

3.1.4 Pareri in risposta alle questioni poste dalle organizzazioni di Terzo Settore, privati cittadini, studi professionali e amministrazioni pubbliche

Con riferimento ai quesiti pervenuti all'Agenzia da soggetti privati e inerenti le organizzazioni di Terzo Settore, si sottolinea che il Consiglio dell'Agenzia ha stabilito che gli Uffici non potranno più rispondere a quesiti specifici ma solo a casi di studio che abbiano una portata generale.

In merito ai pareri rilasciati alle amministrazioni statali e agli altri soggetti pubblici, ai sensi dell'art. 4, commi 1 e 2 del D.P.C.M. 329/2001, il Dipartimento nel corso del 2007 ha incrementato la propria attività attraverso la redazione di documenti di studio che saranno illustrati nella parte IV dedicata all'Indirizzo Normativo.

3.1.5 Dati e Grafici

Come si è avuto modo di anticipare, riguardo all'attività di vigilanza si è riscontrata nel 2007 una flessione delle richieste di carattere tecnico giuridico rivolte al Dipartimento, che complessivamente ammontano a **704** (tra le quali, si noti bene, non figurano le richieste telefoniche o via e-mail).

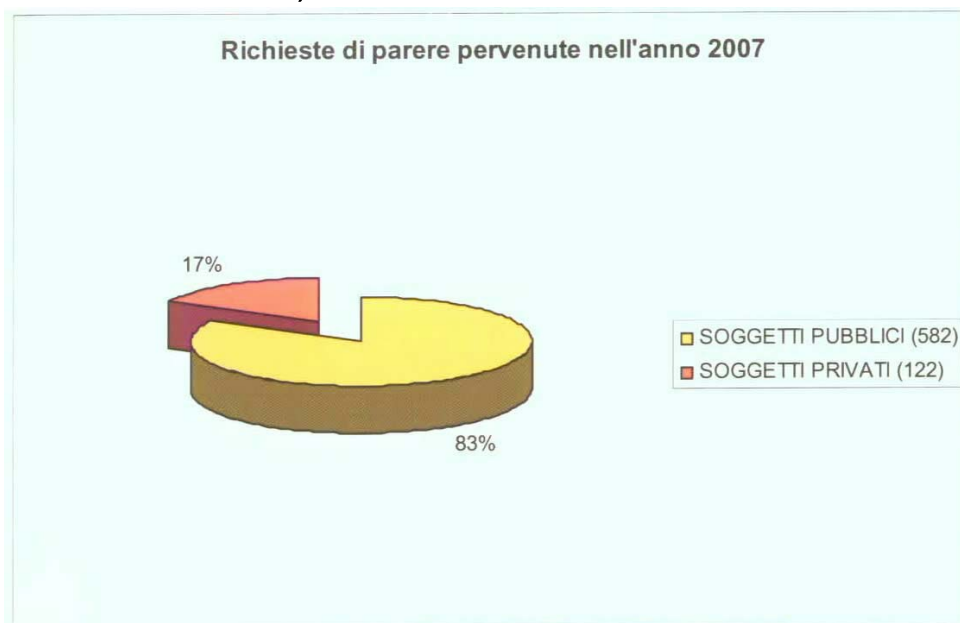
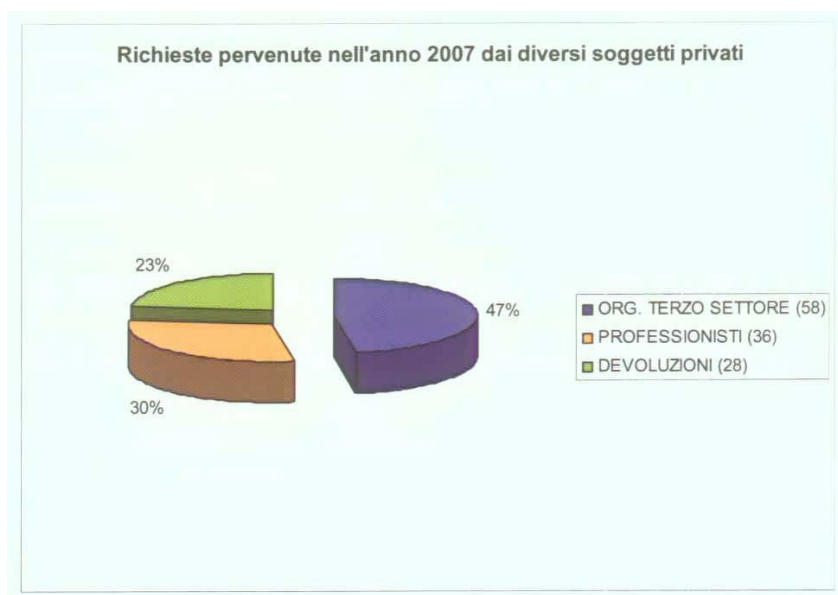


Grafico n. 1

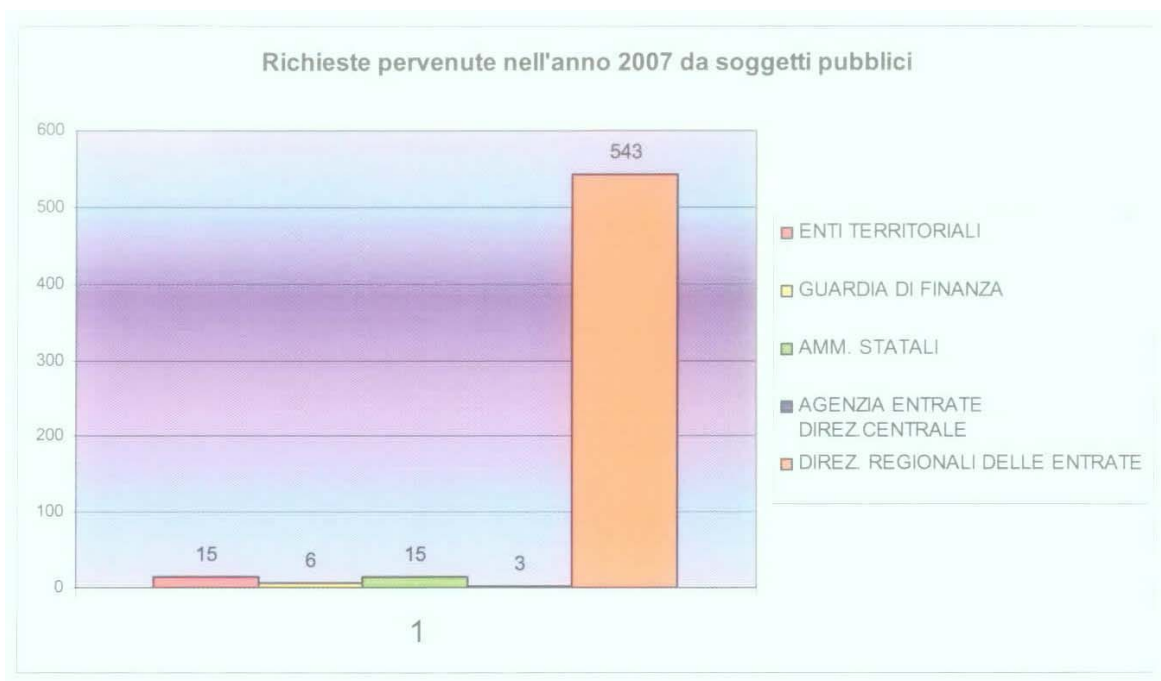
**Grafico n. 2**

Con riferimento alle richieste pervenute dai soggetti privati, appare importante evidenziare che quest'anno vi è stato un aumento percentuale pari al 17%, rispetto al 6% nel 2006.

