività fiscale ONLUS" consegue che gli enti in questione possono beneficiare anche delle norme agevolative recate dal decreto legislativo n. 460 del 1997 "senza necessità di dover previamente modificare la loro struttura organizzativa e funzionale, né di dover rispettare i requisiti richiesti nell'articolo 10 per la generalità delle ONLUS".

La disposizione in commento dà attuazione altresì al disposto del comma 188 dell'art. 3 della legge n. 662 del 1996 secondo il quale "sono fatte salve le disposizioni di maggiore favore relative alle organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, alle cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, e alle organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987, n. 49".

Al riguardo si ritiene che l'individuazione della norma di maggior favore possa essere frutto di una valutazione soggettiva da parte del destinatario (organizzazione di volontariato, organizzazione non governativa, cooperativa sociale) in relazione a ciascun imposta o tributo oggetto di agevolazioni.

In sostanza l'ente può scegliere se applicare la normativa relativa alle ONLUS o quella dettata dalla normativa speciale (rispettivamente legge n. 266 del 1991, legge n. 49 del 1987 e legge n. 381 del 1991), ponderando la convenienza tra le diverse previsioni agevolative. Ovviamente la scelta può essere effettuata in relazione alle sole ipotesi in cui sia configurabile una alternatività tra le normative considerate, dovuta al fatto che la stessa fattispecie trovi disciplina sia nelle disposizioni recate dalla specifica normativa sulle ONLUS sia nelle disposizioni recate dalle citate leggi speciali".

458 Cfr., *infra*, prg. 3.1.2, nota 66.

459 In materia di fruizione di benefici fiscali da parte delle associazioni sportive-dilettantistiche, si ricorda che l'art. 7, comma 1 del D.L. 28.5.2004 n. 137, convertito nella l. 27.7.2004 n. 186 ha stabilito: "In relazione alla necessità di confermare che il CONI è unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche, le disposizioni di cui ai commi 1, 3, 5, 7, 8, 9, 10, 11 e 12 dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, si applicano alle società ed alle associazioni sportive dilettantistiche che sono in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI, quale garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 23 luglio 1999, n. 242, e successive modificazioni.

Il CONI trasmette annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze - Agenzia delle entrate, l'elenco delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi."

460 Cfr., *infra*, prg. 3.1.1

461 La disposizione è stata introdotta dall'art. 90, comma 11, della legge 27.12.2002 n. 289.

462 Cfr., *infra*, prg. 3.1.4.

4.1.2 La tassazione indiretta

In materia di tassazione indiretta, segnaliamo le seguenti agevolazioni in capo alle organizzazioni di volontariato costituite esclusivamente per fini di solidarietà⁴⁶³:

- a. esclusione da Iva delle operazioni effettuate (operazioni attive);
- b. esenzione dall'imposta di bollo e dall'imposta di registro per gli atti costitutivi nonché per tutti gli atti connessi allo svolgimento dell'attività;
- c. esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni in relazione a donazioni, eredità, legati ricevuti.

Naturalmente, le organizzazioni associative con finalità assistenziali, relativamente ai corrispettivi specifici versati dagli associati a fronte di cessioni di beni e/o prestazioni di servizi, potranno fruire dell'esclusione soggettiva dal campo Iva recata dall'art. 4, comma 4, D.P.R. n. 633 cit.

Sono inoltre applicabili in capo alle organizzazioni predette, così come alle organizzazioni non governative, tutte le agevolazioni in materia di tassazione indiretta previste dalla sezione II del D.Lgs. n. 460 cit., in ragione della soggettività ad esse accordata di *Onlus* di diritto⁴⁶⁴. Tali misure sono state oggetto di illustrazione al precedente paragrafo 3.1.6, cui si rimanda.

