

NonSoloProfit

CONCETTI E STRUMENTI

RADICAMENTO STORICO
SISTEMI DI WELFARE
SERVIZI SOCIALI
CONTRACTING-OUT
ACCREDITAMENTO
QUALITÀ
MERCATO
PROSPETTIVE DI CRESCITA
FONDAMENTI ECONOMICI
FORME GIURIDICHE
DISCIPLINA DEL LAVORO
RISORSE UMANE
MOTIVAZIONE
INFORMAZIONE CONTABILE
DISCIPLINA FISCALE



Organizzazioni non profit: radici, problemi e prospettive

*Secondo Corso di Perfezionamento
in Management delle Organizzazioni
Non Profit*

a cura di Angelo Gasparre


DE FERRARI

LA DISCIPLINA TRIBUTARIA DELLE ONLUS

di *Giulia Biasci*

1. NOZIONE DI ONLUS

Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (meglio note mediante l'acronimo ONLUS) trovano la loro origine nella legge delega 23 dicembre 1996, n. 662 emanata al fine di determinare i principi ed i criteri direttivi del settore *non profit*.

Successivamente il D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, in attuazione della legge delega, ha introdotto nel nostro ordinamento tributario una specifica disciplina riguardante le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale, per le quali sono state stabilite caratteristiche e connotati fiscalmente rilevanti. Le ONLUS, dunque, riconducibili ai soggetti giuridici tipici dell'ordinamento, sono solo figure destinatarie di una particolare disciplina tributaria (Gulmanelli, 1999: p. 85).

Ciò è anche riconosciuto dal Ministero¹ che ha avuto modo di precisare come le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, individuate sulla base di criteri di qualificazione diversi da quelli degli enti non commerciali, costituiscono un'autonoma e distinta categoria rilevante solo ai fini fiscali, destinataria di un regime tributario di favore in materia di imposte sui redditi, d'imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette, nonché di ulteriori specifici tributi; in sostanza la disciplina agevolativa in favore delle ONLUS ha carattere speciale e deroga le vigenti leggi d'imposta che disciplinano i singoli tributi.

La normativa stabilisce una serie di elementi che rappresentano le condizioni identificative delle ONLUS e che devono essere contenuti nei relativi statuti o atti costitutivi per poter assumere tale qualifica. Si tratta essenzialmente di requisiti a carattere soggettivo, con riferimento alla connotazione "giuridico-fiscale" dell'organizzazione, e requisiti a carattere oggettivo, con riferimento all'attività esercitata e al settore di espletamento della stessa.

2. ELEMENTI COSTITUTIVI DELLE ONLUS

2.1 *Requisiti soggettivi*

Sotto il profilo soggettivo, possono assumere 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.

¹ Circ. Min. finanze n. 168/E del 26 giugno 1998.

Come precisato dallo stesso Ministero delle Finanze², la normativa non fa riferimento ai consorzi di cooperative, i quali pertanto non possono assumere la qualifica di ONLUS.

Sono invece espressamente esclusi dalla categoria delle ONLUS gli enti pubblici, le società commerciali, le fondazioni bancarie, i partiti ed i movimenti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e le associazioni di categoria. Sebbene l'eterogeneità dei soggetti esclusi non consenta di cogliere l'elemento che li accomuna (Proto, 1997: p. 603), senza fornire una giustificazione omogenea è possibile svolgere alcune considerazioni relativamente alle singole figure.

L'esclusione degli enti pubblici, come sottolineato nella Relazione della Commissione di lavoro sul progetto di legge riguardante la disciplina fiscale delle ONLUS, sottende l'intento di "sottolineare in modo netto ed inequivocabile lo scopo principale del provvedimento, che è quello di favorire la crescita ed il consolidamento di un terzo settore privato autonomo ed in grado di funzionare al di fuori dei canali di allocazione diretta delle risorse pubbliche". È opportuno rilevare, però, che la mancanza di reali motivazioni giuridiche, alla base della propensione legislativa accordata ai settori privati, ha sollevato critiche dottrinali, soprattutto avendo riguardo a taluni settori in cui organizzazioni pubbliche hanno sempre operato proficuamente per il perseguimento di finalità socialmente rilevanti (Tabet, 1995: p. 1563). In senso decisamente critico si è espresso chi ha ravvisato nell'esclusione degli enti pubblici "il frutto di pregiudizi ideologici ed interessi corporativi, volti a salvaguardare la conclamata autonomia del terzo settore", ritenendo altresì che "il *tertium* ha difeso ad oltranza il proprio territorio per non perdere la propria ragion d'essere" (Tabet, 1998: p. 2892).