Le richieste giunte dai soggetti privati nel corso di quest'anno sono differenti rispetto al passato, in quanto non concernono temi di tipo tecnico-consulenziale specifici formulati attraverso professionisti, ma riguardano per lo più quesiti di carattere interpretativo più generale provenienti dalle organizzazioni di Terzo Settore, segno che l'Agenzia si va consolidando quale punto di riferimento per il vasto settore del non profit.

Il grafico n. 1 riporta che più dell'80% delle richieste inoltrate al Dipartimento Attività Giuridiche provengono da "soggetti pubblici", visto che l'attività dell'Agenzia si rivolge alle Pubbliche Amministrazioni, anche alla luce del fatto che gli ultimi orientamenti del Consiglio prevedono che le richieste dei soggetti privati non debbano avere riscontro a meno che non si tratti di quesiti di carattere generale (rif. parte V, cap. V, Relazioni con il pubblico).

Il grafico n. 3, che segue, evidenzia quali siano, nello specifico, le categorie di soggetti interlocutori dell'Agenzia.

**Grafico n. 3**

Dall'analisi del grafico è chiaro che il Dipartimento, oltre al numero copioso di richieste provenienti dalle Direzioni Regionali delle Entrate, riceve le istanze anche da parte degli enti territoriali e delle amministrazioni statali. Tale dato, che confrontato con il dato rilevato nel 2006 è cresciuto, conforta l'ipotesi che l'Agenzia ha, nel corso dell'esercizio delle proprie funzioni di indirizzo e promozione del Terzo Settore, acquistato maggiore considerazione con riguardo al proprio ruolo istituzionale.

Si intende, di seguito, rappresentare graficamente (grafico n. 4) la provenienza geografica delle istruttorie legate alle richieste di cancellazione pervenute nel corso dell'anno 2007, sottolineando, ancora una volta, che a fronte di una diminuzione quantitativa, le stesse sono caratterizzate da una maggiore complessità delle questioni e/o violazioni evidenziate dalle Direzioni Regionali delle Entrate stesse. Tale indicazione emerge meglio anche dall'attenta lettura dei dati rappresentati dal grafico n. 5 relativamente ai settori che hanno interessato le istruttorie di cancellazione (dato comprensivo delle cancellazioni di carattere procedurale ex art. 6 commi 3 e 4 D.M. 266 del 18 luglio 2003).

Si noti che le maggiori richieste di parere pervenute hanno riguardato i temi legati ai settori dell'assistenza sociale e socio sanitaria, dell'assistenza sanitaria o i casi di difficile inquadramento e riconducibilità ai settori propri delle onlus.

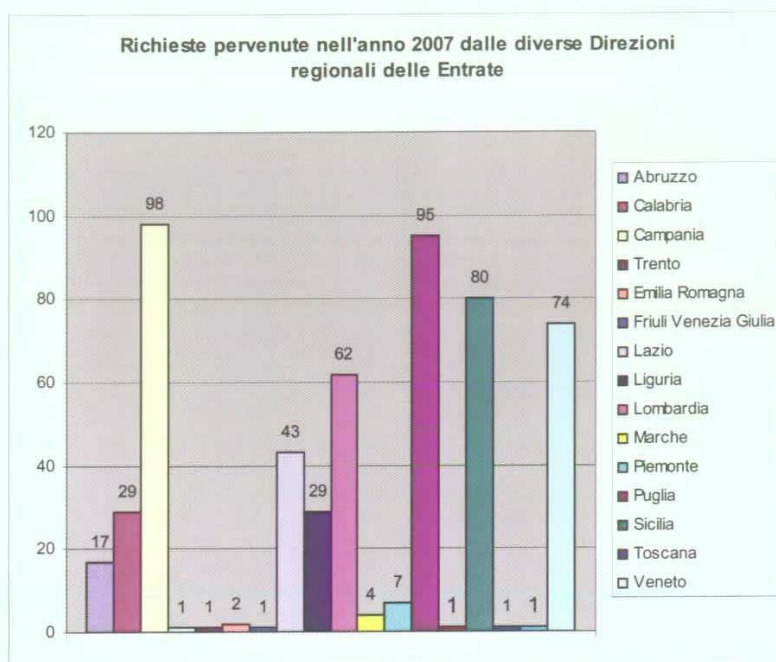


Grafico n. 4

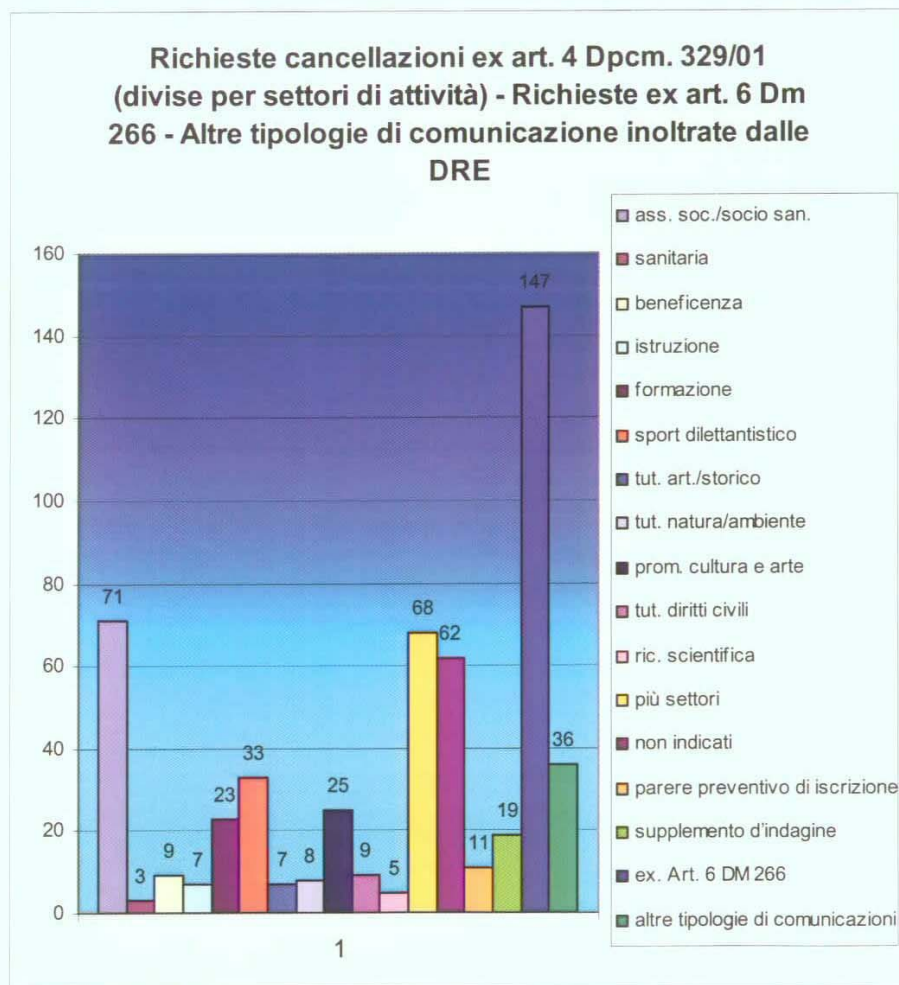


Grafico n. 5

Appare opportuno a questo punto, fare riferimento ai pareri che pervenuti dalle Direzioni Regionali delle Entrate sono stati esaminati e deliberati dall'Agenzia nel corso del 2007, in totale **791**.

