

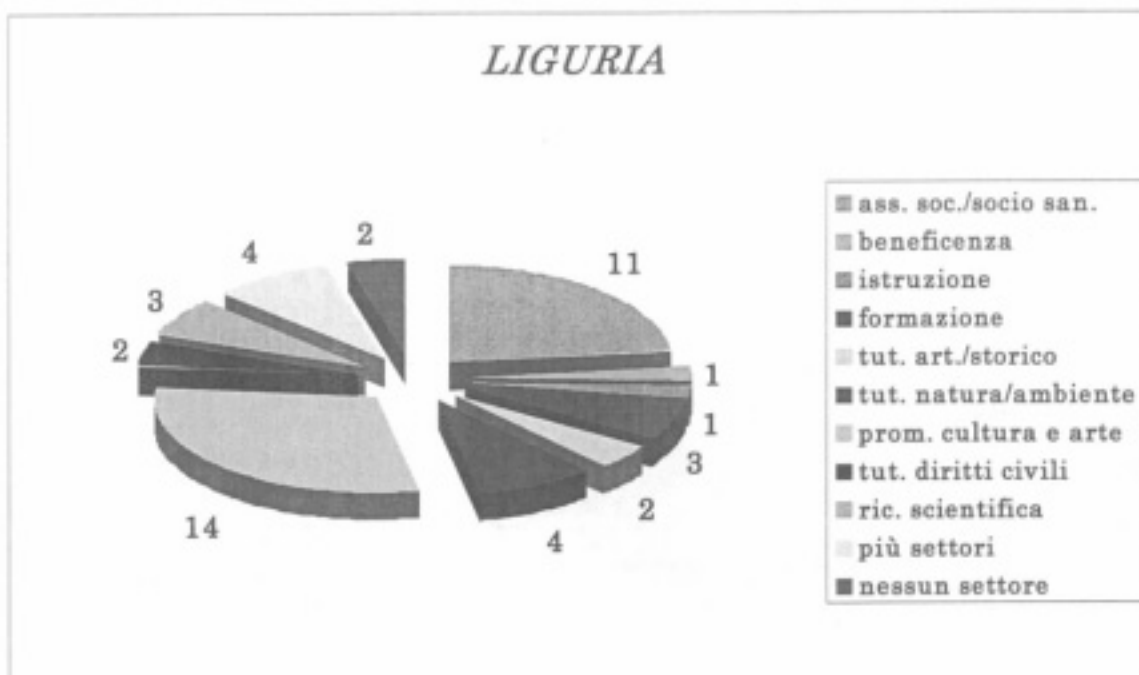


Grafico 19

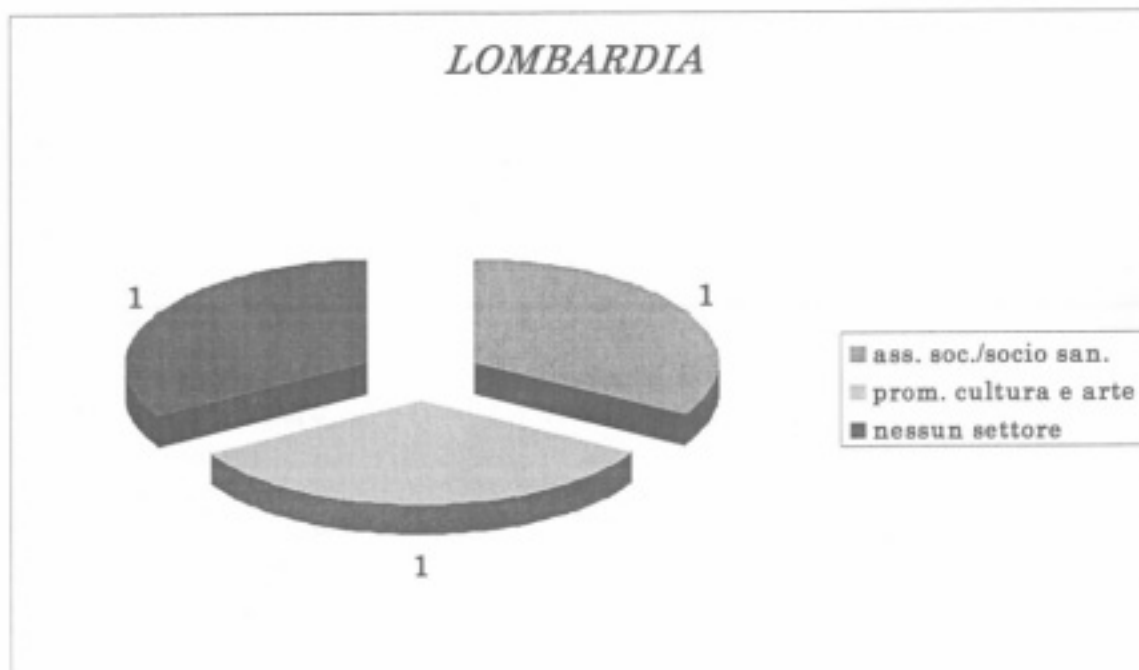


Grafico 20

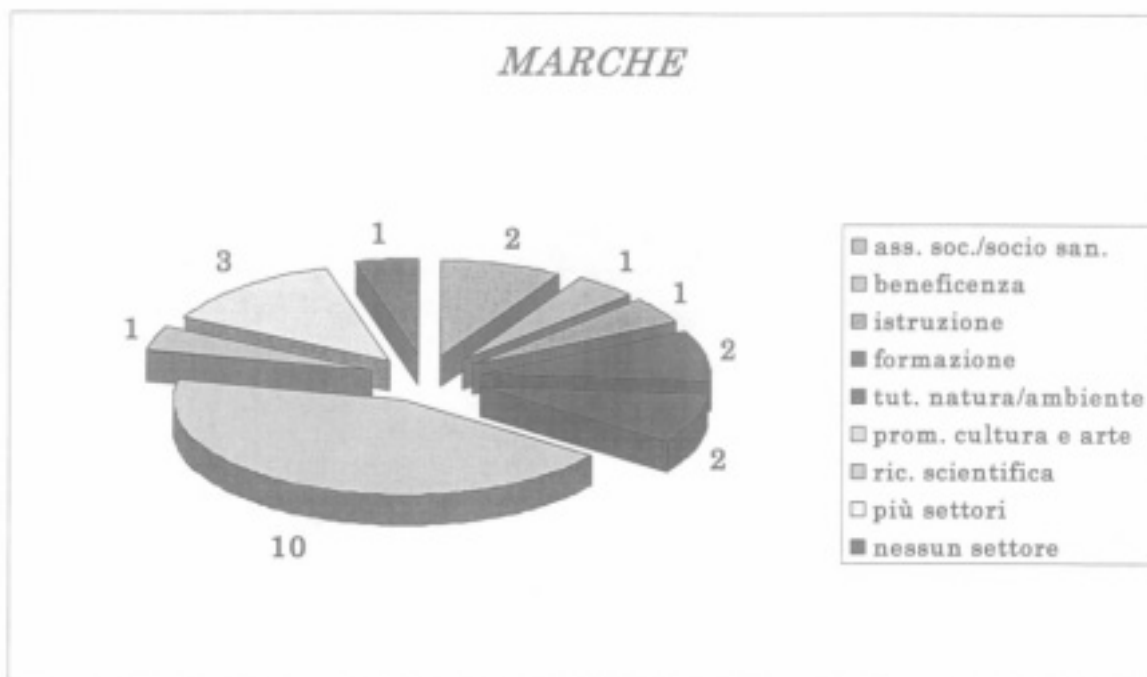


