Un'altra distinzione, a cui si è accennato in precedenza, è quella, di natura meramente amministrativa, tra "**pareri emessi**" dall'Agenzia e "**pareri emessi e deliberati**" dalla stessa. In particolare, nel corso del 2004, i pareri espressi in risposta alle richieste delle Direzioni Regionali delle Entrate, sono stati deliberati in **691** casi[24].

A riprova della complessità delle norme relative alle Onlus e della conseguente difficoltà di procedere a una loro univoca interpretazione,[25] si consideri che sui **691 pareri** deliberati (quasi tutti relativi alla proposta di cancellazione degli enti dall'Anagrafe Unica), quasi una volta su dieci (**8,97% dei casi**) l'Agenzia per le Onlus si è espressa negativamente in ordine alle richieste dell'Agenzia delle Entrate. Più precisamente, sono stati **563 i pareri positivi, 62 i pareri negativi,** mentre per **21 volte**, a fronte di istruttorie particolarmente complesse, si è deciso di dare corso a **supplementi di indagine.**

Si segnala, inoltre, che in 25 casi le DRE hanno proceduto direttamente alla cancellazione degli enti senza attendere il responso dell'Agenzia per le Onlus[26], anche se va precisato che, in qualche circostanza, ciò è accaduto in seguito a un'autonoma richiesta delle stesse organizzazioni oggetto del quesito. Va rilevato, infine, che altre 20 richieste di parere concernevano organizzazioni definite "Onlus di diritto" ai sensi dell'art. 10, comma 8 del precitato D.Lgs. 460/97, vale a dire Organizzazioni non governative (ONG) (L. 49/87), Cooperative sociali (L. 381/91) e Organizzazioni di Volontariato (L. 266/91),[27] le quali non sono tenute a iscriversi all'Anagrafe delle Onlus prevista ai sensi del comma 1 dell'art.11 del D.Lgs. 460/97.

D) Osservazioni

Già l'enunciazione di questi semplici dati[28] permette di anticipare questioni di ordine generale, che vale la pena di focalizzare sin d'ora. In particolare, è

[24] *In molti casi, peraltro, con un'unica deliberazione sono stati adottati diversi pareri.*

[25] *Questa valutazione, peraltro, come si vedrà nella seconda parte della Relazione, può essere estesa alla normativa di settore globalmente intesa*

[26] *In merito a questo problema, di cui si ha ragione di temere una diffusione ancora più estesa, , nel corso della seduta dell'11 febbraio 2004, il Consiglio dell'Agenzia ha deciso di inviare apposite segnalazioni alle Direzioni Regionali delle Entrate e per conoscenza anche alla Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate.*

[27] *Sono in ogni caso considerati ONLUS, nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità, gli organismi di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49, e le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381 . Sono fatte salve le previsioni di maggior favore relative agli organismi di volontariato, alle organizzazioni non governative e alle cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, nonché i consorzi di cui all'articolo 8 della predetta legge n. 381 del 1991 che abbiano la base sociale formata per il cento per cento da cooperative sociali. Sono fatte salve le previsioni di maggior favore relative agli organismi di volontariato, alle organizzazioni non governative e alle cooperative sociali di cui, rispettivamente, alle citate leggi n. 266 del 1991, n. 49 del 1987 e n. 381 del 1991." Tali enti sono considerati automaticamente onlus e questa qualificazione automatica comporta che gli stessi non sono tenuti ad adeguare i propri statuti o atti costitutivi alle disposizioni dell'art.10, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997. Sono fatte salve le norme di maggior favore che le leggi speciali attribuiscono a questi soggetti rispetto alle norme sulle Onlus: nella pratica, l'ente è libero di scegliere (ove sia configurabile un'alternativa) se applicare la normativa relativa alle Onlus o quella dettata dalla legge speciale, verificando quale sia, a insindacabile giudizio dell'ente medesimo, più agevolativa*

possibile sottolineare quanto segue:

- Il rilevante incremento delle richieste di parere testimonia in primo luogo una progressiva presa di coscienza della presenza e della operatività dell'Agenzia per le Onlus. La qualità dei quesiti ricevuti, inoltre, rivela una migliore conoscenza delle attribuzioni e dei poteri di cui essa è effettivamente investita. Tale inferenza trova riscontro, come si potrà verificare in seguito, anche nel lavoro condotto in altri ambiti, a partire dall'attività di promozione e, in particolare, nell'area delle relazioni esterne e della comunicazione istituzionale.[29]

- Coerentemente con quanto appena rilevato, si registra una considerevole crescita del lavoro giuridico dell'Agenzia. Tale correlazione, però, anche in ragione delle dimensioni ridotte della struttura ("Ufficio di Segreteria"[30]), ha fatto sì che quest'ultima sia quasi completamente assorbita dall'assolvimento dei compiti di vigilanza e ispezione. In particolare, la maggior parte del lavoro si concentra sull'esame della documentazione inviata dalle Direzioni Regionali delle Entrate (Agenzia delle Entrate). Tali dossier, in genere, riguardano accertamenti condotti su organizzazioni nonprofit al fine di verificarne il possesso dei requisiti necessari per l'ottenimento o la conservazione della qualifica di "Onlus".

- La presa d'atto della rilevanza quantitativa di tali rapporti, ha prodotto una ulteriore evoluzione delle relazioni interistituzionali, avviate da tempo, con l'Agenzia delle Entrate. Si è dato vita, in particolare, a un Tavolo tecnico presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri, i cui obiettivi consistono nell'affinamento delle forme di collaborazione tra i due organismi pubblici, nel conseguimento di una maggiore armonia delle rispettive interpretazioni e nella soluzione di altri problemi operativi quali, per esempio, le modalità di pubblicizzazione dei pareri dell'Agenzia per le Onlus.

- Passando dal piano soggettivo (Agenzia per le Onlus) a quello oggettivo (Terzo settore), è possibile sottolineare come la frequente ripresa, da parte dei mezzi di informazione (in prevalenza da riviste specialistiche e stampa quotidiana), dei pronunciamenti dell'Agenzia, e ancor più, l'interesse manifestato per il lavoro di questa istituzione da operatori di settore, istituzioni pubbliche e professionisti, testimoniano una diffusa e profonda esigenza di chiarezza a fronte di una normativa troppo complessa e scarsamente coordinata. Questa constatazione – a prescindere da altre considerazioni di ordine generale - accresce il senso di responsabilità dell'Agenzia, la quale avverte chiaramente il dovere di proporsi come un interlocutore sempre più autorevole e preparato.

