



La sfida della Riforma del Terzo Settore

Milano, 4 luglio 2016

Premessa

I contributi che seguono sono il risultato di un percorso durato più di un anno. A partire dal 16 marzo del 2015 i promotori de “La sfida della Riforma del Terzo Settore” - Forum Terzo Settore Lombardia e Città di Milano, CSVnet Lombardia e Ciessevi Milano - avviavano un lavoro di analisi e di approfondimento credendo fermamente che il patrimonio di esperienze di partecipazione civile e di cittadinanza attiva dei rispettivi corpi sociali, potesse essere reso disponibile per contribuire al dibattito sulla riforma del Terzo Settore sia per le scelte generali (disegno di Legge) che per quelle specifiche (decreti legislativi attuativi) con due obiettivi precisi:

- creare un confronto ed una discussione per offrire una maggiore consapevolezza sulle proposte contenute nella legge delega;
- stimolare l’attenzione di coloro che procederanno alla stesura dei decreti applicativi.

Si è scelto questo percorso, perché si crede fermamente che la Riforma appena approvata possa avere una funzione innovativa ed essere un volano per il sistema del terzo settore dando anche concretezza alle molteplici istanze delle realtà sociali nel nostro Paese.

E una realtà come quella milanese, che esprime da sola un decimo degli enti non profit presenti nel territorio nazionale, un decimo dei volontari del nostro paese e un sesto delle risorse economiche che muove il terzo settore, aveva l’obbligo di offrire il proprio contributo.

Per questi motivi Forum del Terzo Settore Lombardia e della Città di Milano, CSVnet Lombardia e Ciessevi Milano, nel rispetto dei reciproci ruoli, hanno realizzato questo percorso avendo cura di porre al centro le dinamiche tipiche del nostro mondo: la cura del processo elaborativo e propositivo nonchè dei contenuti oggetto di studio.

I contributi che presentiamo sono quindi il risultato dei lavori di gruppo che hanno visto coinvolgere e mettere in gioco le proprie esperienze e competenze più di 80 persone tra rappresentanti del non profit lombardo, esperti del terzo settore e esponenti del mondo imprenditoriale. Queste sessioni di lavoro si sono rivelate dei veri e propri momenti di confronto, crescita comune e scambio di esperienze, utili ad affrontare più consapevolmente le tematiche legate alla nuova Legge 6 giugno 2016, n. 106 “Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale”.

Quindi un ringraziamento sentito va a tutti coloro che hanno preso parte al percorso e che hanno reso possibile il presente documento e un riconoscimento particolare va anche all’Avv. Nataniele Gennari, al Dott. Carlo Mazzini, e all’Avv. Raffaele Mozzanica, che hanno curato la redazione del contributo raccogliendo, riaggregando e ricollocando, in un quadro più organico tutti i preziosi contributi emersi durante l’intero percorso.

Art. 3 - Revisione del titolo II del libro primo del codice civile

Comma 1, lett a) e b)

L'intervento oggetto di delega, all'art. 3, riguarda in linea generale l'introduzione di modifiche al Libro I codice civile, disciplina datata risalente al 1942, molto scarna ad oggi implementata con interventi giurisprudenziali e dottrinali.

In tale contesto il primo elemento che si intende modificare è il riconoscimento della personalità giuridica, ad oggi disciplinata dal DPR 361/2000. Il tema incontra la forte necessità di procedere ad una semplificazione del procedimento per il riconoscimento della personalità giuridica, sia in relazione alla tempistica (al momento sono previsti dei tempi lunghissimi) sia in relazione alla tipologia di requisiti e di valutazione necessarie per essere riconosciuti.

Sembra dunque opportuno rivedere tutto il procedimento guardando in particolar modo a quanto già succede per le società, introducendo per esempio la modalità dell'omologa da parte del Notaio, nella sua qualità di pubblico ufficiale.

Ci sono in particolare due elementi chiave da valutare:

- Certamente deve essere chiarito in che modo si vogliono declinare le "informazioni" cui si fa riferimento nell'art. 3 c.1 lett. a), se in termini di ulteriori o diversi requisiti rispetto a quelli esistenti o altro?
- Gli obblighi di trasparenza sono funzionali a rendere i soggetti del terzo settore identificabili dai terzi, dalla società civile ecc....

Viene inoltre prevista una disciplina ad hoc (fino ad ora non prevista esplicitamente, ma solo tramite prassi) per la conservazione del patrimonio degli enti, destinata a servire da garanzia per le eventuali obbligazioni contratte dall'ente.

Viene mantenuto il principio dell'autonomia patrimoniale perfetta, ossia la aggredivili da parte dei terzi creditori del solo patrimonio dell'ente riconosciuto, con la conseguente conferma della eventuale responsabilità patrimoniale degli amministratori per gli enti non riconosciuti.