Le associazioni sportivo-dilettantistiche, dal canto loro, registrano, sul fronte della tassazione indiretta⁴⁶⁵, specificità di trattamento con riguardo alle seguenti materie⁴⁶⁶:

- concessioni governative: esenzione degli atti e dei provvedimenti concernenti le società e associazioni sportive dilettantistiche;
- Irap: non concorrenza alla base imponibile delle indennità e dei rimborsi erogati nell'esercizio diretto di attività sportivo-dilettantistiche, nonché dei compensi erogati per attività amministrativo-gestionali nell'ambito di rapporti di natura non professionale nella forma di collaborazione coordinata e continuativa;
- imposta sugli intrattenimenti e imposta sulla pubblicità⁴⁶⁷: presunzione di occasionalità rispetto all'evento sportivo direttamente organizzato (e conseguente decadenza del presupposto oggettivo) per le prestazioni pubblicitarie realizzate negli impianti utilizzati per manifestazioni sportive dilettantistiche con capienza inferiore ai tremila posti;
- imposta di registro: applicazione dell'imposta in misura fissa sugli atti costitutivi e di trasformazione.

Quantunque non afferente il quadro degli obblighi sostanziali, vale la pena di menzionare, in materia di benefici a favore delle associazioni sportivo-dilettantistiche, anche la semplificazione recata in materia di spettacoli dal D.P.R. 13.3.2002 n. 69, emanato in forza dell'art. 32, l. 23.12.2000 n. 388, che ha consentito, in luogo della emissione dei titoli di ingresso, la certificazione dei corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportivo-dilettantistiche mediante l'uso di titoli o abbonamenti recanti il contrassegno SIAE.

La semplificazione su richiamata è stata poi estesa anche alle associazioni pro-loco per "le manifestazioni dalle stesse organizzate"⁴⁶⁸. In questo caso, peraltro, il riferimento alle manifestazioni in genere

463 Art. 8, legge 266 cit.

464 Si veda, tuttavia, infra, prg. 4.1.1, in materia di limitazioni recate dal D.L. 185/2008 cit., art. 30, comma 5.

465 Naturalmente vale anche per tali soggetti associativi il beneficio dell'esclusione dal campo Iva recata dal già più volte menzionato art. 4, comma 4, D.P.R. n. 633 cit.

466 Cfr. art. 90, legge 289 cit.

467 Cfr. anche: D.L. 31.1.2005, n. 7, art. 7-octies.

468 Art.80, comma 37, legge 289 cit.

lascia ritenere che tale semplificazione concerna non solo le attività di spettacolo, ma anche quelle assoggettate ad imposta sugli intrattenimenti.

4.1.3 Le disposizioni sulle erogazioni liberali

In materia di erogazioni liberali osserviamo una sostanziale uniformità di trattamento riservata agli organismi associativi qui indagati (APS, da una parte, e associazioni di volontariato, organizzazioni non governative, associazioni sportivo-dilettantistiche, dall'altro).

APS, ONG e enti di volontariato sono tutte destinatarie (le ultime due in quanto *Onlus* di diritto) della normativa sulle erogazioni liberali di cui all'art. 14, D.L. 35/2005 cit.⁴⁶⁹, così come godono di deduzioni dal reddito di impresa, dal reddito determinato ai fini Ires (enti non commerciali) e di detrazioni dall'imposta Irpef o dall'Ires⁴⁷⁰ per le erogazioni liberali, quantunque la misura della detrazione sia leggermente superiore per i soggetti *Onlus*. Si rammenta che le erogazioni in favore di o.n.g. possono fruire, in luogo della detrazione da Irpef, della deduzione in misura non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato⁴⁷¹. Anche le associazioni sportivo-dilettantistiche sono destinatarie di disposizioni che consentono la detrazione da Irpef delle erogazioni liberali in danaro, per un importo, in ciascun periodo di imposta, non superiore a € 1.500,00⁴⁷². È stata, invece, abrogata dall'art. 90 della legge 289 cit. la disposizione che prevedeva la deduzione dal reddito di impresa delle erogazioni liberali a favore dei medesimi soggetti, circostanza che è da ascrivere alla scelta chiaramente operata dal legislatore di consentire la promozione ed il sostegno delle attività delle associazioni predette attraverso lo strumento pubblicitario (sponsorizzazioni).

