

RELAZIONE
sulle principali attività in ambito giuridico svolte dal
Servizio Indirizzo e vigilanza nel periodo
2007-2011.

Relazione sulle principali attività in ambito giuridico svolte dal Servizio Indirizzo e vigilanza nel periodo 2007-2011.

1. I progetti

- Il progetto “Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci d’esercizio degli enti non profit”
- Il progetto “Linee guida per la redazione del Bilancio Sociale degli organizzazione non profit”

2. I Tavoli Tecnici

- Tavolo tecnico con l’agenzia delle Entrate
- Il Tavolo “allargato”: Agenzia delle Entrate, Agenzia per il terzo settore, Ministero del Lavoro e Politiche Sociali, Forum del terzo settore
- Il tavolo tecnico con CNDCEC e OIC

3. Gli atti di indirizzo

- Atto di Indirizzo in relazione alla devoluzione del patrimonio a seguito della perdita della qualifica di Onlus senza scioglimento dell’ente
- Atto di indirizzo in relazione all’esenzione dal pagamento dell’imposta di registro riguardante gli atti fondativi per le Organizzazioni di Volontariato
- Atto di Indirizzo in relazione alla partecipazione nella Onlus di “soggetti esclusi” (enti pubblici e società commerciali) in qualità di soci e/o fondatori
- Atto di Indirizzo in relazione alla contestuale iscrizione di un’associazione di promozione sociale nel Registro di cui all’art. 7 della L. n. 383/2000 e nell’Anagrafe Unica delle Onlus di cui all’art. 11 del D.Lgs. n. 460/1997
- Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci d’esercizio degli enti non profit
- Linee guida per la redazione del Bilancio Sociale delle organizzazione non profit
- Partecipazioni detenute da Onlus in soggetti aventi qualifica di impresa sociale
- Configurabilità del Trust Onlus

4. Regolamento sulla devoluzione del patrimonio

PREMESSA

Il presente documento si propone di fornire in modo discorsivo una panoramica delle attività svolte e dei risultati conseguiti nel secondo mandato dell'Agenzia per il terzo settore (2007-2011). L'azione del Consiglio si è posta l'obiettivo di far fronte complessivamente agli impegni programmatici ed, al contempo, alle incombenze ordinarie, producendo atti, provvedimenti e documenti che di seguito verranno esposti nei contenuti e nelle finalità.

1. I PROGETTI

- **Il progetto: “Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci d’esercizio degli enti non profit”**

L'Agenzia per il terzo settore, in considerazione delle funzioni di indirizzo e promozione del Terzo settore ad essa attribuite dal D.P.C.M 21 marzo 2001, n. 329, ha approvato con deliberazione del 5 luglio 2007 un progetto per l'elaborazione di *“Linee guida e schemi per la redazione del bilancio di esercizio degli enti non profit”*.

Tale iniziativa si è posta l'obiettivo di rispondere all'esigenza manifestata dal terzo settore di disporre di bilanci adeguati che tengano conto, da una parte, della necessità di perseguire l'economicità, l'efficacia e l'efficienza della gestione e, dall'altra parte, delle caratteristiche che li differenziano dalle società commerciali (le motivazioni ideali che perseguono, la non rilevanza del fine lucrativo, l'assenza di interessi proprietari che ne indirizzano la gestione, la non distribuzione dei proventi).

Il Progetto è stata realizzato grazie al finanziamento di Fondazione Cariplo che ha coperto la quasi totalità delle spese.

L'Agenzia per il terzo settore, ritenendo necessario che il documento proposto fosse redatto in modo da recepire tutti i migliori contributi della dottrina e della prassi, si è adoperata per costituire una commissione di studio composta da autorevoli professionisti esperti della materia e rappresentanti di importanti enti di categoria¹, affidandone il coordinamento al Consigliere Prof. Adriano Propersi.

¹ Con delibera del 5 luglio 2007 n. 229, il Consiglio dell'Agenzia nomina quali componenti della Commissione: Vittorio Coda, Professore ordinario di strategia e politica aziendale presso l'Università Bocconi di Milano; Luigi Puddu, Professore ordinario di Ragioneria presso l'Università degli Studi di Torino; Claudio Travaglini, Professore straordinario di Economia Aziendale presso l'Università degli Studi di Bologna; Gianni Mario Colombo, Dottore Commercialista; Marco Elefanti, Professore straordinario di Economia Aziendale presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore; per l'Accademia Italiana di Economia Aziendale (AIDEA), Riccardo Mussari, Professore ordinario di Economia delle Aziende e delle Amministrazioni pubbliche presso l'Università degli Studi di Siena; per l'Associazione Italiana Revisori Contabili (ASSIREVI) Vincenzo Capaccio, Dottore Commercialista, e il Dott. Luciano Boraso, Partner/Socio di Società di Revisione, per l'associazione Bancari Italiana (ABI) la .Dott.ssa Maria

I lavori della Commissione si sono articolati attraverso: il lavoro redazionale svolto da alcuni componenti della Commissione, la “circolarizzazione” dei documenti ed il confronto su di essi nelle riunioni collettive svoltesi presso l’Agenzia.

Nel mese di febbraio 2008 la Commissione di studio ha licenziato il documento conclusivo destinato agli enti non profit, approvato dal Consiglio dell’Agenzia con delibera n. 81 del 26 marzo 2008.

Il giorno 22 maggio 2008 si è svolta un’iniziativa pubblica di presentazione delle linee guida con lo scopo, altresì, di avviare un confronto con gli operatori del terzo settore, invitandoli a far pervenire osservazioni e proposte di modifica sul documento presentato, al fine di poter elaborare successivamente un testo condiviso anche dai soggetti destinatari del medesimo.

Il Consiglio dell’Agenzia con provvedimento n. 58 dell’11 febbraio 2009 ha approvato la stesura finale del documento “*Linee guida e schemi per la redazione del bilancio di esercizio del bilancio degli enti non profit*”, adottandolo come atto di indirizzo.

Durante i lavori della Commissione, nel gennaio 2008, sono stati pubblicati i decreti attuativi della disciplina sull’impresa sociale di cui al D.Lgs. 155/06², contenenti la delega all’Agenzia per la predisposizione degli schemi di bilancio di esercizio e consolidato. Al riguardo, la Commissione ha convenuto sull’opportunità di predisporre, per questi soggetti, schemi di bilancio distinti da quelli proposti per le generalità degli enti non profit in ragione del carattere cogente, in forza del D.M. 24 gennaio 2008, che avrebbero rivestito tali schemi. Inoltre il documento proposto doveva tener conto delle norme dettate dal legislatore nel libro V del c.c. in tema di bilancio., potendo le imprese sociali avere anche natura societaria.

Luisa Giachetti.; per Fondazione Cariplo il Dott. Luigi Maruzzi, il Dott. Paolo Chiumenti e il Prof. Gianpaolo Barbetta.

² Il decreto del Ministero dello Sviluppo Economico del 24 gennaio 2008 “*Definizione degli atti che devono essere depositati da parte delle organizzazioni che esercitano l’impresa sociale presso il registro delle imprese, e delle relative procedure, ai sensi dell’articolo 5, comma 5, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155*”, pubblicato nella Gazz. Uff. 11 aprile 2008, n. 86, ha previsto che tra i documenti che l’ente impresa sociale deve depositare presso il registro delle imprese vi siano: (omissis); b) un documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell’impresa; (omissis); d) per i gruppi di imprese sociali, i documenti in forma consolidata, di cui alle lettere b) e c), oltre all’accordo di partecipazione e ogni sua modificazione;(omissis); I documenti di cui alle lett. b) e d) dovranno essere redatti secondo gli schemi di bilancio di esercizio che l’Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale predispone e rende pubblici entro 90 giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del presente decreto. Il decreto del Ministero della Solidarietà Sociale del 24 gennaio 2008 “*Adozione delle linee guida per le operazioni di trasformazione, fusione, scissione e cessione d’azienda, poste in essere da organizzazioni che esercitano l’impresa sociale, ai sensi dell’articolo 13, comma 2, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155*”, pubblicato nella Gazz. Uff. 11 aprile 2008, n. 86 ha previsto che debba essere inviato al Ministero il Bilancio costituito dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale e dalla nota integrativa e che lo stesso debba essere redatto secondo gli schemi che l’Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale predispone e rende pubblici entro 90 giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del presente decreto.

Ai lavori della commissione per l'elaborazione del documento destinato alle imprese sociali, sono stati invitati a partecipare anche i rappresentanti nominati dal Forum del Terzo Settore, Federsoldarietà, CEI, Unioncamere, Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili ed Organismo Italiano di Contabilità.

