

Dall'impresa sociale alle "imprese sociali". La problematica pluralità di modelli normativi di impresa sociale nella riforma del Terzo settore.

Luca Gori | Scuola Superiore Sant'Anna, Pisa

Paper presentato in occasione del XII Colloquio Scientifico sull'impresa sociale,
25-25 maggio 2018, Dipartimento di Sociologia e Ricerca Sociale, Università degli Studi di Trento

ISBN 978-88-909832-7-6



Iris Network
Istituti
di Ricerca
sull'Impresa
Sociale

SOMMARIO – 1. L’impresa sociale nel quadro della riforma del Terzo settore; 2. L’impresa sociale ed ETS imprenditoriale: una *impresa sociale sui generis*?; 2.1) Le altre attività imprenditoriali degli ETS; 3. L’impresa sociale e la sua forma giuridica. – 3.1) Gli enti del Libro I c.c.; - 3.2) Gli enti religiosi civilmente riconosciuti; - 3.3) Gli enti religiosi; 3.4) La cooperativa sociale – impresa sociale di diritto; 4. Gli ambiti di attività delle imprese sociali; 5.) Una valutazione complessiva: la pluralità di modelli normativi in una prospettiva costituzionale.

1. La domanda di ricerca alla base di questo contributo è: in quali e quante forme giuridiche possono gli ETS svolgere una attività imprenditoriale di interesse generale, nello scenario della riforma? Ed in quali ambiti di attività?

Si è soliti affermare che il rilancio dell’impresa sociale è stato uno degli *obiettivi* principali della riforma del Terzo settore, dopo il sostanziale fallimento del d.lgs. n. 155 del 2006.

Nello scenario della riforma, ha suscitato qualche riflessione la scelta del legislatore di collocare la disciplina dell’impresa sociale al di fuori del Codice del Terzo settore (CTS). Da un lato, tale collocazione è stata criticata poiché, a differenza di quanto annunciato nella legge-delega, essa avrebbe spezzato l’unità del nuovo Codice, lasciando al di fuori di esso una parte rilevante della disciplina (oltre all’impresa sociale, anche la disciplina della cooperazione sociale¹) e provocando altresì difficoltà interpretative e di coordinamento fra le diverse normative. Dall’altro, invece, l’aver collocato autonomamente la disciplina dell’impresa sociale, le avrebbe attribuito un risalto tutto peculiare, indicandola come la *qualifica tipica o principale soluzione*² per gli enti del Terzo settore che svolgono, principalmente o esclusivamente, una attività di impresa di interesse generale. La domanda di ricerca alla base di questo contributo è: in quali forme possono gli ETS svolgere una attività imprenditoriale di interesse generale, nello scenario della riforma.

In questa prospettiva, il Codice del Terzo svolgerebbe la funzione di regolare gli enti del Terzo settore che svolgono una attività di interesse generale attraverso l’azione gratuita, l’erogazione gratuita di beni o servizi o la mutualità (la c.d. attività erogativa), mentre al d.lgs. n. 112 del 2017 è assegnata quella di governare l’imprenditorialità del Terzo settore. Ciò è solo tendenzialmente vero, come si vedrà.

È opportuno tenere presente che, nel disegno complessivo del legislatore, non solo la qualifica di ETS è facoltativa, ma che, al suo interno, nessun ETS è obbligato ad assumere una determinata qualifica tipica (ODV, APS, ecc.), fatta eccezione per gli enti costituiti nelle forme del libro V c.c. che possono assumere solamente la veste di impresa sociale. Associazioni, fondazioni ed altri enti a carattere privato, qualora non optino per uno dei tipi speciali, rifluiscono all’interno della categoria residuale degli *altri* «enti del Terzo settore», soggetta alla sola disciplina generale per tutti gli ETS ed a quella dettata per gli ETS costituiti in forma di associazione o fondazione.

Nella prima versione del disegno di legge presentato dal Governo alla Camera dei deputati si prevedeva, con una formula non cristallina, che fosse oggetto di una revisione la possibilità di assumere facoltativamente la qualifica di impresa sociale (art.4, c.1, lett. b), A.C. 2617³): ciò lasciava intendere che si potesse introdurre una qualche forma di

*□Scuola Superiore Sant’Anna – Pisa.

¹ Sui profili di tecnica normativa e sulla sistematica del Codice del Terzo settore e sui problemi conseguenti, F. PACINI, *Per un Codice del Terzo settore. Appunti di tecnica normativa*, in *Non profit*, 3, 2014, 13 e dello stesso A., *L’impianto del Codice del Terzo settore*, in *Non profit*, 3, 2017, 17 ss.

² Utilizza questa espressione G. SEPIO, *Il nuovo diritto tributario del Terzo settore*, in in A. FICI (a cura di), *La riforma del Terzo settore e dell’impresa sociale*, Napoli, 2017, 176

³ L’art. 4, c.1 prevede che «I decreti legislativi di cui all’articolo 1 procedono al riordino e alla revisione della disciplina in materia di impresa sociale, tenuto conto di quanto previsto dagli articoli 2 e 6 e nel rispetto dei seguenti

obbligatoria assunzione della qualifica da parte di quegli ETS che avessero svolto una attività di impresa in forma prevalente o esclusiva. In dottrina, era stata segnalata la complessità di una soluzione siffatta che avrebbe comportato indubbiamente una notevole chiarezza dal punto di vista sistematico ma, allo stesso tempo, avrebbe potuto recare un possibile *vulnus* alla libertà di associazione, declinata come libertà di scelta da parte degli associati o dei fondatori della forma organizzativa, della qualifica da assumere e dell'attività da svolgere⁴.

La legge delega n. 106 del 2016 ha abbandonato questa impostazione, confermando la piena facoltatività della qualifica di impresa sociale. Ciò significa che, giuridicamente, l'impresa sociale diviene – in astratto – una delle possibili forme tramite le quali l'ETS può svolgere una attività imprenditoriale: possono infatti darsi casi di ETS che optano per rimanere tali e, al contempo, svolgere, in via esclusiva o principale, una attività di impresa. L'ipotesi è contemplata, *ex professo*, dall'art. 11 CTS che introduce – secondo autorevole dottrina – una nozione *ad hoc* di imprenditore commerciale del Terzo settore, diversa da quella prevista dal decreto legislativo sull'impresa sociale e da quella generale del codice civile⁵.

Tuttavia, l'architettura della riforma si fonda, a giudizio di chi scrive, su di un sistema fortemente *binario*, nel quale gli ETS, pur avendo ricevuto per la prima volta una definizione unificante (art. 4 CTS⁶), sono suddivisi in due grandi *genus*: gli ETS non imprenditoriali (o erogativi) e gli ETS imprenditoriali. Per quest'ultimi, la veste giuridica più coerente e ritenuta preferibile dal legislatore è quella dell'impresa sociale (o della cooperativa sociale).

La norma che funge da *nodo di smistamento* è l'art. 79 CTS (e, correlativamente, il regime fiscale dell'impresa sociale), che rappresenta l'architrave del sistema fiscale della riforma. Infatti, l'art. 79 CTS “induce”, attraverso un sistema di vantaggi e svantaggi fiscali (ancorché di non immediatissima comprensione), all'assunzione della qualifica di impresa sociale allorché l'ETS svolga una attività imprenditoriale prevalente o esclusiva dotata dei requisiti della economicità nel senso precisato dalla giurisprudenza⁷.

Nell'art. 79 CTS sopravvive la distinzione fra enti commerciali ed enti non commerciali⁸: considerando, con qualche approssimazione, la coincidenza fra ETS commerciali (art. 79, c.5 CTS) ed ETS imprenditoriali (art. 11 CTS), a questi ultimi è applicabile - in linea generale – lo stesso trattamento fiscale previsto dal TUIR per gli enti commerciali. Al contrario, alle imprese sociali costituite ai sensi del d.lgs. n. 112 del 2017, si applica un più favorevole regime fiscale stabilito dal d.lgs. n. 112 del 2017

principi e criteri direttivi: (...) *b*) revisione dell'attuale disciplina dell'attribuzione facoltativa della qualifica di impresa sociale e sua attribuzione di diritto alle cooperative sociali e ai loro consorzi».

⁴ Si evidenziava questo possibile profilo nel testo presentato dal Laboratorio WISS – Scuola Superiore Sant'Anna nel corso dell'audizione alla Camera dei deputati a proposito dell'A.C. 2617, a proposito dell'A.C. 2617 (*Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale*).

⁵ Sul punto, G. PONZANELLI – V. MONTANI, *Dal “groviglio di leggi speciali” al Codice del Terzo settore*, in A. FICI (a cura di), *La riforma del Terzo settore*, cit., 46-47.

