

Giuseppe Rivetti

ENTI SENZA SCOPO DI LUCRO

Terzo settore e impresa sociale

Profili di specialità tributaria tra attività
no profit o for profit



PREMESSA

La recente Legge delega per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale (2016), interviene nell'ambito del volontariato, della cooperazione sociale, dell'associazionismo *no profit*, delle fondazioni e delle imprese sociali, introducendo categorie di grande rilevanza sistematica, nel tentativo di dimostrare che capitalismo e solidarietà possano coniugarsi in modo nuovo.

L'economia sociale, infatti, unendo redditività e solidarietà può svolgere un ruolo essenziale di rafforzamento della coesione sociale, economica e territoriale, generando capitale sociale e una visione dell'economia fondata su forme di sviluppo (sostenibile). Il punto di incontro di tali variabili, risiede nel riconoscimento di uno spazio imprenditoriale per le organizzazioni senza scopo di lucro. In questa direzione, la promozione dei titoli di solidarietà, già previsti dal d.lgs. n. 460/1997, unitamente all'allargamento della platea dei beneficiari dell'*equity crowdfunding* (ad oggi limitato alle sole *start up*) e, infine, la definizione di un trattamento fiscale di favore per «*titoli finanziari etici*», così da premiare quei cittadini che investono i loro risparmi nella finanza etica.

In tale contesto gli enti di Terzo settore vengono qualificati come soggetti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, che promuovono attività di interesse generale. La nuova (e forse troppo ampia) soggettività, risente della difficoltà di trasferire identità tradizionalmente legate alle scienze sociali, in ambito giuridico. Al tempo stesso, la formulazione contenuta nella Legge delega se da una parte evidenzia una ricchezza di forme, dall'altra lascia inalterati possibili rischi di disorientamento ermeneutico. Si conferma, infatti, un sistema caratterizzato da specialità normative che costringono l'operatore del diritto a coordinare le disposizioni sulle Onlus e l'Impresa sociale, con quelle previste dalle specifiche normative istitutive.

La costruzione, quindi, delle fondamenta giuridiche degli enti in esame appare assolutamente necessaria, non solo ai fini della rimozione di disarmonie e asimmetrie normative (che prevedono regole diverse per situazioni analoghe), ma anche per lo sviluppo stesso degli enti di Terzo settore.

Le ragioni plurime di questa criticità, si fondano sull'esistenza di due competenze e due normative (quella civile e quella fiscale) che si intrecciano e non si coordinano, per cui risulta difficile immaginare come si riusciranno a « stabilire disposizioni generali e comuni applicabili, nel rispetto del principio di specialità, agli enti del Terzo settore », anche alla luce del (più volte richiamato) diritto dell'Unione europea. Si aggiungano, poi, rischi di sovrapposizione tra deleghe legislative concorrenti, in particolare con la legge delega n. 23/2014 (*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*).

Peraltro, non possono trascurarsi patologie funzionali, sulla base delle quali si costituisce un ente in relazione alle forme di finanziamento o alle agevolazioni tributarie (più convenienti), collegate alla scelta dell'uno o dell'altro modello associativo. In diverse circostanze, finalità ideali e attività istituzionali vengono sacrificate sull'altare delle agevolazioni tributarie. Fenomeno di cui il legislatore mostra consapevolezza; nelle *Linee Guida* afferma, senza riserve, che « occorre anche sgombrare il campo da una visione idilliaca del mondo del privato sociale, non ignorando che, anche in questo ambito, agiscono soggetti non sempre trasparenti che, talvolta, usufruiscono di benefici o attuano forme di concorrenza utilizzando spregiudicatamente la forma associativa per aggirare obblighi di legge ».

In questa affermazione si coglie, a mio avviso, anche l'amarezza per una rivoluzione sociale tradita, nelle grandi aspettative di riforma del *Welfare State*, generate dal richiamato intervento di riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e di costituzione delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (d.lgs. n. 460/1997).

Di qui la necessità di prevedere oltre alle necessarie innovazioni normative, in gran parte adeguate alle criticità, anche strumenti di controllo tributario maggiormente incisivi, rispetto alle dinamiche gestionali, che appaiono solo accennati nei progetti di revisione.

L'attuale sistema di controllo sembra inutile. In molte circostanze si esaurisce, infatti, nella sterile verifica di documenti costitutivi, spesso ridotti a mere dichiarazioni di intenti, rispetto alle quali non esistono

garanzie funzionali finalizzate ad escludere la possibile (futura) dissimulazione di attività commerciali.

Per altro verso, si assiste ad un travalicamento dei confini del Diritto tributario di cui gli enti in esame sono, comunque, parte rilevante che, a sua volta, è « costretto » a seguirne gli esiti ovvero le derive, legate a forme di evasione o elusione fiscale. In ogni caso, proprio in questa apparente distanza, il Diritto tributario manifesta il suo peculiare ruolo: segnalare/evitare che la dimensione economico-commerciale, diventi costitutiva delle nuove configurazioni giuridiche.

CAPITOLO I

ENTI DI TERZO SETTORE E WELFARE STATE

SOMMARIO: 1.1. Enti senza scopo di lucro. Evoluzione giuridica: dalla originaria marginalità (tra Stato e mercato) alla formale “riabilitazione” giuridica. – 1.2. Profili strutturali e funzionali. Linee guida per la riforma del Terzo settore (2014). Economia sociale e *Welfare State*. – 1.3. Le ragioni dello sviluppo degli enti di Terzo settore tra fallimento del governo (*government failure*) e del contratto (*contract failure*). – 1.4. La classificazione delle organizzazioni non profit, in funzione della corrispondente finalità costitutiva. – 1.5. Problematiche di sistema. Paradossi storici: attuale (e forse eccessiva) valorizzazione degli enti senza scopo di lucro.

1.1. *Enti senza scopo di lucro. Evoluzione giuridica: dalla originaria marginalità (tra Stato e mercato) alla formale “riabilitazione” giuridica.*

L’associazionismo non lucrativo, nelle sue linee generali, evidenzia peculiari categorie giuridiche ed economiche, sottese ad elementi di originalità che il sistema esprime, nelle manifestazioni delle attività di utilità sociale. La corrispondente evoluzione normativa risulta fortemente legata ai mutamenti sociali, i cui sviluppi disvelano, nelle applicazioni, il valore giuridico della storia (delle legislazioni). In Europa iniziative assimilabili a quelle poste in essere dalle organizzazioni non profit, affondano le loro radici nell’alto Medioevo (1).

