O.N.L.U.S.: gli ultimi chiarimenti dell'Agenzia

di Federico Gavioli

Pubblicato il 12 Settembre 2011

facciamo il punto sugli ultimi chiarimenti dell'Agenzia che riguardano le O.N.L.U.S. ed il "terzo settore": l'esenzione dall'imposta di registro e la detenzione di partecipazioni in società di capitali

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n.38/E del 1 agosto 2011 fornisce importanti chiarimenti in materia di:

1. esenzione dall'imposta di registro per gli atti costitutivi;
2. partecipazione degli enti esclusi nelle onlus;
3. iscrivibilità del Trust nell'anagrafe delle onlus.

Sicuramente tra gli argomenti più importanti presi in considerazione dall'Agenzia delle Entrate, di rilievo è dove si afferma che anche gli enti pubblici e le società commerciali, ancorché "enti esclusi", possono costituire o partecipare ad ONLUS e la qualifica di ONLUS può essere astrattamente riconosciuta anche ai cosiddetti trust opachi, quelli, cioè, senza beneficiari individuati.
Si ritiene, pertanto, utile fare un'analisi di questo importante chiarimento facendo un cenno anche all'importante precisazione in materia di esenzione dell'imposta di registro.

Esenzione dell'imposta di registro

La legge quadro sul volontariato (n. 266 del 11 agosto 1991) condiziona le agevolazioni fiscali previste in favore delle organizzazioni di volontariato al presupposto che queste devono essere iscritte 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 stessa legge.
Tra le diverse agevolazioni fiscali previste per le associazioni di volontariato, rientrano certamente le agevolazioni riguardanti le imposte indirette, di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 8 della stessa legge. In particolare, il comma 1, dell'articolo 8 della legge n. 266 del 1991, prevede una agevolazione in tema di imposta di registro, stabilendo che gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato disciplinate dalla medesima legge, "*costituite esclusivamente per fini di solidarietà, e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta bollo e dall'imposta di registro*". Il problema di tale esenzione, tuttavia, è che diverse norme di carattere regionali prevedono che le organizzazioni di volontariato, nel richiedere l'iscrizione nei registri del volontariato, devono allegare copia dell'atto costitutivo redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata. Tale richiesta ha come conseguenza che le stesse organizzazioni solo dopo la registrazione dell'atto costitutivo potranno iscriversi negli appositi registri.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Per i tecnici ministeriali, in tali ipotesi, le organizzazioni di volontariato possono fruire dell'esonero dall'imposta di registro prima dell'iscrizione negli appositi registri ma dovranno comunicare tempestivamente, all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate che ha provveduto alla registrazione dell'atto costitutivo, l'avvenuta iscrizione nel registro delle organizzazioni di volontariato.

Partecipazione: la prassi antecedente e la circolare n.38

L'Agenzia delle Entrate, nella risoluzione 83/E/05, ha precisato che è consentita la detenzione di partecipazioni in società di capitali alle ONLUS, a condizione che il possesso di titoli o quote, in considerazione dell'entità della partecipazione e del ruolo effettivamente svolto nella società partecipata, si sostanzi in una gestione statico-conservativa del patrimonio, realizzando un impiego delle risorse patrimoniali finalizzato alla percezione di utili da destinare al raggiungimento degli scopi istituzionali. Al contrario, qualora la ONLUS mediante la partecipazione assuma funzioni di coordinamento e direzione della società partecipata, esercitando un'influenza dominante ed incidendo in modo determinante sulle scelte operative degli organi della società stessa, si configura lo svolgimento di un'attività non consentita alle ONLUS, ai sensi dell'art. 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. Quanto sopra vale anche nell'ipotesi in cui la società partecipata svolga attività analoghe a quelle istituzionali. L'interpretazione espressa nella citata risoluzione è stata richiamata in una successiva circolare (n. 59 del 31 ottobre 2007) nella quale è stato ulteriormente precisato che "*risulta inconciliabile con la natura di Onlus un rilevante potere di gestione nella società partecipata tale che l'attività di quest'ultima possa considerarsi ad essa sostanzialmente riferibile*". Da quanto sopra si evince che, a parere dell'Amministrazione Finanziaria, la detenzione di una partecipazione che consenta alla Onlus di assumere il ruolo di controllante si pone in contrasto con quanto disposto dall'art. 10, comma 1, lett. c), del D.Lgs. 460/97, che vieta agli enti in esame di svolgere attività diverse da quelle istituzionali, tassativamente elencate alla lett. b) della stessa norma, e da quelle ad esse direttamente connesse od accessorie. L'esercizio del controllo, quindi, secondo la citata impostazione si tradurrebbe nello svolgimento di un'attività vietata oltre che nel rendere riferibile alla Onlus l'attività della società partecipata.

