

Per una trattazione più completa del tema si rinvia al testo integrale delle richiamate pronunce (fra tutte cfr. TAR Veneto 25.06.2007, n. 2034; Tar Campania 2.04.07. n. 3021; T.A.R. Lombardia, Sez. III, 9 marzo 2000 n. 1869, T.A.R. Toscana, Sez. I, 2 agosto 2002 n. 1708) e ai pareri dell'Autorità di vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture (fra tutti parere n. 131 del 19 novembre 2009).

A titolo di completezza si segnala che esiste un orientamento giurisprudenziale di segno opposto, se pure minoritario, secondo cui non esiste alcun divieto esplicito da parte delle organizzazioni di volontariato di partecipare a gare pubbliche. L'esclusione di tali enti non può basarsi "sull'art. 7, l. 266/2001, a tenore del quale le convenzioni tra pubbliche amministrazioni e associazioni di volontariato possono limitarsi solo a prevedere il rimborso delle spese. Siffatte convenzioni sono uno dei possibili strumenti con cui operano le Onlus, ma non lo strumento esclusivo. Invero, l'art. 5, l. 266/2001, nell'indicare le risorse economiche delle Onlus, menziona anche "entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali", con ciò dimostrando di riconoscere la capacità delle Onlus di svolgere attività commerciali e produttive e, dunque, anche quella di partecipare a gare di appalto, quanto meno nei settori di specifica competenza. (cfr. Cons. di Stato, Sez. VI, 30-06-2009, n. 4236).

### *3.1.2. Obbligo devolutivo in caso di passaggio da Onlus (di diritto) ad APS*

La questione trae origine dal quesito posto all'Agenzia da un'associazione in relazione all'eventuale obbligo di devolvere il patrimonio in caso di passaggio dal regime di Onlus di diritto (O.d.v.) a quello di associazione di promozione sociale (APS).

L'analisi operata dagli uffici per il caso di specie si è dapprima soffermata sull'eventuale obbligatorietà del rilascio del parere per poi approfondire la fattispecie legata all'operazione posta in essere dall'ente.

In via preliminare si è ritenuto opportuno evidenziare che l'Agenzia per le Onlus, nell'esercizio delle attribuzioni di cui all'art. 3, lett. k) del DPCM 21 marzo 2001, n. 329 rende parere vincolante sulla devoluzione del patrimonio nei casi di scioglimento degli enti o organizzazioni, ai sensi, rispettivamente, degli articoli 10, comma 1, lettera f), del d. lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, 148, comma 8 lettera b) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e 4, settimo comma, lettera b), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, fatta salva diversa previsione imposta dalla legge in relazione a specifiche organizzazioni o enti. (...).

In seguito, la Circolare dell'amministrazione finanziaria n. 59/E del 31 ottobre 2007 ed il successivo Atto di Indirizzo dell'Agenzia per le Onlus, emanato con del. n. 128 del 7 maggio 2008, sono intervenuti a disciplinare, in via amministrativa, anche la fattispecie

della devoluzione di patrimonio derivante dalla perdita della qualifica di Onlus senza scioglimento dell'ente.

Nel caso in esame, dalle verifiche effettuate, si è riscontrato che l'associazione rivestiva la qualifica di Onlus di diritto ai sensi del comma 8, art. 10 del d. lgs. 460/97 in quanto iscritta nel Registro regionale del volontariato.

Ne è derivato che, in ragione di tale qualifica e per espressa previsione di legge (comma 8 citato), l'ente non aveva mai dovuto adeguare lo statuto alle clausole previste dall'art. 10, comma 1 del citato decreto e, pertanto, non era sottoposta all'obbligo devolutivo previsto dalla specifica clausola devolutiva di cui all'art. 10, comma 1, lett. f) del comma citato.

A ogni modo anche per le organizzazioni di volontariato iscritte negli appositi Registri ai sensi dell'art. 6 della l. 266/1991 vige uno specifico obbligo devolutivo (correttamente riportato all'art. 28 dello statuto dell'associazione istante), previsto dall'art. 5, comma 4 della legge appena richiamata, il quale dispone che:

*"In caso di scioglimento, cessazione ovvero estinzione delle organizzazioni di volontariato, ed indipendentemente dalla loro forma giuridica, i beni che residuano dopo l'esaurimento della liquidazione sono devoluti ad altre organizzazioni di volontariato operanti in identico o analogo settore, secondo le indicazioni contenute nello statuto o negli accordi degli aderenti o, in mancanza, secondo le disposizioni del codice civile".*

In ragione di ciò, pur comunicandosi all'ente che l'Agenzia non ha competenza in merito all'emissione del parere sulla devoluzione del patrimonio, tuttavia, si è ritenuto di dover approfondire la questione in ragione delle specifiche attribuzioni di indirizzo che le disposizioni conferiscono all'Agenzia (art. 3 del DPCM 329/01).

Pertanto, con riferimento allo specifico quesito portato all'attenzione dell'Agenzia, cioè se l'obbligo devolutivo sussista anche in caso di passaggio dell'ente da un registro ad altro si è ritenuto opportuno evidenziare che nella fattispecie in esame, pur non essendo l'ente vincolato al rispetto della clausola devolutiva propria delle Onlus, tuttavia resta assoggettato alla speciale normativa sulle O.d.v. (l. 266/91) sopra richiamata.

A tal proposito si è ricordato che l'Agenzia per Onlus anche in tale ambito ha emanato, con delibera n. 484 del 2.12.2009, le *Linee Guida sulla gestione dei Registri del volontariato*<sup>31</sup> - approvato dalla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome in data 27 gennaio 2010 - nel quale è stata affrontata, seppur in via interpretativa e senza esprimere una rigida posizione in merito, proprio la questione inerente al passaggio di un ente da una tipologia organizzativa a un'altra (in part. O.d.v./APS).

In tale sede si è evidenziato che:

<sup>31</sup> Cfr. parte V – Indirizzo normativo, cap. 1, p. 50 e Relazione annuale 2009, parte IV, cap. II, pp. 97-101.