⁶ Sulla definizione di “ente del Terzo settore” si rinvia alle osservazioni di P. CONSORTI, *La nuova definizione giuridica di Terzo settore*, in *Non profit*, 3, 2017, 29 ss.; E. ROSSI, *Che cos'è il Terzo settore? (Prime riflessioni sulla definizione legislativa introdotta dal decreto legislativo n. 11 del 2017)*, in *Paradoxa forum*, 13 novembre 2017 e dello stesso A., *Il Codice del Terzo settore: una bella occasione, in parte sprecata*, in *Nuova proposta*, 9-10, 2017, 5; A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del Terzo settore. Profili civilistici e tributari*, Torino, 2017, 19 ss.

⁷ In giurisprudenza, *ex multis*, si veda Cass. 2 dicembre 2004, n. 22644; Cass. 3 novembre 2003, n. 16435. In dottrina, si può rinviare, fra i molti contributi sul tema, a A. CETRA, *L'impresa collettiva non societaria*, Torino, 2003.

⁸ Per un inquadramento della complessiva disciplina fiscale, si può rinviare a A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del Terzo settore. Profili civilistici e tributari*, cit., 219 ss.; G. SEPIO, *Il nuovo diritto tributario del Terzo settore*, cit., 155 ss.; G. GIRELLI, *Il regime fiscale del Terzo settore*, in M. GORGONI, *Il Codice del Terzo settore*, Pisa, 2018, 393 ss. Critico, già prima della riforma, sulla applicazione della distinzione fra gli enti commerciali e gli enti non commerciali nell'ambito del Terzo settore, A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, Giuffrè, 2014, 235 ss.

(art. 18)⁹. Si può quindi affermare che, pur in assenza di un obbligo giuridico espresso, l'assetto complessivo della riforma crea un *ambiente normativo* che rende più vantaggiosa la qualifica di impresa sociale nel caso di svolgimento di una attività imprenditoriale di interesse generale in via esclusiva o principale.

La riforma lascia, almeno formalmente, una assai ampia di libertà di collocazione degli ETS e consente una apprezzabile mobilità fra i diversi territori del Terzo settore. Sostanzialmente, invece, impone di compiere alcune scelte fondamentali che originano dalla decifrazione attenta dei caratteri propri dell'ente, che deve poi trovare una veste giuridica coerente: diversamente, l'ente rischia di subire trattamenti giuridici penalizzanti.

Essere *impresa sociale* non è un dato di natura, né esistono indici normativi univoci in presenza dei quali, automaticamente, si assume *ope legis* la qualifica di impresa sociale. L'art. 1 del d.lgs. n. 112 del 2017 detta una definizione che, pur nella sua chiarezza, necessita che sia compiuto un "riconoscimento" o una "opzione" da parte dell'ETS della propria natura (prevalentemente o esclusivamente) imprenditoriale, non essendovi una autorità esterna che possa *ex ante* attribuire la qualifica o certificare la presenza dei requisiti essenziali contenuti nella definizione legale¹⁰. Non sono rari i casi in cui la natura imprenditoriale di un ente è stata dichiarata, *ex post*, dal giudice, investito di una controversia (di solito legata ad una crisi dell'impresa), a seguito di un accertamento di fatto concernente i reali caratteri di economicità dell'attività svolta da un ente non costituito nelle forme societarie tipiche¹¹. Cosicché un ETS può sovente trovarsi in una sorta di zona intermedia fra la forma giuridica non imprenditoriale e la sostanza imprenditoriale dell'attività, anche inconsapevolmente o involontariamente, per un semplice succedersi degli eventi, con alcune conseguenze di rilievo sul piano giuridico e fiscale.

Scopo di questo contributo è di studiare la molteplicità delle forme in cui gli ETS possono svolgere una attività imprenditoriale di interesse generale, esclusiva o prevalente lungo tre linee direttrici:

- a) la prima riguarda il rapporto fra impresa sociale (d.lgs. n. 112 del 2017) ed ETS imprenditoriale (così come disciplina dal Codice del terzo settore);
- b) secondariamente, il rapporto fra la qualifica dell'impresa sociale e gli enti costituite nelle forme giuridiche disciplinate dal Libro I c.c., dal Libro V c.c. o che sono enti ecclesiastici o che, infine, siano cooperative sociali;
- c) infine, il rapporto fra le diverse attività di interesse generale che possono essere svolte dagli ETS (art. 5 CTS), dalle imprese sociali (art. 2, d.lgs. n. 112 del 2017) e dalle cooperative sociali (legge n. 381 del 1991).

Per ciascuna di queste direttrici si individueranno i nodi giuridici da sciogliere e, soprattutto, si proverà a formulare una valutazione di ragionevolezza, in una prospettiva costituzionalistica.

2. La prima direttrice che si è individuata è costituita dal problematico rapporto – cui si è già cennato – fra impresa sociale ed ETS imprenditoriale. L'art. 11

⁹ Sul regime fiscale dell'impresa sociale, dopo la riforma, quale elemento essenziale «per comprendere a pieno il disegno della riforma sotto il profilo tributario» G. SEPIO, *Il nuovo diritto tributario del Terzo settore*, cit., 173 ss.

¹⁰ a tal proposito, potrebbe essere interessante aprire una riflessione sui contenuti della possibile verifica della permanenza dei requisiti di iscrizione al RUNTS da parte di soggetti privi di tale carattere

¹¹ Salvo i casi in cui la forma di impresa sociale è prescelta *ab initio*, inoltre, può accadere che un ETS sia protagonista di una trasformazione progressiva nel tempo del modo e del fine coi quali svolge la propria attività di interesse generale divenendo, di fatto, un ETS imprenditoriale, a partire da una situazione diversa (ad es., una ODV o APS). Il momento nel quale avviene tale passaggio non è, né dal punto di vista giuridico né, tantomeno, da quello esistenziale (per così dire) puntiforme, bensì arriva al compimento di un lungo processo (che, peraltro, potrebbe non essere irreversibile). Sul punto, sono interessanti i rilievi di V. M. MARCELLI, *L'ente del terzo settore e l'esercizio di attività di impresa*, in A. FICI (a cura di), *La riforma del Terzo settore*, cit., 134-137, a proposito dell'attività di ODV e APS.

CTS dispone che «gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese». All'art. 14, c.4 CTS il legislatore prevede che «gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'articolo 2214 del codice civile». Si tratta, all'evidenza, di un ETS che *non* è una impresa sociale, la quale è invece tenuta alla sola iscrizione nel registro delle imprese, con effetti che anche ai fini del registro unico e che è soggetta alla disciplina del d.lgs. n. 112 del 2017.

Provando a ricostruire una definizione di ETS imprenditoriale, a partire da quella generalissima di ETS dall'art. 4 CTS, si perviene alla possibile conclusione che esso sia un ente privato, diverso dalle società commerciali (quindi riconducibile al Libro I c.c.), costituito per il perseguimento, senza scopo di lucro in senso soggettivo, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di produzione o scambio di beni o servizi, iscritto nel registro unico nazionale del Terzo settore e, contestualmente, nel registro delle imprese. Esso è pienamente soggetto, quanto alla propria costituzione e organizzazione, alla disciplina generale del Titolo IV – *Delle associazioni e delle fondazioni del Terzo settore* e, in quanto compatibile, alla disciplina del codice civile (e, in particolare, le norme che disciplinano l'attività di impresa).

Tale definizione richiama quella dell'art. 1 del d.lgs. n. 112 del 2017, eppure se ne distanzia significativamente per diversi aspetti. Rispetto all'impresa sociale, l'ETS imprenditoriale, infatti, si distingue quanto agli aspetti costitutivi, organizzativi e funzionali:

i) l'ETS imprenditoriale non può essere costituito in una delle forme societarie del libro V c.c. (escludendolo l'art. 4 CTS);

ii) l'ETS imprenditoriale non ha obbligo di qualificarsi come tale (imprenditoriale, appunto) nella denominazione (a differenza dell'impresa sociale); l'unica forma di pubblicità prevista è legata al profilo fiscale ed è (problematicamente) prevista dall'art. 83, c.3 CTS, che richiede che sia dichiarata nel RUNTS la natura commerciale o non commerciale dell'ente¹²;

iii) l'ambito delle attività di interesse generale è più ampio, dovendosi applicare l'art. 5 CTS (e, conseguentemente, l'art. 6 CTS per le attività secondarie e diverse) e non l'art. 2 del d.lgs. n. 112 del 2017, il quale però contiene la possibilità di estensione dell'ambito di attività nel caso in cui siano occupati lavoratori elencati all'art. 2, c.4 d.lgs. n. 112 del 2017 (possibilità che non si applica all'ETS imprenditoriale);

iv) non si applica il limite dimensionale dei ricavi di cui all'art.1, c.3, per l'assunzione della qualifica di "impresa sociale", bensì il rapporto definito dall'art. 6 CTS fra attività di interesse generale e attività secondarie;

v) non trovano applicazione le norme che disciplinano gli assetti di *governance* delle imprese sociali e, in particolare, le modalità di partecipazione dei lavoratori e degli utenti (art. 11, d.lgs. n. 112 del 2017); i vincoli alla *governance* sono quelli dettati, in via generale, per tutte le associazioni e fondazioni, orientati