La novità con la circolare n.38/E delle Entrate

I tecnici delle Entrate, con la circolare n.38/E dell'1 agosto 2011, evidenziano che l'ultimo decennio ha visto l'aumento di enti di natura privata del terzo settore costituiti (o partecipati) da enti pubblici e da società commerciali (es. fondazioni di comunità, fondazioni d'impresa). Tale avvenimento è da attribuirsi alla necessità, non solo di diminuire l'utilizzo di risorse pubbliche in specifici ambiti, ma anche di trovare nuove soluzioni di partenariato attivo fra le organizzazioni del terzo settore da un lato e gli enti pubblici e le società commerciali dall'altro, in specie alla luce del principio di sussidiarietà previsto dall'art. 118, ultimo comma, della Costituzione. Tali valutazioni , assieme al contenuto disposto dal D. Lgs. n. 460 del 1997 che prevede vincoli stringenti sufficienti di per sé ad evitare possibili manovre elusive, inducono ad adottare, alla luce delle diverse formule organizzative e delle mutate esigenze gestionali che hanno interessato negli ultimi tempi il terzo settore, un diverso orientamento interpretativo in base al quale gli enti pubblici e le società commerciali possono costituire (o partecipare ad) ONLUS, ancorché nella compagine sociale i soggetti di cui all'art. 10, comma 10, del D.lgs. 460/97 (cd. enti esclusi) siano numericamente prevalenti o assumano un ruolo determinante nella definizione degli atti di indirizzo e di gestione dell'ente ONLUS. Alle stesse conclusioni si perviene anche nel caso delle fondazioni

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

ONLUS, qualora l'organo esecutivo sia formato in maggioranza da soggetti scelti dagli enti pubblici o dalle società commerciali che hanno costituito le medesime fondazioni.
La circolare delle Entrate 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 i medesimi "enti esclusi" intervengano o meno nell'assunzione delle determinazioni della ONLUS stessa. Al riguardo, occorre tenere conto che le previsioni normative recate dall'art. 10 del D. Lgs. n. 460 del 1997, che prevedono il divieto di svolgere attività diverse da quelle tassativamente previste e l'obbligo di utilizzare le proprie risorse economiche e patrimoniali esclusivamente per la realizzazione delle attività istituzionali e per il perseguimento di finalità di solidarietà sociale, rappresentano nel loro complesso un sistema strutturato di disposizioni il quale, nel consentire lo sviluppo delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, mira ad impedire che il regime fiscale di favore delle ONLUS stesse possa "*essere artatamente ed elusivamente utilizzato per finalità diverse da quelle per le quali è stato previsto dal legislatore*".
La circostanza, infatti, che il regime fiscale di una ONLUS venga elusivamente utilizzato dai partecipanti (ovvero da coloro che a qualsiasi titolo operino per la ONLUS o ne facciano parte) per il perseguimento di indebiti vantaggi fiscali rappresenta una fattispecie chiaramente vietata dal D. Lgs. n. 460 del 1997. In altri termini, l'utilizzo della qualifica di ONLUS e la conseguente applicazione delle relative agevolazioni fiscali sono condizionati dal possesso dei requisiti obbligatori formali nonché dal rispetto sostanziale degli stessi, riscontrabili nell'ambito della generale attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.
Per l'Agenzia delle Entrate "*In tale sede, quindi, si potrà in concreto accertare la mancanza o il venire meno dei requisiti di cui all'art. 10 del citato D. Lgs. n. 460 del 1997 ovvero che la costituzione della ONLUS configura l'ipotesi di interposizione fittizia di cui all'art. 37, terzo comma, del DPR 600/1973, e provvedere, conseguentemente, alla cancellazione dell'organizzazione dall'Anagrafe delle ONLUS dalla quale discende la perdita dei benefici fiscali riservati a queste ultime organizzazioni*".

12 settembre 2011
Federico Gavioli

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D