Grafico 21

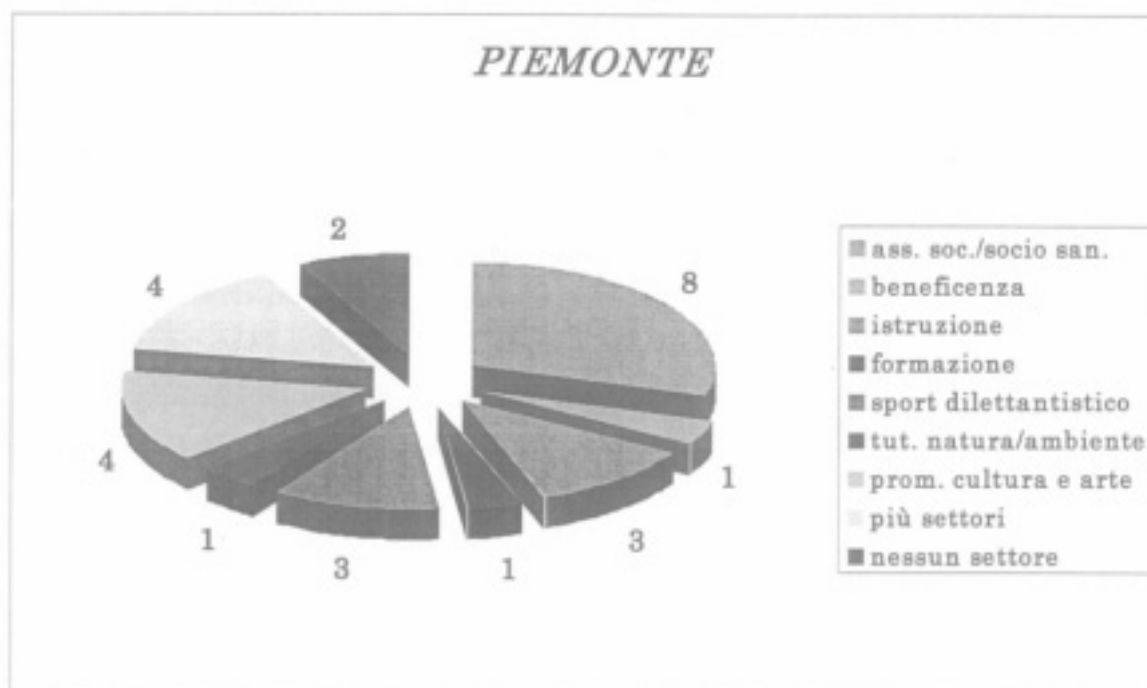


Grafico 22

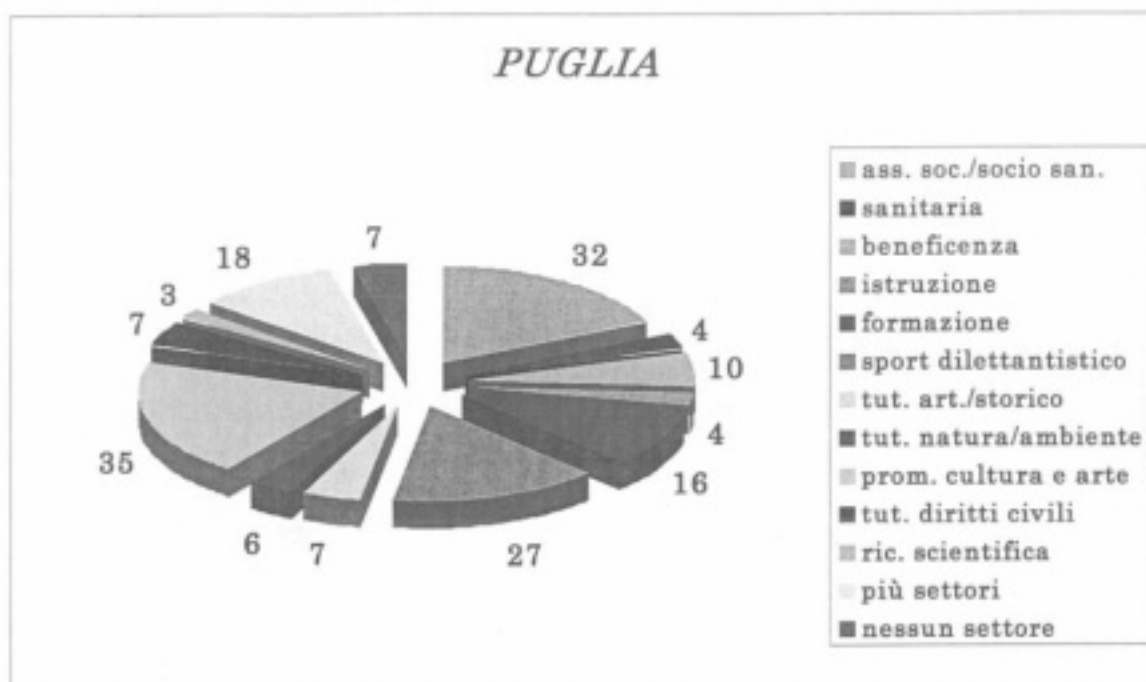


Grafico 23

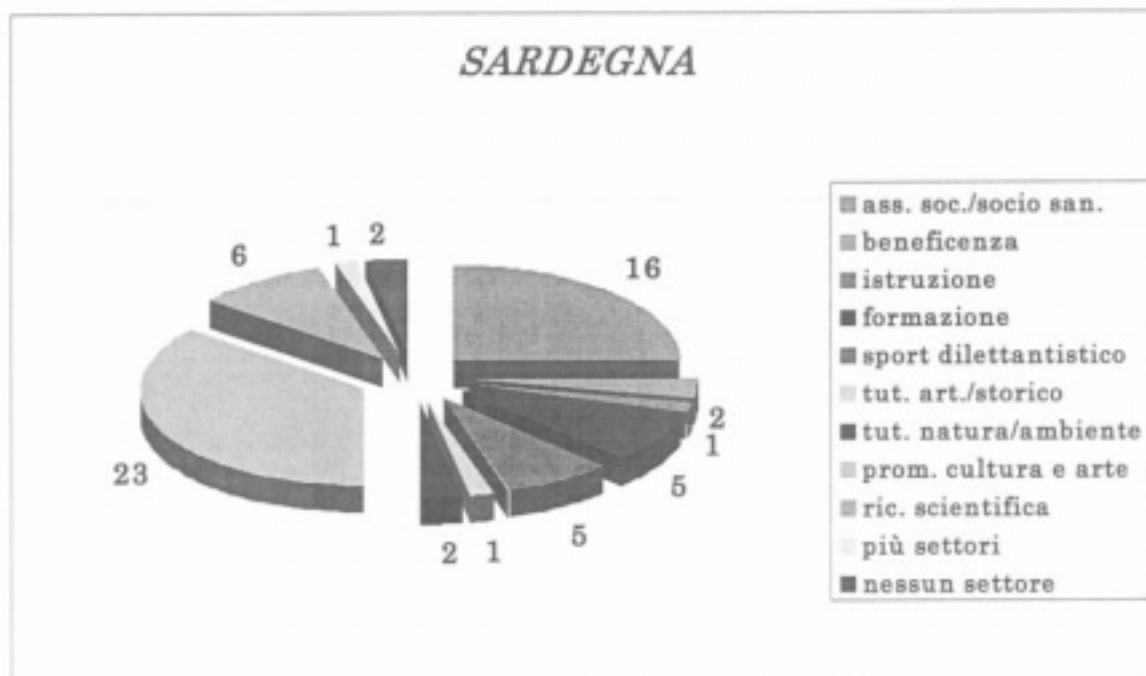


