

dalla verifica è risultato che la stessa aveva per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di tale attività.

Con riferimento specifico alle Onlus, dai riscontri e dalle indagini sui flussi finanziari sono state constatate violazioni che hanno determinato la perdita dei requisiti essenziali per il mantenimento della qualifica fiscale.

A tal proposito, è stato approfondito da parte di un Nucleo della Guardia di Finanza, un caso rilevato da una Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate, inerente ripetute violazioni della normativa di cui al d. lgs. 460/1997, tali da non consentire il beneficio della qualifica di Onlus con il conseguente decadimento dalle agevolazioni fiscali fruite e il recupero di queste. In particolare, sono emersi fatti riconducibili a presunti illeciti circa l'attività svolta dal soggetto in questione, quali: l'apertura e chiusura di numerose sedi in differenti province; l'inconsistenza effettiva delle prestazioni che avrebbero dovuto, invece, essere effettuate realmente dall'organizzazione, ecc.

L'attività di Polizia Tributaria svolta ha confermato quanto già rilevato dalla Direzione regionale delle Entrate e ha consentito di accertare che l'organizzazione poteva inquadarsi tra le società di fatto e, pertanto, fiscalmente da ritenere un'impresa produttrice di servizi, cui non potevano, quindi, essere riconosciuti i benefici di Onlus.

E' opportuno, altresì, fare un cenno al fatto che dalle verifiche attuate nello svolgimento dell'attività ispettiva della Guardia di Finanza, sono emersi aspetti relativi a comportamenti distorsivi nell'applicazione della normativa giuslavoristica, in quanto in alcuni casi è stato accertato che i volontari erano, in realtà, remunerati e, pertanto, qualificabili come lavoratori subordinati irregolari.

## PARTE V - INDIRIZZO NORMATIVO

a cura del Servizio Indirizzo e Vigilanza

### 1. Tavoli tecnici

#### 1. 1. Agenzia delle Entrate

##### 1.1.1. Tavolo ristretto: Agenzia per le Onlus e Agenzia delle Entrate

Nel corso del 2010 sono proseguiti i lavori del Tavolo Tecnico istituito tra l'Agenzia per le Onlus e l'Agenzia delle Entrate, impegnato nel risolvere - nell'ambito delle rispettive attribuzioni - i problemi interpretativi di più ampia portata che hanno coinvolto le organizzazioni di Terzo settore.

Tra le tematiche che erano già oggetto di confronto tra le due Agenzie dal 2008<sup>27</sup>, ne sono state individuate alcune da affrontarsi con priorità nel corso dell'anno. In particolare:

1. i limiti di ammissibilità della partecipazione di enti pubblici e società nelle Onlus
2. i limiti per le Onlus alla detenzione di partecipazioni in società di capitali;
3. la possibilità per il Trust di assumere la qualifica di Onlus.

Il dibattito sui temi sopra citati, seppur proficuo, non ha portato alla formulazione di specifici pronunciamenti. Proprio il prolungarsi dei tempi nella soluzione delle questioni sopra individuate ha indotto l'Agenzia, anche in ragione delle istanze provenienti dagli enti di Terzo settore, a pronunciarsi in merito al dibattuto tema della partecipazione delle società commerciali e degli enti pubblici (cosiddetti "enti esclusi") nelle Onlus.

Sul tale questione, l'Agenzia è, pertanto, intervenuta con un proprio Atto di indirizzo di cui si dà conto, con particolare approfondimento, nell'apposita parte dedicata agli Atti di Indirizzo (vedi par. 2).

In relazione alla tematica di cui al punto 2, ossia la possibilità per le Onlus di detenere partecipazioni societarie, questa Agenzia aveva inviato all'Agenzia delle Entrate, già nel corso del 2008, uno specifico documento tecnico<sup>28</sup>. In particolare, in esso si rilevava che non può escludersi, a priori, la possibilità per una Organizzazione non lucrativa di utilità sociale di detenere partecipazioni totalitarie o di maggioranza significativa in società di capitali in quanto funzionali per la Onlus dal punto di vista organizzativo, economico e aziendale. La detenzione, infatti, di tali partecipazioni non può considerarsi elusiva in sé, non comportando automaticamente la violazione, nemmeno indiretta, dei vincoli che il legislatore ha imposto alle Onlus; essa, invece, permette all'ente di perseguire la propria

<sup>27</sup> Cfr. Relazioni annuali sull'attività svolta dall'Agenzia per le Onlus 1 gennaio 2008 – 31 dicembre 2008 (pp. 72 e ss.) e 1 gennaio 2009 - 31 dicembre 2009 (pp. 88 e ss.).

<sup>28</sup> Ibidem.

*mission* in modo più efficiente ed efficace consentendo una miglior organizzazione oppure rappresentando un'essenziale fonte di finanziamento. Le società di capitali hanno personalità giuridica propria separata da quella dei soci e costituiscono un soggetto giuridicamente autonomo e distinto da essi. La soggettività, quindi, dell'ente Onlus che detiene una partecipazione in una società di capitali è distinta da quella della società partecipata e a ciascuno dei due soggetti si applicheranno le diverse normative civilistiche e fiscali di riferimento. Ciò non esclude che dall'analisi di singole fattispecie possano riscontrarsi comportamenti illegittimi posti in essere dall'organizzazione Onlus anche per il tramite della società partecipata. Tuttavia ciò comporta la necessità di valutare, di volta in volta, i casi specifici non potendosi escludere in via generale la possibilità di detenere tali partecipazioni. Si rileva da ultimo che le considerazioni sopra esposte valgono anche qualora la società partecipata rivesta la qualifica di impresa sociale ai sensi del d. lgs. 155/06. L'art. 4 del citato decreto parla espressamente di gruppo di imprese sociali ed esclude che in esso possano assumere il ruolo di società controllante le imprese private con finalità lucrative e le amministrazioni pubbliche. Il controllo, invece, potrà essere detenuto da un ente non lucrativo caratterizzato quindi dalle medesime finalità del soggetto partecipato. Non si ritiene che nulla osti al fatto che tale ente possa rivestire legittimamente la qualifica fiscale di Onlus. In questo caso la Onlus, anche per il tramite dell'impresa controllata, realizzerà la sua *mission* istituzionale, potendo creare una pluralità di soggetti che con le diverse caratteristiche loro proprie perseguirebbero un unico fine che è quello della solidarietà sociale. A parere, quindi, di questa Agenzia è legittima la detenzione da parte di una Onlus di partecipazioni totalitarie o di maggioranza significativa in società di capitali.

