



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

**CAMERA DEI DEPUTATI**

**XII COMMISSIONE PERMANENTE AFFARI SOCIALI**

**Osservazioni al disegno di legge delega al  
Governo per la riforma del Terzo settore,  
dell'impresa sociale e per la disciplina del  
Servizio civile universale**

*(C. 2617 Governo, C. 2071 Maestri e C. 2095 Bobba)*

**AUDIZIONE DEL  
CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI  
CONTABILI**

**Roma, 10 novembre 2014**





## Indice

Premessa .....	3
1. Inquadramento delle problematiche e condivisione del progetto .....	5
2. Elementi definatori e classificazione degli enti (art. 1, co. 2, a), b), c)).....	6
3. Accountability, rendicontazione e pubblicità (art. 2, co. 1, e) e f), i), l) e m)).....	7
3.1 Controllo e verifiche esterne .....	8
3.2 Rendicontazione economico-finanziaria .....	10
3.3 Comunicazione non finanziaria .....	11
3.4 Impresa sociale.....	12
4. Osservazioni sulle misure fiscali ( <i>art. 6</i> ) .....	13
4.1 Definizione di ente non commerciale.....	14
4.2 Razionalizzazione e semplificazione del regime di deducibilità e detraibilità, ai fini delle imposte dirette, delle erogazioni liberali disposte a favore del Terzo settore .....	15
4.3 Riforma strutturale dell'istituto della destinazione del 5 per mille .....	17
4.4 Razionalizzazione delle <i>tax expenditure</i> del Terzo Settore .....	18



## PREMESSA

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) è un ente pubblico non economico che rappresenta la professione dei commercialisti in Italia.

Il nuovo Consiglio Nazionale, organo di vertice della Categoria, si è insediato il 31 luglio del presente anno.

Il CNDCEC rappresenta circa 114.000 iscritti, che, quotidianamente, esercitano la propria attività professionale in ambito giuridico, amministrativo, contabile e fiscale, fornendo supporto tecnico e consulenziale non solo alle imprese private *for profit* e agli enti pubblici, ma anche alle grandi, medie e piccole organizzazioni non lucrative che operano nel contesto del Terzo Settore. Negli ultimi anni, peraltro, molti professionisti hanno individuato in tali organizzazioni la tipologia principale di enti verso la quale erogare i propri servizi, per ragioni certamente connesse alle attuali dinamiche economiche nazionali, ma anche, e soprattutto, a una responsabilità sociale che contraddistingue l'attività professionale.

Si consideri, a conferma di quanto sopra detto, che l'art.1, co. 2, lett. h), dell'Ordinamento della professione di dottore commercialista, include, tra le attività oggetto della professione, anche "la valutazione, in sede di riconoscimento della personalità giuridica delle fondazioni e delle associazioni, dell'adeguatezza del patrimonio alla realizzazione dello scopo".

L'ambizioso progetto di riforma riguarda quindi da vicino la categoria dei commercialisti, perché incide potenzialmente su una molteplicità di attività professionali quali: la predisposizione di statuti; l'amministrazione e la gestione; la rendicontazione finanziaria e non finanziaria; l'attività di controllo; le valutazioni peritali; le operazioni straordinarie; la fiscalità, etc..

Il Consiglio Nazionale attribuisce da sempre una particolare rilevanza al settore "No profit", consapevole anche del ruolo che i professionisti ricoprono per la crescita e il funzionamento degli enti non lucrativi e del vasto movimento collegato a tali realtà.

Il progetto dell'area di delega, già approvato dal Consiglio Nazionale, dedica specifica e prioritaria attenzione alla riforma del Terzo settore e, quindi, al disegno di legge recante la "Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale" (C. 2617).

Pertanto, specialmente in questo momento storico, il Consiglio Nazionale ritiene essenziale, da un lato, fornire il proprio supporto per lo sviluppo di una disciplina di settore in piena evoluzione normativa e, dall'altro, dotare gli operatori di strumenti tecnici volti alla definizione di prassi trasparenti e consolidate, con particolare riguardo alla rendicontazione, al controllo e alla fiscalità degli enti senza scopo di lucro.



L'attività svolta dagli iscritti all'albo a favore degli enti non lucrativi ha permesso di predisporre un'ampia documentazione scientifica e tecnica già prima dell'unificazione, avvenuta nel 2008, tra Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDC) e Consiglio Nazionale dei Ragionieri e Periti Commerciali (CNRPC), al tempo autonomi ed oggi unificati ai sensi del d. lgs. 139/2005 con effetti a partire dal 1° gennaio 2008.

Tale documentazione è, solo in parte, citata nel corso delle seguenti osservazioni, nei casi in cui gli elaborati precedentemente prodotti possono fornire spunti e considerazioni in merito a tematiche già esaminate.

Basti a questi fine evidenziare che il CNDC ha elaborato dieci "Raccomandazioni" economico-contabili, pubblicate tra il 2001 e il 2007, che ancora oggi costituiscono un punto di riferimento per la rendicontazione delle organizzazioni non profit, soprattutto di medie e di grandi dimensioni. Contestualmente, il CNRPC ha pubblicato un documento relativo alla contabilizzazione delle donazioni già nel 2002, documento che ha riscontrato ampio apprezzamento tra gli operatori e ha contribuito ad approfondire il confronto su una delle tematiche più delicate sotto il profilo dell'interazione tra enti non lucrativi e società civile.