Grafico 24

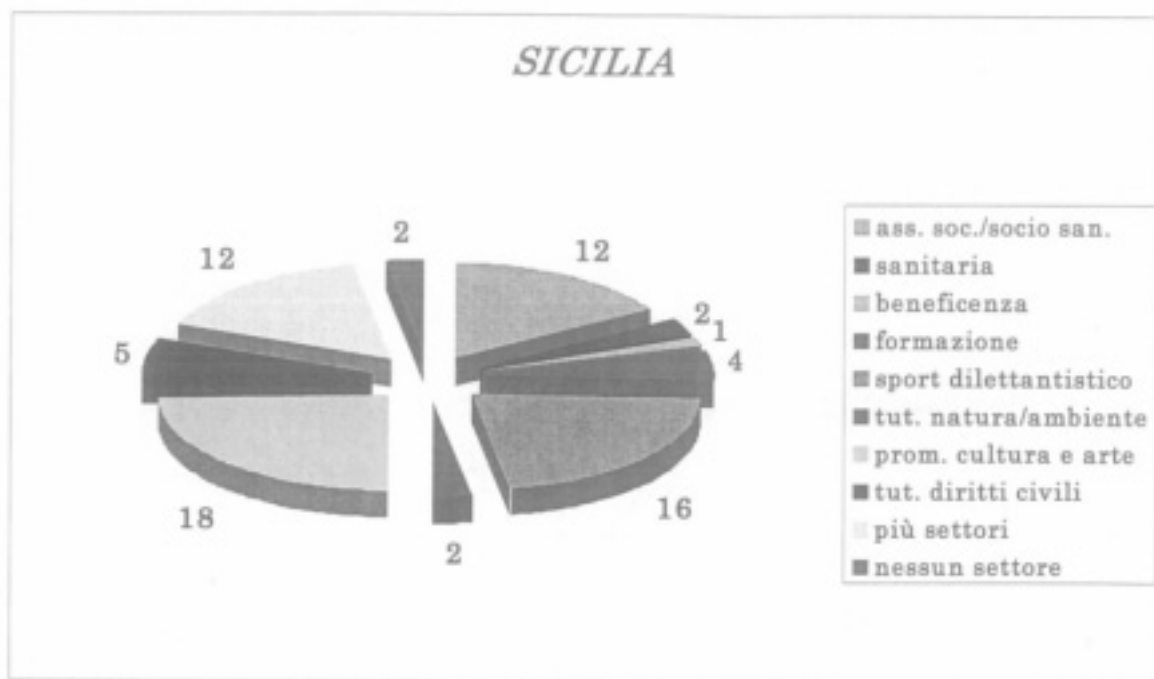


Grafico 25

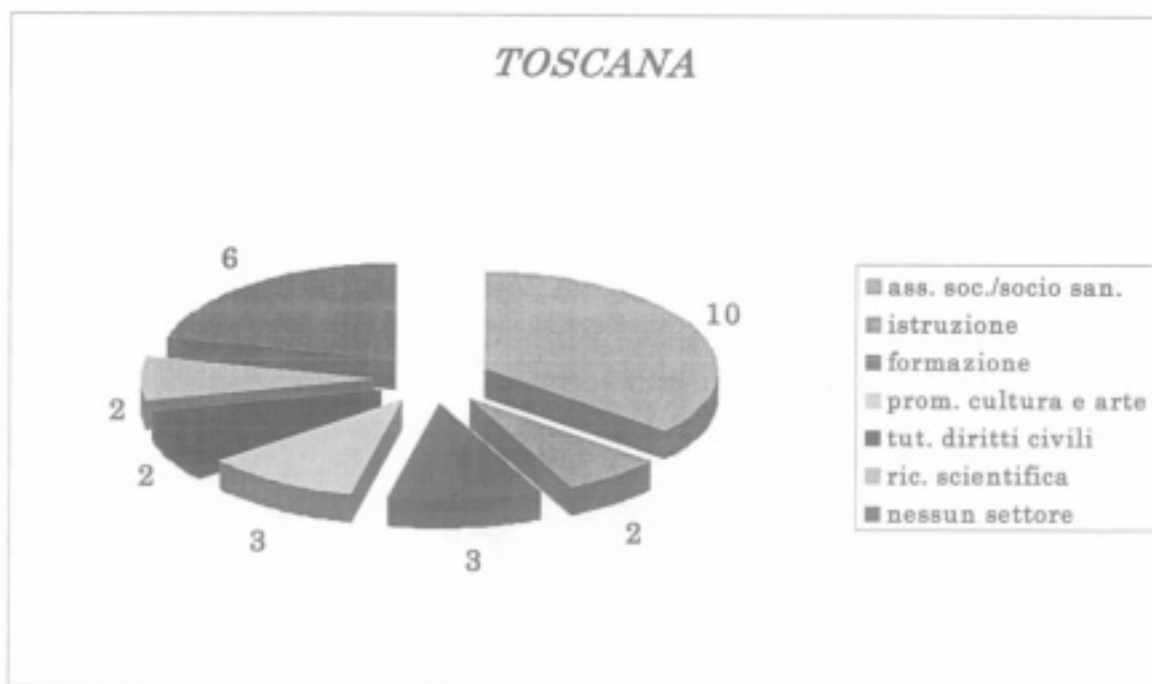


Grafico 26

