

## AGEVOLAZIONI FISCALI ALLE ORGANIZZAZIONI NONPROFIT

L. PERLINI E D. D'AMICO

pubblicazione internet realizzata con contributo della



**COMPAGNIA**  
di San Paolo

---

società italiana di economia pubblica

dipartimento di economia pubblica e territoriale – università di pavia

## Introduzione

Tema del presente lavoro sono gli **enti nonprofit**, spesso analizzati nell'ottica microeconomica (Chang-Tuckman, 1990; Gulley-Santerre, 1993) e soprattutto concentrando la ricerca su settori operativi particolari, per lo più quello sanitario (McClellan-Staiger, 2000). In considerazione della loro vasta e variegata realtà non è agevole darne una definizione univoca, in senso economico-aziendale: chi ne ha proposte (Anthony-Young, 1992; Salamon, 1992; Weisbrod, 1996) ha proceduto per via negativa, indicando soggetti economici privati che pongono in essere una serie eterogenea di attività, secondo combinazioni produttive poliformi, prefiggendosi comunque scopi istituzionali "esterni" (ossia diversi dall'obiettivo della remunerazione del capitale investito, indipendentemente dalla titolarità proprietaria). Ai fini della nostra analisi, è sufficiente definirli come "organizzazioni formali gestite, a norma di statuto, in vantaggio di categorie diverse dai fornitori di capitale di rischio e caratterizzate da incompleta appropriabilità del valore d'impresa da parte di chi esercita il potere decisionale" (Gui, 1991); in particolare, assumiamo che l'assenza di distribuzione dei profitti (oltre che dell'attivo netto finale), che porta il residuo gestionale ad essere reinvestito nell'ente (ovvero il capitale di scioglimento ad essere devoluto ad enti affini), assicuri così vantaggi ad esclusivo beneficio di soggetti svantaggiati istituzionalmente o statutariamente individuati, mediante riduzione degli eventuali prezzi d'offerta (fino alla totale gratuità) o nella stessa produzione/erogazione di beni e servizi in settori antieconomici.

Nostro intento è coniugare le modalità gestionali e le dinamiche di mercato tipiche di tali organizzazioni con argomenti di interesse collettivo relativi al particolare ambito sociale di attività, in un'analisi di **public choice**: ad esempio, le caratteristiche tecniche dell'impianto produttivo, o le modalità di erogazione del servizio al mercato o – non ultima – la copertura finanziaria pubblica. Da qui, la ricerca di uno schema teorico con cui spiegare e al contempo ottimizzare il trattamento tributario di favore riservato agli enti nonprofit<sup>1</sup>, relativamente agli effetti distributivi (di discriminazione e sperequazione) fra cittadini/contribuenti agevolati e non, nonché all'impatto allocativo (di non-neutralità) dell'intervento.

Tenteremo perciò di inquadrare, in una più ampia visione d'insieme, l'adozione di leve promozionali pubbliche (tributarie) per gli enti nonprofit quale "corrispettivo" di un **contratto di agenzia** implicito (Loeb-Magat, 1979) mediante cui viene regolato il processo di sostituzione dell'offerta pubblica con quella privata (nonché la sostituzione di forme alternative di intervento dell'operatore pubblico nell'economia). Per semplificare l'analisi, baseremo il nostro ragionamento su alcune ipotesi, fra cui:

- a) la configurazione in termini di razionalità economica delle **organizzazioni sociali**, trascurando le qualità e le dinamiche *intangibili* (come la coesione interna e le affinità organizzative ovvero l'assenza di ogni interesse partecipativo che non possa essere misurato in termini economici, tipiche di un "clan");
- b) una teoria dei *beni sociali* capace di superare la tradizionale dicotomia pubblico/privato, che colga nella realtà empirica la presenza di beni non solo pubblici o solo privati ma anche "relazionali-collettivi" (così ad esempio per la **solidarietà civile**, considerata come bene meritorio con funzione aggregante e di utilità sociale).

La successione delle tematiche sviluppate sarà quindi la seguente:

- i. giustificazioni della scelta pubblica di sostegno (posto il consolidato indirizzo di *private welfare*) nelle sue forme alternative, con preferibilità della leva tributaria;
- ii. definizione dello schema di incentivi adeguato (misura agevolativa ottimale) in ordine a vincoli razionali di partecipazione privata e di limitatezza del bilancio pubblico;
- iii. considerazione di eventuali aspetti critici (es. selettività dei criteri di elezione, efficacia ed efficienza produttiva, indebite pretese elettive) e possibili rimedi.

---

<sup>1</sup> Si tenga presente che buona parte della letteratura statunitense (Steinberg, 1987) considera nonprofit quelle organizzazioni che, oltre al vincolo di non distribuzione dei profitti (*non-distribution constraint*), godono di esenzioni fiscali (*tax exemption*); al contrario, altri (Hansmann, 1980) ritengono le agevolazioni tributarie un fattore eccessivamente sopravvalutato.

## § 1. Le ragioni di un favore pubblico e le varietà attuative

Una seppur breve rassegna degli argomenti giustificativi per il sostegno alle organizzazioni non lucrative non può prescindere da una constatazione storica: la diffusione delle associazioni volontaristiche di utilità sociale<sup>2</sup> è proceduta di pari passo col progressivo **declino (o il mancato sviluppo) del welfare State**, quasi ne fosse una diretta *causa o effetto*<sup>3</sup>.

Pur rinunciando ad indagare qui il nesso tra i due fenomeni, non possiamo non far notare che:

- ❖ da un lato, nelle società più ricche i sentimenti di solidarietà si esprimono con intensità maggiore (sia perché maggiori sono le disuguaglianze nella distribuzione della ricchezza, con più frequenti bisogni/occasioni di beneficenza; sia perché l'azione privata meglio soddisfa le preferenze collettive verso la produzione e l'erogazione di beni sociali), fino a tradursi in forme gestionali organizzate tipicamente operanti con maggior economicità;
- ❖ dall'altro, è innegabile fra gli indirizzi perseguiti dalle autorità pubbliche negli ultimi anni un evidente favore verso forme di solidarietà privata estranee alle logiche di scambio di mercato<sup>4</sup>, così da favorire – fra l'altro – l'ingresso di produttori privati in comparti tradizionalmente assegnati alla sfera di azione pubblica, non necessariamente privi del tipico fine individualistico del profitto (c.d. “privato sociale”).<sup>5</sup>

Volgendoci ora agli **argomenti teorici** che possono giustificare un **intervento pubblico in favore del privato sociale**, le ragioni principali suggerite dalla teoria economica sono:

- la correzione di *esternalità positive*, ossia l'indennizzo ai produttori privati (gli enti non profit) dell'utilità economica arrecata ad una quota di mercato che si ritrova a consumare di fatto un certo bene (sociale) senza pagarlo o pagandolo solo in parte;
- l'opportunità di realizzare *risparmi di spesa pubblica* grazie all'*outsourcing* di attività produttive altrimenti da svolgere in modo diretto (con benefici evidentemente maggiori dei costi pubblici, di gestione, controllo etc., scaturenti dal nuovo impianto di agenzia);
- la correlata possibilità di ottenere *vantaggi sociali* grazie alla maggiore *efficienza* tecnica nell'erogazione e alle possibilità di *personalizzazione del servizio* (articolazione spaziale e risposta alle difformi esigenze dell'utenza) fisiologici negli assetti produttivi privati;
- la necessità di *tutela e*, al contempo, di *disciplina* non solo degli effetti ma anche *del fenomeno* solidaristico stesso, data la sua natura manifestamente meritoria sul piano sociale e la desiderabilità dell'interesse diffuso associato (*bene quasi-pubblico*).

Per sostenere e promuovere il merito sociale degli enti nonprofit, il soggetto pubblico ha a disposizione **due leve di intervento**, una solo-**regolamentativa** e l'altra solo-**economica**. Con la prima, esso indirizza risorse verso il terzo settore conferendo d'imperio desiderabilità civica a comportamenti virtuosi e stabilendone l'obbligatorietà e la conseguente tutela: ad esempio, una legge che obblighi i cittadini ad effettuare determinate prestazioni sociali di natura personale (come avveniva con il servizio civile di leva); ma forse tale direttiva svilirebbe la natura stessa del fenomeno solidale, che poggia su fondamenta volontaristiche, laddove il contributo personale e/o patrimoniale dei sovventori agli enti nonprofit risulta

---

<sup>2</sup> Se si considera una delle forme giuridiche tipiche in cui si esprime il fenomeno solidaristico privato – ossia le *fondazioni* (non bancarie) – dagli anni '80 a quelli '90 il loro tasso di nascita in Italia passa dal +22% al +47% circa, per concentrarsi prevalentemente nei settori dell'assistenza sociale, istruzione e sanità, che insieme coprono oltre il 65% delle loro attività totali (*fonte*: ultimo Censimento ISTAT).