Nel 2009, l'Agenzia per le ONLUS (poi divenuta Agenzia per il Terzo settore) ha emanato, come proprio atto di indirizzo, le "Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit", i cui "schemi di bilancio" recepiscono quasi in toto gli schemi elaborati dal CNDC nella Raccomandazione 1 "Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit".

Nel 2010, il CNDCEC, insieme all'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) e all'Agenzia per le ONLUS, ha costituito un tavolo trilaterale per l'emanazione di principi contabili per gli enti non profit (ENP), il cui impegno ha portato, nel 2011, alla pubblicazione del Principio Contabile per gli ENP n. 1, "Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit", relativo ai postulati di bilancio, e, nel 2012, all'emanazione della Bozza di Principio Contabile per gli ENP n. 2, "L'iscrizione e la valutazione delle liberalità nel bilancio d'esercizio degli enti non profit" relativo alla contabilizzazione delle erogazioni liberali.

Nel 2011 il CNDCEC ha poi approvato il documento "Il controllo indipendente negli enti non profit e il contributo professionale del dottore commercialista e dell'esperto contabile", finalizzato a illustrare le best practice che i soggetti incaricati del controllo dovrebbero adottare per eseguire in modo trasparente, coerente ed efficace le attività di vigilanza (controllo legale e statutario, individuazione delle aree di rischio, controllo fiscale) e di revisione contabile.

Il progetto approvato dal Consiglio Nazionale per l'area No profit prevede la costituzione di una Commissione specialistica collegata con le varie strutture di formazione degli Ordini territoriali, destinata



ad affrontare sia le problematiche concernenti il disegno di legge di riforma del Terzo settore sia la produzione di documenti di carattere culturale contenenti linee guida per gli operatori.

## **1. INQUADRAMENTO DELLE PROBLEMATICHE E CONDIVISIONE DEL PROGETTO**

Gli enti non lucrativi rappresentano – come evidenziato anche dai dati rilevati (al 31 dicembre 2011) dal IX Censimento generale dell'industria, dei servizi e delle istituzioni non profit, presentato nell'aprile 2014 – un fenomeno cruciale sotto il profilo sociale ed economico per il Paese.

Nel corso delle ultime legislature, più di un Governo ha avanzato proposte di riforma del Terzo Settore, al fine di armonizzare il complesso delle disposizioni attualmente vigenti e di strutturare un sistema coordinato e coerente della normativa in materia. L'attuale Governo si è impegnato nel condurre in porto questa delicata riforma, il cui obiettivo principale è stato individuato nel riassetto, appunto, della disciplina legislativa e regolamentare di settore. Tale riassetto è stato ritenuto necessario da tutti gli operatori del settore, nella consapevolezza che la progressiva moltiplicazione di norme crea superflue complessità e ambiguità.

L'Onorevole Lenzi, relatrice del disegno di legge recante la “Delega al Governo per la riforma del Terzo Settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale”, ha introdotto i lavori della XII Commissione parlamentare (cui il d.d.l. è stato assegnato in sede referente) affermando che “[...] il provvedimento in esame rappresenta uno dei più importanti di questa legislatura. Il cuore del provvedimento è la costruzione di condizioni favorevoli alla crescita, al consolidamento, al riconoscimento di quel vasto campo di organizzazioni, che pongono il senso del proprio agire nella solidarietà reciproca o verso gli altri, nella generosità, nel dono di tempo, di lavoro, di risorse, nella costruzione di senso civico, nell'impegno per l'affermazione di ideali condivisi e per costruire il bene comune”.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) si sente di fare propri gli obiettivi della Commissione, auspicando quanto già proposto nella “analisi di impatto della regolamentazione”, ossia “[u]n riordino complessivo del sistema normativo, che garantisca più elevati livelli di omogeneità e armonizzazione, intervenendo anche sulla materia dei benefici concessi ai soggetti (incentivi e strumenti di sostegno) in un'ottica di certezza normativa ed economica, potrebbe, oltre che agire da leva sullo sviluppo del sistema, incrementare i livelli di impiego efficace delle risorse pubbliche (e private) impiegate, prevenire ogni distorsione causata dal susseguirsi nel tempo di norme non sempre



coerenti tra loro, migliorare il rapporto dei cittadini singoli e associati con le istituzioni, garantire livelli maggiori di protezione, inclusione e partecipazione sociale e occupazione, favorire più organici raccordi tra i soggetti pubblici interessati sotto i differenti profili della regolazione e del controllo, prevenire fenomeni di abuso”.

L’importante progetto -portato avanti dal Governo con il supporto imprescindibile del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, degli altri Ministeri coinvolti, in primis il Ministero dell’economia e delle finanze (MEF), e della sopracitata Commissione- può realmente rappresentare un punto di svolta per lo sviluppo del vasto ed eterogeneo movimento del Terzo Settore.

Peraltro, è opinione condivisa da tutti gli operatori che gli attuali disposizioni e adempimenti normativi risultino spesso tra loro incoerenti e, talora, eccessivi, anche in ragione della proliferazione del numero delle norme di settore, che ha favorito la sovrapposizione delle fattispecie regolate e la sproporzione delle regole rispetto agli interessi rappresentati da tali realtà. D’altra parte, le agevolazioni concesse agli enti del Terzo Settore sono stato talvolta utilizzate con finalità diverse rispetto a quelle per cui erano state pensate: è dunque interesse della società e della nostra categoria creare norme quanto mai chiare e trasparenti ai fini di una efficiente gestione delle risorse pubbliche e private messe a disposizione degli enti del Terzo Settore.