Il testo definitivo licenziato dalla Commissione è stato approvato dal Consiglio dell'Agenzia con la delibera n. 350 del 24 ottobre 2008.

Al fine di favorire la diffusione degli esiti del Progetto, le linee guida destinate agli enti non profit e quelle specificatamente destinate alle imprese sociali sono state raccolte in un'unica pubblicazione a cura della Casa Editrice Maglioli, quale supplemento alla rivista quadrimestrale dell'Agenzia per il terzo settore. La pubblicazione, oltre ad essere stata distribuita, a cura della stessa casa editrice, in allegato al n. 1 del 2009 della rivista, è stata, altresì, diffusa dall'Agenzia, attraverso l'invio postale, a: rappresentanti degli organi di governo e di altre amministrazioni e istituzioni, fondazioni bancarie, soci dell'Accademia Italiana di Economia Aziendale e dell'Associazione Italiana Revisori Contabili, enti e professionisti del Terzo settore.

- **Progetto “Linee guida per la redazione del Bilancio Sociale delle organizzazioni non profit”**

L'Agenzia per il terzo settore, in considerazione delle funzioni di indirizzo e promozione ad essa attribuite dal D.P.C.M 21 marzo 2001, n. 329, ha elaborato delle linee guida per la redazione del bilancio sociale, allo scopo di fornire agli enti strumenti informativi idonei a garantire massima trasparenza e completezza delle informazioni.

Il progetto, avviato nel gennaio 2008 è stato realizzato con la collaborazione di Altis, Alta Scuola Impresa e Società dell'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano, e finanziato dal Comitato di Gestione del Fondo Speciale per il Volontariato nella Regione Lombardia.

Per la realizzazione della suddetta iniziativa l'Agenzia, allo scopo di supportare il lavoro di redazione scientifica di Altis, si è adoperata per costituire una commissione di studio³,

³ Hanno partecipato alla Commissione: per l'Agenzia per il terzo settore il Consigliere Prof. Adriano Propersi, in qualità di coordinatore della Commissione, la Dott.ssa Valeria La Paglia e la Dott.ssa Francesca Pasi, per l'Accademia di Economia Aziendale il Prof. Vittorio Coda, il Prof. Riccardo Mussari, il Prof. Francesco Vermiglio, il Prof. Luigi Puddu, la Dott.ssa Federica Farneti e la Prof.ssa Alessandra Tami; per il CO.GE, fondo speciale volontariato Regione Lombardia, il Dott. Carlo Vimercati, la Dott.ssa Lucia Vanelli, il Dott. Lauro Montanelli, il Prof. Maurizio Ambrosini. Per CSVnet il Dott. Marco Granelli, il Dott. Giovanni Stiz, il Dott. Luigino Vallet, il Dott. Vincenzo Saturni, la Dott.ssa Laura Berardi, e il Dott. Maurizio Catalano; per il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili il Prof. Matteo Pozzoli e il Dott. Lorenzo Magrassi; per ASSIREVI il Dott. Piermario Barzaghi, la Dott.ssa Adele Lorenzoni e la Dott.ssa Lucia Silva; per Fondazione Cariplo il Prof. Gianpaolo Barbetta, il Dott. Luigi Maruzzi e la Dott.ssa Silvia Pigozzi. Per Confcooperative-Federsolidarietà il

composta da autorevoli professionisti esperti della materia e rappresentanti del mondo del Terzo settore, affidandone il coordinamento al Consigliere Adriano Propersi.

I lavori della Commissione si sono articolati attraverso la costituzione di gruppi di lavoro suddivisi per aree tematiche, la “circolarizzazione” dei documenti elaborati da ciascun gruppo ed il confronto su di essi nelle riunioni collettive di cui sopra.

Nel mese di ottobre 2009, la Commissione ha licenziato il documento conclusivo, approvato dal Consiglio dell’Agenzia per il terzo settore con delibera n. 418 del 12 novembre 2009.

Successivamente l’Agenzia, valutata la necessità di realizzare un’iniziativa di diffusione e promozione del documento, ha organizzato in data 5 febbraio 2010 presso l’Aula Magna dell’Università Cattolica del Sacro Cuore, un convegno di presentazione delle Linee guida che ha visto l’affluenza di numerosi partecipanti.

Al fine di favorire la diffusione degli esiti del Progetto, è stata inoltre realizzata, a cura dell’Agenzia, una pubblicazione diffusa presso le amministrazioni ed istituzioni pubbliche, gli enti ed i professionisti del Terzo Settore.

Le linee guida per la redazione del Bilancio Sociale sono state, successivamente, adottate dal Consiglio dell’Agenzia come atto di indirizzo a carattere generale con delibera del 15 aprile 2011. n. 147.

Dott. Alessandro Giussani, la Dott.ssa Simona Taraschi e il Dott. Francesco Abbà; per le ONG italiane il Dott. Sergio Marelli, il Dott. Francesco Petrelli, il Dott. Paolo Cattini.; per il Forum del Terzo Settore il Dott. Giuliano Rossi; per Iris Network il Dott. Felice Scalvini; il Dott. Gianmario Colombo, revisore dell’Agenzia delle Onlus, per ABI la Dott.ssa Angela Tanno, la Dott.ssa Satia Marchese Daelli di Avanzi per il Tavolo di confronto su indici di efficacia ed efficienza delle ONP, il Prof. Massimiliano Monaci, Università Cattolica, la Dott.ssa Stefania Averni, il Dott. Bernardino Casadei per ASSIFERO

2. I TAVOLI TECNICI

- **Tavolo tecnico con l'agenzia delle Entrate**

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

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

In tale sede, l'Agenzia per il terzo settore ha prodotto specifici documenti al fine di approfondire alcune questioni di particolare complessità ed interesse e derivanti sia dall'attività di vigilanza in relazione alla redazione dei pareri di cancellazione degli enti dall'Anagrafe delle Onlus rilasciati alle Direzioni Regionali delle Entrate sia da singole sollecitazioni pervenute da privati e PP.AA..

In particolare, i documenti prodotti hanno avuto ad oggetto: le seguenti tematiche: 1) la devoluzione di patrimonio a seguito della perdita della qualifica di Onlus; la partecipazione di società commerciali ed enti pubblici nella Onlus, la detenzione da parte di una Onlus di partecipazioni di maggioranza o totalitarie in una società di capitali; l'imposta di registro per gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato; l'iscrivibilità delle fondazioni non riconosciute nell'Anagrafe delle Onlus; l'istituto del *trust* e l'assunzione della qualifica di Onlus; l'equiparabilità, in taluni casi, per le Onlus che operano nel settore della promozione della cultura e dell'arte, tra finanziamenti provenienti dall'Amministrazione Centrale dello Stato e quelli provenienti dalle amministrazioni regionali o provinciali; i finanziamenti dall'Amministrazione Centrale dello Stato per gli enti che operano nel settore della promozione della cultura e dell'arte; l'erogazione di fondi all'estero; gli studi di settore e l'impatto sugli enti non profit.

Il lavoro del Tavolo Tecnico ha trovato un primo positivo riscontro nell'emanazione della Circ. 59 del 31 ottobre 2007, la quale ha accolto, seppur solo in parte, le interpretazioni proposte dall'Agenzia per il terzo settore. Si segnala, in particolare, l'impegno dell'Agenzia in relazione al primo punto, inerente la perdita di qualifica di Onlus e la conseguente devoluzione del patrimonio della stessa.

I lavori del tavolo sono proseguiti anche successivamente allo scopo di approfondire gli ulteriori temi sopra proposti e trovare una soluzione condivisa ai problemi interpretativi ad essi connessi.

Sul tema dell'impatto degli studi settore sugli enti non profit le due agenzie hanno raggiunto una condivisa posizione in merito agli enti non profit aventi la qualifica di impresa sociale le cui caratteristiche rendono lo strumento degli studi di settore inidoneo a cogliere l'effettiva capacità produttiva di questo soggetto. Tale interpretazione è stata poi espressa dall'amministrazione Finanziaria nella circolare.....

Con riferimento ad alcune delle altre tematiche oggetto di confronto, il prolungarsi dei tempi nella soluzione delle questioni, ha indotto l'Agenzia, anche in ragione delle istanze provenienti dagli enti di Terzo Settore, a pronunciarsi con propri atti di indirizzo.

In particolare sono stati approvati, con la deliberazione del Consiglio n. 60 dell'11 febbraio 2009, l'Atto di Indirizzo di carattere generale contenente chiarimenti in relazione all'esenzione dal pagamento dell'imposta di registro riguardante gli atti fondativi delle Organizzazioni di Volontariato, e con la deliberazione n. 362 del 4 ottobre 2010 quello relativo al dibattuto tema della partecipazione delle società commerciali e degli enti pubblici (*c.d.* enti esclusi) nelle Onlus.