I pareri ivi contemplati, e rappresentati dal grafico n. 6, riguardano due tipologie di richieste da parte delle Direzioni Regionali delle Entrate: quelle relative alla cancellazione degli enti dall'Anagrafe Unica delle Onlus e quelle recentemente inoltrate, in merito alla verifica preventiva della sussistenza dei presupposti tipici delle onlus in capo agli enti che manifestano l'intenzione di iscriversi all'Anagrafe.

Il grafico, a titolo di completezza, esprime la totalità dei pareri emessi dall'Agenzia e riferisce gli esiti degli stessi.

Gli esiti dei pareri espressi dall'Agenzia in merito alle richieste di cancellazione, sono:

- **698** che recano nelle conclusioni un giudizio favorevole alla cancellazione;
- **38** che esprimono un parere negativo alla cancellazione;
- **46** con cui si richiede un supplemento di indagine.

Tra i pareri deliberati dall'Agenzia, **9** si riferiscono alle richieste di pareri preventivi all'iscrizione all'Anagrafe Unica dello Onlus, di cui **1** con esito positivo e **8** con esito negativo.

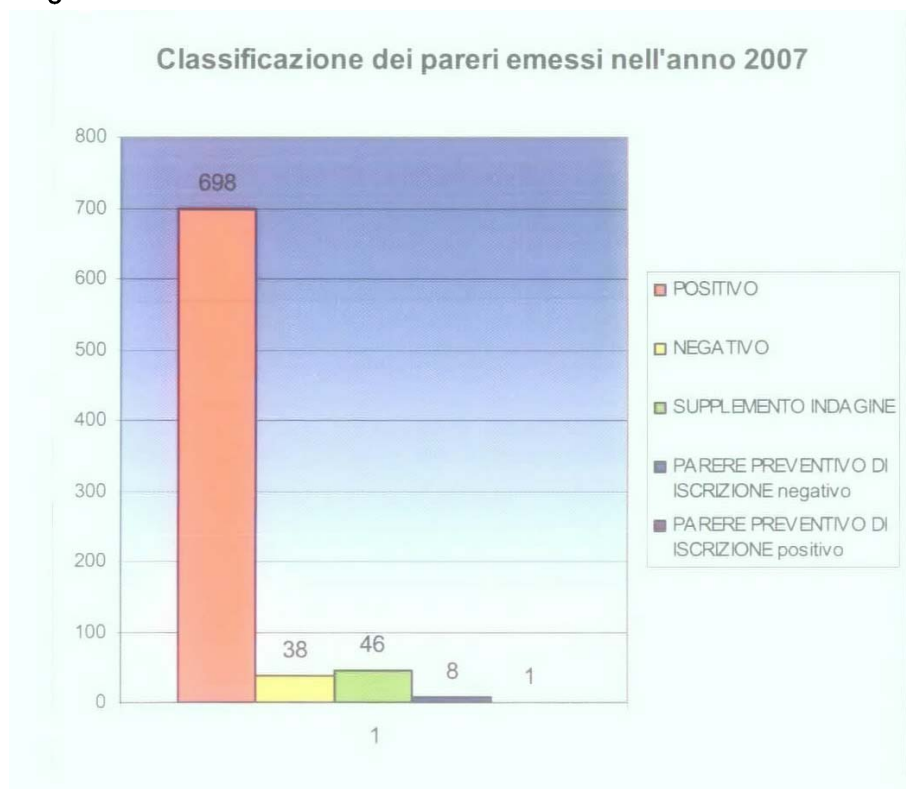


Grafico n. 6

Si segnala, in merito a tali ultime richieste di parere di carattere preventivo all'iscrizione degli enti nella citata Anagrafe, che nel 2007 si è avuto un incremento di 5 volte superiore rispetto al 2005. Questa crescita dimostra che le modalità di iscrizione all'Anagrafe a seguito dell'entrata in vigore del D.M. 266/2003 sono soggette ad accertamenti più approfonditi da parte delle Direzioni Regionali delle Entrate, le quali talvolta riscontrando difficoltà interpretative, necessitano di un supporto tecnico da parte dell'Agenzia. Si sottolinea che tale approccio interlocutorio è stato avviato per lo più dalla Direzione Regionale delle Entrate del Veneto, della Sicilia e della Liguria.

Alla luce delle considerazioni sollevate nella parte introduttiva in merito alle varie tipologie di richieste di parere inviate dalle Direzioni Regionali delle Entrate, si ritiene utile evidenziare con i grafici quale genere di riscontro si sia registrato, nel corso degli anni, relativamente alle richieste di supplemento di indagine da parte dell'Agenzia per le Onlus. Si precisa che i pareri dell'Agenzia con esito di supplemento di indagine, vengono rilasciati a seguito di un'attenta istruttoria da parte del Dipartimento Attività Giuridiche, che al fine di comprendere in modo adeguato l'effettiva sussistenza dei requisiti propri delle onlus in capo alle organizzazioni per le quali è richiesto parere di cancellazione dalle Direzioni Regionali delle Entrate, si avvale degli strumenti di cui dispone e, pertanto, solo in via residuale richiede l'intervento delle Direzioni Regionali delle Entrate affinché reperiscano presso gli enti stessi informazioni e documenti (anche con verifica attraverso accessi da parte degli Uffici deputati) utili a chiarire le carenze formali e sostanziali riscontrate dal Dipartimento.

Dal 2003 ad oggi sono stati deliberati in totale **236** pareri di supplemento di indagine, e le Direzioni Regionali delle Entrate hanno dato riscontro a **50** di queste richieste.