<sup>3</sup> Vi è perfino chi (Weisbrod, 1975; Steinberg, 1985) individua nel “fallimento dello Stato” la giustificazione teorica del nonprofit, mentre altri (Hansmann, 1980; Easley-O'Hara, 1983) vi adducono un “fallimento del mercato” (come soluzione parziale a problemi di *selezione avversa*). Viceversa, Salamon (1995) supera queste visioni conflittuali, con una teoria sull'“interdipendenza”, ove è il pubblico a promuovere il nonprofit.

<sup>4</sup> Presupposto stesso per l'origine e lo sviluppo degli organismi nonprofit è il principio di *sussidiarietà* sociale, sorto inizialmente nella sfera economica e gradatamente esteso in altri ambiti della società civile; più in particolare, si richiama qui l'indirizzo – di recente accoglimento – secondo cui lo Stato dovrebbe non solo tutelare le comunità infrastatali, ma pure promuoverne, con interventi di tipo positivo, l'autonomia fornendo tutti gli strumenti e creando le condizioni necessarie ad una loro emancipazione.

<sup>5</sup> Nell'area euro, non è da escludere che su tali tendenze concomitanti possano aver inciso i vincoli dei bilanci pubblici nazionali (stretti fra l'“incudine” del patto di stabilità nell'UEM. e le “martellanti” crisi economiche congiunturali susseguites fin dall'inizio del nuovo millennio).

basilare per le ragioni del loro esistere, ancor prima che all'economia della loro gestione. La leva alternativa consta, invece, di azioni fiscali<sup>6</sup> vuoi in termini di *spesa* vuoi di rinuncia ad *entrate pubbliche*: nel primo caso, si può sostenere il settore produttivo con *trasferimenti* monetari diretti (provvidenze a fondo perduto, crediti agevolati, etc.) o indiretti (fiscalizzazione degli oneri sociali ai lavoratori dipendenti), ovvero mediante attività di *trasformazione*, come ad es. forniture gratuite di beni e servizi intermedi o di consumo, campagne pubblicitarie etc. (le “pubblicità-progresso” della Presidenza del Consiglio dei Ministri); nel secondo, i produttori vengono *esonerati* dal pagamento di *tributi* in ordine ai quali si qualificerebbero altrimenti come soggetti passivi.

Ad orientare la **scelta tra queste modalità alternative** possono essere, oltre a considerazioni tecniche (rapidità, efficacia, efficienza e flessibilità applicativa) di natura microeconomica<sup>7</sup>, anche lo stesso ordine di fattori che ne rendono necessaria la realizzazione (urgenza e prevalenza) e cui più tipicamente ciascuna forma si correla; inoltre, optare per l'una o l'altra delle suddette alternative di intervento, comporterebbe, oltre che strutture di costi differenti (con minori costi di sistema nel caso di *trasferimenti monetari* ma, pure, minor senso di responsabilizzazione e minori garanzie di qualità e viceversa nel caso di *spesa di trasformazione* diretta in sostituzione totale al servizio privato o in forma di *partnership*), anche differenti livelli di utilità collettiva (minori nel primo caso, maggiori nel secondo).

Per esempio, un trasferimento monetario basterebbe a correggere l'esternalità positiva, ripagando lo sforzo meritevole del privato, mentre una spesa di trasformazione realizzante un sistema produttivo congiunto supererebbe eventuali limiti informativi del privato e/o indirizzerebbe l'azione verso livelli qualitativi e/o quantitativi preferibili; tuttavia, tali forme potrebbero rivelarsi insufficienti per rispondere ad esigenze d'altro tipo, specie laddove vi fosse la necessità di interventi legislativi a garanzia di un interesse superiore, conferendo al fenomeno associativo quel quadro di regole organizzative ed istituzionali in senso *formale* che vi garantiscano dignità giuridica e ordine sul piano *materiale*<sup>8</sup>.

Allora, una formula che coniugasse tutt'e due le funzioni delle singole leve citate – come quella introdotta in Italia dal d.lgs 460/97 (**regime tributario agevolativo** delle “ONLUS”) – si rivelerebbe più appropriata al fine perseguito; per altro, una siffatta soluzione ben si sposerebbe con azioni pubbliche dal lato della domanda, come nel caso di trasferimenti monetari, anche compatibilmente con il regime di mercato in essere (per esempio, l'innovativo sistema dei *vouchers*<sup>9</sup>).

In questo nuovo scenario misto di welfare, ovviamente ipotizzabile solo in certi contesti economici, sociali e culturali (come quello europeo<sup>10</sup>), a seguito dell'“espropriazione” volontaria del capitale d'azienda lo Stato si fa contitolare del diritto di proprietà sul sistema di produzione privato (Sloan, 2001), pagando l'agevolazione tributaria come “quota partecipativa” (c.d. *public coownership*). Si tratta di uno **strumento articolato**, non facile da controllare, ma che concentrando in sé più leve per perseguire molteplici obiettivi riveste un **notevole grado di flessibilità**.

---

<sup>6</sup> Che, per coerenza coi nostri propositi analitici, limitiamo al lato dell'*offerta*.

<sup>7</sup> In termini macroeconomici, si tratta di spese sociali indirette (di trasformazione ovvero di trasferimento), i cui effetti di stimolo economico sono assimilabili a quelli delle corrispondenti manovre dirette, ossia sostegno alla domanda mediante trasferimenti monetari (pensioni sociali) ed esenzioni (per esempio, tickets) o produzione di beni (sociali) gratuiti.

<sup>8</sup> Ad esempio, imponendo proprio la ricorrenza, nelle norme associative statutarie, di tali regole di garanzia quale requisito per godere del sussidio pubblico in oggetto.

<sup>9</sup> La preassegnazione di crediti assistenziali ai bisognosi, i quali poi decidono di spenderli nel servizio che preferiscono (il più qualitativo o il meno costoso), rientra in una logica di responsabilizzazione del lato della *domanda* e di impulso al *bench-marking*, anche fra produzioni private e pubbliche concorrenti.

<sup>10</sup> Negli USA, si è al paradosso, in quanto il fatto che lo Stato centrale o quelli federali *sovvenzionino direttamente* il nonprofit fa allontanare gli stessi donatori privati, con un effetto “spiazzamento” abbastanza significativo, pari per ogni dollaro di contributo pubblico ricevuto a 0,36\$ in meno di contribuzione privata nel settore socio-assistenziale, 0,18\$ in quello sanitario e 0,27\$ in quello artistico/ culturale (Brooks, 2005).

## § 2. *Un possibile modello di policy, basato su incentivi tributari agli agenti privati*

In termini teorici, focalizzando l'analisi valutativa dal punto di vista del soggetto pubblico (nella duplice veste di regolatore e attore economico spenditore), il nostro ragionamento aderisce al filone teorico relativo ai *contratti di agenzia*, secondo il quale l'agente privato accetta di operare per il mandante pubblico sottostando a precise condizioni, prima fra cui la propria configurazione come soggetto nonprofit (privo cioè di diritti di proprietà sul profitto di gestione realizzato): si configura così una esternalizzazione o un affidamento in gestione di un pubblico servizio<sup>11</sup> in un mercato lasciato aperto – preferibile ad una mera concessione in esclusiva di funzioni pubbliche, in un mercato chiuso – ove il corrispettivo o valore di “commessa” contrattuale è rappresentato proprio dall'agevolazione tributaria.

Al problema dell'eleggibilità di un soggetto in una condizione di privilegio si affianca quello della sufficiente attrattiva degli incentivi di partecipazione offerti, riconducibile alla teoria economica dei “clubs”, quali sottogruppi informali a libera adesione in seno al sistema legale di governo (Buchanan, 1965): una volta pagata la quota di iscrizione (nella specie, una volta integrati i requisiti soggettivi, oggettivi e giuridico-formali che assicurano la produzione di utilità sociale), il nuovo membro godrà di benefici associativi (l'agevolazione tributaria) altrimenti non ottenibili. Questo approccio torna utile, fra l'altro, per risolvere casi – realistici – di vincoli al bilancio pubblico con conseguente necessità di stabilire un tetto massimo al vantaggio totale concesso ed al numero di affiliazioni possibili, traducibile in problemi di “affollamento” del club.

Inquadri i riferimenti teorici, elaboriamo dunque un modello di policy.