¹² L'art. 83, c.3 CTS prevede che le disposizioni che prevedono agevolazioni fiscali per le liberalità si possano applicare «a condizione che l'ente dichiari la propria natura non commerciale ai sensi dell'articolo 79, comma 5, al momento dell'iscrizione nel Registro unico di cui all'articolo 45. La perdita della natura non commerciale va comunicata dal rappresentante legale dell'ente all'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore della Regione o della Provincia autonoma in cui l'ente ha la sede legale, entro trenta giorni dalla chiusura del periodo d'imposta nel quale si è verificata. In caso di mancato tempestivo invio di detta comunicazione, il legale rappresentante dell'ente è punito con la sanzione amministrativa da 500 euro a 5.000 euro». Il termine così individuato è assai breve e perentorio!

funzionalmente a consentire una partecipazione effettiva degli associati e l'efficace svolgimento di una attività di controllo;

vi) trova applicazione la disciplina generale del bilancio sociale dell'art. 14 CTS, e non quella più intensiva dell'art. 9, c.2 d.lgs. n. 112 del 2017 che estende a tutte le imprese sociali, indipendentemente dal volume dei ricavi, l'obbligo di adottare il bilancio sociale e pubblicarlo sul sito internet;

vii) non trova applicazione il limite di cui all'art. 13, c.2 d.lgs. n. 112 del 2017 in tema di rapporto fra attività di volontariato e lavoratori, dovendosi applicare la clausola generale degli artt. 17 ss. in tema di attività di volontariato;

viii) non trova applicazione la disciplina speciale dettata per le trasformazioni, fusioni, scissioni e cessioni d'azienda, dettata dall'art. 12 d.lgs. n. 112 del 2017.

In generale, quindi, pur se l'attività coincide dal punto di vista oggettivo – attività di interesse generale svolta in via principale o esclusiva, senza fine di lucro, nelle forme di produzione o scambio di beni e servizio, lo statuto giuridico è assai differente. Il punto di massima distinzione, tuttavia, lo si registra nel trattamento di tipo fiscale.

Mentre per gli ETS – come si è già notato – permane la distinzione fra il piano civilistico (ETS imprenditoriale o meno) e quella tributaria (ETS commerciale o non commerciale), per l'impresa sociale così non è. L'art. 79 CTS esclude espressamente le imprese sociali dall'ambito di applicazione della disciplina fiscale sulle imposte dirette: essa è contenuta integralmente nel d.lgs. n.112 del 2017, mentre per le imposte indirette si deve fare riferimento a quanto previsto del Codice, valutando, caso per caso, l'applicabilità alle imprese sociali.

Limitandoci alla prospettiva delle imposte dirette, l'art. 18 del d.lgs. n. 112 del 2017 stabilisce per gli enti che assumono la qualifica di impresa sociale che gli utili e gli avanzi di gestione non costituiscono reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, a condizione che vengano destinati ad apposita riserva indivisibile, in sospensione d'imposta in sede di approvazione del bilancio dell'esercizio in cui sono stati conseguiti, e risultino effettivamente destinati, entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in cui sono stati conseguiti, allo svolgimento dell'attività di impresa di interesse generale stabilita dallo statuto o ad incremento del patrimonio. La destinazione degli utili deve risultare dalle scritture contabili dell'impresa sociale.

Per il Codice del Terzo settore, invece, la distinzione fra enti commerciali ed enti non commerciali rimane, al contrario, il criterio ordinante degli ETS. Cosicché, presumibilmente, l'ETS imprenditoriale risulterà un ETS commerciale ai sensi dell'art. 79 CTS, poiché naturalmente programmato ad assicurare (quantomeno) la copertura del costo dei fattori produttivi sul medio-lungo periodo¹³. Le conseguenze fiscali sono assai rilevanti: in generale, tutte le fonti reddituali sono attratte nella categoria del reddito di impresa ed è esclusa l'applicazione di tutte le norme di favore stabilite per gli ETS non commerciali, che “premiano” l'attività di interesse generale svolta¹⁴, e limitatamente al

¹³ La coincidenza fra le due categorie non è assicurata, in astratto, poiché esse rispondono a logiche assai diverse: da un lato, quella civilistica valorizza l'elemento della produzione e scambio di beni e servizi con il requisito della *economicità*, inteso come «metodo di gestione idoneo a garantire quantomeno il pareggio, cioè l'equilibrio tra costi e ricavi, in modo da assicurare l'autosufficienza dell'attività produttiva e, quindi, la sua capacità di durare nel tempo» (così G. MARASÀ, *I contratti associativi a dodici anni dalla riforma del diritto societario*, Torino, 2015, 179); dall'altro, quella tributaria ora dettata dall'art. 79 CTS, mette in evidenza – con numerose eccezioni – il rapporto fra ricavi e costi effettivi, stabilendo che «le attività di interesse generale (...) si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento».

¹⁴ In particolare, non trova applicazione l'art. 79, c.4, lett. a) CTS che prevede che non concorrano alla formazione del reddito dell'ETS «i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione»: infatti, il presupposto applicativo è che l'ente sia qualificato come ETS non commerciale; non trova applicazione l'art. 79, c.4, lett. b) CTS che prevede che non concorrano alla formazione del reddito dell'ETS i

caso delle fondazioni del Terzo settore–imprese sociali, è esclusa l'applicazione della misura di sostegno del credito di imposta previsto per gli atti di dotazione ed i contributi di qualsiasi natura imprese sociali (art. 18, c.5)¹⁵.

Dunque, mentre la nuova disciplina del d.lgs. n. 112 del 2017 collega all'assunzione della qualifica di impresa sociale un regime fiscale unitario, collegato al profilo *soggettivo* dell'ente che persegue finalità di utilità sociale, esprimendo così il peculiare *valore sociale* dell'attività imprenditoriale svolta, per l'ETS civilisticamente imprenditoriale e fiscalmente commerciale, si ricade nella griglia binaria stabilita dall'art. 79 CTS, imperniata sulla considerazione del profilo *oggettivo* dell'attività (rapporti fra ricavi e costi effettivi).

Occorre interrogarsi, in una prospettiva costituzionale, sulla ragionevolezza del sistema risultante.

Si è anticipato, in apertura, che l'impostazione seguita dal legislatore intende spingere, attraverso la leva fiscale, gli ETS imprenditoriali ad assumere la qualifica di impresa sociale, rendendola fiscalmente più conveniente. Tuttavia, tale disegno politico poteva essere perseguito in forme più efficace e coerenti, senza creare questo problematico *dualismo* che frammenta il campo dell'imprenditorialità sociale ed espone gli ETS non commerciali al rischio di vedersi riqualificati, magari solo per circostanze impreviste, come ETS commerciali. Ad es., si sarebbe potuto prevedere che, all'assunzione della qualifica di ETS commerciale per un certo periodo di tempo, corrispondesse l'obbligo di adeguamento dell'atto costitutivo e degli statuti a quanto previsto dal d.lgs. n.112 del 2017, conseguendo quindi l'obiettivo di "unificare" progressivamente l'intero settore dell'impresa sociale sotto un'unica disciplina, contraddistinta da elevati livelli di trasparenza e di rendicontazione, dalla c.d. *multistakeholder governance*, dall'incentivazione all'apertura al mercato.

Nella prospettiva costituzionale, appare difficile comprendere questo assetto legislativo, che non rispecchia neppure quanto richiesto dalla legge-delega n. 106 del 2016 (art. 6, c.1, lett. *i*). Il distinto regime civilistico e fiscale cui sono sottoposti due enti privati, per i quali è prevista l'assenza di uno scopo di lucro in senso soggettivo (insuperabile, trattandosi di enti del Libro I c.c.), che svolgono ambedue attività di interesse generale e perseguono le medesime finalità potrebbe risultare in contrasto con gli artt. 3, 41 e 118 Cost. Infatti, sotto il profilo della ragionevolezza della distinzione realizzata fra imprese sociali e ETS imprenditoriali, analoghe attività, qualificate dal legislatore come di interesse generale, sono trattate ed incentivate assai diversamente, senza una *ratio* giustificatrice adeguata che non sia quella di ricondurre tutte le forme di imprenditoria sociale nell'ambito applicativo del d.lgs. n. 112 del 2017, senza al contempo obbligarle espressamente. Per tale scopo, lo strumento normativo da utilizzare pare essere - come si è visto - un altro.