Comma 1, lett c)

Si cerca di rendere più chiare e precise l'enorme del codice civile che ad oggi sono state sviluppate per prassi giurisprudenziale, a riguardo dei diritti degli associati; in particolare è molto significativa di rendere

ancora più esplicita la garanzia del socio di potersi esprimere pienamente nella vita associativa, con la specifica dei diritti di informazione, partecipazione e impugnazione degli atti deliberativi.

A ciò viene poi indicato dalla delega il compito di disciplinare anche la materia delle prerogative dell'assemblea, con la previsione dei limiti alla raccolta delle deleghe.

Comma 1, lett d)

Interessante la previsione, esclusivamente riferita alle associazioni e alle fondazioni che esercitano stabilmente e prevalentemente attività d'impresa (vd oltre) dell'applicazione delle norme previste dai titoli V e VI del libro quinto del codice civile, in quanto compatibili, ossia in materia di società e delle imprese cooperative e delle mutue assicuratrici.

Può essere l'occasione per valutare correttamente alcune procedure deliberative, la presenza dell'organo sindacale obbligatoria.

Comma 1, lett e)

Ad oggi le operazioni straordinarie tra enti non profit sono state effettuate sulla base esclusiva di giurisprudenza e soprattutto dottrina, che hanno in via analogica applicato per quanto compatibili, le norme previste in ambito societario. Già la recente riforma del diritto societario ha normato la fattispecie di ulteriori operazioni straordinarie di trasformazione tra enti societari e enti no profit.

La delega prevede dunque una vera e propria novità nel Libro I codice civile mediante l'introduzione di una disciplina del procedimento per ottenere la trasformazione diretta e la fusione tra associazioni e fondazioni, nel rispetto del principio generale della trasformabilità tra enti collettivi diversi introdotto dalla riforma del diritto societario di cui al decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6.

Art. 4 - Riordino e revisione della disciplina del Terzo settore e codice del Terzo settore

Comma 1, lett h) e o)

Di rilievo effettivo le disposizioni della delega su due temi che sicuramente interessano una grande fetta di enti no profit nel rapporto con la pubblica amministrazione.

La programmazione, ossia la facoltà già espressamente prevista in alcuni ambiti quali i servizi sociali, ma qui ampliata al sistema di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale, paesaggistico e ambientale e individuare, di concorrere con il titolare della funzione amministrativa (ente pubblico) a programmare interventi e servizi, ossia a condividere una lettura del bisogno del territorio e proporre scelte di priorità e strategiche.

La gestione: la delega prevede un intervento sulla nuova normativa (Decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 - Attuazione delle direttive 2014/23/UE, 2014/24/UE e 2014/25/UE sull'aggiudicazione dei contratti di

concessione, sugli appalti pubblici e sulle procedure d'appalto degli enti erogatori nei settori dell'acqua, dell'energia, dei trasporti e dei servizi postali, nonché per il riordino della disciplina vigente in materia di contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture

(G.U. n. 91 del 19 aprile 2016); la semplificazione di queste procedure è delicata per via del rispetto dei principi di trasparenza e concorrenza ecc...., ma in ogni caso può ben esser legittimata in ragione della specificità di alcuni servizi (basti pensare che nella precedente normativa si arrivava ad indicare alcune materia escluse dalla maggior applicazione della normativa il cosiddetto Allegato IIB).

Comma 1, lett p)

Indubbiamente negli anni, il crescere di molti enti associativi ha visto una strutturazione organizzativa nella logica del secondo livello. Prevedere nella delega il riconoscimento e la valorizzazione delle reti associative di secondo livello deve dunque assicurare la libertà organizzativa tra i livelli: in alcuni casi il rapporto è molto stringente e verticistico, in altri è più legato alla territorialità ecc.....

Strumenti e organismi di supporto per il Terzo settore

Art. 4 – Riordino e revisione della disciplina del Terzo settore e codice del Terzo settore

Comma 1, lett a)

Con il suddetto articolo la legge delega stabilisce che debba essere riordinata e revisionata tutta la disciplina “non civilistica” in materia di Terzo settore. Lo strumento individuato per conseguire tale risultato è un apposito codice “per la raccolta e il coordinamento delle relative disposizioni e con l’indicazione espressa delle norme abrogate”. Questo significa che la riforma disegnata dal legislatore dovrà reggersi su tre pilastri:

- 1) revisione della disciplina civilista vigente in materia di enti del Terzo settore cioè quella contenuta nel titolo II del libro primo del codice civile;
- 2) riordino e revisione della disciplina speciale (e correlata) in materia di enti del Terzo settore cioè quella contenuta nelle leggi come la 266/1991, la 383/2000, la 125/2014, ecc.;
- 3) riordino e revisione della disciplina tributaria (e correlata) in materia di enti del Terzo settore cioè quella contenuta nel TUIR 917/1986.