L'orientamento espresso dall'Agenzia per il terzo settore nei richiamati atti è stato successivamente condiviso anche dall'Amministrazione Finanziaria, nella circolare 38/E del 1 agosto 2011 che, con specifico riferimento al tema degli enti esclusi, ha modificato il proprio orientamento contenuto nei precedenti atti di prassi.

Nell'ambito del Tavolo tecnico è stata raggiunta un condiviso orientamento tra le due agenzie su ulteriori due punti: la possibilità per una Onlus di detenere partecipazioni anche totalitarie nell'ipotesi in cui il soggetto partecipato rivesta la qualifica di impresa sociale ex D.Lgs. 155/06 e la possibilità per un Trust di assumere la qualifica di Onlus.

Anche in questo caso, nelle more di una nuova circolare da parte dell'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia per il Terzo settore ha ritenuto opportuno, anche per rispondere alle esigenze manifestate dagli enti non profit in merito al perdurare dei dubbi interpretativi in materia, di adottare dei propri atti di indirizzo. In data 24 marzo 2011, con deliberazione n. 72 è stato approvato un atto di indirizzo in relazione alla partecipazione di controllo detenute da Onlus in enti societari aventi la qualifica di impresa sociale ex D.Lgs. 155/06, e con delibera del 25 maggio 2011, n. 193 un atto di indirizzo in merito alla configurabilità di un trust onlus.

Anche su questi temi l'Agenzia delle Entrate, nella richiamata circolare 38/E/2011, si è uniformata agli orientamenti espressi dall'Agenzia del terzo settore e condivisi nell'ambito del Tavolo tecnico.

Il Tavolo allargato: Agenzia delle Entrate, Agenzia per il terzo settore, Ministero del Lavoro e Politiche Sociali, Forum del terzo settore

Contestualmente al Tavolo Tecnico tra le due Agenzie, è stato attivato da parte dell’Agenzia delle Entrate, nel corso del 2010, un secondo Tavolo Tecnico *c.d.* “allargato” al quale sono intervenuti i rappresentanti del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e del Forum del Terzo Settore. In tale sede è stato intrapreso un confronto in relazione ai seguenti temi: 1) la semplificazione degli adempimenti contabili degli enti di terzo settore; 2) la rendicontazione del cinque per mille; 3) le questioni inerenti al modello “EAS”⁴ e le problematiche connesse ai controlli nel Terzo Settore; 4) le criticità legate all’iscrizione degli enti con personalità giuridica di diritto pubblico nei registri previsti dalle normative specialistiche in materia di Terzo settore (*in particolare* per le associazioni di promozione sociali e per le organizzazioni di volontariato).

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

Come è stato evidenziato dalla stessa Agenzia delle Entrate, il documento elaborato ha tenuto anche conto del lavoro svolto all’Agenzia per il terzo settore per la redazione delle Linee Guida sul bilancio di esercizio, sul bilancio sociale e sulla raccolta fondi. In tale ambito anche il Forum del Terzo Settore ha evidenziato di aver condiviso le Linee Guida dell’Agenzia per il terzo settore in materia di rendicontazione, utilizzando il modello proposto per l’elaborazione di specifici schemi da adattarsi alle esigenze delle diverse tipologie di associazioni. Il documento di ricognizione elaborato dall’Agenzia dell’Entrate sarà oggetto di condivisione con l’Agenzia per il terzo settore nel corso delle riunioni del Tavolo tecnico previste agli inizi del nuovo anno.

Il secondo tema ha interessato le modalità di rendicontazione relative alla percezione del 5 per mille. A tal proposito il Ministero della solidarietà ha adottato delle linee guida in materia

⁴ Modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini fiscali da parte degli enti associativi.

le quali contengono un esplicito rinvio agli schemi di bilancio adottati dall'agenzia del terzo settore, quale utile strumento per assolvere agli obblighi di rendicontazione del cinque per mille,

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

In tale ambito sono state evidenziate, all'interno del Tavolo Tecnico, diverse criticità tra cui in particolare quella inerente alla severità della sanzione prevista per gli enti che non avessero inviato il citato modello. A tal proposito era stata individuata come una possibile soluzione, seppur non adottabile in via amministrativa ma solo con intervento legislativo, la rimessione in termini degli enti che non avevano ancora provveduto.

- **Tavolo tecnico con CNDCEC e OIC per la redazione dei principi contabili per gli enti non profit**

L'Agenzia per il terzo settore, proseguendo il lavoro avviato con l'elaborazione delle linee guida per la redazione del bilancio di esercizio degli enti non profit, ha sottoscritto, nell'ottobre 2009, un protocollo di intesa con il Consiglio nazionale dei dottori Commercialisti ed Esperti contabili e l'Organismo Italiano di Contabilità, allo scopo di affrontare le problematiche di rendicontazione economico-finanziaria ritenute rilevanti e meritevoli di analisi congiunta. Al fine di dare attuazione all'intesa raggiunta, nel 2010, è stato costituito un Tavolo Tecnico con le rappresentanze degli enti cointeressati allo scopo di addivenire alla definizione di principi contabili per gli enti che compongono il Terzo Settore.

Nel maggio del 2011, a conclusione del periodo di consultazione pubblica del documento "*Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit*", ed alla luce dei rilievi e dei contributi pervenuti è stata pubblicata la versione definitiva del primo principio contabile per gli enti non profit.

Esso rappresenta il primo di una serie che il tavolo tecnico ha intenzione di emanare. I prossimi saranno dedicati alla contabilizzazione di specifiche operazioni o poste, come liberalità e immobilizzazioni.

Nel corso dell'anno, sono proseguiti i lavori del tavolo per l'elaborazione del secondo principio dedicato al tema delle liberalità.

3. GLI ATTI DI INDIRIZZO

1. ATTI DI INDIRIZZO

- **Atto di Indirizzo in relazione alla devoluzione del patrimonio a seguito della perdita della qualifica di Onlus senza scioglimento dell'ente**

La proficua collaborazione avviata con l'Agenzia delle Entrate (a seguito del Protocollo d'intesa siglato con la stessa) ha portato all'emanazione della Circolare 59/E del 31 ottobre 2007 (*Indirizzi interpretativi su alcune tematiche rilevanti. Tavolo Tecnico tra Agenzia delle Entrate e Agenzia per le Onlus*) nella quale, tra le varie tematiche, è stata affrontata anche quella inerente alla perdita di qualifica di Onlus senza scioglimento dell'ente.

Successivamente, con la delibera n. 128 del 7 marzo 2008, questa Agenzia ha emanato un proprio Atto di Indirizzo teso all'approfondimento di specifici aspetti sostanziali derivanti dall'applicazione delle indicazioni di prassi contenute nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate.

La fattispecie era regolata, prima dell'emanazione della circolare n. 59 citata, nella circolare ministeriale del 26 giugno 1998, n. 168 attraverso una sostanziale equiparazione, ai fini della destinazione del patrimonio, tra perdita della qualifica di Onlus e scioglimento dell'ente, comportando tale previsione l'obbligo di devolvere l'intero patrimonio detenuto anche per l'ente che non si fosse estinto.

Tale obbligo, tuttavia, avrebbe privato l'ente di ogni mezzo finanziario per proseguire la propria attività, decretandosi con ciò potenzialmente anche la sua estinzione.

L'analisi delle casistiche concrete ha reso evidente che tale equiparazione tra fattispecie obiettivamente difformi, pur se limitata ai soli fini della destinazione del patrimonio, non poteva essere ipotizzata, essendo la cancellazione dall'Anagrafe un atto essenzialmente amministrativo e quello dello scioglimento un atto strettamente privato e soggettivo.

Una volta condiviso con l'Agenzia delle entrate che le due fattispecie devolutive, anche alla luce delle diverse implicazioni da esse derivanti, non potessero essere regolate allo stesso modo in ragione della differente ragione dell'evento determinativo del passaggio patrimoniale⁵ si è dunque operato, attraverso la citata Circolare n. 59 ed il successivo Atto di Indirizzo, a fornire dettagliati indirizzi per regolare la specifica fattispecie.

⁵ In un caso l'estinzione e nell'altro la volontà di continuare ad operare senza la qualifica.

L'atto di Indirizzo dell'Agenzia regola, la fattispecie della perdita della qualifica senza scioglimento dell'ente introducendo alcune specifiche indicazioni.

Nello specifico si dispone che la Onlus non sia vincolata a devolvere l'intero patrimonio posseduto al momento della perdita della qualifica ma solo l'incremento patrimoniale realizzato nei periodi di imposta per i quali abbia fruito della qualifica stessa.

Da notarsi, tuttavia, che la devoluzione prescinde dalla effettiva fruizione delle agevolazioni ma si lega al periodo di assunzione della qualifica di ONLUS.