Ma anche sotto il profilo della compatibilità con il diritto dell'Unione europea, tale regime potrebbe presentare dei profili di debolezza, davanti all'invocazione dell'ETS imprenditoriale di vedersi trattato analogamente a quanto previsto per

contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche (...) per lo svolgimento - pare di dover così interpretare - di attività di interesse generale: anche in questo caso, il presupposto applicativo è che l'ente sia qualificato come ETS non commerciale; non trova applicazione l'art. 80 CTS, che stabilisce la possibilità di applicare un regime forfettario per le attività commerciali degli ETS non commerciali; non trovano applicazione alcune norme agevolative in tema di imposte indirette e tributi locali, previste dall'art. 82, c.6 (in particolare, con riferimento a IMU e TASI) e c.7 CTS; non trova applicazione - in via generale - la disciplina delle detrazioni e delle deduzioni delle erogazioni liberali effettuate a favore di ETS, stabilite a favore degli ETS non commerciali. Tuttavia, l'art. 83, c.8 CTS precisa che qualora le liberalità siano destinate ad un ETS commerciale, le detrazioni e le deduzioni operano a condizione che esse siano utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale; non trova applicazione il regime di favore per le scritture contabili di cui all'art. 87 CTS.

¹⁵ Su questo aspetto, cfr. *infra*.

l'impresa sociale. Infatti, se il principio cardine della giurisprudenza della Corte di giustizia in tema di aiuti di stato è che si è in presenza del requisito della *selettività* allorché la differenziazione della disciplina tributaria operata fra due operatori «che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal sistema tributario di tale Stato membro, in una situazione fattuale e giuridica analoga¹⁶», ebbene tale esito potrebbe verificarsi proprio in questo caso, posto che la dimensione oggettiva e l'intensità degli oneri che avvengono le due fattispecie, sono sostanzialmente equiparabili.

3. L'impresa sociale rimane, almeno apparentemente, nel d.lgs. n. 112 del 2017 – come già previsto nel d.lgs. n. 155 del 2006 – una *qualifica* che può essere assunta da tutti gli enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione e fondazione, nonché in una delle forme del Libro V c.c.¹⁷ Anche gli enti religiosi civilmente riconosciuti (così definiti dal legislatore, con una espressione impropria che non ha corrispondenti normativi: il legislatore avrebbe dovuto dire «enti ecclesiastici civilmente riconosciuti»), possono assumere, a determinate condizioni, la qualifica di impresa sociale (art. 3, c.3 d.lgs. n. 112 del 2017). Le cooperative sociali ed i loro consorzi sono qualificati come «imprese sociali di diritto».

Esistono, quindi, almeno quattro “famiglie” di imprese sociali, se si assume come criterio discretivo la forma giuridica: a) la prima, le imprese sociali costituite nella forma di associazione o fondazione; b) le imprese sociali che sono parte dell'attività dell'ente religioso civilmente riconosciuto; c) le imprese sociali costituite in forma societaria; d) le imprese sociali di diritto – cooperative sociali.

Anticipando in questa sede una parte delle conclusioni, è sì vero che l'impresa sociale rappresenta una qualifica unificante (sancita dall'art. 1 del d.lgs. n. 112 del 2017), ma, sotto tale scorza, essa entra profondamente in relazione con la forma giuridica assunta dall'ente che la assume. La qualifica, allora, si frammenta in una pluralità di qualifiche riferite alle diverse “forme giuridiche” e, quindi, in una pluralità “imprese sociali”, ciascuna delle quali con uno *statuto speciale*, la cui ricostruzione talora è un esercizio di notevole complessità (frustrando l'intendimento della legge delega di realizzare una forte semplificazione del quadro normativo: si veda, *infra*, il caso del rapporto fra impresa sociale e cooperativa sociale).

Tale caleidoscopio di imprese sociali – di cui, forse, non si è avvertita la complessità nella vigenza del d.lgs. n. 155 del 2006, stante la limitatissima diffusione della qualifica – la cui disciplina è determinata dalla forma giuridica assunta, tutt'altro che *neutra*, pone alcune serie questioni di costituzionalità: poiché, ancora una volta, se l'attività è analoga sotto il profilo oggettivo, si tratta, di volta in volta, di giustificare ragionevolmente, nella prospettiva degli (almeno!) artt. 3, 41 e 118 Cost. il differente statuto che si è previsto in relazione alla forma giuridica assunta. Ciò, come si vedrà, non appare essere avvenuto, con alcuni esiti davvero problematici.

3.1) Le imprese sociali costituite in forma di associazione o fondazione si pongono a cavaliere fra il Codice del Terzo settore e il d.lgs. n. 112 del 2017. Infatti, ai sensi dell'art. 1, c.5 – che è norma che regola il concorso fra le diverse fonti legislative – alle imprese sociali si applicano, *in quanto compatibili*, le norme del Codice e, «in mancanza o per gli aspetti non disciplinati» le norme del codice civile riferite alla forma giuridica con la quale l'impresa sociale è costituita. Ne risulta, quindi, un rapporto di specialità del d.lgs. n. 112 del 2017 rispetto alla più generale disciplina degli ETS

¹⁶ Così, Corte di Giustizia CE, sez. I, sentenza 8 settembre 2011.

¹⁷ Sul punto, si rinvia ai lavori di A. FICI, *La nuova disciplina dell'impresa sociale: una prima lettura sistematica*, in *Impresa sociale*, 9, 2017, 8 ss.; per la disciplina precedente dettata dal d.lgs. n. 155 del 2006, dello stesso A., si veda la voce *Impresa sociale*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, Aggiornamenti, 3, II, Torino, 2007, 663 ss.

costituiti in forma di associazione o fondazione. La disciplina del codice civile rimane sullo sfondo, solo per la scelta del *tipo giuridico* dell'impresa sociale: gran parte della disciplina è assorbita dal Codice e dal d.lgs. n. 112 del 2017.

Lo statuto delle associazioni e delle fondazioni imprese sociali è imperniato sul divieto assoluto di distribuzione degli utili e degli avanzi di gestione, che sono destinati in via esclusiva allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio (art. 3).

Se in tema di costituzione dell'impresa sociale, l'art. 5 stabilisce alcuni requisiti *aggiuntivi* rispetto a quelli previsti dalla normativa applicabile (art. 5, c.1), il punto "nevralgico" del concorso fra la fonte speciale (d.lgs. n. 112 del 2017) ed il Codice del Terzo settore è costituito dalle scelte in tema di *governance*, per quanto concerne l'ammissione o l'esclusione di associati, l'assunzione delle cariche sociali, la composizione degli organi. Infatti, a tale scopo, il legislatore stabilisce un generale principio di compatibilità con la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita che, seppur contenuto all'art. 8, assume una valenza più generale.

Per le associazioni, il legislatore chiede che si compia un bilanciamento fra l'esigenza che l'ammissione e esclusione di associati avvenga in base al principio di *non discriminazione*, da un lato, e l'esigenza di preservare la peculiarità della compagine associativa (art. 8, c.1). Nella prospettiva dell'art. 18 Cost., quindi, il legislatore salvaguarda la possibilità per l'associazione di stabilire requisiti di ammissione negli atti costitutivi e negli statuti, non configurando una ipotesi di obbligo di ammissione, di dubbia compatibilità con il quadro costituzionale: ciononostante, i requisiti di ammissione dovranno essere "illuminati" da una prospettiva costituzionale, soprattutto tenendo conto delle finalità perseguite e delle attività svolte. A differenza di quanto previsto per la generalità delle associazioni (art. 23, c.3 CTS), lo statuto deve disciplinare obbligatoriamente «la facoltà per l'istante di investire l'assemblea degli associati o dei soci, o un altro organo eletto dalla medesima, in relazione ai provvedimenti di diniego di ammissione o di esclusione di soci o associati» (art. 8, c.2 d.lgs. n. 112 del 2017).

Per le fondazioni, ovviamente, il riferimento alla compagine associativa è subordinato alla previsione (facoltativa) dell'esistenza di un organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato (art. 24 CTS): tuttavia, in tali casi, esso potrebbe non essere configurato con i caratteri e le competenze di una assemblea degli associati e, dunque, il margine di autonomia riconosciuto è assai più ampio rispetto alle associazioni.

Per quanto concerne l'assunzione delle cariche sociali, l'art. 7, c.1 del d.lgs. n. 112 del 2017 stabilisce che «l'atto costitutivo o lo statuto possono riservare a soggetti esterni all'impresa sociale la nomina di componenti degli organi sociali. In ogni caso, la nomina della maggioranza dei componenti dell'organo di amministrazione è riservata all'assemblea degli associati o dei soci dell'impresa sociale». La disposizione replica quanto previsto dall'art. 26, c. 5 CTS per la generalità delle associazioni del Terzo settore; tuttavia, qualche difficoltà applicativa sussiste per le fondazioni, per le quali potrebbe non essere stata costituita una assemblea degli associati: soccorre – ad avviso di chi scrive – il già rammentato principio generale della compatibilità con la forma giuridica prescelta e, dunque, tale disposizione potrebbe non trovare applicazione.

