

Entrambi i punti, inoltre, sono suscettibili di ulteriori possibili suddivisioni. I pareri di cui al punto a), infatti, possono essere distinti fra pareri emessi in risposta a quesiti provenienti:

- a.1) dagli organi centrali dello Stato e dalle amministrazioni statali;
- a.2) dalle Regioni;
- a.3) dagli altri enti locali;
- a.4) da altri enti o soggetti pubblici;¹⁴

mentre i pareri riferibili al punto b), a loro volta, possono essere distinti fra pareri provenienti da:

- b.1) persone fisiche;
- b.2) società commerciali ovvero dalle loro associazioni di rappresentanza;
- b.3) società di tipo mutualistico ovvero dalle loro associazioni di rappresentanza;
- b.4) enti non commerciali e organizzazioni non lucrative di utilità sociale ovvero dalle loro associazioni di rappresentanza;
- b.5) consulenti privati e professionisti ovvero loro ordini professionali o associazioni di rappresentanza.

Nel suo primo anno di attività l'Agenzia per le onlus ha emesso:

- N. 6 pareri in base a quesiti provenienti da pubbliche amministrazioni e
- N. 35 pareri in base a quesiti provenienti da soggetti di diritto privato

I sei quesiti provenienti da pubbliche amministrazione si suddividono in:

- N. 3 quesiti provenienti da amministrazioni centrali dello Stato;
- N. 1 quesito proveniente dalle Regioni;
- N. 2 quesiti provenienti da altri enti o soggetti pubblici.

inviata all'Agenzia da parte di un'associazione di rappresentanza degli enti pubblici (come ad esempio U.P.I., UNCEM, A.N.C.I.), in proprio o in nome e per conto di loro associati.

¹⁴ Si sottolinea come, in base a quanto riferito nella precedente nota, fra i casi riferibili alla coordinata a.1) e quelli riconducibili alle altre tre (a.2, a.3 e a.4) sussistano i presupposti per un'ulteriore e già emersa distinzione concettuale, vale a dire fra quesiti obbligatoriamente sottoposti e quesiti facoltativamente sottoposti al parere dell'Agenzia.

I trentacinque quesiti provenienti da soggetti di diritto privato si suddividono in:

- N. 9 quesiti provenienti da singoli cittadini (persone fisiche);
- N. 17 quesiti provenienti da realtà del terzo settore o da loro organismi di rappresentanza
- N. 4 quesiti provenienti da imprese private commerciali
- N. 2 quesiti provenienti da società private di tipo mutualistico
- N. 3 quesiti provenienti da studi professionali e consulenti privati

2.2.2 Classificazione in base alla valutazione della portata giuridica dei quesiti e in base alle “modalità operative” di definizione del parere

Una seconda possibile modalità di classificazione generale, per certi aspetti forse la più pregnante, è definibile in base ai criteri di valutazione della portata giuridica del quesito pervenuto e quindi del parere conseguentemente emesso. In base agli esiti della predetta valutazione, inoltre, si configura un'ulteriore distinzione fondata sulle differenti modalità operative con cui le pratiche vengono istruite. I pareri e le risposte emesse dall'Agenzia, infatti, si distinguono tra:

- a) pareri emessi sulla base di una pratica istruita direttamente da uno o più componenti (Relatore/i) del Consiglio dell'Agenzia, con il supporto della struttura tecnico-giuridica;
- b) pareri (o semplici risposte) emessi sulla base di una pratica istruita esclusivamente dalla struttura tecnico-giuridica dell'Agenzia.

Com'è facilmente intuibile, i pareri e le risposte emessi in base a una istruzione della pratica svolta esclusivamente dalla struttura dell'Agenzia, generalmente si presentano con la forma di note brevi e non particolarmente articolate che, per lo più, fungono da risposte a quesiti o sollecitazioni quasi esclusivamente riconducibili a richieste di informazioni ricorrenti o connesse a casi non molto rilevanti dal punto di vista di una loro portata universale. Viceversa, le pratiche istruite, mediante l'incarico conferito a uno o più componenti il Consiglio dell'Agenzia, in qualità di Relatori, generalmente, preludono all'emissione di pareri, implicanti un certo livello di difficoltà interpretativa, ovvero un maggiore grado di interesse generale e di rilevanza giurisprudenziale.

Infine, un'ultima distinzione di tipo operativo è rinvenibile fra :

- a) pareri preceduti da una o più risposte interlocutorie e
- b) pareri espressi mediante un'unica e definitiva comunicazione.

Relativamente ai criteri classificatori di cui stiamo trattando, l'Agenzia per le onlus, nell'anno 2002, ha così operato:

- N. 20 pareri emessi in base a pratiche istruite esclusivamente dalla struttura tecnico-amministrativa dell'Agenzia
- N. 21 pareri emessi in base a pratiche istruite da uno o più Relatori incaricati dal Consiglio dell'Agenzia

Infine, le risposte formulate dall'Agenzia sono così scorporabili:

- N. 39 pareri e risposte espressi mediante un'unica comunicazione
- N. 2 pareri e risposte preceduti da una o più comunicazioni interlocutorie.