### ELEMENTI DEL MODELLO TEORICO

- ➔ FINE della policy = sostituzione pubblico/privato dal lato dell'offerta di servizi sociali
- I. individuazione dello STRUMENTO (agevolazione fiscale) e dei fattori critici relativi
- II. definizione delle sue condizioni attuative:
  - a. requisiti selettivi
  - b. vincoli razionali
  - c. garanzie funzionali
  - d. criteri di valutazione collettiva (*cost/benefits balancing*)
- III. esito finale: verifica di un margine *compatibile* di manovra

In primo luogo, il regolatore dovrà cercare di convincere delle imprese private<sup>12</sup> ad:

- operare in un ambito, quello sociale, ove vigono dinamiche di mercato e tecniche gestionali del tutto peculiari (per es., la difficoltà a praticare prezzi remunerativi dei costi di produzione sostenuti, in considerazione delle ridotte possibilità di spesa dei fruitori finali<sup>13</sup>; o la preponderanza di apporti su base volontaria di associati/esterni<sup>14</sup>), e/o
- scegliere di agirvi – inclusi quanti già sono attivi in tali ambiti, contendibili – con configurazioni strutturali e secondo modalità operative tassativamente prestabilite (tali da assicurare il necessario quadro di garanzie sociali) quale condizione per giustificare i benefici fiscali offerti (merito agevolativo);

<sup>11</sup> Nell'ipotesi in cui non vi sia trasferimento dei *diritti di proprietà* sul servizio pubblico (trattandosi di funzioni autonomamente svolte, già, da privati), si tratterà di semplice *partnership* del soggetto pubblico nella titolarità della gestione privata (piuttosto che di compartecipazione); approccio che va coniugato coi più recenti contributi sul *quasi-mercato* (Le Grand-Bartlett, 1993).

<sup>12</sup> In realtà, la norma italiana, proprio per realizzare quel sistema di garanzie sociali, restringe il novero dei soggetti agevolabili come “ONLUS” (cooperative a parte) ai tipi descritti al Libro I Cod.Civ., gli *enti morali* – ben diversi quindi dai tipi *imprenditoriali* (disciplinati al Libro V) –, i quali pur mancando tipicamente del fine istituzionale del profitto tuttavia possono avere una gestione produttiva organizzata secondo metodi economici.

<sup>13</sup> Assistiti in ragione proprio di un bisogno sociale, tra cui lo svantaggio economico.

<sup>14</sup> Sia in natura (prestito di lavoro compreso) sia monetari (donazioni immediate o rendite perpetue).

talché, la convenienza ad entrare in tale mercato protetto (o a restarvi) operando nel rispetto delle prescritte condizioni di garanzia dipende anzitutto – sebbene lo schema agevolativo proposto imponga l’obbligo di non distribuzione dell’utile – dalla realizzabilità, per un ulteriore agente *i.mo*, di un margine positivo di profitto  $\pi^{15}$ , pur considerando che la redditività è limitata per ragioni eque da un regime di prezzi amministrati  $p$ ; da cui, il primo incentivo di partecipazione:

$$\pi_{iFP}(p) > 0 ; \quad [1]$$

Inoltre, occorrerà rendere l’assetto *nonprofit* (NP) appetibile economicamente quanto almeno quello *for profit* (FP) (Malani-Philipson-David, 2002) – nel quale, invece, è possibile perseguire liberamente l’obiettivo del massimo profitto netto (del prelievo tributario  $T$ ) indipendentemente dal rispetto delle garanzie sociali<sup>16</sup> – compensando la rinuncia al godimento della rendita privata con un’idonea misura dell’agevolazione fiscale  $b^{17}$  (la quale, viceversa, costituirebbe elemento di costo-opportunità nel computo dell’utile di gestione<sup>18</sup> e che, pertanto, imputeremo come fattore – manovrabile – apportante utilità positiva per l’assetto nonprofit): così, il soggetto pubblico definisce il secondo incentivo razionale, mediante uno schema che, a parità di condizioni produttive e di mercato finale (stessi costi unitari  $c$  degli inputs e di processo, stesso output  $q$  con stessi margini unitari  $p-c+v^{19}$ ), alteri opportunamente la soglia di convenienza per il produttore privato tra i due **profili di utilità individuale ( $u$ ) alternativi**:

$$u_{NP}[(p \cdot q - (c-v))_{d=0} + b] \geq u_{FP}[(p \cdot q - c)_{>0}] ; \quad [2a]$$

L’espressione della [2a] è semplificata, limitandosi ad elementi economici di mercato, e dunque può non essere esaustiva dello spettro di elementi valutativi presi in considerazione dal soggetto privato; volendo approfondire, formuliamo una **funzione di utilità complessa** che esprima lo schema decisionale completo **dell’agente privato** – con l’ovvia difficoltà di inserirvi espressioni omogenee, algebricamente sommabili –, ulteriormente condizionante la misura individuale attesa dell’incentivo: ad esempio riteniamo che, ai fini dell’utilità dell’assetto nonprofit,

▷ se è vero che non vi è appropriabilità del profitto, tuttavia si ritrarrà un certo grado di soddisfazione filantropica personale ( $\varphi$ )<sup>20</sup> correlato all’utilità complessiva netta di consumo del servizio sociale erogato<sup>21</sup>;

▷ inoltre, in un’ottica finanziaria, verrà a prodursi una capacità di *fund-raising* ( $f$ )<sup>22</sup> sulla platea di sovventori esterni, dipendente dalla reputazione filantropica dell’organizzazione nonprofit (correlata, sempre, al  $\pi$  lordo)<sup>23</sup> e rafforzabile da ulteriori vantaggi fiscali – stavolta

<sup>15</sup> Anche perché, nel modello, alla presenza di tale variabile associamo il fattivo contributo sociale dell’agente privato (misurato da una quota parte della nuova ricchezza prodotta) e l’utilizzabilità della leva fiscale diretta (che, constando appunto di una detassazione dell’utile prodotto, non avrebbe altrimenti senso).

<sup>16</sup> Ipotizziamo che solo la “veste sociale” (di  $i$ ) sia privilegiante, in quanto chi opera nel mercato sociale senza i prescritti requisiti non ottiene, oltre che vantaggi fiscali, nemmeno riconoscimenti filantropici.

<sup>17</sup> Ossia se l’esenzione è totale o parziale, se riguarda solo uno o più tributi dovuti, e se viene estesa anche a terzi stakeholders (aderendo al paradigma di Hansmann, 1986, ove sono insistenti le asimmetrie informative).

<sup>18</sup> Nel caso di specie, evidentemente, l’Ires (ove tale fattore differenziale dipende dalla particolare struttura impositiva, proporzionale o progressiva, in vigore nonché dalla misura dell’aliquota  $t$ ). Ma il modello è generalizzabile ad un tributo omnibus, comprendente il carico tributario complessivo (come per le).

<sup>19</sup> Tranne il fatto che  $p$  è imposto ad un livello equo (inferiore) e che alcune risorse sono gratuite, il che è comunque irrilevante stante il divieto di distribuzione degli utili ( $d_{\pi} \equiv 0$ ).

<sup>20</sup> Avendo natura immateriale “diffusa”, tale elemento risulta peraltro interamente appropriabile, ossia non deve scontare schermi di destinazione o aliquote di ripartizione ( $d$ ) alcuni.

<sup>21</sup> Ciò perché operando in un mercato competitivo, con prezzi regolati socialmente ed una molteplicità di combinazioni produttive/erogative più o meno efficienti, il residuo economico di gestione  $\pi_s$  potrebbe approssimare il nuovo *valore sociale* prodotto. In realtà, a prescindere dal risultato benefico ottenuto, sarebbe corretto riferirsi all’utilità direttamente ritratta dall’impegno solidale dai vari associati (nel nonprofit “puro”); e tuttavia, non potendo misurare direttamente il grado di “gratificazione personale” di ogni singolo promotore, adottiamo la suddetta proxy (che, oltre a costituire una comoda misura complessiva, ha pure una sua significatività empirica, es. nel nonprofit “mutualistico”, dove il servizio è reso internamente).

<sup>22</sup> Laddove è ovvio che, in termini potenziali,  $f < F$ .