Alcune limitazioni all'autonomia statutaria sono tuttavia poste dal legislatore in forma perentoria. Se, in generale, l'atto costitutivo deve prevedere specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza per coloro che assumono cariche sociali, è escluso che rappresentanti di società unipersonali, enti con scopo di lucro e pubbliche amministrazioni possano assumere la presidenza dell'associazione o della fondazione –

impresa sociale (da intendersi, probabilmente, come legale rappresentanza ai sensi dell'art. 26, c.6 CTS).

Rispetto alla generalità delle associazioni e delle fondazioni del Terzo settore, sotto il profilo della *governance*, le imprese sociali sono tenute ad assicurare il coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle attività (art. 11). In questo caso, l'autonomia organizzativa e funzionale di tali enti sarà "indirizzata" da un atto amministrativo (D.M.)¹⁸ che individuerà, in forme proporzionate alla dimensione ed al tipo di attività, al tipo di contrattazione collettiva applicata ed alle categorie di soggetti da coinvolgere, «meccanismi di consultazione e di partecipazione». Tali meccanismi, di cui deve essere data evidenza nel bilancio sociale, sono tali da porre «lavoratori, utenti e altri soggetti direttamente interessati alle attività» in grado di esercitare una «*influenza* sulle decisioni dell'impresa sociale, con particolare riferimento alle questioni che incidano direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni o dei servizi» (ma non solo, ben potrebbe l'area dell'*influenza* essere estesa oltre).

Il richiamo ai principi di strumentalità e proporzionalità nella definizione dei meccanismi di consultazione e partecipazione è, nella prospettiva costituzionale che qui si è assunta, essenziale: poiché si tratta di oneri che limitano la libertà di associazione e l'autonomia privata, essi debbono trovare un ragionevole fondamento in valori costituzionali di pari rango, risultando diversamente affetti da profili di illegittimità¹⁹.

Il d.lgs. n. 112 del 2017, poi, "tipizza" almeno due forme di esercizio di *influenza*, che si traducono in precisi vincoli legislativi all'autonomia statutaria degli enti.

Il primo vincolo è l'obbligo di stabilire i casi e le modalità della partecipazione dei lavoratori e degli utenti, anche tramite loro rappresentanti, all'assemblea degli associati (art. 11, c.4). In aggiunta ai membri previsti dall'art. 24, c.1 CTS (gli associati), quindi, anche costoro possono partecipare all'assemblea sebbene la loro posizione possa (e, forse, debba) essere graduata sia in relazione al *quando* (quali aspetti della vita dell'impresa sociale esigono o raccomandano la loro partecipazione) sia al *quomodo* (voto consultivo o deliberativo, magari dando corpo alla previsione delle c.d. assemblee separate di cui all'art. 24, c.5 CTS per gli enti di maggiori dimensione). D'altra parte, tale distinzione affonda le proprie radici dentro la protezione costituzionale del vincolo associativo, escludendo che la volontà degli organi possa formarsi e, quindi, vincolare tutti gli associati col concorso esclusivo o determinante di soggetti che, rispetto a tale vincolo, sono estranei, sebbene portatori di un interesse specifico²⁰.

Il secondo vincolo scatta nel caso in cui l'ente superi due dei tre limiti dimensionali stabiliti dall'art. 2435-bis c.c., ridotti della metà²¹. In tal caso, è il legislatore che detta dei "livelli minimi" di influenza, prescrivendo obbligatoriamente «la nomina, da parte dei lavoratori ed eventualmente degli utenti di almeno un componente sia dell'organo di amministrazione che dell'organo di controllo» (quasi presupponendo, per quest'ultimo, una composizione collegiale).

¹⁸ Sul rapporto fra l'esercizio del potere amministrativo e le limitazioni dell'autonomia privata, sia consentito rinviare alle riflessioni sul sistema delle fonti del diritto del Terzo settore che si sono svolte in L. GORI, *Il sistema delle fonti nel diritto del Terzo settore*, in *Osservatorio sulle fonti*, 1, 2018.

¹⁹ Come ricorda E. ROSSI, *I criteri di identificazione delle Onlus*, in L. BRUSCUGLIA-E. ROSSI (a cura di), *Terzo settore e nuove categorie giuridiche: le organizzazioni non lucrative di utilità sociale*, Milano, 2000, 69, «i limiti a libertà costituzionali (...) possono giustificarsi in ragione di interessi costituzionalmente meritevoli di tutela, ma soprattutto – in forza del criterio di ragionevolezza – devono porsi in relazioni a questi in termini di necessità e di congruità rispetto allo scopo». Cfr., anche, F. RIGANO, *La libertà assistita*, Padova, 1995, 310.

²⁰ Sia consentito rinviare sul tema della protezione della autonomia associativa e della formazione della volontà degli organi dell'associazione con la partecipazione di soggetti esterni, sebbene "qualificati", alle riflessioni svolte in L. GORI, *Le elezioni primarie nell'ordinamento costituzionale*, Napoli, 2018, 287 ss.

²¹ I tre limiti individuati dall'art. 2435-bis c.c. sono «1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità».

L'autonomia statutaria delle associazioni e delle fondazioni del Terzo settore – imprese sociali risulta così differenziata, in ragione delle dimensioni, e, in ogni caso, trasformata, rispetto alla prospettiva disegnata dal Codice del Terzo settore che configura una centralità dei soli “associati” negli organi assembleari ed in quelli di amministrazione: infatti, si innestano nella *governance* una serie di “nuovi” soggetti, portatori di interessi (almeno in astratto) diversi, che devono contemperarsi, in un quadro di indirizzi stabiliti con il decreto ministeriale preannunciato dall'art. 11 del d.lgs. n. 112 del 2017. Ciò pone alcuni quesiti interessanti, per le fondazioni, del rispetto delle volontà del fondatore e delle necessarie trasformazioni che potrebbero essere richieste dal d.lgs. n. 112 del 2017²².

Unica differenza fra le associazioni-imprese sociali e le fondazioni-imprese sociali è il diverso regime incentivante stabilito dall'art. 18, c.5 del d.lgs. n. 112 del 2017. Infatti, il legislatore ha stabilito, per una esigenza di non discriminazione fra le imprese sociali in base alle diverse forme giuridiche assunte²³, che il credito di imposta previsto a favore di persone fisiche e giuridiche che investano nel capitale sociale di una o più imprese sociali, si applichi «anche agli atti di dotazione e ai contributi di qualsiasi natura» (da intendersi, probabilmente, quali atti di liberalità), posti in essere successivamente alla data di entrata in vigore del decreto in favore di fondazioni (ma non di associazioni) che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale successivamente alla medesima data e siano costituite da non più di trentasei mesi dalla stessa data (previsione, quest'ultima, sulla cui ragionevolezza in termini costituzionali occorrerebbe interrogarsi²⁴). Nella *Relazione illustrativa* al d.lgs. n. 112 del 2017 si precisa che tale «misura non si applica invece alle imprese sociali costituite in forma di associazione, dal momento che queste ultime hanno con maggiore facilità (stante la base personale che, al pari delle società, le contraddistingue) la possibilità di acquisire per trasformazione la forma societaria qualora intendano avvalersi di capitale di rischio, ed usufruire delle agevolazioni di cui al presente decreto».

Una siffatta previsione, tuttavia, rischia di costituire una discriminazione irragionevole poiché stabilisce un onere di trasformazione in una forma giuridica societaria diversa, al fine di poter usufruire di una misura di favore, già estesa a tutte le altre forme giuridiche che possono accedere al regime dell'impresa sociale, nonostante l'associazione condivida con la fondazione l'assoluta indivisibilità degli utili ed avanzati di gestione e l'obbligo di devoluzione integrale del patrimonio in caso di scioglimento (art. 12, c.5 d.lgs. n. 112 del 2017) e sia soggetta a tutti i vincoli ed oneri (inclusi quelli pubblicitari) stabiliti per le forme societarie.

3.2) Gli enti religiosi civilmente riconosciuti sono soggetti alla disciplina dell'impresa sociale *limitatamente* alle attività di interesse generale svolte in forme di impresa, per le quali sia adottato un regolamento (depositato nel registro delle imprese, art. 5, c.4 d.lgs. n. 112 del 2017), in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e sia costituito un patrimonio destinato, per il quale sono tenute scritture contabili separate. Il regolamento deve recepire quanto previsto dal d.lgs. n. 112 del 2017, «ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto e nella struttura e delle finalità di tali enti».

²² Ad es., il caso (reale) di un atto costitutivo di una fondazione che escluda espressamente, per volontà del fondatore, che i lavoratori a qualsiasi titolo possano assumere, pendente il rapporto di lavoro, il ruolo di amministratore.

²³ *Relazione illustrativa*, d.lgs. n. 112 del 2017, 9.

