

## I SETTORI A COSIDDETTO SOLIDARISMO IMMANENTE NELLA NORMATIVA ONLUS

### 1. Premessa.

Gli enti che intendono acquisire la qualifica di Organizzazione non lucrativa di utilità sociale, in presenza di tutti i requisiti imposti dal decreto legislativo n. 460 del 4 dicembre 1997 (*Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*), devono esercitare la propria attività solo in uno o più dei settori, statutariamente indicati, previsti dall'articolo 10, comma 1, lett. a), nn. da 1 a 11, del decreto citato.

Premesso che tutte le attività svolte da una Onlus devono essere dirette al perseguimento di finalità di solidarietà sociale, sappiamo che per alcuni settori, affinché ciò avvenga, occorre che le stesse abbiano come destinatari persone svantaggiate a livello fisico, psichico, economico, sociale o familiare. Si tratta dei settori a solidarismo cosiddetto condizionato.

Sono invece settori a solidarismo cosiddetto immanente, per i quali **si prescinde dall'accertamento delle suddette condizioni di svantaggio**: l'assistenza sociale e socio-sanitaria, la beneficenza, la tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico, la tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, la promozione della cultura e dell'arte in un caso specifico che esamineremo e la ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità definiti in apposito regolamento.

Un discorso meriterebbe il settore della "*cooperazione allo sviluppo e solidarietà internazionale*", inserito nel decreto onlus dalla legge 11 agosto 2014 n. 125 (*Disciplina Generale sulla cooperazione internazionale per lo sviluppo*). Trattasi presumibilmente di un nuovo settore a solidarismo immanente ma si attendono chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

### 2. Assistenza sociale e socio – sanitaria.

Per fornire una definizione di attività di assistenza sociale e socio-sanitaria occorre richiamare il concetto di servizi sociali ricavabile dalla legge n. 328 del 2000 "Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali". La norma citata fornisce una nozione di servizi sociali assai ampia, che tiene conto dei diversi fattori che possono condurre alla "esclusione sociale" di una persona.

Come indicato nel comma 2 dell'articolo 1 della legge in commento, rifacendosi alla definizione contenuta nell'articolo 128 del D.Lgs. 112/1998, per servizi sociali si devono intendere **"tutte le attività relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti o a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e**



**di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario”.**

Da quanto detto discende che nella categoria dei servizi assistenziali sono ricomprese molteplici attività, fra le quali, a titolo esemplificativo (articolo 2, comma 2, legge 328/2000):

- misure di contrasto della povertà e di sostegno al reddito e servizi di accompagnamento, con particolare riferimento alle persone senza fissa dimora;
- misure economiche per favorire la vita autonoma e la permanenza a domicilio delle persone totalmente dipendenti o incapaci di compiere gli atti propri della vita quotidiana;
- interventi di sostegno per i minori in situazioni di disagio tramite il sostegno al nucleo familiare di origine;
- misure di sostegno alle donne in difficoltà;
- interventi per le persone anziane e disabili per favorire la permanenza domiciliare;
- informazioni e consulenza alle persone e alle famiglie per favorire la fruizione dei servizi e per promuovere iniziative di auto-aiuto.

Evidenziata l'ampia casistica di attività che possono qualificarsi come assistenziali, il legislatore rivolge la sua attenzione anche all'esame dei soggetti destinatari delle stesse.

In merito, l'articolo 2 della legge 328/2000 stabilisce che il sistema integrato di interventi e servizi sociali ha carattere di universalità e le sue prestazioni sono rivolte alla totalità dei cittadini e, a determinate condizioni, anche i cittadini di altri stati dell'Unione Europea e gli stranieri.

### 3. Beneficenza.

I confini della *beneficenza*, ai fini che qui ci interessano, sono stati inizialmente precisati dalla Risoluzione n. 292/E del 2002.

La nozione storica di beneficenza è riferibile all'attività, diretta a sollievo della miseria, di chi esercita la carità verso il prossimo" (*beneficenza cosiddetta diretta*).

Il provvedimento ministeriale ha adattato tale concetto al contesto sociale e culturale attuale, estendendolo fino a ricomprendervi non solo le prestazioni in denaro o in natura erogate direttamente a favore di persone indigenti, bensì anche quelle effettuate a favore di enti che operano nei confronti delle categorie di soggetti particolarmente vulnerabili che necessitano di protezione sociale, al fine di alleviarne le condizioni di disagio.

