



CORTE DEI CONTI
SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO

AUDIZIONE SUL DISEGNO DI LEGGE RECANTE
“DELEGA AL GOVERNO PER LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE,
DELL’IMPRESA SOCIALE E PER LA DISCIPLINA DEL SERVIZIO CIVILE
UNIVERSALE”

COMMISSIONE XII – AFFARI SOCIALI
DELLA CAMERA DEI DEPUTATI

novembre 2014

1.

Il disegno di legge (Atto Camera n. 2617), presentato il 22 agosto 2014, reca la delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e della disciplina del servizio civile nazionale.

Quattro sono gli ambiti di intervento previsti. Il primo, di carattere generale, riguarda la revisione e l'integrazione della disciplina contenuta nel Libro I, Titolo II, del Codice civile, riguardante gli enti privati, diversi dalle società commerciali, riconosciuti o meno come persone giuridiche. La seconda delega ha ad oggetto il riordino e il coordinamento della normativa speciale applicabile al complesso degli enti che operano nel Terzo settore, compreso il regime tributario, anche mediante la redazione di un apposito testo unico.

Le ultime due deleghe hanno, infine, ad oggetto la revisione della normativa in materia di impresa sociale e di quella relativa al servizio civile nazionale.

2.

Si tratta di un intervento da tempo auspicato, in considerazione dell'importanza non solo sociale ma anche economica - sotto il profilo delle risorse movimentate e della dinamica occupazionale - delle attività svolte dagli enti del Terzo settore che, attualmente, operano in un contesto normativo caratterizzato da molteplici interventi, non sempre tra loro coordinati, volti ad identificare, principalmente sotto il profilo soggettivo, diverse categorie e tipologie di enti, con frequenti sovrapposizioni che rendono incerti i confini e gli ambiti di attività propri di ciascuna organizzazione.

A legislazione vigente, manca una puntuale definizione normativa di Terzo settore, che consenta di individuare in maniera inequivocabile i soggetti che vi fanno parte, risultando tutto demandato all'unica caratteristica dell'assenza di un fine di lucro. Terzo settore, dunque, come sinonimo di non profit.

La platea di enti non profit risulta ampia (poco più di 300 mila soggetti nel 2011) e variegata: sia per forma giuridica (associazioni non riconosciute, associazioni riconosciute, cooperative sociali, fondazioni), sia per tipologia di ente (associazioni di volontariato, cooperative sociali, fondazioni ex bancarie, associazioni di promozione sociale, impresa sociale), sia per destinatari dei servizi prodotti (istituzioni mutualistiche, orientate a interessi e bisogni solidaristici e istituzioni di pubblica utilità, dirette alla collettività in generale).

La diversificazione della platea risulta accentuata dal regime fiscale di favore assicurato agli enti che possono "innestare" sulla loro forma giuridica la qualifica di ONLUS. Una possibilità che talora spetta di diritto (come, ad esempio, per le ONG); che altre volte (associazioni, comitati, fondazioni, società cooperative) può conseguirsi ricorrendo le condizioni fissate dalla specifica normativa; ma che, invece, è del tutto esclusa per altre tipologie di enti (ad esempio, associazioni di categoria, associazioni di datori di lavoro, fondazioni bancarie, partiti e movimenti politici).

Numerosi e noti, dunque, sono i casi di enti appartenenti a più categorie, con la conseguente necessità, per i soggetti interessati, di conformarsi a diversi requisiti, di reiterare l'*iter* previsto per il riconoscimento e la sottoposizione contemporanea a più tipologie di controllo.

L'intervento normativo all'esame ha l'indubbio merito di prevedere un'organica e completa disciplina dell'intero Terzo settore, con una definizione del relativo perimetro (contenuta all'articolo 1, comma 1) che pone al centro l'attività svolta e le finalità perseguite e non più le caratteristiche oggettive e soggettive dei diversi enti che operano senza finalità di lucro.

3.

Il contributo che la Corte intende offrire al dibattito parlamentare, anche in relazione alla pluralità e all'autorevolezza dei soggetti già intervenuti in rappresentanza delle istituzioni coinvolte e della società civile, è incentrato su alcune considerazioni generali riguardanti la complessiva architettura istituzionale dell'intervento di riordino, la chiarezza e la completezza delle deleghe, la coerenza della nuova disciplina con il quadro ordinamentale e con l'ordinamento comunitario, anche attraverso un opportuno richiamo ad osservazioni già formulate sulle criticità e sulle problematiche della normativa vigente.