Riguardo alle società commerciali, è possibile ritenere che l'esclusione risponda a valutazioni di opportunità, considerate le caratteristiche di tali soggetti come delineati dal Codice Civile e stante la conseguente forzatura che deriverebbe dall'inserimento degli stessi nel sistema degli enti non commerciali. Non mancano, però, opinioni difformi secondo cui "il tramonto dello scopo di lucro viene gradatamente ad estendersi anche a queste strutture dove – quantomeno nella legislazione speciale – può essere ormai assente la tradizionale causa societaria" (Tabet, 1998: p. 2892).

All'opposto, l'inclusione delle società cooperative tra i soggetti che possono divenire ONLUS trova fondamento negli aspetti comuni ravvisabili tra tale forma societaria e i presupposti per l'identificazione della ONLUS, nonostante pareri di avviso contrario ritengano contraddittoria tale inclusione per incompatibilità tra principio di solidarietà e principio di mutualità (in quanto ispirato al perseguimento di scopi egoistici a vantaggio dei soci).

Perplessità ancor maggiori sono sorte, inoltre, per l'esclusione delle fondazioni bancarie; mentre l'esclusione degli altri enti indicati nell'ultimo comma dell'art. 10 (partiti politici, organizzazioni sindacali, associazioni di datori di lavoro ed associazioni di categoria), sembra basarsi sulla considerazione che l'attività di tali soggetti è rivolta al perseguimento non tanto di interessi collettivi, quanto piuttosto di interessi particolari dei propri iscritti od associati.

Da ultimo, il decreto prevede l'automatica qualificazione come ONLUS degli organismi di volontariato iscritti nei registri istituiti dalle regioni e province autonome di cui all'art. 6

² Circ. Min. finanze n. 168/E del 26 giugno 1998.

della L. 266/91, delle organizzazioni non governative e delle cooperative sociali qualificate dalla legge, figure per le quali sono comunque fatte salve le previsioni a carattere fiscale di maggior favore contenute nelle leggi speciali che le disciplinano.

La scelta di qualificare tale tipo di enti come ONLUS di diritto suscita perplessità in base ad un duplice ordine di considerazioni. Da un lato, la permanenza della disciplina specifica relativa alle suddette categorie di soggetti sembra contraddire lo scopo di introdurre una disciplina unitaria per tutti i soggetti identificabili come ONLUS; dall'altro, l'automaticità dell'attribuzione della qualifica non garantisce il rispetto dei vincoli statutari disposti dal decreto per divenire ONLUS.

2.2 REQUISITI OGGETTIVI

Oltre al possesso dei requisiti soggettivi, affinché un organismo (sia esso associazione, fondazione, comitato ovvero altro ente privato) possa essere considerato ONLUS e, di conseguenza, possa beneficiare del relativo regime tributario di favore, occorre verificare sia il fine che l'oggetto dell'attività da questo esercitata, cioè la sussistenza di requisiti oggettivi.

Tali requisiti devono essere espressamente e tassativamente previsti nei rispettivi statuti o atti costitutivi; la mancanza anche di uno soltanto di essi comporta la decadenza dalla qualifica di ONLUS e quindi la perdita automatica totale o parziale dei vantaggi fiscali ottenuti. Essi sono:

1. lo svolgimento in via istituzionale di attività in uno o più dei settori di rilevante interesse sociale individuati tassativamente dal legislatore;
2. l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;
3. il divieto dello svolgimento di attività non istituzionali eccetto quelle direttamente connesse;
4. il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili, avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, con l'obbligo correlato di reimpiegarli nelle attività istituzionali e in quelle ad esse direttamente connesse;
5. l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento, ad altra ONLUS o, comunque, a fini di pubblica utilità;
6. l'obbligo di redigere il rendiconto o bilancio annuale;
7. la previsione di una disciplina uniforme del rapporto associativo volto ad assicurarne l'effettività;
8. l'uso, in segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della denominazione ONLUS.