- Come si è ampiamente anticipato, il riassunto del lavoro di vigilanza effettuato nel 2004 conferma la stretta connessione tra l'attività di controllo e

[29] *Che si trovano in forma più analitica e completa nel più volte citato Allegato n. 1 di questa Relazione Annuale (si vedano le precedenti note n. 10 e n. 16)*

[29] *A tal proposito, si veda il successivo Capitolo III (Promozione) della presente Relazione Annuale*

[30] *Il DPCM 329/01, nel sopra citato art. 9 (si veda la precedente nota n. 15), indica con tale espressione il contingente di personale di cui è dotata l'Agenzia nella sua fase di "prima applicazione".*

l'attività di indirizzo. Esercitando le sue funzioni di vigilanza e ispezione, infatti, l'Agenzia, non solo ha modo di verificare molte delle inadempienze delle organizzazioni del Terzo settore rispetto alla normativa vigente, ma è posta nelle condizioni per osservare da vicino l'effetto di alcune norme sulla vita di molte realtà del Terzo settore. Essa può, quindi, registrarne le eventuali imperfezioni ovvero confermarne la cogenza. In forza di queste ripetute e sempre più significative verifiche (quantitativamente e qualitativamente parlando), l'Agenzia può cogliere, per induzione, alcuni tratti della divaricazione sussistente fra l'ordinamento giuridico di settore e la dimensione economica, sociale e culturale delle organizzazioni e degli enti non lucrativi.

- Come si vedrà a partire dal prossimo capitolo, e ancora più diffusamente nella seconda parte della Relazione, dalla constatazione dello scostamento sopra accennato, è maturata la volontà di dare vita a una programma di azioni volte a fornire un contributo apprezzabile per un miglioramento complessivo e organico della normativa di settore, oltre che per promuovere con forza l'esperienza del privato sociale italiano e i suoi valori di cittadinanza attiva e solidale.

Capitolo II - **Indirizzo**

A) Pareri e tematiche di interesse generale

Ci si è soffermati a lungo, nelle pagine precedenti, sul rapporto sussistente tra attività di controllo e attività di indirizzo, così come sull'esigenza – maturata all'interno dell'Agenzia - di dare corso anche ad azioni di indirizzo fondate su riferimenti più generali e non necessariamente vincolate ai riscontri derivanti dal concreto esercizio dei poteri di vigilanza e ispezione. Non si ritiene, pertanto, di replicare tale percorso, ma si richiama quella duplice premessa per facilitare la comprensione sia del contesto in cui nascono le osservazioni di seguito riportate, sia gli obiettivi verso cui esse tendono.

Infatti, se in questo primo paragrafo si presenteranno alcune riflessioni maturate nel corso del lavoro di istruttoria per la formulazione dei pareri, nel paragrafo successivo si darà velocemente conto dei percorsi intrapresi per ampliare la portata delle proposte dell'Agenzia in materia di legislazione sul Terzo settore.

Anche al fine di evidenziare la continuità tra quanto si sta per riferire e i contenuti del capitolo precedente, pertanto, si ritiene di cominciare l'esposizione con la segnalazione di un momento di dialogo e confronto tra la nostra istituzione e l'Agenzia delle Entrate.

Il confronto con l'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate sugli enti iscritti all'Anagrafe delle Onlus

Come si è già detto nella precedente Relazione Annuale[31], l'attività di controllo sulle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, è stata avviata in seguito alla emanazione della circolare dell'Agenzia delle Entrate 14/E del 26 febbraio del 2003 e, successivamente, del regolamento oggetto del Decreto Ministeriale n. 266 del 18 luglio 2003.

In data 14 ottobre 2004 (Protocollo n. 1855), tuttavia, l'Agenzia delle Entrate ha sottoposto all'Agenzia per le Onlus un nuovo *schema di circolare concernente le modalità di esercizio del controllo nei confronti delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*, finalizzato a regolare ancora più specificatamente l'attività di verifica.

L'esigenza di redigere questo documento conferma di per sé ciò che l'Agenzia per le Onlus sostiene sin dal suo insediamento, vale a dire la presenza di difficoltà di interpretazione della normativa di riferimento. Difficoltà che, in alcuni casi, hanno spinto le diverse Direzioni Regionali delle Entrate ad assumere posizioni differenti su questioni molto simili. In tal senso, la nostra isti-

[31] *Agenzia per le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale, RELAZIONE ANNUALE SULL'ATTIVITA' SVOLTA (1 gennaio 2003 – 31 dicembre 2003), Parte III, Cap. 3, pp. 90-92.*

tuzione condivide l'urgenza di procedere con iniziative volte a chiarire le disposizioni del D.Lgs. 460/97 e a regolamentare, quindi, con criteri e procedure semplici, il reale contenuto dei controlli sull'assunzione della qualifica di Onlus. L'obiettivo è innanzitutto quello di tutelare le realtà che operano correttamente, e con finalità particolarmente meritevoli, all'interno del Terzo settore, anche arginando i casi di illegittima assunzione della titolarità della predetta qualifica e, conseguentemente, dell'indebita fruizione delle agevolazioni fiscali connesse. L'Agenzia per le Onlus, pertanto, ha formulato in merito a tale schema di circolare un apposito parere - approvato dal Consiglio in data 23 novembre 2004 - con cui, appoggiando l'iniziativa, ha però sottolineato la presenza, in talune sezioni del precitato documento, di contenuti di difficile comprensione.