L'Agenzia delle Entrate sembra aver favorevolmente accolto la possibilità per una Onlus di detenere partecipazioni anche totalitarie nell'ipotesi in cui il soggetto partecipato rivesta la qualifica di impresa sociale ex d. lgs. 155/06. Tale tema potrebbe diventare oggetto di una Circolare di prossima emanazione.

Anche in merito alla tematica di cui al punto 3, ossia la possibilità per un *Trust*<sup>19</sup> di assumere la qualifica di Onlus, questa Agenzia aveva inviato all'Agenzia delle Entrate, già nel corso del 2008, un documento tecnico che analizzava la natura del *Trust* in funzione della sua possibile qualificazione di Onlus. In esso era stata svolta una disamina in relazione alle caratteristiche dell'istituto, evidenziandone l'autonoma soggettività tributaria rilevante ai fini dell'imposta tipica delle società, degli enti commerciali e non

---

<sup>19</sup> Si tratta di uno strumento negoziale mutuato dai sistemi di *common law* in virtù del quale un "disponente" si priva della proprietà di una parte o di tutti i suoi beni con un atto *inter vivos* o *mortis causa* e li pone sotto il controllo di un gestore (*trustee*) il quale ha l'obbligo di amministrarli nell'interesse di una o più persone (beneficiari) o per il conseguimento di uno scopo determinato.

commerciali e la sua versatilità e flessibilità che rende tale istituto utilizzabile per fini utili e ampi.

È infatti indubbio che l'elasticità dell'istituto permette il perseguimento di diverse finalità, ivi comprese quelle di carattere altruistico e caritatevole. Nel diritto inglese, la realizzazione di tali scopi è possibile, in particolare, ricorrendo alla figura del cosiddetto *charitable Trust*, ovvero quella tipologia di *Trust* con finalità di carattere pubblico che si connota per l'assenza di fini egoistici da parte di coloro che lo compongono, finalità queste ultime del tutto analoghe a quelle perseguibili nel diritto italiano dalla figura della Onlus.

L'analisi operata da questa Agenzia evidenziava, tuttavia, la necessità di riscontrare due condizioni imprescindibili al fine della configurabilità di un *Trust* Onlus: *i)* la possibilità di ricondurre il *Trust* nel novero dei soggetti di carattere privato previsti dall'art. 10, d. lgs. 460/1997 e *ii)* il rispetto da parte del *Trust* delle clausole di cui al citato decreto legislativo, tra cui l'effettivo perseguimento di finalità solidaristiche.

Con riferimento al primo punto la norma fiscale ha già optato per la tesi secondo cui il *Trust* (patrimonio separato o segregato) possiede capacità giuridica tributaria; pertanto, il patrimonio collocato nel *Trust* è fiscalmente considerato come un'organizzazione di beni idonea a esprimere una propria capacità contributiva distinta da quella dei diversi soggetti interessati.

Con riguardo al secondo punto l'obbligo è riconducibile a vincoli formali e sostanziali indicati nel decreto Onlus e, dunque, si tratta di dotare il *Trust* di uno statuto conforme alle clausole formali previste dal decreto dal comma 1 dell'art. 10 e di ricondurre l'attività concreta dello stesso nell'alveo dei settori previsti per le Onlus.

L'Agenzia delle Entrate sembra aver favorevolmente accolto, seppur con maggiore precauzione, la possibilità di estendere la richiamata qualifica anche al *Trust* evidenziando che è di prossima emanazione, nel corso dei primi mesi del 2011, una Circolare tesa a delineare i limiti e le condizioni alle quali il *Trust* potrà ottenere l'iscrizione nell'Anagrafe delle Onlus.

#### *1.2.1. Tavolo allargato: Agenzia delle Entrate, Agenzia per le Onlus, Ministero del Lavoro e Politiche Sociali, Forum del Terzo Settore*

Contestualmente al Tavolo tecnico tra le due Agenzie, è stato attivato da parte dell'Agenzia delle Entrate, nel corso del 2010, un secondo Tavolo tecnico cosiddetto "allargato" al quale sono intervenuti i rappresentanti del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e del Forum del Terzo Settore. In tale sede è stato intrapreso un confronto in relazione ai seguenti temi:

1. la semplificazione degli adempimenti contabili degli enti di Terzo settore;
2. la rendicontazione del cinque per mille;
3. le questioni inerenti al modello "EAS"<sup>20</sup> e le problematiche connesse ai controlli nel Terzo settore;
4. le criticità legate all'iscrizione degli enti con personalità giuridica di diritto pubblico nei registri previsti dalle normative specialistiche in materia di Terzo settore (in particolare per le associazioni di promozione sociali e per le organizzazioni di volontariato).