2.2.3 Classificazione in base alla natura giuridica dei pareri emessi

Si è già avuto modo di accennare, in sede di premessa del presente paragrafo, che l'attività giuridica dell'Agenzia riveste un carattere vincolante, esclusivamente in una sua determinata fattispecie. Circostanza questa che dà vita a un'altra distinzione fra:

- a) pareri obbligatori, ma non vincolanti e
- b) pareri obbligatori e vincolanti¹⁵

Come si è già riferito, il caso prefigurato nell'ipotesi b) riguarda lo scioglimento di enti o di organizzazioni del terzo settore (a eccezione di specifiche norme inerenti organizzazioni ed enti di tipo particolare). Vale la pena di sottolineare che, secondo quanto evidenziato da qualificati analisti del settore, si tratta sia del compito più esplicitamente esecutivo e più dettagliato tra quelli affidati all'Agenzia,¹⁶ sia del compito che potremmo, in qualche modo, definire come il "più antico", essendo previsto già dal Testo unico delle imposte sui redditi risalente al 1986.¹⁷

Nel corso dell'anno 2002, all'Agenzia per le onlus sono pervenuti:

- N. 3 quesiti relativi alla devoluzione del patrimonio di enti, su uno dei quali è già stato emesso N. 1 parere obbligatorio e vincolante.

¹⁵ Si veda a tal proposito la nota n. 8 della presente Parte Seconda.

¹⁶ Per correttezza occorre rammentare che parte di alcuni è stato sollevato l'interrogativo rispetto all'opportunità di concentrare nelle competenze di un solo ente, avente ad oggi una sola sede territoriale, il potere di pronunciarsi (potenzialmente) sulla destinazione del patrimonio di migliaia di enti non commerciali.

¹⁷ Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986

2.3 Principali rilievi di natura giuridica e tributaria riscontrati nel lavoro per la formulazione dei pareri dell’Agenzia

In questo paragrafo si ritiene utile riportare una selezione delle questioni su cui è stato richiesto un pronunciamento dell’Agenzia, in merito alle quali sono stati riscontrati elementi di interesse generale. Si tratta, evidentemente di un’esposizione sintetica, condotta anche con la preoccupazione del rispetto e della tutela della privacy dei soggetti che si sono rivolti alla nuova istituzione per il terzo settore.

2.3.1 Aspetti giuridici e tributari relativi a possibili applicazioni della Legge n. 383 del 7 dicembre 2000

Il primo parere di cui si ritiene di dare conto in questa sede è stato formulato sulla scorta di un quesito inviato all’Agenzia da parte di un’associazione nazionale interessata ad approfondire alcuni aspetti connessi all’applicazione della Legge 383/2000 sulla “Disciplina delle associazioni di promozione sociale”. Le premesse in base a cui si giustifica un pronunciamento dell’Agenzia sulla questione sollevata si fondano sull’attribuzione di cui al già visto art. 3, comma 1, lett. h) del DPCM 329/01 che consente al nuovo organismo pubblico per il nonprofit di intervenire laddove si ravvisi l’esistenza di difficoltà applicative delle norme di legge vigenti o il determinarsi, a causa delle stesse, di fenomeni di distorsione.

La segnalazione pervenuta si inquadra nell’alveo della problematica generale derivante dall’ingresso delle associazioni di promozione sociale nella legislazione tributaria. Detto evento, secondo il Consiglio dell’Agenzia, è il frutto di un intervento alquanto complementare e parziale, rimasto peraltro indifferente alla successiva emanazione di una normativa di riferimento sulle predette entità (e cioè, la citata legge 383/2000).

Le perplessità sollevate dall’associazione, di cui non si è ritenuto di condividere gli impegnativi riferimenti relativi al dato costituzionale, si basano sostanzialmente sul mancato riconoscimento alla stessa della qualità di ente di tipo associativo speciale (e quindi beneficiario delle agevolazioni di cui al comma 3 dell’art. 111 del T.U.I.R. e al comma 4 dell’art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633), in quanto realtà associativa “collegata” a un altro ente principale già in possesso delle predette qualità soggettive.

Il quesito dell'ente interrogante è parso determinato da considerazioni di natura prevalentemente fiscale che, effettivamente, secondo l'Agenzia, troverebbero la loro causa primigenia nello scostamento tra la nozione di associazione di promozione sociale recepita nel corpo del T.U.I.R. 917 del 1986, attraverso il D.Lgs. 460 del 4 dicembre 1997 e quella originata dalla Legge 383. Scostamento che determina palesi e fisiologiche incertezze proprio sotto il profilo delimitativo della fattispecie in ordine all'analisi piena di tutte le implicazioni positive. Al di là dei singoli problemi sollevati dal quesito, all'Agenzia è effettivamente parso di riscontrare la sussistenza di un serio problema di carattere generale inerente il coordinamento tra la sopra citata Legge 383/2000 e il sistema tributario vigente. In particolare si è rilevato nella carenza, all'interno della stessa Legge 383/200, di norme di raccordo con la normativa tributaria espressamente in vigore per le associazioni di promozione sociale, una diretta incidenza sui problemi tecnico-fiscali oggetto della richiesta di parere. In questo senso l'organo deliberante ha deciso di formalizzare, mediante una propria comunicazione ufficiale inviata ai richiedenti, fra le altre, le seguenti riflessioni: «stando alla legislazione effettivamente in vigore alla data odierna, la qualità di ente di tipo associativo speciale, destinatario delle agevolazioni di cui al comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R. e al comma 4 dell'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, non è estensibile a soggetti associativi solo "collegati", (omissis) con l'ente principale in possesso della qualità soggettiva rilevante ma giuridicamente distinti dal medesimo.