Resta fermo, dunque, l'obbligo di richiedere il parere preventivo e vincolante all'Agenzia da parte dell'ente ma l'istruttoria è tesa ad una verifica comparativa tra il patrimonio detenuto dall'ente prima dell'assunzione della qualifica e quello detenuto al momento della perdita della stessa in modo che l'ente sia vincolato a devolvere, ad altra Onlus od a fini di pubblica utilità, solamente l'incremento patrimoniale prodottosi in costanza della qualifica.

L'Atto di Indirizzo entra poi nel merito della documentazione da produrre ai fini dell'istruttoria evidenziando la necessità di predisporre una situazione rappresentativa della situazione patrimoniale aggiornata ai due momenti dell'acquisto e della perdita della qualifica. A tale fine e per ottenere le ulteriori informazioni necessarie alla comparazione è stata predisposta un'apposita scheda da compilare, allegata all'atto di Indirizzo.

- **Atto di indirizzo in relazione all'esenzione dal pagamento dell'imposta di registro riguardante gli atti fondativi per le Organizzazioni di Volontariato**

Con la deliberazione del Consiglio n. 60 dell'11 febbraio 2009, si è approvato l'atto di Indirizzo in relazione all'esenzione dal pagamento dell'imposta di registro degli atti fondativi delle Organizzazioni di Volontariato.

A tal proposito, la legge quadro sul volontariato dispone che "gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 3, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e dall'imposta di registro" (art. 8, co. 1). Pertanto, la disposizione di legge prevede l'esonero dal pagamento di tali imposte per le Organizzazioni di Volontariato.

L'Agenzia ha soffermato la propria attenzione sull'obbligo di registrazione degli atti fondativi delle Organizzazioni di Volontariato chiarendo che esso grava sull'organizzazione solo nel momento in cui essa richieda l'iscrizione nei registri regionali e/o provinciali anche ove tale iscrizione sia subordinata ad un periodo di operatività dell'ente antecedente alla richiesta (le normative regionali variano da 6 mesi a due anni). Ne deriva che la registrazione dei suddetti atti non è indispensabile anche per dimostrare l'operatività dell'ente per il lasso temporale

richiesto per la quale, invece - a mero titolo esemplificativo - potranno utilizzarsi copia dei bilanci, relazione illustrativa delle attività e/o progetti realizzati, richiesta di attribuzione del codice fiscale o copia di documento comprovante l'assegnazione di contributi.

L'atto di Indirizzo, pertanto, è finalizzato a ribadire quanto già evidenziato in tema di imposta di registro anche dall'amministrazione finanziaria, enucleando tuttavia alcuni punti fermi in merito alla procedura di registrazione di detti atti ed alla relativa imposta al fine di favorire l'applicazione puntuale ed uniforme della disposizione legislativa da parte degli uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate.

Pertanto si è evidenziato che: a) le Organizzazioni di Volontariato provvedono, ove richiesta, alla registrazione degli atti fondativi in esenzione della relativa imposta; b) è cura delle stesse Organizzazioni produrre all'Agenzia delle Entrate, al termine del procedimento di iscrizione, copia del decreto di iscrizione che attesti l'inserimento nel citato Registro del volontariato; c) il mancato invio dell'attestazione dà luogo al recupero dell'imposta da parte dell'Agenzia delle Entrate nei termini previsti per l'accertamento, una volta verificata la mancata dell'iscrizione; d) la mancata iscrizione nel citato Registro comporta da parte dell'Organizzazione l'immediato pagamento dell'imposta da cui era stata temporaneamente esentata.

- **Atto di indirizzo Linee guida per la redazione del bilancio di esercizio degli enti non profit**

Con la deliberazione del Consiglio n. 58 dell'11 febbraio 2009, è stato definitivamente approvato l'Atto di Indirizzo contenente "Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit"⁶ già presentato ufficialmente nel maggio 2008 nella versione destinata alla consultazione pubblica⁷.

Il documento è stato l'esito del progetto avviato dall'agenzia nel 2008. L'obiettivo dell'Agenzia è stato quello di predisporre delle Linee guida che favorissero la diffusione di pratiche omogenee per la redazione del bilancio di esercizio degli enti non profit. E' infatti noto che, pur in presenza di obblighi specifici circa la predisposizione del bilancio da parte delle organizzazioni non profit, il legislatore non ha fornito principi di rendicontazione e criteri per la redazione dei documenti di rendicontazione e bilancio, pertanto nel tempo diversi sono

⁶ Il documento è stato pubblicato come allegato supplemento della Rivista Aretè n. 1/2009.

⁷ In data 22 maggio 2008 l'Agenzia ha organizzato un Convegno, con il patrocinio e contributo della Fondazione Cariplo, per la presentazione delle "Linee Guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit". Tale Convegno aveva dato avvio alla seconda fase del progetto con l'obiettivo di giungere alla stesura di un documento condiviso anche dai soggetti destinatari dello strumento di rendicontazione proposto.

stati i tentativi di colmare tale vuoto. L’Agenzia ha voluto elaborare un documento modulare, ma omogeneo nei criteri, per dare riferimenti chiari e specifici in materia di rendicontazione per il comparto *non profit* che ha sino ad ora sfruttato, per quanto compatibile con le proprie necessità, la normativa civilistica e fiscale delineata per rappresentare l’attività d’impresa. Dottrina e prassi hanno evidenziato, più volte, la necessità di avere Linee guida specifiche e schemi di bilancio adatti a rappresentare le peculiarità delle attività svolte dagli enti di Terzo settore.

Lo scopo del documento, redatto da una Commissione di studio di alto profilo scientifico, è proprio quello di spingere gli enti ad adottare un modello di bilancio trasparente ed adeguato alle esigenze di rappresentazione della propria attività economica.

Quanto alla struttura del documento, le Linee guida individuano, in primo luogo, i soggetti interessati dal documento e, successivamente, illustrano in dettaglio i documenti di bilancio (Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale, Nota integrativa e Relazione di missione). I quattro documenti citati costituiscono nel loro complesso il bilancio di esercizio. In particolare, lo Stato patrimoniale individuato per gli enti non profit deve essere redatto secondo quanto previsto per le società dall’art. 2424 del cod. civ., con alcune modifiche ed aggiustamenti che tengono opportunamente conto delle peculiarità che contraddistinguono la struttura del patrimonio degli enti non profit. Il Rendiconto gestionale ha, invece, lo scopo di rappresentare il risultato gestionale di periodo e di illustrare le modalità con le quali si sia pervenuti al risultato di sintesi. Il risultato ottenuto misura l’andamento economico della gestione. Ovviamente, anche in questo caso la traslazione logica tra rendiconto dell’ente profit e non profit non può avvenire in quanto questi ultimi non orientano i propri comportamenti gestionali secondo le logiche del mercato capitalistico. Con riferimento ai documenti appena citati (Stato patrimoniale e Rendiconto gestionale) è stato, inoltre, prevista, una possibilità di semplificazione per gli enti minori i cui ricavi e proventi siano inferiori ai 250.000 euro annui. Essi potranno redigere, in luogo dei due documenti citati, un solo prospetto denominato “rendiconto degli incassi, dei pagamenti e situazione patrimoniale”. La Nota integrativa ha, invece, la funzione di illustrare o integrare i dati e le informazioni contenute nello stato patrimoniale e nel rendiconto gestionale. Anche in questo caso è stato previsto che gli enti minori possano non redigere tale nota ovvero redigerla secondo un apposito schema semplificato. Infine, la Relazione di missione è il documento che accompagna il bilancio in cui gli amministratori espongono e commentano le attività svolte nell’esercizio. La sua funzione è quella di esprimere il giudizio degli amministratori sui risultati conseguiti, integrando gli altri documenti di bilancio per garantire un’adeguata rendicontazione sull’operato dell’ente e sui risultati ottenuti con una particolare attenzione al

perseguimento della missione istituzionale. Con la redazione e la diffusione di queste Linee Guida - non obbligatorie per gli enti non profit - l'Agenzia ritiene di aver approntato uno strumento idoneo ad assicurare una progressiva e maggiore trasparenza nella rendicontazione degli enti del Terzo settore nella prospettiva di valorizzare al meglio l'attività del comparto non profit.

- **Linee guida e schemi per la redazione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato delle imprese**

Esito del progetto sulla rendicontazione degli enti non profit è stato altresì l'elaborazione delle "Linee guida e schemi per la redazione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato delle imprese sociali". Il documento è stato emanato ai sensi di quanto disposto dal D.Lgs. n. 155/2006 istitutivo dell'impresa sociale e dai successivi decreti ministeriali attuativi.