<sup>23</sup> In sistemi più avanzati, come gli USA, ciò dipende anche dal confronto coi rendimenti opportunità medio-ordinari di investimenti in *venture-philanthropy* alternativi, oltre che dall’abilità nel fare *marketing sociale*.

indiretti – sulle liberalità  $V$  (per esempio, delle detrazioni d'imposta  $R$ ); analogamente, il profitto dell'assetto for profit dovrebbe considerarsi in relazione a quanto venga in concreto distribuito ( $d$ ) ai titolari dei diritti proprietari dopo gli accantonamenti di quote di utile<sup>24</sup>, ed inoltre potrebbe tenersi conto anche della capacità di attirare nuove risorse finanziarie ( $F$ ) – a titolo di credito o di comproprietà – grazie alle prospettive di cedola d'interesse/dividendo offerte – più la quota-parte del valore netto degli assets patrimoniali ( $\hat{A}$ ) in garanzia –<sup>25</sup>;

▷ infine, si produrranno dei costi vivi  $a$ , per gli specifici obblighi di *compliance* (es. gli adempimenti anagrafici, comunicativi e contabili prescritti ai fini fiscali)<sup>26</sup> e per lo sforzo di *adeguamento* legale (es. del profilo giuridico soggettivo, delle regole statutarie e di altri aspetti formali)<sup>27</sup> onde essere eletti nel privilegio fiscale;

cosicché, la [2a] si modifica in

$$u_{NP}[b + \varphi\{\pi_{S>0}\} + f\{b+R(V); \pi_{S>0}\} - a\{b\}] \geq u_{FP}[(\pi-V)_d + F\{\pi-T; \hat{A}\}]_{>0}; \quad [2b]$$

Quanto alle variabili critiche, una volta scelto l'assetto nonprofit l'agente non ragiona più sulle classiche funzioni di ricavi/costi totali, rispetto alla quantità prodotta ( $q$ ), in vista dell'obiettivo del massimo profitto ( $\pi=R\{q\}-C\{q\}$ ) o, per l'esattezza, al netto dell'onere tributario ( $\pi^N$ ); bensì, in termini di incentivo  $T$ , correlato – secondo una relazione giuridica ( $T=t \times \pi$ ) – al profitto “sociale”  $\pi_s$  (ottenuto, a sua volta, da una relazione funzionale rispetto ad una mutabile fiscale, es. la stessa  $t$ )<sup>28</sup>: il decisore, così, libero dalla preoccupazione dell'onere impositivo ed anzi sospinto dai benefici economici – non solo diretti<sup>29</sup> – dell'esenzione tributaria<sup>30</sup>, definisce il suo programma produttivo  $\pi_s$  (variabile dipendente) in ragione proprio del massimo carico tributario riveniente ( $\max T\{\pi_s\}$ )<sup>31</sup>, che noi individuiamo tout court nella variabile obiettivo  $\bar{b}$  (su cui il decisore pubblico incide con la misura accordata di esenzione<sup>32</sup>), con l'agevolazione semplicemente che,

- essendo commisurata al residuo di gestione, funge, anche se non completamente, da volano implicito di perseguimento dell'economicità gestionale, e che,
- essendo goduta alla fine del processo produttivo (diversamente da una disponibilità liquida iniziale), obbliga di fatto ad una gestione finanziaria il più funzionale possibile.

Ricorriamo dunque ad una funzione  $\psi$  somma algebrica delle componenti (omogenee) di beneficio e di costo correlate alla programmazione produttiva (di cui consideriamo come output i possibili livelli di profitto sociale): fra le prime, rammentiamo, oltre all'incentivo accordato  $b$ , la gratificazione personale  $\varphi$  dell'operatore sociale (che sappiamo dipendere da  $\pi_s$ ) ed il potenziale attrattivo  $f$  (dipendente da  $\pi_s$  ma anche dal benefit fiscale  $b$  e, in senso più

Purtroppo, il nostro Paese accusa un forte ritardo: basti pensare che sono due soltanto le fondazioni attive nel campo del *grant-making*, e solo nel 10% dei casi il patrimonio associativo supera 5 milioni di euro (dati Istat).

<sup>24</sup> In riserve legali o statutarie, o reinvestiti per politica aziendale di autofinanziamento:  $\pi_d = d \cdot \pi$ , con  $0 < d < 1$ .

<sup>25</sup> E' ovvio, qui, che il profilo temporale di rilevanza coincide con l'esercizio di gestione (sul cui orizzonte si misura il profitto).

<sup>26</sup> I quali, tuttavia, potrebbero anche non costituire fattore differenziale, laddove identici – anziché superiori – a quelli dei soggetti commerciali (come regolato ad es., in materia contabile, dal nostro Dpr n.600/73).

<sup>27</sup> Questi incidono tutti nel primo orizzonte temporale (in cui sono sostenuti), al limite potendo figuratamente computarsene delle quote teoriche di *ammortamento* in ciascun periodo di gestione; come, pure, è possibile che volendo mutare assetto, da profit a nonprofit, i requisiti qualificativi siano già posseduti (come era in Italia per molti operatori sociali nel '97, prima cioè dell'emanazione della normativa).

<sup>28</sup> In uno schema di ottimizzazione omogeneo – che ci riserviamo di elaborare in futuro – con il profitto assunto in funzione dell'aliquota  $t$  (concepta come fattore di stimolo, positivo o negativo, a generare materia tassabile),  $\pi^N$  potrebbe risultare variante rispetto al livello  $t^*$  che massimizza  $\pi$  – viceversa, si aveva invarianza in funzione di  $q^*$  – così come  $T\{\pi\}$ , ma con uno scarto inferiore: talché l'assetto nonprofit sarebbe fisiologicamente più efficiente (benché non ottimo). La scelta di detassare il profitto dovrebbe oltretutto avere *effetti mitigativi* su eventuali contegni insubordinativi (di *evasione*) da parte degli operatori di settore, i quali nell'assetto nonprofit sono al contrario interessati a *dichiarare* tutto il loro reddito.

<sup>29</sup> Ma anche quelli indirettamente discendenti dal riconoscimento pubblico di un'immagine benemerita.

<sup>30</sup> Anche in termini temporali differenziali, stante la prassi dell'anticipazione dei versamenti tributari ordinari.

<sup>31</sup> Il che porta in concreto a divergere i definitivi valori di profitto gestionale per i due assetti alternativi.

<sup>32</sup> Per semplicità, ragioniamo con un modello uniperiodale e con equilibrio statico (a la Stackelberg), ove cioè si prescinde dalla decisione pubblica – influente sulla programmazione privata – del livello relativo di tassazione ( $t$ ), che qui consideriamo già assunto.

ampio, dalle detrazioni complessive  $R$  sulle liberalità di terzi<sup>33</sup>), mentre, fra le seconde, i costi di transizione  $a$ ; sia pertanto  $\psi$  una trasformazione lineare di funzioni omogenee di  $\pi_s$ :

$$\psi = b + \varphi\{\pi_s\} + f\{b+R;\pi_s\} - a\{\pi_s\}, \quad [3]$$

contenente un dilemma di preferenze relativo alla leva fiscale, che incide sugli elementi sia positivi sia negativi: in particolare, mentre  $b$  è ininfluente su  $\varphi$  (che può dipendere dal grado di sensibilità sociale  $s$ , come moltiplicatore del valore sociale prodotto  $\pi_s$ ), esso rileva da un lato su  $f$  (per il quale, i potenziali sovventori sono attratti oltre dalla misura assoluta dello “standing filantropico”  $\pi_s$  anche dallo stesso schermo fiscale  $b$ , in quanto attestazione all'esterno della “capitalizzazione solidaristica” dell’iniziativa sostenuta<sup>34</sup>) e dall’altro su  $a$  (la cui entità dipende, oltre che dal gap strutturale-giuridico da colmare<sup>35</sup>, pure dal l’intensità agevolativa). L’algoritmo decisionale produttivo sarà, allora,  $MAX\psi$ , ossia  $\partial'\psi=0$  (appurato  $\partial''<0$ ), laddove è chiaro che  $\pi_s$  e quindi  $\psi$  variano da impresa ad impresa, in funzione della leva fiscale, e così il  $\bar{b}(\pi_s)$  finale; più precisamente, posto il trade-off suddetto, la soluzione ultima consisterà in un intorno del livello  $\bar{b} \in [\beta_{inf};\beta_{sup}]$ , che il decisore pubblico dovrà poi assumere nelle proprie valutazioni.

In secondo luogo, una volta specificato il  $\beta$  di ciascun agente  $i$ , si passa alla valutazione pubblica basata sulla relativa **misura generale di benessere sociale** (WS): utilizziamo, per ciò, una funzione additiva – in aderenza ad un filone teorico consolidato in letteratura – delle funzioni di utilità individuale ( $W_{private}$ ) e collettiva ( $W_{public}$ ), nelle quali alcune componenti, tanto di beneficio (rispettivamente  $G, g$ ) quanto di costo ( $L, l$ ), sono correlate alla variabile critica  $\beta$  qui considerata in termini aggregati,  $B=\beta \times n$  (ricorrendo, inevitabilmente, ad un valor medio), ovvero singolarmente, nelle varie funzioni valutative relative agli agenti privati, poi sommate (per l’insieme degli  $n$  soggetti che aderiscono all’incentivo<sup>36</sup>):

$$WS = W_{private} \pm W_{public} = [\sum^n g(\beta) - \sum^n l(\beta)] \pm [G(B) - L(B)] \quad [4]$$

Per la **componente individuale**, oltre all’utilità netta dei produttori privati (che assumiamo dalla [3]) si inserisce anche il vantaggio fiscale della detrazione goduta dal  $j$ .mo sovventore liberale per ciascun operatore sociale – ad es. una funzione  $\mu\beta$  (con  $\mu$  cost.  $>0$ ) –.