“(…) Problematica appare anche la questione relativa alla trasformazione dell’organizzazione di volontariato: la normativa vigente in materia, infatti, non contempla l’ipotesi della trasformazione di un ente non profit, intesa come passaggio dalla tipologia organizzativa disciplinata da una legge speciale a quella disciplinata da altra legge. Risulta perciò molto dibattuta in dottrina, l’applicabilità a tali ipotesi dell’obbligo di devoluzione. Una prima considerazione concerne il patrimonio che rimarrebbe nel circolo virtuoso dell’utilità sociale, come conseguenza dell’iscrizione nel registro delle associazioni di promozione sociale. A favore di questa interpretazione si rileva che la *ratio* delle norme sugli obblighi di devoluzione degli enti senza scopo di lucro risiede nell’evitare che il patrimonio accumulato con uno speciale regime fiscale di favore, riconosciuto in virtù della rilevanza dell’attività di un ente per la collettività, possa essere destinato a fini diversi e non altrettanto meritori (...). Pur in presenza di tali considerazioni, non essendo la questione regolata a livello normativo né essendoci prassi consolidata, permangono dubbi “se, in un caso come quello sopra delineato, l’obbligo di devoluzione del patrimonio debba essere rispettato e, in caso affermativo, se debba essere applicato senza mitigazioni di sorta”.

Pertanto, tenuto conto del vuoto normativo e delle conseguenti incertezze interpretative in merito alla questione, l’Agenzia dopo aver esposto le proprie valutazioni, ha evidenziato come il caso specifico debba anche necessariamente essere posto all’attenzione dell’amministrazione responsabile della gestione del Registro regionale del volontariato.

### 3.1.3. Contestuale iscrizione nei registri delle Onlus e delle Associazioni di promozione sociale (APS)

La questione posta all’attenzione dell’Agenzia in tale ambito ha sollevato importanti riflessioni in ragione delle possibili conseguenze dannose che possono derivare ai soggetti che rivestano la qualifica di Onlus.

Il quesito posto ineriva alla possibile perdita della qualifica di Onlus da parte di un’associazione a causa della incompatibilità, come affermato da una Direzione regionale delle Entrate, della contestuale iscrizione nel Registro delle Associazioni di promozione sociale di cui alla legge 383/2000 e nell’Anagrafe delle Onlus di cui al d. lgs. 460/1997.

L’associazione chiedeva un parere a questa Agenzia producendo l’atto costitutivo, lo statuto e le note pervenute alla stessa dalla Direzione regionale.

Dall’analisi della documentazione questa Agenzia ha ritenuto di dover intervenire con specifici chiarimenti in materia.

In via preliminare, è stato chiarito che la fattispecie in esame non è ascrivibile alla casistica prevista dal co. 9 dell’art. 10 del d. lgs. 460/1997, e dunque a quella tipologia di Onlus cosiddette *parziarie* per le quali possono applicarsi, per la parte di attività riconducibili a tale tipologia, le disposizioni anche agevolative previste dal decreto legislativo citato e per la restante parte di attività le specifiche disposizioni previste dalla l. 383/2000.

La questione ha invece, invece, attinenza con la possibilità o meno di rivestire la duplice e autonoma qualifica di Onlus e APS come prevista dalle due normative di riferimento e, dunque, di fruire della contestuale duplice iscrizione nei rispettivi registri.

A tal proposito, la Direzione regionale dell'entrate aveva inviato una nota all'associazione nella quale evidenziava l'impossibilità di mantenere tale contestuale iscrizione nell'Anagrafe delle Onlus e nel Registro delle associazioni di promozione sociale di cui alla l. 383/2000 in quanto le disposizioni contenute nelle rispettive leggi speciali di riferimento risulterebbero incompatibili.

In ragione di ciò, pertanto, la stessa chiedeva all'ente di cancellarsi autonomamente da uno dei due Registri avvertendo che avrebbe provveduto, in caso di inerzia, alla cancellazione dell'ente dall'Anagrafe delle Onlus. Evidenziava, altresì, all'ente di contattare l'Agenzia per le Onlus in quanto l'eventuale cancellazione dall'omonima Anagrafe – con la conseguente perdita della qualifica – avrebbe comportato l'obbligo in relazione alla devoluzione del patrimonio come previsto nella Circolare n. 59/E del 31 ottobre 2007 e in base alle specifiche indicazioni contenute nell'Atto di Indirizzo dell'Agenzia per Onlus, emanato con delibera n. 128 del 7 maggio 2008.

Tutto quanto premesso, questa Agenzia ha ritenuto opportuno svolgere alcune opportune precisazioni in merito alla delicata questione della contestuale iscrizione nei due Registri citati.

In primo luogo, non si è ritenuto condivisibile quanto evidenziato dalla Direzione regionale in merito alla non cumulabilità della qualifica di APS con quella di Onlus.

È infatti opportuno evidenziare che, in linea generale, nessuna disposizione contenuta nelle rispettive normative accoglie tale interpretazione. Al contrario, i requisiti previsti per l'assunzione della qualifica di APS, contenuti negli artt. 2 e 3 della l. 383/2000, sono in parte analoghi e non in contrasto con quelli imposti alle Onlus dall'art. 10 del d. lgs. 460/1997.

In relazione, invece, ai fini istituzionali e alle attività caratterizzanti le due qualifiche in esame, seppur è vero che le due normative contengono elementi di differenziazione atti a generare, in talune ipotesi, possibili casi di incompatibilità è altresì indubitabile che detti casi possono essere verificati solo rispetto a singole fattispecie concrete e attraverso l'attenta analisi dello statuto e delle attività poste in essere dall'ente.