L'"adesione" a una associazione le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero degli interni (secondo lo stato normativo invocato dal D.Lgs.460, che (omissis) era strumentalmente appoggiato alla disciplina amministrativa concernente la gestione di posti di ristoro non commerciali in senso lato), (omissis) non integra, infatti, alcuna condizione di diritto sufficientemente precisata e sarebbe invece necessario in simili fattispecie, per ammettere la fruibilità indiretta delle agevolazioni predette, poter distinguere nettamente, al riguardo, tra casi di appartenenza associativa e casi di integrazione organica (es. appartenenza interna in qualità di struttura periferica dello stesso soggetto). Casistiche, queste ultime, che restano senz'altro privilegiate ai fini impositivi (omissis). Solo una simile distinguibilità di situazioni consentirebbe, di caso in caso, di esser certi dell'assetto giuridico esatto, ai fini della verifica certa del diritto alla defiscalizzazione dei proventi citati nella prima parte della Vostra lettera (bar,viaggi,soggiorni), diritto che indubbiamente, al momento, richiede, secondo noi, quella impostazione "monolitica" che Voi menzionate con qualche riserva.»

2.3.2 Parere emesso in materia di erogazione di contributi a fondo perduto indirizzati a organizzazioni private senza fini di lucro

Il secondo parere, i cui riflessi sulla dottrina generale del settore, si ritiene opportuno evidenziare, è stato redatto al termine di una laboriosa ricerca condotta - su incarico del Consiglio - da un apposito gruppo di lavoro. Il duplice quesito, inoltrato da una fondazione, in base a cui si è proceduto, è sintetizzabile nei seguenti termini:

- a) L'attività di erogazione di contributi a fondo perduto indirizzati esclusivamente ad organizzazioni private senza fine di lucro può essere considerata come attività di beneficenza ai sensi dell'art. 10, comma 1, lettera a) del D.Lgs. 460/1997?
- b) In subordine, qualora la risposta al primo quesito fosse negativa, si potrebbe ritenere che l'attività di erogazione di contributi destinati esclusivamente a organizzazioni senza scopo di lucro che operano nei settori della cultura e della conservazione e tutela dei beni artistici e ambientali, non necessariamente a vantaggio di "persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari", possa essere ritenuta "attività connessa a quelle statutarie" (ai sensi del comma 5 dell'art. 10 del D.Lgs. 460/1997) e come tale ammissibili per una onlus?

La duplice richiesta, pertanto, solleva una questione teorica assai rilevante sul tema della beneficenza, ragion per cui, il predetto gruppo di lavoro ha ritenuto di elaborare la propria proposta di parere anche mediante l'incontro con funzionari dell'Agenzia delle Entrate. E' forse utile fare presente che, in quella sede, sono emerse alcune differenze di opinione relative a due aspetti del quesito iniziale:

1) la possibilità per una onlus di erogare contributi.

Sul predetto punto, contrariamente all'interpretazione favorevole fatta propria dal gruppo di lavoro nominato dal Consiglio dell'Agenzia, la posizione dell'Agenzia delle Entrate è stata negativa.

2) l'erogazione dei contributi ad associazioni onlus – che non ha carattere di beneficenza e che non è correlata a una tipologia di interlocutori quali i soggetti svantaggiati - interpretabile come connessa alle attività istituzionali delle onlus, è conseguentemente consentita, senza causare la perdita della qualifica di onlus.

Anche su questo punto, diversamente dall'opinione sostenuta dal gruppo di lavoro dell'Agenzia per le onlus, la posizione dell'Agenzia delle Entrate è stata negativa.

Su un terzo non trascurabile aspetto, invece, si è rilevata un'identità di vedute

(entrambe negative), vale a dire in merito alla “coincidenza” tra erogazione di contributi e beneficenza.

L’elaborazione del parere, pertanto, si è rivelata complessa sia perché l’interpretazione della normativa non è stata delle più semplici, sia perché si è ritenuto di tenere conto delle posizioni assunte sul tema dall’Agenzia delle Entrate con cui il dialogo è proseguito anche grazie all’allargamento del gruppo di lavoro originariamente incaricato.

