

Avv. LUCA DEGANI

Patrocinante in cassazione

Avv. SIMONA BOSISIO

Socio AGI - Avvocati Giuslavoristi Italiani

Patrocinante in cassazione

Avv. RAFFAELE MOZZANICA

Avv. ANDREA LOPEZ

Avv. MARCO UBEZIO

Patrocinante in cassazione

Avv. SILVIA D'ANGELO

Dott.ssa MONICA ABBIATI

Dott.ssa MARGHERITA DEL DEO

Dott.ssa ISA ANGARONI

Of Counsel

Avv. LUCA DOMENICO DE CENSI

Patrocinante in cassazione

Avv. ROSSANA PIROMALLO

Amministrazione

Rag. HELGA AUTORINO

Geom. VALENTINO CASO

Oggetto: **Relazione su stato attuale della Riforma del Terzo settore**

L'*iter* di Riforma del Terzo settore ha avuto inizio con la legge delega del 6 giugno 2016, n. 106. Tale norma individuava e disciplinava le finalità e le linee generali dell'intervento normativo, prevedendo l'adozione da parte del Governo di uno o più decreti legislativi in materia di Terzo settore, al fine 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.

Il legislatore delegato ha dato seguito alle disposizioni della legge delega per il tramite di quattro decreti delegati, i quali hanno ad oggetto la riforma del servizio civile, l'istituto del cinque per mille, la revisione della disciplina dell'impresa sociale (d.lgs. 112/2017) e, infine, il Codice Unico del Terzo settore (d.lgs. 117/2017).

Ad oggi, tuttavia, la Riforma non è ancora entrata pienamente a sistema poiché, pur individuando i soggetti che possono qualificarsi come ETS e stabilendo le attività che quest'ultimi possono esercitare, non ha ancora alcuna efficacia per quanto concerne la normativa fiscale.

La validità di quest'ultima è, infatti, sottoposta a condizione sospensiva nell'attesa dell'invio di un'istanza di parere alla Commissione europea in merito alla compatibilità delle disposizioni fiscali medesime con la disciplina degli aiuti di Stato.

La Riforma ha apportato un significativo mutamento di quello che è il panorama dell'identificazione del Terzo settore. L'intervento normativo sta conducendo il concetto di Terzo settore ad essere individuato quale sistema implementativo della qualità di vita della collettività e, in tal senso, ha acquisito un'accezione significativamente diversa da quella precedente a cui eravamo adusi. In modo più specifico, tale precedente disciplina si basa sostanzialmente su tre atti normativi: la disciplina sul volontariato (l. 266/1991), la legge sulla cooperazione sociale (l. 381/1991) e la normativa sulle Onlus (d.lgs. 460/1997).

Tale ultimo decreto, abrogato dalla Riforma del Terzo settore ma ad oggi ancora vigente, è risultato il più significativo per quanto attiene alla definizione del concetto di Terzo settore: il legislatore in tale sede ha infatti previsto un regime di neutralità fiscale delle attività esercitate da soggetti associativi o fondativi, caratterizzati da una dimensione comportamentale che doveva prevedere l'assoluta carenza di scopo di lucro, garantendo la piena possibilità di recupero delle risorse che entrassero in suddetto sistema dai fruitori di tali attività. Le attività esercitabili dagli enti con qualifica di Onlus erano un numero limitato (11 attività) ed erano connotate dal fattore comune di dover essere rivolte a persone in stato di svantaggio economico, psichico o fisico. Pertanto, lo svolgimento di determinate attività permetteva l'assunzione della qualifica di Onlus e il godimento dei connessi benefici e vantaggi, soprattutto dal punto di vista fiscale, non per la natura dell'attività in sé, ma in ragione del fatto che venivano rivolte a soggetti che versavano in una situazione di svantaggio (ad es. disabili, anziani, soggetti con dipendenze, soggetti in situazioni di disagio economico).

Nella disciplina dei decreti legislativi 112 e 117 del 2017 viene, invece, proposta una visione del Terzo settore per la quale l'obiettivo principale diventa non più la presa in carico di soggetti svantaggiati, ma l'implementazione della qualità della società.

Il cambio di direzione e visione in questo senso risulta molto forte e significativo sotto un duplice punto di vista: da un lato troviamo che vi è un mutamento della situazione soggettiva degli attori del terzo settore e dall'altro viene previsto un regime di favor fiscale indistinto non solo dal punto di vista dei soggetti ma anche in riferimento alle attività di interesse generale svolte.

Nell'impresa sociale, infatti, i soggetti attori sono costituiti anche da società commerciali, ivi comprese le cooperative, le quali hanno vincoli di non lucratività soggetto, in ogni caso, a limitazioni: possono essere distribuiti utili nella misura del 50% e le imprese sociali possono altresì compensare i propri amministratori in misura non superiore a quanto analogamente verrebbe fatto in una situazione ordinaria.

