



CAMERA DEI DEPUTATI

AUDIZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

**Esame dei progetti di Legge recanti Delega al Governo per la
riforma del Terzo settore**

Giovedì, 13 novembre 2014

Premessa

Buongiorno a tutti. Ringrazio questa Commissione per l'opportunità che ci viene offerta di fornire un contributo in relazione alla riforma del terzo settore e per l'opportunità di confrontarci proficuamente con gli altri enti interessati.

Le Linee guida annunciate dal Consiglio dei Ministri¹, e il Disegno di Legge delega sulla Riforma del Terzo Settore², preludono a una nuova e profonda stagione di riforme per il mondo del Terzo Settore.

Tra i punti salienti della riforma, sul piano fiscale, vanno sottolineati:

- l'obiettivo di armonizzare e semplificare una legislazione fortemente disorganica e frammentata³;
- la riorganizzazione del *“sistema di registrazione degli enti e di tutti gli atti di gestione rilevanti, secondo criteri di semplificazione, attraverso la previsione di un registro unico del Terzo settore, anche al fine di favorirne la piena conoscibilità in tutto il territorio nazionale”*⁴;
- la valorizzazione della funzione imprenditoriale degli enti del Terzo Settore che operano nel campo dell'Economia sociale, attraverso *“la definizione di criteri e vincoli di strumentalità dell'attività d'impresa dell'ente rispetto alla realizzazione degli scopi istituzionali e l'introduzione di un regime di contabilità separata, finalizzato a distinguere la gestione istituzionale da quella imprenditoriale”*⁵;
- *“la definizione di ente non commerciale ai fini fiscali, connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente e introduzione di un regime di*

¹ Le linee Guida sono state presentate dal Consiglio dei ministri il 13 maggio 2014. Per una loro consultazione, si rinvia al seguente link: http://governo.it/GovernoInforma/Dossier/terzo_settore_linee_guida/linee_guida_terzo-settore_2014.pdf.

² Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale - Atto Camera dei Deputati n. C-2617.

³ Sotto tale profilo, partendo dall'Allegato 1 della Relazione del gruppo di lavoro sull'erosione fiscale guidato da Vieri Ceriani, è possibile individuare almeno un centinaio di disposizioni normative che introducono misure fiscali di vantaggio a favore di enti del Terzo Settore, per un'erosione fiscale complessiva di circa 1.200 Mln di euro.

⁴ Art. 2, co. 1, lett. n).

⁵ Art. 2, co. 1, lett. h).

*tassazione agevolativo che tenga conto delle finalità solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, del divieto di ripartizione degli utili e dell'impatto sociale delle attività svolte dall'ente"*⁶;

- *"la razionalizzazione e semplificazione del regime di deducibilità e detraibilità dal reddito o dall'imposta delle persone fisiche e giuridiche delle erogazioni liberali, in denaro e in natura, disposte in favore degli enti del Terzo Settore, al fine di promuovere i comportamenti donativi delle persone e degli enti"*⁷;
- *"la razionalizzazione dei regimi fiscali e contabili semplificati in favore degli stessi enti"*⁸;
- la previsione, per l'impresa sociale, di *"misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale"*⁹ e il *"coordinamento con il regime delle attività d'impresa svolte dalle Onlus"*¹⁰.

Si tratta di una Riforma, più volte annunciata nel corso dell'ultimo ventennio, che si affianca ai diversi tentativi intrapresi a partire dal lavoro della Commissione Rescigno (1998), e proseguiti dalla Commissione Vietti (2005) e dalla Commissione Pinza (2006). Dal punto di vista normativo, gli approdi più significativi e recenti di tali progetti si sono arrestati alla proposizione di Disegni di Legge di iniziativa parlamentare¹¹ e governativa¹², mai confluiti in norme.

⁶ Art. 6, co. 1, lett. a)

⁷ Art. 6, co. 1, lett. b).

⁸ Art. 6, co. 1, lett. e).

⁹ Art. 6, co. 1, lett. f).

¹⁰ Art. 6, co. 1, lett. g).

¹¹ D.d.l. Vietti, C. 1090 della XVI Legislatura (2008) e D.d.l. Bobba, C. 3683 della XVI Legislatura (2010).

¹² D.d.l. approvato dal Consiglio dei Ministri, su iniziativa del Ministro Alfano, il 31 marzo 2011.

1. Armonizzare e semplificare una legislazione fortemente disorganica e frammentata

La disciplina del Terzo Settore, all'interno del nostro ordinamento, è caratterizzata da un processo di sedimentazione normativa che ha dato vita a un *corpus* estremamente frammentato e disorganico da cui è difficile uscire se non attraverso un intervento organico (il Testo Unico).

Si è assistito in questi ultimi anni alla stratificazione di una legislazione speciale che ha individuato nuove figure soggettive, che si sono sovrapposte a quelle scarse di origine codicistica (associazioni, fondazioni e comitati): le **organizzazioni non governative** (L. 49/1987), le **fondazioni bancarie** (L. 218/1990), le **organizzazioni di volontariato** (L. 266/91), le **cooperative sociali** (L. 381/91), le **associazioni sportive dilettantistiche (legge n. 398/1991)**, le **fondazioni musicali** (Dlgs 367/1996), le **Onlus** (Dlgs 460/1997), le **associazioni di promozione sociale** (L. 383/2000), le **imprese sociali** (Dlgs 155/2006)¹³, fino ad arrivare alla più recente figura delle **start up innovative a vocazione sociale** (L. 221/2012).

