

Le ONLUS

Secondo le previsioni dell'art. 10 del decreto 460/97 possono assumere la qualifica di Onlus le associazioni riconosciute e non, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e tutti gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica. In attuazione dei principi e criteri direttivi impartiti dall'art. 3 della citata legge delega, che ha delimitato l'ambito dei soggetti riconducibili in tale categoria, il comma 10 del medesimo articolo esclude espressamente dal regime tributario delle Onlus e quindi dalla relativa qualificazione gli enti pubblici, le società commerciali diverse da quelle cooperative, le fondazioni bancarie, i partiti e i movimenti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e di categoria. Come evidenziato anche nella relazione illustrativa al decreto in esame, sono state escluse dalla categoria soggettiva delle Onlus le società commerciali ad eccezione delle società cooperative, in quanto queste ultime presentano *"molteplici elementi di affinità con i vincoli statutari previsti per le ONLUS"*.

Oltre ai requisiti soggettivi appena individuati gli enti, per potersi qualificare come Onlus, dovranno tassativamente operare nei settori di attività individuati dal legislatore :

- 1) assistenza sociale e socio sanitaria ;
- 2) assistenza sanitaria ;
- 3) beneficenza ;
- 4) istruzione ;
- 5) formazione ;
- 6) sport dilettantistico ;
- 7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico ;
- 8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani speciali e pericolosi ;

- 9) promozione della cultura e dell'arte ;
- 10) tutela dei diritti civili ;
- 11) 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.

L'esercizio di tali attività non deve concorrere con altre, fatta eccezione per le attività di natura accessoria, e deve essere rivolto all'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale. Tale circostanza deve intendersi verificata laddove i beni e i servizi vengano ceduti o prestati a terzi e non ai soci, associati o ai partecipanti salvo il caso in cui questi ultimi siano essi stessi soggetti svantaggiati fisicamente, psichicamente, economicamente, socialmente o dal punto di vista familiare. In altri termini ciò che più caratterizza tali organizzazioni è l'esclusiva finalità solidaristica perseguita e l'eterodestinazione dei vantaggi derivanti dall'attività sociale svolta, destinati prevalentemente a soggetti esterni alla compagine sociale o ai soci che si trovino in particolari condizioni di svantaggio. In deroga a tale principio, il 4° comma dell'art. 10 elenca una serie di attività (assistenza sociale, beneficenza, tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico, etc.) per le quali si presume in ogni caso il perseguimento della finalità solidaristica a prescindere dalla qualità dei soggetti beneficiari. A tale proposito la Circ. Min. Fin. n. 168/E del 26 giugno 1998, intervenuta a fornire istruzioni operative sulla corretta applicazione delle disposizioni contenute nel D. Lgs. 460/97, distingue, ai fini dell'individuazione delle finalità di solidarietà sociale, le attività nelle quali devono obbligatoriamente operare le Onlus, in settori per i quali tali finalità sono correlate alle condizioni dei destinatari e settori per i quali le medesime finalità si considerano immanenti, per espressa previsione normativa.

Avendo riguardo al trattamento tributario delle attività

istituzionali, occorre precisare che lo svolgimento delle stesse non costituisce per tali organizzazioni esercizio di attività commerciale con la conseguenza che esse non assumono alcuna rilevanza ai fini delle imposte dirette.

Accanto alle attività istituzionali sarà possibile però svolgere attività direttamente connesse ad esse, poste in essere nell'ambito degli stessi settori economici oggetto delle attività statutarie, nonché tutte le altre attività accessorie per natura a quelle istituzionali in quanto integrative delle stesse, destinate al reperimento di fondi necessari per finanziare le attività principali. Lo svolgimento di tali attività è comunque consentito a condizione che le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i proventi eventualmente generati non superino il 66% delle spese complessive sostenute dalla organizzazione. In tali casi si potrebbe trattare anche di attività di natura commerciale i cui proventi godono comunque di una particolare agevolazione consistente nella esenzione da tassazione.

Ai fini fiscali sia le attività proprie dell'ente sia quelle direttamente connesse sono esonerate dall'imposizione diretta con l'unica differenza, riscontrabile sul piano degli adempimenti formali, che per le seconde, sempreché di natura commerciale, sussiste l'obbligo di tenuta delle scritture contabili.

Con riferimento alla IRAP (v. par. 5.7.2), occorre precisare che le ONLUS per effetto del rinvio alla disciplina degli enti non commerciali operato dall'art. 26 del D. Lgs. 460/97, sono soggetti passivi di tale imposta indipendentemente dal tipo di attività svolta, ed analogamente a tali enti determinano la base imponibile con diverse modalità a seconda che svolgano esclusivamente attività istituzionali o anche attività di natura commerciale. Così, contrariamente a quanto accade ai fini della imposizione diretta sia le attività istituzionali che quelle direttamente connesse, pur essendo diversa la modalità di determinazione della base imponibile a seconda che si riferisca alle prime o alle seconde, sono

soggette a tassazione ai fini di tale imposta.