Per la **componente collettiva** poniamo, fra i **benefici**, prima di tutto il risparmio finanziario pubblico  $FS$  per la minor spesa produttiva (agevolmente misurabile)<sup>37</sup>, oltre la quantificazione (meno agevole) in termini di utilità economica di tutti quei vantaggi collettivi che possono addursi ad argomento giustificativo di un tale stato di private welfare, con l’intervento pubblico (che stabilisce incentivi fiscali) a ripristino di situazioni di fallimento del mercato (es. correzioni di esternalità positive  $EC$ , etc.)<sup>38</sup>; fra i **costi**, invece, quelli prettamente fiscali ossia l’entità totale di agevolazioni concesse (corrispondente al mancato gettito potenziale<sup>39</sup> altrimenti ottenuto dalle  $n$  imprese aderenti, pari ad un’aliquota media moltiplicata per il

<sup>33</sup> Definibili vuoi in misura assoluta, vuoi in percentuale forfetaria come nella disciplina nazionale, di recente innovata dalla c.d. “più dai, meno versi” (art.14, Legge n.80/05), che ha ampliato il beneficio fiscale sui contributi liberali alle ONLUS accostando alla precedente *detrazione* del 19% della liberalità l’opzione per una *deduzione* (avente come tetto superiore  $1/10$  del reddito lordo ed un importo di 70mila € annui): il che, dopo agevoli calcoli supponendo una aliquota Irpef medio-ordinaria (del 28%), porta a riconoscere la convenienza della seconda agevolazione – comunque non cumulabile colla prima – in caso di redditi superiori a 6,785 volte le liberalità effettuate (di importo annuo comunque non oltre i 103.158 €).

<sup>34</sup> Difatti, quella quota di reddito che il legislatore fiscale esenta all’impresa sociale non può essere goduta dal produttore privato e resta indistribuita, come una sorta di capitale collettivo disponibile, per azioni sociali future (che, dunque, attesta – ed attribuisce – merito solidaristico all’operatore).

<sup>35</sup> Anche assai elevato, in paesi a scarsa o a recente prassi solidaristica organizzata (come, ancora, il nostro).

<sup>36</sup> Dove  $n$ , in realtà, è un valore mutabile, ma che qui – supportati dalle ipotesi di prassi nella programmazione finanziaria pubblica – assumiamo quale dato esogeno (ad es. come il numero dei primi agenti sottoscrittori che esauriscono il relativo vincolo di bilancio pubblico  $\underline{E}_B: n \sum^n (\bar{b} + \bar{R}_j)_i \approx \underline{E}_B$ ).

<sup>37</sup> Individuabile tramite la funzione di costo totale altrimenti sostenuta in caso di produzione pubblica, e in cui si computa anche il risparmio di *efficienza produttiva* rispetto al complessivo assetto privato alternativo.

<sup>38</sup> Un possibile proxi può consistere, proprio, nel valore differenziale aggregato del servizio erogato (misurato in termini di  $\Delta\Pi_s$  prodotto) fra assetto produttivo complessivamente profit ovvero sociale.

<sup>39</sup> Tenuto ovviamente conto delle vesti differenziali, ossia di un possibile diverso livello di profitto (dichiarato) delle imprese commerciali in presenza dell’impatto distorsivo della stessa imposizione, nonché di un importo di erogazioni liberali inferiore (o nullo) in assenza di possibile detrazione.



“valore aggiunto” di settore,  $\tau \times \Pi \{n\pi_i\}$ , più quello altrimenti ottenuto dagli  $m$  benefattori liberali attratti,  $R = \sum^m r_j$ , pari alla somma delle complessive detrazioni), nonché i costi realizzativi dell’impianto di agenzia  $A$  adottato<sup>40</sup> (fra cui i verosimili oneri di struttura, relativi alle aliquote di personale/risorse degli uffici finanziari da impiegare nella gestione ordinaria del sistema<sup>41</sup>, e gli oneri di transazione per i controlli, relativi ad attività di accertamento ed eventuali contenziosi<sup>42</sup>). Si ha pertanto, in termini analitici:

$$u_{TOT} = u_{\Sigma NP_{ij}} [\beta_i + R_j \{ \mu \beta_i \} + \varphi(\pi_{si}) + f(\beta_i + R_j; \pi_{si}) - a(\pi_{si})] \pm u_{social} [FS + (EC + \dots) - (T(B) + A)] , \quad [5]$$

da cui si arguisce l’importanza dell’agevolazione fiscale, che gioca da meccanismo di *trade-off bilaterale*, fra interessi contrapposti degli attori coinvolti: quello degli operatori privati a ricavare un beneficio fiscale quanto più grande possibile ( $_{MAX}\beta$ , appunto) e quello del soggetto pubblico a contenere la rinuncia di gettito (ossia  $_{min}\beta$ ).

Affinché si decida infine di attuare lo schema regolatore di incentivi, l’utilità generale dovrà risultare positiva nella restrizione del dominio di manovra postulata:

$$WS(B) > 0 \quad \text{in } [\tilde{B}_{inf}, \tilde{B}_{sup}] . \quad [6]$$

In conclusione, il regolatore verifica l’esistenza di un margine realistico<sup>43</sup> di azione sullo strumento di policy (la misura di  $\tilde{B}$ <sup>44</sup>), atto a perseguire l’insieme di obiettivi prefissati.

### § 3. *Problematicità gestionali e regolamentative, di ordine tecnico*

Sebbene sia possibile definire, in via teorica, un incentivo economico razionale in grado di conquistare degli operatori privati alla causa collettiva, riscuotere in concreto un **successo di adesioni** è, però, evidentemente un’altra questione; nel nostro particolare caso, il regime agevolativo in esame ha inizialmente registrato – stando ai pochi dati disponibili<sup>45</sup> – 4389 ONLUS nel ‘98, concentrate proprio nei settori di *private welfare*<sup>46</sup> (circa il 40% di presenze sul totale), passando più di recente<sup>47</sup> a 18154 unità (con un indice di concentrazione pari quasi al 45%): un dato, questo, nel quale è comunque difficile vedere la prova inequivocabile di un giudizio positivo degli operatori privati sulle misure agevolative, se si pensa alle tante imprese (specialmente, società cooperative<sup>48</sup>) che ancora operano nel settore senza veste di “agente sociale”. Al ritardo nell’adesione o allo scarso interesse sicuramente contribuisce un gap culturale e, prima ancora, giuridico generale: ultimamente, tale fattore sembra essersi attenuato in Italia, come testimonia il recente varo<sup>49</sup> del riordino civilistico della materia, con cui si è introdotta, fra enti morali ed imprese commerciali, la figura intermedia della c.d. “impresa sociale”<sup>50</sup> (il che potrebbe dare positivamente spazio al diffondersi, ad esempio, di banche etiche).

In considerazione poi della formula tecnica di “autoeleggibilità” nel mandato di agenzia, un altro fattore aberrante può derivare dall’**incapacità discrezionale dei requisiti di eleggibilità, o dalla loro ingiustizia** rispetto a principi generali di equità allorquando cioè il legislatore decida di beneficiare soggetti di fatto immeritevoli o risultino esclusi soggetti maggiormente

<sup>40</sup> Di certo inferiori, nel complesso, ad un alternativo onere strutturale pubblico di produzione in proprio.

<sup>41</sup> Es. per l’attività di anagrafe.

<sup>42</sup> A cui possono sostituirsi oneri di controllo sul rispetto delle varie formule contrattuali di agenzia, ideate a fronte di casi di patologia possibili (i.e. indebita spendita del titolo agevolativo).

<sup>43</sup> Non solo perché  $WS(\tilde{B}) > 0$ , ma pure in quanto tale  $\tilde{B}$  dovrà risultare compatibile con la relativa dotazione di spesa assegnata a bilancio ( $\tilde{B} \leq \underline{E}_B$ ).

<sup>44</sup> Cfr. Nota 17.

<sup>45</sup> Fonte: M.E.F., Dipartimento per le politiche fiscali, *Analisi delle dichiarazioni dei redditi presentate nel 1999*, dati relativi agli Enc titolari di partita Iva (“distribuzione del numero delle ONLUS per settori di attività”).

<sup>46</sup> Ossia assistenza sociale o socio-sanitaria, assistenza sanitaria e beneficenza.

<sup>47</sup> Fonte: A.E., Direz. Centrale Accertamento, *Attività di controllo sull’anagrafe unica al 31 maggio 2005*.

<sup>48</sup> Le quali, dunque, potrebbero rientrare nei benefici ONLUS.