Dopo avere ampiamente richiamato i requisiti fissati dal D.Lgs. 460/1997, indispensabili per il riconoscimento della qualifica di onlus, il parere dell’Agenzia (deliberato nella seduta di Consiglio del 2 ottobre) si è espresso nei seguenti termini:

«ONLUS ed erogazione di contributi. La prima questione che è opportuno affrontare è se “l’erogazione di contributi” sia attività consentita alle ONLUS, visto che la legge non la menziona espressamente, né tra i “settori” di cui all’art. 10, c.1., né tra le modalità di azione citate all’art. 10, c.2 (che fa esclusivo riferimento a “cessioni di beni e prestazioni di servizi”).

Va innanzitutto rilevato che in Italia, al momento della approvazione del decreto legislativo 460/1997, esisteva un numero molto limitato di organizzazioni specializzate esclusivamente nell’attività di erogazione; come è infatti ormai noto dalla letteratura, le istituzioni grant-making (le fondazioni in particolare) sono tuttora molto rare nel nostro Paese e quelle esistenti hanno dimensioni patrimoniali e reddituali assai modeste. In più, in quel momento, le più importanti fondazioni grant-making italiane (le fondazioni di origine bancaria o “enti conferenti”) avevano ancora natura di ente pubblico (persa con l’approvazione dei nuovi statuti ai sensi del d. lgs. 153/1999); coerentemente, il legislatore delegato scelse di escludere le fondazioni di origine bancaria dal novero delle organizzazioni che potevano essere considerate ONLUS (art. 10, c. 10).

Si può quindi affermare che – in tutta probabilità – la mancata menzione dell’erogazione di contributi (sia tra le “attività” che tra le “modalità di azione”) da parte del d. lgs. 460/1997 sia dovuta alla assai modesta rilevanza della fattispecie al momento della emanazione del decreto, piuttosto che a deliberata decisione del legislatore delegato. Il contesto di riferimento pare tuttavia in fase di cambiamento; basti pensare alla recente istituzione di “fondazioni di impresa”, “fondazioni di comunità” e altri enti a natura fondazionale la cui unica attività consiste nella erogazione di contributi a cause (più o meno) meritorie.

Alla luce di questo sviluppo del terzo settore italiano e partendo dalla complessa disciplina giuridica del settore stesso, pare improprio ritenere che l'erogazione di contributi costituisca un "settore" di attività; con questo termine ci si riferisce solitamente a un insieme di organizzazioni accomunate dalla produzione di beni o servizi della medesima natura "merceologica", e operanti in quello che gli economisti chiamerebbero un "mercato", ovvero il luogo (fisico o virtuale) ove vengono scambiati (generalmente, ma non necessariamente, dietro corrispettivo) beni o servizi che possono essere considerati come "sostituti" più o meno perfetti (ad esempio il settore-mercato delle automobili o quello dei generi alimentari, ecc.). Più corretto è invece ritenere che l'erogazione di contributi rappresenti una delle possibili modalità operative attraverso cui una organizzazione può svolgere la propria azione e perseguire le proprie finalità istituzionali; a questa modalità operativa – poco nota in Italia, come si è già detto – si affiancano le altre modalità citate dal decreto, cioè la "cessione di beni" e la "prestazione di servizi".

Pertanto, poiché non rientra tra le finalità del D.Lgs. 460/1997 la regolazione delle modalità operative delle ONLUS (ma solo i loro settori di attività e le finalità generali perseguite), non vi è dubbio che l'erogazione di contributi debba essere ritenuta attività consentita alle ONLUS, al pari della cessione di beni o della prestazione di servizi (quando ricorrano tutte le altre condizioni stabilite dalla legge). Possono pertanto darsi organizzazioni ONLUS che adottano l'erogazione di contributi come propria principale – o esclusiva - modalità di azione (le chiameremo "ONLUS erogative").»

Come il testo sopra riportato chiaramente esprime, quindi, l'Agenzia per le onlus, prendendo atto di una mutazione intervenuta all'interno del terzo settore italiano, introduce (o per meglio dire "riconosce") una nuova tipologia di attività, a sua volta strettamente connessa a un nuovo sottoinsieme di onlus.

Sul secondo quesito presentato il parere si è espresso nei seguenti termini:

«Erogazione di contributi e beneficenza. La seconda questione riguarda la coincidenza tra "erogazione di contributi" e "beneficenza". Citando la "beneficenza" nel comma 1, lettera a) dell'articolo 10, il legislatore delegato considera questa attività come un vero e proprio settore - al pari della assistenza sociale, dell'istruzione o dello sport - piuttosto che come una delle possibili modalità operative delle organizzazioni.