Il punto 1) richiede una modifica del codice civile negli artt. da 14-42 e del correlato DPR 361/2000.

Il punto 2) e il punto 3) richiedono la redazione *ex novo* di un codice del Terzo settore non compilatorio nel quale vanno inserite le leggi speciali: queste ultime dovranno essere inserite nel suddetto codice dopo essere state revisionate, semplificate e riordinate alla luce della preliminare revisione del codice civile.

Nel riformando titolo II del libro primo del codice civile andrebbe infatti inserito un *corpus* minimo di disposizioni di principio relative alle vicende costitutive, modificative ed estintive dell’ente (definibili come “norme comuni”), applicabili a tutte le organizzazioni di Terzo settore, disposizioni che, invece, sono adesso in parte contenute nelle leggi speciali.

Sul punto 3) va detto che le disposizioni tributarie relative agli enti non commerciali, più che trasfuse nel codice del Terzo settore dovranno essere verosimilmente con questo raccordate.

E’ sulla base di tali presupposti, quindi, che il codice del Terzo settore dovrebbe stabilire quali sono “le disposizioni generali e comuni applicabili, nel rispetto del principio di specialità, agli enti del Terzo settore.

Comma 1, lett b)

Il possesso del requisito previsto da tale lettera è obbligatorio per l’iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore.

Si tratta di una lettera molto importante perché collegata al successivo art. 9 della legge delega che definisce i principi e criteri per quanto concerne le misure fiscali e di sostegno economico al Terzo settore.

In proposito va detto che è la finalità di “interesse generale” a qualificare l’ente non commerciale come tale (cfr. pag. 2, Analisi art. 9, di C. Mazzini); questa, nel silenzio della legge delega potrebbe essere intesa come la risultanza del dichiarato perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale nonché dello svolgimento di attività di interesse generale (cfr. art. 1 legge delega).

Ma come possono essere individuate le attività di interesse generale che, unite al perseguimento delle summenzionate finalità superindividuali, caratterizzano l’ente non commerciale di Terzo settore in modo qualificante per essere iscritto al Registro unico nazionale del Terzo settore e fiscalmente premiato?

La presente lettera fornisce i riferimenti normativi per l’individuazione delle attività di interesse generale (d.lgs. 155/2006 e d.lgs. 460/1997), ma essi appaiono inadeguati e insufficienti allo scopo in quanto non è funzionale inserire in un mero elenco le possibili attività di interesse generale (errore già commesso dal legislatore con le predette normative in materia di Onlus e Impresa Sociale di cui ben conosciamo i limiti e l’inevitabile spropositato ricorso alle prassi interpretative); né tantomeno si può pensare - come osservato dal Servizio Studi della Camera dei deputati - che tale elenco di attività possa essere “periodicamente aggiornato” con DPCM senza che tale disposizione, se così attuata, entri in frizione con il sistema delle fonti del diritto e, quindi, con la stessa Costituzione.

Ciò detto è proprio alla Costituzione, invece, che bisogna far riferimento e, in particolare, alle pronunce della Corte Costituzionale sui concetti di solidarietà e interesse collettivo (cfr. *ex pluribus*, Corte Cost. n. 75-1992 e Circolare AGE 3-1992) per escludere quelle attività che, seppur di interesse generale, non sono permeate da quelle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale il cui effettivo perseguimento dovrebbe fare la differenza tra un ente non commerciale iscritto al Registro unico nazionale del Terzo settore (fiscalmente privilegiato) e gli altri enti non commerciale (non iscritti e non fiscalmente privilegiati). Quindi, in sintesi, andrebbe individuato elenco esemplificativo di attività di interesse generale con limiti esterni alle stesse fissati sulla base della giurisprudenza costituzionale e correlate prassi dell’agenzia delle entrate come è stato per la legge 266/1991.

Comma 1, lett c)

Il possesso del requisito previsto da tale lettera è obbligatorio per l’iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore. Anche questa è una lettera molto importante perché riguarda le modalità di svolgimento delle attività di interesse generale che presumiamo dovranno essere realizzate con prestazioni offerte (prevalentemente anche se non esclusivamente) in modo personale, spontaneo e gratuito; le differenziazioni tra le varie modalità, una volta individuate le attività di interesse generale e i loro limiti “costituzionali” potranno essere definite tenuto conto del principio di specialità di ogni singola organizzazione (e.g.: terzietà o mutualità).