<sup>49</sup> Legge n.118/05, del 13 giugno 2005.

<sup>50</sup> Così definita: «organizzazione senza scopo di lucro esercitante in via stabile e principale un’attività economica di produzione o scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale».

meritevoli di altri, invece, agevolati<sup>51</sup>: il che è rimediabile con opportuni tecnicismi legislativi<sup>52</sup>; deve anche considerarsi che talora gli enti privati possono essere incerti sul proprio diritto all'agevolazione<sup>53</sup>, difficoltà, quest'ultima, risolvibile grazie ad un'opera di chiarificazione legislativa<sup>54</sup>. Ad entrambi gli inconvenienti menzionati si può comunque porre rimedio mediante scelte di **diversificazione** dei regimi agevolativi **in funzione di profili di peculiarità specifici**, minimizzando anche il rischio di esclusioni ingiuste: ad es. il nostro ordinamento tributario propone le ONLUS come *specie* del più ampio *genere* degli Enti non commerciali (anch'essi fiscalmente privilegiati, sebbene in misura minore) ma fa salva l'opzione per regimi speciali di maggior favore (es. per gli Organismi di volontariato, le Organizzazioni non governative e le Cooperative sociali), mixando così in qualche modo status agevolativi giuridicamente codificati (di «Onlus», «Enc») con eventuali status nonprofit «fattuali» a rischio non-agevolativo.

Restano, inoltre, da affrontare fattori di problematicità concernenti il processo produttivo, che possono incidere sulla **reale efficacia** di tale policy di *out-sourcing*, come ad es.:

- la fisiologica presenza di *distorsioni informative* nel mercato sociale (dovute ad incertezza e asimmetria di conoscenze fra domanda e offerta), cui i privati non riescono a far autonomamente fronte; o
- la garanzia di *standards* quali-quantitativi *adeguati* e sufficientemente *omogenei* per l'utenza (gli assistiti), cui le singole unità di *produzione/erogazione* private non riescono, separatamente, a dare una risposta.

Per esempio, nel primo caso, potrebbe accadere che il beneficiario dichiarati all'agente condizioni di bisogno eccessive o del tutto false, che viceversa un servizio di anagrafe pubblica riuscirebbe a verificare, anzi indirizzando il servizio privato verso casi di bisogno inespressi o non raggiunti e maggiormente meritevoli; nel secondo, sebbene l'autonomia organizzativa privata possa realizzare condizioni di economicità ed efficienza per gestioni non sottoposte alla selezione della "mano invisibile" del mercato, il limitato spettro di conoscenze (e di esperienza) dei singoli – specie laddove non coordinati – può tuttavia non soddisfare le aspettative minime della domanda in generale o le esigenze di gerarchizzazione degli interventi sul territorio, garantiti invece da una programmazione generale di massima.

Nell'ottica, infine, dell'adozione di tale *policy* a livello di **fiscalità locale** (che conosce agevolazioni tributarie di tipo "esentativo"<sup>55</sup>), è da notare, in primo luogo, che tali strumenti sarebbero formalmente consentiti dall'art.23 Cost., che riserva alla legge ordinaria dello Stato e ad atti aventi pari efficacia la disciplina degli elementi *essenziali* del tributo (presupposto, soggetti passivi) ma lascia a fonti normative di rango inferiore (es. leggi regionali, delibere provinciali e comunali) la competenza su specifici elementi *secondari*, quali appunto deduzioni, aliquote e detrazioni, o un insieme di questi<sup>56</sup>; più in particolare, essi ben si

<sup>51</sup> Iniquo non solo in senso assoluto ma anche relativo, allorché vi siano dei limiti di bilancio che impongano un tetto massimo alle agevolazioni e dunque la possibile esclusione di qualcuno meritevole.

<sup>52</sup> Anche se non sempre è così: appare difatti oscuro e irrazionale il doppio limite legislativo imposto alle ONLUS (art.10, co.5, ult.per.) per l'esercizio di attività diverse da quelle istituzionali – purché direttamente connesse –, dato da una generica indicazione di "non prevalenza" delle seconde rispetto alle prime, nonché da una soglia massima per i proventi delle seconde del 66% sulle spese complessive dell'organizzazione!

<sup>53</sup> Da un bilancio dei recenti controlli (vgs. Nota 47), delle oltre 25mila posizioni analizzate più del 28% è stato falcidiato, per mancanza di requisiti a carattere formale! Per fortuna, la media dei soggetti esclusi nei settori di welfare (16,4%) è inferiore a quella generale...

<sup>54</sup> Con recente Circolare (n.14/E del 26 febbraio 2003) in tema di controlli, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver ribadito i dettami applicativi della norma di agevolazione, ha stigmatizzato le conseguenze in caso di indebita fruizione (decadenza dai benefici e possibile conseguente integrazione di fattispecie di illecito di evasione), offrendo così un'ultima spiaggia di cancellarsi dall'anagrafe per le sedicenti ONLUS "non convinte"...

<sup>55</sup> Basate, ancora – nelle more di una piena attuazione del *federalismo fiscale* –, su tre leve (riduzioni di imponibile, aliquote blande e crediti d'imposta), in alternativa a quelle di tipo "esclusivo" (sottrazioni dal presupposto) – prerogativa più tipicamente riservata alla potestà normativa statale –: ad es., a livello regionale, la fissazione dell'aliquota per l'addizionale Irpef (tra un minimo ed un massimo prestabilito); a livello comunale, lo sgravio per detrazione dell'ICI sulla "prima casa"; etc..

<sup>56</sup> In campo IRAP, l'art.21 del decreto ONLUS prevede per le Regioni – alla cui potestà è demandata la disciplina normativa del tributo, ex D.Lgs 446/97 [salvo sua prossima abrogazione...] – la possibilità di

prestano a politiche perequative e di discriminazione orizzontale dei redditi, che a livello decentrato rivestono tanta più efficacia (e popolarità) quanto più note sono le condizioni individuali – e quindi il merito agevolativo – dei cittadini-contribuenti sul territorio. Quanto al nostro specifico oggetto di studio, è lo stesso d.lgs 460/97 a lasciare spazio alla benevolenza dei legislatori locali: difatti l’art.21 permette che «i comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano possono deliberare nei confronti delle ONLUS la riduzione o l’esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti»; così, tutti i livelli territoriali minori sono investiti – per quanto di pertinenza dei rispettivi “bilanci sociali” di area ( $z$ ) – nel processo decisionale esaminato, circa l’ampiezza del beneficio da concedere ( $z_{inf} < \tilde{B} < z_{sup}$ ). Tale manovra, specie se di impatto collettivo rilevante (nei livelli territoriali ove si concentra la maggiore spesa pubblica di welfare, ad es. la sanità regionale) ovvero laddove abbisogni una più incisiva promozione di organismi di privato sociale (al Sud, notoriamente, la tendenza al volontariato organizzato è più debole), può esplicare una sua *efficacia*, sebbene costituisca un mero *incentivo* non primario ma *ulteriore*, in quanto si affianca a quello erariale. Alle problematiche già menzionate, tuttavia, si aggiungono, in questo caso, difficoltà relative ad ipotesi di “concorrenza agevolativa” fra livelli fiscali diversi che vogliano attirare nella propria giurisdizione organizzazioni non lucrative site altrove, che determinano esigenze di **controllo eteronomo** dal centro (con regole di **coordinamento**), nonché casi di *spill-over* inter-territoriali, cioè esternalità positive private traboccanti da un dato territorio su altri confinanti, che non ricevono pieno indennizzo in rapporto alla mancata rinuncia alle relative entrate locali (da regolarsi mediante meccanismi di **compensazione**). Per altro verso, una siffatta *policy* locale può prestarsi, anche, a comportamenti opportunistici da parte degli amministratori pubblici, ad esempio, quale leva discriminativa per fini propagandistici e/o elettorali, quale fonte di riserve discrezionali di bilancio etc. interferendo sull’ordinario processo decisionale menzionato, così da alterare il livello di beneficio  $\tilde{B}$  e rendere meno efficace l’intera manovra (con conseguenti esigenze, questa volta, di **controllo autonomo**).

#### § 4. *Perfezionamenti ulteriori, a fronte di asimmetrie informative*

Per terminare, prevediamo le eventuali distorsioni indotte dalla presenza di un *gap informativo* “esterno” – relativo al rapporto di agenzia<sup>57</sup> – a favore dell’agente privato, ovviabili mediante l’inserimento di **clausole assicurative** nel contratto (West, 1989) per il principale pubblico<sup>58</sup>, esposto dunque a rischi di incertezza, decisionale ed operativa. Non è questa un’ipotesi peregrina, giacché il nostro legislatore non pone purtroppo in capo alle ONLUS alcun obbligo di dichiarazione delle risultanze operative<sup>59</sup>, così rinunciando ad un patrimonio informativo che potrebbe rivelarsi utile non solo a fini statistici (per poter esprimere, appunto, apprezzamenti sull’efficacia della misura agevolativa introdotta<sup>60</sup>) ma anche per orientare l’attività di *accertamento tributario*<sup>61</sup>: pertanto, a meno di operare accessi

---

introdurre previsioni più favorevoli alle ONLUS (“riduzione o esenzione dal pagamento”) sul proprio territorio.