Una simile impostazione è l'esito congruente di una tradizione culturale che, in Italia, ha usualmente accostato "assistenza e beneficenza", descrivendo con questi termini un insieme variegato di azioni di sostegno a soggetti in difficoltà: tali azioni

(assistenziali e benefiche) affrontano solitamente bisogni ulteriori rispetto a quelli cui sono indirizzati gli interventi educativi, sanitari o previdenziali. In questa tradizione, l'assistenza viene solitamente identificata come l'erogazione materiale di servizi (diversi da quelli educativi, sanitari o previdenziali) destinati a soggetti bisognosi (come ad esempio i servizi di ricoveri per anziani, le comunità per minori o i servizi di inserimento lavorativo per disabili). La beneficenza, al contrario, viene solitamente assimilata all'elemosina, cioè al dono di denaro che realizza un sostegno monetario diretto a individui poveri o che comunque sperimentano temporanee difficoltà reddituali. La pura e semplice attività di beneficenza ha perso progressivamente rilevanza nel contesto sociale ed economico contemporaneo.

In questo senso pare da escludere in via generale la coincidenza tra la "beneficenza", intesa come specifica attività di sostegno monetario a soggetti in stato di bisogno, e la "erogazione di contributi", interpretata come generica modalità operativa, una tra le molte che può essere adottata da qualunque organizzazione.

Va infatti rilevato come una simile modalità operativa possa essere utilizzata sia per perseguire gli obiettivi tipici della beneficenza (il sostegno monetario a soggetti in difficoltà) - come nel caso delle erogazioni indirizzate direttamente a individui in stato di necessità oppure a organizzazioni che forniscono servizi di prima emergenza e sostegno monetario ai senza fissa dimora (ad esempio le Caritas) - sia per perseguire obiettivi completamente diversi. Non sono infatti infrequenti i casi in cui l'erogazione di contributi viene destinata a soggetti che non versano necessariamente in condizioni disagiate, come ad esempio nel caso della concessione di borse di studio a studenti meritevoli, oppure di grant per il sostegno della ricerca scientifica, delle arti, della formazione professionale o dello sport.

In questa direzione si esprime anche la recente risoluzione n. 292/E della Agenzia delle Entrate che propone una definizione della attività di beneficenza (sicuramente da condividere) che non consente di includere ogni tipo di erogazione di denaro. "Adottando un'interpretazione evolutiva della storica nozione di beneficenza – quale attività, diretta a sollievo della miseria, di chi esercita la carità verso il prossimo – [l'Agenzia delle Entrate] ritiene di poter ricondurre in essa non solo le prestazioni di carattere erogativo in denaro o in natura a favore degli indigenti, ma anche quelle, sempre di carattere erogativo, finalizzate ad alleviare le condizioni di bisogno di soggetti meritevoli di solidarietà sociale, ivi comprese le erogazioni effettuate a favore di enti che operano direttamente nei confronti delle suddette persone".

Se “erogazione” e “beneficenza” coincidessero in via generale, l’attività delle organizzazioni erogative potrebbe essere indirizzata, anche in via esclusiva, al sostegno finanziario di organizzazioni attive in qualunque settore economico-sociale, anche quelli che la collettività ritiene solitamente poco “meritorie” (il club del ballo liscio come pure l’organizzazione per perpetuare la memoria di un parente scomparso, e - al limite - anche organizzazioni a fine di lucro), realizzando un disegno decisamente diverso da quella che pare essere la volontà del legislatore delegato.

L’Agenzia per le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale ritiene che la citata Risoluzione 292/E della Agenzia per le Entrate, pur individuando una corretta nozione delle attività di beneficenza, mostri talune imprecisioni quando ritiene “in ogni caso, riconducibili nella beneficenza le erogazioni gratuite in denaro o in natura effettuate nei confronti di altre ONLUS o di enti pubblici che operano nell’ambito dell’assistenza sociale e socio-sanitaria, dell’assistenza sanitaria, della tutela dei diritti civili, della ricerca scientifica indirizzata allo studio di patologie di particolare rilevanza sociale, degli aiuti umanitari”.

Secondo l’Agenzia per le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale sono sicuramente indirizzate a “soggetti meritevoli di solidarietà sociale” (per usare l’espressione dell’Agenzia per le Entrate) le attività di assistenza sociale e socio-sanitaria, nonché la ricerca scientifica di particolare interesse sociale (svolta peraltro in ambiti che debbono ancora essere chiariti da apposito regolamento governativo); tali attività sono infatti considerate dalle legge “comunque inerenti a finalità di solidarietà sociale”. Al contrario, le attività di assistenza sanitaria e tutela dei diritti civili perseguono finalità di solidarietà sociale solo quando sono svolte a favore di persone svantaggiate o di componenti collettive estere (l’unica nozione di “soggetti meritevoli di solidarietà sociale” cui la legge pare rifarsi).

Pare dunque all’Agenzia per le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale che – precisando la nozione proposta dalla Agenzia per le Entrate – possano essere considerate come “attività di beneficenza”, oltre alle erogazioni dirette di denaro o servizi a individui bisognosi, le sole erogazioni gratuite in denaro o in natura indirizzate a organizzazioni che beneficino tali individui e dunque:

- 1) svolgano le attività di cui all’art. 10 c.1, lettera a) del dlgs. 460/1997 per le quali la finalità di solidarietà sociale sia considerata immanente [punti 1), 3), 7), 8), 11) - nonché punto 9) nella misura in cui le attività stesse ottengano apporti economici da parte delle amministrazioni centrali dello Stato];

2) svolgano le attività di cui all'art. 10 c.1, lettera a) del dlgs. 460/1997 per le quali la finalità di solidarietà sociale NON sia considerata immanente [punti 2), 4), 5), 6), 9) nella misura in cui le attività stesse NON ottengano apporti economici da parte delle amministrazioni centrali dello Stato e 10] solo nella misura in cui sono dirette ad arrecare benefici a persone svantaggiate o componenti collettive estere.

