



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

ONLUS: arrivano nuovi chiarimenti dall'Agenzia delle Entrate
(Nota alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate 1° agosto 2011, n. 38/E)

di Giuseppina Simioli

SOMMARIO: Premessa – 1. I cc.dd. enti *non profit* e la disciplina delle ONLUS – 2. *Trust* e qualifica di ONLUS - 3. Contenuto della Circolare dell'Agenzia delle Entrate 1° agosto 2011, n. 38/E.

Premessa

Con la Circolare 1° agosto 2011, n. 38/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito indirizzi interpretativi su alcune tematiche rilevanti in merito alle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)²⁸⁸.

In particolare, con la circolare in oggetto, l'Agenzia torna ad occuparsi dei cosiddetti “enti esclusi” (*ex art. art. 10, comma 10, del D.Lgs. n. 460 del 4 dicembre 1997*), quali enti pubblici, le società commerciali e altri enti di rappresentanza politica e sindacale, prevedendo anche per questi soggetti la possibilità di costituire o di partecipare ad una ONLUS.

Quattro²⁸⁹ sono gli argomenti esaminati dalla circolare *de qua*, e precisamente:

- 1) l'esenzione dell'imposta di registro per gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato;
- 2) la partecipazione di enti “esclusi” nelle ONLUS;
- 3) l'iscrivibilità del *trust* nell'anagrafe delle ONLUS;
- 4) la partecipazione di una ONLUS in un'impresa sociale²⁹⁰.

²⁸⁸ Per un maggiore approfondimento sulla problematica della partecipazione degli “enti esclusi” nelle ONLUS, si consulti, P. PESTICCIO, *La partecipazione nelle ONLUS degli enti “esclusi” in qualità di soci e/o fondatori*, in *Enti non profit*, 3, 2011, Inserto.

²⁸⁹ Relativamente alla problematica inerente il *Trust* e le ONLUS si veda, A.C. DI LANDRO, *Trust ONLUS*, in *Trust e attività fiduciarie*, 5, 2010, p. 570.

²⁹⁰ Nella circolare in commento si osserva che il carattere non lucrativo proprio sia delle ONLUS che delle imprese sociali è garantito da previsioni di contenuto analogo recate dalle rispettive discipline che prevedono entrambe:

- il divieto di distribuzione, anche in forma indiretta, di utili e avanzi di gestione;

I summenzionati argomenti sono stati oggetto di confronto tra l’Agenzia delle Entrate e l’Agenzia per il terzo settore²⁹¹ nell’ambito di un tavolo tecnico²⁹².

La circolare chiarisce a quali condizioni un *trust*²⁹³ possa assumere la qualifica di ONLUS e chiarisce, altresì, come godere dell’esenzione dell’imposta di registro per gli atti costitutivi, secondo quanto stabilito dalla legge quadro sul volontariato 11 agosto 1991, n. 266, per quanto concerne le organizzazioni con base in regioni che richiedono la presentazione dell’atto costitutivo medesimo ai fini dell’iscrizione al registro del volontariato e, quindi, ai fini dello stesso riconoscimento delle organizzazioni di volontariato.

Con la circolare n. 38/E, dunque, viene consentito alle ONLUS di partecipare ad un’impresa sociale²⁹⁴, al riconoscimento della qualifica di ONLUS ai *trust*²⁹⁵ opachi e, come anzidetto, all’esenzione dall’imposta di registro per le organizzazioni di volontariato anche prima dell’iscrizione a un registro regionale o provinciale.

Detta legge quadro subordina le agevolazioni fiscali da essa previste in favore delle citate organizzazioni all’iscrizione delle stesse nei registri generali delle organizzazioni di volontariato istituiti e tenuti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e Bolzano, ai sensi dell’art. 6 della medesima legge.

Relativamente alla partecipazione ad una ONLUS²⁹⁶ da parte di società commerciali ed enti pubblici e, più in generale, dei cosiddetti soggetti “esclusi” dalla qualifica di ONLUS *ex art. 10, comma 10, del D. Lgs. n. 460/1997, con la circolare n. 59/E del 31 ottobre 2007, par. 3, nel confermare il precedente orientamento già espresso nella risoluzione n. 164/E del 28 dicembre 2004, è stato precisato che la qualifica di ONLUS non deve essere negata ad*

-
- l’obbligo di impiegare gli utili e gli avanzi di gestione nello svolgimento dell’attività statutaria;
 - l’obbligo di devoluzione del patrimonio, in caso di cessazione dell’attività, a finalità di utilità sociale (cfr. articoli 3 e 13, comma 3, del D.Lgs. n. 155 del 2006 e art. 10, comma 1, lettere *d), e) e f)*, del D.Lgs. n. 460 del 1997).