(1) Cfr. F. ROVERSI MONACO, *Il non profit nella Costituzione*, in *Il non profit dimezzato*, a cura di G. VITTADINI, Milano, 1997, 61. Sul tema, i recenti contributi di P. ADDIS, E. FERIOLI, E. VIVALDI, *Il terzo settore nella disciplina normativa italiana dall’unità ad oggi*, in *Il terzo settore nell’Italia unita*, a cura di E. ROSSI, S. ZAMAGNI, Bologna, 2011, 129 ss.; P. ADDIS, *Dalla carità all’impresa sociale*, in *Diritto di Welfare*, a cura di M. CAMPEDELLI, P. CARROZZA, L. PEPINO, Bologna, 2010, 345 ss.; I. BIROCCHI, *Persona giuridica nel diritto medievale e moderno*, in *Digesto, Discipline Privatistiche, Sez. civ.*, vol. XIII, Torino, 1995, 407 ss.; G. DALLA TORRE, *L’attività assistenziale della Chiesa nell’ordinamento italiano. Aspetti dogmatici e spunti ricostruttivi*, Milano, 1979.

In questo periodo nascono le prime organizzazioni senza scopo di lucro operanti nel campo dei servizi culturali, sociali e sanitari. Chiese, comunità religiose (2), cittadini benestanti e svariate organizzazioni laiche si impegnano in campo sociale; realizzano servizi (assistenziali) e creano istituti operanti nel campo dell'utilità sociale.

Del resto in molti Paesi europei, lo Stato è assente oppure inizia ad intervenire solo in un periodo successivo, a seconda del diverso grado di sviluppo del sistema nazionale di protezione sociale (3). L'idea, comunque, di un diritto all'assistenza si afferma nel pensiero laico e nella comunità civile solo con la rivoluzione francese, le cui influenze, cominciano progressivamente a manifestarsi negli ordinamenti statuali, fino a diventarne un elemento qualificante delle moderne Costituzioni (4).

Lo stesso tessuto economico-sociale risulta, peraltro, favorevole allo sviluppo delle richiamate associazioni non lucrative. L'assenza di un sistema pubblico di aiuto ai bisognosi e di un mercato non organizzato, qualificano gli organismi in esame come delle vere e proprie realtà produttive, con dimostrate capacità imprenditoriali (5).

Mi sia consentito il rinvio a G. RIVETTI, *Non Profit*, Milano, 2003, 4 ss., rivisto alla luce delle *Linee guida* (2014) e della *Legge delega* (2016) per la riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale.

(2) In gran parte, evidenzia P. OLIVELLI, collegate ad istituti religiosi. In questo periodo nascono ospedali come quello di S. Luca a Pistoia nel 1082 e S. Antonio a Roma, nel 1312. Nati per offrire ospitalità ed assistenza ai pellegrini in marcia per i luoghi santi, essi assunsero nei secoli il compito della cura degli ammalati e molti di essi si organizzarono nella forma dell'*universitas* con governo collegiale, cui partecipavano sia ricoverati che il personale addetto all'assistenza, *La Costituzione e la sicurezza sociale. Principi fondamentali*, Milano, 1988, 23.

(3) Cfr. Comitato economico sociale, *La cooperazione con le associazioni di solidarietà sociale come partner socio-economici in campo sociale*, Bruxelles, 10 dicembre 1997.

(4) Cfr. G. DALLA TORRE, *Stato e società civile. Una prospettiva storico-giuridica*, in *Dir. eccl.*, 2000, 2, 430.

(5) Cfr. C. BORZAGA, A. SANTUARI, *L'evoluzione del terzo settore in Italia*, in A. MATAECENA (a cura di), *Aziende non profit. Scenari e strumenti per il terzo settore*, Milano, 1999, 28. Viene ancora sottolineato come in tale periodo associazioni e fondazioni, disponendo spesso di notevoli capitali, vincolavano gli stessi al perseguimento di uno scopo pio, ovvero di « beneficenza », per iniziative a favore della collettività di attività di interesse collettivo.

Per approfondimenti, A.M. BATTISTI, *Welfare e no profit in Europa: profili comparatistici*, Torino, 2013; O. BREEN, *EU Regulation of Charitable Organisations: the politics of legally enabling civil society*, in *Int'l J. of Not-For-Profit Law*, 2008, 10, 66, 74; C.

Tuttavia, la costante affermazione delle dottrine giusnaturalistiche prima e illuministiche poi, contribuisce a creare un atteggiamento di palese sospetto e di evidente ostilità nei confronti di tutte quelle organizzazioni che non perseguono scopi lucrativi (6).

D'altra parte, secondo la tradizione europea Ottocentesca lo Stato viene considerato come il principale soggetto attivo e gestore dei servizi pubblici essenziali quali la scuola, l'educazione e l'assistenza.

Di conseguenza, vengono a mancare criteri di reciproca legittimazione dei ruoli (7) e non può essere diversamente visto che, concettualmente, non esiste spazio per altri soggetti diversi dal mercato e dallo Stato. Il primo, infatti, è considerato uno strumento riservato alle attività di produzione di ricchezza degli enti lucrativi; il secondo, di garanzia delle libertà individuali, per cui il rapporto tra le organizzazioni non profit e l'apparato statale risultava diventare fatalmente conflittuale (8).

Le citate impostazioni teoriche si materializzano sul piano legisla-

BORZAGA, A. IANES, *L'economia della solidarietà. Storia e prospettive della cooperazione sociale*, Roma, 2006; A. CHERUBINI, *Dottrine e metodi assistenziali dal 1789 al 1848. Italia, Francia, Inghilterra*, Milano, 1958; S. TRAMONTIN, *Carità o giustizia? Idee ed esperienze dei cattolici sociali italiani dell'800*, Torino, 1973; L. LALLEMAND, *Historie de la charité*, Paris, 1902; M. MAGGETTI, *La genesi e l'evoluzione della beneficenza*, Roma, 1890, 51.

In particolare, M. LUPOI, *Alle radici del mondo giuridico europeo*, Roma, 1994, 343-349, con riferimento ai *charitable trusts*, v. capitolo III, par. 3.1.2.