Anche il meccanismo del "5 per mille" risulta ormai uniformemente utilizzato con riguardo alle categorie associative menzionate, posto che il D.L. 31.12.2007 n° 248 art. 45, comma 1, convertito nella legge n° 31/2008 ha esteso, anche per l'anno 2008, alle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI ai fini sportivi l'ambito soggettivo di ammissione al beneficio⁴⁷³.

4.1.4 Le disposizioni in materia di prestazioni rese da persone fisiche a favore degli enti

In prima battuta è lecito affermare che la materia del trattamento fiscale agevolato delle prestazioni rese da persone fisiche è interamente ascrivibile, per la prospettiva che qui interessa, alle associazioni sportivo-dilettantistiche riconosciute dal Coni, dalle Federazioni sportive nazionali e dagli enti di promozione sportiva. A voler essere, tuttavia, più rigorosi, andrebbe ricordato che la disposizione che andiamo ad illustrare nel presente paragrafo è stata successivamente estesa anche ai cori, alle bande musicali e alle filodrammatiche; ai sensi, infatti, dell'art. 67, comma 1, lett. m del D.P.R. n. 917 cit, sono considerati redditi diversi: "le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati ai direttori artistici ed ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filodrammatiche che perseguono finalità dilettantistiche, e quelli erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che

469 Cfr, infra, prg. 2.2.2.

470 Cfr. infra, prg. 2.1.1.

471 Art. 10, comma 1, lett. g), D.P.R. n. 917 cit.

472 Art. 15, comma 1, lett.i-ter, D.P.R. n. 917 cit.

473 Per gli anni 2006 e 2007, aveva provveduto, retroattivamente, l'art. 20, comma 2, del decreto legge 159 del 2007, convertito nella legge n. 222/2007.

persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche".⁴⁷⁴ Tali redditi sono esentati da qualunque onere Irpef fino all'importo di € 7.500,00 per singolo percipiente e per periodo di imposta. Oltre tale soglia e fino a € 20.658,28, gli emolumenti sono assoggettati a ritenuta di imposta con aliquota pari al primo scaglione Irpef⁴⁷⁵, computando, altresì, le relative addizionali comunali e regionali. Oltre tale ulteriore soglia, il reddito è tassato ordinariamente, e le indennità ed i compensi sono assoggettati alla relativa ritenuta in acconto Irpef.

Va precisato che la ricomprensione di tali prestazioni nel novero dei redditi diversi implica il non assoggettamento dei medesimi agli oneri della contribuzione previdenziale obbligatoria.

4.2 Comparazione tra normative: brevi riflessioni finali in materia di armonizzazione

Abbiamo visto che nel quadro delle disposizioni generali sulla tassazione diretta (D.P.R. n. 917/86) e su quella Iva (D.P.R. n. 633/72) le Associazioni di Promozione Sociale sono destinatarie di disposizioni agevolative con esclusivo riguardo ai rapporti con i propri associati e in presenza di specifiche condizioni oggettive⁴⁷⁶. La legge di settore ha poi previsto che il trattamento fiscale riservato a tali prestazioni possa estendersi anche ai familiari conviventi dell'associato, in questo realizzando una prima apertura del modello di esclusione soggettiva proiettata all'esterno del contesto associativo. Al di là di tale statuizione, tuttavia, va detto che permangono previsioni agevolative esclusivamente ripiegate sulla relazione associazione-socio, cosicché l'accesso a norme di favore per il trattamento di attività con rilevanza "esterna" è per tali realtà condizionato alla sussistenza delle condizioni previste per gli enti non commerciali in genere (si pensi, in particolare, alle disposizioni recate dall'art. 143 TUIR)⁴⁷⁷ o al verificarsi, per rami di attività, dei presupposti per il riconoscimento della qualifica di *Onlus*.⁴⁷⁸

Un siffatto approccio beneficiale, sostanzialmente circoscritto al modulo relazionale associazione-iscritto, non sembra poter essere più sufficiente a promuovere la realtà di un soggetto che, oltre ad essere un attore riconosciuto del sistema del *welfare*⁴⁷⁹, si muove da sempre all'interno del sociale sviluppando iniziative, in autonomia o in concorso con gli enti locali e con le istituzioni scolastiche, nei settori della cultura e della formazione.