²⁹¹ Sul tema si consulti, F. ALLEVA, *I confini giuridici del Terzo settore italiano*, Roma, 2004 e AA.VV., *Terzo settore e nove categorie giuridiche: le organizzazioni non lucrative di utilità sociale*, a cura di BRUSCUGLIA e ROSSI, Milano, 2000.

²⁹² Cfr. Protocollo d’Intesa sottoscritto in data 16 maggio 2007 tra l’Agenzia delle Entrate e l’Agenzia per le ONLUS.

²⁹³ Sul *Trust* si veda, M. COTTELLA, *Il trust “misto” gioca d’anticipo*, in *Il Sole 24 ORE*, in www.ilsole24ore.com.

²⁹⁴ Il D. Lgs. 24 marzo 2006, n. 155, ha introdotto nel nostro un particolare tipo di impresa destinato ad operare nel *non profit*.

Possono acquisire la qualifica di impresa sociale, *ex art 1 del citato decreto*, tutte le organizzazioni private che esercitano in via stabile e principale un’attività economica organizzata al fine della produzione e scambio di beni e servizi di utilità sociale, diretta alla realizzazione di finalità di interesse generale.

²⁹⁵ Si veda D. LIBURDI, *Le nuove indicazioni dell’Agenzia delle Entrate in materia di Trust*, in *Il Fisco*, 2, 2011, fasc. 2, p. 279.

²⁹⁶ Si consulti, BASILE, voce *Enti non lucrativi* (diritto civile), in *Enc. Dir.*, Vol di agg., Milano 1999, p. 583.

organizzazioni partecipate da enti pubblici e/o società commerciali qualora questi non esercitino un'influenza dominante nelle determinazioni della ONLUS.

Con la circolare n. 38/E è stato stabilito, invece, che gli enti esclusi dalla qualifica di ONLUS possono costituire o partecipare alla ONLUS “a prescindere dalla circostanza che i medesimi enti esclusi intervengano o meno nell’assunzione delle determinazioni della ONLUS stessa”.

1. I cc.dd. *enti non profit* e la disciplina delle ONLUS

Rientrano nella categoria *non profit* quelle organizzazioni cui sia applicabile la recente disciplina riservata alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui al D.Lgs n. 460 del 1997, ma anche quelle che potrebbero una volta a regime presentare caratteristiche affini. Un’organizzazione non a scopo di lucro può anche essere indicata con l’espressione organizzazione *non profit*, che può essere abbreviata in *no profit* e *non profit*.

La previsione normativa potrebbe non essere esaustiva di tutte le possibili configurazioni organizzative che potrebbero essere definite come *non profit*, stante la grandezza della gamma dei loro possibili obiettivi.

Gli enti che compongono il mondo del *non profit* si differenziano sostanzialmente nella loro struttura, distinguendosi per tipologia e *status* giuridico.

Come osservato in dottrina²⁹⁷, i suddetti soggetti sono obbligati all’adempimento di taluni obblighi contabili, secondo quanto stabilito dall’art. 20-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600²⁹⁸.

Si deve, poi, verificare se l’inapplicabilità dell’art. 7 nei confronti degli enti *non profit* possa essere giustificata dalle particolari modalità di accesso previste ed, in particolare, dall’obbligo di acquisire in via preventiva l’autorizzazione richiesta dall’Autorità giudiziaria²⁹⁹.

L’obbligo del preventivo coordinamento non sussiste per i controlli e per gli accessi in materia di repressione dei reati e di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro³⁰⁰

²⁹⁷ Cfr. S. CAPOLUPO, *Onlus: il Fisco illustra le linee guida per il contrasto all’evasione*, in *Enti non profit*, 7, 2011, p. 21 e ss.

²⁹⁸ Con riferimento all’attività esercitata nel suo complesso ed anche per quelle direttamente connesse.

Per quanto concerne queste ultime, bisogna ricordare che, trattandosi di attività considerate di natura commerciale, devono essere tenute tutte le scritture contabili obbligatorie previste per le imprese commerciali.

²⁹⁹ Per un approfondimento della specifica tematica, si rinvia a S. CAPOLUPO, *Manuale dell’accertamento delle imposte*, IPSOA, 2011.

³⁰⁰ Si veda, D. Lgs. 9 aprile 2008, n. 81.

e neanche per quelli inerenti la tutela dell'igiene pubblica, della pubblica incolumità, dell'ordine e della sicurezza pubblica.

Dall'esame della norma in parola si evince che la previsione normativa possa essere interpretata in modo estensivo³⁰¹.