Sul primo tema l'attività del Tavolo è stata diretta, innanzitutto, alla verifica di possibili forme di intervento, in un'ottica di semplificazione degli adempimenti, attuabili in via amministrativa sulla base della normativa vigente e in conformità alle competenze e alle responsabilità che investono l'Agenzia delle Entrate. La stessa ha anticipato di aver predisposto un documento ricognitivo in relazione agli adempimenti contabili degli enti *non profit* teso alla verifica di eventuali sovrapposizioni degli stessi e all'individuazione di strumenti di semplificazione che consentano di rispettare non solo gli obblighi fiscali ma anche i principi di trasparenza verso i terzi.

Come è stato evidenziato dalla stessa Agenzia delle Entrate, il documento elaborato ha tenuto anche conto del lavoro svolto all'Agenzia per le Onlus per la redazione delle *Linee Guida e schemi per la redazione dei Bilanci di Esercizio degli Enti Non Profit, Linee Guida per la redazione del Bilancio Sociale delle Organizzazioni Non Profit e Linee Guida per la Raccolta dei Fondi*. In tale ambito anche il Forum del Terzo Settore ha evidenziato di aver condiviso le Linee Guida dell'Agenzia per le Onlus in materia di rendicontazione, utilizzando il modello proposto per l'elaborazione di specifici schemi da adattarsi alle esigenze delle diverse tipologie di associazioni. Il documento di ricognizione elaborato dall'Agenzia dell'Entrate sarà oggetto di condivisione con l'Agenzia per le Onlus nel corso delle riunioni del Tavolo tecnico previste agli inizi del nuovo anno.

Il secondo tema ha interessato le modalità di rendicontazione relative alla percezione del 5 per mille.

Il terzo tema ha affrontato le criticità legate alla presentazione del modello EAS da parte degli enti associativi sia rispetto alla prevista sanzione della perdita della qualifica di ente non commerciale a causa del mancato invio dello stesso, sia in relazione alle modalità dei controlli messi in campo dall'Agenzia delle Entrate.

In tale ambito sono state evidenziate, all'interno del Tavolo tecnico, diverse criticità tra cui in particolare quella inerente alla severità della sanzione prevista per gli enti che non avessero inviato il citato modello. A tal proposito era stata individuata come una

---

<sup>20</sup> Modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini fiscali da parte degli enti associativi.

possibile soluzione, seppur non adottabile in via amministrativa ma solo con intervento legislativo, la rimessione in termini degli enti che non avevano ancora provveduto.

Nell'ultima riunione del Tavolo tecnico l'Agenzia delle Entrate ha anticipato l'adozione a breve di un pronunciamento formale in merito agli obblighi di invio del modello EAS in caso di variazione del rappresentante legale o dei dati relativi alla Partita IVA, al fine di evitare la duplicazione degli adempimenti e l'imminente adozione di una soluzione legislativa risolutiva per quegli enti che non avevano inviato nei termini il modello EAS<sup>23</sup>.

Il quarto tema ha avuto ad oggetto la problematica inerente agli enti con personalità giuridica di diritto pubblico ed, in particolare, la possibile riconducibilità di detti soggetti fra i destinatari del cinque per mille.

In proposito è stato richiamato l'orientamento del Consiglio di Stato che ne esclude la riconducibilità fra le organizzazioni di volontariato e si è concordato sull'importanza e l'urgenza di un approfondimento della problematica.

#### **1.2. Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (CNDCEC) e Organismo italiano di contabilità (OIC)**

CNDCEC - OIC

Nel 2010 hanno preso avvio i lavori del Tavolo tecnico istituito tra Agenzia per le Onlus, CNDCEC e OIC, a seguito della sottoscrizione, nell'ottobre 2009, di un protocollo d'intesa.

Le suddette istituzioni con tale collaborazione si sono poste l'obiettivo di addivenire alla definizione di principi contabili per gli enti che compongono il sistema del Terzo settore.

Responsabili del progetto sono: il Prof. Adriano Propersi, Consigliere dell'Agenzia per le Onlus il Dott. Domenico Piccolo, Consigliere nazionale dei commercialisti, e il Dott. Angelo Casò, Presidente OIC.

Il Tavolo tecnico, composto da autorevoli esperti della materia nominati dai tre enti istitutori, ha licenziato, nell'ottobre 2010 il primo Principio contabile per il Terzo settore "Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti *non profit*".

Tale documento accoglie le *Linee Guida e schemi per la redazione dei Bilanci di Esercizio degli Enti Non Profit*, *Linee Guida per la redazione del Bilancio Sociale delle Organizzazioni Non Profit* come documenti di base per la rendicontazione degli enti *non profit* e definisce i principi generali che sottendono alla rendicontazione stessa.

<sup>23</sup> Si segnala in proposito il recente d.l. 29.12.2010, n. 225 che ha previsto, all'art. 1 la "Proroga dei termini previsti da disposizioni legislative e di interventi urgenti in materia tributaria e di sostegno alle imprese e alle famiglie". In particolare con tale disposizione viene prorogata al 31 marzo 2011, con possibilità di ulteriore proroga al 31 dicembre 2011, il termine per la compilazione del citato modello EAS.

La definizione di Principi contabili anche per gli enti *non profit* è un passaggio fondamentale per renderne più trasparente la gestione ed è uno strumento determinante per la loro *accountability* esterna. Un corretto sistema di rendicontazione economico-finanziaria è un elemento di garanzia che aiuta questa tipologia di enti a sviluppare modelli di gestione appropriati, in quanto rende i dati affidabili e determinati in modo adeguato.

Il documento elaborato dal tavolo tecnico è stato sottoposto a consultazione pubblica attraverso la pubblicazione sui siti web istituzionali dell’Agenzia, del CNDEC e dell’OIC allo scopo di ricevere i commenti degli operatori e di tutti gli altri soggetti coinvolti a vario titolo nel settore, per addivenire nel 2011 a una versione definitiva che possa costituire un lavoro generalmente riconosciuto nonché una solida base per l’elaborazione dei successivi principi.