In linea con quanto detto, formuliamo alcune prime generali riflessioni sul d.d.l. e contestualmente forniamo talune possibili vie di sviluppo della norma, così da poter considerare talune criticità tecniche, immaginiamo in parte già note, anche nella fase di iniziale dibattito e predisposizione del provvedimento.

## **2. ELEMENTI DEFINITORI E CLASSIFICAZIONE DEGLI ENTI (ART. 1, CO. 2, A), B), C))**

Il perseguimento delle finalità esposte nell’articolo 1 del disegno di legge implica una riforma complessiva della cornice normativa relativa agli enti senza scopo di lucro e una sistematizzazione organica sotto il profilo delle definizioni e dell’individuazione delle organizzazioni operanti nel Terzo Settore.

Gli enti non lucrativi non hanno ad oggi una organica definizione e classificazione normativa nell’ordinamento italiano. In considerazione dell’impossibilità di avere una definizione “univoca”, spesso, l’identificazione degli enti non lucrativi è passata per mezzo dell’elencazione delle figure giuridiche che nel corso del tempo si sono aggiunte e sovrapposte nel panorama legislativo nazionale.



Il d.d.l. individua, quindi, i destinatari della riforma negli “enti privati che, con finalità ideale e senza scopo di lucro, promuovono e realizzano attività d’interesse generale, di valorizzazione della partecipazione e di solidarietà sociale, ovvero producono o scambiano beni o servizi di utilità sociale, anche attraverso forme di mutualità con fini di coesione sociale”.

La definizione appare allineata con quanto sostenuto in via maggioritaria dalla letteratura e dalla normativa in materia. Tuttavia, è opportuno esprimere con maggiore chiarezza l’ambito di riferimento della delega, per poter comprendere se il progetto interessi tutte le figure giuridiche nonché le qualifiche attualmente previste a livello di diritto positivo nazionale. Da una parte, infatti, la definizione appare estremamente varia, dall’altra, si rischia, se non previsto alcunché di più definito, che i decreti delegati in materia fraintendano l’originale ambito di riferimento.

Si rileva, in aggiunta, che gli enti non lucrativi possono, come noto, configurarsi sotto il profilo tributario come enti non commerciali (ed onlus) o enti commerciali. Sarebbe, quindi, opportuno creare una razionalizzazione e coordinamento oltre che tra regimi fiscali e contabili semplificati (art.6, comma 1, lett. e), anche tra regimi fiscali e figure giuridiche. Chiaramente, tale analisi richiede ulteriori approfondimenti, ma una sua esclusione dal d.d.l. potrebbe confermare situazioni di incertezza come quelle attuali, in cui si sovrappongono e articolano diversi regimi che tolgono certezze agli operatori del settore e lasciano inevitabili discrezionalità in termini di verifica dell’attività svolta.

### **3. ACCOUNTABILITY, RENDICONTAZIONE E PUBBLICITÀ (ART. 2, CO. 1, E) E F), I), L) E M))**

L’accountability rappresenta un tema ricorrente per gli enti non lucrativi. In questa prospettiva anche la proposta di legge di riforma include di “i) prevedere una disciplina degli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d’informazione nei confronti degli associati e dei terzi, differenziati anche in ragione della dimensione economica dell’attività svolta e dell’impiego di risorse pubbliche”.

L’articolo 2, nei punti sopraindicati, implica la necessità di prevedere strumenti di accountability e forme di pubblicità di atti e documenti economico-contabili delle organizzazioni senza scopo di lucro. In particolare, nell’ottica di accrescere la trasparenza gestionale di tali tipologie di enti e considerata la loro specifica natura, sembra essere ormai irrinunciabile potenziare taluni adempimenti di carattere economico-contabile e associare ad essi forme di rendicontazione non finanziaria.



Considerando che la maggior parte degli enti non profit fruiscono di risorse economiche e finanziarie pubbliche e/o provenienti da liberalità dei privati, appare assolutamente ragionevole riflettere sulla possibilità di subordinare l'accesso a tali risorse (ad esempio, al di sopra di determinate soglie relative alla dimensione dell'ente o delle risorse stesse) alla presenza di uno specifico livello di accountability, come per esempio la predisposizione del proprio bilancio in conformità a standard di settore e/o la pubblicazione della documentazione economico-finanziaria e non finanziaria nel proprio sito internet.

L'accountability è, infatti, per tali realtà che fondano tutto sulla propria trasparenza un elemento essenziale, così come per gli enti che raccolgono risorse da enti e persone fisiche la rendicontazione della modalità di gestione delle risorse deve essere un dovere morale prima ancora che normativo. Si consideri, in aggiunta, che tale previsione avrebbe –almeno per le realtà di medie e grandi dimensioni- un impatto economico e finanziario ridottissimo, in virtù del fatto che tali organizzazioni per la pressoché totalità sono dotate di sito internet e in buonissima parte redigono i propri bilanci consuntivi secondo prassi consolidate.