Proprio l'analisi dello statuto allegato alla documentazione (in part. artt. 3 e 4), oltre ai dettagliati chiarimenti forniti in apposita lettera inviata anche a codesta direzione, hanno evidenziato la presenza di tutti i requisiti di forma e di sostanza richiesti dalla normativa sulle Onlus. La stessa Direzione regionale non ha operato eccezioni in relazione al settore Onlus di operatività dell'ente (sport dilettantistico nei confronti di svantaggiati) né alla carenza di qualsivoglia requisito formale.

Pertanto, l'incompatibilità menzionata nella nota della Direzione regionale, seppur riscontrabile in astratto in ragione di taluni aspetti regolati differentemente dalle due leggi di riferimento, tuttavia non è riscontrabile nel caso esaminato né può utilizzarsi come generico divieto per la contestuale iscrizione nei registri. Di contro, tale incompatibilità potrebbe verificarsi nel caso in cui l'ente, nello statuto o nell'agire, violi in concreto le disposizioni previste dall'una o dall'altra normativa.

In conclusione, è stato evidenziato che sino a che un ente, dal punto di vista formale e sostanziale, si mantenga nell'alveo delle disposizioni previste dal decreto sulle Onlus e al contempo dalla legge sulle APS, non vi è ragione per la quale non possa contestualmente conservare l'iscrizione in entrambe i registri.

### **3.2. Pareri rilasciati alle Pubbliche Amministrazioni (PP.AA.)**

In relazione ai pareri rilasciati alle amministrazioni statali e agli altri soggetti pubblici, ai sensi dell'art. 4, commi 1 e 2 del DPCM 329/2001, si espongono di seguito le questioni più rappresentative tra quelle affrontate nel corso dell'anno.

#### *3.2.1. La partecipazione di un'organizzazione di volontariato in una cooperativa sociale*

Un ente territoriale regionale ha richiesto un parere all'Agenzia per le Onlus in merito alla possibilità per un'organizzazione di volontariato iscritta al relativo Registro regionale di: (i) inserire, quale esplicita previsione statutaria, l'eventualità che i propri dipendenti costituiscano e partecipino all'attività di una cooperativa sociale; (ii) promuovere la costituzione di cooperative sociali e partecipare alla loro attività.

Con riferimento al primo quesito si è ritenuto opportuno distinguere le diverse tipologie di soci di una cooperativa sociale: soci lavoratori, soci volontari e soci finanziatori.

Con riferimento a tutte e tre le tipologie richiamate non si ritiene che, in via generale, la disciplina delle organizzazioni di volontariato contenga elementi ostativi alla possibilità che un soggetto legato alla medesima da un rapporto di lavoro possa essere contemporaneamente socio di una cooperativa sociale. È stato tuttavia, evidenziato che se si trattasse di un socio lavoratore la legittimità di questa fattispecie dovrà essere valutata in base alla normativa giuslavorista che disciplina a quali condizioni uno stesso soggetto possa svolgere contemporaneamente una prestazione lavorativa a favore di due datori di lavoro (in base alla tipologia di contratto, di prestazione...). Con riferimento sempre alla fattispecie esaminata è stato, inoltre, precisato che in ogni caso l'organizzazione di volontariato non potrebbe "imporre" ai propri lavoratori di costituire e/o partecipare a una cooperativa sociale né tale partecipazione può essere la condizione per il permanere del rapporto di lavoro in essere con l'organizzazione di volontariato

medesima. Analogamente non sarebbe ammissibile l'inserimento nello statuto di un'organizzazione di volontariato di una clausola che vincoli la medesima ad avvalersi delle sole prestazioni lavorative di coloro che sono soci della cooperativa. Le uniche condizioni che l'organizzazione è tenuta a rispettare sono quelle prescritte dall'art. 3, comma 4, della l. 266/91 ossia che si tratti di lavoratori necessari al regolare funzionamento dell'ente oppure occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta.

Con riferimento alla seconda ipotesi (ossia la possibilità per l'organizzazione di volontariato di promuovere la costituzione di cooperative sociali e partecipare alla loro attività) si è osservato quanto segue.

L'art. 11 della l. 381/91 precisa che possono essere ammesse come soci delle cooperative sociali persone giuridiche pubbliche o private nei cui statuti sia previsto il finanziamento e lo sviluppo delle attività di tali cooperative.

Da quanto sopra, sembrerebbe, quindi, che la partecipazione delle persone giuridiche debba avvenire nella forma dei soci finanziatori<sup>32</sup>, i quali, non essendo interessati alla prestazione mutualistica, apportano risorse finanziarie nella società esclusivamente a titolo di investimento.

Premesso quanto sopra, al fine di valutare la compatibilità tra la figura del socio finanziatore con l'eventuale qualifica di organizzazione di volontariato, si è ritenuto utile richiamare alcune delle argomentazioni svolte da questa Agenzia nel proprio atto di indirizzo sul tema della detenzione di partecipazioni societarie da parte di un'organizzazione Onlus<sup>33</sup>.

Nel citato atto l'Agenzia rilevava che l'acquisto di titoli di partecipazione non comporta da parte dell'ente alcun "consumo" del patrimonio che implichi, in violazione di quanto normativamente disposto, una distrazione dello stesso dalle attività statutarie obbligatorie. Il fenomeno, invece, determina solo una parziale modifica della composizione del patrimonio medesimo che è del tutto libera in ragione di esigenze di investimento. È ovvio che 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 nel comune rispetto del vincolo specificamente imposto dalla legge per i proventi. A ulteriore conferma della correttezza di tale posizione, si pone anche la considerazione che, se qualsiasi atto dispositivo delle risorse finanziarie integrasse un impiego di utili nel senso vietato dalla norma, necessariamente dovrebbe concludersi che alle Onlus è preclusa una qualsiasi forma di investimento del proprio patrimonio, ivi compreso, a esempio, l'acquisto di obbligazioni o di titoli pubblici. Tale conclusione da un

<sup>32</sup> Al riguardo si evidenzia che l'attuale figura del socio finanziatore non è quella a cui faceva riferimento il legislatore del 1991, in quanto introdotta dalla l. 59/92 e successivamente modificata con la riforma del 2003.