(6) Cfr. A. SANTUARI, *Aspetti giuridico-legislativi delle organizzazioni non profit. Inquadramento storico e linee evolutive nel panorama europeo*, in D. CAVENAGO, *Dirigere e governare una organizzazione non profit*, Padova, 1996, 258. Sul punto l'Autore richiama gli interventi adottati negli ultimi decenni del XVIII secolo per contrastare l'accumulo dei beni e la manomorta: in Francia, con l'approvazione della legge *Le Chapelier* del 1791 si sopprimevano corporazioni, società benefiche ed educative, organizzazioni di lavoratori, società artigiane; in Germania, con l'editto di Giuseppe II d'Austria del 1871 si sopprimevano i monasteri non destinati alla gestione di scuole o di ospedali e contestualmente si riformavano i luoghi pii. Dello stesso autore, *Le organizzazioni non profit*, Padova, 2012.

(7) Cfr. P. OLIVELLI, la quale sottolinea come la Rivoluzione francese portò a compimento quel processo di pubblicizzazione iniziato nel '500: l'ideale di uguaglianza e di democrazia sembrò doversi realizzare nell'accentramento nello Stato, di ogni compito verso la società, *op. ult. cit.*, 27.

(8) Cfr. D. PREITE, *Progettare un sistema di misurazione della performance nelle aziende non profit: finalità e metodologia*, in *Non profit: diritto & management degli enti non commerciali*, 2011, 17, 1, 71-84; Id., *Il settore delle fondazioni*, in *Gli enti Non profit. Nuove figure e nuove problematiche*, Milano, 1993, 103.

tivo, con le codificazioni ottocentesche ispirate dal *Code Napoléon*, i cui principi sono prevalentemente, se non esclusivamente, informati da uno spirito mercantilistico, con la conseguenza che le organizzazioni senza scopo di lucro vengono ritenute estranee alle dinamiche produttive ed assorbite nelle strutture pubbliche (9).

In Italia la situazione non è differente. Difatti prima dell'unificazione, le leggi Piemontesi prescrivono il divieto di accumulare patrimoni nelle mani delle organizzazioni non profit (legge Siccardi) (10) e, nel contempo, introducono l'obbligo di richiedere l'autorizzazione statutale per qualsiasi tipo di acquisto immobiliare, accettazione di lasciti o donazioni (11).

Nei periodi successivi si segnalano, comunque, delle importanti eccezioni rispetto a tale regime giuridico (ostile); il Parlamento promulga la "Grande Legge sulle Opere Pie", precedenti storici delle Ipbab e considerate, a ragione, come vere e proprie antesignane delle moderne associazioni non profit, in ordine agli obiettivi ed alle risorse.

La relativa legge 3 agosto 1862, n. 753, sancisce, infatti, una ampia libertà di azione per le richiamate organizzazioni le quali risultano sostanzialmente libere da ogni ingerenza da parte dello Stato (...) i criteri ispiratori della legge del Regno d'Italia del 1862, sono definiti da norme di libertà che intendono sottrarre alle Opere Pie qualsiasi forma

(9) A. SANTUARI, *Aspetti giuridico-legislativi delle organizzazioni non profit*, cit., 258. Tra le prime riflessioni sul principio di sussidiarietà, S. BARTOLE, *Riflessioni sulla comparsa nell'ordinamento italiano del principio di sussidiarietà*, in *Studium Iuris*, 1999, 381.

(10) L'istituto dell'autorizzazione è stato introdotto nell'ordinamento italiano (preunitario) con la legge sarda del 5 giugno 1850 n. 1037 (legge Siccardi). L'art. 13 della legge 14 maggio 1997, n. 127 (c.d. Bassanini-*bis*) ha sancito l'abrogazione dell'art. 17 c.c., della legge 21 giugno 1896, n. 218 nonché di tutte « le altre disposizioni che prescrivono l'autorizzazione per gli acquisti di beni immobili o per l'accettazione di donazioni, eredità e legati da parte di persone giuridiche, associazioni e fondazioni ». In dottrina, G. PONZANELLI, *A proposito dell'art. 17 c.c. (acquisti associazioni di volontariato)*, in *Foro it.*, 1996, I, 3293 ss.; ID., *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, Torino, 1996, 52.

(11) Per una disamina dell'istituto in recenti orientamenti giurisprudenziali v. Cass. 21 novembre 1983, n. 6918, in *Dir. eccl.*, 1983, II, 501; Cass. 9 giugno 1986, n. 3833, in *Dir. eccl.*, 1986, II, 588; Cass. 27 agosto 1991, n. 9151, in *Dir. eccl.*, 1992, II, 153; Cass. 24 gennaio 1992, n. 810, in *Giust. civ. Mass.*, 1992, I; Cass. 7 settembre 1992, n. 10281, in *Giur. it.*, 1994, I, 1, 511; Cass. 16 novembre 1992, n. 12280, in *Dir. eccl.*, 1993, II, 197; Cass. 12 maggio 1993, n. 5418, in *Riv. not.*, 1994, 1350; Cass. 19 luglio 1995, n. 7862, in *Giust. civ. Mass.*, 1995, 1398; Cass. 20 ottobre 1997, n. 10253, in *Dir. eccl.*, 1998, II

CAPITOLO II

LINEE GUIDA E LEGGE DELEGA

IDENTITÀ GIURIDICA E SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA

SOMMARIO: 2.1. Terzo settore: le Linee guida (2014) e la Legge delega (2016). Architettura. Prospettive di grande rilievo sistematico tra ambiziosi modelli teorici e realtà complessa. – 2.2. Disarmonie tra normativa civilistica e tributaria. Revisione della disciplina del Codice civile (Legge delega 2016). – 2.3. Interventi normativi di dettaglio previsti dai decreti attuativi. Codice del Terzo settore e Registro unico. – 2.4. Associazioni e fondazioni. Divario tra realtà pratica e disegno normativo: le forme delle persone giuridiche. – 2.5. Soggettività tributaria, inquadramento giuridico. Accertamento. Armonia con le disposizioni sul riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali. – 2.6. Le attività di interesse generale degli enti di Terzo settore. Le nuove categorie giuridiche introdotte dalla Legge delega (2016). I rapporti con l'ordinamento tributario. Le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale. – 2.7. Attività commerciale e attività istituzionale: una difficile (ma possibile) coesistenza. Carenze normative e supplenza della giurisprudenza. – 2.8. Enti *no profit*. Distinzione tra attività svolta con modalità economica ed attività svolta con modalità commerciale. Aiuti di Stato e giurisprudenza Corte di giustizia UE. Una diversa prospettiva.

