

Circolare n. 168_E del 26 giugno 1998

Parte Prima

DECRETO LEGISLATIVO 4 DICEMBRE 1997, N. 460 - DISPOSIZIONI RIGUARDANTI LE ORGANIZZAZIONI NON LUCRATIVE DI UTILITÀ SOCIALE

Premessa

Con circolare n.124/E del 12 maggio 1998 sono stati forniti i chiarimenti necessari al fine di assicurare uniformità di interpretazione da parte degli uffici interessati relativamente alle norme concernenti il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali, contenute nella Sezione I (artt. 1-9) del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n.460.

Con la presente circolare si forniscono le prime istruzioni per l'applicazione delle disposizioni riguardanti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), contenute nella Sezione II (artt. 10-29) del medesimo decreto legislativo n.460 del 1997, che hanno dato attuazione alla delega recata dall'art. 3, commi 188 e 189, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Resta fermo che ulteriori chiarimenti saranno forniti anche sulla base dei contributi interpretativi del costituendo organismo di controllo di cui al medesimo art. 3, commi 190, 191 e 192, della menzionata legge n.662 del 1996.

Circa la natura delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale si precisa innanzitutto che le stesse - individuate sulla base di criteri di qualificazione diversi da quelli degli enti non commerciali - costituiscono un'autonoma e distinta categoria di enti 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.

Le disposizioni agevolative in favore delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale integrano e modificano le vigenti leggi d'imposta che disciplinano i singoli tributi, mentre la delimitazione dei requisiti che qualificano le ONLUS assume valenza generale nel sistema tributario.

Si ricorda che le disposizioni recate dal decreto legislativo n.460 del 1997 sono entrate in vigore il 1 gennaio 1998 e, relativamente alle imposte sui redditi, trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1997.

1. REQUISITI PER LA QUALIFICAZIONE DELLE ONLUS

1.1 Tipologie di enti

L'art. 3, comma 189, della legge 23 dicembre 1996, n.662, nel dettare i principi e i criteri direttivi in materia di disciplina tributaria delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, ha delimitato l'ambito dei soggetti inquadrabili in tale categoria soggettiva, individuando esattamente gli enti ai quali non e' concesso assumere la qualifica di organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

In particolare la citata disposizione alla lett. a) esclude dall'ambito dei soggetti qualificabili come ONLUS "gli enti pubblici e le società commerciali diverse da quelle cooperative, le fondazioni bancarie, i partiti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e le associazioni di categoria".

In attuazione dei criteri impartiti dalla legge delega n.662 del 1996, il decreto legislativo n.460 del 1997, all'art. 10, comma 1, individua positivamente i soggetti che possono assumere la qualifica di ONLUS, stabilendo che, ricorrendone i presupposti, "Sono organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato con o senza personalità giuridica".

Il comma 10 del medesimo art. 10 del decreto legislativo n.460 del 1997 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 30 luglio 1990, n.218, i partiti e i movimenti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e di categoria".

Dall'esame delle disposizioni menzionate risulta in sostanza che possono assumere la qualifica di ONLUS solo gli enti privati, mentre sono espressamente esclusi dal regime tributario delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale gli enti pubblici.

Nell'ambito degli enti di diritto privato la norma elenca espressamente i soggetti in ogni caso esclusi dalla categoria delle ONLUS, mentre lascia ampia facoltà di scelta nella individuazione della forma giuridica da assumere ai fini della inquadrabilità fra le organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

Si può in sintesi tracciare il seguente quadro riassuntivo.

Soggetti ammessi

I soggetti che possono assumere la qualifica di organizzazione non lucrativa di utilità sociale sono i seguenti:

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

La norma non fa riferimento ai consorzi di cooperative che, pertanto, non possono assumere la qualifica di ONLUS.

Soggetti esclusi

I soggetti esclusi dal particolare regime fiscale delle ONLUS, sono i seguenti:

- enti pubblici;
- società commerciali, diverse da quelle cooperative;
- enti conferenti di cui alla legge 30 luglio 1990, n.218;
- partiti e movimenti politici;
- organizzazioni sindacali;
- associazioni di datori di lavoro;
- associazioni di categoria.