Nella già citata Circ. n. 168/E il Ministero delle Finanze ha chiarito che tali organizzazioni sono tenute, "a prescindere da specifiche previsioni civilistiche", alla redazione del bilancio o rendiconto annuale. Tale documento, come richiesto dall'art. 10 comma 1 lett. g), del decreto legislativo in esame, dovrà essere redatto entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale e contenere la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente, distinguendo le attività connesse da quelle istituzionali. Peraltro, in base a quanto disposto dall'art. 25, comma 5, del D. Lgs. 460/97, qualora per due esercizi consecutivi i proventi generati dallo svolgimento delle attività istituzionali e connesse superino l'ammontare di due miliardi di lire, il bilancio deve essere corredato da una relazione di controllo sottoscritta da revisori iscritti nel registro dei revisori contabili.

Numerose sono le agevolazioni previste dal decreto in esame in materia di imposizione indiretta. Viene infatti prevista l'esenzione assoluta dall'imposta di bollo sulla totalità degli atti posti in essere o richiesti dalle Onlus a motivo del solo presupposto soggettivo. Tale regime di esenzione viene esteso anche alle tasse di concessione governativa, all'imposta sugli spettacoli, sulle successioni e donazioni e a vari tributi locali. Viene disposto inoltre che gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e degli altri diritti reali immobiliari scontino l'imposta di registro in misura fissa.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, in assenza di una specifica disposizione normativa, occorre invece richiamare la disciplina generale (art. 4 DPR 633/72) in base alla quale le Onlus rivestono la qualifica di soggetti passivi agli effetti di tale tributo solo qualora pongano in essere operazioni di natura commerciale con carattere di abitualità. Il decreto in commento ha comunque esteso alle Onlus la possibilità di fruire del regime di esenzione dall'imposta (art. 10 DPR 633/72) per le attività esercitate nei

campi di rilevanza sociale.

Per poter beneficiare dell'insieme delle agevolazioni fiscali alle quali si è brevemente accennato occorre che la Onlus si strutturi statutariamente, con atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata, come previsto dalla legge (art. 10, comma 1), indipendentemente dalla forma giuridica assunta dalla stessa. L'ente, una volta costituito, deve darne comunicazione alla Direzione Regionale delle entrate nel cui ambito territoriale si trova il proprio domicilio fiscale, entro il termine di 30 giorni dalla data di inizio dell'attività. Tale comunicazione costituisce un onere per l'organismo che vuole costituirsi come Onlus, il cui assolvimento rappresenta una condizione necessaria per accedere al regime tributario di favore previsto per tali enti.

Dall'analisi fin qui condotta, appare chiaro che il legislatore con l'istituzione delle Onlus ha posto l'accento sulla natura solidaristica dell'attività svolta da tali organizzazioni e sull'assenza dello scopo di lucro anche indiretto.

Per espressa previsione di legge non sarà infatti possibile in alcun modo distribuire ai soci eventuali utili o avanzi di gestione che dovranno invece essere impiegati nella realizzazione delle attività statutarie. Per avvalorare l'importanza di tale principio, che dovrà essere trasfuso in una apposita clausola statutaria, il legislatore, introducendo una presunzione assoluta, elenca una serie di fattispecie che realizzano comunque l'ipotesi di "distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione" (art. 10, comma 6) Così, ad esempio gli emolumenti corrisposti ai membri del Consiglio di amministrazione e degli organi di controllo non potranno essere superiori al compenso massimo previsto dalla legge per il Presidente del Collegio sindacale delle società per azioni. Viene altresì considerata distribuzione indiretta di utili la cessione di beni e la prestazione di servizi resa nei confronti dei soggetti coinvolti nella gestione (soci, associati, partecipanti, componenti degli organi amministrativi e di controllo) effettuata a

condizioni più favorevoli rispetto a quelle esistenti sul mercato.

Ulteriormente, lo Statuto dovrà prevedere in caso di scioglimento dell'ente l'obbligo di devolvere il patrimonio ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o ai fini di pubblica utilità (art. 10, comma 1, lett. f). Ai fini della destinazione del patrimonio, occorre precisare che la perdita della qualifica di ONLUS equivale allo scioglimento dell'ente. In tal modo si è voluto impedire all'ente che per qualsiasi ragione cessa di esistere come Onlus, la distribuzione del patrimonio ai soci o la sua destinazione a finalità estranee a quelle di utilità sociale.

Tale insieme di norme, di chiaro tenore antielusivo, è diretto ad evitare che di tali organizzazioni venga fatto un uso strumentale e che la schermatura dell'ente non profit venga adottata in realtà per mascherare l'esercizio di attività commerciali.