

Analisi e commenti

La fiscalità delle Onlus - 2. Inquadramento generale (segue)

I settori in cui possono svolgere la propria attività sono tassativamente indicati dalla legge: ad accomunarle è il fine, che deve essere solo di solidarietà sociale



Come si è già avuto modo di ricordare, l'acquisizione della qualifica di Onlus dipende dalla sussistenza di specifici requisiti espressamente indicati dalla legge concernenti, in particolare, la presenza di determinate clausole statutarie, l'attività istituzionalmente svolta e le particolari finalità di solidarietà sociale perseguite.

Dalla lettura dell'articolo 10 del Dlgs 460/1997 si evince che il legislatore distingue tra:

- soggetti che possono diventare Onlus
- Onlus di diritto
- Onlus parziali
- soggetti esclusi.

Soggetti che possono diventare Onlus

Il comma 1 prevede che, al ricorrere delle condizioni di seguito descritte, possono acquisire la qualifica di Onlus:

- associazioni
- comitati
- fondazioni
- società cooperative
- altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica.

La natura soggettiva, però, è condizione necessaria ma non sufficiente, dovendo essere integrata dalla presenza di specifiche previsioni statutarie in ordine sia al tipo di attività svolta sia al funzionamento dell'ente.

Il medesimo comma 1 (lettera *a*), infatti, prevede innanzitutto che, per poter assumere la qualifica di Onlus, gli statuti o gli atti costitutivi (redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata) dei soggetti suindicati devono espressamente prevedere lo svolgimento di attività in uno o più dei seguenti settori:

1. assistenza sociale e socio-sanitaria (cfr risoluzione 70/2009 in ordine alla riconducibilità dell'attività svolta dai consultori familiari nell'ambito dell'assistenza sociale e socio-sanitaria)

2. assistenza sanitaria

3. beneficenza (ai sensi del comma 2-bis dell'articolo 10, si considera attività di beneficenza, (...), 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 presente elenco, per la realizzazione diretta di progetti di utilità sociale - cfr risoluzione 292/2002, circolare 12/2009, risoluzione 192/2009)

4. istruzione

5. formazione

6. sport dilettantistico

7. tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico, ivi comprese le biblioteche

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 (cfr risoluzione 123/2004)

12. cooperazione allo sviluppo e solidarietà internazionale.

I settori in cui le Onlus possono svolgere la propria attività, quindi, sono tassativamente indicati dalla legge: ciò che accomuna le diverse tipologie di attività è il fine, che deve essere esclusivamente di solidarietà sociale.

Le lettere da *b)* a *i)* del comma 1 indicano le ulteriori clausole che devono essere obbligatoriamente inserite nello statuto (o nell'atto costitutivo) degli enti Onlus:

b - esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale

c - divieto di svolgere attività diverse da quelle di cui alla lettera a) ("attività istituzionali"), a eccezione di quelle direttamente connesse

d - divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre Onlus che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima e unitaria struttura (il comma 6 dell'articolo 10 indica le operazioni che si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione e quindi, in quanto tali, vietate)

e - obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle a esse direttamente connesse

f - obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità

g - obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale

h - disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione

i - uso, nella denominazione e in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o dell'acronimo "Onlus".

I successivi commi 2, 3 e 4 dell'articolo 10 forniscono precisazioni in ordine alle attività istituzionali elencate dal comma 1, lettera a), che vengono distinte in due categorie:

A. attività per cui il fine di solidarietà sociale si considera sempre presente, quindi immanente, a prescindere dalla verifica delle condizioni di svantaggio dei destinatari dell'attività (comma 4)

B. attività per cui il fine di solidarietà sociale si considera presente solo quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono dirette ad arrecare benefici a particolari categorie di soggetti (commi 2 e 3).

Rientrano nel novero delle attività di cui al punto A:

- assistenza sociale e socio-sanitaria
- beneficenza
- tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico, comprese le biblioteche
- tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi
- ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata a università, enti di ricerca e altre fondazioni che la svolgono direttamente
- cooperazione allo sviluppo e solidarietà internazionale.
- attività di promozione della cultura e dell'arte per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato.

Rientrano nel novero delle attività di cui al punto B:

- assistenza sanitaria
- istruzione
- sport dilettantistico
- formazione
- promozione della cultura e dell'arte
- tutela dei diritti civili.