Ugualmente imprecisa pare la nozione della Agenzia per le Entrate secondo cui le attività di beneficenza svolte attraverso erogazioni gratuite di denaro debbano essere rivolte esclusivamente nei confronti di altre ONLUS o di enti pubblici. Più logico sarebbe ritenere che tali erogazioni possano essere indirizzate a ogni soggetto che svolga attività di beneficenza (al limite anche alle attività benefiche di imprese a fine di lucro, nella misura in cui sia possibile controllare la reale destinazione del contributo).

La previsione della Agenzia per le Entrate ha tuttavia una chiara finalità anti-elusiva e mira a evitare che l'erogazione di contributi a imprese a fine di lucro possa essere utilizzata da una ONLUS per aggirare il vincolo alla distribuzione dei profitti stabilito dalla legislazione. È infatti ovvio che anche la "ONLUS erogativa" – al pari di ogni altra ONLUS - non debba distribuire alcun profitto (in forma diretta o indiretta). Pare logico pensare che la distribuzione di erogazioni ad organizzazioni lucrative possa essere interpretata come una forma indiretta di distribuzione dei profitti. Di conseguenza le "ONLUS erogative" – per rispettare il divieto di distribuzione dei profitti - dovranno erogare contributi esclusivamente a organizzazioni private che siano soggette a vincoli stringenti per quanto riguarda il divieto di distribuzione dei profitti, secondo le previsioni di cui alle lettere d), e) ed f) del comma 1 dell'art. 10 del D.Lgs. 460/1997 (divieto di distribuire utili, avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale; obbligo di impiegare utili per la realizzazione delle attività istituzionali; obbligo di devolvere il patrimonio, in caso di scioglimento, ad altre ONLUS o a fini di pubblica utilità).

In modo del tutto analogo, anche l'erogazione di contributi a enti pubblici dovrebbe essere considerata ammissibile per una ONLUS, poiché è chiaro che essa non può essere utilizzata per eludere in vincolo alla distribuzione dei profitti.»

Infine, il lungo e articolato parere si pronuncia sulla classificazione dell'attività erogativa delle onlus come fattispecie di attività connessa:

«Attività erogativa come attività connessa. La terza questione da analizzare è se l'attività erogativa che non riveste le caratteristiche della attività di beneficenza come definita sopra [cioè le erogazioni indirizzate a organizzazioni che svolgano le attività indicate ai punti 2), 4), 5), 6), 9) nella misura in cui le attività stesse NON ottengano

apporti economici da parte delle amministrazioni centrali dello Stato e 10) dell'art. 10 c.1, lettera a) del dlgs. 460/1997 e che NON siano dirette ad arrecare benefici a persone svantaggiate o componenti collettive estere], possa essere considerata come attività direttamente connessa a quelle istituzionali delle ONLUS (ed in particolare delle "ONLUS erogative"), se debba essere assoggettata a limiti (sia per quello che riguarda la natura dei destinatari che l'ammontare delle erogazioni) e quale natura debbano avere questi ultimi.

A tale proposito è possibile affermare che – per quelle che abbiamo chiamato "ONLUS erogative" - tale attività erogativa riveste il carattere di attività direttamente connessa alla attività statutaria di beneficenza, svolta usualmente attraverso l'erogazione gratuita di denaro a organizzazioni che beneficino soggetti "meritevoli di solidarietà sociale". Tale pare infatti essere l'interpretazione da attribuire all'art. 10, c.5 del dlgs. 460/1997 nella situazione specifica non direttamente considerata dalla legislazione nel momento della sua emanazione; infatti, secondo tale articolo "si considerano direttamente connesse a quelle istituzionali le attività statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, di cui ai numeri 2), 4), 5), 6), 9) e 10) del comma 1, lettera a), svolte in assenza delle condizioni previste ai commi 2 e 3, nonché le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse".

L'attività di erogazione di contributi che non ha carattere di attività di beneficenza, ma di attività connessa a quella di beneficenza viene assoggettata ai limiti stabiliti dalla legge. Secondo l'art. 10, c.5 del dlgs. 460/1997, "l'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori elencati alla lettera a) del comma 1, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione."