Il Decreto del Ministero dello sviluppo economico del 24 gennaio 2008 ha, infatti, previsto la "Definizione degli atti che devono essere depositati da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale presso il registro delle imprese, e delle relative procedure, ai sensi dell'articolo 5, comma 5 del citato decreto n. 155/2006. Detto decreto ha previsto che tra i documenti che l'impresa sociale deve depositare presso il registro delle imprese vi siano anche "un documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa" e "per i gruppi di impresa sociale" il medesimo documento in forma consolidata. Pertanto, essendo le imprese sociali tenute ad uniformarsi alle Linee guida redatte dall'Agenzia per il terzo settore, per esplicita previsione normativa, il documento non è stato adottato nella forma dell'atto di indirizzo. In relazione a tali Linee guida è opportuno evidenziare che in considerazione dell'eterogeneità della forma giuridica degli enti che possono assumere la qualifica di impresa sociale si è ritenuto opportuno distinguere i soggetti che per legge sono tenuti a redigere il bilancio ai sensi dell'art. 2423 cod.civ. e ss. dalle altre organizzazioni. Gli schemi previsti non sono stati previsti in modo rigido in quanto devono costituire un'indicazione minima generale che consenta ai singoli enti di apportare modificazioni ed integrazioni che si ritengano opportune per migliorare la qualità delle informazioni rivolte ai terzi.

- **Atto di indirizzo linee guida sulla gestione dei registri del volontariato**

Le Linee Guida per la tenuta dei registri del volontariato sono state approvate con deliberazione n. 484 del 2 dicembre 2009 dal Consiglio dell’Agenzia e successivamente dal Coordinamento Tecnico della Conferenza delle Regioni.

La redazione del documento è stata realizzata con un lavoro protrattosi diversi mesi e mediante un costante confronto con e tra le Regioni: l’Agenzia per le Onlus ha ritenuto infatti che soltanto attraverso un dialogo aperto a tutti gli uffici registranti fosse possibile redigere linee guida condivise dai soggetti coinvolti nella tenuta dei registri. Tale gruppo di lavoro è stato costituito grazie alla ratificazione di un Protocollo d’intesa firmato dalla Conferenza delle Regioni e dall’Agenzia nel quale si è sancito il reciproco impegno ad affrontare insieme tematiche ritenute importanti per il Terzo Settore, e ha lavorato sulla base di un progetto approvato dai entrambi i soggetti istituzionali. Inoltre, il gruppo di lavoro, durante l’elaborazione del documento, per favorire la compartecipazione ha allargato la condivisione del testo a tutte le regioni. Nonostante non vi sia stata una unanime partecipazione si è potuto contare così su una condivisione estesa dei contenuti. Per quanto concerne la struttura, il documento è diviso in tre parti, che ripercorrono cronologicamente le tappe dell’iscrizione di un ente al registro del volontariato. In

Le Linee guida hanno contengono indicazioni in merito alle procedure di iscrizione, controllo e cancellazione delle organizzazioni di volontariato nei registri regionali (o provinciali) e sono state realizzate per fornire agli enti responsabili della tenuta dei registri utili strumenti allo scopo di ridurre le divergenze nel trattamento verso i soggetti che fanno richiesta di iscrizione o sono già iscritti nei registri.

- **Atto di Indirizzo in relazione alla partecipazione nella Onlus di “soggetti esclusi” (enti pubblici e società commerciali) in qualità di soci e/o fondatori**

L’esigenza di emanare un Atto di Indirizzo sulla questione inerente ai c.d. ‘enti esclusi’ nasce dal lungo e complesso dibattito che ha coinvolto, nel corso degli anni, non solo l’Agenzia per il terzo settore e l’Agenzia delle Entrate ma anche una moltitudine di enti non profit direttamente interessati dagli atti di prassi emananti dall’Agenzia delle Entrate su tale questione.

L'argomento, seppur affrontato con un approccio parzialmente differente, aveva già richiamato l'attenzione dell'Agenzia per il terzo settore la quale si era pronunciata con un Atto di indirizzo approvato nel novembre del 2004 con deliberazione n. 516.

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

Nel corso dei successivi anni l'Agenzia per il terzo settore ha sempre ribadito, all'interno del Tavolo tecnico costituito con l'Agenzia delle Entrate, che la posizione assunta dagli atti di prassi dell'Amministrazione finanziaria, pur giustificata da preoccupazioni parzialmente condivisibili, poneva in una situazione di evidente discriminazione e di difficoltà sia gli enti che già rivestissero la qualifica di Onlus sia quelli che fossero interessati ad ottenerla.

Il prolungarsi dei tempi nel Tavolo tecnico in relazione al possibile raggiungimento di una soluzione condivisa, ha spinto l'Agenzia per il terzo settore ad emanare un proprio atto di indirizzo in armonia con le valutazioni già esposte in sede di Tavolo tecnico e in contrasto con la posizione dell'amministrazione finanziaria.

Tale atto si è reso indispensabile per il ruolo di terzietà e di garanzia assegnato all'Agenzia dalle disposizioni di legge che dispongono in merito ai poteri ed alle attribuzioni della stessa e che individuano in essa il soggetto al quale è demandato il compito di esercitare poteri di indirizzo nell'ambito della normativa vigente, di segnalare alle autorità competenti, formulando proposte di indirizzo ed interpretazione, i casi nei quali norme di legge o di regolamento determinano distorsioni nell'attività delle organizzazioni, del Terzo settore e degli enti e di collaborare per l'uniforme applicazione delle norme tributarie attraverso la formulazione, al Ministero delle Finanze, di proposte su fattispecie concrete o astratte riguardanti il regime fiscale delle organizzazioni, Terzo settore ed enti⁸.

Al contempo, le incertezze riscontrate dagli enti caratterizzati dalla presenza di 'enti esclusi' che rendevano ardua la valutazione inerente alla possibilità di volersi fregiare della qualifica di ONLUS, la situazione di timore nella quale versavano i soggetti che fossero già iscritti nell'Anagrafe delle ONLUS e l'accrescersi del numero di casi di contenzioso già aperti hanno reso imprescindibile un pronunciamento di questa Agenzia, nella convinzione che si dovesse dare un segnale di chiarezza seppur nella diversità della posizione assunta rispetto all'Amministrazione finanziaria.

L'Atto di indirizzo è stato approvato dall'Agenzia con la delibera n. 362 del 4 ottobre 2010 e ripercorre tutte le tappe che hanno delineato i contorni della controversa vicenda attraverso l'analisi degli atti di prassi e, altresì, avvalendosi dell'esperienza concreta maturata dalla

⁸ Cfr. articolo 3, comma 1, del dpcm 21 marzo 2001, n. 329.

stessa Agenzia in sede di predisposizione dei pareri di cancellazione dall'Anagrafe delle Onlus degli enti così partecipati.

L'attenzione si è soffermata sul concetto di "influenza dominante" attraverso il quale l'Agenzia delle Entrate ha posto le basi per l'esclusione di numerosi soggetti dall'Anagrafe delle Onlus o per la non iscrizione di quelli in attesa di tale riconoscimento. L'indicazione che scaturisce dai documenti di prassi dell'amministrazione finanziaria è quella di cancellare dall'Anagrafe o non ammettere nella stessa quei soggetti che annoverino 'enti esclusi' tra i soci e/o fondatori ogni qual volta questi esercitino un'influenza dominante' nelle determinazioni dell'ente, ipotesi che ricorrerebbe ogni qual volta il numero di tali soci e/o fondatori risulti prevalente.

A tal proposito, l'Atto di indirizzo dell'Agenzia per il terzo settore cerca di porre delle cautele in relazione all'utilizzo di un concetto, quello dell'influenza dominante', mutuato dal contesto *for profit* (art. 2359 cod.civ.) che mal si adatta ad essere adoperato nel differente ambito non profit.

L'analisi e la collocazione nel testo codicistico dell'articolo di legge appena richiamato lascia infatti intuire che il concetto di 'influenza dominante' si realizza ed è valutabile, pur con le difficoltà proprie che lo caratterizzano, in presenza di società per azioni. La disposizione in esame delinea tale situazione per quei soggetti in cui sussista un capitale azionario e nei quali la titolarità di una quota maggioritaria di detto capitale attribuisca al detentore un potere effettivo e sostanziale sulle determinazioni del soggetto controllato.

Si ritiene, pertanto, sia rischioso trasporre tale concetto in ambito *non profit* ove esso possa generare distorsioni applicative e situazioni di iniquità di trattamento nei confronti di soggetti che legittimamente rivestono o vogliono rivestire la qualifica di Onlus.