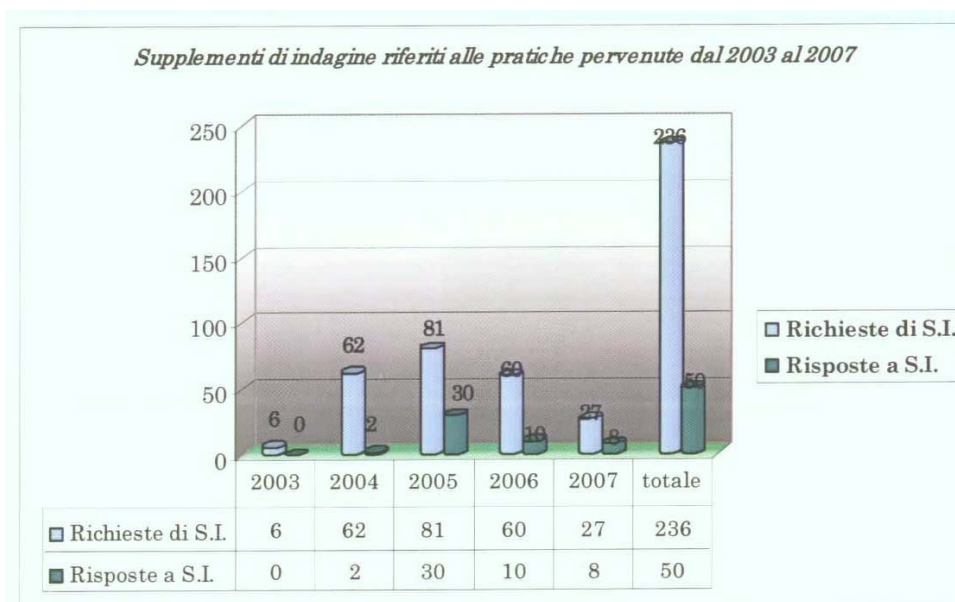
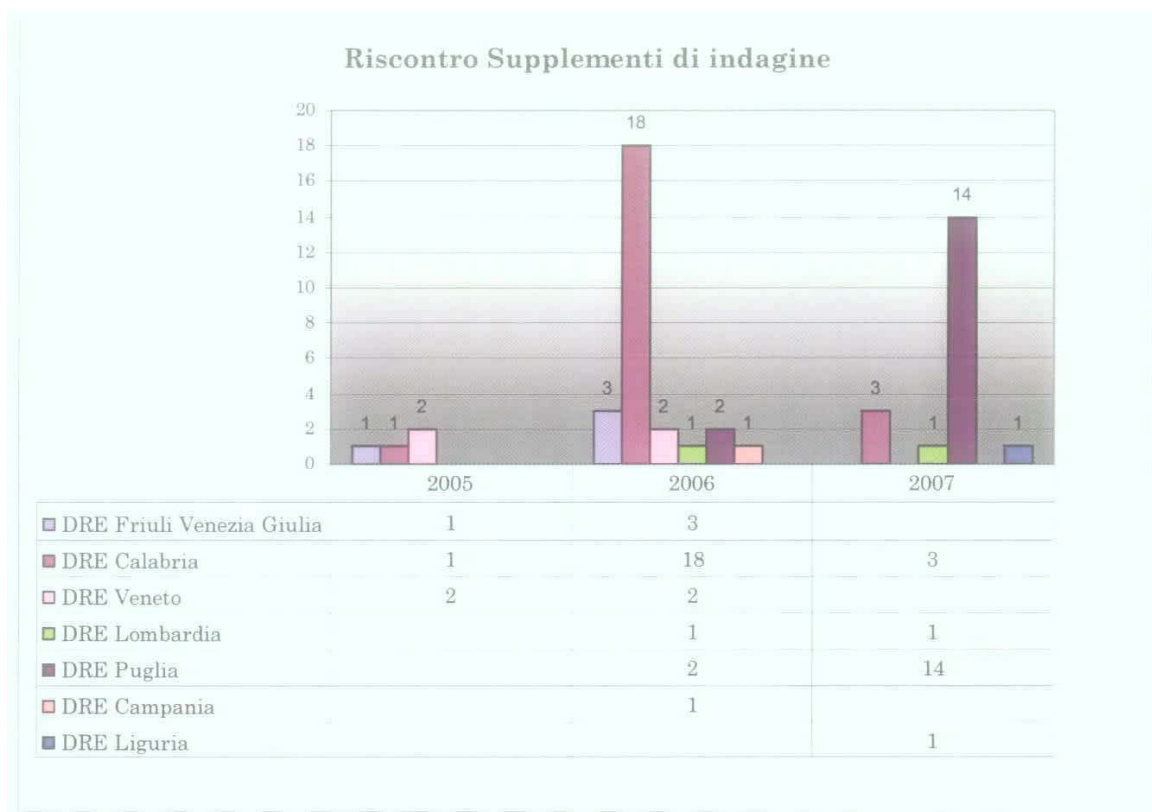


Grafico n. 7

Tali numeri assoluti dimostrano in termini positivi che le Direzioni Regionali delle Entrate, per quanto non obbligate, danno seguito alle richieste dell'Agenzia prima di emettere un definitivo parere di cancellazione dall'Anagrafe. Tuttavia, vale la pena notare che dall'analisi analitica delle pratiche relative alla questione in oggetto è evidente che intercorre molto tempo tra il momento in cui l'Agenzia delibera un parere di supplemento e il momento in cui ne riceve gli esiti conseguenti. Si porta ad esempio il caso di un parere per cui l'Agenzia richiese nel 2004 un supplemento di indagine, per il quale sono giunti chiarimenti solo nel 2007.

Dall'osservazione del grafico che segue è manifesto che nonostante l'Agenzia abbia iniziato a richiedere i pareri di supplemento a partire dal 2003, ha ricevuto solo a partire dal 2005 alcuni esiti e in ogni caso solo da alcune Direzioni Regionali delle Entrate, che hanno dimostrato un particolare approccio collaborativo. Si ritiene utile sottolineare, alla luce di quanto emerso, che i pareri di supplemento di indagine deliberati nel corso del 2007 riceveranno gli esiti nel corso del 2008.

**Grafico n. 8**

Capitolo II

Attività ispettiva

3.2.1. Poteri previsti ed attivati in base al Protocollo d'Intesa siglato tra l'Agenzia per le Onlus e la Guardia di Finanza

Sulla base dell'accordo siglato¹³, la Guardia di Finanza (attraverso uno dei Reparti Speciali del Corpo, il Nucleo Speciale Entrate dipendente dal Comando Tutela della Finanza Pubblica) e l'Agenzia per le ONLUS, attraverso il Dipartimento Attività Giuridiche, collaborano secondo le rispettive specifiche competenze, nel reperimento e nell'elaborazione dei dati, delle notizie e delle informazioni al fine di garantire la liceità della raccolta e dell'utilizzo dei fondi destinati alle organizzazioni non lucrative e, quindi, per evitare qualsiasi forma di abuso perpetrato a discapito della fede pubblica e nella verifica e controllo dell'effettiva sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi che legittimano le organizzazioni ad usufruire delle agevolazioni fiscali loro riconosciute.

La qualifica di ente non commerciale e di ONLUS assicura, infatti, diversi benefici fiscali. Tuttavia, la creazione di enti fortemente agevolati comporta notevoli rischi di evasione ed elusione, sia da parte di soggetti "regolari", ove fruiscono di agevolazioni a loro non spettanti ed occultino materia imponibile, sia da parte di soggetti irregolari che utilizzino la forma di ente non profit, per evitare l'imposizione fiscale. E' proprio la consapevolezza di

¹³ Il Protocollo è stato siglato nel 2005 (vedi anche par. 4.1.3).

tale realtà ad aver indotto i competenti organi istituzionali, in primo luogo il Ministero delle Finanze e la Guardia di Finanza, a porre in essere adeguate forme di controllo nei confronti di tali enti, sia sotto il profilo delle agevolazioni fiscali di cui godono, sia sotto quello dell'effettiva destinazione delle risorse che conseguono.

Il Protocollo d'Intesa rappresenta uno strumento importante che ha come principale obiettivo quello di "bonificare" il sistema da coloro che non si sono impegnati in attività con finalità di solidarietà, non quello di reprimere in maniera coercitiva la libertà d'iniziativa sociale positiva, tutelando in tal modo quei soggetti del Terzo Settore che svolgono attività meritorie e che già operano regolarmente nel rispetto della normativa vigente.