### **3.1 Controllo e verifiche esterne**

Nell'ottica sempre dei controlli, si ritiene opportuno aggiungere alla previsione dei controlli interni anche i controlli esterni. Il tema dei controlli rappresenta, di fatto, un corollario della trasparenza, poiché è uno strumento che garantisce il corretto uso e gestione delle risorse messe a disposizione dai privati e dagli enti pubblici per il perseguimento del fine ideale. Gli enti non lucrativi presentano, infatti, un obbligo morale, prima ancora che normativo, nel rendere conto dell'attività svolta con le risorse messe a disposizione.

Nel 2011, il CNDCEC ha approvato il documento "Il controllo indipendente negli enti non profit e il contributo professionale del dottore commercialista e dell'esperto contabile", finalizzato a illustrare le best practice che i soggetti incaricati del controllo dovrebbero adottare per poter eseguire in modo efficace tale attività, concentrandosi sui controlli di natura giuridico-aziendale.

Il documento contiene una serie di indicazioni tecniche e numerosi esempi concernenti le principali operazioni di controllo. Le problematiche sono trattate in modo coordinato, seppure talvolta (volutamente) distinto dalle pertinenti prassi delle imprese; in particolare, sono state considerate le disposizioni contenute nei principi di comportamento del collegio sindacale, nei principi di revisione, nel parere dell'area Enti pubblici del precedente Consiglio Nazionale sulla non gratuità delle prestazioni degli organi collegiali (d.l. 78/2010, art.6, co.2). Il documento tratta separatamente le aree dell'attività di vigilanza (controllo legale e statutario, aree di rischio, controllo fiscale) e di revisione contabile.



Il lavoro potrebbe essere anche utilizzato a fini operativi quale contributo della categoria nella pianificazione della riforma. Si consideri, anche, che nella lettera di risposta del CNDCEC alla riforma delle norme del codice civile in materia di bilancio delle società (direttiva 34/2013/UE), sono state inserite delle considerazioni attinenti alla richiesta della presenza di organi di controllo anche per gli enti non profit, la cui sussistenza è garantita da contributi di origine pubblica (si veda: [www.commercialisti.it](http://www.commercialisti.it)).

Ad oggi, si ricorda che il d.lgs. n. 460/1997, art. 25, punto 5, recante “Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale” prevede che, nel caso in cui i proventi delle Onlus superino per due anni consecutivi l'ammontare di € 1.032.913,80, il “bilancio” debba recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori legali dei conti.

Contestualmente, il d.lgs. n. 155/2006, recante “Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118”, dispone che gli atti costitutivi degli enti che si qualificano come imprese sociali debbano prevedere, nel caso del superamento di due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435-*bis* del codice civile ridotti della metà, la nomina di uno o più sindaci, che vigilano su: osservanza della legge e dello statuto; rispetto dei principi di corretta amministrazione; adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile; monitoraggio dell'osservanza delle finalità sociali.

Qualora, poi, l'impresa sociale superi per due esercizi consecutivi due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435-*bis* del codice civile, la revisione deve essere esercitata da uno o più revisori iscritti nel Registro istituito presso il MEF o dai sindaci. Nel caso in cui la revisione sia esercitata dai sindaci, essi devono essere iscritti nel registro dei revisori legali dei conti istituito presso il MEF.

Tali strumenti chiaramente devono –così come per le previsioni in materia di rendicontazione- essere calibrati in funzione degli interessi perseguiti, della rilevanza economica, anche in funzione di determinati parametri (per es., indebitamento o presenza di finanziamenti pubblici, oltre determinate soglie quantitative).

La presenza di soggetti qualificati che possano fornire il proprio parere in merito al funzionamento dell'ente e ai dati di rendicontazione economico-finanziaria è sicuramente uno strumento prezioso per gli enti medesimi, nonché un importantissimo strumento di garanzia per tutti i donatori e finanziatori. In taluni casi, le Regioni si sono già adoperate per prevedere la figura del “controllore” in quelle organizzazioni a cui sono erogati fondi destinati a specifiche attività. Anche in questa circostanza, si deve peraltro considerare che, soprattutto nei casi in cui i soci fondatori siano o siano espressione di enti pubblici, la figura del controllore è pressoché sempre presente. Dal punto di vista dell'attività di controllo, non c'è dubbio che il



già menzionato documento del CNDCEC fornisce un utile e pratico *vademecum*. Il Consiglio Nazionale, d'altronde, ha già un'esperienza decennale in materia di emanazione di "norme di comportamento del collegio sindacale", "principi di revisione" e più recentemente "principi di attestazione dei piani di risanamento".

La legge delega richiede, poi, ai legislatori delegati di intervenire nello "l) individuare specifiche modalità di verifica dell'attività svolta e delle finalità perseguite". Tale punto non appare di immediata percezione. Se, infatti, si fa riferimento ad eventuali controlli da soggetti qualificati indipendenti che possono svolgere anche un ruolo "suppletivo" rispetto al controllo dell'amministrazione pubblica, vale quanto sopra riportato. Nel caso, più probabile, in cui si faccia riferimento ai controlli diretti di regolatori e amministrazione pubblica, occorrerebbe specificare tale circostanza. Nel contempo, preme evidenziare che l'amministrazione finanziaria, al fine di verificare la legittimità dei benefici fiscali, si è trovata spesso nella posizione di dover entrare nel merito anche dell'attività svolta. A questo riguardo, sarebbe opportuno definire nei decreti delegati le varie competenze tra le diverse istituzioni.