<sup>33</sup> Atto di indirizzo dell'Agenzia per le Onlus adottato con delibera n. 144 del 15.3.2005.

lato determinerebbe un'ingiusta e del tutto immotivata penalizzazione per tali organizzazioni che, in assenza di immediati progetti da attuare, sarebbero costrette a conservare le proprie disponibilità finanziarie presumibilmente in depositi bancari come noto scarsamente remunerativi; dall'altro lato essa sarebbe in contrasto con quanto previsto dalla legislazione tributaria stessa sul piano della tassazione, posto che, tra le categorie reddituali proprie delle Onlus, è espressamente prevista, anche nei modelli di dichiarazione fiscale, quella dei redditi di capitale che invero sarebbe di fatto inesistente qualora si escludesse a priori la possibilità per detti enti di utilizzare le proprie risorse per finalità di investimento in titoli o beni assimilati e di conseguenza percepire i relativi frutti sotto forma di dividendi, interessi o altro.

Proseguendo l'analisi della fattispecie si è passati a esaminare la possibilità per una persona giuridica di partecipare alla cooperativa sociale anche in veste di socio cooperatore<sup>34</sup>.

Al riguardo l'art. 11 della l. 381/91 che subordina la presenza delle persone giuridiche al "finanziamento"<sup>35</sup> della cooperativa potrebbe far sorgere dei dubbi circa l'ammissibilità di tale ipotesi. Tuttavia, non avendo rinvenuto in giurisprudenza e in dottrina un'esplicita interpretazione della norma da ultima richiamata<sup>36</sup> si ritiene, in ogni caso, opportuno a completamento dell'analisi svolta soffermarsi anche su questa ipotesi.

In via generale, nella disciplina delle organizzazioni di volontariato, non si ravvisano elementi ostativi alla possibilità che l'O.d.v. rivesta la qualifica di socio. Spetterà poi allo statuto della cooperativa prevedere tale possibilità e indicare i requisiti di ammissione dei soci nella compagine sociale. Lo scambio mutualistico che caratterizza il rapporto del socio con la cooperativa<sup>37</sup> non sembra potersi considerare, nel caso di specie, un elemento ostativo in quanto l'eventuale "vantaggio" che deriverebbe all'ente dalla sua partecipazione non costituirebbe un limite al perseguimento, da parte del medesimo, delle proprie finalità di solidarietà sociale.

Si esprimono, invece, delle perplessità qualora - come evidenziato in dottrina - la partecipazione delle persone giuridiche a una cooperativa trovasse "giustificazione con

<sup>34</sup> Si esclude che una persona giuridica possa rivestire la qualifica di socio lavoratore o di socio volontario.

<sup>35</sup> Tale espressione potrebbe essere intesa in senso ampio ossia considerando che la prima forma di finanziamento di una società passa attraverso i conferimenti dei soci nel capitale sociale.

<sup>36</sup> In dottrina vi è chi sembra implicitamente ammettere la possibilità che una persona giuridica possa essere socio cooperatore di una cooperativa sociale cfr G. Bonfante, "La nuova società cooperativa", Bologna, 2010, p. 128.

<sup>37</sup> Trattandosi di cooperativa sociale, nel caso di specie, si evidenzia che il concetto di mutualità assume in questi soggetti una valenza più ampia. Ai sensi dell'art. 1 della l. 381/91 "Le cooperative sociali hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini". Esse pertanto si differenziano dalle altre cooperative per il perseguimento di un fine più ampio rispetto allo scopo mutualistico semplice. Tuttavia, anche nelle cooperative sociali questa mutualità "esterna" non si sostituisce ma coesiste con la mutualità interna.

riguardo al concetto di mutualità mediata, intendendosi con ciò riservare la prestazione mutualistica ai membri dell'ente partecipante.<sup>38</sup>

Se così fosse, nelle O.d.v. il concetto di mutualità<sup>39</sup> riferito ai soci dell'organizzazione potrebbe risultare in contrasto con la definizione di socio volontariato ossia di colui che svolge l'attività di volontario in modo gratuito, esclusivamente per fini di solidarietà e senza fini di lucro anche indiretto. Nelle considerazioni sopra svolte, è stata riportata l'espressione "persona giuridica" così come utilizzata dal legislatore nell'art. 11 della l. 381/91. Al riguardo si evidenzia che tale espressione, se interpretata in senso stretto, deve essere riferita solo ai soggetti dotati di personalità giuridica, in senso lato, potrebbe invece considerarsi comprensiva di tutti i soggetti diversi dalle persone fisiche. Sul punto, tuttavia, mancano esplicite pronunce giurisprudenziali.

Si è da ultimo precisato che l'eventuale partecipazione dell'organizzazione di volontariato a una cooperativa sociale non consente alla prima di esercitare un "controllo" sulla seconda in quanto nelle società cooperative i voti non corrispondono "numericamente" alla quota o alle azioni possedute ma a ogni socio spetta un solo voto (salvo i voti plurimi per i soci persone giuridiche e i soci finanziatori fino a un massimo di cinque).

In conclusione questa Agenzia, non essendo a conoscenza di come l'organizzazione di volontariato intenda regolare i rapporti con la cooperativa, ha precisato, in via generale, che sarà necessario prestare una particolare attenzione affinché non si creino "sovrapposizioni" tra le gestioni dei due enti tali da eludere i vincoli che le normative di riferimento impongono ai medesimi, in particolare con riferimento alla gestione dei rapporti con i propri soci (volontari e lavoratori). A tale scopo sarà fondamentale la tenuta da parte dei medesimi enti di una rendicontazione chiara e trasparente.

### 3.2.2. *Iscrivibilità nel registro regionale delle associazioni di promozione sociale di una "articolazione territoriale" di una APS*

Un ente territoriale ha chiesto all'Agenzia per le Onlus un parere in merito alla possibilità di iscrivere al Registro regionale di promozione sociale – quale autonomo soggetto – un'associazione territoriale facente parte di un ente avente una struttura federale diffusa su tutto il territorio nazionale.