L'Agenzia delle Entrate, in particolare, ha considerato "in ogni caso riconducibili nella beneficenza le erogazioni gratuite in denaro o in natura effettuate nei confronti di *altre Onlus* o di *enti pubblici* che operano nell'ambito dell'assistenza sociale e socio-sanitaria, dell'assistenza sanitaria, della tutela dei diritti civili, della ricerca scientifica indirizzata allo studio di patologie di particolare rilevanza sociale, degli aiuti umanitari" (*beneficenza cosiddetta indiretta*).

Le erogazioni effettuate a favore di enti che non rientravano nel novero di quelli sopra indicati non erano considerate "in ogni caso riconducibili alla beneficenza" e potevano presumibilmente essere considerate prestazioni benefiche solo in presenza della prova che tali enti, pur non essendo iscritti all'Anagrafe e non avendo personalità giuridica di diritto pubblico, operavano direttamente a favore di persone in condizioni di bisogno.

La legge n. 2 del 28 gennaio 2009 di conversione del decreto legge n. 185 del 29 novembre 2008 (*Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale*), ha però previsto l'inserimento all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, dopo il comma 2, di un comma 2 *bis* dal seguente tenore: "Si considera attività di beneficenza, ai sensi del comma 1, lettera a), numero 3), anche la concessione di erogazioni gratuite in denaro con utilizzo di somme provenienti dalla gestione patrimoniale o da donazioni appositamente raccolte, a favore di enti senza scopo di lucro che operano prevalentemente nei settori di cui al medesimo comma 1, lettera a), per la realizzazione

*diretta di progetti di utilità sociale*". La modifica è dunque intervenuta sulla nozione e sui confini della beneficenza che abbiamo definito indiretta.

Ora le Onlus possono effettuare erogazioni liberali in denaro nei confronti di tutti gli enti senza scopo di lucro che operano prevalentemente in uno qualsiasi dei settori previsti dall'articolo 10 del decreto n. 460/97.

Il generico rinvio ai settori di attività di cui all'articolo 10 ha lasciato aperti alcuni interrogativi, tra i quali:

- può considerarsi beneficenza l'erogazione a favore di enti non lucrativi che operano nei settori a solidarismo cosiddetto condizionato ma che non rivolgono (o non rivolgono in via esclusiva o prevalente) l'attività nei confronti di soggetti svantaggiati?
- può considerarsi beneficenza l'erogazione a favore di associazioni di ricerca scientifica?

Stando ad una interpretazione letterale e basandosi sulla presunta volontà del legislatore di ampliare decisamente la portata di operatività del settore in questione, verrebbe da pensare che la risposta sia affermativa, quanto meno rispetto al primo quesito. Si consideri, viceversa, che la il n. 11 prevede direttamente che l'attività di ricerca sia realizzata da fondazioni (o da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni).

Il comma 2 *bis* compie invece una precisazione molto importante: le erogazioni devono essere finalizzate alla realizzazione diretta (da parte degli enti beneficiari) di *progetti di utilità sociale*, elemento che deve essere attentamente valutato e accertato dalla Onlus erogatrice.

Per maggiori chiarimenti sul comma 2 bis si rinvia alla Circolare n. 12 del 9 aprile 2009.

#### 4. Tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse storico ed artistico.

In questo settore "lo scopo di utilità sociale è perseguito indirettamente a beneficio non di singole persone ma della collettività diffusa" (Relazione al D.lgs. n. 460/97). Il perseguimento di finalità sociali risulta dunque verificato indipendentemente dalla destinazione delle attività in favore di soggetti svantaggiati.

Tale settore risulta di notevole attualità soprattutto in virtù della progressiva riforma dello Stato in senso maggiormente federalistico che ha preso forma a partire dal 2001 e che ha rideterminato l'attribuzione delle competenze in materia di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali tra Stato e Regioni.

L'articolo 117 della Carta Costituzionale dispone a tal proposito che la tutela dei beni culturali è affidata alla legislazione dello Stato in via esclusiva, mentre la loro promozione e valorizzazione anche a quella delle Regioni.

Riconosciuta la rilevanza delle attività in esame, ritornando all'esame delle disposizioni che ricollegano le medesime alle Onlus, occorre innanzitutto precisare che il D.Lgs. n. 460/97 nulla dispone in merito all'individuazione dei beni di carattere storico ed artistico. La citata disposizione, infatti, rimanda a quanto contenuto nel testo unico sui beni culturali.