Una prima riflessione circa il trattamento fiscale da riservare alle attività "esterne" scaturisce dal raffronto con le disposizioni recate in materia per gli organismi di volontariato.

474 Per un approfondimento della natura delle prestazioni rese in diretto esercizio dell'attività sportivo-dilettantistica si veda la risoluzione n. 34/E, del 26 marzo 2001 con la quale l'amministrazione ha chiarito che con l'espressione "esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche" il legislatore ha voluto ricondurre nel regime agevolativo "i compensi corrisposti ai soggetti che partecipano direttamente alla realizzazione della manifestazione sportiva a carattere dilettantistico", nonché la circolare n. 21/E del 22 aprile 2003, riguardo ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa ai quali si riferisce il secondo periodo della lett. m), comma 1, dell'art. 67 del TUIR, che ha precisato che essi debbono presentare le seguenti caratteristiche: carattere amministrativo - gestionale; natura non professionale; resi a società o associazioni sportive dilettantistiche.

475 Attualmente, il 23%.

476 Cfr. art. 148, commi 3,5,6 e 8 D.P.R. n. 917 cit.

477 Cfr. *infra*, prg. 3.1.1, 3.1.4, 3.1.5.

478 Cfr. *infra*, prg. 3.1.6.

479 Cfr. l. 328/2000 cit.

Sotto tale profilo, un primo modulo di intervento parrebbe doversi concentrare sul riallineamento dei benefici a parità di requisiti oggettivi.

Non sembra rispondere a criteri di razionalità dell'esercizio legislativo la sopravvivenza, ad esempio, di un differente trattamento ai fini Iva per lo svolgimento di attività a contenuto solidaristico. La legge 266 *cit.* reca, infatti, a tal proposito, una presunzione legale di esclusione dal campo Iva delle operazioni effettuate (operazioni attive, quindi) dagli organismi di volontariato⁴⁸⁰. In termini di conseguenze applicative questa previsione consente, ad esempio, a tali organismi, di superare la presunzione di assoggettamento per le prestazioni di servizi verso corrispettivo svolte nell'ambito delle attività oggetto di convenzione, per le quali ricorrerebbero, viceversa, i requisiti soggettivo-oggettivi richiesti dalla normativa Iva. Lascia perplessi la circostanza che la medesima attività, realizzata da associazione di promozione sociale con il contributo prevalente degli associati, organizzati a loro volta su base volontaria, finisca per ricadere in regime Iva.

Anche la casistica delle attività commerciali marginali individuate dal D.M. 25.5.1995 reca fattispecie che ben si attagliano alle caratteristiche delle attività svolte a supporto, quando non in diretto perseguimento, dei fini istituzionali di organismi di promozione sociale. Si pensi all'attività di somministrazione svolta in occasione di raduni, manifestazioni, feste di quartiere, laddove non ricorrano già i presupposti esonerativi ex art. 143, comma 2, lett. a), D.P.R. n. 917 *cit.*⁴⁸¹.

La riflessione, poi, circa l'espressione identitaria polivalente della promozione sociale, dovrebbe implicare anche una valutazione d'approccio, nei termini qui indagati, circa il trattamento da riservare ad attività che esplicitano una delle vocazioni finalistiche tradizionalmente più antiche e diffuse in tali organismi, ossia quella della promozione culturale. Sotto tale profilo, e sempre con il richiamo all'ottica del paradigma marginalistico sperimentato con successo in ambito di legge 266/91, parrebbe consono valutare l'applicabilità, alle APS, della fattispecie di cui all'art. 1, comma 1, lett. e) del D.M. 25.5.1995, riferita allo svolgimento di attività culturali operate in convenzione con amministrazioni pubbliche ed enti pubblici in genere, posto che, rispetto ad esse, il vaglio amministrativo preventivo dovrebbe implicare un'esitazione positiva della valutazione di "rilievo sociale" ascrivibile a tali attività.