2.1. *Terzo settore: le Linee guida (2014) e la Legge delega (2016). Architettura. Prospettive di grande rilievo sistematico tra ambiziosi modelli teorici e realtà complessa.*

Le Linee guida per la riforma del Terzo settore richiamano i valori e le attività del volontariato, della cooperazione sociale, dell'associazionismo *no profit*, delle fondazioni e delle imprese sociali (1), le cui incidenze funzionali risultano, in gran parte, aderenti alla complessa realtà sociale.

Nello stesso documento in un momento di probabile (eccessiva) esaltazione del fenomeno, si afferma « *lo chiamano terzo settore, ma in realtà è il primo* ». Ciò non è condivisibile perché non siamo in presenza

(1) Cfr. *Linee guida per la Riforma del Terzo settore* (2014), cit., 1.

di una numerazione che vuole esprimere una gerarchia di importanza o di autorevolezza, ma una precisa collocazione funzionale.

Il Terzo settore è il Terzo settore, così come lo Stato è (e resta) il primo settore. La stessa locuzione *Terzo settore*, ormai di uso comune, indica quella sfera di soggetti e di attività che non si ricollegano al *primo settore*, quello pubblico o dello Stato, o al *secondo*, quello del mercato che ha come sua caratteristica la ricerca del profitto. Gli stravolgimenti di tale impostazione, anche solo sul piano semantico, possono generare confusione e favorire i rischi (di delegittimazione) di cui si è parlato nell'ultima parte del precedente capitolo (2).

Peraltro l'associazionismo non lucrativo non ha bisogno di essere considerato primo settore, poiché autonomamente appare in grado di dare « forma e sostanza ai principi costituzionali della solidarietà e della sussidiarietà » (3). Caratteristiche e qualità che si fondano su una concezione diversa rispetto al passato, ovvero sulla « consapevolezza che profit e non profit possano oggi declinarsi in modo nuovo » (4).

Per la realizzazione di tali obiettivi è, però, necessario ricostruire le fondamenta giuridiche dei soggetti del Terzo settore, eliminando, come anticipato nelle considerazioni introduttive, asimmetrie normative, disarmonie e legislazioni disorganiche che prevedono soluzioni differenti a fronte di comuni fattispecie. Interventi sistematici, quindi, finalizzati a realizzare forme reali ed effettive di coordinamento tra la disciplina civilistica, le singole leggi speciali e la disciplina fiscale (5). Inoltre, con riferimento a quest'ultimo profilo, viene dichiarato, in modo espresso, l'obiettivo di « un riordino e armonizzazione delle diverse forme di fiscalità di vantaggio per gli enti del Terzo settore, con riferimento ai

(2) V. *supra*, capitolo I, par. 5.

(3) Cfr. *Linee guida per la Riforma del Terzo settore* (2014), cit., 1. V. *infra*, capitolo I, par. 3.

(4) *Ibidem*.

(5) Di qui la necessità di riformare il Libro I, Titolo II del Codice civile, anche alla luce dell'art. 118 della Costituzione. Revisione che può avvenire introducendo o rivisitando le norme in materia di: costituzione degli enti e valorizzazione della loro autonomia statutaria con specifico riguardo a quelli privi di personalità giuridica, struttura di *governance*, affermando pienamente il principio democratico e partecipativo negli organi sociali; responsabilità degli organi di governo e obblighi di trasparenza e di comunicazione economica e sociale rivolti all'esterno; semplificazione e snellimento delle procedure per il riconoscimento della personalità giuridica, anche attraverso la digitalizzazione telematica delle pratiche, *Linee guida per la riforma del Terzo settore* (2014), cit., 3.

regimi sia delle imposte dirette che indirette, anche al fine di meglio chiarire la controversa accezione di modalità non commerciale » (6).

In rapporto alle citate Linee guida, si colloca la legge delega (7) al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale (8). Il provvedimento si com-

(6) V. *infra*, capitolo IV. In proposito, quali specifici principi e criteri direttivi figurano: l'armonizzazione delle diverse discipline vigenti in materia di volontariato e di promozione sociale e il riconoscimento delle tutele dello *status* di volontario e la specificità delle organizzazioni di volontariato ai sensi della legge n. 266/1991; il riconoscimento delle cooperative sociali come imprese sociali di diritto senza necessità di modifiche statutarie e semplificazione delle modalità di formazione e presentazione del bilancio sociale, pur mantenendone l'obbligatorietà ed, infine, l'armonizzazione delle agevolazioni e dei benefici di legge riconosciuti alle diverse forme del non profit.

(7) Cfr. 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*, il cui obiettivo dichiarato è quello « di sostenere la autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune e ad elevare i livelli di coesione e protezione sociale favorendo l'inclusione e il pieno sviluppo della persona, a valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa ».

La legge delega contiene criteri direttivi generali cui devono uniformarsi i decreti legislativi, tra questi: riconoscere, favorire e garantire il più ampio diritto di associazione (art. 2, comma 1, lettera *a*), norma cit.). Nel corso dell'esame al Senato, è stato modificato il criterio di cui al comma 1, lettera *b*), riferito al riconoscimento e alla promozione dell'iniziativa economica privata, precedentemente connotata come attività economica privata svolta senza fini di lucro e diretta a realizzare la produzione o lo scambio di beni o servizi di utilità sociale o d'interesse generale. Nel testo licenziato dal Senato, l'attività economica privata da riconoscere e favorire, è quella il cui svolgimento, secondo le finalità e nei limiti di cui al provvedimento in esame, può concorrere ad elevare i livelli di tutela dei diritti civili e sociali, Camera dei Deputati, Servizio Studi, Dossier n. 223/4, *Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale*, Progetto di legge A.C. 2617-B, 20 maggio 2016, 3.