Il decreto legislativo n. 42/2004 (**Codice dei beni culturali e del paesaggio**), entrato in vigore il 1 maggio 2004, abrogando il D.Lgs. 29-10-1999, n. 490 che a sua volta aveva abrogato la legge n. 1089 del 1939 citata dal D.Lgs. n. 460/97 (art. 10, comma 1, lettera *a*) n. 7), permette di definire quali siano i beni che possano qualificarsi come artistici e storici e quindi essere considerati meritevoli di attività di tutela, promozione e valorizzazione.

Ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Codice, "Sono beni culturali le cose immobili e mobili che, ai sensi degli articoli 10 e 11<sup>1</sup>, presentano interesse artistico, storico, archeologico,

---

<sup>1</sup> "Sono beni culturali le cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti

etnoantropologico, archivistico e bibliografico e le altre cose individuate dalla legge o in base alla legge quali testimonianze aventi valore di civiltà”, con alcune eccezioni previste dal Codice stesso. Tranne che in alcuni casi indicati dalla legge (ad esempio quelli di cui all’art. 10, comma 2), è necessaria una dichiarazione che accerti la sussistenza, nelle cose oggetto di tutela – promozione – valorizzazione, dell’interesse culturale; dichiarazione cui si perviene attraverso un procedimento di verifica da parte delle competenti autorità ai sensi degli articoli 12 e seguenti del Codice stesso. Il decreto legislativo n. 42/2004 permette non solo di identificare i beni oggetto della tutela e della valorizzazione, ma allo stesso tempo di definire le modalità attraverso le quali realizzare tali attività.

Infatti, l’articolo 3 dispone che l’attività di tutela consiste *“nell’esercizio delle funzioni e nella disciplina delle attività dirette, sulla base di un’adeguata attività conoscitiva, ad individuare i beni costituendo il patrimonio culturale ed a garantire la protezione e la conservazione per i fini di pubblica fruizione”*.

Con riferimento, invece, all’attività di valorizzazione, il successivo articolo 6 stabilisce che la stessa consiste *“nell’esercizio delle funzioni e della disciplina delle attività dirette a promuovere la conoscenza del patrimonio culturale e ad assicurare le migliori condizioni di utilizzazione e fruizione pubblica del patrimonio stesso. Essa comprende anche la promozione ed il sostegno degli interventi di conservazione del patrimonio culturale”*. Più in particolare, *“le attività di valorizzazione dei beni culturali consistono nella costituzione ed organizzazione stabile di risorse, strutture o reti, ovvero nella messa a disposizione di competenze tecniche o risorse finanziarie o strumentali, finalizzate all’esercizio delle funzioni ed al perseguimento delle finalità indicate all’articolo 6”* (111, comma 1).

Da quanto detto emerge, quindi, che l’attività di tutela risulta avere in un certo senso natura propedeutica a quelle di promozione e valorizzazione, in quanto identificativa dei beni oggetto della successiva attività di promozione della loro conoscenza e pubblica fruizione.

Tutto ciò premesso, la legittima fruizione della qualifica di Onlus in capo ad un ente operante del settore della tutela, promozione e valorizzazione delle cose d’interesse storico ed artistico, discende (oltre che naturalmente dalla verifica della presenza dei requisiti statutari necessari), dal fatto che oggetto delle suddette attività sia un bene il cui valore artistico e storico sia stato verificato e dichiarato ai sensi di legge.

##### 5. Tutela e valorizzazione della natura e dell’ambiente.

Per tale settore non occorre la destinazione dell’attività a favore di soggetti svantaggiati, in quanto “il fine solidaristico si intende perseguito indirettamente a beneficio non di singole persone ma della collettività diffusa” (circolare 168/E/98).

L’ambiente, infatti, è bene primario ed assoluto, e la sua protezione è elemento determinante per la qualità della vita, tanto che la giurisprudenza di legittimità riconosce il diritto fondamentale di ogni uomo ad un ambiente salubre.