Per queste attività, il fine di solidarietà sociale si considera perseguito solo quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non sono rese nei confronti di soci, associati o partecipanti (nonché dei soggetti indicati dalla lettera *a* del comma 6), ma sono dirette ad arrecare benefici a favore di:

- persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari (sulla nozione di persone svantaggiate, *cf*r circolare ministeriale 168/1998 e risoluzione 186/2009)
- componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

Tuttavia, come precisato dal comma 3, le finalità di solidarietà sociale si intendono realizzate anche quando tra i beneficiari delle attività di cui al punto B vi siano soci, associati o partecipanti (nonché i soggetti indicati dalla lettera *a* del comma 6), se si trovano nelle condizioni di svantaggio indicate.

Oltre alle attività istituzionali, le Onlus possono svolgere anche attività connesse, così come definite dal comma 5, che distingue tra:

- attività direttamente connesse a quelle istituzionali
- attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse.

Lo stesso comma 5 stabilisce che l'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che esse:

- non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali
- non generino proventi superiori al 66% delle spese complessive dell'organizzazione.

Sulle attività connesse, si vedano la citata circolare 168/1998 (paragrafo 1.5) e la risoluzione 75/2001.

Onlus di diritto

Ai sensi del comma 8 dell'articolo 10, si considerano in ogni caso Onlus:

- le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 49/1987
- le cooperative sociali (legge 381/1991) e i consorzi di cooperative costituiti al 100% da cooperative sociali
- gli organismi di volontariato (legge 266/1991), che non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali individuate con Dm 25 maggio 1995 (si veda articolo 30, comma 5, DI 185/2008).

La qualifica come Onlus di diritto comporta che i soggetti sopra elencati non sono tenuti a inserire nei propri statuti le clausole previste dal comma 1 dell'articolo 10 (*cf* circolari ministeriali 127 e 168 del 1998).

Onlus parziali

Il comma 9 indica alcuni soggetti che sono considerati Onlus solo limitatamente a una parte della propria attività complessiva. Si tratta:

- degli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese
- delle associazioni di promozione sociale di cui alla legge 287/1991, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal ministero dell'Interno.

Tali soggetti sono considerati Onlus limitatamente all'esercizio delle attività elencate dalla lettera a) del comma 1. A tali enti e associazioni si applicano le disposizioni agevolative del Dlgs 460/1997 a condizione che per le attività Onlus siano tenute separatamente le scritture contabili.

Soggetti esclusi

L'ultimo comma dell'articolo 10 dispone che non si considerano in ogni caso Onlus:

- gli enti pubblici
- le società commerciali diverse da quelle cooperative
- gli enti conferenti di cui alla legge 218/1990
- i partiti e i movimenti politici
- le organizzazioni sindacali
- le associazioni di datori di lavoro
- le associazioni di categoria.

Per quanto riguarda la partecipazione alle Onlus di enti pubblici, la circolare 38/2011 ha chiarito che *"la qualifica di Onlus non deve essere negata ad organizzazioni partecipate da enti pubblici e/o società commerciali qualora questi non esercitino un'influenza dominante nelle determinazioni della Onlus"*.

Onlus con la qualifica di impresa sociale

L'articolo 17 del Dlgs 155/2006 ("*Disciplina dell'impresa sociale*") prevede che "*le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (...), di cui al decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, che acquisiscono anche la qualifica di impresa sociale, continuano ad applicare le disposizioni tributarie previste dal medesimo decreto legislativo n. 460 del 1997, subordinatamente al rispetto dei requisiti soggettivi e delle altre condizioni ivi previsti*".

Trust e Onlus

Sulla questione della iscrivibilità del *trust* nell'anagrafe delle Onlus è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la circolare 38/2011 (a cui si rinvia per l'esame approfondito del tema).

Queste, in estrema sintesi, le conclusioni a cui è giunta l'Amministrazione finanziaria:

- precluso il riconoscimento della qualifica di Onlus al *trust* trasparente
- i *trust* opachi, invece, possono acquisire la qualifica di Onlus, a condizione che siano totalmente privi di beneficiari individuati (e ricorrano, naturalmente, i requisiti prescritti dall'articolo 10 del Dlgs 460/1997).

2 - continua

La [prima puntata](#) è stata pubblicata martedì 16 agosto

Gennaro Napolitano

pubblicato Mercoledì 17 Agosto 2016