Per esempio, riguardo al ruolo della nostra istituzione, non sembra condivisibile l'interpretazione secondo cui alle Direzioni Regionali delle Entrate sia fatto obbligo di richiedere il parere di questa Agenzia solo nei casi di *riscontrata effettiva inosservanza, sia all'origine, sia sopravvenuta, dei requisiti richiesti alle Onlus con riferimento alle modalità di svolgimento dell'attività da parte delle organizzazioni e alle finalità effettivamente perseguite.* Ciò, infatti, lascia intendere che lo stesso metodo sia da riferirsi solo ai casi di controllo sostanziale. Si ritiene, invece, che la richiesta di parere debba considerarsi obbligatoria anche nel caso in cui, configuratosi il silenzio assenso, l'iscrizione divenga definitiva e il controllo formale (tardivo) si configuri come successivo alla iscrizione. In tali circostanze, infatti, nel caso si ravvisi una carenza formale dei requisiti, si viene a prospettare un effettivo procedimento di cancellazione. Proprio alla luce della delicatezza e delle difficoltà interpretative della questione, l'Agenzia per le Onlus ha preferito privilegiare – per quanto concerne le modalità di esercizio dell'attività di controllo – l'aspetto qualitativo a quello quantitativo, optando per un'analisi estremamente capillare e approfondita di ogni singolo caso posto alla sua attenzione dall'Agenzia delle Entrate.

Tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente

L'attività di controllo giuridico svolta dall'Agenzia nel 2004 ha nuovamente evidenziato l'ampiezza e, allo stesso tempo, la complessità dell'ambito delle attività riconducibili al settore della tutela e della valorizzazione della natura e dell'ambiente, di cui al n. 8), *lett. a)*, comma 1, dell'art. 10 del D.Lgs. 460/97. Non va dimenticato, infatti, nell'analisi di ogni singolo caso che, oltre alla valutazione degli aspetti strettamente formali (soprattutto statutari), la tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente trova un'ulteriore forma di regolamentazione, a livello legislativo, oltre che nella normativa nazionale, nelle normative comunitarie e nelle leggi regionali. È questo un effetto dell'adempimento e dello sviluppo del principio di sussidiarietà. A tal proposito, mentre la *Legge quadro sulle aree protette n. 394 del 1991, al comma 1 dell'art. 1 afferma che la presente legge, in attuazione degli art. 9 e 32 della Costituzione e nel rispetto degli accordi internazionali, detta principi fondamentali per l'istituzione e la gestione delle aree naturali, al fine di garantire e promuovere, in forma coordinata, la conservazione e la valorizzazione del patrimonio naturale del paese*, il D.Lgs 42/2004 *(Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'art. 10 della L. 6 luglio 2002, n. 137)*,

all'art. 131 (concernente la salvaguardia del paesaggio) prevede che *per paesaggio si intende una parte omogenea di territorio i cui caratteri derivano dalla natura, dalla storia umana o dalle reciproche interrelazioni. La tutela e la valorizzazione del paesaggio salvaguardano i valori che esso esprime quali manifestazioni identitarie percepibili.* Inoltre, il comma 1 dell'art. 135 del precitato Decreto estende alle Regioni ulteriori competenze in materia, prevedendo che siano gli stessi enti territoriali *ad assicurare che il paesaggio sia adeguatamente tutelato e valorizzato. A tal fine sottopongono a specifica normativa d'uso il territorio, approvando piani paesaggistici ovvero piani urbanistico-territoriali con specifica considerazione dei valori paesaggistici, concernenti l'intero territorio regionale, entrambi di seguito denominati piani paesaggistici.* In tal senso - per ben capire la vastità di tale campo - appare emblematico il caso di un'associazione, esaminato dall'Agenzia per le Onlus, che si propone di diffondere il metodo della produzione biologica in campo agricolo, in sintonia con le norme comunitarie e nazionali vigenti. Tutto ciò, informando, formando e divulgando la corretta osservanza dei processi di produzione, conservazione trasformazione e distribuzione dei prodotti agricoli, al fine di proporre un modello di gestione delle risorse finalizzato a garantire uno sviluppo economico sociale e ambientale sostenibile anche nei Paesi del Terzo Mondo. Come ha evidenziato in merito il parere (approvato con deliberazione del Consiglio dell'Agenzia nel settembre 2004), l'attività istituzionale svolta da tale ente si presenta in linea con gli orientamenti economici e di tutela ambientali europei. Lo stesso Consiglio Europeo, infatti, riconosce valore, con Regolamento (CEE) n. 2092/91, del 24 giugno 1991, al metodo di produzione biologico di prodotti agricoli e alla indicazione di questo metodo sui prodotti agricoli e sulle derrate alimentari (a cui è stata data attuazione nel nostro ordinamento con il D.Lgs. 220/1997). Va sottolineato, inoltre, che l'Unione Europea *incentiva*, attraverso un sistema di aiuti finanziari e altre forme di sostegno, gli agricoltori al processo di conversione alla produzione biologica, evidenziandone gli effetti positivi sia in termini di prevenzione dell'inquinamento ambientale, sia in termini di sensibilizzazione in materia di ambiente e di sicurezza alimentare delle istituzioni e dei cittadini stessi.

Le difficoltà e i dubbi rilevati dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dell'attività ispettiva, pertanto, debbono essere letti anche alla luce di tale contesto, che si presenta estremamente complesso e ampio. Dall'analisi dei pareri approvati dal Consiglio dall'Agenzia per le Onlus, infatti, emerge che rientrano nell'ambito della tutela e della valorizzazione dell'ambiente e della natura, anche le attività inerenti:

a) salvaguardia della salute e della sicurezza dei cittadini; b) beni culturali e architettonici; c) opposizione all'approvazione o realizzazione di opere o impianti che possono danneggiare o minacciare l'ambiente; d) promozione di iniziative nei settori della formazione e della tutela e valorizzazione dell'ambiente (atte, in particolare, ad assicurare la formazione di scienziati, ricercatori e ingegneri nei campi legati alle scienze e alle tecnologie del mare e ai problemi dell'ambiente); e) sostegno alla creazione di progetti legati alla valorizzazione delle risorse marine; f) agevolazione del trasferimento di tecnologie tra i paesi industrializzati, nonché tra questi e quelli dell'Europa centrale e orientale in via di sviluppo; g) supporto al settore della gestione delle coste e delle risorse marine in generale, nonché lo sviluppo di sistemi di rile-

vamento e monitoraggio dell'inquinamento; h) promozione e sviluppo della cultura e della pratica per un uso abituale della bicicletta quale mezzo di trasporto semplice, economico ed ecologico; i) proposta di provvedimenti e politiche per la moderazione del traffico e per la sicurezza stradale (in particolare nei riguardi di ciclisti e pedoni); l) proposte per la risoluzione dei problemi legati alla mobilità e per lo sviluppo del trasporto collettivo; m) promozione di azioni culturali ed elaborazione di proposte concrete in tal senso; n) promozione di iniziative e proposte per la realizzazione di strutture idonee per favorire un ambiente sano (sia naturale che urbano) e più pulito.