La problematicità di questo assetto normativo è evidente, anche in considerazione del numero elevato di accertamenti, contenziosi tributari, interpelli, consulenze giuridiche, risoluzioni e circolari che ogni anno vedono impegnata l'Agenzia delle Entrate in quest'ambito.

Un altro elemento significativo, da evidenziare, è lo spostamento del fulcro normativo dalla disciplina codicistica verso quella extra-codicistica, e, in particolare, fiscale. Ciò implica che qualsiasi intervento di riforma non può limitarsi alla modifica del codice civile, ma deve necessariamente coinvolgere e coordinarsi con la normativa fiscale, rivedendola alla luce della funzione imprenditoriale e sociale svolta dal Terzo Settore, in linea con quanto stabilito dalle Linee guida del Governo e

¹³ Limitatamente all'art. 17 Dlgs. 155/2006.

dai documenti di politica economica europea, quali il Single Market Act e la Social business Initiative (punto 3.3.3).

2. La riorganizzazione del “sistema di registrazione degli enti

L'esempio paradigmatico della problematicità normativa di questo settore è rappresentato dal caso di una Organizzazione di volontariato considerata Onlus di diritto (art. 10 comma 8 del Dlgs n. 460/97) che faccia attività commerciale in modo non marginale senza essere cancellata dal Registro di competenza della Regione. C'è voluta una norma speciale (art. 30, comma 5, DI n. 185/2008) per consentire all'Agenzia delle Entrate di disconoscere autonomamente in questo caso il regime di Onlus di diritto. Restano però dei grandi dubbi rispetto ai profili Iva, visto che la de-commercializzazione ai fini di questa imposta (comma 2, art. 8 della Legge n. 266/91) è stabilita a prescindere dalla qualifica Onlus. Per questo motivo potremmo trovarci di fronte a una Organizzazione di volontariato che svolge attività commerciale non marginale, che rimane iscritta nel registro regionale, e che potrebbe invocare “il fuori campo Iva”.

La ragione di questa criticità sta nel fatto che vi sono due competenze e due normative (quella civile e quella fiscale) che si intrecciano e non si coordinano.

Occorrerebbe semplificare tutti questi regimi. In tal senso appare interessante la distinzione, anche ai fini fiscali, basata sulle finalità solidaristiche e di utilità sociale, sul divieto di ripartizione degli utili e sull'impatto sociale delle attività svolte dall'ente (art. 6, comma 1, lettera a).

3. La valorizzazione della funzione imprenditoriale degli enti del Terzo Settore

Uno degli aspetti più importanti della riforma annunciata dal Governo può risiedere nel risalto dato alla capacità commerciale degli enti non profit. Per valorizzare la funzione imprenditoriale degli enti del Terzo Settore che operano nel campo

dell'Economia sociale, occorre partire dall'analisi dell'attuale assetto normativo e chiedersi quali siano, oggi, i margini per l'esercizio di un'attività commerciale da parte loro.

Al di là della frammentarietà di questo *corpus* normativo, è possibile rinvenire un unico *fil rouge* nella scelta normativa di valorizzare il profilo della non lucratività oggettiva ("no profit") rispetto a quella soggettiva degli enti "non profit". Per non lucratività oggettiva, s'intende l'assenza o la marginalità dell'attività commerciale svolta. Per non lucratività soggettiva, s'intende la finalità sociale, ovvero la destinazione dei proventi derivanti da quell'attività commerciale per il perseguimento della mission sociale. Un conto è non svolgere alcuna attività commerciale; un altro è utilizzare gli utili derivanti da attività commerciali per finanziare i propri scopi sociali, in modo alternativo alla classica raccolta di donazioni private e di contributi pubblici. Si pensi alle sempre più diffuse attività di cause *related marketing* tra una non profit e una for profit. Si tratta di attività commerciali, ammesse attualmente entro stretti limiti normativi, che nulla tolgono, tuttavia, al carattere non lucrativo delle finalità perseguite.

Se da una parte, il Legislatore codicistico aveva nettamente escluso una capacità imprenditoriale degli enti del Terzo settore, la legislazione fiscale, dall'altra, ha dovuto superare la ristretta logica codicistica, assoggettando a tassazione anche gli enti non profit in relazione all'attività commerciale svolta. Laddove è stato possibile, sono state introdotte delle disposizioni di vantaggio fiscale, ma subordinatamente al presupposto che l'attività commerciale svolta rimanesse marginale o non prevalente.

3.1 Le attività commerciali degli enti non commerciali

In generale, con riferimento alla tassazione degli enti non commerciali, per il TUIR (art. 73) l'unica distinzione che rileva è quella tra enti commerciali ed enti non

commerciali. I secondi sono tali proprio in quanto svolgono, in via esclusiva o principale, un'attività non commerciale, ossia l'attività essenziale diretta a realizzare gli scopi primari indicati dalla Legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto¹⁴. Analogamente si esprime il DPR Iva (art. 4, co. 4). È, dunque, evidente che il legislatore, al fine di assoggettarli a tassazione, riconosce per questi enti la possibilità di svolgere attività oggettivamente commerciale, pur ammettendo un regime di de-commercializzazione fiscale, (articoli. 143 e seguenti del TUIR e dell'art. 4 del DPR n. 633 del 1972). Ulteriori benefici sono riconosciuti agli enti non commerciali associativi (art. 148 del TUIR). Ma tali benefici sono correlati al **carattere, per l'appunto, non principale dell'attività commerciale**. La non principalità (ai sensi del comma 4, dell'art. 73 del TUIR) è individuata in base a requisiti qualitativi, ma l'art. 149 del TUIR è altrettanto chiaro nello stabilire dei paletti di natura quantitativa il cui superamento determinerebbe la perdita della qualifica di non commercialità.

