

Prof. Adriano Propersi

Docente "Economia delle aziende non profit", Università Cattolica di Milano

Già membro dell'Agenzia per il Terzo Settore

Mail: adproper@tin.it

SitoWeb: www.adrianopropersi.it

PRIME CONSIDERAZIONI SULLA REVISIONE DELLA DISCIPLINA FISCALE DEGLI ENTI NON PROFIT

Premessa

- Il riordino della normativa fiscale degli enti non profit **deve essere esaminato unitamente** agli interventi che, ai sensi dell'art.1 lettera a) della Delega per la riforma del Terzo Settore, disciplineranno **le regole civilistiche del libro primo del codice civile degli enti** e della revisione organica della **disciplina speciale** di cui all'art.1 lettera b) della Delega.

Infatti la regolamentazione dell'organizzazione, governance e controllo degli enti di cui da decenni si lamenta la carenza e il mancato coordinamento delle disparate leggi speciali (organizzazioni di volontariato, cooperative sociali, onlus, imprese sociali, organizzazioni non governative, enti di promozioni sociali, società di mutuo soccorso) sono **precondizioni necessarie** per attuare una **riforma fiscale semplificatoria e incisiva** che favorisca il welfare senza incorrere nei noti rischi di abusi e scandali.

- Vi è una **preliminare esigenza di individuare le attività di interesse generale da agevolare e incentivare con la riforma fiscale**. Le norme fiscali, come si vedrà meglio nel dettaglio devono essere scritte dopo aver definito in modo chiaro, e direi quasi in modo matematico "le attività di interesse generale che caratterizzano gli enti del Terzo Settore" come precisato dall'art.4 lettera b) della Delega.

La scelta delle attività di interesse generale è compito squisitamente politico; il modello di redazione potrebbe essere quello già utilizzato dal legislatore con il D.lgs. 155/2006 sull'impresa sociale che, all'art.2, ha tassativamente indicato i settori cui applicare la norma, con riferimenti legislativi precisi.

- Nella revisione della normativa e delle agevolazioni occorrerà valutare con la massima attenzione i condizionamenti della normativa Comunitaria. Infatti le agevolazioni attualmente in essere per tutto il settore non profit costituiscono uno stato di fatto accettato; le variazioni della normativa potrebbero far correre il rischio di censura da parte della Comunità Europea.

- Diverse disposizioni della Delega mettono in evidenza **l'opportunità di un controllo esterno, professionale e indipendente** per favorire la economicità e la efficacia delle gestioni e ciò può risultare utile anche ai fini della **corretta applicazione delle norme fiscali**.

Non è previsto il controllo di una Autorità nazionale, ma è forse anche non utile per lo scopo di cui si tratta. È più utile che si preveda per gli enti la nomina di revisori professionali (con la collaborazione attiva nella regolamentazione degli Ordini) anche tramite il controllo eventualmente di associazioni di categoria e dei Centri di servizio, soprattutto per gli enti di minori dimensioni, favorendo forme di autoregolamentazione del settore anche con riferimento alla correttezza fiscale.

Il riordino delle misure fiscali

Dopo le premesse fatte, necessarie per promuovere correttamente la riforma fiscale, esaminiamo nel concreto le norme che dovranno essere oggetto di modifica.

Si tratta innanzitutto di rivedere le norme sugli enti previste dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) DPR 22 dicembre 1986 n.917, oltre che di conseguenza e quasi automaticamente le norme sull'IVA (prevalentemente l'art.4 del DPR 26 ottobre 1972 n.633).

- Innanzitutto andrà riformulato **l'art.73 del TUIR** che definisce i **soggetti passivi** fra cui gli enti non commerciali.

Rilevante è il punto c) del comma 1 e i commi 2 e 4.

Si dovrà fare riferimento ai soggetti di cui al codice civile rivisto e al Codice del Terzo Settore di cui all'art.4 della Delega per inquadrare più correttamente i soggetti passivi.

L'attuale definizione di ente non commerciale, basata sull'oggetto (attività svolta) rischia di escludere da tale categoria gli enti non profit che non appartengono ai regimi speciali (es. Onlus) per il solo fatto di esercitare attività organizzate in forma di impresa diretta alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile (vedi art. 55, c. 2 lett. a) del TUIR). Basti pensare agli enti che svolgono servizi sociali o gestiscono scuole. Dovrebbe invece, ai fini definitivi, essere preso in considerazione l'aspetto soggettivo, non quello oggettivo.

Gli enti dovrebbero invece essere definiti rispetto allo scopo, con il vincolo del "non distribution constraint".

Gli enti secondo questa impostazione potrebbero dunque esercitare – anche in modo prevalente – attività economiche, purché coerenti con le finalità istituzionali. In questo senso, il perseguimento degli scopi statutari mediante l'esercizio di attività commerciali, anche prevalenti, non va a intaccare la natura dell'ente.