A conferma della valenza di tale provvedimento vi è l'obbligo previsto per le Regioni a statuto speciale e per le Province autonome di Trento e Bolzano di adeguare la propria legislazione alle disposizioni summenzionate, tenendo presente sia i rispettivi statuti che le relative norme di attuazione.

Le ONLUS indicano una categoria tributaria alla quale, secondo quanto stabilito dalla disposizione di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997, appartengono determinati enti di carattere privato, anche privi di personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi rispondono ai requisiti richiesti dal suddetto articolo.

Siffatte organizzazioni non rappresentano un nuovo tipo di soggetto giuridico, ma costituiscono una categoria alla quale appartengono alcuni di essi, titolari di un regime fiscale particolare in relazione allo scopo non lucrativo³⁰².

Con il termine ONLUS si indica una qualifica che una fondazione, un'associazione o un comitato possono assumere.

³⁰¹ Gli enti *non profit*, oltre alla Guardia di Finanza ed all'Agenzia delle Entrate, sono in ogni caso assoggettati al controllo dell'INPS per cui resterebbe esclusa, al limite, soltanto l'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato (AAMS).

³⁰² I soggetti che possono assumere la qualifica di ONLUS sono:

- le associazioni riconosciute e non riconosciute;
- i comitati;
- le fondazioni;
- le società cooperative;
- gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica.

Non possono in ogni caso essere ONLUS:

- gli enti pubblici;
- le società commerciali, diverse da quelle cooperative;
- le fondazioni bancarie;
- i partiti e movimenti politici;
- i sindacati;
- le associazioni dei datori di lavoro e di categoria.

Alcune categorie di enti assumono automaticamente la qualifica di ONLUS (sono le cosiddette *ONLUS di diritto*):

- le organizzazioni di volontariato purché iscritte nei registri regionali delle organizzazioni di volontariato e purché - ai sensi dell'art. 30, comma 5, del D.L. 185/2008 convertito nella legge 28 gennaio 2009, n. 2 - si limitino a svolgere esclusivamente attività commerciali e produttive marginali come individuate dal d.m. finanze del 25.05.1995;
- le organizzazioni non governative;
- le cooperative sociali;
- i consorzi di cooperative sociali formati esclusivamente da cooperative sociali.

Gli enti che non sono ONLUS di diritto possono diventare ONLUS solo se ottengono l'iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS.

Detta qualifica può essere assunta dagli enti che perseguono in modo esclusivo finalità di solidarietà sociale³⁰³ e che esercitano attività in uno o più settori richiamati *ex art.* 1 del D. Lgs. n. 460 del 1997.

Cresce sempre più il numero di organizzazioni che si dedica alla realizzazione di interessi generali, quali l'istruzione, la tutela dell'ambiente, la ricerca scientifica.

Il Legislatore incentiva suddetti enti³⁰⁴ con privilegi, immunità fiscali e contributi finanziari.

Quando si parla delle organizzazioni in oggetto si fa riferimento ad enti "di terzo settore"³⁰⁵, per identificare un'area che non fa parte della sfera pubblica, ma che in ogni caso abbraccia interessi di utilità sociale.

A tal proposito, si è largamente usato il termine *non profit*, che, però, identifica ormai tutti gli enti disciplinati dal primo libro del Codice civile, a prescindere dalla natura dello scopo perseguito³⁰⁶.

Il requisito della personalità giuridica non rileva ai fini dell'assegnazione degli incentivi.

Rileva a tal fine, invece, l'iscrizione in registri allestiti per questo scopo e sistemi di controllo, realizzati mediante la creazione di osservatori³⁰⁷.

Relativamente alla disciplina fiscale, il citato D.Lgs. del 1997 ha previsto un regime di favore per gli enti non commerciali di tipo associativo ed ha, inoltre, individuato soggetti quali le ONLUS riconoscendo loro un regime privilegiato, data il carattere speciale delle attività svolte dalle medesime organizzazioni.

Pertanto, le ONLUS³⁰⁸ rappresentano una qualità che rileva ai fini fiscali.

³⁰³ Per finalità di solidarietà sociale si intende che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative all'attività dell'associazione sono realizzate o a favore di propri soci, associati o partecipanti o nei settori dell'assistenza sociale, beneficenza, tutela del patrimonio artistico.

³⁰⁴ Detti enti contribuiscono al soddisfacimento di interessi collettivi che il potere pubblico a volte non può soddisfare in determinati periodi di crisi.