### **3.2 RENDICONTAZIONE ECONOMICO-FINANZIARIA**

La previsione di una disciplina di rendicontazione ad hoc per gli enti non lucrativi è un obiettivo da sempre portato avanti dalla categoria. Non è, in buona sostanza, pensabile che gli schemi di bilancio (e il trattamento contabile di talune poste) siano fatti coincidere con quanto disposto nel codice civile con riferimento alle società commerciali (artt. 2423, c.c. e ss.).

L'attività del CNDC si è concretizzata, in questo senso, nell'elaborazione di documenti tecnici, più in particolare, nella predisposizione di 10 "Raccomandazioni" pubblicate tra il 2001 e il 2007. Le Raccomandazioni sono state applicate da molte realtà operanti nel Terzo Settore, soprattutto enti di medie e di grandi dimensioni, e sono divenute nel tempo il punto di riferimento per la rendicontazione economico-contabile delle organizzazioni non profit.

Il CNRPC ha pubblicato un documento nel 2002 relativo alla contabilizzazione delle donazioni. Il documento ha riscontrato ampio apprezzamento e vasta applicazione, contribuendo ad alimentare il dibattito degli operatori.

Nel 2008, l'allora Agenzia per le ONLUS (poi rinominata Agenzia per il Terzo Settore) ha emanato degli "schemi di bilancio" che recepiscono quasi in toto gli schemi elaborati nelle proprie Raccomandazioni dal CNDC. Nel 2010, il CNDCEC, insieme all'OIC e all'Agenzia per le ONLUS, ha siglato un accordo per



l'emanazione di principi contabili per gli enti non profit, che ha portato, nel 2011, alla pubblicazione del Principio contabile per gli ENP n. 1, sui postulati di bilancio, e, nel 2012, all'emanazione della Bozza di Principio contabile per gli ENP n. 2, relativo alle erogazioni liberali (dopo l'abrogazione dell'Agenzia per il Terzo Settore nel febbraio dello stesso anno).

*Nell'ambito della riforma del terzo settore, sarebbe, come già in precedenza menzionato, auspicabile proporre, sulla base di quanto già fatto nel d.lgs. 155/2006 con riferimento al bilancio sociale (nel cui caso era presente un richiamo a favore dell'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale), l'utilizzo di linee guida sviluppate tramite l'intervento di un tavolo ad hoc, rappresentativo delle istituzioni, operatori del settore e professioni interessate.*

*Il CNDCEC è chiaramente disponibile alla partecipazione ad appositi tavoli tecnici di lavoro in cui definire tali prassi, partendo anche da quanto già presente in materia nella prassi che abbiamo contribuito a sviluppare nel corso degli anni, e prorogando di fatto il progetto già avviato con i principi contabili per gli enti non lucrativi.*

Anche in questa prospettiva, siamo consci del fatto che sia opportuno definire un approccio modulare, tale per cui a maggior significatività e rilevanza economica dell'ente corrisponda una più articolata informativa finanziaria e non-finanziaria. In quest'ottica, potrebbe essere inserita la previsione di modelli differenziati di rendicontazione, come peraltro già sviluppato nei documenti del CNDC sopra richiamati.

### **3.3 COMUNICAZIONE NON FINANZIARIA**

Quest'area comprende la rendicontazione non finanziaria (in particolare, i processi di rendicontazione e di elaborazione di bilanci sociali, bilanci di sostenibilità e report integrati) degli enti non profit.

L'importanza crescente di tale attività risulta ancor più evidente a livello di organizzazioni pubbliche e, soprattutto, imprese del settore privato. Non è casuale che, dopo "solo" un anno dall'emanazione della proposta di direttiva della Commissione europea, il 15 aprile scorso, il Parlamento Europeo abbia adottato la direttiva di modifica della direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la comunicazione di informazioni di carattere non finanziario e di informazioni sulla diversità da parte di talune imprese e di taluni gruppi di grandi dimensioni, nell'ottica di migliorare l'uniformità e la comparabilità delle informazioni di carattere non finanziario che "circolano" nell'Unione. Nel testo emendato approvato dal Parlamento Europeo, la direttiva dispone che le "imprese di grandi dimensioni che costituiscono enti di interesse pubblico e che, alla data di chiusura del bilancio, presentano un numero di dipendenti occupati in media durante l'esercizio



pari a 500”, abbiano l’obbligo di elaborare una dichiarazione di carattere non finanziario contenente “almeno” le informazioni sociali e ambientali, attinenti al personale, al rispetto dei diritti umani e alla lotta contro la corruzione attiva e passiva “in misura necessaria alla comprensione dell’andamento dell’impresa, dei suoi risultati, della sua situazione e dell’impatto della sua attività”.

In alcuni casi, la normativa regionale chiede la redazione di documentazione non-finanziaria per l’accesso a finanziamenti pubblici ed agevolazioni fiscali. Tale situazione interessa in particolar modo le imprese sociali, le quali normativamente sono tenute alla predisposizione di un bilancio sociale. La “comunicazione sociale” è divenuta quasi obbligatoria per gli enti non lucrativi di grandi dimensioni.

