

## La circolare n. 38/e del 2011 dell'agenzia delle entrate sulle onlus ed il rischio che essa favorisca l'evasione fiscale

**Autore:** Visconti Gianfranco

**In:** Diritto tributario

Questo articolo analizza i contenuti della **Circolare della Agenzia delle Entrate n° 38/E del 1° Agosto 2011**, che contiene una **interpretazione delle regole per accedere alla qualifica tributaria di ONLUS** nei casi che esporremo tra poco che ribaltano quella che la stessa Agenzia aveva dato nei quattordici anni precedenti<sup>1</sup> e **che ci sembra aprire la porta a comportamenti di elusione e di evasione fiscale da parte di imprese e di privati persone fisiche attraverso l'indebito** (secondo noi) **accesso di enti controllati da questi soggetti alle agevolazioni fiscali previste per le ONLUS.**

Le **ONLUS** - Organizzazioni non lucrative di utilità sociale - sono, com'è noto, delle organizzazioni con la forma giuridica di associazioni, fondazioni, comitati, cooperative sociali o di altro tipo che non hanno scopo di lucro (non distribuiscono utili), perseguono esclusivamente finalità di solidarietà sociale, svolgono attività solo nei settori individuali dalla legge e rispondono ad una serie di regole, previste essenzialmente dall'articolo 10 del Dlgs 460/1997, che le identificano come le **organizzazioni più meritevoli, proprio perché "sicuramente non profit" all'interno del terzo settore**. Proprio perché le ONLUS sono le organizzazioni "sicuramente non profit" all'interno del terzo settore, esse godono di una serie di **agevolazioni fiscali** statali, regionali (sull'Irap), ecc. di vasta portata e che perdono automaticamente quando si accerti che esse hanno uno scopo di lucro occulto. Ovviamente, queste agevolazioni fiscali fanno gola a molti e tanti sono stati i tentativi nel tempo di creare delle ONLUS fasulle che celavano uno scopo di lucro sotto finalità simulate di solidarietà sociale.

Proprio per tutelare la ratio, cioè il significato e la finalità, della legge istitutiva delle ONLUS e dato che questa legge non conteneva una norma esplicita su questi casi l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto<sup>2</sup>, dal

1997 al 2011, che **gli Enti Pubblici e le imprese private possono partecipare** con altri soggetti privati (persone fisiche, associazioni, ecc.) **a delle ONLUS** (per esempio, come associati di una associazione o soci di una cooperativa sociale), **ma “senza esercitare una influenza dominante nelle determinazioni della ONLUS”** stessa. E questo anche perché il comma 10° dell’art. 10 del Dlgs 460/1997 vieta ad un Ente Pubblico o ad una società commerciale (escluse le cooperative) di ottenere la qualifica di ONLUS e dato che nell’istituto simile dell’impresa sociale (che può essere ONLUS) le Amministrazioni Pubbliche e le imprese private a scopo di lucro non possono esercitare attività di direzione e controllo ai sensi dell’articolo 4, comma 3°, del Decreto Legislativo n° 155 del 2006.

Da questo derivava che gli Enti Pubblici o le imprese private potevano avere qualche loro rappresentante nell'organo amministrativo (il direttivo, il consiglio di amministrazione o comunque si chiamasse) della ONLUS, ma che **il od i rappresentanti da essi espressi dovevano essere in minoranza** in quest'organo. Ciò, in pratica, comportava che:

1.  
se l'organo amministrativo era composto da una sola persona, questa non poteva essere indicata dall'Ente Pubblico o dall'impresa privata;
2.  
se l'organo amministrativo era composto da due persone, nessuna di queste poteva essere indicata dall'Ente Pubblico o dall'impresa privata;
3.  
se l'organo amministrativo era composto da tre o più persone, quelle indicate dall'Ente Pubblico o dall'impresa privata dovevano essere la minoranza, quindi massimo una su tre, una su quattro (due su quattro non sono una minoranza), due su cinque o su sei, tre su sette o su otto e così via.

Ora, incredibilmente, **con la Circolare n° 38/E del 1° Agosto 2011 l’Agenzia delle Entrate ha ribaltato l’interpretazione** che aveva dato nei quattordici anni precedenti **permettendo agli Enti Pubblici ed alle imprese private di costituire delle ONLUS in cui essi abbiano una influenza dominante, cioè esprimano la maggioranza o la totalità dei componenti dell’organo amministrativo.**

Il tutto sulla base dell’argomento che per gli Enti Pubblici vi sono sempre meno finanziamenti da parte dello Stato, per cui hanno tutto il diritto di andare a cercare risorse altrove, e che le imprese private devono poter svolgere le attività che rientrano nell’ambito della “responsabilità sociale dell’impresa” (concetto per molti versi vago) per minimizzare gli impatti (sociali, ambientali, ecc.) della loro attività imprenditoriale. Per tali opinabili motivi si dà a questi soggetti la possibilità di crearsi delle ONLUS di fatto controllate con cui reperire fondi (sottraendoli al terzo settore “vero”) e con cui godere delle agevolazioni fiscali previste per le ONLUS stesse.