(8) Sulla base degli Atti parlamentari è possibile delineare l'iter del provvedimento: nel maggio 2014, il Governo ha predisposto le Linee guida per la Riforma del Terzo settore, formulando i criteri per una revisione organica della legislazione riguardante il volontariato, la cooperazione sociale, l'associazionismo non profit, le fondazioni e le imprese sociali. Dal 13 maggio al 13 giugno 2014, il Governo ha quindi aperto una consultazione pubblica sulle Linee guida, per confrontarsi con le opinioni degli attori del Terzo settore e dei cittadini sostenitori o utenti finali degli enti del non profit, di cui sono stati resi pubblici i risultati definitivi nel settembre 2014. In seguito, il Consiglio dei Ministri, su proposta del Presidente e del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, nel corso della riunione del 10 luglio 2014, ha approvato il disegno di legge delega per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale, presentato alla Camera il 22 agosto 2014 (A.C. 2617). L'esame in Commissione XII (Affari sociali) è iniziato il 1° ottobre 2014 e si è concluso il 31

pone di dodici articoli che sottendono finalità e applicazioni particolarmente rilevanti che, in molti casi, vanno ad incidere, in modo sostanziale, sulle attuali categorie normative di riferimento (9).

In via preliminare, il Terzo settore viene (ri)qualificato come il complesso « degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi » (10). Qualificazione che

marzo 2015 con la predisposizione del testo risultante dagli emendamenti approvati in Commissione. La discussione in Assemblea è iniziata il 1° aprile e si è conclusa il 9 aprile 2015. Approdato al Senato (A.S. 1870), il disegno di legge delega è stato esaminato dalla Commissione 1° (Affari costituzionali), che ne ha iniziato l'esame nella seduta del 28 aprile 2015 (qui l'iter del provvedimento) per concluderlo il 16 marzo 2016 (qui il testo approvato in Commissione 1°). L'Assemblea del Senato ha poi approvato, con modifiche, il disegno di legge delega nella seduta del 30 marzo 2016. Trasmesso alla Camera in seconda lettura, il provvedimento (A.C. 2617-B) è stato esaminato, in sede referente, dalla XII Commissione Affari sociali che ne ha concluso l'esame, con la votazione del mandato alla relatrice, il 19 maggio, senza l'approvazione di modifiche. Il provvedimento è stato approvato in via definitiva dalla Camera nel testo trasmesso dal Senato nella seduta del 25 maggio 2016. Sulla G.U. n. 141 del 18 giugno 2016, è stata pubblicata la legge 6 giugno 2016, n. 106, in vigore dal 3 luglio 2016. V. *infra*, *sub* nota 11.

(9) Dagli Atti parlamentari (Dossier n. 223/4) risulta cancellata la previsione della decadenza dall'esercizio della delega nel caso di mancato rispetto del termine per la trasmissione alle Camere, da parte del Governo, degli schemi dei decreti legislativi delegati per l'espressione del parere parlamentare (art. 1, comma 5, norma cit.). Disposizione che disciplina la procedura di emanazione dei decreti legislativi attuativi della delega, prevedendo che gli schemi degli stessi siano trasmessi alle Camere entro il quarantacinquesimo giorno antecedente l'esercizio della delega, affinché su di essi venga espresso, entro trenta giorni dalla data di trasmissione, il parere, non vincolante, delle Commissioni parlamentari competenti. Nel testo licenziato alla Camera, il mancato rispetto, da parte del Governo, del termine di quarantacinque giorni per la trasmissione alle Camere degli schemi dei decreti comportava la decadenza dell'esercizio della delega. Nel corso dell'esame al Senato, la previsione dell'eventuale decadenza della delega in caso di mancato rispetto del termine per la trasmissione alle Camere degli schemi di decreti, è stata cancellata.

(10) L'articolo 1 della legge delega in esame, disciplina la finalità e l'oggetto dell'intervento normativo, prevedendo che il Governo adotti, entro dodici mesi dall'entrata in vigore della legge, uno o più decreti legislativi in materia di riforma (precedentemente disciplina) del Terzo settore, al fine di sostenere la autonoma (precedentemente libera) iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, (si

Termine estratto capitolo

Termine estratto capitolo

CAPITOLO III

TERZO SETTORE E IMPRESA SOCIALE

SOMMARIO: 3.1. Onlus di diritto e parziali: profili costitutivi. Modifica indirizzi interpretativi. – 3.1.1. Partecipazione e controllo da parte di enti pubblici e commerciali. – 3.1.2. Partecipazione e controllo da parte di *Trusts*. – 3.2. Il volontariato nella Legge delega (2016). Qualificazione giuridica. – 3.2.1. Organizzazioni di volontariato: valorizzazione dei principi di gratuità, democraticità e partecipazione. – 3.2.2. Attività costitutive delle organizzazioni di volontariato: i rapporti con le Onlus e la revisione dei Centri servizi nelle previsioni della Legge delega (2016). – 3.3 Le organizzazioni non governative. Forme di cooperazione internazionale. – 3.4. Le cooperative sociali e le innovazioni nella Legge delega (2016). – 3.4.1. La cooperazione sociale: applicazioni giuridiche. – 3.5. Enti ecclesiastici e attività diverse, tra specialità e *Ius commune*. – 3.5.1. La Convenzione tra la Santa Sede e l'Italia, in materia di scambio di informazioni tributarie. – 3.5.2. L'ente ecclesiastico-imprenditore e amministrazione straordinaria. Considerazioni sistematiche riconducibili alla generalità degli enti di Terzo settore. – 3.6. Le associazioni di promozione sociale: profili giuridici. – 3.6.1. Le risorse economiche: i contributi dello Stato e le forme di finanziamento alle associazioni di promozione sociale. – 3.7. L'impresa sociale nell'attuale regolamentazione. Le ragioni di un fallimento. – 3.7.1. L'impresa sociale nella Legge delega (2016). Nuovo spazio imprenditoriale tra profitto e valori etici. Le nuove attività commerciali. – 3.7.2. Impresa sociale e principio di sussidiarietà come espressione-rappresentazione delle attività di particolare rilievo sociale.

3.1. *Onlus di diritto e parziali: profili costitutivi. Modifica indirizzi interpretativi.*

Il legislatore delegante tende a confermare la disciplina in tema di Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), seppur prefigurando una “revisione” al fine, non di abrogare l'attuale disciplina, ma di prevedere una migliore definizione delle attività istituzionali e di quelle connesse, fermo restando il vincolo di non prevalenza delle attività

connesse e il divieto di distribuzione, anche indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione (1).

I profili costitutivi (2) sono caratterizzati da complessità strutturali e funzionali, tenuto conto che sul piano normativo rappresenta una categoria che in modo trasversale attraversa aree giuridiche differenti. Questo può significare una crisi di identità (giuridica) oppure una ricchezza di contenuti da parte di nuovi organismi che si stanno progressivamente affermando nel nostro ordinamento.