<sup>57</sup> Quello “interno” è sviluppato nella teoria dell’*integrazione verticale* produzione/consumo di Ben-Ner (1986).

<sup>58</sup> Per coerenza con l’approccio fin qui seguito, scartiamo l’alternativa di un sistema *autorizzativo* rigido, ove si giudichi e si riconosca il merito fiscale caso per caso (con riserva di revoca nel tempo).

<sup>59</sup> In realtà, poiché sul punto la legge tace, assumono rilevanza le Istruzioni per la compilazione del mod. Unico 2002 degli Enti non commerciali, le quali indicano chiaramente (pg.131) che tale obbligo non sussiste. Tale denuncia proviene dalla stessa *Authority per il terzo settore* (su cui vedi oltre), che nella relazione annuale al Parlamento (la prima!) presentata il 26 giugno 2003 ha segnalato, fra l’altro, il problema dell’*accountability* degli enti nonprofit, e all’esigenza di una maggior trasparenza nella *governance*.

<sup>60</sup> Ad es. cogliendo l’evoluzione nel tempo delle dimensioni operative delle ONLUS (singolarmente o a livello di intero settore), oppure verificando quanti Enc precedenti (e non solo...) siano transitati – oltre ai nuovi enti morali, appositamente costituitisi – nella categoria delle ONLUS all’indomani dell’introduzione del particolare regime di favore (avvenuta nel 1998).

<sup>61</sup> A sette anni dalla sua introduzione, al di là degli intenti dichiarati (nella C.M. Agenzia Entrate n.14/E del 26 febbraio 2003, il D.M. n.266 del 18 luglio 2003 e la recente C.M. n.7/E del 21 febbraio 2005), nessun controllo è stato finora esperito in termini sostanziali: segno che non si sono rilevati comportamenti anomali e

ed ispezioni contabili presso le stesse ONLUS, non vi è modo di effettuare, a priori, valutazioni di *congruità* (es. se il volume operativo sia anomalo rispetto a dati settoriali, di area geografica, etc. di riferimento) né, tantomeno, a posteriori, verifiche sul *rispetto formale* dei requisiti di legge (es. della soglia del 66% dei costi globali per i proventi delle attività direttamente connesse).

Un primo possibile problema riguarda casi di *rischio morale* in ordine alla legittima elezione di un soggetto ma con successiva perdita dei requisiti senza debita autoesclusione: ciò ovviamente, nella disciplina ONLUS, se ha poco senso per i requisiti soggettivi e statutari (presto verificabili), lo ha per i requisiti oggettivi, allorché ad es. il limite di marginalità delle attività direttamente connesse venga superato<sup>62</sup> o si proceda a surrettizie distribuzioni di utili; peraltro, strumentalmente all'accertamento dei requisiti elettivi vi è l'osservanza dell'obbligo di tenuta di una *contabilità generale* che, notoriamente, non è tra le priorità dei vertici del nonprofit, essendo percepito anzi come gravame inutile (tanto più che, a fronte di esso, non vi è alcun obbligo dichiarativo...), cosicché pur in presenza di cause di eleggibilità potrebbe rivelarsi arduo o inutile procedere a ricostruzioni contabili (ipotesi di *selezione avversa*<sup>63</sup>).

Tale problematica incide sui livelli di *efficienza/efficacia* del servizio (giacché il produttore agisce fuori dello schema di garanzia sociale, basato sul  $max\pi_S$ <sup>64</sup>) ed inoltre falsa l'algoritmo valutativo pubblico (che assegna una misura, superiore, di incentivo indebita<sup>65</sup>). Come soluzione, il regolatore potrebbe neutralizzare il vantaggio fiscale differenziale del presunto agente privato, ad es. riducendo indistintamente il prelievo sulle imprese profit della parte di residuo gestionale corrispondente ai livelli di **efficienza** a rischio; quanto all'**efficacia**, vincolando in via generalizzata la presenza nei mercati sociali al raggiungimento di un output  $q$  superiore a certi standard (es., nel settore sanitario, un numero minimo di malati curati o guariti o un grado minimo di soddisfazione certificata dai pazienti, etc.).

Un secondo problema può sorgere con riferimento al contrasto di possibili **comportamenti opportunistici**, laddove un agente menta *tout court* circa il reale merito agevolativo simulando produzioni – inesistenti – di beni sociali<sup>66</sup> per fruire – indebitamente – delle agevolazioni (ipotesi fraudolenta di *evasione*); in tal caso, una **sanzione** di entità **opportuna**<sup>67</sup> dovrebbe garantire che tale patologia venga scongiurata (e questo è quanto disposto per le ONLUS, che vanno incontro – oltre alla decadenza dall'agevolazione – anche ad effetti ablativi più severi del normale<sup>68</sup>). Il problema, semmai, è nello stabilire la misura punitiva sufficientemente deterrente, con una formulazione della pena associata all'evento probabilistico di una scoperta (la sanzione punitiva in sé, oltre al recupero a tassazione del reddito nonché i rivenienti danni di immagine) che neutralizzi il vantaggio, stavolta certo, di farla franca (ossia il godimento indebito dell'agevolazione, più gli altri ritorni di standing filantropico).

---

che la misura funziona... oppure che, essendo ancora in una fase "promozionale", si è scelto di non allarmare rischiando di allontanarli i potenziali agenti privati (già, peraltro, dissuasi dai tanti adempimenti anagrafici, contabili e documentali imposti, che hanno un loro costo – anche psicologico – di *compliance* e cui inoltre culturalmente tali soggetti, nella fase deregolamentata precedente, non erano abituati...).

<sup>62</sup> Mediante opportunistica modulazione delle ragioni remunerative e/o di scambio verso fornitori.

<sup>63</sup> Tanto più che proprio i contribuenti meno meritevoli saranno indotti – più di quelli in dubbio – ad invocare l'agevolazione, stante l'automatismo elettivo e confidando nell'improbabilità dei controlli (soprattutto, nella presunta "intoccabilità" del merito sociale privato).

<sup>64</sup> Ove il danno sarà costituito da  $\Delta\pi^N - \pi^N_{max}$ .

<sup>65</sup> Per l'insorgere di occulte variazioni decrementali nelle componenti positive di benessere ( $EC, \dots$ ) o incrementali in quella negativa  $A$ .

<sup>66</sup> Oltre al possibile danno sociale derivante dall'esclusione dell' $n+1$ .mo agente, viceversa regolare.

<sup>67</sup> Il che rientra nella logica giuridica di proporzionare la pena comminabile alla gravità della condotta illecita, laddove oltre al danno erariale vi è, qua, un altro importante bene giuridico violato: l'"affidamento" fiscale.

<sup>68</sup> La particolare disciplina punitiva per le ONLUS è contemplata all'art.28 dello stesso D.Lgs 460/97 (ipotesi di sanzioni specifiche e di corresponsabilità degli amministratori con il soggetto passivo), ed è stata di recente potenziata proprio nell'ambito della "più dai, meno versi", agli co.4-5, art.14, Legge n.80/05 (previsione di raddoppio della sanzione ordinaria).

Ovviamente, a fronte di tali irrigidimenti cautelativi, gli attuali bassi costi di sistema (rappresentati dalle strutture amministrative “leggere” all’uopo introdotte – la nuova Authority per il terzo settore<sup>69</sup> ed il sistema di *anagrafe unica* delle ONLUS<sup>70</sup>–) verranno aggravati per i relativi *costi di enforcement*: così, onde arginare in via deterrente ipotesi patologiche (quali abusi o addirittura indebiti benefici per falso merito), occorrerà destinare quote di operatività delle strutture di controllo (a fini preventivi e/o repressivi) già esistenti (le Direzioni regionali e gli Uffici provinciali dell’Agenzia delle Entrate); per non parlare, poi, degli oneri di gestione dell’eventuale fase contenziosa e del successivo recupero crediti/riscossione sanzioni.

---

<sup>69</sup> Prevista dalla Legge delega 662/96 ma non trasfusa poi nel D.Lgs 460/97, tale Autorità amministrativa indipendente è stata finalmente istituita con una sequela di norme (L. 133/99, Dpcm 26-09-00, Dpcm 21-03-01 n.329 e Dpcm 5-12-01), e si è insediata l’8 marzo 2002 a Milano.