Il Dipartimento Attività Giuridiche nell'esercizio della propria attribuzione, qualora ritenga vi siano fondati dubbi sulla correttezza dello svolgimento dell'attività da parte di un ente, invia una segnalazione alla Guardia di Finanza, richiedendone l'intervento per svolgere l'attività di carattere ispettivo.

In particolare, per l'attuazione della suddetta collaborazione, il Dipartimento Attività Giuridiche provvede ad interessare esclusivamente il Nucleo Speciale Entrate, richiedendo di svolgere approfondimenti in merito. Il Nucleo Speciale Entrate, a seguito di tale richiesta, procede ad attivare i Comandi della Guardia di Finanza, in ragione delle competenze stabilite per aree territoriali e funzionali.

E' stata prevista anche la possibilità per il Nucleo Speciale Entrate di richiedere al Dipartimento Attività Giuridiche dati, notizie e documenti utili alla propria attività istituzionale.

Il Nucleo Speciale Entrate, a consuntivo dell'attività svolta, ne riferisce e trasmette gli esiti all'Agenzia, attraverso il Dipartimento Attività Giuridiche, nel rispetto dei vincoli di riservatezza sulle indagini imposti dalla legge e fatti salvi i vigenti obblighi di denuncia alle competenti Autorità Giudiziarie e Contabili.

3.2.2. Quadro generale dei casi oggetto di attenzione da parte del Dipartimento Attività Giuridiche e della Guardia di Finanza

Nell'ambito dell'attività descritta nel precedente paragrafo, il Dipartimento Attività Giuridiche collabora mediante la tenuta e l'aggiornamento di un fascicolo contenente i casi oggetto di interesse, unitamente alla documentazione trasmessa alla Guardia di Finanza, in modo tale da monitorare costantemente gli eventuali sviluppi della situazione degli enti segnalati.

Alcuni riscontri pervenuti hanno consentito di fare emergere quanto si celava realmente sotto la veste di Onlus. Un altro ambito interessato dalle indagini condotte dalla Guardia di Finanza, relativo alle organizzazioni non profit, è stato quello avente ad oggetto gli enti che hanno partecipato al riparto del cinque per mille.

Al riguardo, si precisa che i soggetti sono stati esaminati in parte dalla Guardia di Finanza ed in parte dall'Agenzia delle Entrate. La scelta dei soggetti da verificare è stata fatta sulla base di diversi criteri tra cui quello che ha privilegiato gli enti destinatari di importi rilevanti e quelli che avevano denominazioni assonanti a quelle di enti noti al pubblico che si è ritenuto, potessero aver "sfruttato" tale assonanza, per appropriarsi di somme, in realtà non legittimamente spettanti.

E', infine, da rilevare che è stato sollevato anche il delicato tema della raccolta fondi.

Tale argomento è oggetto di studio da parte dell'Agenzia per le Onlus ed è inserito tra i temi del tavolo tecnico con l'Agenzia delle Entrate. L'obiettivo dell'Agenzia per le Onlus è quello, non tanto di promuovere una regolamentazione di tipo legislativo della materia, quanto piuttosto realizzare codici deontologici di autoregolamentazione capaci di orientare i comportamenti degli enti per assicurare trasparenza in queste raccolte. L'iniziativa

dell'Agenzia trarrebbe spunto dall'esperienza della *Charity Commission* anglosassone, organo vigilante del Terzo Settore anche in materia di raccolta fondi.

Su questo tema è stata avanzata la richiesta della Guardia di Finanza di costituire un tavolo tecnico, al quale partecipino rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate, del Ministero dell'Economia, del Ministero Affari Esteri e delle organizzazioni di Terzo Settore, allo scopo di raccogliere le esigenze e le istanze dei diversi soggetti, per arrivare ad una regolamentazione della materia.

PARTE QUARTA

Indirizzo

Capitolo I

Indirizzo normativo

Nel corso del 2007 l'attività di indirizzo normativo si è svolta, parallelamente, su due importanti fronti. In relazione al primo, come già negli scorsi anni, l'attività istruttoria e l'elaborazione dei pareri consultivi hanno permesso di affrontare tematiche di rilevante interesse sul piano interpretativo, portando l'Agenzia ad esprimere orientamenti tesi a diffondere maggiore chiarezza e trasparenza sulla materia trattata. In relazione al secondo, invece, si è registrata un'attività interpretativa in forte crescita, legata all'emissione di pareri concernenti iniziative legislative e di rilevanza generale per la promozione e l'organizzazione del Terzo Settore, soprattutto a seguito di un'autonoma attività propulsiva di indirizzo e di manutenzione normativa intrapresa dall'Agenzia e tesa alla corretta interpretazione e/o osservanza della disciplina legislativa e regolamentare del Terzo Settore¹⁴.

In tale prospettiva, vanno letti gli interventi dell'Agenzia che, sinteticamente, sono riportati di seguito.

4.1.1 Attività di collaborazione con le pubbliche amministrazioni ai sensi del D.P.C.M. 329/01, art. 4 commi 1 e 2

L'art. 4, comma 1 del D.P.C.M. prevede la possibilità, per le pubbliche amministrazioni interessate, di sottoporre al vaglio dell'Agenzia per le Onlus atti amministrativi di propria competenza riguardanti il Terzo Settore. Il comma 2 del medesimo articolo dispone, altresì, l'acquisizione di un parere obbligatorio, da parte delle amministrazioni statali, in relazione ad una rilevante categoria di atti individuati specificamente nella disposizione.

In tale ambito, l'anno 2007 ha registrato un effettivo incremento dell'attività legata a tali attribuzioni evidenziando una proficua collaborazione dell'Agenzia per le Onlus con le pubbliche amministrazioni interessate. In particolare, si ritiene utile segnalare quanto segue.

- **Richiesta di parere da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze sulla bozza di decreto ministeriale per l'individuazione dei soggetti a cui si applicano le disposizioni del comma 185 dell'art. 1 della L. 296/06 (Finanziaria 2007).**

Il comma 185 della citata legge ha previsto che le associazioni che realizzano o partecipano a manifestazioni di particolare interesse storico, artistico e culturale, legate agli usi ed alle tradizioni delle comunità locali siano equiparate ai soggetti esenti dall'imposta sul reddito delle società, indicati dall'articolo 74, comma 1, del T.U.I.R.

Il successivo comma 186 ha previsto la predisposizione di un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, con il quale individuare i soggetti a cui applicare le disposizioni di cui al comma citato 185.

L'Agenzia ha, pertanto, collaborato con il Ministero competente esprimendo le proprie valutazioni ed integrazioni in merito alla bozza di decreto inviata dallo stesso.

¹⁴ Attribuzioni previste dall'art. 3, comma 1, e dall'art. 4 del DPCM 329/2001.

Con D.M. 8 novembre 2007, n. 228 (Gazz. Uff. n. 288 del 12.12.07) è stato emanato il citato decreto che ha individuato requisiti e modalità da seguire per la presentazione della domanda da parte delle associazioni che abbiano le caratteristiche specificate per l'ammissione al beneficio previsto dal comma 185 della Finanziaria.