A questo documento, infatti, ne seguiranno altri dedicati alla contabilizzazione delle poste di bilancio che assumono maggiore significatività per il *non profit*, come per esempio liberalità e immobilizzazioni.

### **1.3. Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (Impresa sociale/Credito e finanza)**

MINISTERO LAVORO E  
POLITICHE SOCIALI

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha aperto nel corso del 2010 un tavolo tecnico sul tema “Finanza e Terzo settore” al quale sono stati invitati a partecipare Agenzia per le Onlus, Fondazione per il Sud, Forum per il Terzo Settore, Associazione di Fondazioni e di casse di Risparmio Spa (ACRI), Associazione Bancaria Italiana (ABI), Banca Popolare Etica, Unicredit e Banca Prossima.

Il presupposto per la definizione di una serie di incontri con i rappresentanti delle forze istituzionali, sociali ed economiche del Terzo settore è individuato nella difficoltà riscontrata in relazione alla mancata diffusione dell’*impresa sociale*; in particolare, si è compreso che molte delle criticità riscontrate per l’applicazione del regime previsto per la figura dell’*impresa sociale* erano le stesse per tutto il Terzo settore. La Direzione Generale del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, in un’ottica di *partnership* pubblico-privato, ha pertanto predisposto una serie di tavoli tematici nei quali avanzare proposte e far convergere tutte le iniziative per il Terzo settore. In questo Tavolo sono rappresentate tutte le componenti ascrivibili all’ambito della finanza del Terzo settore. Nel corso degli incontri svolti nel 2010 sono stati definiti alcuni degli obiettivi che il tavolo intende perseguire. In particolare si auspica un lavoro congiunto sui seguenti temi:

- 2011 Anno europeo del volontariato;
- Diversificazione delle fonti di finanziamento e criticità di ordine finanziario;
- Nuove prassi per l’erogazione di finanziamenti;

- Gestione degli enti *non profit*;
- Monitoraggio e valutazione degli enti *non profit*;
- Formazione e comunicazione tra Istituzioni e attori del Terzo Settore.

Da parte del Ministero per il Lavoro e le Politiche Sociali è stato espresso, infine, l'auspicio di implementare una fattiva collaborazione con l' Agenzia per le Onlus, alla quale viene riconosciuto l'importante lavoro svolto in tema di bilancio.

#### 1.4. Conferenza delle Regioni e delle Province autonome

CONFERENZA REGIONI E  
PROVINCE AUTONOME

In merito al Protocollo d'intesa siglato con la Conferenza delle Regioni, nel corso del 2010 non si sono registrate attività in quanto dopo l'adozione delle *Linee guida sulla gestione dei registri del volontariato*, approvate sia dall'Agenzia che dalla Conferenza nel dicembre 2009<sup>22</sup>, si è concordato di attendere il rinnovo dei consigli regionali prima di procedere con i lavori per il completamento del progetto dei registri regionali in Italia. Tuttavia, nel corso dell'anno, nonostante il rinnovo della compagine delle commissioni in seno alla Conferenza e con la designazione della Regione Liguria quale regione capofila per gli affari attinenti la materia delle Politiche sociali, non si è ancora avviata la seconda fase del progetto relativa alla definizione delle *Linee guida per la tenuta dei registri delle associazioni di promozione sociale*. Questa parte del progetto prevede la realizzazione, ricomposto un gruppo di lavoro formato dall'Agenzia e dai rappresentanti delle Regioni individuati dalla Conferenza, di un documento di *Linee Guida per la tenuta dei Registri regionali di Promozione Sociale*.

#### 1.5. Consiglio Nazionale del Notariato: incontri e convegno

CONSIGLIO NAZIONALE  
DEL NOTARIATO

Sempre secondo una linea tesa allo sviluppo dei rapporti di collaborazione tra organismi istituzionali o di rappresentanza, questa Agenzia ha ritenuto utile aderire alla proposta di accordo con la Fondazione Italiana del Notariato, per sviluppare, anche con l'Ordine dei notai delle forme di collaborazione in merito alle linee di indirizzo interpretative riguardanti l'applicazione della disciplina civilistica e specialistica per gli enti di Terzo settore.

Tale interesse, oltre che essere di ordine generale in relazione alla redazione degli atti fondativi degli enti, è diventato più urgente per i notai in relazione alla possibilità di acquisire nuove competenze in virtù della proposta di modifica avanzata nella bozza di

<sup>22</sup> Cfr. parte V – Indirizzo normativo, cap. 3, p. 57 e Relazione Annuale 2009, parte IV, cap. II, pp. 97 -101.

riforma del Libro I titolo II del codice civile così come elaborata e presentata all'esame del Governo su proposta del Ministro della Giustizia<sup>23</sup>.

Tale elaborato prevede che ai notai venga attribuito il ruolo di certificatori degli enti di Terzo settore demandando a loro quindi non solo la redazione degli atti ma anche l' "attestazione" di regolarità dell' organizzazione rispetto alle disposizioni vigenti in materia.

Pertanto, con riferimento al rapporto intrapreso si è avviato, da parte dei notai designati nel tavolo di lavoro congiunto, un'attività di elaborazione di massime con riferimento ai primi argomenti individuati. E' stato inoltre organizzato un Convegno di studi promosso dalla Fondazione Italiana per il Notariato con il patrocinio dell'Agenzia che si è svolto presso la Sala Congressi della Provincia di Milano nella giornata del 5 novembre<sup>24</sup>. Tale iniziativa, alla cui ideazione scientifica ha partecipato anche l'Agenzia ha destato grande interesse tra i professionisti che si occupano della materia e ha quindi registrato un buon successo ed è stata organizzata al fine di favorire un dibattito e confronto tra i relatori e tra gli stessi e il pubblico.