<sup>38</sup> G. Bonfante, *op. cit.*, p. 129.

<sup>39</sup> Il codice civile pur definendo le cooperative come società con scopo mutualistico non spiega in modo esplicito cosa debba intendersi con tale espressione. In mancanza quindi di una definizione normativa dottrina e giurisprudenza hanno individuato tale scopo nella gestione di servizio in favore dei soci, ossia nel dovere della società di concludere contratti di scambio (acquisizione dai soci di fattori della produzione o cessione ai soci di beni o servizi prodotti) o di lavoro con i propri soci. La definizione più appropriata, nonostante le grandi innovazioni apportate dalla riforma societaria del 2003, resta quella fornita dalla relazione al vecchio codice civile che individua l'essenza della mutualità nello scopo di fornire beni servizi ed occasioni di lavoro direttamente ai membri dell'organizzazione a condizioni più favorevoli di quelle che otterrebbero sul mercato.



Nel parere emesso da questa Agenzia sono stati innanzitutto analizzati i rapporti tra il Registro Nazionale delle associazioni di promozione sociale e quello regionale.

In particolare la legge 7 dicembre 2000 n. 383 "Disciplina delle associazioni di promozione sociale", all'art. 7, comma 3, dispone che l'iscrizione nel registro nazionale delle Associazioni di promozione sociale a carattere nazionale comporta il diritto di automatica iscrizione nel registro medesimo dei relativi livelli di organizzazione territoriale e dei Circoli affiliati, mantenendo tali soggetti i benefici connessi all'iscrizione nei registri regionali.

La legge regionale rilevante nel caso di specie prevede che nel Registro regionale delle APS siano iscritti anche i livelli di organizzazione territoriale regionale delle associazioni che hanno carattere nazionale, già iscritte al Registro nazionale di cui all'articolo 7 della l. 383/2000. Tali enti devono produrre, per l'iscrizione nel Registro regionale, gli atti che hanno consentito l'iscrizione al Registro nazionale e idonea documentazione in cui siano indicate le attività svolte nel territorio ligure, le sedi operative, i responsabili delle cariche associative, le modalità di formazione e di approvazione del bilancio.

In merito a quanto sopra si è precisato, innanzitutto, che la presenza nel Registro regionale dei livelli territoriali di un ente a carattere nazionale, già iscritti nel Registro nazionale in forza dell'art. 7, comma 3 richiamato, non può essere l'esito di un "autonomo" procedimento di iscrizione da parte della Regione ma solo un richiamo di quanto contenuto nel Registro nazionale. Diversamente si vanificherebbe quanto previsto dalla legislazione nazionale che garantisce a tali soggetti il vantaggio di godere dei benefici derivanti dall'iscrizione al registro regionale pur non dovendo procedere a tale iscrizione.

Pertanto, sia i livelli territoriali sia i Circoli affiliati iscritti nel Registro nazionale, a prescindere dalla loro iscrizione nel Registro regionale, godono, in ogni caso, dei benefici connessi a tale iscrizione ciò in virtù dell'art. 7 della l. 383/00.

La legge regionale esaminata prevede che l'iscrizione al Registro regionale delle associazioni di promozione sociale a carattere regionale, aventi articolazioni territoriali autonome, si estenda a dette articolazioni. A tal fine l'istanza di iscrizione è corredata dall'elenco delle rispettive articolazioni territoriali. Quanto previsto dalla suddetta disposizione regionale deve, innanzitutto, essere coordinato con quanto previsto nella legge nazionale. In particolare, si osserva che qualora l'APS a livello regionale sia un livello territoriale di un ente nazionale, gli ulteriori livelli territoriali o Circoli affiliati presenti sul territorio regionale, se iscritti al registro nazionale, in virtù dell'art. 7 della l. 383/00, non sono tenuti a procedere all'iscrizione nel registro regionale per poter godere dei benefici derivanti da tale iscrizione.

Chiarito quanto sopra, al fine di poter valutare se il comma richiamato fosse applicabile al Circolo in parola, si sarebbe dovuto innanzitutto, individuare i soggetti a cui tale norma si riferisce.

Al riguardo, tuttavia, si è rilevato che l'espressione "articolazioni territoriali autonome" non risulta di immediata e di facile definizione in quanto sia nella legislazione sia nella prassi vengono utilizzate molteplici espressioni per riferirsi gli stessi soggetti. Basti pensare che il legislatore nazionale nella l. 328/00 parla di "livelli territoriali e Circoli affiliati" e la prassi dell'amministrazione finanziaria sul tema della autonomia delle strutture territoriali utilizza alternativamente le espressioni: articolazioni territoriale, componenti delocalizzate, sezioni ecc.

Si è ritenuto, quindi, che per poter cogliere il senso dell'espressioni utilizzate non si debba procedere ad analizzarne il significato letterale quanto piuttosto dedurlo a partire dalla *ratio* della norma.

L'art. 7 della l. 383/00 nel prevedere l'automatica iscrizione dei livelli territoriali e dei circoli affiliati a un'APS nazionale, presuppone che si tratti di organizzazioni il cui "legame" con l'Associazione nazionale sia tale da non rendere necessario lo svolgimento di un'ulteriore istruttoria, da parte degli uffici regionali, finalizzata ad accertare se sussistono i presupposti per l'iscrizione nei Registri regionali. L'iscrizione della APS nazionale (unitamente alle certificazioni di cui all'art. 5 del DM 471/00) rappresenta una "garanzia" sufficiente per l'iscrizione dei livelli territoriali e dei circoli affiliati. Ciò comporta, di contro, che all'eventuale cancellazione dell'APS nazionale seguirà anche la cancellazione dei relativi livelli territoriali e Circoli iscritti nel medesimo registro venendo meno il presupposto della loro iscrizione.