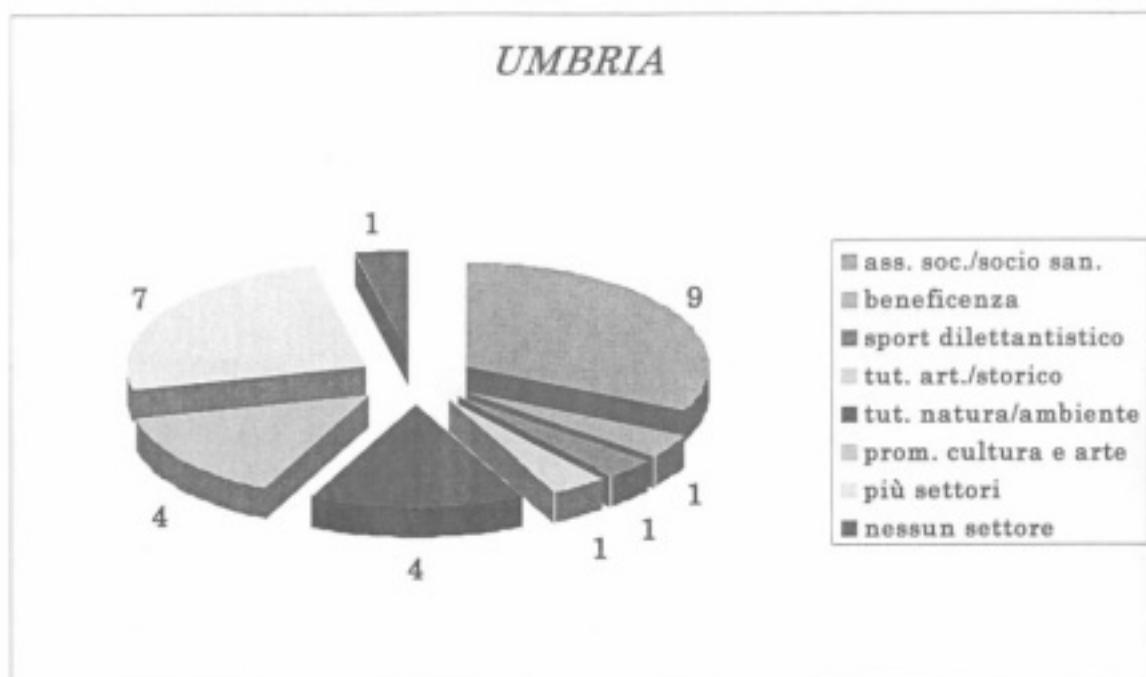


Grafico 27

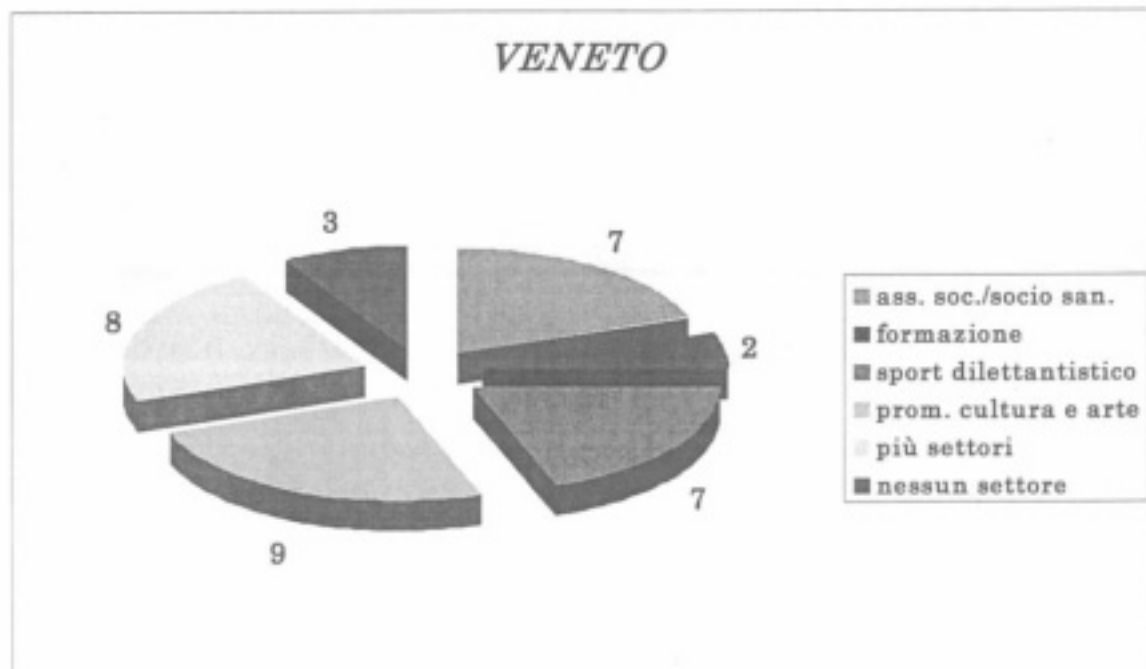


Grafico 28



Grafico 29

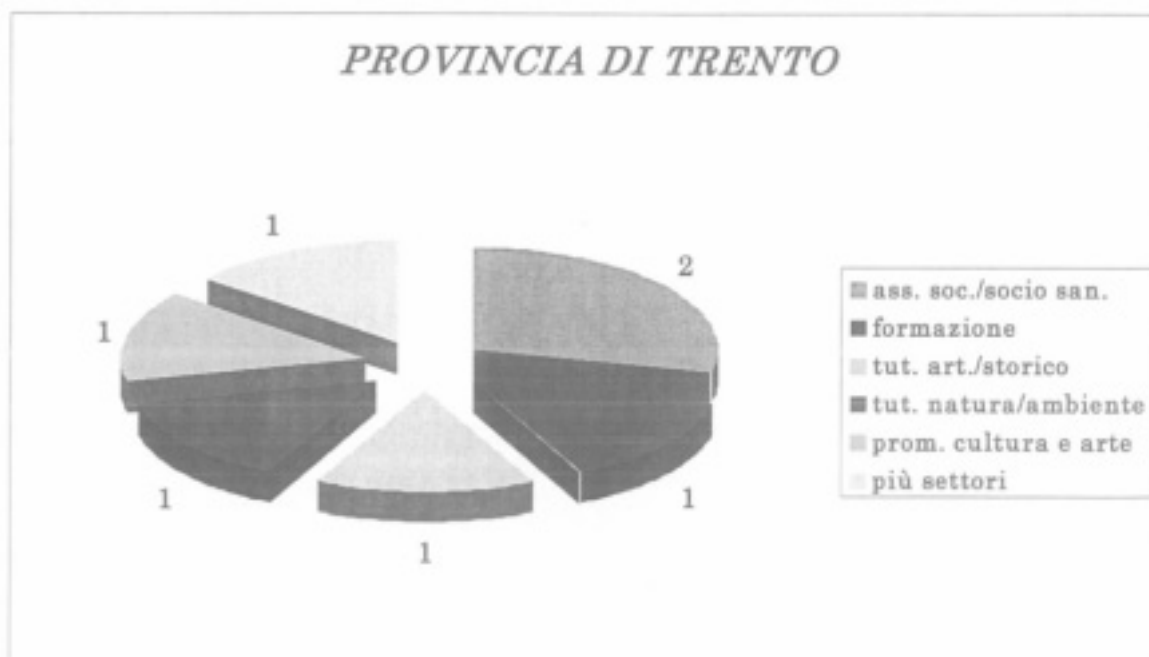


Grafico 30

Quarta Relazione Annuale

Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale
(predisposta ai sensi del DPCM 329/01 art. 2, c. 2)