Una delle maggiori problematicità è proprio costituita dalla estrema eterogeneità (soggettiva) e dalla complessa varietà dei correlati settori di attività. La qualifica di Onlus interessa, infatti, un articolato universo di associazioni, fondazioni, enti privati, ed altri, operanti nei campi dell'assistenza della beneficenza, della ricerca scientifica, della cultura, dell'arte, con inevitabili esigenze di coordinamento tra normative (speciali).

Per costituire una associazione, di regola, è sufficiente riunire in modo stabile un gruppo di persone con uno scopo di natura ideale (non commerciale). Nel caso della Onlus la situazione è più complessa, in quanto il semplice svolgimento di attività non commerciali non è sufficiente per far acquisire la citata qualifica giuridica.

D'altronde la stessa realizzazione di specifiche attività nei settori di riferimento, non basta per qualificare come tale una Onlus, poiché è necessaria la realizzazione di finalità di solidarietà sociale (3) ovvero una combinazione concorrente e non alternativa di attività e finalità (e svolgimento, esclusivo, nei settori espressamente individuati dalla normativa, per finalità di solidarietà sociale che diventa l'elemento distintivo rispetto alle attività degli enti non commerciali) (4).

(1) Cfr. art. 9, comma 1, lett. *m*), norma cit. In tale contesto di revisione sono fatte salve le condizioni di maggior favore relative alle organizzazioni di volontariato, alle cooperative sociali e alle organizzazioni non governative. V., *infra*.

(2) I promotori, di frequente, risultano più interessati alla conoscenza delle agevolazioni tributarie, collegate alla scelta della costituenda tipologia associativa, piuttosto che alla articolazione di un progetto finalizzato alla realizzazione di attività di solidarietà sociale.

(3) V. *supra*, capitolo II, par. 4.

(4) Si rimanda alle considerazioni sistematiche di E. DELLA VALLE, *Le ONLUS nel nuovo sistema di imposizione sul reddito*, in *Rass. Trib.*, 2003, 1913 ss.; F. TUNDO, *Intorno al regime delle Onlus nell'ambito degli enti non profit*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, 1, 844 ss.; V. FICARI, voce *Onlus*, in *Dir. Trib. Agg.*, Roma, 2001; A. FEDELE, *La disciplina fiscale delle ONLUS*, in *Riv. Notariato*, 1999, 537 ss.; F. GALLO, "Non profit" e questioni

Sul piano strutturale, è necessario sottoscrivere un contratto di associazione, il quale può assumere la forma di un atto pubblico o di un atto privato (5). Al riguardo la forma dell'atto pubblico e/o scrittura privata autenticata e/o scrittura privata non autenticata, ma registrata, risulta indispensabile per ottenere la qualificazione giuridica di Organizzazione non lucrativa di utilità sociale.

Il richiamato contratto associativo, di regola, è composto da un atto costitutivo e da uno statuto; quest'ultimo deve tracciare le finalità e le norme di funzionamento dell'associazione, attraverso la previsione di talune clausole obbligatorie (6) destinate ad incidere in modo costitu-

fiscali, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I; A.M. PROTO, *Onlus ed enti non commerciali*, in *Rass. Trib.*, 1997, 3, 588; R. LUPI, *Associazioni non profit ed imposizione fiscale*, in *AA.VV.*, *Gli enti non profit. Aspetti tributari*, a cura di R. ARTONI, Padova, 1996, 333 ss.; A. FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, 1, 333; G. FIANDACA, *Gli enti non commerciali. Associazioni riconosciute e non*, in *Quad. rass. trib.*, 1991, IX, 83.

(5) La costituzione di una Onlus comporta l'attribuzione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, territorialmente competente, del codice fiscale/partita iva. Esso è indispensabile per acquistare beni; intestare all'associazione beni immobili; stipulare contratti di locazione; richiedere contributi e/o rimborsi spese; erogare compensi; versare ritenute d'acconto ecc.

(6) Le clausole espressamente previste dal legislatore tributario: esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale; divieto di svolgere attività diverse ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse; divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre Onlus che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura; obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse; obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre Organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, salvo diversa destinazione imposta dalla legge; obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale; disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori di età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione; uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione "Organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o dell'acronimo "Onlus". Per quanto riguarda le modalità di espressione del voto si richiamano i chiarimenti forniti con Circ. 12 maggio 1998, n. 124/E dell'Agenzia delle Entrate – Direzione centrale normativa e contenzioso, relativamente all'analogo vincolo imposto ad alcuni tipi di enti associativi destinatari di uno specifico regime di favore. Il vincolo di cui trattasi non trova

tivo sulle attività delle organizzazioni in esame, poiché la loro presenza (e la reale osservanza) determina una istruttoria favorevole ai fini dell'iscrizione nell'anagrafe delle Onlus (7) e della conseguente possibilità di poter beneficiare del correlato regime agevolativo (8).

applicazione per espressa previsione art. 10, comma 7, norma cit., nei confronti degli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese. Sui profili costitutivi si rinvia a G. RIVETTI, *Onlus. Autonomia e controlli*, cit., modificato alla luce di successive innovazioni normative e mutati indirizzi interpretativi dell'Agenzia delle Entrate.

(7) Cfr. Cass., 8 marzo 1995, n. 2705, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 134. L'agevolazione viene concessa non in considerazione della qualificazione soggettiva dell'ente che la invoca, ma in ragione dell'attività effettivamente svolta; per cui la stessa compete quando le attività esercitate, siano direttamente connesse con il fine di religione o di culto e non sulla base del semplice riconoscimento della qualità di ente ecclesiastico. Questo principio di carattere generale è stato, peraltro, affermato dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 79/E del 31 marzo 2003. L'intervento si è reso necessario a seguito di una istanza di interpello presentata dai responsabili di un ente non commerciale, i quali chiedevano chiarimenti in merito alla possibilità di poter fruire di specifiche esenzioni (Irap) pur non avendo effettuato la comunicazione di cui all'art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 460/1997. L'Amministrazione finanziaria, sulla questione, precisava che l'iscrizione all'Anagrafe assume un valore costitutivo ai fini dello stesso riconoscimento della qualifica di Onlus (cui consegue la possibilità di fruire del trattamento tributario agevolato). Pertanto, i benefici fiscali sono ammessi solo ed esclusivamente a favore degli organismi i quali, per effetto della citata comunicazione ed in presenza degli ulteriori requisiti previsti dalla normativa, abbiano assunto la richiamata qualifica. Di conseguenza, l'assenza della citata comunicazione da parte dell'ente in argomento, comporta la mancata assunzione della qualifica di Onlus e la conseguente impossibilità di beneficiare del relativo trattamento tributario agevolato. Le organizzazioni interessate possono, infatti, beneficiare delle agevolazioni solo se effettuano la relativa comunicazione (art. 11, norma cit.). In proposito la stessa Circ. 168/E, precisa che la comunicazione si configura come un onere assolutamente necessario per accedere al favorevole sistema di esenzioni/agevolazioni fiscali (per gli enti ecclesiastici non esiste un regime di specialità poiché non risultano esonerati da tale adempimento). Con riferimento ad interventi giurisprudenziali successivi, Cass., sez. un., 9 novembre 2009, n. 23665, in *Diritto & Giustizia*, 2009.