3.2 Le attività commerciali delle Organizzazioni di volontariato – la marginalità

La medesima impostazione emerge dall'analisi di altre normative speciali. La Legge sulle Organizzazione di volontariato (art. 5, comma 1, lettera g della Legge n. 266 del 1991), ammette lo svolgimento di attività commerciali e produttive da parte di tali enti, a patto che siano marginali. Dal punto di vista fiscale, l'attività commerciale svolta dalle Organizzazione di volontariato beneficia del regime di non imponibilità Ires (art. 8, comma 4), a condizione che sia **marginale** e che sia documentato il totale **impiego dei ricavi per fini istituzionali**. Il concetto di marginalità è stato ulteriormente definito e limitato dal Decreto Ministeriale del 25 maggio 1995 che considera tali le attività che sostanzialmente non alterano la concorrenza commerciale.

¹⁴ Art. 73 del TUIR, co. 4. Si veda anche la Circ. n. 124/E del 12 maggio 1998.

Anche in tale ambito, pertanto, emerge la costante preoccupazione del legislatore di evitare che dietro lo schermo dell'organizzazione di volontariato si celi un'attività imprenditoriale ritenuta in contrasto con l'idea non imprenditoriale del Terzo Settore.

3.3 Le attività commerciali delle Onlus

Con l'entrata in vigore del Dlgs n. 460 del 1997 si assiste a un significativo superamento della visione oggettivamente non commerciale del Terzo Settore. L'accento viene posto sul profilo soggettivo dello scopo non lucrativo di utilità sociale.

Le Onlus possono svolgere attività commerciale in modo anche prevalente o addirittura esclusivo, laddove rientrino tra quelle istituzionali, cioè operino negli ambiti a solidarietà immanente (di cui al comma 4 dell'art. 10) o siano rivolte esclusivamente nei confronti di persone svantaggiate negli altri casi (di cui al comma 2 dell'art. 10)¹⁵. Le attività commerciali svolte negli ambiti a solidarietà non immanente nei confronti di persone non svantaggiate, sono ammissibili solo se direttamente connesse e, comunque, non prevalenti rispetto a quelle istituzionali¹⁶. Le suddette attività, proprio in ragione della rilevanza della finalità non lucrativa e solidaristica, sono oggetto di una de-commercializzazione legale (art. 150 del TUIR) e di una serie di esenzioni sul piano della tassazione indiretta.¹⁷

Nonostante il rilievo dato ai profili soggettivi della non lucratività, la disciplina Onlus è ancora caratterizzata da una sostanziale ristrettezza degli ambiti operativi dell'attività commerciale. Basti pensare alle limitazioni che incontrano le attività

¹⁵ Sulla nozione di persona svantaggiata si veda la circ. n. 168/E del 1998 e l'art. 4 della L. n. 381 del 1991.

¹⁶ Si veda il co. 5 dell'art. 10 del D.L.gs. n. 460 del 1997.

¹⁷ Si vedano, per es., le esenzioni (IVA) di cui all'art. 10, comma 1 nn. 15, 19, 20, 27-ter, del D.P.R. n. 633 del 1972; ovvero, l'art. 11, Tariffa, parte I, e, fino al 01/01/2014, l'art. 1 del D.P.R. n. 131 del 1986 (Registro); l'art. 27-bis Tabella del D.P.R. n. 642 del 1972 (Imposta di bollo); l'art. 13-bis del D.P.R. n. 641 del 1972 (tassa concessioni governative).

commerciali connesse o accessorie (di cui al comma 5 dell'art. 10)¹⁸; all'impossibilità di detenere partecipazioni societarie tali da assicurargli un'influenza dominante¹⁹; all'impossibilità di sponsorizzazione in partnership con aziende for profit²⁰; più in generale, si pensi all'impossibilità di svolgere attività commerciali diverse da quelle istituzionali o connesse per un mero scopo di autofinanziamento di queste ultime.

3.4 Le attività commerciali delle Cooperative sociali

Un discorso a parte va fatto per le imprese sociali. Tali vanno considerate, oltre a quelle espressamente definite dalla legge (Dlgs n. 155 del 2006), le cooperative sociali, le Associazioni e le Società sportive dilettantistiche.

Anche per le cooperative sociali (art. 1 della Legge n. 381 del 1991), la qualificazione principale passa attraverso la rilevanza dello scopo, di interesse generale, della promozione umana e dell'integrazione sociale dei lavoratori. Anche per esse, tale elemento soggettivo è comunque identificato in base a elementi oggettivi quali la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi e lo svolgimento di attività diverse finalizzate all'inserimento di persone svantaggiate. Ciò che differenzia, tuttavia, le cooperative sociali dagli enti non profit finora esaminati è il carattere anche lucrativo dello scopo sociale. Per esse, infatti, non vale il divieto di distribuzione degli utili. È solo previsto un tetto massimo che, peraltro, presenta diversi margini d'incertezza interpretativa dovuti: i) al non perfetto coordinamento tra la disciplina del socio cooperatore, sovventore e finanziatore; ii) alla genericità del riferimento al tasso dei buoni fruttiferi postali; iii) al carattere potenzialmente speculativo dell'investimento.