PARTE SECONDA

Indirizzo

Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale

PAGINA BIANCA

Capitolo I – Pareri emessi e tematiche di interesse generale

Come si è potuto evincere dall'esposizione riportata nella Parte precedente di questa Relazione, la cura delle istruttorie e l'elaborazione dei pareri da sottoporre al Consiglio dell'Agenzia ha rappresentato anche nel 2005 il lavoro prevalente del Dipartimento attività giuridiche. In tale contesto è stato possibile approfondire una serie di tematiche rilevanti sul piano interpretativo, intorno alle quali si cercherà, nel corso del 2006, di proporre un orientamento condivisibile sul piano attuativo che possa risultare utile per tutti gli enti chiamati ad applicare le relative discipline.

I.

Un tema certamente interessante, per esempio, riguarda la corrispondenza dell'unicità di un'organizzazione sul piano civilistico e sul piano fiscale. Ciò appare attualmente poco chiaro in quanto i due piani – tenuto conto delle rispettive finalità delle due branche del diritto – non sembrano utilizzare sempre i medesimi parametri di valutazione, né tanto meno integrarsi o risultare complementari, portando talvolta a configurare, nei casi più gravi, situazioni di "incompatibilità tra norme" ovvero, in altri casi, semplicemente problemi di "mancato coordinamento tra differenti norme".

Del resto, mentre il diritto civile si occupa del riconoscimento di un soggetto giuridico nell'ordinamento, ovvero della sua capacità di agire e quindi di contrarre obbligazioni giuridiche, il diritto tributario afferma la possibilità di un soggetto di essere appunto soggetto passivo di imposta⁵. Mentre nell'un caso si perfeziona la capacità giuridica in base alla caratterizzazione, cioè al possesso di requisiti formali che

⁵ Soggetti passivi del rapporto giuridico d'imposta possono essere tutti i soggetti di diritto, sia quindi le persone fisiche sia le persone giuridiche. Oggi è stato superato l'orientamento dottrinario secondo il quale "soggetto passivo d'imposta" era esclusivamente il soggetto capace giuridicamente secondo i principi del diritto civile, ragion per cui debbono considerarsi soggetti passivi anche le società semplici, le società di fatto, le associazioni non riconosciute, le imprese familiari; questi enti, con autonomia patrimoniale imperfetta, godono di una capacità giuridica di diritto comune e vengono ugualmente considerati soggetti di diritto. Per il diritto tributario, dunque, sono contribuenti tutte le organizzazioni di beni e di persone, anche prive di personalità giuridica di diritto comune qualora risentano in modo autonomo degli effetti d'impostazione. L'attuale orientamento dottrinario è favorevole a un concetto di capacità giuridica tributaria più ampia e, comunque, distinta da quella del diritto privato. Ai fini dell'applicazione della norma tributaria viene presa in esame non già la personalità giuridica, bensì l'autonomia patrimoniale, ciò perché, una volta realizzatosi il presupposto d'imposta, occorre necessariamente imputare a un soggetto l'obbligazione tributaria.

giustificchino il riconoscimento nell'ordinamento dell'esistenza del soggetto giuridico, nel secondo caso importa, di fatto, la verifica dell'esistenza di un'attività rilevante ai fini dell'imposizione tributaria.

L'Agenzia delle Entrate si è più volte pronunciata sul tema dell'autonomia tributaria degli organismi locali di associazioni a carattere nazionale, individuando in particolare il principio secondo cui *sia nel caso in cui alle sezioni venga riconosciuto il carattere di organo, sia nel caso in cui venga riconosciuto il carattere di organizzazione appartenente all'associazione, gli obblighi e gli oneri tributari dovranno essere unitariamente adempiuti dall'Associazione nazionale, ivi compresa l'iscrizione all'Anagrafe delle Onlus. Tuttavia, per stabilire l'applicabilità del principio sopra riportato, occorre verificare il rapporto che s'instaura tra l'associazione nazionale e quelle locali e, in particolare, l'ampiezza dell'autonomia di cui esse dispongono. Infatti, occorre provvedere all'esame delle singole fattispecie al fine di individuare la sussistenza della soggettività tributaria comportante l'autonomo assolvimento degli obblighi fiscali, in quanto non sussiste un'univoca soluzione valida per tutti i casi che possono in concreto verificarsi" (Ris. 363/02)*

La posizione espressa dall'amministrazione tributaria è stata condivisa da questa Agenzia che nei propri pareri, richiamando peraltro la Ris. 130/2001, ha precisato quanto segue: ... *la problematica relativa all'autonomia delle entità periferiche nei confronti dell'associazione nazionale costituisce sempre l'esito di un'indagine incentrata sulle volontà statutarie interne all'ente, determinative sia di frazionamenti patrimoniali che di separazioni sul piano della governance degli organi. Pertanto, ciò che occorre verificare è l'intensità di vincoli di dipendenza decisionale, operativa ed economica cui tali sezioni sono sottoposte al fine di comprendere se l'autonomia goduta possa qualificarle come associazioni giuridicamente autonome o quali semplici strutture decentrate dotate unicamente di indipendenza operativa e funzionale. In tal senso l'Agenzia delle Entrate nell'affrontare questo tema strettamente civilistico, con R.M. 130/2001, ha precisato che qualora "le sezioni provinciali dell'ente appaiano essere mere articolazioni su cui insistono, comunque, adempimenti di **rendicontazione, di controllo gerarchico, di indirizzo della sede centrale**" ciò porta ad **"escludere l'autonoma soggettività tributaria delle strutture periferiche"** con la conseguente impossibilità per le medesime di produrre autonoma comunicazione per l'iscrizione all'anagrafe unica delle Onlus di cui all'art. 11 del D.Lgs. 460/1997".*

Da quanto si è or ora esposto si può dunque rilevare che, in merito alla definizione di autonomia, pur sussistendo una sintonia di posizioni tra l'amministrazione finanziaria e

questa Agenzia, nella prassi, tuttavia, l'indagine in concreto volta ad accertare il livello di autonomia di un ente non sempre è risultata agevole e, in alcuni casi, ha portato a giudizi discordanti.