*In considerazione del fatto che la grandissima maggioranza degli enti non lucrativi di grandi e medie dimensioni già predispongono documenti di informativa non-finanziaria e che il CNDCEC è stakeholder di riferimento di diverse organizzazioni nazionali e internazionali che operano nell’ambito dello sviluppo tecnico e politico della rendicontazione non financial (per es., Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (GBS), la Fédération des Experts-comptables Européens (FEE), Account for Sustainability (A4S) e l’International Integrated Reporting Council (IIRC)), il suo apporto può risultare importante nella definizione di standard di rendicontazione non finanziaria e delle fattispecie cui richiedere l’elaborazione e la pubblicazione di tale tipologia di informazioni.*

### **3.4 IMPRESA SOCIALE**

Il CNDCEC ha svolto un’ampia attività di diffusione della disciplina inerente l’esercizio dell’impresa sociale, prevedendo una serie di specifici studi, tramite la predisposizione di due appositi Quaderni dedicati all’analisi delle problematiche professionali ed operative legate al funzionamento dell’impresa sociale. Più nello specifico, il precedente Consiglio Nazionale per mezzo dell’apposita Commissione “Analisi normativa degli enti lucrativi e dell’impresa sociale”, emanò il “Documento n. 1. Lineamenti tecnico-operativi” e il “Documento n. 2. Impresa sociale”.

È, tuttavia, un dato di fatto che tale normativa, ampiamente attesa, abbia avuto un impatto ridottissimo – tranne che in alcune specifiche zone territoriali – soprattutto a causa della mancanza di benefici concreti.

*È evidente che, al fine di definire un modello di imprenditoria sociale concretamente applicato, occorre prevedere benefici fiscali tangibili, adottati nell’ambito del riordino e della razionalizzazione delle agevolazioni fiscali del Settore.*



I principali vantaggi oggi rinvenibili nella qualifica possono consistere, oltre all'indubbia connotazione sociale, per esempio, nella possibilità di partecipare a bandi territoriali o nell'acquisizione della responsabilità limitata.

Troppo poco rispetto agli ulteriori adempimenti introdotti con la medesima disciplina che introduce la qualifica di impresa sociale (dlgs 155/2006 e decreti attuativi del 2008) consistenti in nuovi adempimenti societari (revisione dello statuto, elementi di governance) ed amministrativo contabili (scritture amministrative, redazione del bilancio sociale, deposito dei bilanci, etc.) che –soprattutto per gli enti di cui al titolo I- rendono poco appetibile la qualifica.

Ad oggi, l'iscrizione di circa 600 imprese sociali negli appositi albi è l'indicatore più rilevante per constatare che la riforma tanto attesa ha prodotto risultati estremamente marginali e non ha sicuramente inciso nello sviluppo dell'economia sociale del Paese.

L'attuale impostazione del d.d.l. appare sul punto ancora ambigua. Non è chiaro, ad esempio, in quale direzione debba andare la "revisione dell'attuale disciplina dell'attribuzione facoltativa della qualifica di impresa sociale" né cosa debba intendersi per "coordinamento della disciplina dell'impresa sociale con il regime delle attività d'impresa svolte dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale".

Peraltro, se non adesso sicuramente in sede di predisposizione dei decreti delegati, dovrebbero essere previste misure sanzionatorie "reali" per le imprese sociali che non adempiono agli obblighi previsti a livello normativo. Risulta, per esempio, che molte imprese sociali non depositino i propri bilanci sociali, ma non è chiaro cosa debba succedere nel caso in cui tale mancanza sia rinvenuta.

#### **4. OSSERVAZIONI SULLE MISURE FISCALI (ART. 6)**

Fra gli obiettivi perseguiti dalla riforma del Terzo Settore emerge, per importanza e complessità di attuazione, quello di procedere al riordino e all'armonizzazione delle diverse forme di fiscalità agevolata attualmente vigenti in detto settore.

Sul punto, i criteri direttivi individuati dall'art. 6 del d.d.l. C. 2617 affrontano molteplici tematiche in relazione alle quali è senz'altro utile svolgere delle prime considerazioni, seppur nella consapevolezza che un più puntuale esame della riforma della fiscalità del Terzo Settore potrà essere effettuato unicamente in occasione dell'adozione delle relative misure attuative.



Nell'ottica, quindi, di offrire dei primi spunti di riflessione ed avviare un dialogo che sarà oggetto di specifici approfondimenti nel prossimo iter normativo, di seguito ci si soffermerà sulle seguenti misure:

1. adozione di un'unica definizione di ente non commerciale ai fini fiscali (art. 6, co. 1, lett. a));
2. razionalizzazione e semplificazione del regime di deducibilità e detraibilità, ai fini delle imposte dirette, delle erogazioni liberali disposte a favore del Terzo settore (art. 6, co. 1, lett. b);
3. riforma strutturale dell'istituto della destinazione del 5 per mille dell'IRPEF in base alle scelte espresse dai contribuenti (art. 6, co. 1, lett. c));
4. razionalizzazione delle tax expenditure del Terzo Settore (art. 6, co. 1, lett. e)).

#### 4.1 DEFINIZIONE DI ENTE NON COMMERCIALE

Nell'ambito dell'individuazione di un'unica nozione di "ente non commerciale", valevole sia ai fini delle imposte erariali (dirette e indirette) che dei tributi locali, sarebbe opportuno procedere anche alla definizione, in via normativa, dell'accezione di "svolgimento dell'attività istituzionale con modalità non commerciali", anch'essa di estrema rilevanza per la fiscalità agevolata del settore.