In particolare poi, la Corte intende soffermarsi sul riordino delle agevolazioni tributarie, che rappresenta il punto maggiormente critico della normativa, e sulle possibili conseguenze in termini di incremento della spesa fiscale, in relazione al concreto esercizio delle previste deleghe.

4.

Entrando nel merito del contenuto del disegno di legge e seguendo l'ordine espositivo dei vari articoli, osserva la Corte come la definizione delle attività che identificano il Terzo settore, di cui all'art. 1, comma 1 citato, sia tale da ricomprendere gran parte delle categorie di enti che attualmente operano senza finalità di lucro nei settori e con le finalità indicate.

Tale definizione, peraltro, come in seguito meglio precisato, andrebbe armonizzata con quella, al momento non perfettamente coincidente, di “ente non commerciale a fini fiscali”, recata dall’art. 6, comma 1, lett. a).

Sembrerebbe non rientrare nel Terzo settore, per il quale è confermato il divieto di lucro soggettivo, l’impresa sociale, in quanto i criteri direttivi per l’esercizio della specifica delega appaiono allontanare il modello dalle caratteristiche dell’impresa non profit.

5.

Con riferimento al primo ambito di intervento (art. 1, comma 2, lett. a), relativo alla disciplina degli enti privati non aventi finalità commerciali, si osserva come andrebbe meglio definito il rapporto con le altre deleghe previste. La novella al codice civile dovrebbe infatti avere un ambito più generale - in quanto riferita a tutti gli enti privi di finalità di lucro e non solo a quelli rientranti nel Terzo settore - ed essere riferita esclusivamente alle caratteristiche dei diversi enti, ai rapporti tra questi ultimi e i soci, alla composizione degli organi sociali, al regime della responsabilità derivante dal commercio giuridico.

A tal proposito, anche al fine di evitare l’introduzione di una disciplina troppo mutuata sulle caratteristiche specifiche per l’appartenenza al Terzo settore, sarebbe opportuno precisare quali tra i criteri direttivi previsti dall’art. 2, in via generale per tutti gli interventi delegati, siano riferibili a tale specifica materia.

Tra i predetti criteri direttivi, l’unico applicabile *ratione materiae* alla riforma del codice civile sembra essere quello, peraltro generico, rubricato sotto la lettera e).

6.

Anche la delega prevista all’art. 1, comma 2 lett. b) appare non sufficientemente dettagliata nei contenuti e nei criteri direttivi.

Il punto qualificante della delineata riforma dovrebbe, ad avviso della Corte, concretarsi in una scelta, da esplicitare già in sede di delega, di un riordino della normativa che non si limiti a razionalizzare e coordinare il sistema esistente, mantenendo vivi gli attuali regimi differenziati per ciascuna diversa tipologia soggettiva che sia tale da identificare una normativa sostanziale di vantaggio omogenea per tutte le categorie. L’unica distinzione che andrebbe mantenuta è quella fra enti non commerciali e ONLUS,

mantenendo l'attribuzione a tale ultima categoria dei maggiori benefici e dei vantaggi fiscali.

Più in generale, con riferimento al complesso dei criteri previsti dall'art. 2, la decisione di riportare a livello nazionale la materia del riconoscimento giuridico, del controllo dei requisiti per l'iscrizione alle diverse categorie risponde ad evidenti esigenze di semplificazione e tendenziale omogeneizzazione della disciplina.

Una scelta, questa, che non dovrebbe comunque indebolire il rapporto di ciascun ente con la sottostante realtà territoriale. Gli ambiti di attività coperti dal Terzo settore riguardano, infatti, principalmente materie quali la sanità e l'assistenza ai soggetti più deboli, che rientrano nelle competenze delle regioni e degli enti locali.

7.

Fra i criteri direttivi previsti all'art. 2, comma 1, la Corte sottolinea l'opportunità di approfondire e meglio dettagliare la materia relativa ai controlli.

Sotto tale profilo, proprio il passaggio da un sistema basato sui requisiti soggettivi per l'appartenenza al Terzo settore al nuovo assetto, che pone al centro l'attività in concreto svolta, impone una costante verifica sull'attività gestionale degli enti e sui risultati conseguiti, per evitare di attribuire benefici e sovvenzioni sulla base della sola autodichiarazione di intenti contenuta negli statuti o negli atti costitutivi.