Nella situazione specifica delle "ONLUS erogative", tali limiti vanno interpretati per applicarli alla peculiare attività di queste organizzazioni. In tal senso va inteso che l'erogazione di contributi classificabile come attività connessa sarà consentita, senza perdere la qualifica di ONLUS, a condizione che, in ciascun esercizio, essi non siano prevalenti rispetto a quelli erogati ad attività di beneficenza

In questo contesto, paiono di scarso significato e difficilmente applicabili le due previsioni legislative secondo cui: a) la prevalenza debba essere rispettata non solo in ciascun esercizio ma anche entro ciascun settore di attività e b) i proventi delle attività

connesse non debbano superare il 66% delle spese complessive dell'organizzazione. Queste previsioni sono infatti state pensate per organizzazioni che traggono redditi dalle attività connesse e sono pertanto orientate a evitare che le medesime attività diventino prevalenti, sia in un settore di attività che per l'organizzazione nel suo complesso. Nel caso delle "ONLUS erogative" (che traggono le proprie fonti di reddito dalla gestione di un patrimonio o dalla raccolta di donazioni), le previsioni non paiono di alcuna utilità.»

2.3.3 Parere emesso in seguito a richiesta del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e Ricerca relativamente allo schema di regolamento sulle attività di ricerca scientifica delle onlus

In data 20 settembre 2002, l'ufficio legislativo del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e Ricerca ha inviato una nota all'Agenzia per le onlus con la quale, ai sensi dell'art. 4 (*Relazioni con le pubbliche amministrazioni*), comma 2, lett. a) del DPCM 329/01, ha richiesto l'emissione di un parere obbligatorio in merito alla bozza di schema di regolamento sulle attività di ricerca scientifica svolte da onlus. Il documento ministeriale è stato redatto in applicazione del disposto dell'art. 10, comma 1, lett. a) sub 11 del D.Lgs. n. 460 del 4 dicembre 1997, ai sensi dell'art. 17 della legge n. 400 del 1988. Rispetto alla richiesta pervenuta, tenuto conto della delicatezza della tematica trattata e del carattere di urgenza rivestita dalla stessa, il Consiglio dell'Agenzia, sin dalla prima riunione utile (24 settembre), ha insediato un'apposita commissione istruttoria, incaricata di elaborare, entro tempi ragionevoli, una prima stesura del parere richiesto. Successivamente, in sede di presentazione, valutazione ed eventuale approvazione del lavoro effettuato, il Consiglio ha ritenuto, condividendo l'indicazione suggerita dal predetto gruppo di lavoro, di presentare alcune integrazioni al testo proposto dal Ministero.

In particolare, relativamente a un passaggio dell'art. 1 del predetto "schema", l'Agenzia ha ritenuto di precisare che: «non è del tutto corretto affermare che il regolamento "definisce" ambiti e modalità, (data la carenza di espressioni integranti ogni nozione giuridica tipicamente definitoria) quanto che li "indica" o li "delinea", come del resto implicitamente si limita a richiedere l'art. 10 n. 11 del D. Lgs. 460/1997». Inoltre, secondo l'Agenzia: «Un testo dell'art. 1 più fedele al dettato normativo del D. Lgs.

460/1997, dopo le parole “attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale”, potrebbe continuare nel seguente modo:

“che integrano, ai fini del riconoscimento della qualità di organizzazione non lucrativa di utilità sociale in capo alla fondazione che la svolge, il settore di attività di cui all’art. 10 n. 11 del D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460”»

Relativamente all’art. 2, invece, il Consiglio dell’Agenzia, ha osservato che lo stesso, anziché riferirsi a modalità o ambiti, si produce nella elencazione di una serie di attività a cui attribuisce la qualifica di “attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale”. A parere dell’Agenzia, l’adozione del predetto criterio potrebbe significare l’esclusione di diversi altri ambiti di pari rilevanza, rischiando, altresì, di penalizzare la ricerca di metodi e sistemi di miglioramento dei servizi e degli interventi sociali, sociosanitari e sanitari. Pertanto, a giudizio del Consiglio, sarebbe preferibile che il regolamento non si limitasse a riepilogare soltanto gli ambiti scientifici ma procedesse a:

- «a) Individuare le modalità caratteristiche della “Ricerca scientifica” ovvero le effettive procedure di azione concreta, specie nel caso di ricerca scientifica demandata» e
- «b) Individuare i termini definitivi della nozione di interesse sociale.»

Secondo l’Agenzia sono invece condivisibili le indicazioni normative esplicitanti il concetto di “svolgimento attraverso unità, enti di ricerca e altre fondazioni” contenute nell’art. 3, benché, lo stesso, sembrerebbe non regolare in modo efficace le modalità di attuazione della ricerca scientifica (in base a quanto effettivamente previsto dall’art. 10 del D.Lgs. 460). In relazione a ciò, ad avviso del Consiglio, sarebbe forse opportuno introdurre un riferimento più specifico ai contenuti, anche generali, dell’intervento di ricerca.

Nonostante le puntualizzazioni sopra riferite, l’Agenzia ha però valutato che, complessivamente, lo schema proposto fosse condivisibile, esprimendosi finalmente nei seguenti termini: «Questa Agenzia ritiene comunque di poter esprimere parere favorevole alla emanazione di questo regolamento, raccomandando il recepimento delle indicazioni esposte.»