Nel corso della mattinata sono state presentate diverse relazioni da parte di altrettanti relatori che hanno sensibilizzato l'attenzione dei partecipanti sui temi oggi più rilevanti per gli organismi di Terzo settore, argomenti legati inoltre all'applicazione della loro disciplina evidenziando le esigenze di riforma della disciplina oggi. Nel pomeriggio con la partecipazione di altri relatori si sono affrontati sia temi legati al patrimonio e sua possibile gestione, mentre i lavori si sono conclusi con una tavola rotonda che ha visto la partecipazione di esperti del Terzo settore. A oggi risultano prossimi alla stampe gli atti della giornata di lavoro.

#### 1.6. Forum del Terzo Settore

FORUM DEL  
TERZO SETTORE

I rapporti con il Forum del Terzo Settore sono sempre stati considerati fruttuosi perché il Forum rappresenta gli interessi di molte delle organizzazioni che compongono questa sfera di operatività sociale.

Nell'ambito di questo rapporto si svolge anche il confronto sui temi che maggiormente interessano le organizzazioni *non profit*. In tale prospettiva il 7 settembre di questo anno si è svolto a Milano un seminario<sup>25</sup> organizzato dall'Agenzia per le Onlus e finalizzato a favorire l'apertura di un dibattito tra l'Agenzia il Forum del Terzo Settore su

<sup>23</sup> Cfr. Consiglio dei Ministri del 10.06.2010: "Avvio dell'esame del disegno di legge recante delega al Governo per la riforma del Titolo II del Libro I del Codice civile, recante la disciplina delle fondazioni, delle associazioni e dei comitati, in attuazione del principio di sussidiarietà, di cui all'articolo 118, comma quarto, della Costituzione".

<sup>24</sup> *Non profit: le sfide dell'oggi e il ruolo del notariato* organizzato dalla Fondazione Italiana per il Notariato, in collaborazione con il Consiglio Notarile di Milano e con la Scuola di Notariato della Lombardia. Cfr. anche parte VI – Studi e Promozione, cap. 5, p. 88.

<sup>25</sup> "Seminario di approfondimento sul tema della riforma della legislazione del Terzo settore, 27 settembre 2010" – Sala Lazzati, Ambrosianeum, Milano.

temi di carattere generale della disciplina del Terzo settore, a partire dal Libro I titolo II del codice civile, il quale da ormai tre legislature è oggetto di riflessione per una eventuale riforma della disciplina, e per finire sulle varie leggi che compongono il *corpus* normativo, benché non organico, che regola gli organismi di Terzo settore.

Il seminario, la cui partecipazione è stata organizzata attraverso inviti personali (sulla base di inviti personali), ha registrato la presenza di un discreto numero di esponenti del mondo accademico, operatori ed esperti del settore.

La mattinata di lavoro si è articolata nella presentazione di due relazioni, entrambe riguardanti le esigenze di riforma avvertite sul piano della disciplina codicistica e sulla esposizione di proposte per il riordino della normativa specialistica, a seguire si è aperto un dibattito sui temi trattati. Ciò che maggiormente è emerso è la necessità di riscrivere l'ossatura della disciplina in chiave di semplificazione delle tipologie di soggetti *non profit*, distinguendo gli obblighi e gli adempimenti per i soggetti che operino con organizzazione di tipo imprenditoriale da quelle dei soggetti che operano con organizzazione semplificata e con un impiego di risorse molto più ridotto.

A tal proposito si è discusso anche della rendicontazione di questa variegata tipologia di enti con l'auspicio da parte di tutti i partecipanti a che venga introdotta una norma sulla rendicontazione capace di tenere conto delle specificità di questi enti come sperimentato con i modelli messi a punto in questi anni per iniziativa dell'Agenzia stessa senza riproporre gli obblighi e gli adempimenti scritti nella disciplina degli enti di tipo societario.

## **2. Atti di Indirizzo**

### **2.1. Atto di Indirizzo in relazione alla partecipazione nella Onlus di "soggetti esclusi" (enti pubblici e società commerciali) in qualità di soci e/o fondatori**

La necessità di intervenire con un Atto di Indirizzo sulla questione dei cosiddetti "enti esclusi" è derivata dal lungo dibattito che ha coinvolto, nel corso degli ultimi tre anni, in particolare, l'Agenzia per le Onlus e l'Agenzia delle Entrate ma anche diversi soggetti appartenenti al mondo del Terzo settore direttamente interessati dagli atti di prassi emananti dall'Agenzia delle Entrate.

Tale tema, seppur affrontato sotto profili parzialmente differenti, aveva già richiamato l'attenzione dell'Agenzia per le Onlus la quale si era pronunciata con un Atto di Indirizzo approvato nel novembre del 2004 con deliberazione n. 516.

Successivamente era intervenuta l'Agenzia delle Entrate, dapprima con la Risoluzione n. 164/E del 28 dicembre 2004 e poi con la Circolare n. 59 del 31 ottobre 2007 confermando la posizione espressa nella precedente Risoluzione.

Nel corso dei successivi anni, l'Agenzia per le Onlus ha ritenuto necessario evidenziare, all'interno del Tavolo tecnico costituito con l'Agenzia delle Entrate, che la *posizione assunta da quest'ultima con i due atti di prassi appena citati, seppur giustificata da preoccupazioni parzialmente condivisibili, poneva in una situazione di discriminazione e di evidente difficoltà sia gli enti che già rivestivano la qualifica di Onlus sia quelli che erano interessati a ottenerla.*

Il prolungarsi dei tempi nel Tavolo tecnico in relazione al possibile raggiungimento di una soluzione condivisa, ha portato l'Agenzia per le Onlus alla scelta di emanare un proprio Atto di Indirizzo in armonia con le proprie valutazioni portate nel Tavolo tecnico e in divergenza con la posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate negli atti di prassi citati.