Ai fini della qualificazione di ONLUS, dunque, è necessario in primo luogo esercitare l'attività in uno dei settori analiticamente individuati dal legislatore³ (v. punto 1).

³ Tali settori sono: assistenza sociale e socio-sanitaria; assistenza sanitaria; beneficenza; istruzione; formazione; sport dilettantistico; tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico; tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente; promozione della cultura e dell'arte; tutela dei diritti civili; ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta da fondazioni ovvero da esse affidate a università enti di ricerca o altre fondazioni.

Tuttavia, non meno importante è la circostanza che l'attività medesima si estrinsechi attraverso modalità che consentano di ritenere sussistente il fine solidaristico (v. punto 2). Lacunosa e contorta è la disciplina delineata in proposito dal legislatore. Infatti, se con riferimento alle attività istituzionali svolte in alcuni settori⁴, il fulcro della nozione di solidarietà sociale sembra essere la particolare condizione di bisogno in cui versano i soggetti destinatari dell'attività stessa, quando si passino a considerare i settori restanti⁵ s'intende sempre verificata la condizione richiesta dalla normativa in ordine alla realizzazione delle finalità di solidarietà sociale, come se "nell'intenzione del legislatore, il perseguimento della finalità solidaristica, in questi settori di attività, sia stato ritenuto esistente *in re ipsa* a motivo e per ciò solo della particolare natura dell'attività, da considerarsi naturalmente produttive di benefici effetti per la collettività sociale." In virtù dell'assoluta irrilevanza attribuita alla posizione di bisogno del beneficiario della prestazione, l'attività statutaria è per ciò qualificata come istituzionale-solidaristica a prescindere dal soggetto cui è rivolta. Al contrario, per le attività prestate nei settori cui è attribuita rilevanza alla situazione di svantaggio in cui versa il destinatario della prestazione, ai fini della connotazione solidaristica le attività stesse, quando sono rivolte nei confronti di soggetti che non versano in condizioni di bisogno, sono ricomprese nell'area delle attività direttamente connesse (Castaldi, 1999: p. 721).

In pratica, la diversa rilevanza attribuita, a seconda del settore di attività considerato, al soggetto beneficiario della prestazione, spiega effetti in ordine alla delimitazione dei confini tra le attività istituzionali e quelle ad esse direttamente connesse, circostanza che non si esaurisce sul piano meramente qualificatorio. Lo svolgimento delle attività direttamente connesse, infatti, è consentito a condizione che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori precedentemente elencati, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione.

È opportuno rilevare che i limiti in questione sono applicabili anche ad un secondo gruppo qualificato dalla legge come attività direttamente connesse a quelle istituzionali, cioè quelle attività accessorie per natura, in quanto integrative di quelle ordinariamente svolte. In proposito il Ministero delle finanze⁶ ha delineato meglio la nozione di accessorialità, riferendosi alle attività "di completamento", oppure svolte al fine di una migliore fruibilità di quelle istituzionali. Il presupposto necessario per l'ammissibilità di una attività connessa, dunque, si configura nell'esistenza di un collegamento materiale diretto con quella ordinaria; conseguentemente, non è ipotizzabile l'esercizio autonomo rispetto all'attività istituzionale della ONLUS.

Al di là della qualifica di attività istituzionale e/o attività direttamente connessa, "ri-

⁴ Ai sensi dell'art. 10, comma 2, D. L.gs. 460/1997 si tratta delle attività relative ai settori dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili.

⁵ Cioè le attività di cui all'art.10, comma 4, D. L.gs. 460/1997: assistenza sociale e socio-sanitaria, della beneficenza, della tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico, della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, della ricerca scientifica di particolare interesse sociale, nonché le attività di promozione della cultura e dell'arte se e quando sovvenzionate dallo Stato.

⁶ Risoluzione 75/E del 21 maggio 2001.

sulta alquanto evidente l'obiettivo che il legislatore si è prefisso con la disciplina delle ONLUS, e cioè stimolare ed incentivare lo svolgimento di attività con fini altamente meritori e di sicura utilità sociale, concedendo la possibilità alle ONLUS di non essere costrette ad aspettare la carità dei benefattori, ma di autofinanziarsi per svolgere e perseguire gli scopi previsti nello statuto" (Montesano, 1998: p. 1060).