Senza addentrarsi, in tale sede, nelle specifiche e complesse valutazioni operate nell'Atto di Indirizzo esso si conclude affermando che, in presenza di soggetti che soddisfino tutti i requisiti propri della Onlus, l'esclusione degli stessi, per non essere discriminatoria, e dunque dar luogo a una disparità di trattamento, dovrà essere motivata sulla base di un interesse ritenuto dal legislatore, e soltanto da esso, meritevole di tutela.

Ciò anche in ragione del fatto che le disposizioni prescrittive contenute nelle norme del decreto sono, da sole, in grado di fugare le preoccupazioni che producono un'interpretazione così restrittiva. Gli stringenti vincoli imposti dal decreto alle Onlus sono già sufficienti a evitare un utilizzo strumentale (ove si voglia connotare tale termine di significato negativo) della Onlus.

Infatti, i tassativi settori di intervento previsti, il divieto di svolgere attività diverse (salvo le connesse), i vincoli al patrimonio posti sia durante la vita della Onlus che nel caso di

scioglimento (o perdita della qualifica) e la necessità di tenere una contabilità chiara e trasparente rendono difficile qualsiasi utilizzo “strumentale” o elusivo della nuova fattispecie di carattere fiscale creata dal legislatore.

Pertanto, in assenza di un intervento chiaro del legislatore che ricomprenda o escluda in modo esplicito tali soggetti dal novero delle Onlus, l’Agenzia ha ritenuto che il quadro normativo vigente, analizzato anche alla luce dei recenti orientamenti della legislazione sociale, nonché le ragioni di carattere giuridico diffusamente espresse nell’atto di indirizzo, lasciassero propendere a favore di un’interpretazione restrittiva e letterale della disposizione prevista dall’art. 10, co. 10 del d. lgs. 460/1997.

In merito a tale questione deve essere richiamato, altresì, il recente intervento dell’Amministrazione finanziaria che con la Circolare n. 38/E del 1 agosto 2011, intervenendo in merito a tematiche specifiche inerenti alle ONLUS, ha mutato *in toto* la propria posizione sul tema accogliendo integralmente le richieste di questa Agenzia e sostenendo che gli “enti esclusi” dalla qualifica di ONLUS possono, in ogni caso, costituire (o partecipare ad) un soggetto giuridico autonomo avente la qualifica fiscale di ONLUS, *a prescindere dalla circostanza che i medesimi “enti esclusi” intervengano o meno nell’assunzione delle determinazioni della ONLUS stessa.*

Tale completa inversione di tendenza è accolta molto positivamente dalla scrivente e conferma l’efficacia della collaborazione instauratasi tra le due Agenzie anche nei casi in cui le posizioni non risultino, in prima battuta, convergenti.

- **Partecipazioni detenute da Onlus in soggetti aventi qualifica di impresa sociale**

L’Agenzia per il terzo settore, rilevato che, nell’ambito del Tavolo Tecnico istituito con l’Agenzia delle Entrate, entrambe le Amministrazioni concordavano nell’ammettere la detenzione, da parte di una Onlus, di partecipazioni in società commerciali aventi la qualifica di impresa sociale ai sensi del D.Lgs. 155/2006, ha adottato sull’argomento un proprio atto di indirizzo, approvato con delibera n. 72 del 24 marzo 2011.

Nel citato atto l’Agenzia non analizza i presupposti che legittimano, in via generale, la detenzione da parte di una Onlus, di partecipazioni di controllo in società di capitali - trattandosi di un tema controverso tra le due agenzie - ma valuta se le ragioni di cautela che hanno condotto l’Amministrazione Finanziaria a ritenere precluso alle Onlus il possesso di tali partecipazioni possano valere anche nell’ipotesi in cui le società abbia la qualifica impresa sociale ai sensi del D.L.gs. 155/06.

A tale scopo l'agenzia esamina, innanzitutto, la disciplina dell'impresa sociale la quale ha introdotto, come principale novità, la possibilità anche per gli enti di cui al libro V, aventi quindi natura societaria, di assumere la qualifica in parola.

A tale scopo il legislatore ha dettato specifici e vincolanti requisiti a cui tali soggetti sono tenuti ad uniformarsi. L'Agenzia richiama, in particolare, l'attenzione sui seguenti obblighi: operare in uno dei settori di attività indicati nell'art. 2 ovvero finalizzare l'attività di impresa al reinserimento lavorativo di soggetti svantaggiati; destinare gli utili e gli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio con il divieto quindi di distribuirli, anche indirettamente e devolvere a favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale, associazioni, comitati, fondazioni ed enti ecclesiastici.

Da quanto sopra, quindi, risulta evidente - a parere dell'agenzia - che le società di capitali aventi qualifica di impresa sociale pur richiamandosi alla disciplina specifica libro V, titolo V, del codice civile sono sottoposte a rigidi vincoli che fanno rientrare questi soggetti nell'alveo degli enti non lucrativi. Tali vincoli rendono, quindi, la detenzione di partecipazioni di controllo nell'impresa sociale, da parte di una Onlus, priva delle criticità che sottendono invece alla interpretazione prudenziale espressa dall'Agenzia delle Entrate nei provvedimenti citati.

I requisiti, infatti, che il Legislatore ha dettato sia per il legittimo godimento della qualifica di Onlus, sia per quella di impresa sociale possono essere ritenuti idonei a fornire adeguate garanzie atte ad evitare eventuali comportamenti elusivi.

A tal proposito l'Agenzia rileva, inoltre, che l'art. 4 del D.Lgs. 155/06 parla espressamente di gruppo di imprese sociali ed esclude che in esso possano assumere il ruolo di società controllante le imprese private con finalità lucrative e le amministrazioni pubbliche. Il controllo, invece, potrà essere detenuto da un ente caratterizzato quindi dalle medesime finalità non lucrative del soggetto partecipato. Non si ritiene che nulla osti al fatto che tale ente possa rivestire legittimamente la qualifica fiscale di Onlus. In questo caso, conclude l'Agenzia, la Onlus, anche per il tramite dell'impresa sociale controllata, realizzerà la propria *mission* istituzionale, senza rischio di elusioni, potendo creare una pluralità di soggetti che, pur con le diverse caratteristiche loro proprie, perseguono un unico fine che è quello della solidarietà sociale, non potendo la partecipazione nell'impresa sociale fornire utili alla partecipante.

- **Linee guida per la Redazione del Bilancio Sociale delle Organizzazioni non profit**

Il progetto sulle Linee guida per la Redazione del Bilancio Sociale⁹, giunto ormai dopo quasi due anni alla fase finale, completa l'insieme di strumenti informativo che l'Agenzia per il terzo settore ritiene utile e necessario per gli enti non profit. L'approvazione del documento nella seduta del 2 dicembre 2009 ha avviato la fase di presentazione e divulgazione del documento e, in questa sede, viene offerta una sintesi al fine di delineare i contenuti essenziali del documento.

Il Bilancio Sociale è uno strumento di accountability, di rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte da un'organizzazione. Attualmente tale documento non è previsto come obbligatorio da disposizioni normative, fatta eccezione per le Fondazioni bancarie, le imprese sociali e le cooperative sociali¹⁰, ma resta uno strumento volontario, che viene adottato allorché l'Organizzazione Non Profit ritenga di "dare conto" del proprio agire ai vari portatori d'interesse (*stakeholder*).

In assenza di un modello di rendicontazione sociale univoco per il settore non profit il documento prodotto dall'Agenzia ha il fine di offrire un'informativa strutturata e puntuale a tutti i soggetti interessati non ottenibile a mezzo della sola informazione economica contenuta nel bilancio di esercizio.

Le presenti Linee Guida intendono: *i)* descrivere il significato ed il contenuto informativo essenziale, nonché le modalità di redazione del Bilancio Sociale; *ii)* individuare i contenuti minimali uniformi del Bilancio Sociale, al fine di garantire agli stakeholder informazioni utili, chiare ed attendibili circa l'Organizzazione che redige il documento; *iii)* agevolare lo sviluppo, all'interno della Organizzazione Non Profit, di un sistema informativo di natura non esclusivamente contabile, utile ai fini sia della rendicontazione, sia di un affinamento dei processi di pianificazione, programmazione e controllo, capace di esprimere la multidimensionalità dei risultati raggiunti (sociali e ambientali, oltre che economici).

In ragione delle esigenze e della specificità del settore non profit e della sua operatività che tende ormai a travalicare i confini nazionali sono state scelte, come principale riferimento

⁹ Il documento è scaricabile sul sito istituzionale dell'Agenzia www.agenziaperleonus.it.