In termini più generali, e quindi nell'ottica di una riflessione esulante dal piano della mera armonizzazione, andrebbe poi anche operata una valutazione circa le limitazioni indotte dalla previsione di ricollegare il presupposto esonerativo ai soli rapporti sviluppati in convenzione con p.a. ed enti pubblici, e questo anche in chiave revisionale della disposizione recata dall'art. 143, comma 2, lett. b) D.P.R. n. 917 *cit.*⁴⁸². Tenuto conto, infatti, dell'evoluzione degli strumenti operativi adottati dalla p.a. nell'ultimo decennio, occorrerebbe pensare ad una rimodulazione del rapporto agevolato anche con riguardo alle relazioni negoziali che intercorrono tra i soggetti qui indagati e le società di diritto privato partecipate da enti pubblici, nonché quelle attivate con soggetti privati che perseguono finalità *non profit*. Anche la materia dell'imposizione indiretta (registro, bollo, successioni e donazioni) abbisognerebbe di una maggiore armonizzazione realizzando, quanto meno, una distribuzione uniforme del beneficio esentativo tra soggetti che operano con finalità di utilità sociale, quantunque in ambiti categoriali diversi.

Lascia, ad esempio, perplessi la previsione di esenzione da imposta di registro e da quella di bollo degli atti costitutivi, e "di quelli connessi allo svolgimento delle loro attività", riservata agli organismi di

480 Non sembra, peraltro, che una previsione di esclusione così strettamente connessa all'elemento soggettivo sia pienamente aderente ai principi comunitari che regolano i presupposti di applicabilità/esonero dal tributo.

481 Cfr., *infra*, prg. 3.1.1.

482 Cfr., *infra*, prg. 3.1.1.

volontariato ma non ai soggetti di promozione sociale che perseguano finalità solidaristiche. Nel quadro delle iniziative di armonizzazione con la disciplina vigente in ambito *non profit*, sembrerebbe opportuno anche procedere ad una definizione conclusiva del concetto di "occasionalità", coordinandolo con quello sulla "marginalità". Naturalmente, tale operazione non potrebbe realizzarsi prescindendo da quanto già sperimentato, sul punto, in materia di associazioni sportive dilettantistiche e associazioni pro-loco⁴⁸³, pur giustificando il ricorso a correttivi (ad esempio, sui valori di *plafond*) mirati ad escludere che il beneficio possa tradursi in turbative al mercato.

Un'ulteriore riflessione che scaturisce dal raffronto con la normativa in ambito sportivo, riguarda il tema del trattamento dei rimborsi-spese forfetari che, talvolta, per ragioni di semplificazione dei rapporti con i volontari e di riduzione degli oneri amministrativi, specie nelle associazioni di minori dimensioni, sono accordati ai volontari medesimi in luogo dei rimborsi analitici. Siffatte erogazioni, come è noto, non beneficiano di alcuna agevolazione, né sostanziale, né strumentale; tale circostanza non appare di agevole giustificazione, se solo si pensa al trattamento riservato ad indennità, rimborsi-spese, e financo compensi erogati in ambito sportivo-dilettantistico, anche per le collaborazioni amministrativo-gestionali⁴⁸⁴.

Rimane, infine, aperto, il tema relativo al rapporto tra gli enti destinatari di leggi di settore e la disposizione sulla perdita del requisito di ente non commerciale ex art. 149 TUIR *cit*.

Si ravvedono, in prima battuta, due possibilità sostanziali di affrontare tale tema: la prima è quella di ritenere ineludibile la norma con riguardo alla totalità degli enti non commerciali; tale percorso, tuttavia, sembra essere già stato, nella pratica, accantonato dal legislatore nel momento stesso in cui, ai soggetti già in deroga al momento dell'emanazione del D.Lgs. n. 460 *cit*, ha ritenuto di affiancare le associazioni sportivo-dilettantistiche.