Da quanto riferito, dunque, si può facilmente dedurre che la tutela e la valorizzazione della natura e dell'ambiente, non debbono intendersi meramente come servizi tesi alla salvaguardia del territorio, ma anche come (azioni di) sostegno allo sviluppo di determinati tipi di attività apparentemente lontane, le quali, in realtà, si rivelano strettamente connesse alla difesa e alla preservazione di ciò che ci circonda.

Promozione della cultura e dell'arte

Un'altra tematica esaminata dall'Agenzia concerne il caso delle Onlus che hanno indicato, quale settore di operatività prevalente, la promozione della cultura e dell'arte, di cui al n. 9), lett. a) dell'art. 10, comma 1, del D.Lgs. 460/1997. Tale comparto è apparso molto interessante anche in ragione dell'evoluzione della disciplina che lo regola.

A questo proposito, per meglio comprendere quanto si sta per esporre, è necessario richiamare preliminarmente la riforma del Titolo V della parte seconda della Costituzione (di cui alla Legge Costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001), dato che, il nuovo art. 117 ha sostanzialmente modificato il riparto delle competenze legislative tra Stato e Regioni a statuto ordinario. Infatti, se con l'abrogato art. 117 erano elencate le materie per le quali la potestà legislativa competeva alle regioni, il nuovo articolo 117 contiene un elenco delle materie riservate alla competenza legislativa esclusiva dello Stato e un elenco delle materie riservate alla potestà legislativa concorrente Stato - Regioni.

La norma, inoltre, conferisce alle Regioni la potestà legislativa in riferimento a ogni materia non espressamente riservata alla legislazione esclusiva dello Stato o a quella concorrente.

Infine, il nuovo art. 117 è innovativo rispetto al precedente, in quanto disciplina anche la potestà regolamentare elevandola al rango costituzionale[32].

[32] *Infatti, occorre rilevare che:*
- *lo Stato esercita il potere regolamentare nelle materie di sua esclusiva competenza legislativa e può delegare alle Regioni l'esercizio del potere regolamentare;*
- *le Regioni esercitano il potere regolamentare in ogni altra materia non assegnata alla competenza dello Stato;*
- *agli enti locali (Province e Comuni) spetta la potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni amministrative ad essi demandate.*

Se nell'abrogato assetto normativo, il rapporto fra potere legislativo e funzioni amministrative era incardinato (seppure non sempre rigidamente) sul principio del "parallelismo", con il nuovo assetto si prevede l'attribuzione in via generale delle funzioni amministrative ai Comuni (fatta salva l'ipotesi di attribuirle ad altri enti locali per garantirne l'esercizio unitario) sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza.

È proprio in base a questi nuovi principi, pertanto, che i rapporti fra potere legislativo, competenza regolamentare e funzioni amministrative debbono essere ricostruiti.

A seguito della riforma, il primo problema sorto (e non ancora del tutto risolto) verte sulla concreta applicabilità della stessa; non vi è, infatti, alcuna norma generale che regoli compiutamente l'impatto della riforma sul tessuto normativo esistente.

Ciò appare evidente, in particolare, nel caso della disciplina inerente la promozione della cultura e dell'arte, rispetto alla quale si deve sottolineare la suddivisione operata dal costituente che ha annoverato tra le materie di esclusiva competenza dello Stato la tutela dei beni artistici culturali e ambientali, mentre ha inserito tra le materie di competenza ripartita la valorizzazione degli stessi.

Alla luce di questo nuovo assetto costituzionale, infatti, il settore n. 9, di cui al comma I, art. 10, lett. *a)* del D.Lgs. 460/1997 (Promozione della cultura e dell'arte), per il quale il fine di solidarietà sociale si intende perseguito - in carenza di soggetti svantaggiati - se vi sia finanziamento da parte dell'Amministrazione Centrale dello Stato, deve essere rivalutato. Occorre infatti tenere nel debito conto le rilevanti modificazioni-innovazioni nel riparto di competenze tra Stato e Regioni, le quali rendono assai più rara la possibilità di un finanziamento statale alle organizzazioni[33].

Secondo quanto precisa la Circolare dell'Agenzia delle Entrate Direzione Centrale Normativa e Contenzioso n. 63/2002, invece, i contributi dall'Amministrazione Centrale dello Stato devono essere *stati ricevuti in ciascuno dei due periodi d'imposta antecedenti a quello in cui avviene l'acquisto della qualifica* di Onlus. La stessa Circolare n. 63/2002 stabilisce, inoltre, i termini di decadenza delle agevolazioni riservate alle Onlus, affermando che *i soggetti, qualora non abbiano ricevuto alcun contributo ad opera dell'Amministrazione Centrale dello Stato per i due periodi di imposta suc-*

[33] *Occorre precisare che si deve tenere distinto da questo settore, per non incorrere in erronee definizioni, tutto ciò che concerne la tutela dei beni culturali e del paesaggio così come indicati nel nuovo Codice dei Beni Culturali (D.Lgs. 42 del gennaio 2004) nei quali ricade quanto previsto nel settore n. 7 (D.Lgs 460/97, art. 10, comma 1: tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico) e che richiama la legge 1 giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409.*
Infatti, dal Codice n. 42/2004 si evince con maggiore chiarezza che l'attività di tutela consiste nell'esercizio delle funzioni e nella disciplina delle azioni dirette, sulla base di un adeguato processo conoscitivo, ad individuare i beni costituenti il patrimonio culturale ed a garantirne la protezione e la conservazione per fini di pubblica fruizione, alla quale si affianca la valorizzazione intesa come disciplina che regola l'esercizio delle attività dirette a promuovere la conoscenza del patrimonio culturale e ad assicurare le migliori condizioni di utilizzo e fruizione pubblica.

cessivi, decadono - con effetto dal periodo d'imposta successivo - dalle agevolazioni fiscali a favore delle Onlus.