¹⁸ Si veda la Circ. del 18/11/2004 n. 48/E relativamente alle Onlus che gestiscono case di riposo, ospitando anziani in condizione di svantaggio e non.

¹⁹ Si vedano la Ris. n. 83/E del 30/06/2005 e la Circ. 59/E del 31/10/2007.

²⁰ Tipica è la figura contrattuale del Cause related marketing. Si veda la Ris. del 17/06/2005 n. 81/E.

3.5 Le attività commerciali delle Società e delle Associazioni sportive dilettantistiche

Le Società o Associazioni sportive dilettantistiche rappresentano un esempio di enti del Terzo Settore più marcatamente qualificati in termini di non lucratività soggettiva e di utilità sociale.

In base alla principale legge che li disciplina (Legge n. 289 del 2002, art. 90, comma 18, lettera d), lo statuto di tali enti deve prevedere l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possano essere divisi fra gli associati, neanche in forma indiretta.

Questi enti, oltre all'attività sportiva, possono svolgere anche attività di natura prettamente commerciale, come l'organizzazione di gare, di feste e lotterie, la stipula di contratti di sponsorizzazione, la gestione di bar, la cessione di diritti radio-TV, la prestazione di servizi didattici, la cessione in affitto delle strutture e attrezzature sportive, la cessione di diritti sulle prestazioni sportive, ecc.

Tra le misure fiscali di favore dell'attività sportiva dilettantistica occorre menzionare il regime di forfettizzazione dell'Ires e dell'Iva (introdotto dalla Legge n. 398/1991), regime che reca anche importanti previsioni di favore in materia di esonero e semplificazione degli adempimenti contabili, dichiarativi e di certificazione dei corrispettivi.

La forfettizzazione dell'IRES è particolarmente vantaggiosa considerato che il reddito imponibile è pari al 3 per cento dei proventi commerciali cui vanno aggiunte le plusvalenze patrimoniali. Questa forfettizzazione si riflette anche nella determinazione della base imponibile Irap (calcolata partendo proprio dal reddito Ires forfettizzato al quale sono aggiunti i compensi al personale e gli interessi passivi). Va ricordato, inoltre, che l'incentivazione dello sport dilettantistico passa, attualmente, anche attraverso la detassazione, sia pure a determinate condizioni, di alcuni proventi di carattere occasionale percepiti dagli enti sportivi dilettantistici che

hanno optato per il regime previsto dalla Legge n. 398/91, essenziali per il finanziamento di tali enti (es. somministrazione di alimenti e bevande in occasione dell'evento sportivo, vendita di materiali sportivi, gadget pubblicitari, sponsorizzazioni raccolte pubbliche di fondi anche mediante cene sociali, lotterie, etc.) [v. art. 25 della legge n. 133 del 1999].

Al fine di favorire l'attività dei cosiddetti vivai, è poi prevista la detassazione ai fini Ires (e l'esenzione agli effetti dell'Iva) del premio di addestramento e formazione tecnica (compenso pagato all'ente sportivo dilettantistico da parte di società professionistiche che stipulano il contratto di lavoro con atleti "cresciuti" nel vivaio dell'ente sportivo dilettantistico).

In merito alla forfetizzazione dell'Iva prevista dalla Legge n. 398/91 (determinazione dell'imposta dovuta applicando una detrazione forfetizzata in base a percentuali predeterminate) va ricordata l'importante novità normativa prevista nel . decreto semplificazioni approvato dal Governo che prevede, anche per le spese di **sponsorizzazione**, l'applicazione della percentuale di forfetizzazione prevista in via generale nella misura del 50 per cento, anziché quella del 10 per cento fino a ora propria delle sponsorizzazioni. Ciò comporterà sicuramente una semplificazione, sotto il profilo applicativo, per gli enti sportivi dilettantistici nonché una eliminazione di ipotesi di contenzioso derivanti dalla non sempre facile distinzione tra sponsorizzazione e pubblicità (per quest'ultima, infatti, la percentuale di forfetizzazione, è sempre stata fissata nel 50 per cento a differenza di quella della sponsorizzazione che era del 10 per cento).

Va poi evidenziato che agli enti sportivi dilettantistici si applica il regime, previsto in via generale per molteplici categorie di enti non commerciali associativi, di detassazione ai fini Ires e Iva delle attività rese verso corrispettivi specifici nei confronti di soci (o soggetti a questi ultimi assimilati, come i tesserati delle Federazioni sportive) in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

Da ultimo va ricordato anche il ruolo interpretativo dell'Amministrazione finanziaria la quale, nel rispetto dei limiti stabiliti dalla normativa vigente, è intervenuta con pronunciamenti di prassi volti a valorizzare la ratio incentivante delle previsioni fiscali previste per lo sport dilettantistico anche, soprattutto, sotto il profilo dell'alleggerimento degli oneri formali e contabili.