Comma 1, lett d)

Il possesso del requisito previsto da tale lettera è obbligatorio per l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore. La lettera pone delle importanti regole di trasparenza, effettività della partecipazione, eguaglianza, democraticità, economicità; deve essere coordinata con quanto previsto dall'art. 3, co 1, lett. a) e c) della legge delega e scritta in modo complementare con queste in modo da prevedere però degli standard progressivamente maggiori rispetto ad esse poiché si tratta di un requisito richiesti per l'iscrizione al Registro unico.

Comma 1, lett e)

Il possesso del requisito previsto da tale lettera è obbligatorio per l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore. Da coordinare con quanto previsto dalla normativa fiscale sulla distribuzione indiretta di utili (cfr. art. 10, co 6, d.lgs. 460/1997), con la successiva lett. f) dello stesso art. 4, co 1, e con quanto previsto dall'art. 6, co 1, lett. d della legge delega in materia di Impresa Sociale.

Comma 1, lett g)

Il possesso del requisito previsto da tale lettera è obbligatorio per l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore. La lettera pone delle importanti regole di trasparenza, effettività della partecipazione, eguaglianza, democraticità, economicità; deve essere coordinata con quanto previsto dall'art. 3, co 1, lett. a) e c) della legge delega e scritta in modo complementare con queste in modo da prevedere però degli standard progressivamente maggiori rispetto ad esse poiché si tratta di un requisito richiesti per l'iscrizione al Registro unico.

Comma 1, lett i)

Il sistema di verifica periodica dell'attività effettivamente svolta e delle finalità perseguite deve essere sia formale che sostanziale va costruito sulla base di come verranno impostate le funzioni di vigilanza e forme di autocontrollo previste dall'art. 7, co 1 e 2 della legge delega la cui individuazione e definizione è quindi preliminare rispetto all'attuazione della suddetta lettera.

Comma 1, lett. m) e art. 5, co 1, lett. h)

Il Registro unico nazionale del Terzo settore presso il Ministero del Lavoro e le relative procedure di iscrizione necessitano di:

- gestione graduale della transizione dall'attuale sistema multi-registri al Registro unico;

- uniformità nella individuazione dei requisiti di accesso (art. 4, co 1, lett. b, c, d, e) e delle modalità di iscrizione;
- raccordo con nuovo sistema rapporti stato-autonomie locali in caso di conferma referendaria del DDL di riforma costituzionale;
- chiarezza in merito all'organizzazione dei "registri regionali" interni al Registro unico nazionale e uniformità dei relativi ulteriori requisiti;
- contestualizzazione tra momento della costituzione/registrazione e dell'iscrizione al Registro unico anche per enti di TS privi di riconoscimento giuridico.

Comma 1, lett. n)

La richiesta, al momento dell'iscrizione la Registro unico, della certificazione antimafia all'ente di Terzo settore deve essere giustificata da un'oggettiva necessità e disciplinata in modo coordinato con quanto previsto dalla precedente lett. g) e dalle specifiche normative di settore in materia di trasparenza e anticorruzione solo se applicabili. Si ricorda infatti che gli enti di Terzo settore hanno natura privatistica.

Comma 1, lett q), art. 5, co 1, lett. g) e art. 7, co 1

Per il sistema dei controlli sarà importante la definizione delle modalità di coinvolgimento e raccordo tra Ministero del Lavoro e Consiglio Nazionale del Terzo Settore; un organismo di consultazione che si auspica forte e provvisto di funzioni di promozione e indirizzo (in analogia con quelle dell'Agenzia per il Terzo Settore) sia per quanto riguarda la rappresentanza istituzionale del TS nelle relazioni con Ministero e Parlamento che per quanto concerne la definizione delle prassi applicative, l'adozione degli atti di indirizzo e la risoluzione della casistica: un ruolo, quindi, non solo politico ma anche tecnico.

Analisi dell'articolo 9 – Misure fiscali e di sostegno economico

Revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali

c 1, lett a)

E' necessaria una breve premessa; per come è stato scritto, il comma sembra prevedere due tipologie di "enti non commerciali". Quelli con "finalità di interesse generale" (all'art 1, però, erano le "attività" ad essere di "interesse generale"), e gli altri enti non commerciali. Se gli enti saranno qualificabili di "interesse generale", essi godranno di un regime tributario di vantaggio in presenza di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Pertanto si definisce ente non commerciale (da premiare fiscalmente) quell'ente che realizzi attività di interesse generale e che abbia finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale.