Tanto, dice la Circolare, i controlli dell’Agenzia delle Entrate sveleranno gli eventuali intenti elusivi dei soggetti controllanti, se questi si verificheranno. Ma non è meglio prevenire l’evasione fiscale, piuttosto che reprimerla una volta che si è verificata? E’ ovvio che per un Ente Pubblico il problema non si pone perché difficilmente ha uno scopo di lucro (per cui per esso vi è solo, si fa per dire, il problema della concorrenza sleale alle organizzazioni “vere” del terzo settore nell’attività di raccolta fondi o fundraising), **ma per le imprese private si è aperto in tal modo un comodo ed ampio viale verso l’elusione e l’evasione fiscale.**

Per capire meglio facciamo qualche esempio: una multinazionale farmaceutica che svolge in Italia attività di ricerca scientifica per realizzare nuovi farmaci oppure una società editoriale che fa attività di formazione professionale a pagamento potranno, grazie a questa interpretazione dell’Agenzia delle Entrate, scorporare tali attività, crearsi una fondazione od una associazione da essi controllata, farle ottenere la qualifica di ONLUS e godere di tutte le agevolazioni fiscali da essa derivanti, anche se la

ONLUS è, di fatto, parte di un gruppo imprenditoriale che ha scopo di lucro e non certamente di solidarietà sociale.<sup>3</sup>

Non contenta di tanto risultato, l’Agenzia delle Entrate ha aggiunto nella Circolare anche **la possibilità per i Trust c.d. “opachi”, cioè quelli che non hanno uno o più beneficiari identificati, di assumere la qualifica di ONLUS.** Salvo la perdita della qualifica qualora si manifestino i beneficiari del Trust (che allora diventa un Trust c.d. “trasparente”).

Il Trust è sostanzialmente un soggetto fiduciario, cioè una organizzazione a cui una persona fisica od una impresa conferisce dei beni patrimoniali per la gestione di essi da parte di una o più persone di fiducia. Il fatto che esso non abbia dei beneficiari (cioè persone od imprese od altri enti a cui vanno i proventi della gestione dei beni) identificati non significa che questi non ci siano e non possano venire fuori dopo qualche tempo. Per fare un esempio pratico: se una persona fisica costituisce un Trust opaco e questo ottiene la qualifica di ONLUS, ciò significa che **intanto questo gode delle agevolazioni fiscali derivanti da essa e che, magari dopo vent’anni, quando si manifestano i reali beneficiari del Trust, questi si ritroveranno un patrimonio ben più corposo** di quello che avrebbero avuto se tale ente avesse pagato le tasse non agevolate previste per i Trust “trasparenti” (Ires, ecc.).

Insomma, con i trucchi suggeriti dallo Stato finora descritti, **oltre al danno per l’Erario per l’indebito godimento di agevolazioni fiscali, si rischia di fare entrare nel terzo settore dei soggetti che tutto sono fuorché non profit e che competeranno** (in modo sleale perché non appartengono ad esso) **con le organizzazioni senza scopo di lucro “vere” per il reperimento delle risorse** economiche e finanziarie che la società italiana indirizza al terzo settore e con cui questo, bene o male, è riuscito finora a funzionare. Il tutto, mentre il Governo abolisce uno dei pochi enti pubblici che aveva funzioni di controllo sulle organizzazioni non profit, come l’Agenzia del terzo settore.

E’ ovvio che io ritengo che queste interpretazioni dell’Agenzia delle Entrate siano sbagliate e contrarie alla legge, ma purtroppo questa Circolare è un atto interno che vincola gli uffici ad attenersi ad essa nei

casi trattati, per cui è evidente il rischio di incentivo all'evasione fiscale di cui ho parlato.

1 Vale a dire dal 1997, anno in cui venne emanata la disciplina sulle ONLUS contenuta nel Decreto Legislativo n° 460 del 1997, al 2011.

2 Si vedano, per esempio, la Risoluzione n° 164/E del 28 Dicembre 2004 e la Circolare n° 59/E del 31 Ottobre 2007 della stessa Agenzia.

3 Anche la regola per cui il patrimonio residuo di una associazione o di una fondazione, all'atto della liquidazione di questa, deve essere devoluto ad una o più organizzazioni che hanno finalità simili (per le cooperative ai Fondi mutualistici per lo sviluppo della cooperazione) è aggirabile: si tratta, prima di sciogliere l'ente, di svuotarlo degli asset significativi e di arrivare alla liquidazione con quanto meno possibile.

<https://www.diritto.it/la-circolare-n-38e-del-2011-dell-agenzia-delle-entrate-sulle-onlus-ed-il-rischio-che-ess-a-favorisca-l-evasione-fiscale/>