Basti ricordare due importanti esempi:

- relativamente alla tenuta degli specifici rendiconti, sostitutivi della contabilità ordinaria (quali il modello di cui al DM 11/02/1997, per i proventi commerciali, e lo specifico rendiconto, per le raccolte fondi e gli eventi occasionali detassati) con circolare n. 9/2013 è stato chiarito che l'assenza dei rendiconti non pregiudica necessariamente la fruibilità delle agevolazioni fiscali cui è collegata la loro tenuta, purché l'ente sportivo sia in grado di fornire all'Amministrazione finanziaria riscontri documentali alternativi e attendibili, utili ai fini della determinazione del reddito e dell'Iva;
- relativamente al modello EAS (per la comunicazioni dei dati associativi) il cui onere di presentazione è condizione per la detassazione di quote, contributi e corrispettivi pagati dai soci), pur non potendo prevedersi ipotesi di esonero al di fuori di quelle espressamente stabilite (sono esonerate le sole associazioni sportive dilettantistiche che si limitano a percepire quote associative) è stata introdotta la possibilità di presentazione in via semplificata del modello (riducendo al minimo i dati e le notizie da comunicare) per tutti gli enti sportivi dilettantistici riconosciuti dal CONI.

Nondimeno, anche per gli enti sportivi, preme evidenziare la previsione di un limite quantitativo cui il Legislatore non ha comunque voluto rinunciare. L'art. 1 della Legge n. 398 del 1991, infatti, subordina l'opzione per il regime di vantaggio appena descritto al conseguimento di proventi da attività commerciali di importo non

superiore ai 250.000 euro, anche se la platea degli enti agevolati resta comunque ampia.

3.7 Le attività commerciali delle Imprese sociali ex lege

Per quanto concerne le imprese sociali *ex lege*, il Dlgs n. 155 del 2006 ha rappresentato un importantissimo elemento di rottura rispetto alla concezione “no profit” del Terzo Settore, finendo per stravolgere il rigido argine che separava le scarse disposizioni del Libro I del codice civile sui soggetti con finalità altruistiche (associazioni, fondazioni e comitati), da quelle ben più numerose inerenti le società con finalità di lucro. Nell’impresa sociale *ex lege* il carattere commerciale è addirittura considerato un elemento costitutivo imprescindibile²¹. In tale normativa, ciò che va indubbiamente rilevato è l’accentuazione dell’elemento soggettivo dello scopo non lucrativo e di utilità sociale, anche se quest’ultima è definita in base all’oggettività degli ambiti di intervento di cui al comma 1 dell’art. 2 o dei soggetti destinatari di cui al successivo comma 3.

Si può, dunque, affermare che il più significativo elemento di rottura rispetto al Dlgs. n. 155 del 2006 è rappresentato dall’aver qualificato l’impresa sociale sul piano soggettivo della finalità non lucrativa e di utilità sociale, pur nella prevalenza o esclusività dell’attività commerciale svolta.

È estremamente indicativo, tuttavia, che a tale rottura sul piano civilistico, non sia seguita un’uguale rottura sul piano fiscale, attraverso la previsione di specifiche disposizioni di vantaggio nei confronti dell’attività prevalentemente commerciale di un ente che possiamo ascrivere al Terzo Settore, proprio in ragione delle finalità di

²¹ Per il D.Lgs. n. 155/2006 (art. 1, co. 1), “possono acquisire la qualifica di impresa sociale 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 e dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale, e che hanno i requisiti di cui agli artt. 2, 3 e 4”.

utilità sociale perseguite²². Anche tale irrilevanza fiscale può essere ricondotta all'approccio normativo.

La previsione di misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale nelle imprese sociali di cui all'art. 6, comma 1, lettera f del ddl in discussione, rappresenta in tal senso un importante elemento di novità dell'attuale Disegno di legge.

L'eventuale introduzione di misure agevolative di carattere fiscale, però, va certamente temperato con la normativa comunitaria in tema di **Aiuti di Stato** (art. 107 TCE). Va tuttavia evidenziato come l'Unione europea ha recentemente varato un'articolata disciplina²³ riguardante la compatibilità di quegli Aiuti di Stato che si configurino specificamente come **forme di compensazione degli obblighi di servizio pubblico, concessi a determinate imprese incaricate della gestione di servizi di interesse economico generale (SIEG)**.

Come specificato nella Comunicazione, infatti, "taluni SIEG... possono essere prestati solo se le autorità offrono una compensazione finanziaria al fornitore" - anche sotto forma di agevolazione fiscale -.

Tra i servizi di interesse economico generale, la Decisione della Commissione del 20/12/2011 comprende anche i servizi sociali che rispondono a esigenze sociali essenziali in materia di assistenza sanitaria, assistenza di lungo termine, servizi per l'infanzia, accesso e reintegrazione nel mercato del lavoro, edilizia sociale e assistenza e inclusione sociale di gruppi vulnerabili²⁴.

Tutto ciò appare particolarmente interessante perché consente di ipotizzare misure di fiscalità che potremmo chiamare "compensative", ovvero costruite in modo tale da tener conto dell'effettivo impatto sociale, così come delineato dallo stesso ddl

²² L'unico richiamo di natura fiscale è quello di cui all'art. 17 che, oltre a porre una serie notevole di dubbi interpretativi, risulta di scarsissimo interesse applicativo.