Enti non commerciali "non" di interesse generale

Una prima cautela è non cambiare nulla - dell'attuale fiscalità - relativamente agli altri enti non commerciali, altrimenti potrebbe verificarsi il caso di un semplice comitato "non di interesse generale" che sia assimilato - per mancanza di inserimento in altra categoria - ad azienda. E' un rischio già corso negli ultimi anni con la questione EAS. E' pertanto necessario lasciare garantita la minima fiscalità di vantaggio ad oggi concessa agli enti non commerciali, ed in particolare riguardante:

- le quote associative non concorrono a formare il reddito complessivo;
- i corrispettivi da soci non si considerano commerciali (a determinate condizioni e con riflessi IVA);
- le raccolte pubbliche di fondi non concorrono a formare il reddito;
- idem per i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento;
- possibilità di accedere a regimi semplificati e ipersemplificati per la gestione fiscale e contabile di eventuale attività commerciale;
- le ricevute per i contributi e le quote associative (sopra i 77 euro) sono esenti da imposta di bollo (per certe tipologie di associazioni, comunque "semplici").

Abrogazione modello EAS

In generale, per qualsiasi ente non commerciale, sarebbe opportuno determinare l'abrogazione del

modello EAS¹, dato che tra difficoltà di compilazione per quesiti palesemente senza senso e inesistenza di supporto preventivo da parte degli uffici locali delle entrate, il modello presenta più caratteristiche vessatorie in luogo di quelle “promozionali” al conformarsi alla legge.

E' la finalità che conta, non l'attività

In merito agli enti non commerciali che perseguono finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale, si deve tornare alla prima frase della lettera a) dove si lega l'assenza di commercialità non più alla realizzazione di determinate attività ma al perseguimento delle finalità.

Ad oggi, invece, al comma 4 dell'art 73 del TUIR si legge “... Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati ... dallo statuto” e nel successivo comma 5: (in mancanza di statuto, ndr) ... l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato”.

La riforma prevede che sia la “finalità” e non “l'attività” che qualificerebbe l'ente non commerciale come tale.

Dato che, come sviluppato più oltre, anche per prescrizioni comunitarie deve rimanere una dicotomia tra attività commerciali e non commerciali (imponibili, non imponibili o non concorrenti il reddito imponibile), sarebbe opportuno introdurre una sorta di clausola di salvaguardia, ovvero una disposizione che preveda che a determinate condizioni, l' “ente di terzo settore”:

- a. possa **realizzare determinate attività che non sono considerate commerciali** (decommercializzate o non concorrenti il reddito imponibile) e che vanno ben definite (aspetto di cui si lamenta la mancanza sia per enti non commerciali che per le onlus),
- b. **possa comunque e in ogni caso realizzare altre determinate attività che sono considerate commerciali (e quindi imponibili)** ma che beneficiano di riduzione d'imposta e di adempimenti.

Si noti che proprio in merito alle attività di cui alla lettera a. **è necessario che il legislatore delegato vada a definire decommercializzate – proprio sulla base delle finalità “civiche, solidaristiche o di utilità sociale” – attività che ad oggi sono considerate commerciali.** Si ritiene che la definizione di queste attività debba andare di pari passo con la definizione delle “attività di interesse generale” già menzionate all'articolo 1, c 1 e articolo 4, c 1, lettera b)².

Si fa presente che, in relazione alla defiscalizzazione – almeno in termini IRES – delle attività commerciali di

¹ Art 30, DL 185/08, Provv Ag Entrate 2/09/09

² In relazione alla definizione delle attività “di interesse generale”, all'art 4, c 1, lett b) si demanda ai decreti legislativi una prima definizione o identificazione, ma se ne prevede un aggiornamento con successivi DPCM. Il Servizio Studi della Camera dei deputati stigmatizza questa prassi. “L'**articolo 4, comma 1, lettera b)**, nel testo modificato e integrato dal Senato, mantiene in capo ai decreti legislativi e cioè ad una fonte di rango primario il compito di individuare le attività di interesse generale, ma affida il periodico aggiornamento di tali attività ad una fonte atipica subordinata alla legge, e cioè ad un decreto del Presidente del Consiglio dei ministri da adottare su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, acquisito il parere delle Commissioni parlamentari competenti. Si consente così a tale atto atipico di modificare previsioni di rango primario sulla base di una procedura della quale andrebbe verificata la coerenza con il sistema delle fonti del diritto”.

determinate tipologie di enti in riferimento alle finalità perseguite, esistono diversi precedenti:

- gli enti lirici (fondazioni di diritto privato)³
- le scuole estere in Italia⁴
- Biennale di Venezia⁵ seppure in compensazione ai risparmi conseguiti dai donatori
- le associazioni che operano per la realizzazione di manifestazioni culturali di particolare interesse⁶

Si noti come rientrano tutti nel novero degli enti privati senza scopo di lucro e come tali (anche per le caratteristiche delle loro finalità) rientranti nella definizione di cui all'articolo 1 di enti del terzo settore.