Un primo elemento di criticità che, infatti, si evidenzia è la difficoltà in concreto a individuare l'effettivo livello di autonomia delle organizzazioni locali in quanto, in alcuni casi, gli statuti contengono elementi contraddittori di non facile interpretazione.

II.

Un secondo tema di grande rilevanza riguarda invece i casi di cancellazione spontanea degli enti dall'Anagrafe delle Onlus e la destinazione dei patrimoni in base alla previsione di legge. La casistica raccolta al riguardo dall'Agenzia contempla sia i casi in cui gli enti si sciolgono senza ottemperare all'obbligo di legge consistente nella richiesta di un parere sulla devoluzione del patrimonio sia i casi in cui gli enti, mutando attività e abbandonando la qualificazione, continuano a operare con il patrimonio residuo. Tutto ciò, a prescindere dal fatto che abbiano (o meno) legittimamente goduto dei benefici fiscali connessi a tale qualifica.

La casistica comprende però anche i casi di enti che abbiano tale obbligo per sola previsione statutaria, come previsto dal TUIR (vd. art. 148, comma 8).

Sempre in tema di devoluzione di patrimonio delle Onlus, un altro caso interessante prospettatosi nel corso dell'anno ha riguardato il problema per le Onlus di diritto che hanno delle previsioni specifiche nella loro disciplina specialistica in merito agli enti in favore dei quali può essere fatta la devoluzione del patrimonio. In taluni casi la clausola inserita in statuto riporta letteralmente la previsione di legge espressa nell'art. 10 comma 1 lett. f) del D.Lgs.460/97, che prevede la devoluzione in favore di altra Onlus fatte salve altre previsioni di legge. Per alcuni di questi casi si è resa infatti necessaria la correzione sulle indicazioni fornite dagli enti che si sciolgono, in quanto gli stessi indicavano quale beneficiario un'altra Onlus, ritenendo, erroneamente, che la norma prevalente fosse quella riportata nel D.Lgs 460/97.

In realtà, per questi enti prevalgono le norme di leggi specialistiche che li hanno istituiti e che impediscono che si possa devolvere ad altra semplice Onlus. V'è poi un problema ancor più grave: secondo le norme vigenti oggi non è consentito agli enti che vorrebbero trasformarsi di rimanere nell'alveo delle Onlus e continuare a svolgere la medesima attività mutando solo la forma organizzativa o la natura giuridica per rafforzare e stabilizzare l'attività condotta. Infatti, la trasformazione da una forma giuridica a un'altra

appare comunque impossibile in quanto i vincoli per tali enti sulla devoluzione impongono all'ente la devoluzione del patrimonio. Inoltre, non sono quasi per nulla contemplate disposizioni relative alla trasformazione di quegli enti che appartengono ad albi o elenchi in altri enti appartenenti ad altri albi o elenchi. Tale impedimento configura senza dubbio una rigidità che il nostro sistema dovrebbe provare a superare, salvaguardando non tanto la staticità di una forma, quanto la conservazione del patrimonio all'interno del "sistema *nonprofit*".

Tali fenomeni hanno indotto e inducono tuttora l'Agenzia a riflettere sulla casistica che sembra in ogni caso offrire un panorama se non altro più complesso e significativamente più rappresentativo della realtà di fatto delle semplici Onlus.

III.

Un altro tema di interesse generale emerso nel corso dell'espletamento dell'attività di vigilanza riguarda la beneficenza e le modalità di inquadramento di questa attività. Si valutano, infatti, in questo caso, le modalità di erogazione delle risorse che siano in natura o di carattere pecuniario, oppure il fatto che l'ente raccolga fondi come attività principale al fine di erogarli finanziando progetti di "beneficenza" chiaramente a vantaggio dello sviluppo di zone depresse o di realtà bisognose. In tali casi l'attività si ritiene non debba essere considerata un'azione di *fund raising* o di *grant making*. La materia, in questi due ultimi casi, non è regolata e quindi si rende difficile l'identificazione della legittimità dell'esercizio all'interno delle organizzazioni che si sostengono attraverso l'abituale raccolta di fondi.

Capitolo II - Atti di indirizzo⁶

Con riguardo al lavoro svolto durante l'anno 2005 da parte del Dipartimento attività giuridiche si segnala una significativa attività di indirizzo.

Tale attività ha condotto in primo luogo – anche a seguito delle riflessioni avviate nel corso dell'anno precedente e generate in diverse occasioni dalla richiesta ricorrente di pareri su temi che appaiono di rilevanza generale – a stilare un elenco di temi che il Consiglio dell'Agenzia ha ritenuto prioritari e sui quali si è impegnato a esprimersi in modo articolato nel corso dell'anno 2006.

Per alcuni di tali temi, tuttavia, si è già avviato il dibattito che porterà, quanto prima, all'emanazione di alcuni testi interpretativi ed esplicativi di norme sulle quali è notoria una difficoltà interpretativa nel mondo del Terzo settore, in quanto la stratificazione eccessiva di norme ha reso la disciplina, più che un utile punto di riferimento, una selva di disposizioni talvolta anche mal conciliabili tra loro.