³⁰⁵ Sul tema si veda, F. PASI, *Agenzia per il terzo settore: Il Trust può configurarsi come ONLUS*, in *Enti non profit*, 7, 2011, p. 17 e ss.; P. PESTICCIO, *Agenzia per il terzo settore: doppia iscrizione nel registro APS e delle ONLUS*, in *Enti non profit*, 7, 2011, p. 11 e ss.

³⁰⁶ Cfr. A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, quarantesima edizione, a cura di Giuseppe Trabucchi, Cedam, 2009, p. 331.

³⁰⁷ Tra le prime e più importanti abbiamo la Legge 11 agosto 1991, n. 266, c.d. Legge quadro sul volontariato.

Le organizzazioni di volontariato svolgono attività esclusivamente ai fini di solidarietà e conseguono scopi di carattere culturale, civile e sociale.

Per lo svolgimento delle medesime attività si avvalgono in modo determinante o prevalente di prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti.

³⁰⁸ Sul tema si veda, DE GIORGI, voce *Onlus*, in *Dig. Disc. Priv.*, (sez. civ.), Vol. di agg., Torino 2000, p. 587.

Detto decreto richiede previsioni statutarie molto rigide, indicando specificamente i settori in cui deve svolgersi l'attività e prescrivendo l'esclusivo perseguimento di fini di solidarietà sociale.

Alle ONLUS³⁰⁹ è consentito solo il perseguimento di finalità di solidarietà sociale, con esclusione della possibilità di effettuare cessioni di beni o servizi ai propri soci o associati.

Nel settore del *non profit* ci sono stati importanti interventi legislativi, quali, ad esempio, la legge n. 381/1991, sulle "cooperative sociali", la legge n. 281/1998 sulle "associazioni dei consumatori e degli utenti".

Da ricordare vi è, ancora, la legge n. 383/2000 in merito alla disciplina delle "associazioni di promozione sociale", che afferma che la Repubblica riconosce il valore sociale dell'associazionismo liberamente costituito e ne promuove lo sviluppo, *ex art.* 1 della legge in parola.

Tale ultima legge riconosce un regime particolare per le tantissime associazioni create per lo svolgimento delle attività di utilità sociale, non rientranti nelle precedenti previsioni legislative.

Per quanto concerne la tematica relativa ai cc.dd "enti esclusi"³¹⁰, l'art. 10, comma 10, del citato decreto n. 460 stabilisce che "non si considerano in ogni caso ONLUS gli enti pubblici, le società commerciali diverse da quelle cooperative".

Si evidenzia, dunque, un elenco tassativo dei soggetti che non possono assumere la qualifica di ONLUS.

Ci si è chiesti, però, se una fondazione costituitasi con la partecipazione (non esclusiva) di un ente pubblico può legittimamente fruire della qualifica di ONLUS.

Sulla questione degli "enti esclusi" è intervenuta in un primo momento l'Agenzia per il terzo settore³¹¹, rispondendo in modo affermativo alla domanda, anche perché "la natura pubblica di un ente non può affermarsi come sussistente per mera induzione ... in virtù del mero rapporto partecipativo"³¹².

Bisogna ricordare che un ente costituito secondo quanto sancito dai primi articoli del codice civile conserva la sua natura di soggetto privato, anche se costituito da un ente pubblico.

³⁰⁹ Le ONLUS sono registrate nell'anagrafe unica istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze e sono sottoposte al controllo di un'*Authority*.

³¹⁰ Cfr. G. M. COLOMBO, *Dall'Agenzia delle Entrate nuove aperture sulle Onlus*, in *Corriere Tributario*, 35, 2011, p. 2901.

³¹¹ AA.VV., *Regolazione e controllo sulle organizzazioni non profit*, a cura di BARBETTA e SCHENA, Bologna, 2000.

³¹² Atto di indirizzo del 23 novembre 2004.

In un secondo momento, poi, è intervenuta la risoluzione 28 dicembre 2004, n. 164/E³¹³, dell'Amministrazione finanziaria, che, rispondendo all'interpello posto da una fondazione che domandava se la presenza di enti pubblici e/o società commerciali tra soci fondatori e/o sostenitori potesse essere in contrasto con quanto prescritto dalla normativa sulle ONLUS, ha evidenziato che:

- pur riconoscendo la natura privata dell'ente (non inficiata dalla presenza di enti pubblici nella compagine dei fondatori), tuttavia, la presenza di enti esclusi tra i fondatori impone una valutazione sul ruolo che gli stessi ricoprono all'interno dell'ente.

Pertanto, bisogna verificare se i cc.dd. "enti esclusi" esercitino un'influenza dominante nella determinazione dell'ente.