Il tema prosegue con l'esame della lettera e).

Razionalizzazione dei regimi fiscali e contabili semplificati

c 1, lett e)

Come anticipato, le attuali esenzioni o esclusioni da commercialità dovrebbero rimanere. Dovrebbero essere definiti con maggior certezza i confini di commercialità / non commercialità delle attività, ad oggi piuttosto incerti.

Realizzazione attività commerciali imponibili

In relazione alle **attività commerciali imponibili**, queste **dovrebbero essere consentite in ogni caso e per ogni tipologia di ente del terzo settore**, fino ad un **certo livello** (es. percentuale sul totale delle entrate, ma opportuno ripensamento dell'attuale art 149 TUIR).

Superamento limite: costituzione di soggetto commerciale

Si suggerisce che al **superamento del limite**, dovrebbe essere **consentita** entro un limite di tempo ragionevole **la costituzione e la detenzione di soggetto commerciale "affiancato" ad ente di terzo settore** che possa utilizzare il nome e i segni distintivi dell'ente di terzo settore e l'erogazione a favore di quest'ultimo da parte dell'ente commerciale detenuto di parte o di tutto l'utile conseguito. Sarebbe necessario prevedere una stringente normativa che eviti conflitti d'interesse tra i due soggetti e segnatamente tra gli organi direttivi dei due soggetti.

Si tenga conto che attualmente la situazione è quella dettata dall'art 149 TUIR che prevede che il superamento del limite non commercialità / commercialità provochi l'elevazione a "commerciale" di tutta

³ Art 25, c 5, D Lgs 367/96:

"I proventi percepiti dalle fondazioni disciplinate dal presente decreto nell'esercizio di attività commerciali, anche occasionali, svolte in conformità agli scopi istituzionali, ovvero di attività accessorie, sono esclusi dalle imposte sui redditi. Si considerano svolte in conformità agli scopi istituzionali le attività il cui contenuto oggettivo realizza direttamente uno o più degli scopi stessi. Si considerano accessorie le attività poste in essere in diretta connessione con le attività istituzionali o quale loro strumento di finanziamento."

⁴ Cfr. art 34, c 8-bis, DL 69/89:

⁵ Cfr. art 1, c 3, L 28/99:

⁶ Cfr. art 1, c 185, L 296/06

l'attività (anche quella non commerciale) a partire dal 1 gennaio dell'anno in corso.

Estensione generale della 398/91

Sempre in relazione alle attività commerciali (quando ancora realizzate da enti del terzo settore), sarebbe opportuno **estendere a tutti gli enti del terzo settore l'attuale normativa dettata dalla L 398/91** con alcune migliorie in merito alla semplificazione sul versante degli adempimenti e delle dichiarazioni. Sarebbe peraltro auspicabile far rientrare nei poteri dell'Agenzia delle Entrate la gestione / controllo dell'opzione, sottraendola alla SIAE.

Esenzioni o riduzioni IRAP

Le attività commerciali degli enti del terzo settore dovrebbero essere esenti da IRAP per alcune organizzazioni e per le altre dovrebbero applicarsi le deduzioni ora riconosciute alle sole aziende for profit ⁷.

Omologazione esenzioni e riduzioni su tutti i tributi

In merito alle attività complessive degli enti del terzo settore, sarebbe necessaria una **omologazione delle esenzioni e riduzioni anche sulle cd imposte minori** (registro, bollo, successioni, donazioni, ipotecarie e catastali - in linea con il tema della lettera L del comma 1 dell'articolo 9 -, imposta comunale sulla pubblicità e altre tariffe e imposte locali) e rimettere mano anche ai principi di IMU e TASI ⁸.

In relazione **all'acquisizione di immobili**, si rammenta che attualmente una organizzazione di volontariato (così come le Onlus, le fondazioni, le associazioni riconosciute) sono esentate dalle diverse imposte "minori" solo nel caso di acquisto a titolo gratuito, mentre nel caso di acquisto a titolo oneroso devono pagare le imposte senza riduzioni ⁹.

Si fa presente che la semplificazione auspicata dal legislatore, il quale intende garantire nella sua applicazione "la coerenza giuridica, logica e sistematica" della normativa (cfr. art 2, c 1, lett d), **dovrebbe prendere in esame l'intero ciclo di vita degli enti del terzo settore**, in modo da ridurre sia i costi tributari sia le prassi amministrative conseguenti le esenzioni o riduzioni di imposte.