Nella relazione sul Rendiconto generale dello Stato per l'esercizio 2013, la Corte (volume II, capitolo riferito al Ministero del lavoro), nel ribadire l'importanza dell'attività svolta dal Terzo settore e dal complesso e variegato universo del volontariato, al fine di completare in una logica di effettiva sussidiarietà il sistema delle tutele nei confronti delle fasce più deboli della popolazione, richiamava l'attenzione sulla necessità di un'implementazione dei controlli. Ciò, al fine di evitare un'alterazione della libera concorrenza tra gli operatori o peggio di facilitare condotte elusive, utilizzando come schermo forme giuridiche nate per finalità solidaristiche e assistenziali.

A fronte di tale esigenza, il disegno di legge all'esame si limita a richiamare tra i principi direttivi (art. 2, comma 1, lett. i) l'introduzione di una generica disciplina degli obblighi di controllo interno, di rendicontazione e di trasparenza. La successiva lettera q) prevede che il coordinamento delle azioni e di vigilanza debba essere effettuato, in

raccordo con i Ministeri competenti, attraverso l'istituzione di una struttura di missione presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Relativamente a tale previsione vanno richiamate le considerazioni, più volte effettuate dalla Corte (da ultimo nella recente audizione sul disegno di legge delega sulla riforma della Pubblica Amministrazione), relative al ruolo prioritario della stessa Presidenza di assicurare il supporto e il coordinamento all'azione di Governo.

In ogni caso, appare difficilmente ipotizzabile che un effettivo ed incisivo controllo sulla molteplicità degli enti che operano del Terzo settore possa essere praticato a costo zero, avvalendosi di strutture e uffici già esistenti.

8.

Particolarmente delicato è il tema relativo ai profili tributari della delineata riforma del Terzo settore.

Una valutazione d'insieme del disegno normativo evidenzia l'esistenza di incertezze e rischi, connessi a:

- l'estensione del perimetro dei soggetti appartenenti al Terzo settore, nella misura in cui i requisiti per farne parte non siano adeguatamente ancorati a parametri vincolanti;
- l'incertezza circa l'intensità dei trattamenti agevolati assicurati dalla riforma, considerato che la genericità dei principi e criteri direttivi non consente un puntuale confronto con l'assetto normativo vigente;
- le conseguenti difficoltà a verificare il rispetto della clausola di neutralità finanziaria, recata dall'art. 7.

9.

La chiave di volta del nuovo sistema è rappresentata dalla definizione di "ente non commerciale ai fini fiscali", contenuta nell'art. 6, comma 1, lett. a), "connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente" e alla conseguente introduzione di un regime di tassazione agevolativo che tenga conto delle finalità solidaristiche e di utilità sociale, del divieto di ripartizione degli utili e dell'impatto sociale delle attività svolte da ciascun ente.

La norma è motivata dall'esigenza di individuare in maniera puntuale i confini del Terzo settore, composto, come già detto, da una realtà frammentaria e disorganica, sulla

base di norme di carattere generale contenute nel codice civile e di interventi legislativi settoriali, anche di natura fiscale, succedutisi negli anni.

In concreto, peraltro, la nuova definizione proposta è destinata ad avere importanti ricadute sul versante tributario. Diversamente dalla legislazione vigente – in virtù della quale l'esercizio di un'attività commerciale, pur diretta alla realizzazione degli scopi primari dell'ente che dichiara finalità non lucrative, porta a configurare l'ente come commerciale (art. 73, comma 1, e 143 del TUIR) – nel d.d.l. in esame l'esercizio di un'attività imprenditoriale che risponda alle finalità di interesse generale dell'ente non profit non sembra precluderne la classificazione come ente non commerciale.

La definizione in esame, inoltre, sembra sottendere una estensione a tutti i soggetti del Terzo settore dei benefici che, nel vigente quadro normativo, spettano esclusivamente alle ONLUS, cioè a quegli enti che, astrattamente svolgono (o dichiarano di svolgere) le medesime attività di queste ultime, senza, peraltro, offrire le stesse garanzie.

L'attribuzione di vantaggi fiscali ai soggetti non profit che operano anche sul mercato va valutata alla luce dei vincoli comunitari in materia di libertà di concorrenza e di divieto di aiuti di Stato.

L'ambito di fruizione delle agevolazioni riconosciute agli enti non commerciali riguarderebbe la materia delle imposte dirette (detassazione dei redditi), indirette (non assoggettamento ed esenzione Iva, esenzioni e abbattimenti imposta registro, bollo, ecc.), e l'applicazione di regimi contabili di adempimenti semplificati e di misure di sostegno economico.