Ciò può verificarsi se il numero di tali soci è prevalente in modo verosimile;

- in tali ipotesi "l'organizzazione perde la propria autonomia e viene a configurarsi nella sostanza quale ente strumentale, facendo così venire meno la *ratio* del disposto recato dall'art. 10, quale emerge anche dalla relazione illustrativa al D.Lgs. n. 460/1997".

Con la successiva circolare 31 ottobre 2007, n. 59/E³¹⁴ l'Agenzia delle entrate ha nuovamente confermato tale posizione.

2. *Trust* e qualifica di ONLUS

Il *trust* è un istituto giuridico di origine anglosassone ed è, precisamente, un accordo in base al quale un soggetto disponente, c.d. *settlor*, trasferisce dei beni ad un altro soggetto, c.d. *trustee*, affinché quest'ultimo li amministri nell'interesse di uno o più beneficiari, ovvero in funzione della realizzazione di un fine specifico, indicato dal *settlor*.

I soggetti summenzionati sono soggetti "necessari".

Vi è, poi, il c.d. *protector*³¹⁵, soggetto istituito facoltativamente, con il compito di vigilare sull'operato del *trustee*.

La ratifica della Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, avvenuta con l'approvazione della legge 16 ottobre 1989, n. 364 ha aperto la strada al riconoscimento dei *trust* interni, a condizione che questi ultimi siano disciplinati da una legge straniera, scelta dal *settlor*.

³¹³ In Banca Dati BIG Suite, Ipsa.

³¹⁴ In Banca Dati BIG Suite, Ipsa.

³¹⁵ Il *protector* è una figura che può essere prevista facoltativamente, ma mancando i beneficiari ovvero i soggetti legittimati a pretendere dal *trustee* l'adempimento degli obblighi previsti dall'atto istitutivo e dalla legge, la nomina di un "guardiano" è necessaria per poter assicurare l'attuazione dello scopo del *trust*.

Il *trust* è uno strumento molto elastico, adatto sia alla protezione di interessi privati che al raggiungimento di finalità di interesse generale.

Non occorre sempre individuare nell'atto istitutivo i beneficiari del *trust*, poiché esso può essere comunque costituito per il raggiungimento di uno scopo determinato, individuato dal *settlor*³¹⁶.

Nella prassi vi sono molteplici tipologie di *trust*, in quanto detto negozio si presta a soddisfare le esigenze concrete delle parti.

Ciò anche al fine di fornire una tutela ad interessi e posizioni giuridiche che, altrimenti, non troverebbero protezione in nessun altro strumento presente all'interno del nostro ordinamento giuridico.

Il *trust*, infatti, è un istituto estremamente duttile che soddisfa innumerevoli iniziative di carattere patrimoniale, successorio, societario, e, negli ultimi periodi, anche fallimentare³¹⁷.

Tale strumento può essere adoperato anche ai fini della realizzazione di attività di utilità sociale.

Pertanto, può aspirare ad ottenere la qualifica di ONLUS, sussistendo tutti i requisiti richiesti dal D.Lgs. n. 460/1997.

Un *trust*, costituito per il perseguimento di un scopo benefico, può ottenere la qualifica di ONLUS.

Innanzitutto detto negozio dovrà essere idoneo a tutelare la volontà del *settlor*, ma dovrà anche attenersi alle disposizioni normative di cui al citato D.Lgs. n. 460.

Per poter verificare la compatibilità di tale disposizione normativa con la struttura del *trust* di scopo, occorre analizzare le caratteristiche delle organizzazioni in parola.

Dunque, le ONLUS non costituiscono nuovi soggetti giuridici³¹⁸, ma una qualifica fiscale, che può essere conferita agli enti che rispettino tutti i requisiti indicati dalla normativa.

Ricordiamo che il citato decreto stabilisce che possono acquisire la qualifica di ONLUS le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti³¹⁹ o atti costitutivi, redatti nella forma

³¹⁶ A tal proposito, occorre ricordare che i *trust*, costituiti per il raggiungimento di uno scopo specifico sono consentiti dal diritto inglese, solo qualora tale scopo possa essere interpretato come caritatevole o socialmente utile.

³¹⁷ R. RANDAZZO e G. TAFFARI, *Il Trust può ottenere la qualifica di Onlus?*, in *Enti non profit*, 5, 2011, p. 34 e ss.

³¹⁸ Che vanno ad aggiungersi a quelli disciplinati dal Codice civile e dalla Legislazione speciale.

³¹⁹ Gli statuti dovranno, in particolare, prevedere espressamente:

- l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;
- il divieto di svolgere attività diverse da quelle istituzionali ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;

dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, prevedono espressamente lo svolgimento di attività in particolari settori, indicati dall'art. 10, comma 1, lett. a.