Manifestazioni locali di sorte

In relazione alle attività delle manifestazioni locali di sorte ¹⁰, **urge una semplificazione drastica degli adempimenti complessivi** prevedendo una dichiarazione unica di inizio attività (ovviamente non la SCIA), escludendo altresì di dover dichiarare in Unico ENC le imposte sostitutive già comunque pagate, e aggiornando le prescrizioni territoriali di dette manifestazioni.

⁷ Art 1, c 20, L 190/14

⁸ Cfr articolo P. Mirto, G. Trovati su Il Sole 24 Ore del 3.7.14 su IMU e non profit "Non profit, penalizzato l'uso misto", pag 40.

⁹ Un ente che riceva in donazione un immobile del valore di € 300.000 non paga imposte; se lo acquisisce a titolo oneroso, paga € 27.000.

¹⁰ Art 13 e 14, DPR 430/01

Compensi e costo del lavoro

Un po' sorprendentemente, la Riforma non ha toccato il tema del lavoro nel non profit. Detto che, come noto, il Terzo Settore è stato il comparto con maggior crescita in unità lavorative ¹¹ in un periodo di certo non positivo per l'occupazione, si ritiene che potrebbe essere **compatibile con i limiti della delega l'estensione – per le attività lavorative** e non volontaristiche di determinate categorie di soggetti – **di una previsione di natura fiscale** già riconosciuta alle associazioni sportive dilettantistiche in relazione ai soggetti che svolgono attività sportiva e non solo sportiva ¹². Ciò consentirebbe una riduzione considerevole del costo del lavoro per gli enti del terzo settore.

Revisione Onlus

c 1, lett m)

In linea con quanto riferito in merito alla precedente lettera e), dovrebbe essere **consentito alle Onlus di realizzare attività “terze”** (commerciali tout-court) oltre a quelle istituzionali e connesse.

Attività istituzionali

In relazione alle attività istituzionali, sarebbe opportuno, soprattutto per il settore sanitario, introdurre il **concetto di “prevenzione”** come attività istituzionale, in quanto appare fallace l'idea che le Onlus possano intervenire soltanto dove il danno (o il deficit) si è già verificato, atteso che sia l'OMS sia le autorità sanitarie nazionali premono molto sull'importanza della prevenzione anche (ma non solo) in relazione ai risparmi ottenibili da un'attività di questo genere.

Inoltre dovrebbero essere **meglio dettagliate le attività realizzabili** per ogni singolo settore, non ultimo quello della cooperazione internazionale (art 10, c 1, lett a, num 11-bis, D Lgs 460/97).

Attività connesse

In relazione alle attività connesse, tenuta ferma la loro non concorrenza alla formazione del reddito imponibile (art 150, c 2, TUIR), sarebbe opportuno **definirle con maggior precisione** in quanto quelle definite come “attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali” di cui all'art 10, c 5 D Lgs 460/97 sono ancora oggi oggetto di interpretazione non univoca e comunque molto restrittiva. Ancora oggi, le Onlus che ricevono i premi non richiesti o non assegnati nell'ambito di concorsi a premio si trovano spesso in difficoltà su come liquidarli, nel caso in cui detti beni non siano direttamente utilizzabili nell'attività istituzionale ¹³.

¹¹ ISTAT: Censimento 2011. Lavoratori dipendenti + 39,4% rispetto al 2001

¹² Cfr. art 67, c 1, lett m, e art 69, c 2, TUIR; stessa previsione è riconosciuta per i compensi a cori, bande e filodrammatiche

¹³ Art 10, c 5, DPR 430/01

Razionalizzazione dei regimi di risparmio fiscale sulle erogazioni liberali

c 1, lett b)

Si propone di stilare per tipologia di ente e per attività una “classifica” di **meritorietà** di “cause” e di “attività” e di dare maggior risparmio fiscale ai donatori a seconda delle “cause” o “attività” che hanno un maggior valore percepito (per urgenza sociale, afflato solidaristico ecc), **tenendo conto anche delle modalità di realizzazione delle attività**.

In relazione ad una delle norme più rilevanti – in termini di impatto – sulla defiscalizzazione delle erogazioni liberali (art 14, DL 35/05, “più dai meno versi”), sarebbe necessario

- eliminare il presupposto di applicazione della norma alla tenuta di una contabilità per competenza, condizione che penalizza tanto il donatore (che non può sapere la contabilità adottata dall’ente) quanto le piccole organizzazioni che tengono una contabilità “di cassa”;
- estendere a tutte le associazioni di promozione sociale la misura, ad oggi consentita alle sole associazioni che fanno parte di grandi associazioni nazionali.

Di particolare importanza appare **la semplificazione delle norme sulle donazioni in natura**, soprattutto se donati da aziende. In relazione alle donazioni di servizi, sarebbe utile che il legislatore delegato andasse a precisare quali tipologie di servizi (o le loro caratteristiche) sono ammesse in deduzione / detrazione.