La seconda possibilità è quella di ripensare ad una sistemazione organica del rapporto tra tale norma e quelle afferenti gli "enti di settore", individuando i criteri in base ai quali si possa ritenere che l'immanenza delle attività svolte in relazione agli scopi sociali, non possa determinare una sostanziale divaricazione della relazione tra l'ente ed il suo profilo non commerciale. In altri termini, individuare un percorso entro cui andare a circoscrivere la platea dei soggetti destinatari della deroga, sulla base della affidabilità dei medesimi in rapporto alla congruenza tra finalità istituzionali proclamate e attività realizzate, tenuto conto della loro appartenenza categoriale (certificata e controllabile in base alla tenuta di albi o registri pubblicamente consultabili) ad ambiti codificati in termini legislativi, ritenuti meritevoli di specifica tutela e promozione, anche in osservanza ed attuazione di principi di derivazione costituzionale.

483 Per tali realtà, in esercizio di opzione ex l. 398/91, si ricorda che è previsto non concorrano al reddito i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali, per un numero complessivo non superiore a due eventi per anno e per un importo annuo complessivo non superiore a € 51.645,69; cfr., *infra*, prg. 3.1.4.

484 Art. 67, comma 1, lett. m) D.P.R. n. 917 *cit*; cfr., *infra*, prg. 4.1.4; ricordiamo, peraltro, che la disposizione è stata estesa anche a cori, bande e filodrammatiche.

_Conclusioni

L'Osservatorio Nazionale dell'Associazionismo aveva commissionato per le annualità 2007/2008, all'ISFOL questo progetto di ricerca con l'obiettivo di realizzare un rapporto sul quadro normativo di riferimento della disciplina vigente in materia di associazionismo di promozione sociale come strumento di lavoro e di dibattito per l'organizzazione della II Conferenza Nazionale sull'Associazionismo e avrà come tema il contributo dell'associazionismo sociale nella costruzione del nuovo modello sociale italiano: il welfare delle opportunità e delle responsabilità.

L'indagine, conoscitiva e ricognitiva, sui profili e normative concernenti le Associazioni di Promozione Sociale, contenuta nel presente volume è una delle iniziative che testimoniano la volontà della Direzione Generale per il Volontariato, l'Associazionismo e le Formazioni Sociali di incrementare, pubblicizzare ed esaltare le attività di studio e ricerca delle problematiche inerenti il Terzo settore.

L'evoluzione storica, la ricognizione e l'analisi comparativa della normativa vigente, sia nazionale che regionale, ci permette di evidenziare analogie e differenze, nonché di registrare ed evidenziare le difficoltà incontrate nel primo decennio di applicazione della L. 383/2000.

L'ulteriore specifico approfondimento, quanto mai attuale, sulla legislazione fiscale, particolarmente complessa e difficilmente riconducibile alle varie tipologie giuridiche del Terzo settore, ci permette di determinare differenze ed analogie tra le varie forme associative assimilabili: onlus, associazioni di fatto, organizzazioni di volontariato etc.

La lente di ingrandimento sulle nozioni di "utilità sociale" e "promozione sociale" ci segnala i grandi temi da sviluppare nel futuro dibattito per coniugare i principi ispiratori del legislatore con gli sviluppi e gli attuali ambiti di intervento.

Le specificità italiane dell'associazionismo sociale ci vengono anche rappresentate in una prospettiva di riconoscimento nell'ordinamento comunitario e di una comparazione con le altre tipologie di paesi UE.

Questo compendio, arricchito dalla raccolta normativa vera e propria, contenuta nel CD allegato al volume, rappresenta pertanto uno strumento di informazione e riflessione che contribuisce ad accrescere la conoscenza del variegato mondo del Terzo settore.