²³ La Commissione europea ha adottato il 20 dicembre 2011, a seguito di un ampio processo di consultazione pubblica, il nuovo pacchetto di norme sugli Aiuti di Stato per i servizi di interesse economico generale (SIEG) che sostituisce il cosiddetto "pacchetto Monti-Kroes" del luglio 2005. Il pacchetto SIEG si compone: di una Decisione, di una Disciplina e di una Comunicazione adottate il 20/12/2011; e del Regolamento n. 360/2012 del 25/04/2012.

²⁴ Si veda il punto 11 della Decisione che prevede per essi una specifica clausola di esenzione dall'obbligo di notifica, anche se l'importo della compensazione che ricevono supera la soglia generale di compensazione stabilita.

delega, all'art. 6, comma 1, lettera a). Si tratta di convertire il paradigma delle politiche fiscali da quello orientato agli incentivi destinati agli investimenti a quello secondo cui gli incentivi vengono corrisposti in base ai risultati. Non a caso, la Commissione europea ha offerto uno stimolo concreto a utilizzare la leva degli incentivi fiscali in favore di iniziative ad impatto sociale tramite la proposta contenuta al punto 3.3.3 della *Social Business Initiative*, ed espressa dall'azione chiave n. 11 in materia di Aiuti di Stato, relativamente ai servizi di interesse economico generale. Gli incentivi fiscali diretti ad imprese che svolgono servizi di interesse economico generale non rientrerebbero nell'ambito di applicazione dell'art. 107, paragrafo 1, del Trattato che regola gli Aiuti di Stato.

Va, infine, rilevato come, in materia di fiscalità ambientale, la Commissione ha da tempo modificato la propria strategia, valorizzando la leva fiscale proprio in funzione dell'impatto positivo o negativo sull'ambiente e, più o meno direttamente, sul saldo primario in termini di minori spese. Anche in tale ambito, pertanto, ciò che emerge è la tendenza a rimarcare l'importanza di una funzione compensativa della leva fiscale, ogni qual volta riguardi soggetti passivi d'imposta la cui attività sia capace di concorrere alle maggiori spese, attraverso il prelievo fiscale, ma anche alle minori spese, sotto forma di risparmio della spesa pubblica. Sotto quest'ultimo profilo va senz'altro tenuto conto di questa duplice capacità contributiva degli enti non profit, da intendersi sia in riferimento alla possibilità di concorrere alle maggiori spese, ma anche alle minori (art. 53 Cost.), dal momento che il loro impatto sociale costituisce spesso anche un risparmio effettivo per lo Stato.

3.8 Regime di tassazione agevolativo che tenga conto delle finalità solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, del divieto di ripartizione degli utili e dell'impatto sociale delle attività svolte dall'ente

In conclusione, dall'analisi normativa effettuata emerge l'affermazione di un dato strutturale che sembra per lo più caratterizzare la legislazione civilistica, ma soprattutto fiscale degli enti del Terzo Settore: la fiscalità di vantaggio a essi riconosciuta, infatti, è imperniata quasi totalmente intorno alla rilevanza della loro non lucratività oggettiva, piuttosto che intorno a quella soggettiva. Tale atteggiamento trova le sue ragioni in una visione storica ed ideologica ben precisa che oggi non sembra collimare né con la realtà del Terzo Settore, né con la sua funzione all'interno del sistema produttivo del Paese.

Questa immagine stride fortemente con quella fotografata anche dall'Istat nell'Aprile 2014. Il Terzo Settore, oggi, è prevalentemente alimentato dal finanziamento privato (per il 65,9%) rispetto a quello pubblico (34,1%). **Le sue entrate derivano per il 47,3% dallo svolgimento di attività commerciali.** Dal punto di vista macroeconomico, il Terzo Settore rappresenta tra il 4,2% (Istat '14) e il 10% del Pil (se si considerano anche gli effetti intersettoriali – Rapporto Euricse '14). A fronte di questi dati, sulla base delle stime estrapolate dal rapporto Vieri Ceriani del 2011, le *tax expenditures* del Terzo Settore ammontano a circa 1,2 Mld di euro.

La realtà ha ampiamente superato la norma civilistica sdoganando definitivamente l'idea che gli enti non profit si qualificano per la finalità non lucrativa e non per l'attività svolta che può anche essere commerciale.

Va dunque apprezzata la possibilità di ripensare l'attuale regime di tassazione del Terzo Settore alla luce delle finalità solidaristiche e di utilità sociale, della non lucratività soggettiva e dell'impatto sociale, così come delineato dalla lett. a) del comma 1 dell'art. 6 del ddl in discussione. Resta ovviamente il problema di costruire un sistema normativo in grado di verificare le finalità solidaristiche e di

utilità sociale, il divieto di ripartizione (diretta e indiretta) degli utili e di misurare l'impatto sociale. Ogni valutazione è tuttavia rimessa all'eventuale e successivo momento di attuazione della delega.

4. Riordino delle Agevolazioni fiscali

La Relazione Vieri Ceriani del 2011 ha individuato all'interno del sistema fiscale italiano il terzo settore come uno degli ambiti di maggior impatto delle agevolazioni fiscali.

È chiaro che occorre semplificare e razionalizzare la materia, che peraltro interseca competenze di controllo trasversali (MISE, MAE, MIN. LAVORO, REGIONI, AGENZIA ENTRATE, PREFETTURE, ecc.) e, a volte, difficilmente coordinate.