In tale ottica di autofinanziamento è posto il divieto di distribuzione, anche indiretta, degli utili che devono essere reimpiegati per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle connesse (v. punto 4).

Seppure non è precisato, il divieto di distribuzione si riferisce agli utili in generale, siano essi provenienti da attività principale o no. Esso deve emergere da apposita, non generica, previsione statutaria che sottolinei anche il divieto di forme indirette di distribuzione degli utili, come la distribuzione del patrimonio tra gli associati nell'ipotesi di liquidazione dell'ente o di scioglimento del rapporto relativamente ad un socio, e il corrispondente obbligo di destinazione del patrimonio ad organizzazioni che perseguono finalità consimili (v. punto 5).

È opportuno ricordare che la esclusione dei soci dalla distribuzione del patrimonio, in sede di scioglimento dell'ente associativo, è ritenuto invece elemento indicativo per la identificazione degli effettivi associati dell'ente. La diversa rilevanza del rapporto tra soci ed utili e patrimonio dell'ente risponde ovviamente alla diversa funzione cui la disciplina è indirizzata.

Quanto disposto per le ONLUS, infatti, ha la funzione di identificare le attività sociali da tutelare, in deroga ai principi generali, autonomizzandole dai soggetti che le esercitano.

La caratteristica saliente della disciplina delle ONLUS, dunque, è l'introduzione dell'elemento dell'assenza di lucro soggettivo, per la prima volta esplicitamente espresso in termini di divieto di distribuzione.

Il vincolo di destinazione degli utili conseguiti, che comunque presuppone la loro produzione, definisce quindi la linea di demarcazione tra ONLUS che realizzano un lucro oggettivo ed enti non commerciali che non realizzano un lucro oggettivo, almeno per l'attività principale. Tale vincolo rende infatti irrilevante, agli occhi del legislatore, l'esercizio di attività economiche svolte per fini altruistici o anche mutualistici, produttive di utili e quindi commerciali.

D'altronde la disciplina, disponendo l'automatico inquadramento di taluni soggetti tra le ONLUS, sottolinea come tutte le norme agevolative si preoccupano esclusivamente di incentivare il raggiungimento di determinati fini e prescindono dalla categoria soggettiva fissata ai fini dell'assoggettamento ad imposta. In tal senso il legislatore, affinché l'agevolazione fiscale non sia strumentalizzata per fini difformi da quelli per il raggiungimento dei quali era stata introdotta, si è preoccupato, con chiari intenti antielusivi, di introdurre specifiche presunzioni⁷.

⁷ Si considerano, così, in ogni caso distribuzione di utili o avanzi di gestione:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità.

Rimane, a questo punto, la disamina degli aspetti "formali" della disciplina delle ONLUS: a prescindere da specifiche previsioni civilistiche, le ONLUS, infatti, devono redigere il bilancio o rendiconto annuale (v. punto 6). È inoltre necessaria la presenza di un ordinamento democratico, garantito dalla esclusione di ogni forma di partecipazione temporanea alla vita associativa e dalla previsione per gli associati del diritto di voto al fine di consentire il controllo più ampio possibile da parte dei soggetti interessati sull'attività dell'organizzazione, sul suo effettivo svolgimento e sul rispetto degli obblighi di legge (v. punto 7). Infine, la disciplina in esame, impone l'uso nella denominazione ed in qualsiasi elemento distintivo della formula estesa oppure dell'acronimo ONLUS (v. punto 8).

Il possesso formale e sostanziale dei requisiti precedentemente elencati non comporta, però, l'automatico accesso dell'ente alla disciplina fiscale contemplata nel D. L.vo n. 460/1997. È infatti necessaria la comunicazione dell'inizio di attività entro trenta giorni alla Direzione regionale delle entrate territorialmente competente, funzionale al successivo inserimento dell'ente nell'anagrafe delle ONLUS istituita presso il Ministero delle Finanze.