Tuttavia, risulta evidente che, per le motivazioni or ora riassunte, a seguito della riforma del Titolo V della Costituzione, appare estremamente difficile che tali enti riescano a percepire apporti economici da parte dell'Amministrazione Centrale, proprio perché la promozione della cultura e dell'arte rientra, ormai, tra le competenze delle istituzioni periferiche regionali. A conferma di quanto esposto, dall'analisi dei pareri approvati dall'Agenzia per le Onlus nel corso del 2004, emerge che il Consiglio, solo in pochissimi casi, ha potuto esprimere un parere negativo in merito alla richiesta di cancellazione dall'Anagrafe Unica delle Onlus di enti operanti nell'ambito della promozione della cultura e dell'arte. E' questo un caso in cui l'attuazione di un passaggio riferibile alla trasformazione dell'organizzazione repubblicana nel senso della sussidiarietà verticale rischia di penalizzare alcuni operatori impegnati (in un settore cruciale per il nostro Paese) sul piano della sussidiarietà orizzontale. In conclusione, non si può fare altro che ribadire la necessità di un adeguamento della norma alla luce della anzidetta riforma del titolo V della Costituzione.

Antiusura

Un altro caso, che è parso molto interessante al Consiglio dell'Agenzia, riguarda una fondazione che svolge la sua attività - in attuazione della legge n. 108 del 7 marzo del 1996 "Disposizioni in materia di usura" - nel campo della prevenzione del fenomeno dell'usura. Va segnalato, in primo luogo, che tale ente aveva indicato quale settore di operatività prevalente, all'atto di iscrizione all'Anagrafe unica delle Onlus, quello della tutela dei diritti civili, di cui al n. 10), *lett. a)*, comma 1, dell'art. 10 del D.lgs 460/97. In realtà, come ha evidenziato un parere deliberato dal Consiglio dell'Agenzia nell'aprile 2004, è la stessa legge n. 108/1996 a inserire l'attività di prevenzione dell'usura nell'alveo dell'assistenza sociale (n. 1) , *lett. a)*, comma 1, dell'art. 10 del D.lgs 460/97). Infatti, al comma 4 dell'art. 15 della suddetta legge si afferma che *Le fondazioni e le associazioni riconosciute per la prevenzione del fenomeno dell'usura sono iscritte in apposito elenco tenuto dal Ministro del Tesoro. Lo scopo della prevenzione del fenomeno dell'usura, anche attraverso forme di tutela, assistenza ed informazione, deve risultare dall'atto costitutivo e dallo statuto.* A conferma di ciò va sottolineato, come si evince dallo statuto della fondazione in oggetto, che tale ente risulta iscritto all'elenco, istituito e tenuto dal Ministero del Tesoro (oggi Ministero dell'Economia e delle Finanze) delle fondazioni e associazioni che hanno lo scopo di prevenire il fenomeno dell'usura, anche attraverso forme di tutela, assistenza e informazione. In questa prospettiva, l'ente in esame provvede a prestare garanzie a favore delle banche convenzionate nell'interesse di soggetti privati o appartenenti alle categorie produttive di piccole e medie dimensioni, che pur a fronte di situazioni giuridiche meritevoli di sostegno, in una logica di capacità potenziale di rimborso del finanziamento loro concesso, risultano caratterizzati da un contingente stato di criticità che ne preclude l'accesso al credito secondo criteri ordinari. L'attività di questa fondazione, quindi, va inserita nel quadro di un puro assistenzialismo sociale anche alla luce della recente *Legge quadro per la realizzazione del sistema*

integrato di interventi e servizi sociali n. 328 del 2000 e da quanto riportato al comma 2 dell'art. 128 del D.Lgs. 112/98, ove si afferma che per servizi sociali *si intendono tutte le attività relative alla predisposizione ed erogazione dei servizi, gratuiti ed a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia.* Secondo l'Agenzia per le Onlus, pertanto, sembra sufficientemente chiaro che l'attività caratterizzante svolta da tale ente, soprattutto in quanto condotta senza la produzione di corrispettivi di servizio, debba essere ricondotta all'ambito dell'assistenza sociale piuttosto che a quello della tutela dei diritti civili.

Case di Riposo

Continuano a registrare un notevole interesse le tematiche riguardanti la definizione delle attività espletate dalle case di riposo. A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso ha inoltrato all'Agenzia per le Onlus (Protocollo n. 1373 del 16 agosto 2004) *uno schema di circolare concernente le case di riposo per anziani.* Il Consiglio dell'Agenzia per le Onlus si è espresso su tale documento mediante un parere approvato nel dicembre 2004. Tale questione, peraltro, era già stata oggetto di interpretazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, attraverso la circolare n. 168/E del 26 giugno 1998, ove si sosteneva che per le attività a cosiddetto "solidarismo immanente", rientranti tra quelle di cui al comma 4 dell'art. 10 del D.Lgs. 460/97, le condizioni di svantaggio dei destinatari dovevano essere presupposto essenziale delle attività stesse. Il legislatore annovera tra le attività di assistenza sociale e socio-sanitaria, anche la gestione delle case di riposo per anziani. Conseguentemente, sembra implicito che le organizzazioni non profit che gestiscono tali servizi possano rientrare tra quelle che operano nell'ambito del settore 1), lett. a) del comma 1, art. 10 del D.lgs. 460/1997. In particolare, come si è già avuto modo di ricordare, sono comprese nelle categorie "assistenza sociale" e "socio-sanitaria" anche quelle prestazioni sanitarie di completamento assistenziale, finalizzate ad assicurare un'esistenza dignitosa a coloro che versano in condizioni di disagio. In tal senso, possono rientrare in questi ultimi ambiti anche le attività istituzionali svolte dalle case di riposo per anziani. La conduzione delle case di riposo, infatti, rientrante nell'attività di assistenza sociale, si estrinseca attraverso una serie di interventi volti a favorire l'accoglienza e la socializzazione presso strutture residenziali o semiresidenziali, in ragione dell'elevata fragilità personale o di limitazione dell'autonomia, di persone anziane che non siano assistibili a domicilio (comma 2 art. 22, Legge 328/2000). L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, nella suddetta circolare, pone l'accento sull'aspetto del disagio economico a tal punto da affermare che *le case di riposo possono legittimamente assumere la qualifica di Onlus solo se svolgono attività di assistenza sociale e socio-sanitaria nei confronti di soggetti che versano in condizioni di disagio anche sotto l'aspetto economico; la condizione di disagio economico sussiste solo nell'ipotesi in cui la retta di ricovero praticata dalla casa di riposo grava sull'ospite in misura non superiore alla metà del suo ammontare; ogni singola prestazione assume rilievo nell'ambi-*