¹⁰ Le Fondazioni bancarie devono redigere un documento più circoscritto del Bilancio Sociale, ovvero il "bilancio di missione" ed inserirlo in una specifica sezione della relazione al bilancio (D. lgs. 153/99); alle imprese sociali e relative strutture di gruppo è stato imposto l'obbligo di redazione del Bilancio Sociale, anche su base consolidata, in base alle previsioni dell'art. 10, comma 2, del D. Lgs n. 155, 24 marzo 2006 e del relativo Decreto ministeriale di attuazione, che prevede uno schema sintetico del documento; le cooperative sociali per le quali in alcune regioni sono stati previsti principi, elementi informativi e i criteri minimi di redazione del bilancio sociale, nonché la tempistica per l'adeguamento all'obbligo di redazione annuale dello stesso e la redazione del bilancio sociale quale condizione per l'accesso agli incentivi regionali, all'accreditamento per la stipulazione di contratti con il sistema pubblico o il mantenimento dell'iscrizione all'Albo.

della struttura di Bilancio Sociale per le Organizzazioni Non Profit, le Linee Guida proposte dalla “GRI” (Global Reporting Initiative) nella sua ultima versione, pubblicata nel 2006 (GRI3), apportando ad esse alcuni adattamenti suggeriti dalle specificità del settore non profit¹².

Con riferimento alla struttura del documento, esso si articola in tre sezioni:

- finalità e caratteristiche del Bilancio Sociale, in cui sono definiti lo scopo e i principali elementi che caratterizzano questo documento di rendicontazione;
- contenuti del Bilancio Sociale, in cui sono indicati la struttura e le informazioni che il Bilancio Sociale deve contenere;
- realizzazione del Bilancio Sociale, in cui si definisce la metodologia per la sua realizzazione e la sua implementazione.

Gli Allegati costituiscono parte integrante del documento e forniscono un supporto concreto alla stesura del Bilancio Sociale.

In particolare, gli Allegati 1 e 2 contengono le schede relative alle informazioni (essenziali e volontarie) da raccogliere per la stesura del documento.

L’Allegato 3 fornisce una tavola di raccordo tra il Bilancio Sociale della singola Organizzazione e il contenuto delle presenti Linee Guida, che consente la verifica del rispetto del modello proposto dall’Agenzia per il terzo settore, ferma restando la libertà per l’Organizzazione di strutturare il Bilancio Sociale nel modo ritenuto più consono ed efficace, oltre che coerente con le peculiarità operative.

¹² Oltre che alle Linee Guida della GRI, si è fatto riferimento anche ai “Principi di redazione del Bilancio Sociale” del Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS), che costituisce il modello più diffuso in ambito nazionale, e ad altri schemi di rendicontazione definiti in Italia, tra cui alcuni specificamente dedicati al settore non profit.

Inoltre, sono stati considerati i seguenti documenti:

- Social Statement, progetto CSR-SC del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, 2002;
- “Il Bilancio Sociale nelle Aziende Non Profit: principi generali e Linee Guida per la sua adozione” della Commissione Aziende Non Profit del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), 2004;
- “Raccontiamoci responsabilmente. Guida operativa per il Bilancio Sociale delle Avis della Lombardia”, Avis Regionale Lombardia, 2007;
- “Le linee guida per il Bilancio Sociale e di Missione delle OdV” del Coordinamento Nazionale dei Centri di Servizio per il Volontariato (CSVnet), 2008;
- Decreti attuativi 24 gennaio 2008 per la Legge delega 118/05 e il Decreto Legislativo 155/06 della legge sulle imprese sociali;
- “Bilancio Sociale per le cooperative sociali – Guida per la realizzazione”, Confcooperative/Federsolidarietà, 2009;
- Linee guida per il Bilancio Sociale delle Cooperative Sociali della Lombardia, Regione Lombardia - Circolare r. 29.5.2009, n. 23 (BURL n. 23, 8 giugno 2009);
- G.B.S. – Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale, “La rendicontazione sociale per le aziende non profit”, Documenti di ricerca n. 10, Giuffrè Editore, ottobre 2009.

- **Atto di Indirizzo in relazione alla contestuale iscrizione di un'associazione di promozione sociale nel Registro di cui all'art. 7 della L. n. 383/2000 e nell'Anagrafe Unica delle Onlus di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 460/1997**

L'atto di Indirizzo, approvato nella seduta del 15 aprile 2011 con deliberazione n. 151, trae origine dalle richieste di alcuni enti in merito alla legittimità del mantenimento della duplice iscrizione nell'Anagrafe delle Onlus e nel Registro delle associazioni di promozione sociale (Aps) in quanto il comportamento tenuto da alcune direzioni regionali, ai fini dell'iscrizione nei rispettivi registri ed Anagrafe ed ai fini della verifica dei requisiti per il mantenimento della stessa, non risultava essere omogeneo sul territorio nazionale.

La questione inerisce alle Aps disciplinate dalla L. n. 383/2000 e definite nell'art. 2 della stessa le quali richiedono l'iscrizione nei Registri previsti dal successivo art. 7.

A tal proposito l'Agenzia ha evidenziato come non risulta esservi alcuna disposizione, nelle rispettive normative di riferimento che determini l'astratta incompatibilità tra le due figure e, dunque, l'illegittimità della contestuale qualifica di APS e di ONLUS.

I requisiti essenziali previsti per l'assunzione della qualifica di APS, contenuti in particolare negli artt. 2 e 3 della L. 383/2000 e più in generale nell'intera legge, sono in parte analoghi e non in contrasto con quelli stabiliti per le ONLUS.

In relazione ai fini istituzionali, alle attività caratterizzanti ed alle modalità di attuazione delle stesse è, altresì, fondamentale osservare che, seppur le due normative richiamate contengono in taluni casi elementi che possono definirsi inconciliabili, tuttavia la loro presenza nello statuto è solo eventuale e, pertanto, non può condizionare l'astratta possibilità di una contestuale iscrizione nei rispettivi albi.

Quanto evidenziato ha permesso di affermare che, seppur possano presentarsi talune ipotesi di incompatibilità, esse dovranno essere singolarmente riscontrate affinché il provvedimento di diniego/cancellazione dal Registro delle APS o dall'Anagrafe delle ONLUS possa ritenersi legittimo.

L'analisi compiuta ha portato, pertanto, l'Agenzia ad avallare l'astratta possibilità di ottenere la contestuale iscrizione nei Registri delle APS e nell'Anagrafe delle ONLUS.

Ciononostante ragioni di necessaria prudenza hanno spinto ha richiamare gli enti ad una preventiva e scrupolosa valutazione delle possibili difficoltà che tale decisione può comportare.

Le analogie presenti nelle due normative esaminate non eliminano la possibile presenza di difformità che non possono coesistere derivanti dal fatto che, pur trattandosi di soggetti

riconducibili nella numerosa famiglia degli enti di Terzo settore, il legislatore ha inteso comunque disciplinare realtà differenti. Da ciò deriva che quanto più tali soggetti si caratterizzano ed agiscono usufruendo in modo pieno delle opportunità offerte dalle rispettive leggi di riferimento (in particolare in relazione agli ambiti di attività in cui possono operare) tanto più potrebbe accadere che si manifestino elementi di incompatibilità tra le differenti normative capaci di incidere sulla validità di una contestuale iscrizione nei rispettivi albi di riferimento.

In definitiva se, da un lato, è stata confermata la possibilità di ottenere la contestuale iscrizione nei Registri di cui all'art. 7 della L. n. 383/2000 ed all'art. 11 del D.Lgs. n. 460/1997, dall'altro, si è ritenuto essenziale evidenziare che tale scelta deve operarsi con prudenza e particolare attenzione in relazione alle attività che l'organizzazione vuole svolgere.

- **Configurabilità del Trust Onlus**

Con atto di indirizzo, approvato con deliberazione n. 193 del 25 maggio 2005 l'Agenzia per il terzo settore si è espressa in merito alla configurabilità di un trust Onlus.

Dopo aver illustrato la disciplina civilistica e fiscale relativa all'istituto in esame, l'Agenzia esamina la computabilità del trust con quanto prescritto dall'art. 10 del D.Lgs. 460/97. per il legittimo godimento della qualifica di Onlus

In particolare, l'Agenzia rileva che l'art. 10 citato, nell'elencare i soggetti che possono essere Onlus, dopo aver richiamato le figure giuridiche disciplinate dal codice civile ossia associazioni, fondazioni e comitati menziona in via generale e residuale "gli altri enti di carattere privato". In tale ultima categoria quindi ritiene possa essere ricompreso il trust.

La norma in esame pone come secondo requisito, ai fini del legittimo godimento della qualifica in parola, che l'atto costitutivo e lo statuto dell'ente siano redatti nella forma dell'atto pubblico, della scrittura privata autenticata o registrata. A tal proposito l'atto evidenzia che, sebbene l'art. 3 della Convenzione de L'Aja non richieda una particolare forma se non che i "trust siano comprovati per iscritto", la prassi ormai consolidata, invece, è quella di ricorrere all'atto notarile.