- Dovrà poi essere rivisto, nella parte del TUIR relativa all'imposta sul reddito delle società (IRES), il titolo secondo capo III (**artt.143-150**) intitolato "Enti non commerciali residenti" e capo V (**artt.153-154**) intitolato "Enti commerciali non residenti".

- **L'art.143 (Reddito complessivo)** prevede l'equiparazione degli enti alle persone fisiche ai fini della determinazione del reddito imponibile. Ciò può essere confermato per i redditi fondiari e di capitale ma va chiarita e meglio definita l'imposizione **sui redditi di impresa e diversi**.

Il concetto di reddito di impresa va definito escludendo comunque ciò che è strumentale per l'attività istituzionale quali le gestioni immobiliari e patrimoniali. Nella regolamentazione del reddito di impresa occorrerà tener presente il vincolo della normativa comunitaria per non incorrere nel rischio di attuare Aiuti di Stato.

I redditi diversi vanno tassativamente individuati.

- **L'art.144 (Determinazione dei redditi)** è il più complesso; da sempre ha dato adito a tanti problemi applicativi e interpretativi. In particolare per i redditi di impresa è prevista la **contabilità separata** la cui applicazione è molto incerta e controversa anche in dottrina soprattutto per la ripartizione dei costi comuni. La Delega art.4 punto f) chiede di "individuare i criteri che consentano di distinguere, nella tenuta della contabilità e dei rendiconti, la diversa natura delle poste contabili in relazione all'oggetto sociale e definire criteri e vincoli in base ai quali l'attività di impresa svolta dall'ente in forma non prevalente e non stabile risulta non finalizzata alla realizzazione degli scopi istituzionali".

È certamente questo un criterio direttivo su cui lavorare, soprattutto per la "disclosure" dell'attività e la trasparenza, ma ai fini fiscali sarebbe opportuno cercare sistemi di tassazione oggettivi quali **metodi forfettari** basati su percentuali di ricavi o proventi, valutando con il Ministero dell'Economia (Agenzia delle Entrate) l'impatto che potrebbe avere sul gettito tributario; esso potrebbe essere probabilmente più favorevole rispetto agli attuali incerti sistemi e più accettabile per gli enti che ritroverebbero certezza nei loro comportamenti fiscali come è già avvenuto con l'introduzione della legge 16 dicembre 1991 n.398.

La forfetizzazione andrebbe riferita alle attività verso corrispettivo, escludendo le attività di interesse generale tutelate, quelle da raccolta fondi e i contributi della Pubblica Amministrazione per convenzioni.

- **L'art.145 (Regime forfettario degli enti non commerciali)** potrebbe essere connesso a quanto detto quanto sopra detto per l'art.144 e potrebbe essere sostanzialmente confermato e rafforzato come previsto dall'art.9 punto e) della Delega.
- **L'art.146 (Oneri deducibili)** come pure **l'art.147 (Detrazione di imposta per oneri)** possono essere confermati.
- **L'art.148 (Enti di tipo associativo)** è una disposizione che nel tempo ha subito numerose modificazioni e integrazioni soprattutto con lo scopo di impedire evasioni e elusioni.

Occorre certamente confermare la defiscalizzazione delle quote associative, mantenendo i vincoli già previsti per evitare abusi. Qui il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (ove andranno depositati anche i bilanci e le cariche associative) e la presenza di controlli professionali o di

categoria possono aiutare a raggiungere lo scopo di avere comportamenti corretti da parte del vastissimo mondo associativo.

- **L'art.149 (Perdita della qualifica di ente commerciale)** ha portato molti problemi sia interpretativi che applicativi.

Tale norma potrebbe essere superata qualora si accogliesse l'impostazione concettuale espressa con riferimento alla definizione di ente citata con riferimento all'art.73 del TUIR.

Potrebbe forse essere prevista la possibilità al passaggio a impresa sociale per l'ente che superi determinate soglie di attività commerciali.

- **L'art.150 (Organizzazioni non lucrative di attività sociale)** dovrà rientrare nelle previsioni di formulazione del Codice del Terzo Settore ove si dovrà ripensare anche il D.lgs 4 dicembre 1997 n.460. ciò sia per la necessità/opportunità di rivedere le aree di interesse che possono essere ampliate, ma anche valutando la possibilità di un parziale superamento dell'istituto qualora si porti avanti e a norma l'esclusione dell'imposizione delle attività di interesse generale da agevolare, come detto sopra.

- **Gli artt.151 (Reddito complessivo) e 152 (Determinazione del reddito complessivo)** riferita agli enti non residenti possono essere sostanzialmente confermati.

I regimi di deducibilità e detraibilità

L'art.9 punto b) della Delega prevede la necessità di **"razionalizzazione e semplificazione dei regimi di deducibilità e detraibilità delle erogazioni liberali"**.