Analogamente, si è ritenuto che quanto sopra affermato possa valere anche con riferimento alla legge regionale richiamata che, sulla scorta di quanto previsto nella legge nazionale, prevede l'automatica iscrizione delle articolazioni territoriali delle associazioni a carattere regionale.

Alla luce di quanto sopra per poter valutare, quindi, se il Circolo possa considerarsi un'articolazione territoriale della struttura di livello regionale, secondo quanto sopra precisato, si è proceduto ad analizzare il "legame" esistente tra le due organizzazioni.

Dall'analisi dello Statuto dell'ente nazionale, a parere della scrivente Agenzia, il "legame" esistente tra il livello regionale e i Circoli affiliati non è risultato così stringente - al pari invece di quello esistente tra i medesimi circoli e l'ente nazionale - da affermare che la permanenze nel registro del Circolo in parola debba dipendere dalla presenza nel medesimo registro anche del relativo livello regionale e né che, di conseguenza, l'eventuale cancellazione di quest'ultimo debba comportare automaticamente anche quella del Circolo (effetto questo, come detto sopra, dovuto al fatto che le articolazioni

territoriali verrebbero iscritte senza alcuna istruttoria ma solo in quanto l'elenco delle medesime viene fornito dal livello regionale).

In conclusione, a parere di questa Agenzia, le affiliazioni del Circolo all'ente nazionale, non è sufficiente a ritenere tale Circolo un'articolazione territoriale del livello regionale, ai sensi della legge regionale richiamata. Il rapporto di affiliazione, invece, tra il Circolo in parola e l'ente nazionale consentirebbe al primo di avvalersi del diritto di automatica iscrizione nel registro nazionale delle APS ai sensi dell'art. 7 comma 3 della l. 328/00. In questo caso lo stesso non sarebbe tenuto a procedere all'iscrizione nel Registro regionale pur godendo dei benefici connessi a tale iscrizione.

Si è infine ritenuto opportuno, a mero titolo di completezza, soffermarsi brevemente sul concetto di "autonomia" onde evitare equivoci nell'utilizzo di tale espressione quando riferita alle strutture territoriali di altri enti di livello superiore (nazionale o regionale...).

In via generale si è rilevato che il carattere di autonomia di un'organizzazione costituisce il presupposto per l'iscrizione della medesima in un registro in quanto qualora essa ne fosse priva sarebbe solo una mera dipendenza periferica e non vi sarebbe a livello locale un autonomo centro di imputazione di rapporti giuridici, distinto da quello nazionale, ma si tratterebbe dell'unico e medesimo ente. Anche sul piano tributario non si avrebbe un soggetto dotato di un proprio codice fiscale distinto da quello assegnato all'ente di appartenenza e il presupposto impositivo si verificherebbe solo nei confronti dell'associazione superiore (nazionale o regionale).

### *3.2.3. Iscrizione nel registro regionale delle organizzazioni di volontariato di un ente avente natura di Fondazione*

Un ente territoriale provinciale ha richiesto a questa Agenzia un parere in merito al mantenimento dell'iscrizione nel Registro delle organizzazioni di volontariato di un ente avente natura di fondazione.

La questione è stata affrontata tenendo conto anche di quanto contenuto nell'atto di indirizzo di questa Agenzia relativo alla tenuta dei Registri del volontariato, approvato dalla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome in data 27 gennaio 2010.

In particolare è stato rilevato che, l'art 3, comma 2 della l. 266/91 prevede espressamente che le organizzazioni di volontariato possano assumere la forma giuridica che ritengono più adeguata al perseguimento dei propri fini. Tale libertà incontra, tuttavia, due limiti: il primo, espressamente sancito dalla disposizione sopra richiamata, dato dalla necessaria conciliabilità con lo scopo solidaristico; il secondo, rinvenibile nel successivo comma, riguardante la compatibilità con le specifiche previsioni che gli accordi degli aderenti devono contenere.

In via generale, la natura giuridica di fondazione, contraddistinta dall'assenza di una base associativa, risulta incompatibile con il requisito della democraticità della struttura stabilito per le organizzazioni di volontariato. Inoltre, la prevalenza dell'elemento patrimoniale che la caratterizza risulta difficilmente conciliabile con l'elemento personalistico incentrato sulla presenza prevalente di volontari sui quali si basa l'attività dell'organizzazione.

Tuttavia, i rilievi sopra svolti non comportano l'esclusione a priori dal Registro delle organizzazioni di volontariato di un ente avente natura giudica di fondazione in quanto l'eventuale diniego all'iscrizione deve comunque essere sempre l'esito di un'attenta analisi, compiuta di volta in volta sull'atto costitutivo e lo statuto presentati dall'ente, atta a verificare la sussistenza dei requisiti richiesti dalla legge.

Premesso quanto sopra, con riferimento allo statuto in esame si è evidenziato che in esso è previsto solo in via dubitativa la presenza degli aderenti volontari nell'ente. Gli articoli richiamati, infatti, nel riservare la possibilità agli aderenti volontari di nominare un membro del consiglio di amministrazione precisano "se tale tipologia di aderenti è presente nella Fondazione".

Al riguardo si osserva che, ai sensi dell'art. 3 comma 1 della l. 266/91, è considerata organizzazione di volontariato ogni organismo liberamente costituito al fine di svolgere l'attività di volontariato, che si avvalga in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti. E' evidente, quindi, che un'organizzazione di volontariato non può prescindere dalla presenza dei volontari.

In secondo luogo, con riferimento alle clausole statutarie che, ai sensi del comma 2 della norma richiamata, devono risultare negli accordi degli aderenti, nell'atto costitutivo o nello statuto, si è osservato che lo statuto in esame risulta carente delle seguenti previsioni: la democraticità della struttura, gli obblighi e diritti degli aderenti nonché l'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea degli aderenti.