Vanno inserite, inoltre, le previsioni che potranno variare in base alle caratteristiche giuridiche dell'ente.

Dovrà essere utilizzato, nella denominazione ed anche in qualunque segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, la locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o l'acronimo ONLUS.

Non risulta un elenco tassativo dei soggetti giuridici che possono acquisire la qualifica di ONLUS.

La norma, infatti, parla solo di "enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata".

Orbene, non essendo posti dei vincoli precisi sotto il profilo della natura giuridica, ai fini del riconoscimento della qualifica di ONLUS, sembrerebbe essere sufficiente che l'atto di *trust* possieda tutti i requisiti indicati dal D.Lgs. n. 460/1997³²⁰.

Un *trust* di scopo³²¹ può, quindi, aspirare ad ottenere la qualifica di ONLUS e godere di tutte le agevolazioni previste, qualora l'atto istitutivo sia redatto in maniera corretta e costruito in maniera coerente con quanto statuito dalla normativa vigente³²².

I beneficiari del *trust* non dovrebbero essere identificati, considerato che ciò confliggerebbe con la natura stessa del *trust* di scopo.

-
- il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;
 - l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;
 - l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
 - l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale.

³²⁰ Può affermarsi come, considerato che la qualifica di ONLUS rileva principalmente sotto il profilo fiscale, tale istituto è stato "legittimato" fiscalmente sia dalla legge n. 296 del 27 dicembre 2006, sia da numerosi provvedimenti dell'Agenzie delle Entrate, successivi a tale provvedimento.

Ciò è anche confermato dall'art. 73, comma 1, lettera b), c) e d) del T.U.I.R., ove il *trust* viene considerato a tutti gli effetti un soggetto passivo d'imposta che potrà quindi essere destinatario di tutte le agevolazioni previste dalla norma.

³²¹ Cfr. G. F. CONDO', *Il trust ONLUS*, Relazione al Convegno di studio *Non profit: le sfide dell'oggi ed il ruolo del Notariato*, Milano, 5 novembre 2010.

³²² Si rinvia a R. RANDAZZO e G. TAFFARI, *Il Trust può ottenere la qualifica di Onlus?*, op.cit., p. 34 e ss.

Inoltre, ragionando nell'ottica ONLUS, dovrà comunque essere perseguita una finalità di "solidarietà sociale"³²³.

Tuttavia, è opportuno monitorare con costanza le evoluzioni che l'istituto subisce nella prassi.

3. Contenuto della Circolare dell'Agenzia delle Entrate 1° agosto 2011, n. 38/E.

Il primo punto affrontato nel documento di prassi è relativo alla conferma dell'esenzione dall'imposta di registro per gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato.

Nella circolare si osserva che la legge quadro sul volontariato³²⁴ subordina il regime fiscale agevolativo da essa previsto in favore delle organizzazioni di volontariato all'iscrizione delle organizzazioni medesime nei registri generali delle organizzazioni in parola istituiti e tenuti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e Bolzano³²⁵.

Tra le agevolazioni previste da tale legge vi sono quelle relative alle imposte indirette.

Nello specifico, l'art. 8, comma 1, della legge n. 266, prevede un'agevolazione in tema di imposta di registro.

Viene sancito, infatti, che gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato, oggetto di disciplina della legge del 1991, "costituite esclusivamente per fini di solidarietà, e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e di registro".

La circolare *de qua* registra un nuovo indirizzo interpretativo, prendendo in esame anche la sfera del c.d. terzo settore³²⁶, settore nel quale si assiste sempre più a forme di partenariato tra enti pubblici e privati nella gestione dei servizi sociali.

Anche gli enti commerciali hanno sentito l'esigenza di costituire enti del terzo settore o di partecipare agli stessi³²⁷.

L'Agenzia delle Entrate³²⁸, nella presente circolare, afferma che gli enti pubblici e le società commerciali possono costituire o partecipare ad una ONLUS, ancorché nella compagine

³²³ Indirizzata a persone in posizioni svantaggiate, considerate le loro condizioni psico-fisiche ed economico-sociali.

Si veda, M. MOLINARI, *Il Trust ONLUS: una applicazione pratica*, in *Trusts e attività fiduciarie*, n. 9, 2010, e *Un trust ONLUS per il Rotary Club*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 11, 2010.

³²⁴ Legge 11 agosto 1991, n. 266.

³²⁵ Cfr. art. 6 Legge n. 266/1991.