²⁴ Esprime forti perplessità in termini di efficacia della misura, C. BORZAGA, *Opportunità e limiti della riforma del Terzo settore*, in A. FICI (a cura di), *La riforma del Terzo settore*, cit., 74-75. Sul piano della legittimità costituzionale, occorre chiedersi se sia ragionevole distinguere la platea dei soggetti beneficiari in base alla data della loro costituzione (36 mesi), “qualificando” così un comportamento tenuto in un momento in cui la norma non sono non era ancora né in vigore né efficace, ma neppure ipotizzata da parte degli attori.

Giova ricordare che la finalità costitutiva, essenziale di tali enti è rappresentata dal «fine di religione o di culto»: essa, quindi, piega e deforma la disciplina legale dell'impresa sociale in modalità tali da consentire all'ente di perseguire tale fine e di preservare la propria struttura, ponendola al di fuori da attività di controllo della pubblica amministrazione in grado di incidere sul «nucleo confessionale dell'ente²⁵».

Pertanto, il d.lgs. n. 112 del 2017 deve essere letto attraverso questa “lente” di compatibilità. Il legislatore compie già, *ex ante*, alcune valutazioni circa la non compatibilità fra il fine di religione o di culto e alla disciplina generale, definendo uno statuto *ad hoc*: gli enti religiosi sono esentati dall'utilizzo della denominazione “impresa sociale” (art. 6, c.2); le scritture contabili previste dall'art. 9 si applicano limitatamente alle attività definite dal regolamento (art. 9, c.3); non si applicano le disposizioni in tema di coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e degli altri soggetti interessati alle attività (art. 11); la disciplina sulla trasformazione, la fusione, la scissione, la cessione d'azienda si applica solo limitatamente alle attività definite nel regolamento (art. 12, c.1); l'obbligo devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento non si applica (art. 12, c.5); una clausola di salvezza per la disciplina specifica dettata per il lavoro e l'attività di volontariato alle dipendenze degli enti religiosi (art. 13, c.2)²⁶; le procedure concorsuali non si applicano (art. 14).

Ulteriori ipotesi di non compatibilità – o, come è stato efficacemente detto, di «scontro fra specialità²⁷», ecclesiastica e dell'impresa sociale – potrebbero scaturire dall'applicazione concreta del d.lgs. n. 112 del 2017, sicuramente per ciò che attiene alla *governance* ed ai profili di ammissione ed esclusione dei soci (artt. 7, 8).

Nel complesso, dunque, esiste una *fattispecie speciale* di impresa sociale quale porzione delle attività e del patrimonio di un ente religioso civilmente riconosciuto, sottoposta ad uno *ius proprium*. La dottrina si è chiesta, in linea generale (guardando anche al Codice del Terzo settore), se una disciplina così strutturata non si ponga in violazione dell'art. 20 Cost., laddove «esplicitamente vieta la posizione di norme speciali dettate dal carattere ecclesiastico o dal fine di religione e di culto di un ente. (...) La richiesta di creare un patrimonio destinato costituisce esattamente una forma di aggravamento dettata dalla specialità confessionale/religiosa dell'ente, ponendolo in una posizione più pesante rispetto agli altri enti che pure esercitano le stesse attività²⁸»: in effetti, tale richiesta non era contenuta nel precedente d.lgs. n. 155 del 2006 e presenta forti incertezze sul piano applicativo²⁹.

3.3) Per quanto concerne, infine, gli enti del Libro V c.c., il d.lgs. n. 112 del 2017 contiene una disciplina sostanzialmente (ma non totalmente) uniforme per tutti i diversi tipi.

La principale caratteristica dello statuto delle imprese sociali costituite in forma societaria, a differenza di tutte le altre, è la possibilità di destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali

²⁵ Così L. CARDIA, *Manuale di diritto ecclesiastico*, Bologna, 1996, 380.

²⁶ In realtà, il legislatore del Codice del Terzo settore, nell'ambito del Titolo III, intitolato *Del volontario e dell'attività di volontariato*, non affronta il profilo del c.d. volontariato religioso, sul quale si veda F. DI PRIMA, *Il volontariato religioso nell'ordinamento giuridico italiano (l'incompiuta integrazione tra società civile e società religiosa)*, in *Diritto e religioni*, 2012, 7, 125 ss. Sul volontariato nell'ambito del Codice del Terzo settore, si veda P. SANNA, *Profili giuridici del “volontario” e dell’“attività di volontariato”*, in M. GORGONI (a cura di), *Il Codice del Terzo settore*, cit., 153 ss.

²⁷ P. CONSORTI, *La nuova definizione giuridica*, cit., 44.

²⁸ P. CONSORTI, *La nuova definizione giuridica*, cit., 44-45.

²⁹ Il riferimento al patrimonio destinato non appare riconducibile alla fattispecie di cui all'art. 10 CTS (che a sua volta fa riferimento all'art. 2447-bis c.c.), né ha altri corrispondenti nell'ordinamento. Incerto è, pertanto, non solo il presupposto per la costituzione, bensì anche la sua efficacia.

perdite maturate negli esercizi precedenti, «ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti, oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato» (art.3, c.3, lett. a) d.lgs. n. 112 del 2017). Non è possibile, in questa sede, commentare la novità legislativa, ritenuta – a torto od a ragione – uno dei principali fattori di incentivazione agli investimenti (pazienti) e, quindi, alla crescita di una nuova impresa sociale. Tale previsione, tuttavia, riveste un ruolo sistematico di primaria importanza poiché “incrina”, per così dire, uno dei caratteri ritenuti come caratterizzanti la definizione giuridica di Terzo settore, scolpiti oggi negli art. 4 CTS e 1 del d.lgs. n. 112 del 2017, l'assenza di uno scopo di lucro in senso soggettivo. È ammissibile, oggi, sostenere che nell'ambito della componente imprenditoriale del Terzo settore vi sia uno spazio giuridico (quello delle imprese sociali costituito nelle forme societarie del Libro V c.c.) in cui è compatibile lo svolgimento di una attività di interesse generale, per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale con una limitata (in senso quantitativo e qualitativo) finalità lucrativa soggettiva: individuare il punto di bilanciamento fra queste due esigenze non è semplice, venendo in rilievo una pluralità di valori costituzionali (non da ultimo, la tutela della concorrenza e della libertà di impresa), in assenza di una chiara opzione nella Carta fondamentale a favore della *non lucratività soggettiva*, che pure costituisce il presupposto (quantomeno storico) dell'intera legislazione sul Terzo settore italiano³⁰.

L'art. 1, c.2 d.lgs. n. 112 del 2017, poi, esclude dalla possibilità di assumere la qualifica le società costituite da un unico socio persona fisica, intendendo in questo modo valorizzare la dimensione fortemente “comunitaria” dell'impresa sociale, fortemente ripresa e connotata dalle disposizioni di cui agli artt. 7, 8 e, soprattutto, 11. In questa prospettiva, però, risulta difficilmente comprensibile l'esclusione di cui all'art. 11, c.5 degli obblighi di coinvolgimento degli *stakeholder* delle società cooperative a mutualità prevalente (unificate, a tale fine, agli enti religiosi civilmente riconosciuti). In questo caso, il legislatore ha ritenuto che, entro tali enti, vi sia una sorta di *naturale coinvolgimento* dei diversi portatori di interesse, sebbene in dottrina la scelta sia stata fortemente criticata³¹. In effetti, essa costituisce un'ulteriore fonte di frazionamento della disciplina delle imprese sociali *in parte qua* e di differenziazione non ispirata, almeno apparentemente, ad una intelligibile *ratio* che consenta di distinguere il caso

³⁰ In definitiva, infatti, la Carta costituzionale, fatta eccezione per la disciplina costituzionale delle imprese cooperative di cui all'art. 45 Cost., non individua mai il requisito della non lucratività, né in senso soggettivo né in senso oggettivo, come titolo per accedere ad un trattamento di favore: F. RIGANO- M. CARTABIA, *L'ordinamento giuridico e fiscale*, in G.P. BARBETTA (a cura di), *Senza scopo di lucro. Dimensioni economiche, legislazione e politiche del settore non profit in Italia*, Bologna, 1996, 80. Si veda, sul punto, anche V. CERULLI IRELLI, voce *Sussidiarietà* (dir. amm.), in *Enciclopedia giuridica*, agg. XII, 2004; A.M. POGGI, *I “soggetti” della sussidiarietà orizzontale*, in G. CIMBALO, J.I. ALONSO PEREZ (a cura di), *Federalismo, regionalismo e principio di sussidiarietà orizzontale. Le azioni, le strutture, le regole della collaborazione con enti confessionali*, Torino, 2005, 151 ss.