4.1 Razionalizzazione e semplificazione del regime di deducibilità e detraibilità delle erogazioni liberali

Il settore paradigmatico di questa esigenza di semplificazione è rappresentato dal regime di deducibilità e detraibilità delle erogazioni liberali a favore degli enti non profit (lett. b) dell'art. 6, comma 1 del ddl delega in discussione).

Le norme vigenti sono attualmente contenute in **diverse fonti normative** (TUIR - Testo unico delle imposte sui redditi, di cui al DPR n. 917 del 1986 e DI n. 35 del 2005).

In primo luogo (ai sensi dell'articolo 14 del DI n. 35 del 2005) le persone fisiche e gli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società (in particolare società ed enti commerciali e non commerciali) possono dedurre dal reddito complessivo dichiarato, nel limite del 10% del reddito e comunque nella misura massima di 70.000 euro, le liberalità in denaro o in natura erogate a favore: di Onlus (articolo 10, commi 1, 8 e 9 del D lgs n. 460 del 4 dicembre 1997); associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale (articolo 7, commi 1 e 2, della Legge n. 383 del

7 dicembre 2000); fondazioni e associazioni riconosciute che hanno per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico (Decreto legislativo n. 42 del 22 gennaio 2004); fondazioni e associazioni riconosciute che hanno per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate dal DPCM 15 aprile 2011 (pubblicato sulla G.U. 3 agosto 2011, n. 179) e dal DPCM 18 aprile 2013 (pubblicato sulla G.U. 3 agosto 2013, n. 181). In alternativa (articolo 15, comma 1.1 del TUIR) le persone fisiche possono detrarre un importo, pari al 24 per cento per l'anno 2013 e al 26 per cento a decorrere dall'anno 2014, per le erogazioni liberali effettuate in denaro, per somme non superiori a 2.065 euro annui, a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (**Onlus**), delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, nei Paesi non appartenenti all'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE). Le persone fisiche possono inoltre detrarre dall'Irpef il 19% delle erogazioni liberali in denaro, per un importo non superiore a 2.065,83 euro, effettuate in favore delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dalla legge 383/2000 (articolo 15, comma 1, lettera *i-quater* del TUIR). Come visto in precedenza, per le liberalità alle Onlus e alle associazioni di promozione sociale erogate nel 2013 è prevista, in alternativa alla detrazione, la possibilità di dedurre le stesse dal reddito complessivo. Quindi il contribuente deve scegliere se fruire della detrazione d'imposta o della deduzione dal reddito, non potendo beneficiare di entrambe le agevolazioni. Anche i titolari di reddito d'impresa per le erogazioni liberali effettuate a favore delle Onlus, delle associazioni di promozione sociale, delle fondazioni e associazioni riconosciute che hanno per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico, e delle fondazioni e associazioni riconosciute che operano nella ricerca scientifica possono avvalersi, in alternativa

alla deduzione prevista dall'articolo 14 del DI n. 35 del 2005, di quella recata dall'art. 100, comma 2, del TUIR rispettivamente alle lettere h, l, f, del TUIR nonché di quella recata dall'art. 1, comma 353, della Legge n. 266 del 23 dicembre 2005.

Un ultimo provvedimento che merita menzione è quello relativo al cosiddetto Art bonus. Come chiarito con la Circolare n. 24/E del 31 luglio, il credito di imposta spetta per le erogazioni liberali in denaro, effettuate nel 2014, 2015 e 2016, per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici, per il sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica e per la realizzazione di nuove strutture, il restauro e il potenziamento di quelle esistenti delle fondazioni lirico-sinfoniche o di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo. L'agevolazione fiscale spetta nella misura del 65% delle erogazioni liberali in denaro, effettuate in ciascuno dei due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2013, e del 50% per quelle effettuate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

In relazione alla qualifica del soggetto che effettua le liberalità, sono previsti diversi limiti massimi di spettanza del credito di imposta, nonché modalità di fruizione differenziate.

Alle persone fisiche e agli enti che non svolgono attività commerciale, il credito d'imposta è, infatti, riconosciuto nei limiti del 15% del reddito imponibile, mentre ai titolari di reddito d'impresa spetta nel limite del 5 per mille dei ricavi.

5. La riforma strutturale dell'istituto del cinque per mille

L'articolo 6 del disegno di Legge delega inserisce, fra le misure di sostegno economico al Terzo Settore, la riforma strutturale dell'istituto del cinque per mille, individuando, quali criteri di intervento, la determinazione del limite di spesa, la razionalizzazione dei soggetti beneficiari e dei requisiti per l'accesso al beneficio,

nonché la semplificazione e l'accelerazione delle procedure per il calcolo e l'erogazione dei contributi spettanti agli enti.

È da premettere che l'istituto del cinque per mille è stato introdotto per la prima volta in via sperimentale per l'esercizio finanziario 2006 ed è stato riproposto ogni anno con apposite disposizioni normative che hanno rinviato, per gli aspetti attuativi, a successivi Decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri.

La provvisorietà e la non organicità della normativa in materia hanno evidenziato nel corso degli anni di applicazione dell'istituto diverse criticità, che potrebbero ora trovare opportuna soluzione nell'attuazione della Legge delega. A tal fine si segnalano i punti di intervento di maggior rilievo.