<sup>70</sup> Istituito presso il Ministero Economia e Finanze, ai sensi dell’art.11 del D.Lgs 460/97, consiste in un sistema di registri pubblici, gestiti – secondo competenza territoriale – da ciascuna Direzione Regionale delle Entrate.

### Riferimenti bibliografici:

- Anthony, R.N. e Young, D.W. (1992) – “Controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit”, McGraw-Hill, Milano, p.33
- Artoni, R. (a cura di) (1996) – “Gli enti non profit - Aspetti tributari”, Cedam, Padova, p.XII-456
- Barbetta, G., Ranci, P. e Ranci Ortigosa, E. (2001) – “Social welfare services delivered by the private sector: lessons from Italy”, OECD studies
- Ben Ner, A. (1984) – “On the stability of the cooperative type of organization”, in *Journal of Comparative Economics*, 8 (3), pp.247-260
- Ben Ner, A. (1986) – “Nonprofit Institutions. Why do they exist in market economics”, in *The economy of Nonprofit Institutions* (di Rose-Ackerman S.), Oxford University Press, New York
- Borcherding, T.E., Pommerehne, W. e Schneider, F. (1982) – “Comparing the efficiency of private and public production”, in *Zeitschrift für nationalökonomie*, 89 (2), pp.127-156
- Bourdieu, P. (1980) – “Le capital social: notes provisoires”, in *Actes de la Recherche en Sciences Sociales*, 31, pp.2-3
- Brooks, A.C. (2005) – “Can Governments kill Non-profits with kindness?”, in *Fraser Forum*, dic.04-gen.05, pp.5-6
- Chang, C.F. e Tuckman, H.P. (1990) – “Do higher property tax rates increase the market share of Nonprofit Hospitals?”, in *National Tax Journal*, 43, pp.175-187
- Coleman, J. (1990) – “Foundations of social theory”, in *The Belknap Press of Harvard University Press*, Cambridge MA
- Colombo, G.M. (2000) – “Note critiche alla riforma fiscale nel mondo del non-profit”, in *Corriere Tributario*, 39, p.2860 ss.
- Colombo, G.M. e Saccaro, M. (2001) – “Contabilità, bilancio e controllo degli enti non commerciali e delle Onlus”, in *Enti Non-profit* (Supplemento), 2
- Cooke, Ph. e Morgan, K. (1998) – “The associational economy”, *Oxford University Press*, Oxford
- Currie, J. e Fahr J. (2001) – “Hospitals, managed care and the charity caseload in California”, in *NBER*, working paper n.8621
- David, G. (2001) – “The convergence between Nonprofit and ForProfit Hospitals in the U.S. – 1960/1999”, *University of Chicago*
- De Alessi, L. (1980) – “The economics of property rights: a review of the evidence”, in *Research in Law and Economics*, 81, pp.1-47
- Demski, S. e Sappington, D. (1984) – “Optimal incentive contracts with multiple agents”, in *Journal of Economic Theory*, 33
- Easley, D. e O’Hara, M. (1983) – “The economic role of the nonprofit firm”, in *Bell Journal of Economics*, 14 (2), pp.531-538
- Ettner, S. (1999) – “The role of Profit status under imperfect information: evidence from the treatment patterns and elderly medicare beneficiaries admitted to Psychiatric Hospitals”, *UCLA*, working paper
- Feigenbaum, S. (1987) – “Competition and performance in the Nonprofit sector: the case of US medical research Charities”, in *Journal of Industrial Economics*, 35 (3), pp.241-253
- Fiorentini, G. (2000), *Pubblico e privato nel nuovo welfare*, Il Mulino, Bologna
- Glaeser, E.L. e Shleifer, A. (1998) – “Not-for-profit entrepreneurs”, *Harvard University – Departm. Of Economics*, working paper
- Gulley, D.O. e Santerre, R.E. (1993) – “The effect of tax exemption on the market share of Nonprofit Hospitals”, in *National Tax Journal*, 46, pp.477-486
- Hansmann, H.B. (1986) – “Economic theories of Nonprofit organizations”, in *The Nonprofit sector: a research handbook* (a cura di Powell Walter W.), Yale University Press, pp.28 ss.
- Hansmann, H.B. (1987) – “The effect of tax exemption and other factors on the market share of Nonprofit versus For-Profit firms”, in *National Tax Journal*, 40, pp.71-82
- Laffont, J. e Tirole, J. (1993) – “A theory of incentives in procurement and regulation”, *MIT Press*
- Le Grand, J. e Bartlett, W. (1993) – “Quasi-markets and social policy”, *mac Millan*, London
- Lewin, L.S., Derzon, R.A. e Marguiles, R. (1981) – “Investor-owned and Non-profit differ in economic performance”, in *Hospitals*, 55 (13), pp.52-58
- Longo, D.R., Chase, G.A., Ahlgren, L.A., Roberts, J.S. e Weisman, C.S. (1986) – “Compliance of multihospital systems with standards of the Joint Commission on Accreditation of Hospitals”, in *For-profit Enterprise in Health Care* (by B.F.Gray), National Academy Press, Washington DC
- Malani, A., Philipson, T. e David, G. (2002) – “Theories of firm behavior in the non-profit sector: a synthesis and empirical evaluation”, *University of Chicago*
- Marzano, F. (2003) – “Organizzazioni economiche non capitalistiche”, (a cura di Buonocore, V. e Jossa, B.), CNR - Isfse, Il Mulino, Bologna, pp.185-234
- McClellan, M. e Staiger, D. (2000) – “Comparing hospital quality at For-profit and Not-for-profit Hospitals”, in *The changing Hospital industry: comparing NFP and FP Institutions* (by D.M.Cutler), *University of Chicago Press*, pp.93-112 (*NBER*, working paper n.7324)
- Mueller, D.C. (1989) – “Public choice II”, *Cambridge University Press*
- Nacamulli, R.C.D. e Rugiadini, A. (1993) – “Organizzazione e mercato”, *Il Mulino*, Bologna

- Newhouse, J.P. (1970) – “Toward a theory of Nonprofit institutions: an economic model of a Hospital”, in *American Economic Review*, 60, pp.64-74
- Nyman, J.A. e Bricker, D.L. (1989) – “Profit incentives and technical efficiency in the production of nursing home care”, in *Review of Economics and Statistics*, 71 (4), pp.586-594
- Pattison, R.V. e Katz, H.M. (1983) – “Investor-owned and NFP Hospitals”, in *New England Journal of Medicine*, 309 (6), pp.347-352
- Philipson, T. (2000) – “Asymmetric information and the Not-for-profit sector: does its output sell at a premium?”, in *The changing Hospital industry: comparing NFP and FP Institutions* (by D.M.Cutler), *University of Chicago Press*, pp.325-345
- Rose-Ackerman, S. (1996) – “Altruism, nonprofits and economic theory”, in *Journal of Economics Literature*, pp.701-728
- Ruhm, C.J. e Borkoski, C. (2000) – “Compensation in the Nonprofit sector”, *NBER*, working paper n.7562
- Schlesinger, M., Dorwart, R., Hoover, C. e Epstein, S. (1997) – “Competition ownership and access to hospital services”, *Medical Care*, 35 (9), pp.974-992
- Salamon, L.M. (1995) – “Partners in public service: Government-Nonprofit relations in the modern welfare State”, *John Hopkins University Press*, Baltimore
- Sloan, F.A. (2001) – “Hospital ownership conversions: defining the appropriate public oversight role”, *NBER*, working paper
- Sloan, F.A. e Vraciu, R.A. (1983) – “Investor-owned and NFP: addressing some issues”, in *Health Affairs*, 2 (1), pp.25-37
- Streeck, W. (1992) – “Productive constraints: on the institutional conditions of diversified quality production”, *Sage*, London, pp.1-40
- Travaglini, C. (1998) – “Contabilità e bilancio per la rendicontazione e il controllo nelle aziende non profit”, in *Gestire il non profit* (a cura di S.Pettinato), Milano, p.207
- Turati, G. (2001) – “L’efficienza nelle organizzazioni nonprofit: alcune prime riflessioni sulla letteratura teorica”, in *Economia Politica*, 18(1), pp.99-135
- Weisbrod, B.A. (1975) – “Toward a theory of the voluntary non-profit sector in a three-sector economy”, in *Altruism, morality and economic theory* (by E.S.Phelps), *Russell Sage Foundation*, New York
- Wilson, G.W. e Jadow, J.M. (1982) – “Competition, profit incentives and technical efficiency in the provision of nuclear medicine services”, in *Bell Journal of Economics*, 13 (2), pp.472-482
- Woolcock, M. (1998) – “Social capital and economic development: toward a theoretical synthesis and policy framework”, in *Theory and Society*, 27, pp.151-208