L'ampliamento del perimetro degli "enti non commerciali", potrebbe determinare ricadute anche sul secondo versante, in cui si canalizzano le agevolazioni tributarie: quello concernente il riconoscimento di detrazioni e deduzioni per le erogazioni effettuate (da persone fisiche e giuridiche).

In proposito, il d.d.l. prevede solo una "razionalizzazione e semplificazione del regime di deducibilità e di detraibilità dal reddito delle persone fisiche e giuridiche delle erogazioni liberali disposte a favore degli enti di cui all'articolo 1, al fine di promuovere i comportamenti donativi delle persone e degli enti" (art. 6, comma 1, lett. b).

L'impianto normativo è volto a favorire un aumento di tali erogazioni, in quanto l'estensione del numero dei destinatari (tutti gli enti del Terzo settore) potrebbe

determinare un aumento dei “comportamenti donativi”. A tali finalità sembra, del resto, ispirata la previsione di un potenziamento delle attività di promozione.

Si tratta di una norma che va coordinata con il contenuto della legge n. 23 del 2014, “recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”.

Il minor gettito di Ires e di Irpef derivante dall’auspicato incremento delle donazioni e delle conseguenti esenzioni, va valutato alla luce del recupero di una capacità programmatica, volta al pieno riconoscimento, nel complessivo sistema del *welfare*, delle attività svolte dagli enti del Terzo settore, in un’ottica di complementarietà e sussidiarietà, nel rispetto, ovviamente, dei vincoli di finanza pubblica.

10.

Con riferimento al versante del 5 per mille, la riforma strutturale dell’istituto disegnata nel d.d.l. (art. 6, comma 1, lett. c), dovrebbe trovare una sua prima attuazione nella legge di stabilità per il 2015. L’art. 17, comma 5, ne prevede la stabilizzazione e definisce in 500 milioni di euro la “dotazione” a partire dal 2015 e a regime. Tale importo rappresenta, in realtà, il 3,3 per mille del complessivo gettito Irpef, ma, in relazione al numero e al peso delle scelte sinora effettuate dai contribuenti, sembra tale da garantire il soddisfacimento delle preferenze manifestate.

La previsione contenuta nel d.d.l. di stabilità anticipa, peraltro, il contenuto della citata delega fiscale (legge 23/2014), che, all’art. 4, comma 2, prevede, la “razionalizzazione e la stabilizzazione dell’istituto in base alle scelte espresse dai contribuenti”.

Con riferimento al 5 per mille restano, peraltro, ferme le problematiche evidenziate dalla Corte nell’ambito di una specifica indagine di controllo sulla gestione (delib. n. 14/2013/G).

In particolare, si osservava in quella sede, la persistenza di due fenomeni opposti: da un lato, una indubbia situazione di vantaggio per gli organismi di maggiori dimensioni e più strutturati, in grado di investire in attività promozionali, volte ad ottenere la preferenza dei contribuenti; dall’altro, una dispersione eccessiva, in favore di una pletera di beneficiari che determina, tra l’altro, costi di gestione non indifferenti, un rallentamento delle procedure di erogazione e il rischio di indebolire l’istituto, trasformandolo in un inutile contributo a pioggia.

Auspicava, inoltre, la Corte il potenziamento dei riscontri sull'attività di rendicontazione delle ONLUS, anche attraverso una implementazione e un coordinamento delle diverse banche dati esistenti.

11.

Nella stessa direzione, quella di un'estensione dei benefici e delle agevolazioni, si pone anche la previsione di una razionalizzazione dei regimi fiscali e contabili semplificati oggi vigenti per gli enti non commerciali (art. 6, comma 1, lett. e), raccordata con la normativa in materia di regime fiscale dei contribuenti "minimi".

12.

Ulteriori problematiche sul fronte del gettito potrebbero infine scaturire dalla prevista "revisione della disciplina riguardante le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, in particolare prevedendo una migliore definizione delle attività istituzionali e di quelle connesse" (art. 6, comma 1, lett. i).

Appare, allora, auspicabile l'introduzione nella legge delega di criteri più rigorosi per accedere alla "categoria" e per controllare il rispetto delle prescrizioni richieste per la permanenza.

Sarebbe in ogni caso necessario ribadire il vincolo di non prevalenza delle attività "connesse" rispetto a quelle istituzionali e di non sottovalutare le conseguenze di un eventuale alterazione del rapporto, esistente, oggi pari al 66 per cento.

13.