Tale pronunciamento è stato indispensabile e doveroso in ragione delle specifiche attribuzioni previste dalle disposizioni di legge, che assegnano all'Agenzia per le Onlus il compito di esercitare poteri di indirizzo nell'ambito della normativa vigente, di segnalare alle autorità competenti, formulando proposte di indirizzo ed interpretazione, i casi nei quali norme di legge o di regolamento determinano distorsioni nell'attività delle organizzazioni, del Terzo settore e degli enti e di collaborare per l'uniforme applicazione delle norme tributarie attraverso la formulazione, al Ministero delle Finanze, di proposte su fattispecie concrete o astratte riguardanti il regime fiscale delle organizzazioni, Terzo settore ed enti<sup>26</sup>.

Le difficoltà riscontrate nel momento dell'iscrizione all'Anagrafe dagli enti caratterizzati dalla presenza di "enti esclusi" e l'incertezza, derivante dalla situazione di quiescenza, nella quale versava tale tipologia di enti già iscritti e l'accrescersi del numero di casi aperti in contenzioso hanno reso necessario un pronunciamento di questa Agenzia *nella convinzione che si dovesse dare un segnale di chiarezza seppur nella diversità della posizione assunta.*

L'Atto di Indirizzo approvato dall'Agenzia con delibera n. 362 del 4 ottobre 2010 affronta in maniera completa ed esaustiva la delicata questione della presenza nella Onlus di soggetti cosiddetti "esclusi" (in part. enti pubblici e società commerciali) in qualità di soci e/o fondatori. In esso si ripercorrono tutte le tappe che hanno delineato i contorni della controversa vicenda attraverso l'analisi degli atti di prassi e, altresì, avvalendosi dell'esperienza concreta maturata in sede di predisposizione dei pareri di cancellazione dall'Anagrafe delle Onlus<sup>27</sup> degli enti così partecipati, richiesti dalle differenti direzioni regionali delle Entrate.

Operata tale ricostruzione, al fine di mettere in evidenza i punti fondamentali della questione, l'attenzione si è soffermata sulla nozione non condivisa di "influenza

<sup>26</sup> Cfr. articolo 3, comma 1, del DPCM 21 marzo 2001, n. 329.

<sup>27</sup> Si tratta dei pareri preventivi e obbligatori di cancellazione richiesti dall'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 4, comma 2, lett. f) del DPCM 21 marzo 2001, n. 329.

dominante”. Con essa l’Agenzia delle Entrate ha posto le basi per la legittima esclusione di numerosi soggetti dall’Anagrafe delle Onlus e per la non iscrizione di quelli in attesa di tale riconoscimento.

L’indicazione che scaturisce dai documenti di prassi dell’Amministrazione finanziaria è quella di cancellare dall’Anagrafe o non ammettere nella stessa quei soggetti che annoverino “enti esclusi” tra i soci e/o fondatori ogni qual volta questi esercitino un’influenza dominante nella determinazione dell’ente. Tale ipotesi ricorre verosimilmente, se il numero di tali soci e/o fondatori è prevalente.

La tesi dell’Agenzia delle Entrate si fonda sull’equivalenza, da un punto di vista sostanziale e formale, tra la situazione di “influenza dominante” esercitata nella Onlus dagli “enti esclusi” e l’ipotesi, esplicitamente prevista nella disposizione legislativa, che prevede per questi ultimi il divieto di assunzione diretta della qualifica.

L’Atto di Indirizzo dell’Agenzia per le Onlus cerca di porre delle cautele in relazione all’utilizzo di un concetto, quello dell’influenza dominante, mutuato dal contesto *for profit* che mal si adatta a essere adoperato nel differente ambito *non profit*.

La nozione di “influenza dominante” è infatti classificata nel Titolo V, Libro V, all’art. 2359 c.c., e comporta alcune difficoltà anche nell’individuazione concreta delle ipotesi specifiche per le quali il legislatore l’ha prevista. L’analisi e la collocazione nel testo codicistico dell’articolo appena richiamato lascia intuire che il concetto di “influenza dominante” si realizza ed è valutabile, pur con le difficoltà proprie che lo caratterizzano, in presenza di società per azioni. L’articolo in esame, infatti, delinea tale situazione per quei soggetti in cui sussista un capitale azionario e nei quali la titolarità di una quota maggioritaria di detto capitale attribuisca al detentore un potere effettivo e sostanziale sulle determinazioni del soggetto controllato.

Le complessità interpretative inerenti all’articolo in esame divengono ancor più evidenti nel trasporre tale concetto in ambito *non profit* dove esso può portare al verificarsi di distorsioni applicative e di situazioni di iniquità di trattamento nei confronti di soggetti che legittimamente rivestono o vogliono rivestire la qualifica di Onlus.

La risoluzione n. 164/E del 28 dicembre 2004, a ogni modo, assume quale elemento ostativo all’assunzione della qualifica di Onlus la presenza dominante dei cosiddetti “enti esclusi” e individua, altresì, nella prevalenza numerica dei soci e/o fondatori (enti esclusi) all’interno della Onlus il criterio in base al quale “verosimilmente” deve valutarsi l’incidenza o meno di tale influenza.

Pur ribadendo la non applicabilità di tale nozione, resta tuttavia evidente che tale elemento di valutazione opererebbe in molti casi in via preventiva, ed esclusivamente su base presuntiva, senza verificare in concreto l’influenza eventualmente esercitata nella Onlus dal soggetto escluso. Tale concreta verifica non sarebbe, infatti, neppure

realizzabile per gli enti di nuova costituzione che non abbiano posto in essere alcuna attività.