Questa iniziativa affronta con indubbia tempestività un tema di pressante attualità e, citando senza riserve il Libro bianco sul futuro del modello sociale italiano, possiamo dire che rappresenta un primo passo per aprire la "stagione costituente per il Terzo settore dedicata a produrre le soluzioni legislative idonee a promuoverne le straordinarie potenzialità".

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali
Direttore Generale Volontariato, Associazionismo e Formazioni Sociali
Dott.sa Marina Gerini

_Bibliografia

Bibliografia Isfol in materia

- ISFOL, *Un modello di osservatorio per il governo del sistema delle professioni sociali e lo sviluppo dei servizi alla persona*, [a cura di Luca Fabrizi, Paolo Raciti, Cristiana Ranieri]; Roma, 2008 (Studi Isfol; 4/2008).
- ISFOL, *Volontariato e pianificazione sociale di zona: la partecipazione: indagine pilota sul volontariato*, [a cura di Elena Caramelli e Claudia Montedoro]; Roma, 2007 (Temi & strumenti. Studi e ricerche; 29).
- ISFOL, *Nuove tecnologie e promozione sociale*, [a cura di Elena Caramelli e Marco Marucci], Roma, 2007 (Temi & strumenti. Studi e ricerche; 34).
- ISFOL, *Investire nella progettualità delle Associazioni di Promozione Sociale: compendium progetti Legge 383/2000 triennio 2002/2004*, [a cura di Elena Caramelli ed Elisabetta Patrizi], Roma, 2006 (Temi & strumenti. Studi e ricerche; 8).
- ISFOL, *Analisi dei modelli di governance regionale nelle politiche del lavoro e dello sviluppo locale*, Roma, 2005.
- ISFOL, *Appunti sull'impresa sociale*, [a cura di Anna Chiara Giorio, Cristiana Ranieri, Antonello Scialdone] Soveria Mannelli: Rubbettino, (I libri del Fondo sociale europeo; 26).
- ISFOL, *Gli appalti pubblici di servizi e il FSE*, [a cura di Filippo Bersani] Soveria Mannelli: Rubbettino, 2004 (I libri del Fondo sociale europeo; 30).
- ISFOL, *Gli assetti istituzionali ed organizzativi delle province in tema di formazione, lavoro, istruzione e politiche sociali*, Roma, 2004.
- ISFOL, *Investire nella progettualità delle Associazioni di Promozione Sociale: compendium progetti Legge 383/2000 triennio 2002/2004*, [a cura di Elena Caramelli ed Elisabetta Patrizi], Roma, 2006 (Temi & strumenti. Studi e ricerche; 8).
- ISFOL, *Gli assetti istituzionali e organizzativi delle province italiane in tema di formazione, lavoro, istruzione e politiche sociali: rilevazione nelle province delle regioni a statuto ordinario e approfondimento di cinque casi*, [a cura di Claudio Tagliaferro]. Milano, F. Angeli, 2003 (Strumenti e ricerche; 126).
- ISFOL, *Pianificazione, ricerca, partecipazione: un metodo per le politiche sociali*, [a cura di Gianni Pellicciari, Sara Trassari], Milano, F. Angeli, 1992 (Politiche e servizi sociali).