5.1 Razionalizzazione dei soggetti beneficiari e requisiti per l'accesso al beneficio

I soggetti beneficiari del contributo, compresi nella tipologia degli enti del volontariato, sono attualmente ammessi al contributo del cinque per mille sulla base del solo requisito dell'iscrizione in anagrafi, albi o registri di settori, tenuti da differenti soggetti pubblici.

L'Agenzia delle Entrate in fase di ammissione al beneficio è chiamata a riscontrare esclusivamente l'iscrizione nei predetti albi, elenchi o registri, senza alcun potere di controllo sulla "meritevolezza" dell'ente e dell'attività svolta (ad eccezione delle Onlus iscritte nell'Anagrafe tenuta dall'Agenzia delle Entrate).

La riforma del Terzo settore, con la revisione della disciplina in materia di associazioni di volontariato e di promozione sociale e la riorganizzazione del sistema di registrazione degli enti attraverso la previsione di un registro unico, può costituire lo strumento per una più efficace selezione dei soggetti ammessi al contributo, attraverso un più rigoroso controllo in fase di iscrizione nell'apposito registro.

È necessario pertanto verificare i requisiti della "meritevolezza", al fine di destinare le risorse pubbliche ai soli enti efficacemente selezionati.

L'attuale disciplina inserisce, tra l'altro, fra i beneficiari del contributo anche le associazioni e fondazioni riconosciute che operano negli stessi settori di attività delle Onlus, senza richiedere il requisito del perseguimento della esclusiva o prevalente finalità di solidarietà sociale. Ne consegue l'ammissione al beneficio del cinque per mille di soggetti che operano nei settori propri delle Onlus (ad esempio quello dell'istruzione e della formazione) a prescindere dalle condizioni di svantaggio dei destinatari, includendo nella platea dei beneficiari enti non caratterizzati da una effettiva connotazione solidaristica.

5.2 Semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti

Una delle maggiori criticità evidenziate negli anni di applicazione dell'istituto del cinque per mille è stata rilevata nell'attuale disciplina della procedura di ammissione al beneficio.

Attualmente per accedere al cinque per mille, gli enti del Terzo settore devono presentare ogni anno una domanda di iscrizione in via telematica e successivamente devono trasmettere, su modello cartaceo, alla Direzione regionale competente, a pena di decadenza, una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, corredata dalla copia del documento di riconoscimento del legale rappresentante firmatario, che attesti il possesso dei requisiti richiesti dalla norma.

La duplicità e le diverse modalità di effettuazione degli adempimenti da riprodurre ogni anno, anche a condizioni invariate, hanno comportato errori e omissioni, con conseguenti esclusioni di enti in possesso dei requisiti sostanziali di ammissione al contributo. Ciò ha determinato il susseguirsi di sanatorie per gli omessi o incompleti adempimenti formali.

In sede di delega appare, pertanto, prioritario unificare e semplificare gli attuali adempimenti, prevedendo un'unica domanda di iscrizione da prodursi *una tantum* e la predisposizione di un elenco permanente da aggiornare con le variazioni

comunicate dai soggetti già presenti nell'elenco e con le nuove domande di iscrizione.

5.3 Accelerazione dell'erogazione dei contributi

La richiesta da parte degli enti interessati di una diffusione più rapida e trasparente dei dati sulle scelte dei contribuenti e una attribuzione più veloce delle somme spettanti ai beneficiari potrebbe essere operata prevedendo l'attribuzione del contributo solo sulla base delle dichiarazioni tempestivamente presentate, senza attendere i termini per la presentazione delle dichiarazioni integrative.

Si fa presente che un'analogha previsione è contenuta nell'articolo 12 DL n.149 del 2013 per la determinazione del due per mille destinato ai partiti politici.

5.4 Disponibilità finanziarie

In merito alla determinazione dei limiti di spesa, occorre segnalare che nel corso degli anni è notevolmente aumentato sia il numero degli enti iscritti, sia quello dei contribuenti che hanno effettuato la propria scelta, dando prova del gradimento dell'istituto.

A fronte del costante trend di crescita, la copertura finanziaria fissata per gli ultimi anni è risultata insufficiente e si è, pertanto, reso necessario effettuare, in sede di attribuzione del contributo, una rimodulazione percentuale degli importi determinati sulla base delle scelte dei contribuenti.

5.5 Trasparenza e controllo dei rendiconti

Ogni ente deve rendicontare, in relazione alle somme ricevute, per rispondere all'esigenza imprescindibile di dar conto della destinazione delle risorse pubbliche e della coerenza del loro utilizzo con gli obiettivi prefissati.

La rendicontazione è presentata e verificata dall'Amministrazione che ha erogato il contributo. L'Agenzia delle Entrate non ha alcuna competenza in materia.

Si ritiene, tuttavia, opportuno evidenziare la necessità di un rafforzamento del sistema di rendicontazione attuale, in considerazione della rilevanza assunta dall'istituto del cinque per mille come fonte essenziale di finanziamento degli enti del Terzo settore.

In particolare, si segnala che l'accessibilità e la pubblicazione dei rendiconti rappresenta non solo una forma di garanzia per gli apparati amministrativi di controllo, al fine di contrastare gli abusi nell'utilizzo di risorse pubbliche, ma anche una tutela delle aspettative e una guida per i cittadini che operano la scelta dell'ente destinatario.