L'atto istitutivo, redatto nelle suddette forme, deve contenere espressamente le clausole di cui al comma 1, art. 10 del D.Lgs. 460/97.

In particolare, il requisito che prioritariamente deve contraddistinguere la Onlus è il perseguimento di finalità di solidarietà sociale di cui alla lettera *b*), comma 1, art. 10 citato. Tale requisito si realizza a condizione che l'ente operi in uno dei settori tassativamente

indicati dal Legislatore e che, per quelli a solidarismo c.d. condizionato, rivolga la propria attività a beneficio di soggetti svantaggiati, ai sensi del comma 2 della stessa norma. A tal proposito l'Agenzia, dopo aver richiamato in via esemplificativa alcune fattispecie specifiche, e rilevata, in via generale, la compatibilità dell'istituto in esame con il perseguimento di finalità di solidarietà sociale di cui all'art. 10, comma 1, lett. *b)* del D.Lgs. 460/97, rinvia all'analisi delle singole fattispecie per l'effettivo accertamento della sussistenza di tale requisito.

Nell'atto si sottolinea che, in ogni caso, ai fini del rispetto di quanto prescritto dalla lett. *b)* in esame, il trust deve contenere espressamente la clausola di irrevocabilità, ciò al fine di garantire l'effettivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale e non deve annoverare fra i beneficiari il disponente stesso.

Con riferimento agli ulteriori requisiti individuati dall'art. 10 ai fini del legittimo godimento della qualifica di Onlus, l'Agenzia ritiene che non sussistano ostacoli all'inserimento nell'atto istitutivo del trust di quanto prescritto dalle lettere *c), d), e), f), g)* ed *i)* della norma richiamata. Con riferimento, invece, alla previsione di cui alla lettera *h)*, comma 1, art. 10, a parere dell'Agenzia, si tratta di un requisito non applicabile all'istituto del trust.

La presenza di un ordinamento democratico, infatti, è un requisito necessario negli enti a carattere associativo nei quali prevale l'elemento personale su quello patrimoniale. Per tale ragione il legislatore ha esplicitamente escluso nell'art. 10, comma 7, del D.Lgs. 460/97 l'applicabilità alle fondazioni della disposizione di cui alla lett. *h)* richiamata. Tale esclusione si ritiene sia riferibile anche al trust che, sotto il profilo in esame, è assimilabile alle fondazioni in quanto in esso il patrimonio risulta vincolato ad un determinato fine di destinazione e segregato rispetto al patrimonio personale del *trustee*.

Da ultimo nell'atto si evidenzia che, in assenza di una normativa italiana di riferimento che disciplini l'istituto del trust, si dovrà prestare particolare attenzione al fatto che la legge straniera individuata dal disponente non sia contraria alle clausole sopra esaminate ai fini della qualifica Onlus. In particolare, la legge richiamata non dovrà essere di ostacolo al perseguimento delle finalità di solidarietà sociale ed alla devoluzione dei beni secondo quanto prescritto dall'art. 10 del D.lgs. 460/97.

In conclusione, a parere dell' Agenzia, il trust che rispetta i requisiti prescritti dall'art. 10 del D.lgs. 460/97 potrà legittimamente assumere al qualifica di Onlus.

4. Devoluzione del patrimonio

Il parere sulla devoluzione del patrimonio è stato previsto dagli artt. 5 e 10 del D.Lgs. n. 460/1997, i quali hanno introdotto - per tutti gli enti associativi che vogliano fruire dei benefici fiscali di cui agli artt. 148 del D.P.R. n. 917/1986 e 4 del D.P.R. n. 633/1972 e per gli enti che acquisiscano la qualifica di Onlus - l'obbligo di richiedere in caso di scioglimento un parere vincolante all'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190 della legge n. 662/1996. Per le Onlus tale parere, seppur con l'introduzione di alcune opportuni accorgimenti, risulta obbligatorio anche nei casi in cui non si verifichi la perdita della qualifica senza lo scioglimento dell'ente¹¹.

Con riferimento all'emissione del parere devolutivo, occorre poi richiamare l'art. 3 lett. k) del D.P.C.M. n. 329/01 il quale dispone che l'Agenzia per il terzo settore nei casi sopra delineati rende parere vincolante sulla devoluzione del loro patrimonio.

La clausola devolutiva impone che i destinatari del patrimonio siano altri "enti con finalità analoghe" (nel caso si tratti degli enti associativi di agli artt. 148 del D.P.R. n. 917/1986 e 4 del D.P.R. n. 633/1972) o altre "Onlus" (nel caso si tratti di enti con qualifica omonima iscritte nell'Anagrafe Unica delle Onlus di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 460/1997. Per entrambe le tipologie di enti è prevista anche, in alternativa, la devoluzione a "fini di pubblica utilità".

Tale ultima indicazione normativa ha obbligato l'Agenzia per il terzo settore, in quanto soggetto deputato all'emanazione di tale parere, all'individuazione di tali fini che non erano definiti nella disposizione richiamate né in altre disposizioni di legge. Pertanto, è stato necessario svolgere un ampio lavoro di ricerca e di interpretazione, trasfuso poi in un Atto di Indirizzo finalizzato all'individuazione di "criteri di massima per identificare la nozione di fini di pubblica utilità, in quanto momento essenziale per giungere all'emissione del parere obbligatorio e vincolante sulla devoluzione del patrimonio"¹².

Successivamente, il procedimento per il rilascio del parere devolutivo interamente svolto dall'Agenzia, è stato investito dalle novità introdotte dalla L. n. 241/1990 ad opera della L. n. 69/2009 –

Ciò ha portato alla predisposizione di un apposito "Regolamento in merito al procedimento di rilascio del parere obbligatorio e vincolante in relazione alla devoluzione del patrimonio di enti ed organizzazioni in caso di estinzione e/o perdita della qualifica".

¹¹Cfr. la Circ. dell'Amministrazione finanziaria n. 59/E/2007 e l'Atto di Indirizzo dell'Agenzia per il terzo settore, approvato con delib. n. 128 del 7 maggio 2008.

¹² Cfr. l'Atto di Indirizzo dell'Agenzia per il terzo settore, approvato con delib. n. 697 del 26 ottobre 2006.

Con esso si è proceduto a delineare, tra le altre cose, l'ambito di applicazione dello stesso, a prevedere gli obblighi ai quali l'ente e l'Agenzia devono assoggettarsi, le modalità dell'istruttoria, i termini per la stessa ed i casi di sospensione.

Tale intervento si è reso indispensabile sia in ragione delle specifiche disposizioni di legge sia per andare incontro ai requisiti di trasparenza, efficacia ed efficienza che devono caratterizzare costantemente l'operato delle PP.AA.

E', infine, opportuno evidenziare la flessione in aumento delle richieste di pareri obbligatori sulla devoluzione del patrimonio in ragione dell'introduzione di meccanismi tesi a rendere effettivo l'obbligo imposto dalla norma e costruiti su di una sempre più ampia collaborazione con l'Agenzia delle Entrate.

Sono, infatti, sempre più numerose le Direzioni regionali delle Entrate che costantemente segnalano agli enti - che per qualsiasi ragione perdano la qualifica di Onlus¹³ - la necessità di richiedere il preventivo e obbligatorio parere sulla devoluzione del patrimonio¹⁴, inviando contestualmente anche all'Agenzia per il terzo settore una copia per conoscenza di tale segnalazione.

Tale procedura consente all'ente - soggetto vigilato - di essere informato della obbligatorietà del parere e all'Agenzia per il terzo settore - organismo vigilante - di monitorare se la richiesta del parere devolutivo da parte dell'ente sia concretamente effettuata.

Tale accordo, che si ritiene sia da estendere a tutte le Direzioni regionali, si ritiene indispensabile anche per l'attuale impossibilità dell'Agenzia per il terzo settore di accedere alla consultazione dell'Anagrafe Unica delle Onlus in modo da poter verificare stabilmente tutti gli enti obbligati alla richiesta del parere sulla devoluzione del patrimonio.

Tale meccanismo di segnalazione da parte dell'Agenzia delle Entrate dovrebbe essere, altresì, introdotto anche per gli enti di tipo associativo vincolati alla devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento i quali, ad oggi, sfuggono al controllo dell'Agenzia per il terzo settore nel momento del loro scioglimento.

¹³ Cfr "Atto di indirizzo in relazione alla devoluzione del patrimonio a seguito della perdita della qualifica di Onlus senza scioglimento dell'ente", approvato con delibera n. 128 del 7 maggio 2008.

¹⁴ Parere che deve essere richiesto, dagli enti obbligati dalla norma, anche in assenza di patrimonio residuo.