A ogni modo la Risoluzione dispone che al verificarsi della semplice prevalenza numerica di "enti esclusi" nella Onlus, questa perda la propria autonomia divenendo un ente strumentale e contravvenendo alla *ratio* della disposizione di cui all'art. 10, come delineata nella relazione illustrativa al d. lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.

In primo luogo, la citata relazione illustrativa evidenzia che l'esclusione degli enti pubblici (tale *ratio*, pertanto, sarebbe applicabile unicamente a tale tipologia e non anche agli enti commerciali) risiede nella "necessità di favorire la crescita e il consolidamento di un Terzo settore che operi autonomamente rispetto ai canali di allocazione diretta delle risorse pubbliche".

In secondo luogo, da un punto di vista strettamente giuridico, nell'Atto di Indirizzo si evidenzia come l'attività ermeneutica adottata per la Risoluzione n. 164/E/2004 conduca alla prevalenza della sostanza sulla forma, sconfinando oltre il dettato normativo che non fornisce alcun sostegno a tale interpretazione. La risoluzione, pertanto, introduce un'interpretazione autentica e restrittiva dell'art. 10, co. 1 del d. lgs. 460/1997, contenendo gli effetti della norma e limitando, senza giustificazione, i potenziali soggetti ai quali può riconoscersi la qualifica di Onlus.

In presenza di soggetti che soddisfino tutti i requisiti propri della Onlus, infatti, l'esclusione degli stessi, per non essere discriminatoria, e dunque dar luogo a una disparità di trattamento, dovrà essere motivata sulla base di un interesse ritenuto dal legislatore, e soltanto da esso, meritevole di tutela. A sostegno di quanto evidenziato si rammenta che in casi simili il legislatore, ove abbia ritenuto opportuno escludere ogni dipendenza o influenza dominante nei confronti di un'organizzazione, lo ha fatto attraverso esplicita disposizione (cfr. l. 49/1987, art. 28, co. 4).

È altresì da notarsi che le disposizioni prescrittive contenute nelle norme del decreto sono, da sole, in grado di fugare le preoccupazioni che producono un'interpretazione così restrittiva. Gli stringenti vincoli imposti dal decreto alle Onlus sono già sufficienti ad evitare un utilizzo strumentale (ove si voglia connotare tale termine di significato negativo) della Onlus. Infatti, i tassativi settori di intervento previsti, il divieto di svolgere attività diverse (salvo le connesse), i vincoli al patrimonio posti sia durante la vita della Onlus che nel caso di scioglimento (o perdita della qualifica) e la necessità di tenere una contabilità chiara e trasparente rendono difficile qualsiasi utilizzo "strumentale" o elusivo della nuova fattispecie di carattere fiscale creata dal legislatore.

Diversamente, i vincoli appena delineati non sono ugualmente presenti nel contesto di riferimento originario della nozione di "influenza dominante" dove le manovre di controllo trasversale delle società (le casistiche previste dal citato art. 2359 c.c. e da altre

disposizioni) possono concretamente comportare anche comportamenti potenzialmente elusivi e/o evasivi.

Ne deriva che la trasposizione della nozione di "influenza dominante" in ambito *non profit*, e in particolare nell'impianto normativo delineato dal decreto legislativo sulle Onlus, genera oggettive problematiche e, ancor più, forzature applicative in ragione della carenza di presupposti normativi<sup>28</sup>.

Si evidenzia inoltre come la *ratio* di esclusione in via "diretta" degli enti pubblici dalla qualifica di Onlus, utilizzata in linea generale dall'Amministrazione finanziaria, non è utilizzabile per tutte le categorie degli "enti esclusi" richiamate del citato comma 10 dell'art. 10. In particolare, nel prevedere il divieto di assunzione diretta della qualifica in esame per gli enti commerciali, la preoccupazione del legislatore non è stata messa in relazione al pericolo che tali soggetti possano utilizzare in modo "strumentale" (per fini vietati) la Onlus ma risiede unicamente in ragioni di opportunità in relazione alla forma societaria rivestita da tali enti. La relazione governativa, in tale caso, ne motiva l'esclusione in ragione di "valutazioni di opportunità (...) per evitare forzature eccessive che la inclusione avrebbe comportato rispetto alle caratteristiche di tali forme societarie sancite in sede di codice civile".

L'Atto di Indirizzo si sofferma anche sulla locuzione "in ogni caso", utilizzata nel comma 10 dell'art. 10 del decreto legislativo, la quale è stata interpretata dall'Amministrazione finanziaria quale elemento a favore di un'interpretazione estensiva della norma che individua invece tassativamente gli "enti esclusi". Il documento si sofferma anche su tale questione evidenziando i motivi per i quali l'Agenzia non condivide la posizione dell'Amministrazione finanziaria.

In definitiva, rimandando l'approfondimento delle questioni a quanto dettagliatamente riportato nell'Atto di Indirizzo, si conclude ritenendo che la posizione dell'amministrazione finanziaria non è suffragata da esplicite disposizioni di legge né può ricavarsi in via interpretativa ma, all'opposto, sembra lasciar trasparire elementi lesivi del principio di uguaglianza garantito costituzionalmente.

In assenza di un intervento chiaro del legislatore che ricomprenda o escluda in modo esplicito tali soggetti dal novero delle Onlus, la scrivente ritiene che il quadro normativo vigente, analizzato anche alla luce dei recenti orientamenti della legislazione sociale, nonché le ragioni di carattere giuridico diffusamente espresse nell'Atto di Indirizzo, lascino propendere a favore di un'interpretazione restrittiva e letterale della disposizione prevista dall'art. 10, co. 10 del d. lgs. 460/1997.