In particolare, la democraticità della struttura è da intendersi come l'obbligo di osservare e garantire all'interno dell'organizzazione di volontariato la parità di trattamento tra gli aderenti e la loro effettiva partecipazione alla vita associativa. Pertanto, le previsioni statutarie devono essere ispirate ai principi di partecipazione democratica e uguaglianza dei diritti attribuiti agli aderenti. A ciò consegue che gli statuti devono conformarsi – oltre che alle previsioni di legge previste per la forma giuridica prescelta – anche ad alcuni principi tra i quali: l'esclusiva competenza dell'assemblea dei soci riguardo alle determinazioni di maggior rilievo per la vita dell'organizzazione; la parità di diritti e doveri degli aderenti; il riconoscimento a una minoranza dei soci (solitamente un decimo) del diritto di ottenere la convocazione delle assemblee.

Nello statuto della fondazione in esame, invece, all'assemblea degli aderenti sono riservate solo funzioni di tipo consultivo (anche sul bilancio) e la nomina fino a tre dei membri del Consiglio di amministrazione (il quale invece può essere composto fino a 12 membri).

Per tutto quanto sopra esposto questa Agenzia, alla luce dell'attuale quadro normativo di riferimento, ha concluso che lo statuto della Fondazione in esame non risultava conforme alle previsioni contenute nella l. 266/91 per le organizzazioni di volontariato e, pertanto, la stessa non poteva risultare iscritta nel relativo registro.

#### 3.2.4. *La non obbligatorietà del regolamento per gli enti ecclesiastici*

È pervenuta all'Agenzia la richiesta di parere preventivo alla cancellazione di un ente ecclesiastico iscritto all'Anagrafe come Onlus parziaria, ai sensi dell'art. 10, comma 9, del d. lgs. 460/97. In via preliminare è stato affrontato il tema della non obbligatorietà per tali enti di predisporre un regolamento.

In particolare, è stato evidenziato che gli enti ecclesiastici cattolici sono disciplinati, nell'ordinamento italiano, dalle norme pattizie che regolamentano i rapporti Stato - Chiesa con l'effetto che a tali enti non sono applicabili le norme dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Da ciò consegue che i suddetti enti possono essere anche sprovvisti di un atto costitutivo ovvero di uno statuto.

Muovendo da queste stesse premesse, l'amministrazione finanziaria nella circolare 168/E/98 conclude disponendo che tali enti, in assenza dell'obbligo di disporre di uno statuto conforme alle prescrizioni di cui all'art. 10 citato, "devono comunque predisporre un regolamento, nella forma della scrittura privata registrata, che recepisca le clausole dell'art. 10, comma 1, del d. lgs. 460/1997".

In merito a quanto sopra si è osservato, innanzitutto, che, come rilevato dalle Sezioni Unite della Corte Suprema nella sentenza 2.11.2007, n. 23031:

"Le circolari, come è stato affermato dalla dottrina prevalente, non possono né contenere disposizioni derogative di norme di legge, né essere considerate alla stregua di norme regolamentari vere e proprie, che, come tali vincolano tutti i soggetti dell'ordinamento, essendo dotate di efficacia esclusivamente interna nell'ambito dell'amministrazione all'interno della quale sono emesse; e, in secondo luogo, con particolare riferimento all'ordinamento tributario, il quale come è noto, è soggetto alla riserva di legge. (...) Anche la giurisprudenza ha da tempo espresso analoga opinione sulla inefficacia normativa esterna delle circolari. A quest'ultime, infatti, è stata attribuita la natura di atti meramente interni della pubblica amministrazione, i quali, contenendo istruzioni, ordini di servizio, direttive impartite dalle autorità amministrative centrali o gerarchicamente superiori agli enti o organi periferici o subordinati, esauriscono la loro portata ed efficacia giuridica nei rapporti tra i suddetti organismi ed i loro funzionari. Le circolari amministrative, quindi, non possono spiegare alcun effetto giuridico nei confronti di soggetti estranei all'amministrazione, né acquistare efficacia vincolante per quest'ultima, essendo destinate esclusivamente ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli uffici dipendenti, senza

poter incidere sul rapporto tributario, tenuto anche conto che la materia tributaria è regolata soltanto dalla legge, con esclusione di qualunque potere o facoltà discrezionale dell'Amministrazione finanziaria (in questa prospettiva cfr. Cass., Sez. 1<sup>a</sup>, 25 marzo 1983, n. 2092 e 17 novembre 1995, n. 11931; Cass. Sez. 5<sup>a</sup>, 10 novembre 2000, n. 14619 e del 14 luglio 2003 n. 11011)."

In considerazione di tutto quanto sopra, pertanto, si è evidenziato che la circolare, non avendo per la sua natura e per il suo contenuto alcuna efficacia normativa esterna, non può, nel silenzio della legge, introdurre alcun obbligo normativo (quale è la stesura di un regolamento). Gli enti ecclesiastici cattolici, per i quali sussiste l'obbligo, sancito dal comma 9 dell'art. 10 citato, di rispettare tutte le clausole previste dal medesimo art. 10 ad eccezione della lettera c) ed h), quindi, non sono tenuti, a redigere alcun regolamento ma solo a disporre delle scritture contabili separate per le attività Onlus.

Al riguardo si osserva che l'adozione di un regolamento da parte di tali enti certamente agevolerebbe lo svolgimento delle verifiche di carattere formale, tuttavia, come già sopra precisato, la circolare non può colmare una lacuna legislativa.

Il legislatore, infatti, laddove ha valutato l'importanza di questo strumento per gli enti ecclesiastici, ha espressamente sancito l'obbligo per i medesimi di disporre di un regolamento nel quale recepire le clausole che gli altri enti sono tenuti a inserire nello statuto o atto costitutivo (art. 1 del d. lgs. 155/06).

### 3.2.5. Le Fabbricerie Onlus

La questione posta all'attenzione dell'Agenzia in sede di richiesta di cancellazione di un ente dall'Anagrafe Onlus ha portato all'analisi della natura giuridica delle fabbricerie e della possibilità per le stesse di rivestire la qualifica di Onlus.