to dell'attività istituzionale svolta da una casa di riposo Onlus solo a condizione che, quest'ultima, autonomamente o in concorso con enti pubblici, si faccia carico della prevalente copertura economica della retta di ricovero. L'Agenzia per le Onlus, al contrario, non ritiene appagante il criterio per cui la "condizione di bisogno" debba ritenersi commisurabile e dipendente dal pagamento di una retta. L'applicazione del meccanismo adottato dall'amministrazione finanziaria, infatti, potrebbe dare luogo a situazioni paradossali. Si pensi, per esempio, che il pagamento integrale, da parte dell'ospite, di una retta particolarmente bassa, condurrebbe automaticamente a escludere la sussistenza del disagio economico, mentre il pagamento, seppur parziale, di una retta molto elevata, non creerebbe problemi per l'acquisizione o conservazione della qualifica di Onlus. Si aggiunga che la normativa in materia non vieta, a tali centri, la possibilità di percepire corrispettivi di carattere economico (rette) da parte degli ospiti o di coloro i quali ne fanno le veci. Il pagamento di corrispettivi da parte dei beneficiari a fronte dell'ottenimento del servizio, pertanto, non comporta, a giudizio dell'Agenzia per le Onlus, la presuntiva assenza del carattere solidaristico in capo al soggetto prestatore.

Le IPAB in Italia: le ipotesi di trasformazione adottate dalle Regioni

Il Consiglio dell'Agenzia ha posto la sua attenzione anche sui principi normativi che si trovano alla base del complesso sistema del comparto assistenziale in riferimento alle leggi regionali di riordino delle ex I.P.A.B.. Tale analisi si è resa altresì cogente, in quanto l'Agenzia per le Onlus è stata interpellata da diverse regioni per collaborare all'individuazione e alla valutazione dei criteri relativi alla trasformazione delle citate Istituzioni. Inoltre, diverse DRE hanno inviato richieste di parere per la cancellazione dall'Anagrafe delle Onlus di alcuni dei suddetti organismi.

A tale riguardo, non si può prescindere, nel valutare la rilevanza del tema, dai dati stimati due anni fa, nell'imminenza del riordino normativo (i quali debbono oggi ritenersi soltanto indicativi). Le I.P.A.B. in Italia, secondo tali stime, erano circa 4.000. La regione che contava il più alto numero di tali strutture sul proprio territorio era la Lombardia (circa 800), seguita dal Piemonte (circa 730) e dall'Emilia Romagna (260). Il patrimonio totale di tutte le I.P.A.B. italiane, si poteva stimare intorno ai 20 miliardi di Euro con un totale di dipendenti che gravitavano nel settore di circa 50.000 unità. I settori d'intervento sociale degli istituti riguardavano la gestione di strutture residenziali per anziani, minori e portatori di handicap (circa 950), la gestione di strutture prescolari e scolastiche (circa 1.250).

Oltre alla considerazione della portata attuale del fenomeno, è opportuno considerare il caso delle I.P.A.B. anche da un punto di vista storico e giuridico. Esse, infatti, furono introdotte, oltre 115 anni fa, dal Governo Crispi con la Legge n. 6972 del 1890 che pubblicizzò tutte le vecchie Opere pie e le altre tipologie di iniziative caritatevoli a scopo di beneficenza, sorte per la generosa iniziativa di privati cittadini sin dal Medioevo. La Legge Crispi fu anche il portato politico della Commissione Reale d'indagine, operante dal 1880 al 1888, che individuò 21.819 opere e istituti di beneficenza e, nel contempo, denunciò *gli abusi troppo frequenti per i quali la legge non dava né una effi-*

cace prevenzione, né i mezzi di una giusta riparazione...oltre che...le rendite colossali che si spendevano senza una vera pratica utilità per la popolazione sofferente. In base a tali considerazioni, quindi, sia per tutelare le attività di beneficenza dalle aggressioni speculative, sia perché si stavano inseguendo, su questa materia, visioni politiche su questa materia di stampo bismarckiano, nel 1890 si approvò la predetta legge n. 6972 che stabilisce norme assai rigide per l'amministrazione delle I.P.A.B. e soprattutto dei loro patrimoni. A titolo di esempio, si pensi che, l'art. 102, tra l'altro, stabiliva che *Ogni anno il Ministro dell'interno deve presentare alla Camera dei Deputati una relazione intorno ai provvedimenti di concentramento, raggruppamento e trasformazione delle I.P.A.B. e di revisione dei relativi statuti e regolamenti emanati nell'anno precedente. Deve pure presentare un elenco delle amministrazioni disciolte, con l''indicazione dei motivi che avranno determinato lo scioglimento.*

Le caratteristiche salienti della legge 6972/1890 sono riassumibili in tre punti:

1) si pubblicizzavano istituzioni, attività sociali e i relativi patrimoni, che erano sempre state appannaggio di soggetti privati caritatevoli, specialmente di ispirazione religiosa;

2) si imponevano dei limiti, a difesa degli scopi delle tavole fondative originarie di ogni singola Istituzione, vincolando i patrimoni e i relativi redditi degli Enti a esclusivo beneficio dei poveri e dei bisognosi;

3) i patrimoni mobiliari e immobiliari non potevano più essere utilizzati per la copertura delle spese di gestione.

La situazione sopra descritta è stata autorevolmente modificata in seguito alla sentenza del 7 aprile 1988, n. 396 con la quale la Corte Costituzionale ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 1 della L. 6972/1890 (legge Crispi). Tale sentenza sancisce definitivamente la fine dell'obbligatoria veste pubblicistica degli enti assistenziali regionali invalidando la norma che per più di un secolo aveva impedito la libera espressione dell'iniziativa privata nel settore dell'assistenza e, di fatto, ostacolato la piena attuazione dell'art. 38 della Costituzione.