<sup>28</sup> A sostegno di ciò l'Atto di Indirizzo richiama anche alcuni autorevoli pronunciamenti giurisprudenziali.

## 2.2. Linee guida per la Redazione del Bilancio Sociale delle Organizzazioni Non Profit

Nel corso del 2009 sono state approvate dal Consiglio dell’Agenzia per le Onlus le *Linee guida per la Redazione del Bilancio Sociale delle Organizzazioni Non Profit*<sup>29</sup> presentate ufficialmente nel febbraio 2010 con un evento pubblico organizzato dall’Agenzia presso l’Università Cattolica di Milano<sup>30</sup>. Al convegno sono intervenuti autorevoli relatori esponenti del mondo accademico, dell’Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanza e del Terzo settore.

Il documento diffuso nella richiamata iniziativa non è stato adottato come atto di indirizzo dell’Agenzia avendo ritenuto opportuno lasciar trascorrere un congruo periodo di tempo necessario a testare la corretta applicabilità del modello proposto.

Nel corso di quest’anno sono state, pertanto, raccolte osservazioni, criticità e proposte dagli operatori del Terzo settore, in considerazione delle quali, nei primi mesi del 2011, verranno valutate eventuali modifiche e integrazioni al documento che potrà, quindi, essere approvato nella forma dell’Atto di indirizzo.

## 3. Tematiche di rilevanza generale inerenti allo svolgimento dell’attività nei confronti di privati cittadini, studi professionali e Pubbliche Amministrazioni (PP. AA.)

### 3.1. Pareri rilasciati ai soggetti privati

Con riferimento ai quesiti pervenuti all’Agenzia da soggetti privati inerenti alle organizzazioni di Terzo settore si evidenzia che, sebbene il Consiglio dell’Agenzia abbia verificato che tra le proprie attribuzioni non è prevista un’attività specifica di assistenza ai privati, tuttavia ha ritenuto utile porre attenzione ai temi di rilevanza generale eventualmente prospettati dagli stessi.

A tal proposito, il Servizio Indirizzo, Vigilanza e Controllo è stato impegnato nell’analisi di alcune questioni di particolare interesse interpretativo.

#### 3.1.1. La partecipazione di un’organizzazione di volontariato a una procedura di gara

In merito alla possibilità per un’organizzazione di volontariato di partecipare a una procedura di gara al fine di essere aggiudataria di un contratto di appalto con una pubblica amministrazione, si rileva che l’orientamento prevalente della giurisprudenza

<sup>29</sup> Cfr. Relazione annuale 2009, parte IV, cap. IV, pp. 109 – 111.

<sup>30</sup> Cfr. parte VI - Studi e Promozione, cap. 5, p. 87.

amministrativa nonché dell'Autorità per la Vigilanza sui contratti pubblici dei lavori, servizi e forniture sia quello di escludere tale possibilità.

Al riguardo, secondo la richiamata giurisprudenza, la partecipazione a una procedura di selezione concorrenziale da parte di un'associazione di volontariato violerebbe le norme e i principi fondamentali che caratterizzano tali enti.

Ai sensi dell'art. 7 della legge 266/91, infatti, le organizzazioni di volontariato possono percepire dalle amministrazioni per cui prestano la loro attività, l'equivalente delle spese sopportate, secondo regole che possono essere adeguatamente prestabilite soltanto attraverso uno strumento convenzionale. Un simile risultato, diversamente, non può realizzarsi mediante un contratto di servizio stipulato a conclusione di una procedura aperta alla partecipazione di soggetti imprenditoriali e destinata a definire un prezzo che comporti, sia pure con il minor dispendio per la pubblica amministrazione, un profitto per l'aggiudicatario non limitato quindi a coprire le spese affrontate.

Pertanto, è da considerarsi illegittima l'aggiudicazione di una gara ad un'associazione di volontariato, considerato che quest'ultima non avrebbe potuto essere ammessa a partecipare alla gara stessa, in quanto alla stregua dell'art. 5, l. 266/1991, i proventi di tali associazioni sono costituiti esclusivamente dai rimborsi derivanti dalle convenzioni e da attività commerciali e produttive marginali, tra cui non rientrano gli appalti pubblici che presuppongono una comparazione delle offerte con criteri concorrenziali di convenienza tecnico - economica, incompatibile con la natura dell'attività di volontariato.

In sostanza, se lo strumento scelto per addivenire alla stipula dell'appalto è stato quello del ricorso al mercato, previo esperimento di gara pubblica tesa a individuare il prezzo più basso, in vista dell'espletamento del servizio, l'ammissione a tale gara anche di associazioni di volontariato, che operano secondo logiche svincolate da criteri di imprenditorialità e professionalità, e che possono quindi presentare offerte che prescindono completamente dalla necessaria remuneratività del servizio, viola - oltre che la normativa di riferimento delle organizzazioni di volontariato (cfr. artt. 5 e 7 l. 266/91) - anche il principio della *par condicio* tra i partecipanti alla pubblica selezione.

Dello stesso parere è l'Autorità per la Vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture che, in accordo al costante orientamento giurisprudenziale, considera illegittima la partecipazione a gare di appalti pubblici delle associazioni di volontariato di cui alla l. 266/1991 (legge quadro sul volontariato), in quanto l'espletamento di una procedura di selezione del contraente, fondata sulla comparazione delle offerte con criteri concorrenziali di convenienza tecnica-economica, risulta essere inconciliabile con il riconoscimento alle associazioni di volontariato, ex art. 5 della citata l. 266/1991, della possibilità di usufruire di proventi costituiti esclusivamente da rimborsi derivanti da convenzioni che prescindono dalle regole di concorrenza.