³¹ Cfr. C. BORZAGA, *Opportunità e limiti della riforma del Terzo settore*, cit., 71-72 il quale evidenzia il rischio di un congelamento della norma per un lungo periodo: «vista la sostanziale assenza di imprese sociali costituite in forme diverse da quella cooperativa, per un bel po' di anni la norma sulla presenza di lavoratori e utenti negli organi di gestione non avrà di fatto applicazione». Rimane da considerare – forse – l'effetto che la disciplina fiscale del Codice del Terzo settore avrà sugli ETS imprenditoriali, costituiti nelle forme del Libro I c.c., che decideranno di assumere la qualifica di impresa sociale; L. FAZZI, *La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale*, in *Animazione sociale*, 7, 2017, 32, vede il rischio che tale esenzione esponga le cooperative a mutualità prevalente ad un più elevato rischio di autoreferenzialità e chiusura.

“tipico” delle società cooperative a mutualità prevalente (assimilandolo agli enti religiosi civilmente riconosciuti!) rispetto a tutti gli altri enti.

Merita notare che, sotto il profilo fiscale, la forma giuridica societaria esclude dall'applicazione delle diverse misure di vantaggio quanto alle imposte indirette, stabilite dal Codice del Terzo settore. Se ciò può trovare una *ratio* qualora si preveda la possibilità della limitata ripartizione degli utili di cui si è detto, dando così corpo ad una “graduazione” della meritevolezza che appare costituzionalmente fondata, qualora sia espressamente previsto che tale ripartizione non sia consentita (per previsione statutaria), appare difficile giustificare l'esclusione di una “parte” dell'impresa sociale (quella costituita nella forme del Libro V c.c.) da un trattamento giuridico-fiscale cui altra parte, quella costituita nelle forme giuridiche del Libro I c.c., è, al contrario, ammessa³².

3.4) Le cooperative sociali ed i loro consorzi, pur rimanendo integralmente disciplinati dalla legge n. 381 del 1991, sono qualificati come «imprese sociali di diritto». Sul piano della sistematica delle fonti del Terzo settore, si tratta di una scelta censurabile poiché pone una parte relevantissima di una parte dell'imprenditoria sociale italiana “fuori” dalla sistematica del Codice e dal d.lgs. n. 112 del 2017. Consapevole di tale difficoltà, il legislatore all'art. 1, c.4 d.lgs. n. 112 del 2017 ha introdotto una clausola risolutiva del conflitto fra le discipline speciali prevedendo che il decreto legislativo sull'impresa sociale si applichi alle cooperative sociali solo *in quanto compatibile*.

Tale possibile conflitto non è tardato ad insorgere ed ha visto due tesi fronteggiarsi: la prima, facendo leva sulla natura di impresa sociale *di diritto*, riteneva la cooperativa sociale soggetta esclusivamente agli oneri ed obblighi espressamente richiamati dalla legge n. 381 del 1991, ponendosi – di fatto – al di fuori del regime dell'impresa sociale; la seconda – ed è l'impostazione preferibile – valorizzando la comune appartenenza della cooperativa sociale al *genus* delle imprese sociali, predicava l'applicabilità degli oneri e degli obblighi previsti per quest'ultime, salvo che non sussistesse una incompatibilità evidente (da argomentare, ovviamente).

Una recente nota ministeriale ha chiarito che alle cooperative sociali, fermo restando che la disciplina in base alla quale si costituiscono è la legge del 1991³³, si applichino tutti gli obblighi scaturenti dall'assunzione della qualifica di impresa sociale, non espressamente esclusi o palesemente incompatibili. In particolare, il Ministero risolve positivamente la questione circa l'estensione alle cooperative sociali dell'obbligo di redazione, deposito al registro delle imprese e pubblicazione sul sito internet del bilancio sociale previsto dall'art. 9, c. 2 del d.lgs. n. 112 del 2017. La nota ministeriale si fonda su una distinzione fra «elementi qualificatori» della cooperativa sociale e «effetti giuridici» della qualificazione quale impresa sociale, sulla quale, probabilmente, sarà necessario qualche ulteriore approfondimento non essendo sempre immediata distinguere ciò che appartiene all'una o all'altra categoria³⁴.

Sotto il profilo fiscale le cooperative sociali hanno mantenuto – a differenza di tutte le altre imprese sociali - un trattamento di favore per ciò che concerne l'aliquota

³² Ad es., potrebbe prevedersi che per le imprese sociali, pur se costituite nelle forme societarie, la rinuncia alla facoltà di cui all'art. 3, c.3, lett. a) del d.lgs. n. 112 del 2017 potrebbe consentire l'accesso alle medesime misure cui l'accesso è già consentito alle associazioni e fondazioni del Terzo settore che assumano la qualifica di impresa sociale, sotto pena della loro integrale restituzione.

³³ In tal senso, la nota ministeriale, in maniera condivisibile, esclude che possa trovare applicazione per le imprese sociali l'art. 10, c.1, d.lgs. n. 112 del 2017 a proposito della nomina degli organi di controllo interno delle imprese sociali, dovendosi fare applicazione degli artt. 2543 e 2477 c.c.

³⁴ A mo' di esempio, l'art. 12, che disciplina la trasformazione, fusione, scissione e cessione d'azienda, apparendo un effetto dell'assunzione della qualifica di impresa sociale e non un elemento costitutivo, potrebbe trovare applicazione anche per le cooperative sociali.

IVA e la fiscalizzazione degli oneri sociali per le cooperative di tipo B (ipotesi, quest'ultima, non estesa alle imprese sociali che impiegano soggetti svantaggiati o molto svantaggiati ai sensi dell'art. 2, cc. 4-5 d.lgs. n. 112 del 2017). Tali misure fiscali, non armonizzate con l'intero ordito normativo e fiscale della riforma del Terzo settore, rischiano di incorrere in una censura sotto il profilo della compatibilità con il diritto dell'Unione europea, per i profili già veduti, poiché “selezionano” un operatore del mercato, discriminandone un altro che presenta caratteristiche del tutto analoghe³⁵.

La cooperativa sociale, quindi, rappresenta un'ulteriore variante dell'impresa sociale che presenta profili di *specialità* rimarchevoli, legati alla forma giuridica prescelta che si estendono, come si vedrà *infra*, agli ambiti di attività.

4. Ulteriore angolo visuale dal quale si apprezza con maggiore evidenza la pluralità di modelli di impresa sociale che sono originati dal complesso della riforma del Terzo settore e dal suo innestarsi nell'ordinamento, è dato dalla considerazione degli *ambiti di attività* nei quali le imprese sociali possono operare. Qui, i risultati cui si perviene sono, in effetti, paradossali.

Si considerino i tre macro-modelli di svolgimento di attività di impresa di interesse generale già in precedenza individuati: l'ETS imprenditoriale (disciplinato – giova ricordarlo – dal Codice del Terzo settore); l'impresa sociale (che trova la propria disciplina nel d.lgs. n. 112 del 2017); la cooperativa sociale (ancorata alla legge n. 381 del 1991). Ciascuno di questi tre modelli, accomunati fra loro dallo svolgimento in forma imprenditoriale, senza fine di lucro soggettivo, di una attività di interesse generale, è contraddistinto da tre diversi ambiti applicativi: ciò equivale ad affermare – e si tratta di una affermazione che dovrà essere vagliata in una prospettiva costituzionale – che le attività di interesse generale possibili per ciascuna impresa sociale sono, almeno in parte, una *variabile dipendente* della forma giuridica assunta.

Gli ETS imprenditoriali – per quanto disincentivati – possono operare in tutti i ventisei settori di attività di interesse generale di cui all'art. 5 del Codice del Terzo settore, cui si aggiungono eventuali altri settori che potrebbero essere individuati dai DPCM di aggiornamento (art. 5, c.2 CTS) oppure qualificati, *singulatim* ed in forma rapsodica nella alluvionale legislazione ordinaria, come “attività di interesse generale” dal legislatore³⁶.

Le imprese sociali, invece, hanno due ambiti di operatività differenti:

a) possono operare, di norma, nei ventidue settori di settore di attività di interesse generale individuati dall'art. 2 del d.lgs. n. 112 del 2017, notevolmente ampliati rispetto al d.lgs. n. 155 del 2006. Attualmente, le imprese sociali possono esercitare attività nel campo del microcredito (a differenza di tutti gli altri ETS) ma non in settori ritenuti non compatibili con l'esercizio in forma di impresa³⁷, soggiacendo al

³⁵ Avanza questa preoccupazione – che si condivide - C. BORZAGA, *Opportunità e limiti della riforma del Terzo settore*, cit., 67.

³⁶ L'art.1, legge n. 175 del 2017, *Disposizioni in materia di spettacolo e deleghe al Governo per il riordino della materia*, individua una nuova attività di interesse generale (definita, qui, di utilità sociale), «spettacolo», senza novellare l'elencazione tassativa delle attività di interesse generale stabilita dagli articoli 5 del Codice del Terzo settore e 2 del d. lgs. n. 112 del 2017.