L'art. 3 ha disposto la redazione di un elenco dei soggetti beneficiari, da parte dell'Agenzia delle Entrate, da trasmettere al Ministero dell'Economia e delle Finanze e, successivamente, l'emanazione di un decreto del Ministro con il quale sono individuati i soggetti stessi, sino alla concorrenza del limite massimo determinato in un onere complessivo non superiore a 5 milioni di euro.

- **Protocollo d'Intesa con Agenzia delle Entrate¹⁵**

L'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia per le Onlus hanno siglato, in data 16 maggio 2007, un Protocollo d'Intesa volto al perseguimento di un comune impegno per risolvere i problemi interpretativi ad oggi ancora aperti per le organizzazioni di Terzo Settore nell'ambito delle rispettive attribuzioni.

All'interno del Protocollo ha trovato attuazione un Tavolo Tecnico tra le due Agenzie al fine di affrontare le questioni interpretative di particolare rilevanza ed urgenza sia legate al D.Lgs. 460/1997, con particolare riferimento alle onlus, sia legate ad altri specifici ambiti inerenti la regolamentazione della materia di Terzo Settore.

In tale sede, l'Agenzia ha approfondito talune questioni di particolare complessità ed interesse già affrontate nel corso della redazione dei pareri di cancellazione degli enti dall'Anagrafe delle Onlus rilasciati alle Direzioni Regionali delle Entrate.

L'Agenzia per le Onlus ha prodotto specifici documenti tesi ad approfondire i seguenti argomenti: 1) la perdita della qualifica di ONLUS e la devoluzione del patrimonio: scissione tra patrimonio preesistente e cumulato in regime di qualifica ONLUS; 2) le strutture federative e l'autonomia delle componenti delocalizzate: criteri di orientamento nell'identificazione di tali organismi; 3) la partecipazione di società commerciali ed enti pubblici nelle ONLUS; 4) beneficenza e raccolta fondi: le modalità di raccolta dei fondi e le proporzioni tra costi e ricavi; 5) la detenzione da parte di una ONLUS di una partecipazione di maggioranza o totalitaria in una società di capitali; 6) le retribuzioni per i dipendenti delle ONLUS; 7) enti di cooperazione internazionale e raccolta fondi in Italia e effettiva destinazione dei fondi nei Paesi in via di sviluppo: aspetti problematici sul coordinamento normativo internazionale.

Il lavoro del Tavolo Tecnico ha trovato un positivo riscontro nell'emanazione della Circ. 59 del 31 ottobre 2007, la quale ha accolto, seppur solo in parte, le interpretazioni proposte dall'Agenzia per le Onlus.

Si segnala, in particolare, l'impegno dell'Agenzia in relazione al primo punto, inerente la perdita di qualifica di Onlus e la conseguente devoluzione del patrimonio della stessa.

In tale ambito, in base ad una specifica attribuzione dell'art. 3, co. 1, lett. k) del D.P.C.M. 329/01, è previsto che l'Agenzia per le Onlus renda un parere vincolante sulla devoluzione del patrimonio delle onlus nei casi di scioglimento. La questione inerente la perdita di qualifica di onlus aveva sollevato dubbi interpretativi sull'applicazione delle disposizioni relative alla devoluzione del patrimonio giacché la C.M. 168/1998, emanata dal Ministero delle Finanze, aveva equiparato, ai fini della destinazione del patrimonio, tale perdita di qualifica allo scioglimento dell'ente prevedendo, pertanto, anche per tale fattispecie, la devoluzione del patrimonio da parte dell'ente ad un'altra onlus o a fini di pubblica utilità.

¹⁵ Rif. parte II, cap. II relativo all'attivazione dei Protocolli di intesa.

Con la citata Circolare n. 59/E/2007, si è giunti ad una soluzione di compromesso rispettosa sia delle esigenze degli enti interessati sia delle esigenze di legalità e trasparenza. Si evidenzia che l'importanza della questione necessita di soluzioni legislative in attesa delle quali si è cercato di supplire attraverso l'individuazione di indirizzi interpretativi che, seppur non in grado di dispiegare effetti giuridici nei confronti dei soggetti estranei all'amministrazione, tuttavia, delineano la strada ritenuta più corretta e trasparente per i casi di perdita della qualifica di onlus.

In conclusione, nell'ipotesi in cui un ente, pur perdendo la qualifica di ONLUS, non intenda sciogliersi, ma voglia continuare ad operare come ente privo della medesima qualifica, lo stesso sarà tenuto a devolvere il patrimonio, secondo i criteri indicati all'art. 10, comma 1, lettera f) del decreto legislativo n. 460 del 1997, ma solamente nei limiti dell'incremento patrimoniale realizzato nei periodi d'imposta in cui aveva fruito della qualifica di ONLUS. Viene fatto salvo, quindi, il patrimonio esistente prima dell'iscrizione nell'anagrafe delle ONLUS, purché l'organizzazione abbia uno stato patrimoniale da esibire e sia in grado quindi di dimostrare l'effettiva situazione di partenza. A tal fine l'ente dovrà allegare alla richiesta di parere sulla devoluzione del patrimonio rivolta all'Agenzia per le Onlus, la documentazione rappresentativa della situazione patrimoniale dell'ente alla data in cui l'ente ha acquisito la qualifica di ONLUS, nonché la stessa documentazione rappresentativa della situazione alla data in cui tale qualifica è venuta meno.

- **I Regolamenti attuativi previsti dal decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155 sull'impresa sociale.**

Nell'ambito del Protocollo d'Intesa siglato dall'Agenzia per le Onlus con il Ministero della Solidarietà Sociale¹⁶ si inserisce la reciproca e proficua collaborazione nella stesura dei regolamenti, oggi, in attesa di pubblicazione da parte del Ministero della Solidarietà Sociale, recanti "l'adozione delle linee guida per la redazione del bilancio sociale da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale" e "l'adozione delle linee guida per le operazioni di trasformazione, fusione, scissione e cessione d'azienda poste in essere dalle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale" ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 10, comma 2 e dell'articolo 13, comma 2 del citato decreto legislativo n. 155/2006. La stesura dei decreti ha interessato in maniera diretta l'Agenzia per le Onlus, la quale è stata coinvolta in ragione sia dell'asserita collaborazione derivante dal Protocollo d'Intesa citato sia della propria competenza a rilasciare parere in relazione ad iniziative legislative e di rilevanza generale riguardanti il Terzo Settore.

In particolare, con riferimento al primo decreto si segnala il cospicuo lavoro dell'Agenzia con la predisposizione di un documento che ha individuato principi e linee guida per la redazione del bilancio sociale.

Inoltre, pur se non prevista da disposizioni di legge, si segnala anche la partecipazione dell'Agenzia per le Onlus in riferimento ai regolamenti riguardanti "la definizione dei criteri quantitativi e temporali per il computo della percentuale del settanta per cento dei ricavi complessivi dell'impresa sociale" e "la definizione degli atti che devono essere depositati da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale presso il registro delle imprese, e delle relative procedure" ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 2, comma 3 e dell'articolo 5, comma 2 del citato D.Lgs. n. 155/2006. A tal proposito sono state formulate alcune specifiche osservazioni sulle bozze dei decreti, a seguito di richiesta del Ministero della Solidarietà Sociale.

¹⁶ Rif. parte II, cap. II relativo all'attivazione dei Protocolli di intesa.