Tuttavia, al di là dell'infelice tenore del dettato legislativo⁸, l'effettuazione di tale comunicazione deve essere concepita come un onere posto a carico dell'ente che, rispondendo formalmente ai requisiti previsti dalla legge per rivestire la qualifica di ONLUS, intenda accedere alla correlativa disciplina fiscale di favore. Se, infatti, si ipotizzasse a carico dell'ente un vero e proprio obbligo di effettuazione della suddetta comunicazione, si perverebbe alla conclusione che per un certo settore di enti il legislatore abbia previsto d'autorità l'assoggettamento ad un regime fiscale agevolativo, con profili di significativa limitazione dell'autonomia e libertà dell'ente medesimo (Castaldi, 1999: p. 736). L'ente, in sostanza, può decidere di non effettuare alcuna comunicazione alla direzione regionale delle entrate ed allora sarà assoggettato al regime fiscale ordinario, oppure effettuare la comunicazione e così beneficiare della disciplina delle ONLUS.

Con lo stesso principio al termine di trenta giorni deve essere attribuita portata ordinaria e non parentoria (Gulmanelli, 1999: p. 98) in quanto, laddove la comunicazione sia effettuata oltre detto termine, il regime agevolativo si rende applicabile a decorrere dalla data della comunicazione medesima⁹. Lo scopo del termine, quindi, più che volto a determinare decadenze, sembra dettato dall'esigenza di consentire un tempestivo controllo per scoraggiare pratiche elusive.

- l'acquisto di beni e servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al valore normale;
- la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal D.P.R. 10 ottobre 1994, n. 645, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;
- la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto;
- la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche.

⁸ Art. 11 del D.lgs. 460/1997.

⁹ In tal senso si è espresso anche il Ministero delle finanze nella la circolare 22/E del 22 gennaio 1999, sottolineando che la comunicazione tardiva "differisce la decorrenza del regime agevolativo... del quale sarà possibile beneficiare a partire dalla data di presentazione della comunicazione stessa".

In definitiva, ad oggi può dirsi che “il principio che si è affermato in concreto subordina la fruizione del regime agevolato all'apposita comunicazione evidentemente nel presupposto di ottenere informazioni sulla rilevanza del fenomeno e, soprattutto, di agevolare l'attività di controllo, essendo più facile procedere con le verifiche cosiddette mirate” (Fantozzi, Paparella, 2001: p. 556).

3. DISCIPLINA AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

I benefici che la normativa riconosce alle ONLUS spiegano la loro efficacia sotto il profilo dell'imposizione diretta ed indiretta.

L'agevolazione più importante, però, rileva ai fini delle imposte dirette, poiché lo svolgimento di attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse non determina conseguenze rilevanti sul piano dell'imposizione reddituale per l'ente in quanto, nell'intento legislativo di incentivare l'erogazione dei servizi di solidarietà sociale, si è provveduto a “detassare” l'attività svolta dalle ONLUS.

Si tratta, dunque, di un “regime di favore inquadrabile nell'ambito delle agevolazioni *soggettive*, vale a dire fra i regimi ancorati alle qualità soggettive del beneficiario piuttosto che all'attività autonomamente considerata, che prescinde cioè dalle caratteristiche del soggetto che la pone in essere” (Fantozzi, Paparella, 2001: p. 554). Nello svolgimento delle attività istituzionali dirette a perseguire scopi di solidarietà sociale, infatti, “le ONLUS sono libere di esercitare indifferentemente attività commerciali e attività non commerciali conservando, in via indiscriminata, il trattamento di favore, dato che le attività di regola commerciali, se da loro poste in essere, sono ritenute non commerciali. La qualifica soggettiva modifica dunque la realtà oggettiva” (Gulmanelli, 1999: p. 95).

È opportuno rilevare come al momento dell'emanazione della disciplina agevolativa per il settore *non profit*, parte della dottrina si sia domandata se fosse costituzionalmente legittima l'introduzione di un regime di favore per tali organizzazioni, ovvero se si dovesse contrastare la nascita di un sistema agevolativo per tale settore, in quanto tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. La risposta è stata che le ONLUS esprimono una capacità contributiva indiretta in quanto misurabile nei termini di benefici erogati a terzi: lo svolgimento di attività di utilità sociale, senza scopo di lucro e senza intenti speculativi, realizza un servizio socialmente utile per lo Stato, ed è razionale che le attività poste in essere dalle ONLUS, astrattamente tassabili, vengano esentate nella misura in cui si accertano le finalità sociali realizzate (Gulmanelli, 1999: p. 99).