Sin da principio si sono riscontrate difficoltà di inquadramento e problemi interpretativi sia in dottrina sia in giurisprudenza in relazione alla natura giuridica di tali soggetti, anche in ragione delle loro risalenti origini.

Pur non essendo richiesta una ricostruzione approfondita della fattispecie nella specifica sede in cui il parere veniva rilasciato si è ritenuto, tuttavia, opportuno richiamare sinteticamente la normativa di riferimento.

Pertanto, si è evidenziato come da un punto di vista giuridico, la genesi normativa delle fabbricerie trovi origine negli artt. 15 e 16 della l. 27 maggio 1929, n. 848. La successiva l. 222/1985 (norme attuative del Concordato Stato Italiano - Chiesa cattolica del 18 febbraio 1984), ha poi mantenuto i due risalenti articoli appena richiamati e ha introdotto però un nuovo Regolamento di esecuzione della legge con il D.P.R. 13 febbraio 1987, n. 33, il quale menziona le fabbricerie negli artt. 35-41 (modificati poi con D.P.R. n. 337/99).

Elencati, in via preliminare, alcuni utili riferimenti normativi si è valutato se la fabbriceria potesse essere considerata *i)* un ente ecclesiastico e, in conseguenza di ciò, potesse assumere la qualifica di *Onlus* parziale o *ii)* un ente di diritto privato, seppur non ecclesiastico e, dunque, potesse rivestire la qualifica di *Onlus tout court*.

In presenza di posizioni non univoche, sia in dottrina sia in giurisprudenza, si è ritenuto in parte condivisibile quanto evidenziato sulla questione dal Consiglio di Stato nel parere consultivo n. 289 della Commissione speciale in data 28 settembre 2000. In esso il Supremo Organo ha sostenuto la natura privatistica della fabbriceria e, al contempo, ne ha escluso la natura di "ente ecclesiastico".

Sul primo punto (natura privatistica) il Consiglio di Stato ha richiamato una sentenza della Cassazione (SS. UU. 26 ottobre 1984 n. 5485) nella quale si evidenziava che né lo scopo di pubblica utilità perseguito dalla persona giuridica né l'esistenza di penetranti controlli amministrativi a cui la fabbriceria era sottoposta potevano attribuirle di per sé carattere pubblicistico. Sul secondo punto, sempre la Cassazione, ha evidenziato che nel diritto vigente per ente ecclesiastico cattolico deve intendersi "l'ente che è tale secondo il diritto canonico" cioè costituito e approvato dall'autorità ecclesiastica ai sensi dell'art. 1 della l. 222/1985.

Tuttavia questa Agenzia ha stabilito nel proprio parere che le fabbricerie siano da considerarsi soggetti di natura mista, in parte ecclesiastici e in parte laici, la cui misura di differenziazione è racchiusa proprio nelle leggi particolari, nei singoli statuti, nelle tavole fondazionali e negli usi risalenti.

Anche da ciò deriverebbe, pertanto, la difficoltà di inquadramento delle fabbricerie in uno schema univoco, potendo accadere che vi siano fabbricerie con o senza personalità giuridica oppure a carattere fondazionale o collegiale.

Tale posizione è sostenuta anche dalla I<sup>a</sup> Sez. del Consiglio di Stato che, con parere n. 462 del 22 marzo 1974, ritenendo possibile in qualche caso che una fabbriceria si configuri come ente ecclesiastico, ha evidenziato la necessità di valutare caso per caso le caratteristiche che delineano la struttura giuridica di tale soggetto.

Ne deriva la possibilità che vi siano fabbricerie che godono di specifiche peculiarità, e alle quali può essere stata attribuita, in via particolare, anche la personalità giuridica canonica.

In siffatta situazione di incertezza interpretativa sia sul piano della dottrina che della giurisprudenza l'Agenzia ha ritenuto di dover svolgere valutazioni prudenti e strettamente attinenti al caso in esame.

La possibile differente natura giuridica della fabbriceria (ente ecclesiastico o meno) implica, infatti, differenti valutazioni in merito alla carenza o meno dei requisiti formali segnalati nella richiesta di cancellazione.

Infatti, ove si assuma per pacifica la natura privata della fabbriceria, ma non quella di ente ecclesiastico, ne deriverà che l'ente in questione deve possedere uno statuto con tutte le clausole formali previste dal comma 1 dell'art. 10 del d. lgs. 460/1997 (salvo la lett. *h*) ove sia configurabile quale fondazione). Differentemente, ove si ritenga che lo stesso possa configurarsi quale ente ecclesiastico sarà applicabile allo stesso il comma 9 del citato art. 10.

Nel caso di specie, l'ente in esame con lettera a firma del Primo Procuratore ha evidenziato che la Procuratoria è un ente riconosciuto sia dallo Stato sia dall'Autorità ecclesiastica e, pertanto ascrivibile agli enti riconosciuti dalla confessione religiosa di cui all'art. 10, co. 7 e 9 del decreto Onlus.

Da ciò deriva che i requisiti di cui alle lettere *c*), *i*) e, parzialmente *h*), comma 1 dell'art. 10 del d. lgs. 460/1997 non risultano essere carenti nello statuto giacché i commi 7 e 9 del decreto ne escludono l'applicazione.

Altresì la clausola devolutiva prevista nello statuto della fabbriceria deve valutarsi in linea con quanto disposto dalla lett. *f*) della art. 10 sopra citato in quanto è la stessa clausola a prevedere l'applicabilità di una diversa destinazione del patrimonio ove ciò sia imposto da "altra" legge (nel caso di specie si applicherebbe la l. 20 maggio 1985, n. 222).

In base a ciò, e ad altre specifiche evidenze per le quali si rinvia al parere<sup>40</sup>, l'Agenzia ha espresso un parere negativo alla cancellazione dell'ente dall'anagrafe delle Onlus.

<sup>40</sup> Parere emesso il 4 ottobre 2010 con delibera n. 357, consultabile sul Bollettino n. 4/2010.