Il decreto n. 460/97 non chiarisce le nozioni di natura e di ambiente, né quelle di tutela e valorizzazione, per le quali è necessario riferirsi alla legislazione vigente in materia. In via preliminare si ricorda che, ai sensi dell’art. 117 della Costituzione, così come riformato nel 2001, relativamente alla tutela dell’ambiente sussiste la potestà legislativa esclusiva dello Stato, mentre la valorizzazione dei beni ambientali è oggetto di legislazione concorrente con le regioni. In termini generali può dirsi che la tutela consiste nelle attività volte alla conservazione, alla razionale gestione e al miglioramento delle condizioni naturali (aria, acque, suolo e territorio in tutte le sue componenti), alla preservazione dei patrimoni genetici terrestri e marini, di tutte le specie animali e vegetali che in esso vivono allo stato naturale e in definitiva della persona umana in tutte le sue

---

ecclesiastici civilmente riconosciuti, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico” (art. 10, comma 1). Sono altresì beni culturali quelli espressamente indicati dagli altri commi dell’articolo 10 e dall’articolo 11.

estrinsecazioni<sup>2</sup>. La valorizzazione include tutta una serie di iniziative dirette a promuovere la conoscenza dei beni ambientali, ad assicurarne le migliori condizioni di fruizione e a sostenere gli interventi di conservazione<sup>3</sup>.

Il fatto che la normativa di riferimento, in **assenza di specifiche delimitazioni del decreto n. 460/97**, sia non solo quella nazionale e comunitaria bensì anche quella regionale era sottolineato anche dall'Agenzia per le Onlus<sup>4</sup>, la quale interpretava in senso estensivo l'ambito della tutela e valorizzazione ambientale. Dall'analisi dei pareri approvati, infatti, emerge una casistica assai vasta che non include soltanto le attività tese direttamente alla salvaguardia del bene ambiente, bensì anche quelle che più o meno indirettamente contribuiscono alla realizzazione del medesimo scopo. Rientrano, in particolare, le iniziative di formazione specialistica in campo ambientale, quali, ad esempio, la realizzazione di corsi di qualificazione e aggiornamento professionale del personale delle Aree Protette, nonché di ricercatori nei campi legati alle scienze e alle tecnologie del mare. Sicuramente svolgono un'attività "da Onlus" le associazioni di protezione ambientale a carattere nazionale e quelle presenti in almeno cinque regioni individuate col decreto ministeriale di cui all'articolo 13 della legge n. 349 del 1986 (Istituzione del Ministero dell'ambiente e norme in materia di danno ambientale) sulla base delle finalità programmatiche e dell'ordinamento interno democratico previsti dallo statuto, nonché della continuità dell'azione e della sua rilevanza esterna. Resta invece esclusa per espressa previsione legislativa l'attività esercitata abitualmente di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo n. 22 del 1997 (attuativo di direttive comunitarie). Non possono pertanto qualificarsi come Onlus gli enti che in via abituale si occupano delle operazioni di prelievo, cernita, raggruppamento per il trasporto e recupero delle sostanze e degli oggetti che la legge ricomprende in apposite tabelle allegate al decreto del 1997 e che rientrino in una delle suddette categorie<sup>5</sup>.

#### *6. Promozione della cultura e dell'arte finanziata dall'amministrazione centrale dello Stato.*

La disciplina relativa alla promozione della cultura e dell'arte è del tutto peculiare nel panorama della normativa Onlus. L'attività esercitata in tale settore, infatti, è considerata a solidarismo immanente qualora siano riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato (articolo 10, comma 4, d.lgs. n. 460/97), mentre deve essere diretta ad arrecare benefici a persone svantaggiate (ai sensi del comma 2) nelle ipotesi in cui l'ente non riceva i suddetti finanziamenti.

Si precisa subito che, essendo indicato in modo tanto specifico da quali soggetti debbano provenire i contributi, è esclusa la possibilità di vedersi riconoscere, in assenza della destinazione delle attività a soggetti svantaggiati, la qualifica di Onlus per quelle organizzazioni che ricevono contributi da organi o enti diversi da quelli riconducibili all'amministrazione statale centrale. **E' esclusa cioè la rilevanza a questi fini degli apporti economici provenienti da amministrazioni periferiche dello Stato, nonché da Regioni, Province, Comuni, e perfino dalla Comunità Europea.**

A questo proposito si rileva che il parziale passaggio di competenze dallo Stato alle Regioni<sup>6</sup> in tema di cultura ha ingenerato dubbi sulla coerenza tra il mutato assetto costituzionale e le disposizioni attualmente vigenti. L'Agenzia per le Onlus aveva a suo tempo dichiarato<sup>7</sup> che, tenuto

---

<sup>2</sup> La definizione è contenuta nella sentenza della Corte Costituzionale n. 210/1987, nonché in numerose successive pronunce della Consulta.