Sui profili dell'imposta, L. CARAMASCHI, *Regole di determinazione dell'Irap per enti non commerciali e società sportive dilettantistiche*, in *La circolare tributaria*, 2015, 49.

(8) Cfr. G. PROVAGGI, *Il controllo formale dei requisiti per l'iscrizione all'Anagrafe Onlus*, in *Corriere Tributario*, 2009, 26, 2114.

In giurisprudenza, Cass., sez. trib., 30 giugno 2011, n. 14371, in *Giustizia civile Massimario*, 2011, 6, 974. Il provvedimento con il quale la Direzione regionale delle entrate dispone la cancellazione dall'Anagrafe unica delle Onlus in conseguenza del riscontro della mancanza, negli atti costitutivi dell'associazione, dell'espressa previsione di reimpiego degli utili od avanzi di gestione ai fini della realizzazione degli scopi istituzionali, è impugnabile. Termine estratto capitolo

l'Agenzia delle Onlus, necessario,

CAPITOLO IV

TAX EXPENDITURES – FINANZA ETICA ABUSO DEL DIRITTO

SOMMARIO: 4.1. Fisco etico ed agevolazioni/esenzioni tributarie: *Tax Expenditures*. Varietà di fonti normative e di soggetti giuridici. – 4.2. Specifiche (ed ulteriori) agevolazioni ed esenzioni fiscali, legate alla solidarietà sociale. Rapporti con la capacità contributiva degli enti di Terzo settore. – 4.3. Misure di sostegno economico: nuovi strumenti di filantropia e di finanza etica per il sociale. Titoli di solidarietà sociale, *equity crowdfunding*. Una prospettiva internazionale. – 4.4. La riforma strutturale dell'istituto del cinque per mille. *Marketing* sociale e *fund raising*. Visibilità e mercato tra strategie economiche e attività sociali. – 4.5. La gestione dei compensi nell'ambito delle organizzazioni senza scopo di lucro tra necessità funzionali e potenziali forme di abuso. – 4.6. Gli enti non lucrativi: bilanci a prova di solidarietà sociale. La documentazione delle attività "diverse". La revisione sociale. – 4.7. Controlli tributari delle attività svolte dagli enti di Terzo settore, legati a fenomeni di evasione/elusione. – 4.7.1. Applicazione di misure cautelari reali (sequestro conservativo e ipoteca) nei confronti dei rappresentanti legali degli enti di Terzo settore. Criticità e disarmonie. – 4.7.2. Enti di Terzo settore. Imputazione della responsabilità di soggetti collettivi diversi dalle persone fisiche (d.lgs. n. 231/2001). – 4.7.3. Abuso del diritto degli enti *no profit* alla luce di recenti orientamenti giurisprudenziali. – 4.8. Una considerazione conclusiva. Il ruolo del Diritto tributario tra "essere" e "tempo".

4.1. *Fisco etico ed agevolazioni/esenzioni tributarie: Tax Expenditures. Varietà di fonti normative e di soggetti giuridici.*

Il legislatore delegante stabilisce principi e criteri direttivi, cui deve uniformarsi il legislatore delegato, al fine di introdurre misure di sostegno economico e forme di fiscalità di vantaggio (1), in favore degli

(1) Con la legge delega in esame il legislatore introduce un regime tributario di vantaggio e, nel contempo, prevede la razionalizzazione dei regimi fiscali e contabili, in favore degli enti del Terzo settore (che deve essere effettuata in relazione a parametri oggettivi)... da individuare con i decreti legislativi delegati. In particolare l'articolo 9, norma cit., reca i principi e i criteri direttivi, al fine di introdurre misure agevolative e

enti del Terzo settore. In questa prospettiva, si deve tener conto di particolari fattori, quali le peculiari finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, ovvero della corrispondente e reale incidenza, nelle dinamiche di *welfare* delle richiamate attività di utilità sociale.

Del resto il Fisco nei moderni sistemi giuridici dovrebbe essere considerato come un mezzo nelle mani dell'uomo e non viceversa; in questa dimensione, la sua funzione primaria è quella di aiutare l'uomo che aiuta (*enti non profit*) e quello che è aiutato (*fiscalità umanitaria*). A tal fine, nella dimensione di « favorire » gli organismi caratterizzati da una forte vocazione etica, il legislatore tributario ha previsto un articolato sistema di agevolazioni/esenzioni, per le organizzazioni non profit, caratterizzate da importanti riduzioni o esenzioni d'imposta (2).

In realtà, si realizza, con altre forme, un trasferimento di risorse pubbliche attraverso la riduzione degli obblighi fiscali (c.d. *Tax Expenditures*), in quanto si tratta di abbattimenti del debito di imposta imputabili a previsioni legislative: deduzioni, detrazioni, esclusioni, esenzioni, aliquote ridotte, le quali, apportando una riduzione del gettito, producono sul bilancio pubblico un effetto analogo ad aumenti di spesa (spese fiscali) (3).

di sostegno economico in favore degli enti del Terzo settore e di procedere al riordino e all'armonizzazione della relativa disciplina tributaria e delle diverse forme di fiscalità di vantaggio. Tra i principi e criteri direttivi indicati nella norma, si rammentano: la revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali, anche connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente; la razionalizzazione delle agevolazioni fiscali connesse all'erogazione di risorse al Terzo settore; la riforma dell'istituto del cinque per mille, anche con lo scopo di rendere noto l'utilizzo delle somme devolute con tale strumento normativo e l'introduzione di misure per la raccolta di capitali di rischio e, più in generale, per il finanziamento del Terzo settore. Camera dei Deputati, Audizione, cit., 11.