Qui abbiamo certamente la necessità di un coordinamento di tutto ciò che è previsto dal TUIR agli **art.10 (Oneri deducibili), all'art.15 (Detrazione per oneri) e all'art.100 (Oneri di utilità sociale)** oltre che alle numerose e disparate **norme speciali** in materia di agevolazioni.

Questo intervento è strategico per lo sviluppo del Terzo Settore e necessita di procedere alla formulazione di norme semplici e chiare volte a rendere agevole e conveniente per il contribuente l'erogazione di liberalità.

Attuando il riordino delle agevolazioni occorre tenere presente che mentre si può agire senza problemi sui redditi fondiari e di capitale, per quanto riguarda il reddito di imprese e le attività commerciali svolte dagli enti non commerciali qualsiasi scostamento dalla normativa applicata alle società (o meglio agli enti commerciali) potrebbe scontrarsi con il divieto comunitario di riconoscere agevolazioni ai soggetti invece che all'oggetto dell'attività (ovvero agevolazioni riconosciute a qualsiasi tipo di soggetto che svolga questa attività); vi è quindi il rischio che le agevolazioni siano considerate dalla legge Comunitaria Aiuti di Stato.

Le agevolazioni per le imposte indirette

Nel quadro del riordino delle agevolazioni vanno riviste e nuovamente valutate per l'impatto sul Terzo Settore le norme riguardanti **le donazioni e successioni** (D.lgs 346/1990).

Andranno anche viste **le imposte di bollo** (DPR 642/1972).

Potrà essere anche valutata la possibilità di favorire il Terzo Settore con norme agevolative concernenti **imposte di registro, ipotecarie e catastali** per le quali attualmente vige una agevolazione solo per le Onlus.

Il cinque per mille

L'istituto del cinque per mille come ben affermato dalla Corte dei Conti, è un **meccanismo opaco** e non correttamente rispettoso della volontà dei cittadini per diverse ragioni (redazione della dichiarazione dei redditi da parte di soggetti in conflitto di interessi, impossibilità per i piccoli enti di accedere ai meccanismi di comunicazione e pubblicità, preponderanza dei grandi enti che investono ingenti risorse in campagne pubblicitarie, insufficienti rendicontazione delle somme percepite dagli enti, ecc.).

Già la Delega all'art.9 della lettera c) e d) prevede la necessità di razionalizzazione e revisione dei criteri di assegnazione del cinque per mille con l'obbligo di rendicontazione e pubblicità.

Il tema è estremamente complesso anche perché ormai l'istituto è considerato un diritto democratico del cittadino e degli enti ma va radicalmente ripensato.

Andrebbe studiata la possibilità di accorpare le risorse del cinque per mille con le norme agevolative incentivando i contributi alla donazione diretta agli enti a valere sul proprio gettito fiscale.

Potranno essere statuiti meccanismi di certificazioni delle scelte e limiti alle spese di pubblicità. Potranno essere coinvolti sostituti di imposta nel miglioramento del meccanismo.

Potrebbe essere messo un tetto massimo per le somme percepibili da ciascun ente e prevista la possibilità di scelta di due o più enti destinatari di sostegno.

Imprese sociali

Per le imprese sociali non sono oggi previste norme agevolative, pur essendo tale istituto visto dal legislatore come basilare per lo sviluppo futuro del welfare.

Anche qui dobbiamo tenere presente il vincolo delle leggi comunitarie in merito al tema degli Aiuti di Stato.

Si ritiene però che una forma di rafforzamento di tale istituto possa essere previsto mutuando quanto stabilito dalla legislazione per i consorzi tra le piccole e media imprese con la legge 21 maggio 1981 n.240 che ha previsto la possibilità dell'**accantonamento degli avanzi di gestione fiscali, se reinvestiti nelle attività e per le finalità di tali soggetti nei due anni successivi.**

Tale normativa ha avuto ed ha tuttora ampia applicazione e ha dato un impulso molto forte allo sviluppo di tali figure giuridiche con notevoli vantaggi per l'economia del Paese.

Esteso alle imprese sociali tale meccanismo potrebbe favorire notevolmente lo sviluppo di tali istituti. Naturalmente occorrerà ben definire quali settori del welfare privilegiare con l'attribuzione di tale agevolazione, tenendo conto del tema degli Aiuti di Stato.

Poiché nella Delega è prevista la possibilità di accedere a forme di raccolta tramite portali di **crowdfunding** e di **emettere titoli per la raccolta a debito** andranno anche disciplinati gli aspetti fiscali di tali operazioni.

Si ricorda anche che la normativa delle imprese sociali, soprattutto ai fini di eventuali agevolazioni, va coordinata con la recente istituzione delle **Società Benefit** di cui agli artt.376/384 della legge di stabilità 2015.

Milano, 5 aprile 2016

(Prof. Adriano Propersi)