I principi enucleati nella citata sentenza e accolti integralmente nel DPCM del 16 febbraio 1990 (G.U. 23 febbraio 1990, n. 45) sono stati ripresi in seguito anche nel D.Lgs. 207/01, attuativo dell'art. 10 della Legge 328/2000. L'importanza del decreto legislativo appena citato risiede soprattutto nell'aver dato avvio all'attuale trasformazione delle I.P.A.B., sebbene, già pochi mesi dopo la sua entrata in vigore, esso sia stato superato dalla riforma costituzionale che ha riservato alla potestà legislativa esclusiva delle regioni la materia dell'assistenza (comma 4 dell'art. 117 Cost. vigente) con il solo vincolo che sia esercitata nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.

Tale innovazione comporta una sostanziale libertà per le regioni di regolamentare la trasformazione delle I.P.A.B., anche se nei modelli attualmente già approvati con legge regionale si evidenzia una sostanziale e generale ripresa dei criteri individuati nel decreto legislativo 207/2001 citato.

Attualmente, solo la legge regionale della Lombardia ha previsto una sostanziale libertà di trasformazione in enti di diritto pubblico o privato, garantendo a entrambi la partecipazione al sistema integrato dei servizi sociali, socio-sanitari ed educativi di cui alla Legge 328/2000.

Altre regioni, invece, hanno previsto una serie di requisiti e di parametri di vario genere (patrimoniali, ambito di intervento, tipologia di servizi...) per poter accedere alla trasformazione in aziende di servizi alla persona, prevedendo la possibilità di divenire persone giuridiche private solo in casi residuali.

Il principio di sussidiarietà orizzontale, assunto nel nostro ordinamento al rango costituzionale (art. 118 Cost.), pertanto, trova ancora oggi difficile attuazione in quanto confligge, puntualmente, con i sistemi organizzativi adottati recentemente da molte regioni in diversi ambiti e settori di attività che non sono storicamente presidiati dall'iniziativa privata e che permangono, in gran parte, in ambito pubblico. In realtà, in tutti questi settori, la difficoltà evidente per le regioni sembra risiedere nella difficoltà di garantire un certo livello di qualità ed efficienza dei servizi offerti dai privati senza attuare nei loro confronti un controllo pregnante, se non addirittura una diretta implicazione nella loro amministrazione.

In Emilia Romagna, per esempio, è stata prevista una modalità di trasformazione delle IPAB sostanzialmente "obbligata", o comunque regolata e connessa a requisiti stabiliti tassativamente e che sembra privilegiare chiaratamente il mantenimento della qualifica di ente pubblico delle I.P.A.B., trasformandole in Aziende pubbliche di Servizi alla Persona (A.S.P.). Solo in via residuale,[34] infatti, è prevista la trasformazione in associazioni/fondazioni di natura privata.

In particolare, la partecipazione al sistema integrato di interventi e servizi sociali e alla programmazione regionale e locale è prevista per le sole ASP, diminuendo in tal modo il ruolo di soggetto attivo nei servizi sociali delle IPAB che si trasformeranno in enti di diritto privato. Tale previsione, pur apparendo di fatto legittima in quanto sostenuta dall'autonomia delle regioni in materia assistenziale, contravviene oggettivamente al principio costituzionale enunciato nel comma 4 dell'art. 118 della Costituzione.

Di fatto, chi ne ha la facoltà non ritiene di organizzare un sistema di servizi pubblico-privato integrato.

B) Atti di indirizzo

Si è già riferito in precedenza in merito alla convinzione dell'Agenzia di non limitare all'emissione di pareri su specifici quesiti il suo potere di indirizzo.

[34] *Su questo punto si veda l'Allegato n. 3 Modelli regionali di riordino delle Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza.*

Da tale presupposto, conseguentemente, ha preso forma l'idea di predisporre, nei limiti previsti dalla normativa che regola l'attività dell'Agenzia, una varietà e anche una gradualità di strumenti attraverso cui fare conoscere meglio il proprio orientamento su determinate questioni, e comunicarlo ai differenti interlocutori nel modo più adeguato ed efficace possibile. Ci si è resi conto, insomma, dell'opportunità di avere a disposizione più di un vettore attraverso cui veicolare le proprie riflessioni e, ancor più, della necessità di calibrare tali forme espressive sia in base al tipo di interlocuzione ricercata, sia in base alla forza con cui si vuole sottolineare l'urgenza e la rilevanza di un dato argomento.

Più in generale, tale riflessione si è abbinata alla percezione, sempre più radicata, dell'esistenza di un problema generale concernente la legislazione di settore (tema già introdotto e su cui ci si soffermerà diffusamente nella seconda parte della Relazione). Anche per questa ragione, dunque, si è fatta largo la necessità di potere disporre di pronunciamenti di carattere più vasto e allo stesso tempo più incisivi, ovvero capaci di dare ampio respiro anche alle singole e specifiche prese di posizione dell'Agenzia.

In questo senso, per esempio, ci si è resi conto del fatto che fare conoscere le opinioni dell'Agenzia su alcune norme, soltanto attraverso la semplice esposizione di osservazioni e proposte in un'apposita sezione delle Relazioni Annuali non è sufficiente. La stessa pubblicazione di pareri ritenuti particolarmente significativi sul Bollettino Ufficiale o sul sito internet - a prescindere poi da altre forme di pubblicizzazioni verso il pubblico – non soddisfa appieno tale esigenza e non basta, in molti casi, a conferire il giusto grado (anche dal punto di vista esteriore) di ufficialità a tali prese di posizione.

A partire dall'anno 2004, pertanto, il Consiglio dell'Agenzia, oltre a mantenere e a rafforzare gli strumenti sinora adottati e a migliorare la propria capacità di comunicare con l'opinione pubblica, ha deciso di attivare un mezzo privilegiato concepito innanzitutto per la comunicazione istituzionale. Il riferimento è alla emissione di "atti di indirizzo di carattere generale", formulati in base a quanto previsto dall'art. 3, comma 1, lett. a del DPCM 329/01[35].

Nel corso del 2004, l'Agenzia ha formalmente approvato soltanto il primo di questi atti[36], ma sono state gettate le premesse per l'approvazione, all'inizio del 2005, di altre indicazioni che si ritiene necessario sottoporre all'attenzione delle istituzioni competenti. In particolare, queste ultime fattispecie riguardano problematiche già evidenziate in passato, ma su cui non si è ancora intervenuti e la cui urgenza si è fatta ancora più acuta.