L'art. 7, comma 1, del d.d.l. prescrive, come anticipato, che dall'attuazione della riforma del Terzo settore non debbano derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

Una riforma che interessa un pezzo crescente dell'economia del Paese e che ha una rilevanza commisurata alle difficoltà dello Stato di soddisfare i bisogni pubblici non sembra, infatti, possa essere delineata senza la conoscenza di base di alcuni dati fondamentali.

Il più rilevante è rappresentato dalla realtà ante riforma, ossia dalla conoscenza delle ricadute sulla finanza pubblica degli oneri delle agevolazioni e degli interventi di

sostegno al Terzo settore. Si tratta, certo, di una visione parziale, che andrebbe completata con una qualche stima dei “ritorni” delle attività svolte. Conoscere le ricadute sul gettito aiuterebbe a inquadrare il contesto in cui si va ad inserire la riforma. Secondo una stima, non aggiornata e riferita all’anno 2011, si tratterebbe di oneri dell’importo di poco più di 1 miliardo di euro, per oltre i due terzi riconducibili al 5 per mille e alle agevolazioni Ires agli enti non commerciali (circa 400 milioni ciascun impiego) e per la quota residua destinata ad agevolazioni Irpef, Iva e prelievo sugli immobili.

14.

Il terzo intervento previsto dal d.d.l. all’esame ha per oggetto la revisione della disciplina dell’impresa sociale.

Si tratta di una tipologia organizzativa che si pone sulla linea di confine tra l’impresa commerciale in senso proprio, finalizzata al conseguimento di un utile oggettivo e soggettivo, e il variegato mondo degli enti non profit, appartenenti di pieno diritto al Terzo settore.

Il modello di impresa sociale, che ha avuto finora scarsa attuazione, merita di essere ripensato alla luce della ridefinizione dei requisiti di appartenenza al terzo settore che consentono anche un limitato svolgimento di attività imprenditoriali da parte di enti non profit.

I criteri direttivi contenuti nel d.d.l. accentuano le caratteristiche più propriamente commerciali e imprenditoriali dell’impresa sociale, prevedendo, in particolare, la possibilità per i decreti delegati di consentire non meglio precisate forme di remunerazione del capitale sociale e di ripartizione degli utili, previsione che sembrerebbe escludere l’impresa sociale da una piena “cittadinanza” all’interno del Terzo settore (art. 4, comma 1, lett. d).

In termini analoghi si pongono le due previsioni di un possibile ampliamento dei settori di attività di utilità sociale (lett. c) e della possibilità per le imprese private e per le pubbliche amministrazioni di assumere cariche negli organi sociali di amministrazione (lett. f).

Con riferimento a tale ultima previsione, sarebbe opportuno estendere ai casi di assunzione da parte di soggetti appartenenti alle pubbliche amministrazioni di cariche

sociali negli organi di amministrazione nelle imprese sociali l'applicabilità delle disposizioni del decreto legislativo 39 del 2013 in materia di incompatibilità e di inconfiribilità, evitando in tal modo ipotesi di conflitto di interesse ed escludendo i soggetti privi dei prescritti requisiti di moralità.

Merita una attenta riflessione, inoltre, con riferimento al principio di libera determinazione degli associati, la previsione di una obbligatoria attribuzione della qualifica di impresa sociale con assoggettamento vincolante alla relativa disciplina di tutti gli enti che abbiano astrattamente i previsti requisiti.

15.

Riguardo, infine, al quarto ambito di intervento relativo alla riforma del servizio civile nazionale, la Corte osserva, preliminarmente, come l'utilizzo dell'aggettivo "universale" sembra ipotizzare la creazione di un diritto per tutti i soggetti rientranti nella prevista fascia di età a partecipare all'iniziativa.

In realtà, sinora, anche in relazione alla scarsa entità delle risorse disponibili, nel periodo di applicazione della legge n. 64 del 2001 i soggetti ammessi sono stati complessivamente poco più di trecentomila, con un massimo di circa 57 mila soggetti nel 2006. A partire da tale data il numero dei posti è progressivamente diminuito, fino al 2012 anno in cui non vi è stato alcun bando di selezione.

Pur tenendo conto delle risorse finanziarie già stanziare, anche (ma non solo) per tale finalità dall'art. 17, comma 21, del disegno di legge di stabilità per il 2015 (50 milioni per il 2015, destinati a diventare 190 a regime dal 2017), non sembra ipotizzabile una generalizzazione "universale" dell'iniziativa.

Può essere, infine, oggetto di riflessione il regime fiscale del servizio civile.