4. LE EROGAZIONI LIBERALI A FAVORE DELLE ONLUS

La disciplina delle erogazioni liberali a favore delle ONLUS rappresenta un importante complemento del complesso di disposizioni regolanti l'applicazione delle imposte dirette nei confronti di questa nuova tipologia di figure.

Reali destinatari della disciplina agevolativa in esame, però, sono primariamente i contribuenti terzi, mentre le ONLUS, di fatto, ne traggono vantaggi indiretti. In sostanza,

si è voluto impiegare la leva fiscale per incentivare donazioni di varia natura, che rappresentano un fondamentale canale per l'approvvigionamento di risorse da parte di tali organismi che, se da un lato risultano fortemente orientati alla solidarietà sociale, dall'altro devono convivere con gli stringenti limiti, precedentemente illustrati, posti alle attività espletate in regime di commercialità. La deducibilità accordata al soggetto erogante costituisce pertanto un'agevolazione per coloro che intendono collaborare all'esercizio di determinate attività e quindi risponde chiaramente allo scopo di incentivarle, mediante finanziamenti anche esterni.

La disposizione che disciplina le erogazioni liberali in denaro ed in natura¹⁰ non presenta particolari problemi interpretativi, pur apparendo estremamente articolata in virtù delle numerose leggi richiamate.

5. DISCIPLINA AI FINI DELLE IMPOSTE INDIRETTE

A differenza delle imposte dirette, non è stata introdotta una specifica disciplina che sancisca una totale estraneità dall'IVA dell'attività posta in essere dalle ONLUS. Si è preferito, invece, estendere alle ONLUS una serie di previsioni di esenzione dall'IVA per talune specifiche attività dalle stesse svolte, e assoggettare all'ordinario prelievo indiretto le restanti attività.

Alle critiche sollevate dalla mancata coesione iva-imposte dirette, motivate dalla rilevanza ai fini di entrambe dell'esercizio di un'attività commerciale, è possibile obiettare che, oltre ad appartenere a due categorie distinte di tributi (una afferente all'imposizione diretta, l'altra alla imposizione indiretta), i presupposti delle due imposte non hanno elementi comuni, l'uno essendo basato sul possesso del reddito, l'altro sulla effettuazione di cessioni di beni e di prestazioni di servizi, nonché di importazioni. L'assenza di scopo di lucro da parte di chi cede i beni e presta i servizi è irrilevante nella logica dell'IVA. In aggiunta, da un punto di vista economico, l'IVA colpisce i consumi concorrendo alla formazione dei prezzi dei beni e servizi offerti sul mercato: un regime che escludesse in maniera totale l'attività delle ONLUS dall'IVA potrebbe comportare fenomeni distorsivi della concorrenza.

Sostanzialmente, dunque, per quanto riguarda la fase applicativa dell'IVA, valgono per le ONLUS i requisiti di oggettività, soggettività e territorialità che operano in generale per gli altri operatori economici. Gli enti suscettibili di essere qualificati come ONLUS possono diventare soggetti IVA ed, in quanto tali, possono porre in essere operazioni imponibili, non imponibili ed esenti.

Il regime impositivo IVA per le ONLUS, dunque, mancando un'organica disciplina, si presenta articolato in base al combinato disposto dei diversi dettami legislativi: a parte le specifiche ipotesi di esenzione dettate dal decreto n. 460/1997, occorre far riferimento alla disciplina prevista per gli enti non commerciali, vagliandone opportunamente l'applicabilità.

Senza addentrarsi nell'analisi della specificità della disciplina, è il caso di rilevare come il sistema impositivo IVA delle ONLUS non risulti particolarmente agevolativo: l'ampia previsione delle operazioni riconducibili al regime di esenzione non rappresenta un vantaggio

¹⁰ Art. 13 del D.Lgs. 460/1997.

per il soggetto erogante. Infatti, anche se è conveniente per il consumatore finale che non sopporta l'onere economico del tributo, per il soggetto passivo, che subisce limitazioni in ordine alla detraibilità dell'imposta assoluta sugli acquisti trasformandosi in consumatore finale, finisce per costituire un onere in palese contrasto con il principio della neutralità dell'imposta rispetto ai soggetti che intervengono nel ciclo produttivo o distributivo.