<sup>3</sup> Nozione ricavabile dall'articolo 6 del testo unico che disciplina i beni culturali e paesaggistici (d.lgs. n. 42 del 2004).

<sup>4</sup> Relazione Annuale 1 gennaio – 31 dicembre 2004, pag. 24 e seguenti.

<sup>5</sup> Art. 7 del decreto legislativo 22/97: "i rifiuti sono classificati, secondo l'origine, in rifiuti urbani e rifiuti speciali, e, secondo le caratteristiche di pericolosità, in rifiuti pericolosi e rifiuti non pericolosi".

<sup>6</sup> Avvenuto a seguito della legge costituzionale n. 3 del 2001.

<sup>7</sup> Relazione annuale 2004.

conto che la materia della "promozione e organizzazione di attività culturali" è attribuita alla legislazione concorrente<sup>8</sup> delle Regioni, la disposizione che prevede il perseguimento di finalità solidaristiche laddove siano riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato dovrebbe essere rivista.

I primi chiarimenti relativi al settore sono stati forniti dalla circolare n. 168/E/98 la quale, sulla base del parere espresso dall'allora Ministero dei Beni culturali e ambientali, aveva previsto che i contributi dovessero essere corrisposti ai sensi delle seguenti disposizioni: legge n. 534/96, Norme per l'erogazione di contributi statali alle istituzioni Culturali; legge n. 418/90, Fondazione Festival dei Due Mondi; legge n. 420/97, Fondazione Rossini Festival - Fondazione Ravenna Manifestazioni; legge n. 414/84, Società di cultura la Biennale di Venezia.

Successivamente, a seguito di numerose richieste in tal senso, l'amministrazione finanziaria ha chiarito che l'elencazione contenuta nella circolare del 1998 "non è tassativa, ma solamente esemplificativa" (**Circolare n. 63/E del 2002**). Ciò significa che possono iscriversi all'Anagrafe delle Onlus anche gli enti culturali destinatari di finanziamenti da parte dell'amministrazione centrale dello Stato ai sensi di leggi diverse da quelle espressamente indicate nel primo provvedimento.

Nella medesima circolare n. 63/E/2002, è previsto che i finanziamenti devono essere stati percepiti "in ciascuno dei due periodi d'imposta antecedenti a quello in cui avviene l'acquisto della qualifica", suscitando perplessità per quegli organismi che assumono la qualifica contestualmente o subito dopo la costituzione. L'Agenzia delle Entrate, inoltre, ritiene che gli enti in esame, "qualora non abbiano ricevuto alcun contributo ad opera dell'Amministrazione centrale dello Stato per due periodi di imposta consecutivi, decadano - con effetto dal periodo d'imposta successivo - dalle agevolazioni fiscali a favore delle Onlus. In quest'ultimo caso i soggetti di cui sopra sono tenuti a comunicare tempestivamente alla Direzione Regionale competente, mediante il modello di comunicazione di cui all'art. 11, comma 1, del decreto legislativo n. 460, la perdita della qualifica, barrando sia la casella predisposta per l'utilizzo del modello per variazioni successive, posizionata in alto a destra, sia la casella n. 32 e specificando la modifica che ha comportato la perdita della qualifica nello spazio appositamente previsto".

### *7. Ricerca scientifica di particolare interesse sociale.*

Il settore della ricerca scientifica di particolare interesse sociale è annoverato, nel comma 4 dell'articolo 10 del D.Lgs. 460/97, fra quelli considerati a solidarismo immanente, in quanto "lo scopo di utilità sociale è perseguito indirettamente a beneficio non di singole persone ma della collettività diffusa" (Relazione al D.Lgs. n. 460/97).

Il legislatore ha però stabilito che la qualifica di Onlus possa essere assunta, in questo settore, solo dagli enti aventi natura giuridica di fondazione.

Infatti, al n. 11 della lettera *a*) del comma 1 dell'articolo 10 del D.Lgs. 460/97 si descrive l'attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale come quella "*svolta direttamente da **fondazioni** ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento...*", approvato con **Decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135** (Regolamento di attuazione dell'articolo 10, comma 1, lettera *a*), n. 11, del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, per la definizione degli ambiti e delle modalità di svolgimento dell'attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale da parte di fondazioni senza fini di lucro).