Bibliografia

- AA.VV., *"Promozione sociale e volontariato a confronto"*, in *Collana Elementi*, Cester D. - CSV Padova, Padova, 2004.
- AA.VV., *Volontariato e pianificazione sociale di zona. La partecipazione*, Roma, 2006.
- AA.VV., *Investire nella progettualità delle Associazioni di Promozione Sociale*, Roma, 20006.
- Basile M., *"Le persone giuridiche"*, in AA. VV. *Tratt. di diritto privato*, Iudica C. - Zatti P. (a cura di) Milano, 2003.
- Bianca M., *Diritto civile*, Milano, 1984.
- Bruscuglia, L., *La legge sul volontariato. Analisi e commento giuridico*, Padova, 1994.
- Crespi A., Stella F., Zuccalà G., *Commentario breve al codice penale*, Padova 2006.
- Evers A., Laville J. L., *The Third Sector in Europe*, Cheltenham, Edward Elgar, 2004.
- Fasanelli B., *"La società civile incompresa e i programmi del Legislatore in materia di terzo settore"*, in *Il Fisco*, Marino P. (a cura di), Roma, 1998.
- Fiandaca G., Musco, E., *Diritto penale*, parte generale, Bologna, 2004.
- Fiorentini G., *"Azienda non profit e impresa sociale"*, in *Manuale di economia delle aziende non profit*, Bandini F. (a cura di) Padova 2003.
- Galgano F., *"Delle associazioni non riconosciute e dei comitati"*, artt. 36-42, in AA.VV. *Commentario Scialoja Branca*, Scialoja-Branca (a cura di), Bologna - Roma 1976.
- Galgano F., *"Le associazioni, Le fondazioni, I comitati"*, in *I grandi orientamenti della giurisprudenza. Civ. Comm.* Galgano F. (a cura di), Padova 1996.
- Lepri S. - Martinelli L., *Le cooperative sociali*, Milano, 1997.
- Paci M., *Welfare locale e democrazia partecipativa. La programmazione sociale nei Municipi di Roma*, Bologna, 2008.
- Pavolini E., *Le nuove politiche sociali in Italia*, Bologna, 2003.
- Ponzanelli G., *"Enti senza fini di lucro"*, in AA.VV. (a cura di), *Digesto delle discipline privatistiche, sezione diritto civile*, Torino, 1993.
- Enti non profit in Italia, Associazioni, Fondazioni, Volontariato, Trust, Fondi pensione*, Padova, 1994.
- Rossi - Bruscuglia (a cura di), *"Leggi speciali, disciplina tributaria, riforma del codice civile"*, in *Il volontariato a 10 anni dalla legge quadro*, Milano, 2002.
- Ranci C., De Ambrogio U. e Pasquinelli S., *Identità e servizio: Il volontariato nella crisi del welfare*, Bologna 1991.
- Ranci C., *Oltre il welfare state. Terzo settore, nuove solidarietà e trasformazioni del welfare*, Bologna, 1999.
- Rescigno G.U. *"La riforma da riformare"*, in *"La rivista del Manifesto"*, aprile 2001.
- Rivolta G., *Profili giuridici dell'impresa sociale* in *"Giurisprudenza commerciale"*, Notari M. - Venturozzo M., (a cura di), Padova, 2004.
- Salomon, Sokolowski e List, 2003, *Global Civil Society. An Overview, The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*, Center for Civil Society Studies, Institute for Policy Studies, Baltimore 2003.

- Saraceno C., *Le dinamiche assistenziali in Europa. Sistemi nazionali e locali di contrasto alla povertà*, Bologna, 2004.
- Sciumè P., Zazzeron D., *Onlus*, Milano, 2005.
- Trimeloni M., "Le Cooperative sociali, aspetti particolari del regime tributario", in AA. VV. *Inserito del Corriere Tributario*, Glendi C., (a cura di), Milano, 1993.
- Virginillo M., *La Corte dei Conti e le sue "quasi" nuove sfide*, Edizioni Kappa, 2008.
- Visconti G., *Il Quadro della legislazione italiana sulle organizzazioni non profit*, in *Diritto & Diritti*, Brugoletta F., (a cura di), gennaio 2005.
- Zamagni S., (2008), *Pubblica amministrazione e terzo settore*, prefazione al volume: Dove lo Stato non arriva. *Pubblica amministrazione e terzo settore*, Astrid, http://www.astrid-online.it/rassegna/Rassegna-24/21-12-2007/zamagni_PA-e-Terzo-settore-Astrid-25_11_07.pdf
- Zatti P. "Il diritto alla identità e l'"applicazione diretta" dell'art. 2 Cost., in AAW, *Il diritto alla identità personale*, di Alpa G. e Bessone M., (a cura di) Padova, 1981.