Infine, è da evidenziarsi che, due dei quattro decreti citati, seppur allo stato non ancora definitivi, individuano nell'Agenzia per le Onlus il soggetto cui affidare il compito di disporre linee guida e schemi per la redazione dei bilanci d'esercizio degli enti non profit. I decreti, infatti, nel richiamare il documento del bilancio di esercizio, disporrebbero che la redazione di tale documento dovrà conformarsi agli schemi che l'Agenzia per le Onlus predisporrà e renderà pubblici entro 90 giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana dei decreti stessi.

A tal proposito, l'Agenzia ha già da tempo avviato un progetto teso alla definizione di linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit, per l'approfondimento del quale si rinvia al paragrafo ad esso dedicato (rif. par. 4.1.4, Progetti). Si evidenzia, infine, che nell'ambito del citato Protocollo con il Ministero della Solidarietà Sociale, l'Agenzia è stata chiamata a partecipare anche in relazione alla Riforma della L. 266/91 sul volontariato.

Non è pervenuta invece alcuna richiesta ufficiale di parere sulla bozza di riforma del Libro I del Codice Civile.

- **Nota inviata dall'Agenzia per le Onlus alla Regione Lombardia in relazione alla possibile assunzione della qualifica di onlus da parte di un'associazione di promozione sociale**

A seguito della Nota esplicativa emessa dalla Regione Lombardia – D.G. Famiglia e Solidarietà Sociale nella quale si precisava che la qualificazione di APS non era cumulabile con quella di Onlus, l'Agenzia per le Onlus ha posto l'attenzione su tale tematica.

A tal proposito, l'Agenzia per le Onlus ha formulato i seguenti rilievi: *i)* i requisiti per le APS che intendono iscriversi all'apposita sezione del registro regionale dell'associazionismo (individuati dagli articoli 2 e 3 della legge n. 383/2000 ai quali rinvia l'articolo 4, comma 1, ultima parte, della legge regionale n. 28/1996, così come modificata nel 2006) sono analoghi a quelli imposti alle Onlus dall'articolo 10 del decreto legislativo n. 460/1997; *ii)* non vi è conflitto con riferimento alla devoluzione di patrimonio prevista per le onlus dalla lettera *f)* del comma 1 dell'articolo 10 del D.Lgs. n. 460/97 giacché essa prevede, per le Onlus, "l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità" sentita l'Agenzia per le Onlus, ma "salvo diversa destinazione imposta dalla legge"; *iii)* sotto il profilo sostanziale si osserva che il perseguimento di fini di utilità sociale (sancito per le APS) non esclude l'integrazione del perseguimento di finalità solidaristiche secondo le previsioni dell'articolo 10 sopra citato.

Nel corso di un successivo incontro con l'Unità Operativa Promozione e sostegno del Terzo Settore e del Partenariato Sociale della Regione Lombardia veniva segnalato che: *i)* la circostanza che la qualifica di Onlus sia di tipo fiscale non è di ostacolo al riconoscimento della stessa in capo alle APS; semmai, al contrario, è da considerarsi un argomento a sostegno della tesi contraria; *ii)* non sussiste l'ipotizzata differenza rispetto alla possibilità di assumere lavoratori dipendenti: anche le Onlus possono farlo, tanto è vero che l'articolo 10, comma 6, lettera *e)* del decreto legislativo n. 460/1997 impone alle stesse di non corrispondere ai lavoratori dipendenti salari o stipendi superiori del 20% rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche; *iii)* sebbene per le Onlus, a differenza delle APS, non sia esplicitamente prevista la possibilità di ricevere in comodato beni mobili e immobili di proprietà di enti pubblici, tuttavia, ciò non implica che sia vietato.

Pertanto, è possibile concludere che qualora sussistano tutti i requisiti previsti dalla legge per l'iscrizione ad entrambi i registri (ipotesi da considerarsi residuale sul piano

pratico ma astrattamente possibile), deve considerarsi ammissibile la contestuale iscrizione alla sezione relativa alle associazioni di promozione sociale del registro dell'associazionismo della Regione Lombardia e all'Anagrafe delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

A seguito di tale incontro la D.G. Famiglia e Solidarietà Sociale, con nota del 18.04.2007, ha rettificato ed integrato la precedente nota esplicativa del 25.07.06 accogliendo le conclusioni sopra riportate e prevedendo che *“qualora sussistano tutti i requisiti previsti dalla normativa di riferimento, deve considerarsi ammissibile la contestuale iscrizione alla sezione APS dei registri dell'associazionismo e all'Anagrafe delle Onlus”*.

4.1.2 Tematiche di interesse generale emerse nello svolgimento dell'attività di vigilanza e controllo

In tale contesto si segnalano alcune tematiche, tra le molte trattate, per il notevole interesse ed il rilevante impatto esterno che le stesse possono avere.

- **Il riconoscimento del carattere di pubblica utilità degli scopi statuari e della attività di una Fondazione in relazione alla possibile procedura di fusione per incorporazione di altra fondazione che riveste la qualifica di Onlus.**

Il quesito concerne il riconoscimento del perseguimento delle “finalità di pubblica utilità” da parte della “Fondazione XXX” in relazione alla possibile ipotesi di destinazione, a detto soggetto giuridico, del patrimonio della “Fondazione YYY - Onlus” derivante da un'operazione di fusione, la quale implicherebbe l'incorporazione del secondo soggetto (onlus), con conseguente sua estinzione, nel primo.

Prima di procedere all'analisi specifica del quesito posto, si ritiene opportuno esprimere alcune considerazioni in relazione all'operazione di fusione prospettata.

Parte della giurisprudenza ritiene di poter applicare, anche alla fusione, il sistema previsto dal legislatore nell'art. 28 del cod. civ. per i casi di trasformazione¹⁷.

Se in linea generale ciò può essere condivisibile, tuttavia, deve rilevarsi che la fusione - *per incorporazione* nel caso di specie - è un atto strutturalmente differente dalla trasformazione in quanto produce lo scioglimento e l'estinzione di un soggetto che viene incorporato in un altro (da ciò deriva anche la necessaria richiesta del parere di devoluzione all'organismo di controllo delle Onlus).

Inoltre, trattandosi di una fondazione, sarà opportuno porre particolare attenzione anche alle motivazioni che sono a fondamento della decisione di fusione, giacché le stesse dovranno presumibilmente passare al vaglio dell'Autorità Governativa (Prefettura o Regione).

Ad ogni modo, la scrivente Agenzia, in linea generale, ritiene possibile l'operazione prospettata ricordando che la sola possibilità risulta essere proprio quella della fusione per incorporazione¹⁸, scelta dalla fondazione, e non già quella c.d. propria¹⁹, giacché

¹⁷ Art. 28 cod. civ. Quando lo scopo è esaurito o divenuto impossibile o di scarsa utilità, o il patrimonio è divenuto insufficiente, l'autorità governativa, anziché dichiarare estinta la fondazione, può provvedere alla sua trasformazione, allontanandosi il meno possibile dalla volontà del fondatore [c.c. 16, 26, 27; disp. att. c.c. 10].

La trasformazione non è ammessa quando i fatti che vi darebbero luogo sono considerati nell'atto di fondazione [c.c. 14] come causa di estinzione della persona giuridica e di devoluzione dei beni a terze persone [c.c. 31, 32].