A tal uopo, dopo aver verificato eventuali criticità riscontrate dagli operatori del settore in sede di prima applicazione, si potrebbe lavorare su una proposta normativa finalizzata a riconoscere valenza generalizzata alle indicazioni in proposito fornite dal D.M. n. 200 del 2012, con riferimento alla disciplina dell'Imposta Municipale Unificata (IMU) e della Tassa sui Servizi Indivisibili (TASI); ovvero ad apportarvi le opportune modifiche.

Il decreto ministeriale citato, infatti, al fine di rendere applicabile l'esenzione dai tributi locali richiamati - disposta in relazione agli immobili posseduti dagli enti non commerciali e destinati allo svolgimento delle attività istituzionali "con modalità non commerciali" - dopo aver individuato la definizione di "ente non commerciale" mediante un sostanziale richiamo a quella vigente ai fini IRES (art. 73, comma 1, lettera c), del TUIR), individua la nozione di "svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali" e ne definisce il contenuto.

In particolare, l'art. 1, co. 1, lett. p) del D.M. n. 200 del 2012 dispone che per "modalità non commerciali" di svolgimento dell'attività istituzionale degli enti non commerciali devono intendersi quelle "modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo



perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà". In via generale, quindi, la cennata nozione fissa come requisiti essenziali: il mancato perseguimento da parte dell'ente di uno scopo di lucro, la non configurabilità di attività concorrenziali con altri soggetti svolgenti attività commerciali e la necessità che dette attività siano espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà.

Così determinati gli elementi essenziali della nozione in esame, il successivo art. 3 del D.M. n. 200 del 2012 ne declina il contenuto, prevedendo che le attività istituzionali si considerino svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono:

- il divieto di distribuire utili e avanzi di gestione (nonché fondi, riserve o capitale) durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori (sempre che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero effettuate a favore di Enti che fanno parte della medesima struttura e svolgono la stessa attività);
- l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale;
- l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analogha attività istituzionale (salvo diversa destinazione imposta dalla legge).

Ulteriori specifici criteri vengono poi individuati dal successivo art. 4 del D.M. n. 200 del 2012, con riferimento alle diverse tipologie di attività svolte dai singoli enti non commerciali.

*Le nozioni sin qui brevemente richiamate, opportunamente riviste ed eventualmente integrate, ci sembra possano costituire un valido punto di partenza dal quale procedere per una codificazione della definizione di ente non commerciale che svolge attività istituzionali, con modalità non commerciali, valevole ai fini dell'applicazione di agevolazioni fiscali in materia sia di tributi erariali che locali.*

#### **4.2 RAZIONALIZZAZIONE E SEMPLIFICAZIONE DEL REGIME DI DEDUCIBILITÀ E DETRAIBILITÀ, AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE, DELLE EROGAZIONI LIBERALI DISPOSTE A FAVORE DEL TERZO SETTORE**

Come noto, le principali agevolazioni fiscali inerenti le erogazioni liberali disposte a favore di enti non profit sono attualmente disciplinate in parte dall'art. 14 del D.L. n. 35 del 2005 e in parte dall'art. 15 del T.U.I.R.. Ai sensi della prima disposizione, sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del 10% del reddito (e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui) le erogazioni liberali (in denaro o in natura) disposte dalle persone fisiche o dagli enti soggetti passivi IRES in favore di: ONLUS;



associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale; fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico oppure lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica.

Presupposto per poter fruire di tale agevolazione è che il soggetto che riceve le erogazioni tenga le scritture contabili *“atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione”*, nonché proceda alla *“redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria”*; elementi questi difficilmente conoscibili da parte del soggetto erogatore.

In caso di errata applicazione dell'agevolazione in esame, la violazione sarà sanzionata in capo al soggetto erogatore della liberalità, mediante irrogazione di una sanzione dal 200% al 400% dell'imposta non versata, con coobbligazione solidale dell'ente non profit, qualora la deduzione fiscale sia risultata indebita in ragione della riscontrata insussistenza, in capo all'ente beneficiario dell'erogazione, dei caratteri solidaristici e sociali dichiarati in comunicazioni rivolte al pubblico ovvero rappresentati ai soggetti erogatori delle liberalità (co. 4, dell'art. 14 del D.L. n. 35 del 2005).

In alternativa a tale agevolazione, l'art. 15, co. 1.1. del T.U.I.R. prevede la possibilità per le sole persone fisiche di portare in detrazione dall'Irpef un importo pari al 24% per il 2013, e al 26% a decorrere dal 2014, per le erogazioni liberali in denaro (per importo non superiore a 2.065 euro annui, tetto che dovrebbe salire a 30.000 euro nel caso in cui fosse confermata la pertinente disposizioni del ddl Stabilità 2015) effettuate a favore di: ONLUS; e iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con D.P.C.M., nei Paesi non appartenenti all'OCSE

Ai sensi della medesima disposizione, inoltre, le persone fisiche possono detrarre dall'IRPEF il 19% delle erogazioni liberali in denaro (per un importo non superiore a 2.065,83 euro), effettuate in favore delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dalla L. n. 383 del 2000.