(2) Sul tema, G. BIZIOLI, *Agevolazioni fiscali e "libertà fondamentali": i criteri di collegamento all'imposizione elaborati dalla giurisprudenza comunitaria*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2001, II, 349-357; N. D'AMATI, *Profili giuridici delle agevolazioni fiscali*, in *Boll. Trib.*, 1995, VIII, 565 ss.; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, 138 ss.; A. PACE, *Agevolazioni fiscali. Forme di tutela e schemi processuali*, Torino, 2012.

Sui rapporti tra agevolazioni e aiuti di Stato, M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009; L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. Int.*, 2006, 3; P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rass. Trib.*, 2003, 1-bis, 330.

(3) Cfr. Servizio del Bilancio del Senato, *Esenzioni e riduzioni del prelievo obbligatorio. Una analisi preliminare*. Ottobre 2009, n. 19. Il Fondo Monetario Inter-

Sulla base delle attuali stime (4) l'erosione fiscale derivante, dalle diverse forme di fiscalità agevolata riconosciute al Terzo settore ammontano a circa 1,2 Mld di euro (5). Le norme in esame, sono contenute in diverse fonti normative che peraltro intersecano competenze di controllo trasversali e, a volte, scarsamente coordinate. Di qui l'esigenza di semplificare e razionalizzare l'intera materia. Difatti il settore paradigmatico di questa necessità di semplificazione è rappresentato proprio dal regime di deducibilità e detraibilità delle erogazioni a favore degli enti non profit (6).

L'attuale sistema prevede, in primo luogo, per le persone fisiche e gli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società (in particolare società ed enti commerciali e non commerciali) la possibilità di dedurre dal reddito complessivo dichiarato (7), nel limite del 10% e comunque nella misura massima di 70.000 euro, le liberalità in denaro o in natura erogate a favore: di Onlus (8); associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale (9); fondazioni e associazioni riconosciute che hanno per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico (10); fondazioni e associazioni riconosciute che hanno per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica (11). Le

nazionale (FMI) considera le *tax expenditures* quali entrate a cui lo Stato rinuncia in virtù delle disposizioni fiscali emanate annualmente e che spesso sono utilizzate in luogo di espliciti programmi di spesa. L'FMI vede nel ricorso eccessivo alle *tax expenditures* una minaccia alla *fiscal transparency*; per questo raccomanda di integrare i documenti di bilancio presentati ogni anno, con un riepilogo delle misure previste annualmente, indicando la finalità di ogni disposizione, la sua durata e i soggetti beneficiari. Per esaurire l'esigenza di trasparenza, inoltre, la relazione dovrebbe essere completata da una stima approssimativa dell'impatto finanziario di ogni agevolazione prevista, come anche raccomandato nel "OECD Best Practices Guidelines". Sul punto, OECD, *Journal on Budgeting*, 2004, IV, 1, 130; FMI, *Manual on Fiscal Transparency*, 2007, 76. In dottrina, F. FICHERA, *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in *Rass. trib.*, 2012, 4, 969 ss.

(4) Si rimanda al rapporto (Vieri Ceriani del 2011).

(5) Cfr. Agenzia delle Entrate, Audizione, cit., 15.

(6) Ivi, 16.

(7) Ai sensi dell'articolo 14, del d.l. n. 35/2005.

(8) Cfr. art. 10, commi 1, 8 e 9, d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.

(9) Cfr. art. 7, commi 1 e 2, legge n. 383, 7 dicembre 2000, n. 383.

(10) Sulla base delle previsioni contenute nel d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42.

(11) Fondazioni individuate dal D.p.c.m. 15 aprile 2011 e dal D.p.c.m. 18 aprile 2013. In alternativa le persone fisiche possono detrarre un importo pari al 26% a decorrere dall'anno 2014, per le erogazioni liberali effettuate in denaro, per somme non

persone fisiche (12) possono, inoltre, detrarre dall'Irpef il 19% delle erogazioni liberali (13) 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 (14).

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 D.p.c.m., nei Paesi non appartenenti all'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) (articolo 15, comma 1.1 del Tuir).

(12) Cfr. M. TAGLIABUE, *Più dai meno versi*, in *Non Profit*, 2013, 4, 29; S. GIANONCELLI, *La fiscalità delle erogazioni liberali al terzo settore*, in *La fiscalità del terzo settore*, (a cura di) G. ZIZZO, Milano, 2011, 301-410; G. MARINO, *Liberalità a enti non profit tra fisco e sviluppo*, in *Gli enti non profit tra codice civile e legislazione speciale*, a cura di G. VISINTINI, *op. cit.*, 139; S. BOFFANO, *Aspetti istituzionali e comparati degli incentivi fiscali alle erogazioni liberali in favore di enti "non-profit"*, in AA.VV., *Gli enti non profit. Aspetti tributari*, a cura di R. ARTONI, Padova, 1996, 121-170.

(13) La disposizione in esame subordina la detraibilità delle erogazioni liberali in denaro in favore delle Onlus ai limiti e alle condizioni espressamente individuate. Vengono, infatti, disposte, in modo tassativo, le modalità di versamento delle somme oggetto delle erogazioni liberali, cui è condizionato il diritto. Sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241. La previsione di specifiche modalità di versamento trova la propria *ratio* nella necessità, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di poter operare efficaci controlli, nonché nell'esigenza di prevenire eventuali abusi. L'art. 13, comma 5, d.lgs. 460/1997, ha sancito la non cumulabilità tra le detrazioni d'imposta spettanti per le erogazioni liberali in favore delle Onlus, ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. *i-quater* del Tuir, con gli oneri deducibili, spettanti ai sensi art. 10, comma 1, lett. *g*), dello stesso Tuir, per le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di organizzazioni non governative. Cfr. L. CASTALDI, *Considerazioni intorno alla disciplina fiscale delle erogazioni liberali al cd. Terzo settore*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2011, X, 941.

(14) Cfr. art. 15, comma 1, lettera *i-quater* del Tuir. Un ultimo provvedimento che merita menzione è quello relativo al c.d. *Art bonus*. Come chiarito con la Circ. n. 24/E del 31 luglio 2014, 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 di spettacolo, infatti, riconosciuto nei limiti del

Termine estratto capitolo