[35] *Si veda la precedente nota n. 12.*

[36] *Per una lettura completa dell'atto in oggetto si veda l'Allegato n. 5 Atto di indirizzo (Deliberazione n. 516 del 23.11.2004).*

Partecipazione di un ente pubblico a una fondazione e qualifica privata o pubblica della stessa

Il tema su cui è stato approvato l'atto di indirizzo generale concerne un tema di grande attualità che, in prospettiva è destinato ad assumere una rilevanza ancora maggiore. Si tratta della valutazione delle conseguenze sulla natura di un ente nonprofit (nella fattispecie in una fondazione) della partecipazione, in qualità di fondatore, di un soggetto pubblico. La questione verte sulla possibilità per l'ente nonprofit di conservare la qualificazione di soggetto privato. Come spesso accade, oltre che sul piano della dottrina, la questione è interessante anche per le conseguenze materiali sulla vita dell'ente, dato che, secondo il comma 1 dell'art. 10 del D.Lgs. 460/1997 la qualifica fiscale di Onlus non può essere assunta, in ogni caso, da enti pubblici.

Su questo tema, l'Agenzia sostiene con forza che non è giusto attribuire alla fondazione costituita in tal modo una "natura pubblica" a causa della natura pubblica di uno dei soggetti fondatori, e che non sarebbe giusto neppure se tale ente fosse il principale tra i soggetti fondatori.

A sostegno della sua tesi, la nostra istituzione, oltre a sottolinearne la corrispondenza col sistema normativo vigente, ha indicato diverse sentenze della Corte di Cassazione e un pronunciamento del Consiglio di Stato. Infatti, dall'esame di tali atti risulta con tutta evidenza che la natura privatistica dei soggetti collettivi disciplinati dal codice civile non viene meno (in alcuna misura) per il semplice fatto che un soggetto di diritto pubblico, con una relazione finanziaria tipica (partecipazione al patrimonio, attivazione nella fase costitutiva), figuri tra i soggetti fondatori dell'ente in questione.

Incoerenza nel trattamento tributario di enti svolgenti la medesima attività: il caso delle scuole materne

Secondo l'attuale normativa tributaria, la gestione di una scuola materna da parte di una associazione o di una fondazione può rientrare tra le attività che consentono di godere del regime tributario delle Onlus (D.Lgs. 460/1997) solo se l'attività stessa è volta a recare benefici a soggetti "svantaggiati". Se l'attività risulta invece essere genericamente indirizzata a bambini non considerati in condizione di disagio, l'ente non dovrebbe godere delle agevolazioni fiscali connesse alla qualifica di Onlus e le relative attività potrebbero (in quanto considerate "attività commerciali") produrre introiti pienamente soggetti a imposizione sul reddito, fatte salve le sole facilitazioni impositive concesse agli enti non commerciali in genere.

Tale presupposto qualificativo, vista la sua subordinazione integrale alla qualifica tributaria oggettiva delle attività svolte, risulta alquanto difficile ogniqualvolta il servizio reso, anche se portatore di vantaggi etico-sociali, implica il versamento corrispettivo di contropartite economiche di qualunque importo, fattispecie che per le Onlus, in opposizione al resto del sistema, è pervenuta straordinariamente a configurarsi come in ragione della subordinazione delle attività stesse al perseguimento dei fini istituzionali (si vedano l'art. 12 del D.Lgs. 460/1997, e l'art. 150 del T.U.I.R.).[37]

La predetta qualifica commerciale delle attività, per giunta, comporta assai

frequentemente una qualificazione dell'ente come equiparato alle società di capitali.

La stessa attività (vale a dire la gestione di una scuola materna aperta a minori di qualsiasi condizione), peraltro, può essere liberamente gestita da un ente qualificato come cooperativa sociale di tipo A (di cui alla L. 381/91). In tal caso, la scuola materna gestita dalla cooperativa sociale - in quanto "Onlus di diritto" - può beneficiare di un trattamento tributario più agevolato rispetto a un'associazione o a una fondazione che esercitino eguale attività.

Quanto si è velocemente riferito mostra, evidentemente, una situazione poco equa, in cui enti che effettuano l'identica attività (scuola materna rivolta ai cittadini di ogni condizione), per il semplice fatto di rivestire forme giuridiche diverse godono di regimi tributari differenti.

Problemi connessi all'attribuzione della qualifica di Onlus a organizzazioni che svolgono attività di ricerca scientifica

Secondo l'art. 10 del D.Lgs. 460/97 i soggetti che svolgono *attività di ricerca scientifica di interesse sociale* possono godere dello status di Onlus (al di là dei requisiti inerenti le possibili commesse di attività a determinati enti) soltanto se costituite come fondazioni. Anche in questo caso, dunque, le stesse attività svolte da enti con forma differente (in questo caso da associazioni riconosciute o non riconosciute) non sono ritenute meritevoli di ottenere per il soggetto che le svolge la predetta qualificazione.

Una disparità di trattamento che, ancora una volta, appare poco giustificabile, dato che il contributo al bene sociale correlato allo svolgimento di attività di ricerca non dovrebbe essere soggetto a trattamenti erariali difformi solo e soltanto per la disomogeneità della natura giuridica del soggetto. Secondo alcuni studiosi, questo trattamento discriminante potrebbe fondarsi nella necessità di una maggiore prudenza in relazione al livello inferiore di controlli e vincoli esterni di origine pubblica sulle associazioni. Questo deficit di vigilanza esterna, infatti, renderebbe più facile (almeno potenzialmente) l'attuazione di pratiche di elusione fiscale. In realtà, questa motivazione (che può avere una qualche ragion d'essere in relazione alle associazioni non riconosciute), non sembra affatto giustificata in merito alle associazioni riconosciute, le quali sono anch'esse soggette a sistemi di controllo non dissimili da quelli delle fondazioni. Ciò precisato, non si capisce perché tale preoccupazione debba essere considerata solo nel caso delle attività di ricerca scientifica di interesse sociale e non in relazione a tutti gli altri settori in cui si svolge l'azione delle Onlus (assistenza sociale, sanità, etc.).

[37] *Nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo l'art. 111- bis, introdotto dall'articolo 6, comma 1 del presente decreto, è inserito il seguente:*
"Art. 111- ter (Organizzazioni non lucrative di utilità sociale). - 1. Per le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale.
2. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile.»