*Posta la richiamata disciplina normativa, senz'altro opportuna appare la delega disposta a favore della razionalizzazione e semplificazione del regime di deducibilità e detraibilità, ai fini delle imposte dirette, delle erogazioni liberali disposte a favore del Terzo settore. La materia, infatti, è attualmente disciplinata da diverse disposizioni normative la cui complessità di applicazione rende difficile al contribuente inesperto prevedere anticipatamente gli effetti fiscali scaturenti dalle liberalità che intende effettuare, nonché lo espone a importanti misure sanzionatorie, nel caso di errata applicazione della disciplina di riferimento.*

*Peraltro si è convinti che la rimozione dei suddetti ostacoli opererà certamente da incentivo ai comportamenti donativi.*



#### 4.3 RIFORMA STRUTTURALE DELL'ISTITUTO DELLA DESTINAZIONE DEL 5 PER MILLE

La delega per la riforma dell'istituto della destinazione del 5 per mille, i cui criteri direttivi sono individuati dall'art. 6, co. 1, lett. c) del d.d.l. C. 2617, potrebbe essere anticipata nei tempi dall'attuazione di quanto recato dall'art. 4, co. 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23 di delega per la riforma del sistema fiscale.

Dal confronto fra le due disposizioni di delega emerge che la delega contenuta nel d.d.l. di riforma del Terzo Settore è complessivamente più dettagliata di quella recata dalla legge delega fiscale, prevedendo: la necessaria determinazione del relativo limite di spesa in coerenza con le risorse disponibili, la razionalizzazione dei soggetti beneficiari e dei requisiti per l'accesso al beneficio, la semplificazione e l'accelerazione delle procedure per il calcolo e l'erogazione dei contributi spettanti agli enti. Tuttavia, la disposizione in esame, a differenza di quella recata dalla legge delega fiscale, non fa alcun esplicito riferimento alla necessaria "stabilizzazione" dell'istituto.

*Posta, quindi, la necessità di coordinamento dell'iter attuativo delle due deleghe in esame, sarebbe sin d'ora necessario intervenire in modifica del testo dell'art. 6, co. 1, lett. c) del d.d.l. C. 2617, al fine di inserirvi la previsione in ordine alla stabilizzazione dell'istituto del 5 per mille.*

Infatti, come recentemente osservato dalla Corte dei Conti (deliberazione n. 14/2013/G denominata "Destinazione e gestione del 5 per mille dell'Irpef"): *"La mancata stabilizzazione dell'istituto del 5 per mille attraverso una legge organica - in grado di garantire la certezza delle risorse nel corso di un arco temporale ragionevole e la definizione di tempi certi per l'erogazione dei fondi - ha prodotto inefficienze ed inutili appesantimenti burocratici. Il quadro normativo dell'istituto risulta confuso e inadeguato. Le attività di coordinamento, controllo e garanzia delle amministrazioni interessate appaiono insufficienti. Il tetto di spesa annuo è in contrasto con le determinazioni dei contribuenti, riducendo, di fatto, la percentuale del contributo. I ritardi nelle erogazioni - dovuti alla pluralità di amministrazioni coinvolte, con scarso coordinamento tra loro, e a disfunzioni interne a ciascuna di esse - sono causa dell'incertezza sulla disponibilità delle risorse per i beneficiari"*.

Inoltre, sempre in linea con le indicazioni fornite dalla Corte dei Conti nella succitata deliberazione, la relazione illustrativa al d.d.l. di riforma del Terzo Settore, in aggiunta ai criteri direttivi riportati nell'ambito del richiamato art. 6, co. 1, lett. c), individua la condivisibile necessità di introdurre, per i soggetti beneficiari del 5 per mille, *"obblighi di pubblicità delle risorse ad essi destinate, individuando un sistema improntato alla trasparenza totale, con la previsione delle conseguenze per il mancato rispetto dei predetti obblighi di pubblicità"*, fermo restando quanto già disciplinato dal medesimo d.d.l. (art. 2, co. 1, lett. i), relativamente



agli obblighi di controllo interno, rendicontazione, totale trasparenza e informazione nei confronti degli associati e dei terzi.

#### **4.4 RAZIONALIZZAZIONE DELLE TAX EXPENDITURE DEL TERZO SETTORE**

Il gruppo di lavoro sull'erosione fiscale, costituito dal Ministro dell'Economia e delle Finanze prof. Giulio Tremonti e presieduto dal Dott. Vieri Ceriani, cui ha partecipato anche il CNDCEC insieme ad altre associazioni di categoria e ordini professionali, ha monitorato e quantificato l'erosione fiscale derivante, fra l'altro, dalle diverse forme di fiscalità agevolata proprie del Terzo Settore.

Dal quadro complessivo è emersa l'esistenza di una copiosa quantità di misure agevolative operanti con riferimento al Terzo Settore, delle quali oggi opportunamente si intende procedere ad una razionalizzazione.

*Sul punto, seppur consapevoli delle difficoltà anche politiche e sociali che si riscontreranno nel procedere in detta razionalizzazione, si ritiene utile sottolineare questo importante effetto finanziario che non dovrebbe essere sottovalutato dal legislatore delegato, in fase di attuazione dei relativi criteri direttivi.*

In particolare, si manifesta l'avviso che detta razionalizzazione debba procedere valorizzando maggiormente quei settori ove l'erosione fiscale connessa alla misura di vantaggio viene, almeno in parte, compensata dalle minori uscite erariali conseguenti all'attività sociale svolta dall'ente non commerciale, in sostituzione o ad integrazione di quella già svolta dallo Stato. Così operando, insieme con l'attuazione della razionalizzazione della fiscalità di vantaggio del Terzo Settore, potrebbe conseguirsi l'auspicabile obiettivo di ridurre o, comunque, non aggravare la spesa pubblica.