Ad ulteriore conferma di quanto disposto dal decreto, l'art. 1 del Regolamento prevede che ad operare nell'ambito e con le modalità dallo stesso prescritte, siano solo ed unicamente le

---

<sup>8</sup> "Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione di principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato" (art. 117 Costituzione).



fondazioni, direttamente o dando mandato alle università, agli enti di ricerca o ad altre fondazioni che a loro volta svolgano direttamente le ricerche.

Il Regolamento definisce altresì gli ambiti della ricerca scientifica che possano definirsi "di particolare interesse sociale" e le modalità che devono essere necessariamente osservate per lo svolgimento dell'attività.

Con riferimento ai primi, l'articolo 2 identifica i seguenti **ambiti**:

- a) prevenzione, diagnosi e cura di tutte le patologie dell'essere umano;
- b) prevenzione e limitazione dei danni derivanti da abuso di droghe;
- c) studio delle malattie ad eziologia di carattere ambientale;
- d) produzione di nuovi farmaci e vaccini per uso umano e veterinario;
- e) metodi e sistemi per aumentare la sicurezza nella categoria agroalimentare e nell'ambiente a tutela della salute pubblica;
- f) riduzione dei consumi energetici;
- g) smaltimento dei rifiuti;
- h) simulazioni, diagnosi e previsione del cambiamento climatico;
- i) prevenzione, diagnosi e cura di patologie sociali e forme di emarginazione sociale;
- l) miglioramento dei servizi e degli interventi sociali, sociosanitari e sanitari.

In merito alle **modalità di svolgimento**, il successivo articolo 3 stabilisce che le fondazioni che intendano svolgere direttamente l'attività devono:

- dotarsi di idonee strutture operative;
- disporre di risorse professionali e forme di finanziamento adeguate;
- elaborare progetti di ricerca sulla base dei quali condurre l'attività.

Qualora le fondazioni svolgano invece le attività di ricerca attraverso le università e gli altri enti sopra indicati, i rapporti con questi ultimi dovranno essere regolati da specifiche convenzioni che devono disciplinare in particolare:

- a) le linee-guida dell'attività da svolgersi presso gli enti ai quali viene affidata la ricerca;
- b) i rapporti per la prestazione di collaborazione, di consulenza, di assistenza, di servizio, di supporto e di promozione delle attività;
- c) le modalità di utilizzazione di personale di ricerca e tecnico amministrativo, nonché di conferimento di beni, di strutture e di impianti necessari allo svolgimento dell'attività di ricerca;
- d) le forme di finanziamento, anche attraverso il concorso di altre istituzioni pubbliche e private.

La Risoluzione n. 123/E/2004 ha invece affrontato il tema dei **rapporti tra Onlus di ricerca e case farmaceutiche** e, più precisamente, quello del trattamento ai fini fiscali dei proventi derivanti dall'attività di ricerca svolta in convenzione con le case farmaceutiche.

L'Agenzia delle Entrate ha esaminato l'ipotesi della stipulazione di accordi di collaborazione scientifica finalizzati ad eseguire programmi di studio clinico su farmaci nell'ambito dei quali l'azienda farmaceutica si impegna a fornire alla Onlus il farmaco in sperimentazione e ad assicurare un supporto economico e logistico.

La conclusione cui è giunta l'amministrazione finanziaria è che la suddetta attività di collaborazione possa essere ricondotta tra le attività istituzionali solo a condizione che la Onlus rimanga proprietaria dei risultati della sperimentazione, messi poi a disposizione della comunità scientifica attraverso strumenti di vario tipo quali pubblicazioni e convegni, anche a carattere internazionale.

Diversamente, qualora proprietaria dei risultati della ricerca fosse l'azienda farmaceutica, si ritiene che l'attività non possa configurarsi quale istituzionale (volta esclusivamente al perseguimento di finalità di solidarietà sociale) ancorché i risultati dello studio siano divulgati presso la comunità scientifica.

Tale attività è ricondotta invece tra le attività direttamente connesse (nei limiti in cui ciò è consentito), i cui proventi concorrono a costituire le "forme di finanziamento adeguate" richieste dall'art. 3, comma 2, del DPR n. 135/2003, sempre che l'attività sia svolta in stretta connessione con quella istituzionale al fine di ampliare il patrimonio di conoscenze scientifiche con relativa divulgazione dei risultati.

**Avv. Maddalena Tagliabue**  
*Studio Sciumé*