Gli Atti di Indirizzo già emanati hanno riguardato temi divenuti importanti in quanto gli stessi enti di Terzo settore hanno reso tali gli argomenti in essi trattati per l'urgenza evidenziata.

I.

Così è per il caso riguardante la possibilità per le Onlus di detenere o acquistare azioni o partecipazioni in società di capitale.

Con delibera del 15 marzo 2005, infatti, l'Agenzia ha emesso, ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. a) del DPCM 21 marzo 2001, n. 329, un Atto di Indirizzo a carattere generale, in relazione alla possibilità per le Onlus di detenere o acquistare azioni o partecipazioni in società di capitale.

La questione investe la legittimità della detenzione o acquisizione a titolo oneroso di azioni o partecipazioni in società di capitali, rispetto a due dei vincoli che l'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997 impone alle Onlus, quali precisamente:

- a) il divieto di svolgere attività diverse da quelle istituzionali e connesse, di cui al comma 1, lett. c);

⁶ Si rammenta che le Deliberazioni contenenti gli Atti di Indirizzo approvati nel 2005 dall'Agenzia per le Onlus sono integralmente riportate negli Allegati n. 3 e n. 4.

- b) l'obbligo di impiegare gli utili e gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse, di cui al comma 1, lett. e).

Sotto il primo profilo, si ritiene che la mera detenzione di partecipazioni non possa mai dar luogo allo svolgimento di un'attività rilevante intesa in senso proprio, tale, cioè, da comportare la violazione del divieto sopra citato, in quanto la titolarità di partecipazioni in capo ad un ente rappresenta unicamente una forma di impiego del patrimonio – ovvero un investimento dello stesso - che può determinare il godimento “passivo” dei frutti da esso originati senza implicare in sé lo svolgimento strumentale di alcuna attività.

Con riguardo alla seconda tematica evidenziata, afferente la connessa fase dell'acquisto della partecipazione stessa, si osserva che l'obbligo imposto alle Onlus di impiegare gli utili e avanzi di gestione nella realizzazione delle proprie attività statutarie, istituzionali o connesse, non sembra, a sua volta, essere di alcun ostacolo all'acquisto di partecipazioni a titolo oneroso da parte delle medesime organizzazioni per carenza di configurabilità di ogni profilo conflittuale con la normativa rilevante.

Si ritiene, infatti, che nella semplice ipotesi di acquisizione di una partecipazione, anche mediante il pagamento di un corrispettivo, non si ravvisa alcun impiego - nel senso di spesa effettiva – né di utili o proventi correnti né delle risorse accumulate nei precedenti esercizi, quanto semmai una mera trasformazione di una parte di esse, già costitutiva di dati patrimonializzati, da denaro disponibile in quote societarie, effettuata al solo scopo di ritrarne potenziali maggiori utilità.

Il fenomeno, quindi, determina solo una parziale modifica della composizione del patrimonio medesimo che è del tutto libera in ragione di esigenze di investimento. E' ovvio che, poi, i frutti successivamente derivanti dagli effetti di tale operazione, ovvero i dividendi periodicamente percepiti in ragione della partecipazione, verranno impiegati dall'ente per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle connesse.

In conclusione, si ritiene che l'acquisto a titolo oneroso e la detenzione di quote di partecipazione in società di capitali siano del tutto compatibili con lo *status* giuridico-fiscale di Onlus in capo all'ente che se ne renda autore.

II.

L'altro tema trattato ha riguardato l'applicazione della disciplina sulla deducibilità delle donazioni per le persone fisiche e giuridiche (la cosiddetta *più dai meno versi*)

proprio per la sua importanza grazie alle novità introdotte per il finanziamento agli enti di Terzo settore.

L'Agenzia per le Onlus, con delibera del 24 ottobre 2005, ha emanato, ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. a) del DPCM 21 marzo 2001 n. 329, un Atto di Indirizzo di carattere generale con il quale ha espresso le proprie considerazioni in relazione ad alcuni significativi aspetti dell'articolo 14, commi 1-5, del decreto legge n. 35 del 2005, convertito con modificazioni nella legge n. 80 del 2005.

Con riguardo ai presupposti soggettivi di applicabilità della normativa sono state fornite alcune precisazioni sia in merito ai soggetti beneficiari delle erogazioni liberali, sia in merito ai soggetti beneficiari delle deduzioni introdotte per le stesse. Altri aspetti affrontati sono stati: le soglie quantitative per la determinazione dell'ammontare deducibile e la loro applicabilità congiunta; il divieto di cumulo con le altre agevolazioni fiscali previste a titolo di deduzione o detrazione di imposta da altre disposizioni di legge; i requisiti generali di legittimità della deduzione; le questioni relative alle modalità di erogazione; le liberalità in natura.

Tra le molteplici notazioni di carattere interpretativo l'Agenzia, in particolare, ha messo in evidenza come il sopra citato divieto di cumulo riguardi non le singole erogazioni, bensì il loro ammontare complessivo. Particolare attenzione è stata inoltre dedicata all'analisi degli obblighi contabili da parte degli enti beneficiari delle erogazioni, il cui adempimento è presupposto indefettibile affinché i soggetti beneficiari delle deduzioni possano effettivamente usufruirne.

Relativamente alle erogazioni liberali di prestazioni di servizi, infine, si rileva che le stesse sono, ad avviso dell'Agenzia, da ritenersi ammissibili, in virtù del fatto che anch'esse costituiscono, senza dubbio alcuno, una forma di erogazione in natura, in virtù dell'accrescimento patrimoniale che la loro trasmissione di benefici o utilità comporta, anche sotto forma di diretto risparmio economico.

PAGINA BIANCA