Le disposizioni del primo comma di questo articolo e dell'articolo 26 non si applicano alle fondazioni destinate a vantaggio soltanto di una o più famiglie determinate [c.c. 699].

¹⁸ In tale ipotesi è il solo soggetto incorporato ad estinguersi.

non è nella facoltà nemmeno dell'Autorità Governativa creare un nuovo soggetto giuridico.

Sulla configurabilità delle finalità di pubblica utilità negli scopi istituzionali della fondazione incorporante si evidenzia che, in linea generale, il concetto di “fini di pubblica utilità” legato all'emissione del parere obbligatorio e vincolante di devoluzione del patrimonio è stato già affrontato in un Atto di Indirizzo²⁰ dell'Agenzia per le Onlus, al quale si rimanda per una specifica trattazione.

In maniera assai sintetica è possibile evidenziare che la valutazione dell'Agenzia, da un lato, è incentrata sull'identificazione del fine di pubblica utilità cui il patrimonio dell'organizzazione estinguenda è indirizzato e, dall'altro, sulla concreta tutela della *ratio legis* che sta alla base dei vincoli disposti dalla normativa specifica sulle ONLUS, in modo da evitare che il patrimonio possa essere utilizzato per fini differenti da quelli di pubblica utilità.

In definitiva, viene posta specifica attenzione al rispetto del principio della non *distribution constraint* e alla sussistenza di un interesse, anche mediato, della collettività²¹.

In particolare, nel caso affrontato la fondazione incorporante (destinataria del patrimonio della fondazione Onlus) era un ente non profit operante sull'intero territorio nazionale, il cui scopo statutario consisteva nella difesa dell'ambiente e del patrimonio artistico e monumentale.

A conferma di tale attività di rilevante interesse pubblico e sociale la Fondazione risultava inserita tra i soggetti di cui all'art. 13 della L. n. 349/86 quale ente di Protezione Ambientale riconosciuto. Tali soggetti sono individuati con decreto del Ministro dell'ambiente sulla base delle finalità programmatiche e della continuità e rilevanza esterna della loro azione, previo parere del Consiglio nazionale per l'ambiente²². Inoltre, lo statuto vincolava la devoluzione del patrimonio della fondazione a favore di altri enti con finalità analoghe o al conseguimento di fini di pubblica utilità.

- **La modifica dello statuto di un'associazione non riconosciuta, redatto nella forma dell'atto pubblico, operata senza ricorrere alla medesima forma solenne**

E' stata esaminata la posizione di un'associazione non riconosciuta che doveva modificare il proprio statuto redatto per atto pubblico, verificando se sussistesse l'obbligo di ricorrere alla medesima forma solenne.

In via preliminare si è evidenziata la necessità di operare sempre una disamina della specifica normativa applicabile al soggetto in esame. E' stato, infatti, evidenziato che le associazioni non solo sono regolamentate in via generale dalla disciplina rinvenibile nel cod. civ. ma anche dalle discipline specifiche di settore applicabili in relazione alla potenziale “veste” (OdV, ONG, Onlus ...) assunta dal soggetto in esame. Pertanto, le valutazioni da operarsi dovranno sempre essere la somma di un esame congiunto delle differenti disposizioni applicabili al caso di specie.

Ciò premesso sono state operate alcune riflessioni valide, in via generale, per qualsiasi associazione evidenziando il valore negoziale dell'atto costitutivo di un'associazione che nasce dalla volontà di più soggetti di finalizzare le proprie prestazioni al conseguimento di uno scopo comune.

¹⁹ Tale tipologia di fusione porta all'unione giuridica economica dei soggetti partecipanti con l'estinzione delle entità che vi prendono parte e la contestuale creazione di un nuovo soggetto giuridico.

²⁰ Deliberazione del Consiglio dell'Agenzia per le Onlus del 26 ottobre 2006. Il testo completo dell'Atto di Indirizzo è reperibile sul sito *web* dell'Agenzia nella sezione Atti di Indirizzo.

²¹ Perché sia integrato il requisito della “pubblica utilità” è necessario, quindi, che l'attività sia almeno mediata dall'interesse della collettività e che, conseguentemente, non sia finalizzata alla tutela di interessi egoistici particolari.

²² Istituito ai sensi dell'art. 12 della L. 349/86.

In tale prospettiva si è evidenziato che principio generale dell'ordinamento giuridico è quello della libertà di forma del contratto e, pertanto, in assenza di una disposizione di legge che ne preveda una forma specifica (per la validità, per la prova, per la pubblicità ecc.), tale consenso può manifestarsi senza alcun vincolo di forma, purché idoneo allo scopo.

Sulla base di un'articolata analisi, svolta anche attraverso la valutazione del valore e dell'efficacia dell'atto pubblico, si è poi giunti a sostenere la libertà di forma in relazione alle successive modifiche di uno statuto, pur se redatto inizialmente nella forma dell'atto pubblico.

- **La distrazione di utili da parte delle onlus che investono in titoli o beni assimilati**

Il caso di specie esaminato dall'Agenzia riguardava la compatibilità con il legittimo godimento della qualifica di Onlus della seguente clausola statutaria *“I residui attivi di gestione possono essere temporaneamente investiti in azioni, quote di fondi investimento, obbligazioni e buoni del tesoro dietro delibera del consiglio direttivo”* Sul punto l'Agenzia rilevava quanto segue.

L'obbligo imposto alle Onlus di impiegare gli utili e gli avanzi di gestione nella realizzazione delle proprie attività statutarie, istituzionali o connesse, non è di ostacolo all'impiego degli stessi per finalità di investimento in titoli o beni assimilati. Tali operazioni non comportano alcun “consumo” del patrimonio dell'ente 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. E' ovvio poi, che, i frutti successivamente derivanti dagli effetti di tali operazioni 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 delle Onlus.

Ad ulteriore conferma di quanto sopra si osserva che la stessa legislazione tributaria sul piano della tassazione, ha espressamente previsto, anche nei modelli di dichiarazione fiscale, tra le categorie reddituali proprie delle Onlus, 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.

Sull'argomento, inoltre si richiama la risoluzione 83/E/05 che consente ad una onlus l'impiego delle risorse patrimoniali finalizzato alla percezione di utili da destinare al raggiungimento degli scopi istituzionali.

- **Il voto per delega e il rispetto del requisito della democraticità per le Onlus, di cui alla lettera h), comma 1, art. 10 del D.lgs. 460/97;**

Una questione di particolare interesse è stata affrontata in relazione alla possibilità che il socio possa farsi rappresentare mediante delega scritta ed al rilievo, operato da alcune Direzioni Regionali, che ciò contrasterebbe con il disposto di cui alla lett. h), co. 1, art. 10 del D.Lgs. 460/97.

A tal proposito si è evidenziato che la citata lett. h) dispone che negli statuti sia espressamente prevista *“la disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, (...)”*.

Pertanto, non è la lett. h) del citato decreto ad escludere l'ammissibilità del “voto per delega” ma, invero, tale assunto sembrerebbe derivare dalla Circolare del Ministero delle Finanze n. 124 del 12/05/1998 ove si evidenzia che “Per quanto riguarda le modalità di espressione del voto, si ricorda che nella relazione illustrativa del decreto