³²⁶ Per approfondimenti in tema di interventi di razionalizzazione e coordinamento della normativa codicistica e della legislazione speciale si segnala il *Libro bianco sul Terzo Settore*, Zamagni S. (a cura), Bologna, 2011.

³²⁷ Incentivati dal concetto di "responsabilità sociale d'impresa".

sociale i soggetti di cui all'art. 10, comma 10, del D.Lgs. n. 460/1997, cc.dd. enti esclusi, siano numericamente prevalenti o assumano un ruolo determinante nella definizione degli atti di indirizzo e di gestione dell'ente ONLUS³²⁹.

Si legge nella circolare *de qua* che si arriva alle medesime conclusioni anche nel caso delle fondazioni ONLUS, qualora l'organo esecutivo sia formato in maggioranza da soggetti scelti dagli enti pubblici o dalle società commerciali che hanno costituito le stesse fondazioni.

Pertanto, si ritiene che gli "enti esclusi" dalla qualifica di ONLUS possano costituire o partecipare ad un soggetto giuridico autonomo avente la qualifica fiscale di ONLUS, a prescindere dalla circostanza che detti "enti esclusi" intervengano o meno nell'assunzione delle determinazioni della ONLUS stessa³³⁰.

La circolare in oggetto affronta, poi, la questione inerente l'iscrivibilità del *Trust* nell'anagrafe delle Onlus.

Il riconoscimento della soggettività fiscale del *trust* nella Legge Finanziaria 2007³³¹ ha aperto il dibattito sulla possibilità di acquisire la qualifica di ONLUS.

Per l'attribuzione della qualifica di ONLUS è necessaria l'autonoma soggettività tributaria riconosciuta al *trust* e la soggettività passiva *ex art. 73* del T.U.I.R.

Ciò, però, non è sufficiente in quanto l'iscrivibilità nell'anagrafe delle ONLUS è subordinata alla verifica della compatibilità, in via generale, delle differenti tipologie di *trust* con il regime tributario di favore stabilito per le ONLUS nonché al rispetto, da parte del *trust*, delle clausole stabilite dal D. Lgs. n. 460/1997.

La circolare tratta ampiamente della questione e dalla disamina effettuata emerge che, ai fini delle imposte sui redditi, possono individuarsi due tipologie di *trust*: il *trust* opaco ed il *trust* trasparente³³².

³²⁸ Nella circolare in esame si nota l'intenzione dell'Agenzia di voler modificare gli orientamenti prospettati nella risoluzione n. 164/E del 2001 e nella circolare n. 59/E del 2007.

³²⁹ Cfr. G. M. COLOMBO, *Dall'Agenzia delle Entrate nuove aperture sulle Onlus*, op. cit., p. 2903.

³³⁰ A prescindere dai riferimenti dei citati documenti di prassi, è da ritenere che la partecipazione degli enti esclusi nella ONLUS, ammessa la possibilità di determinare gli indirizzi della stessa, possa essere, purché pluralistica, anche totalitaria.

³³¹ L'art. 1, comma 74, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge Finanziaria 2007) ha modificato l'art. 73 del T.U.I.R. che include tra i soggetti passivi IRES:

- i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- i *trust* non residenti nel territorio dello Stato.

³³² L'art. 73 del T.U.I.R. distingue tra i *Trust* trasparenti (con beneficiari individuati) e *Trust* opachi (senza beneficiari individuati).

Dopo un'attenta analisi, l'Agenzia delle Entrate sul punto afferma che l'acquisizione della qualifica di ONLUS ed il mantenimento della stessa da parte dei *trust* opachi sono subordinate alla compatibilità delle disposizioni contenute nella legge straniera con i requisiti e le condizioni stabiliti dal summenzionato art. 10 del D. Lgs. n. 469/1997³³³.

Alla luce di ciò, si evince che i *trust* opachi possono assumere la qualifica di ONLUS perché il reddito prodotto è tassato direttamente in capo al *Trust*, così come avviene con il regime di favore specificamente previsto per le ONLUS³³⁴.

Non sono, invece, qualificabili come ONLUS i *trust* trasparenti, poiché sarebbero proprio i beneficiari di reddito a godere delle agevolazioni fiscali previste per le ONLUS e non già la medesima ONLUS.

Veniamo ora all'ultimo tema esaminato dalla circolare n. 38/E.

In ordine all'ultimo tema esaminato dal documento di prassi, e cioè la possibilità che una ONLUS partecipi ad un'impresa sociale, è necessario verificare la compatibilità della disciplina normativa della stessa impresa sociale, ai sensi del D. Lgs. 24 marzo 2006, n. 155.