2.3.4 Parere emesso in seguito a richiesta pervenuta dalla Regione Lombardia sulla proposta di legge avente per oggetto “Promozione, riconoscimento e sviluppo delle associazioni di promozione sociale”

L'Assessore alla Famiglia e Solidarietà sociale della Regione Lombardia, in ottemperanza del più volte citato art. 4, comma 2 lett. a) del DPCM 329/01, ha richiesto all'Agenzia per le onlus il parere sul testo della proposta di legge da lui stesso promossa in materia di associazioni di promozione sociale.

Il Consiglio, anche in questo caso, ha deciso di formare una commissione incaricata di esaminare il testo oggetto della richiesta al fine di formulare le proprie considerazioni e valutazioni sull'argomento e predisporre una proposta di parere da sottoporre al vaglio del Consiglio in seduta plenaria.

Preliminarmente, è importante rilevare che il caso oggetto della presente illustrazione si configura come una fattispecie del rapporto intercorrente fra legislazione nazionale e legislazione regionale in seguito all'applicazione del principio di trasferimento di competenze iniziatosi con la Legge 59/97. Il testo del PDL regionale, infatti, può senz'altro essere letto come un tentativo di adattamento dei contenuti della legge nazionale di riferimento alle caratteristiche della realtà lombarda. Da questo punto di vista, dal raffronto fra i due testi, l'Agenzia ha avuto modo di registrare un importante elemento di novità, vale a dire l'introduzione del concetto di "organizzazione di secondo livello" non previsto nella legge nazionale.

Proprio questo elemento di discontinuità è stato oggetto di un profondo esame da parte del Consiglio, in quanto avrebbe potuto rappresentare un punto cruciale ai fini della scelta di un intervento valutativo di conformità o meno nel giudizio di merito sui contenuti. Dal dibattito nato all'interno nel Consiglio dell'Agenzia sono emersi, in sintesi, alcuni punti principali di riflessione:

- L'esistenza del rischio di un equivoco lessicale a causa dell'assimilazione dell'idea di associazione di promozione sociale al concetto di capacità di aggregazione delle associazioni;
- L'opportunità di precisare meglio la nozione di "stato di utilità sociale" anche al fine, eventualmente, di contribuire a un miglioramento della legge nazionale;
- L'incapacità, da un lato, ma anche l'inutilità del fatto che l'Agenzia si esprima in merito alla conformità (o meno) del PDL della Regione Lombardia con la legge nazionale.

Al termine del suo esame, dunque, il Consiglio, pur esprimendo un parere favorevole, ha creduto di dovere sottolineare, nel contempo, l'importanza di includere nella bozza di legge una più precisa qualificazione del concetto di utilità sociale: «È stata riscontrata una sintonia con la legislazione nazionale in materia, ravvisando, peraltro,

la possibilità di migliorare la legge nazionale stessa attraverso una più precisa qualificazione del concetto di "utilità sociale", al fine di rendere maggiormente chiaro quali soggetti abbiano diritto ad accedere alle opportunità presenti nella legge».

2.3.5 Parere emesso in seguito a richiesta pervenuta dalla Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento, sullo schema di circolare concernente: “le modalità di esercizio del controllo relativo alle organizzazioni iscritte all’anagrafe unica delle onlus”.

Il 5 novembre 2002 è pervenuta all’Agenzia per le onlus una nota dell’Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento che (ai sensi dell’art. 4 del DPCM 329/01) ha formalmente richiesto un parere ufficiale su uno schema di circolare relativo alle modalità di esercizio del controllo dei soggetti iscritti all’anagrafe unica delle onlus. Il predetto documento, che avrebbe dovuto essere inviato, quanto prima, alle strutture territoriali dell’Agenzia delle Entrate, forniva, in particolare, dei chiarimenti sulla nozione di “persona svantaggiata”, contenuta nell’art. 10, comma 2, lettera a) del decreto legislativo n. 460 del 4 dicembre 1997 e, in generale, sui destinatari delle attività svolte dalle onlus in relazione ai vari settori d’intervento. Inoltre, si è richiesto un particolare approfondimento della condizione di svantaggio economico espresso nella bozza di circolare.

Nella riunione del successivo 15 novembre, il Consiglio ha deciso di affidare l’incarico di condurre l’istruttoria a una propria commissione interna. Data l’ampiezza dell’argomento e il carattere di urgenza dello stesso, sempre in quella sede, si è deciso di ampliare fino a sette¹⁸ il numero dei Consiglieri incaricati di occuparsi preliminarmente della pratica.

L’esame del quesito ha implicato l’affronto di diverse tematiche, sostanzialmente riferibili a due punti principali e si è concretizzato in un parere negativo su entrambi le flessioni della richiesta. Ai fini di una più precisa esposizione dei termini del problema si ritiene utile riportare per esteso il testo del parere:

« 1. Settori per i quali si considerano immanenti, per espressa previsione normativa, le finalità di solidarietà sociale

¹⁸ Più della metà del numero complessivo dei componenti il Consiglio.