Per ovviare agli inconvenienti di un sistema impositivo caratterizzato dal regime delle esenzioni, vi sono state proposte di sostituzione con un sistema di forfettizzazione o di introduzione di un'aliquota ridotta per gli acquisti. Tuttavia, queste modifiche potrebbero generare effetti distorsivi nell'allocazione delle risorse sul mercato.

Maggiormente di favore sono le disposizioni relative all'imposta di bollo¹¹, in forza delle quali "gli atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti..." dalle ONLUS non sono assoggettati a tassazione. L'elencazione onnicomprensiva consente di esentare qualsiasi atto dalla applicazione del tributo tanto all'origine che in caso d'uso.

Nello stesso modo, esiste una esenzione generalizzata in favore delle ONLUS dei tributi di concessione governativa¹².

Il *favor* tributario per le ONLUS si estende anche alla disciplina dell'imposta di registro, in forza della quale gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore delle ONLUS sono assoggettati ad imposta nella misura fissa di lire 250.000.¹³ Tuttavia, non tutti i beni si avvantaggiano dell'agevolazione, bensì solo quelli che si pongono in rapporto di diretto collegamento con l'esercizio di attività propria di ogni ONLUS; infatti l'agevolazione è concessa a titolo provvisorio, essendo subordinata alla verifica da parte dell'ufficio del registro dell'espressa menzione nell'atto di acquisto dell'intenzione di utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento dell'attività e della realizzazione dell'effettivo utilizzo diretto entro due anni dalla data di acquisto.

¹¹ Art. 27 *bis* della tabella allegata al D.P.R. 642/1972.

¹² Art. 13 *bis* del D.P.R. 642/1972 in virtù del quale "gli atti e i provvedimenti concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) sono esclusi dalle tasse sulle concessioni governative."

¹³ Art. 1 della tariffa allegata al D.P.R. 131/1986.

BIBLIOGRAFIA

- CASTALDI L., 1999, "La disciplina delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale", in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, M. MICCINESI (a cura di), Cedam, Padova, 705-760.
- FANTOZZI A., PAPARELLA F., 2001, "Brevi note sull'applicazione del regime fiscale delle Onlus alle scuole parificate di cui alla legge n. 62 del 2000", in *Rivista di diritto tributario*, I, 551-565.
- GULMANELLI E., 1999, "Aspetti giuridici dell'imposizione indiretta delle ONLUS", in *Rassegna Tributaria*, I, 85-112.
- MONTESANO P., 1998, "Il new deal del settore non-profit in Italia: tra enti non commerciali ed ONLUS", in *Rivista di diritto Tributario*, 1041-1071.
- PROTO A.M., 1997, "Onlus ed enti non commerciali", in *Rassegna tributaria*, 582-613.
- TABET G., 1995, "Le Ipab tra progetto Zamagni e legislazione vigente", in *Rassegna tributaria*, 1563-1575.
- TABET G., 1998, "Onlus profili soggettivi della fattispecie", in *Il Fisco* 2888-2893.

Gli autori

Giulia Biasci

Collabora con l'insegnamento di Diritto Tributario d'Impresa presso il Dipartimento di Diritto dell'Economia e dell'Impresa dell'Università degli Studi di Genova.

Marco Capecchi

È dottore di ricerca in Diritto Privato presso l'Università degli Studi di Pisa e assegnista di ricerca in Diritto Privato presso il Dipartimento di Diritto dell'Economia e dell'Impresa dell'Università degli Studi di Genova.

Clara Caselli

È professore ordinario di Economia e Gestione delle Imprese presso il Dipartimento di Tecnica ed Economia delle Aziende dell'Università degli Studi di Genova. È inoltre presidente della Facoltà di Economia dell'Università Cattolica *Sedes Sapientiae* di Lima.

Marco Doria

È professore associato di Storia Economica presso il Dipartimento di Economia e Metodi Quantitativi dell'Università degli Studi di Genova.

Roberto Garelli

È ricercatore di Economia Aziendale presso il Dipartimento di Tecnica ed Economia delle Aziende dell'Università degli Studi di Genova.

Angelo Gasparre

È dottorando di ricerca in Economia e Management dei Servizi presso il Dipartimento di