Confrontando le due diverse tipologie di enti³³⁵ sia in base ai riferimenti normativi che in base alle caratteristiche soggettive di entrambe, secondo l'Agenzia delle Entrate "il carattere non lucrativo dell'impresa sociale, unitamente all'obbligo, per la stessa, di svolgere l'attività in particolari settori di rilevanza sociale o al fine dell'inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati o disabili, inducono a ritenere ammissibile, da parte di una ONLUS, la

Nei *trust* trasparenti, i beneficiari, essendo espressamente individuati ed avendo il diritto di pretendere l'assegnazione dei redditi prodotti dal *trust*, esprimono, rispetto a detti redditi, autonoma capacità contributiva.

Nei *trust* opachi, non essendovi beneficiari di reddito individuati, i redditi prodotti dal *trust* sono imputati direttamente in capo al *trust* stesso.

³³³ IL citato art. 10, nell'elencare i soggetti che possono assumere la qualifica di ONLUS, comprende anche "gli altri enti di carattere privato" quale categoria generale e residuale. L'Agenzia per il terzo settore ha ritenuto che in quest'ultima categoria possa ricomprendersi il *Trust*, allorquando l'atto che lo istituisce sia redatto nella forma dell'atto pubblico, come avviene ormai per prassi consolidata, e solo in presenza dei requisiti indicati nel medesimo art. 10.

L'Agenzia delle Entrate, seguendo quanto stabilito dall'Agenzia per il terzo settore, ha anch'essa sostenuto che per acquisire la qualifica di Onlus possono essere ricondotte tra gli altri "enti di carattere privato" tutte le organizzazioni che abbiano soggettività passiva ai fini tributari e si conformino alle condizioni richieste ex art. 10 del citato decreto.

³³⁴ Occorre precisare, però, che solo i *Trust* che sia al momento del riconoscimento che durante l'intera vita siano totalmente privi di beneficiari individuati di reddito possono essere qualificati ONLUS e mantenere detta qualifica.

³³⁵ Dalla ricostruzione normativa attuata nella circolare n. 38/E emerge, innanzitutto, che sia le imprese sociali che le ONLUS devono operare senza fini di lucro.

In secondo luogo, da tale ricostruzione emerge anche che entrambi gli enti sono caratterizzati da una comune connotazione solidaristica che si esplica nello svolgimento di attività socialmente rilevanti.

detenzione di partecipazioni in una organizzazione che abbia assunto la qualifica di impresa sociale”.

Secondo quanto stabilito nel documento in questione la suddetta partecipazione non altera la natura solidaristica della ONLUS partecipante e non comporta l’elusione del divieto di distribuzione di utili proprio delle ONLUS³³⁶.

Ciò trova supporto anche nell’art. 4, comma 3, del D. Lgs. n. 155 del 2006 che, nel vietare la partecipazione in un’impresa sociale di imprese private con finalità lucrative e di amministrazioni pubbliche, sembra riservare tale partecipazione a soggetti privati non aventi finalità lucrative.

Va ricordato, inoltre, che il D. Lgs. n. 155 del 2006 non stabilisce alcun trattamento fiscale di favore per le imprese sociali.

Dette imprese, pertanto, sono assoggettate all’imposizione in base ai criteri ordinari che disciplinano le società e gli enti commerciali.

Sul tema è intervenuta l’Agenzia per il terzo settore, che³³⁷, dopo aver analizzato le caratteristiche dell’impresa sociale, ha concluso che “possono, dunque, acquisire la qualifica in parola oltre agli enti di cui al libro I del codice civile (associazioni riconosciute e non fondazioni e comitati) anche gli enti del libro V tra cui le società di capitali, purché in possesso di specifici requisiti individuati dalla legge».

Alla luce di quanto esposto nel citato Atto di indirizzo, le società di capitali aventi qualifica di impresa sociale sono annoverabili tra gli enti non lucrativi, rendono legittima, pertanto, la detenzione di partecipazioni di controllo da parte di una ONLUS.

Come sostenuto in dottrina³³⁸, i requisiti 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 idonee per evitare possibili comportamenti elusivi.

Il tema delle partecipazioni societarie è, tuttavia, più vasto e riguarda la possibilità per una ONLUS di detenere una partecipazione di controllo in una società, e, più specificamente, nelle società di capitali.

³³⁶ Anche per l’impresa sociale vi è il vincolo della non lucratività.

³³⁷ Cfr. Atto di indirizzo approvato dal Consiglio nella seduta del 24 marzo 2011 (delibera n. 72).

³³⁸ Cfr. G. M. COLOMBO, *Dall’Agenzia delle Entrate nuove aperture sulle Onlus*, op. cit., p. 2907.