Infine, la **riduzione del numero di regimi di risparmio fiscale sulle erogazioni liberali** (oggi più di 30!) non deve avere effetto peggiorativo rispetto alla normativa attuale, ma deve essere indirizzato alla semplificazione in termini di riduzione.

Riforma strutturale del 5 per mille

c 1, lett c) e d)

La riforma dovrebbe toccare i punti sensibili già segnalati dalla Corte dei Conti¹⁴ e dalle organizzazioni non profit in questi anni e pertanto dovrebbe prevedere:

- iscrizione "una tantum" degli enti e regole di iscrizione e di mantenimento uguali per tutti i settori;
- riduzione dei tempi di erogazione delle somme;
- conoscibilità dei contribuenti su richiesta degli stessi nella dichiarazione dei redditi;
- integrazione del rendiconto 5 per mille nel rendiconto / bilancio annuale.

Sulla questione del **rendiconto**, è bene evidenziare alcuni concetti base.

¹⁴ Delibera 14/2013, Del. 14/2014, Del. 9/2015.

Per due settori (ricerca scientifica e ricerca sanitaria), l'attuale legge prevede una **destinazione precipua** ("finanziamento della ricerca scientifica e dell'università; finanziamento della ricerca sanitaria"), e solo in DPCM si vanno a definire i soggetti eleggibili. E' chiaro, pertanto, che per questi due settori sia doveroso per lo Stato chiedere e ottenere la prova di destinazione "vincolata" (al finanziamento della ricerca).

Per il settore cd del "volontariato", **la legge non richiede una destinazione particolare**, in quanto parla di "sostegno di ..." e seguono le tipologie di enti. Se una Onlus è tale e viene verificata la sua corretta gestione, non ha senso che le si richieda un vincolo di destinazione di **fondi che per legge sono vincolati alla sua natura soggettiva** (essere Onlus) e non ad una particolare attività.

Pertanto, la fede pubblica è garantita quando i rendiconti (o bilanci) generali, contenenti anche le somme erogate per il capitolo del 5 per mille, sono veritieri, quando la Onlus "fa" la Onlus senza uscire dal seminato della sua legislazione speciale.

Chiedere, come si fa attualmente, un rendiconto separato e un "vincolo" di destinazione delle somme, non ha pertanto senso, e non fa altro che ingolfare le amministrazioni degli enti non profit e le burocrazie ministeriali.

Tanto per le "ricerche" quanto per il cd "volontariato" basterebbe pertanto **l'integrazione delle somme (in entrata) nel rendiconto / bilancio annuale (come peraltro già avviene), chiedendo alle sole "ricerche" la specifica di destinazione d'uso del 5 per mille.**

Si ritiene, infine, necessario non demandare a decretazione non regolamentare (DPCM) gli aspetti "spiccioli" connessi agli adempimenti, ma riportarli direttamente nel decreto legislativo, così come auspicato dalla Corte dei Conti ¹⁵.

¹⁵ Delibera 14/2013; pagg 11-12:

"Inoltre, la normativa primaria risulta lacunosa, carente e priva di organicità. Infatti, le disposizioni legislative succedutesi hanno definito, in pratica, solo le categorie di beneficiari e l'obbligo di rendiconto, rinviando ad un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, peraltro definito di natura non regolamentare, per la restante disciplina dell'istituto. Così operando, il 5 per mille è, in pratica, regolato, nella sua concreta attuazione, anche per le questioni più complesse e sensibili, dalle diverse amministrazioni coinvolte nella gestione.

Il ricorso ai decreti di natura non regolamentare ha avuto, anche secondo le organizzazioni del terzo settore, conseguenze assai negative. Peraltro, rilevante risulta la disparità di disciplina per le varie categorie. Così, a titolo esemplificativo, i beneficiari della ricerca sanitaria ottengono l'iscrizione negli elenchi una tantum e per sempre, al contrario degli enti delle altre categorie; inoltre, anche le scadenze d'iscrizione sono diverse per le varie categorie. Le regole della rendicontazione differiscono; infatti, ogni Ministero ha disciplinato autonomamente le modalità di tale attività."

Ed in nota 18, la Corte afferma: *"L'abuso di tale istituto (decretazione non regolamentare, ndr) è stato sottolineato dalla dottrina, secondo cui esso rappresenta uno strumento attraverso cui veicolare un contenuto di natura normativa, eludendo i vincoli posti dall'art. 17 della l. n. 400/1988 per l'adozione dei regolamenti. Con esso, il legislatore demanda la disciplina di rilevanti aspetti della materia da regolare al Governo."*