Vi è poi una situazione di forte regime di favor dal punto di vista fiscal tributario che prevede non solo l'esenzione dall'imposta sui redditi, ma anche la possibilità di applicare la normativa che era stata inizialmente ipotizzata per le società ad alto contenuto tecnologico, i.e. deducibilità e detraibilità per gli eventuali finanziatori.

Alla luce delle suesposte premesse, ci si chiede se si stia effettivamente analizzando quanto aprire il concetto di Terzo settore ad una serie di attori con possibili finalità lucrative su materie che vengono messe a pari livello – quali il recupero energetico, la possibilità di fare attività scolastiche e formative (scuole, università), ma anche sanitarie (ospedali) – delle attività rivolte nei confronti di soggetti svantaggiati possa porre in difficoltà gli enti che prima della Riforma erano gli unici destinatari di un regime fiscale di favor.

Il disegno di legge presentato al Senato ipotizza la creazione di una nuova categoria di imprese sociali, cd. "imprese sociali di comunità", le quali possono svolgere qualsiasi tipo di attività purché rivolta nell'interesse generale di comunità locali ben identificate. Tale proposta può risultare apprezzabile sotto il profilo della presa in carico di una dimensione territoriale in cui vi possono essere delle situazioni di svantaggio in quanto tali e non in relazione al singolo. Tuttavia, a parer nostro, è doveroso domandarsi se sia davvero appropriato andare a valorizzare dei soggetti giuridici che sono tendenzialmente profit usando le medesime fonti di finanziamento, soprattutto in termini di vantaggi fiscali, degli enti no profit (che si prendono carico di persone svantaggiate) per il solo fatto che svolgono un'attività in località territorialmente fragili. Il rischio di tale disciplina è quello di falsare il mercato della libera concorrenza, permettendo ad alcune imprese di ampliare la loro clientela e di accedere a consistenti vantaggi fiscali a scapito degli enti che, fino ad oggi, sono stati protagonisti del sistema del Terzo settore.

I dd.ll.gs. 112 e 117 del 2017 prevedono l'abrogazione del genere Onlus, pur non potendosi rinvenire nella legge 106/2016 una delega in tal senso al governo. Alla luce della normativa riformata le Onlus, che sono enti fondativi o associativi, si trovano in estrema difficoltà ad inserirsi nel nuovo sistema, dovendo infatti comprendere quale sia la categoria, tra quelle previste dalla nuova disciplina, a loro più adeguata.

La disciplina del Terzo settore, come fino ad oggi era intesa, a fronte della valenza forte del bene giuridico tutelato (i.e. persona svantaggiata) ipotizzava la presunzione legale di non commercialità delle attività esercitate.

Ora, invece, si assiste ad un cambiamento tale per cui le attività, per restare nell'ambito del Codice del Terzo settore, (e non dell'impresa sociale) devono essere svolte con modalità non commerciali. Tuttavia, la definizione delle "modalità non commerciali" non è ancora chiara nei suoi aspetti sostanziali. Vi sono, in ogni caso, alcuni elementi di certezza: da un lato il mondo associativo e fondativo (e di conseguenza il mondo Onlus) si vede negare nella disciplina dell'impresa sociale la propria specificità, venendogli richiesta un'apertura nella dimensione di governance che prevede la partecipazione alla stessa dei lavoratori, degli stakeholders o degli utenti. In tal modo svanisce la visione tipica degli enti morali o di scopo che si caratterizzano per una forte componente partecipativa orientata verso una finalità comune nelle associazioni e, invece, per l'eternalizzazione dello scopo attraverso l'amministrazione di un patrimonio nelle fondazioni.

Dall'altro lato ci troviamo di fronte ad una disciplina che ragiona in termini di fiscalità agevolata esclusivamente sulle attività di impresa. Per tal motivo è auspicabile che, come già successo in precedenza, non si ripresenti la problematica per cui, quando andasse a regime la disciplina fiscal tributaria sia del CTS che del decreto sull'impresa sociale, si assista nuovamente all'abrogazione della norma di favor che prevedeva il dimezzamento dell'imponibile dei redditi degli enti associativi e fondativi, compresi i redditi diversi quali quelli fondiari, da capitale o da locazioni, finalizzati ad attività benefiche o al sostegno delle attività proprie.

A fronte di quanto sopra si è cercato di riassumere, risulta forse necessario rivisitare e meglio comprendere quale “Terzo settore” voglia essere disciplinato sia nel concetto di impresa sociale che in quello di enti del Terzo settore in generale. In modo particolare, sarebbe bene comprendere quali motivazioni abbiano portato alla volontà di abrogare il genere Onlus, ponendo sullo stesso piano la presa in carico di soggetti svantaggiati e percorsi di implementazione della qualità di vita della società in quanto tale.


Avv. Luca Degani


Avv. Raffaele Mozzanica


Dott.ssa Margherita Del Deo