³⁷ Essi sono, all'interno dell'elencazione di cui all'art. 5, c.2 CTS «u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo»; v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata; w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244; x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184; y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni».

regime fiscale dell'impresa sociale (che prevede, in sintesi estrema, la defiscalizzazione degli utili re-investiti);

b) nel caso in cui impieghino i) lavoratori molto svantaggiati³⁸ o ii) persone svantaggiate con disabilità, persone beneficiarie di protezione internazionale, persone senza fissa dimora le quali versino in una condizione di povertà tale da non poter reperire e mantenere un'abitazione in autonomia, non sussistono limitazioni all'ambito di operatività, a condizione che i lavoratori appartenenti alle due categorie rappresentino almeno il trenta per cento del totale e i lavoratori di cui alla lettera i) non costituiscano più di un terzo di tale percentuale. Non sono previsti – come già rammentato – i benefici della fiscalizzazione degli oneri sociali.

Queste attività possono essere svolte nella forma della cooperativa (non sociale) - impresa sociale

La terza modalità è costituita dalle cooperative sociali *ex* legge n. 381 del 1991. Il legislatore della riforma del 2017 ha mantenuto la bipartizione fra cooperative sociali c.d. di tipo A e di tipo B, sebbene abbia esteso l'ambito di operatività delle prime. Esse, infatti, possono operare oggi nel settore "storico" della gestione di servizi socio-sanitari ed educativi, cui si aggiungono (ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 112 del 2017) i seguenti ambiti:

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

b) interventi e prestazioni sanitarie;

c) prestazioni socio-sanitarie;

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

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

f) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone svantaggiate, individuate dal d.lgs. n. 112 del 2017.

A tali settori si aggiungono quelli individuati, *singulatim*, dalla legislazione ordinaria, che ha individuato la formula della cooperativa sociale come la migliore per perseguire determinate finalità di interesse generale³⁹. Esse godono di un regime agevolato per quanto concerne l'IVA.

Come noto, le cooperative di tipo B possono operare in tutti gli ambiti (agricoltura, industria, commercio e servizi), finalizzando la propria attività all'inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati, a tal fine prevedendosi il già ricordato regime di fiscalizzazione degli oneri sociali. Tali soggetti non sono quelli individuati dall'art. 1,

³⁸ Tale categoria di lavoratori è definita dall'art. 2, numero 99), del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, e successive modificazioni, precisata dal D.M. 17 ottobre 2017.

³⁹ Secondo la già richiamata Nota ministeriale *D.Lgs. 112/2017. Quesiti in materia di cooperative sociali*, 22 febbraio 2018, punto n. 2) «(...) Resta beninteso salva ed impregiudicata la possibilità, per le cooperative sociali, di svolgere ulteriori attività di interesse generale, in virtù di espresse previsioni normative contenute nell'ordinamento vigente. Si fa in particolare riferimento all'agricoltura sociale di cui al d.lgs. n. 112/2017, art. 2, comma 1, lettera t), conformemente al dettato dell'articolo 2 della legge n.141/2015, recante "*Disposizioni in materia di agricoltura sociale*" che, dopo aver fornito al comma 1 la definizione di agricoltura sociale, al successivo comma 4 prevede che le relative attività essere possono essere esercitate dalle cooperative sociali (fermo restando il rispetto dei requisiti ivi previsti). Analogo discorso deve essere fatto per la riqualificazione dei beni confiscati alla criminalità organizzata, ai sensi del d.lgs. n. 112/2017, art.2, comma 1, lettera v), alla luce della previsione contenuta nell'articolo 48 del d.lgs. n.159/2011 (*Codice delle leggi antimafia*) che annovera le cooperative sociali tra i soggetti assegnatari dei beni confiscati alla criminalità organizzata».

c.4 del d.lgs. n. 112 del 2017, bensì quelli “antichi” definiti dell’art. 4, c.1 legge n. 381 del 1991⁴⁰.

La risultante dell’assetto normativo vigente presenta accentuati profili di irragionevolezza⁴¹: talora in base alla qualifica prescelta dentro il sistema del Terzo settore, talaltra in base alla forma giuridica assunta, l’ambito di attività si amplia o si restringe e con esso il relativo trattamento fiscale incentivante, senza una apparente matrice razionale. Al contrario, il legislatore è gravato dall’onere di rendere evidente perché una qualifica o una forma giuridica sono necessarie al fine di poter svolgere più efficacemente una determinata attività di interesse generale, allorché limiti ed impedisca la libertà di impresa o di associazione (ad es., perché una cooperativa sociale non potrebbe svolgere attività nel settore sportivo?).

La distinzione oggi operata dal legislatore, se riguardata nella prospettiva degli articoli 3, 41 e 118 Cost., emerge in tutta la sua fragilità e, probabilmente, non reggerà sul lungo periodo, sia per le pressioni che proverranno dal “basso” per una liberazione del “potenziale imprenditoriale” del Terzo settore⁴² sia per un possibile intervento del giudice costituzionale che, “dall’alto”, rilegga il sistema alla luce del quadro costituzionale, tenendo conto che la stessa legge-delega non conteneva alcuna indicazione nel senso del mantenimento delle diversità di ambiti di operatività: l’aver stratificato vecchie e nuove disposizioni, ha fatto perdere di vista l’unitarietà del Terzo settore e può determinare effetti sistemici rilevanti.

5. Ricomponendo le tre direttrici sopra individuate – attività di impresa come ETS o impresa sociale; forma giuridica; ambito di attività – più che di riforma dell’*impresa sociale*, sembra opportuno parlare di *imprese sociali*, al plurale, ciascuna delle quali connotata da caratteri, oneri e sostegni differenziati. Il legislatore ha infatti costruito, sotto l’apparenza della definizione unificante dell’art. 1 d.lgs. n. 112 del 2017 (che scricchiola, come si è detto, già per il profilo della non lucratività diretta in senso soggettivo) diversi modelli che, fatta eccezione per la specificità originaria dell’ente religioso civilmente riconosciuto, presentano profili di “debolezza” e “criticità” se letti nella prospettiva del diritto costituzionale. Forse per prudenza nell’apertura al Terzo settore a soggetti del Libro V c.c.; forse per un omaggio alla tradizione giuridica italiana e ad alcune nobilissime esperienze del passato (configurando una sorta di “riserva” per le cooperative sociali); forse per una residua ed insopprimibile diffidenza nei confronti dello svolgimento di una attività di impresa “di interesse generale”, con piena cittadinanza entro la definizione legale di Terzo settore, rimane il fatto che il pur pregevole e prezioso lavoro del legislatore non è pienamente soddisfacente e deve essere portato ad un livello più avanzato di perfezionamento e di coerenza sistematica. Il rischio è quello di un essiccamento progressivo nella capacità di innovazione e dell’imprenditorialità, soffocata dal giuoco ad ostacoli della complessità normativa.

⁴⁰ Essi sono «gli invalidi fisici, psichici e sensoriali, gli ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari, i soggetti 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’articolo 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’articolo 18 del citato decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni».

⁴¹ Assai critico è C. BORZAGA, *Opportunità e limiti della riforma del Terzo settore*, cit., 67; anche L. FAZZI, *La riforma del Terzo settore*, cit., 33 critica questo nuovo “doppio binario” fra imprese sociali e cooperative sociali creato dalla normativa.

⁴² Lo rileva, in forme assai critiche, A. BERNARDONI, *La riforma miope dell’impresa sociale*, in *Welfare oggi*, 2017, 24.

In questa prospettiva, il sentiero tracciato dagli artt. 118, u.c., 41 e 3 Cost. deve essere battuto senza timore e sino alla meta: le attività di interesse generale, identificate come tali dal legislatore⁴³, liberamente intraprese dai cittadini associati (e tale dimensione associativa deve essere compiutamente valorizzata), debbono essere unificate nella misura maggiore possibile, quanto al trattamento giuridico e fiscale, lasciando i più ampi spazi di libertà di organizzazione e funzionamento, senza che il loro svolgimento in forma imprenditoriale rivesta un peso “eccessivo”, proprio nella prospettiva della definizione generale di ETS dettata dall’art. 4 CTS.

Tale sentiero, infatti, se percorso con coerenza e lucidità, conduce nel territorio definito degli artt. 2 e 3, c.2 Cost. che, col loro portato giuridico preordinato alla tutela della persona umana, alla valorizzazione delle comunità intermedie ed alla trasformazione della vita dei singoli e delle comunità, sono veri cuori pulsanti e impegnativi fini della legislazione promozionale del Terzo settore.

⁴³ Su questo punto, specialmente per ciò che attiene al ruolo dei pubblici poteri nella determinazione delle attività di interesse generale, costituiscono un riferimento le riflessioni di G. ARENA, *Il principio di sussidiarietà orizzontale nell’art. 118, u.c. della Costituzione*, in AA.VV., *Studi in onore di Giorgio Berti*, I, Napoli, 2005, 177 ss.;