Enti non residenti

I requisiti necessari per la qualificazione di un soggetto nell'ambito delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, indicati nel comma 1 art.10 del decreto legislativo n.460 del 1997, non consentono di ricomprendere in tale tipologia soggettiva gli enti non residenti, ciò anche in assenza di un'espressa esclusione normativa in tal senso.

Infatti, le disposizioni contenute nella Sez. II del decreto legislativo n.460 del 1997, in forza del richiamo che le stesse fanno ad istituti propri del diritto interno (es. atto pubblico, scrittura

privata autenticata o registrata, contratti collettivi nazionali di lavoro) ed a leggi nazionali (es. per il limite del compenso massimo dei componenti gli organi amministrativi e di controllo viene fatto riferimento al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n.645, e dal decreto-legge 21 giugno 1995, n.239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n.336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni), non possono che riferirsi esclusivamente ad enti residenti. Peraltro, per gli enti non residenti non sarebbe di fatto esperibile il controllo sulla sussistenza dei requisiti dell'articolo 10 del decreto legislativo in esame (es. esclusività dell'attività nei settori art. 10, comma 1, lett.a).

1.2 Vincoli statutari

Gli enti che presentano i requisiti tipologici per essere inquadrati fra le organizzazioni non lucrative di utilità sociale devono redigere lo statuto o l'atto costitutivo nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata al fine di acquisire tale qualifica.

L'art. 10, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997 fissa il contenuto di tali atti, indicando le clausole che gli stessi devono espressamente prevedere.

Si tratta di clausole che impongono agli enti che intendono qualificarsi come ONLUS i seguenti vincoli:

"a) lo svolgimento di attività in uno o più dei seguenti settori:

- 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 d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1 giugno 1939, n.1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409;
 - 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 di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22;
 - 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, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400;
- b) l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;
- c) il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;
- d) il 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 ed unitaria struttura;
- e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività

istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;

f) l'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, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n.662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

g) l'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) l'uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o dell'acronimo "ONLUS".

E' del tutto ovvio come le clausole imposte statutariamente alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale costituiscono vincoli ai quali di fatto le stesse devono necessariamente adeguarsi.

1.3 Settori di attività

L'art. 10, comma 1, lett.a) del decreto legislativo n.460 del 1997 delimita i settori di attività in cui possono operare le organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

L'art. 10, comma 1, lett. c), del medesimo decreto legislativo n.460 del 1997 vieta alle ONLUS di svolgere attività al di fuori di quelle espressamente elencate, ad eccezione delle attività ad esse direttamente connesse.

La norma individua, quindi, in modo tassativo undici settori di attività - riportati nel paragrafo precedente - in cui le ONLUS possono impegnarsi istituzionalmente in via esclusiva e diretta.

In sostanza, si tratta di attività alle quali il legislatore delegato riconosce carattere di interesse collettivo, in attuazione di una precisa indicazione al riguardo contenuta nell'art. 3, comma 189, lett.a) della legge delega n.662 del 1996.

Ai fini dell'esatta individuazione dell'ambito di attività consentito alle ONLUS in ciascuno degli undici settori indicati nell'art. 10, comma 1, lett.a), del decreto legislativo n.460 si devono tuttavia tener presente le precisazioni fornite nel paragrafo seguente.

1.4 Finalità di solidarietà sociale

L'art. 10, comma 1, lett. b), del decreto legislativo n.460 del 1997 stabilisce che le ONLUS devono perseguire esclusivamente finalità di solidarietà sociale.

I commi 2, 3 e 4 dello stesso articolo 10 delimitano il concetto di solidarietà sociale, dettando precise indicazioni sulla qualificazione solidaristica delle attività proprie di ciascun settore indicato nell'art. 10, comma 1, lett.a), dello stesso decreto legislativo n.460 del 1997.

In particolare i commi 2 e 3 dell'art. 10 in esame prevedono:

"2. Si intende che vengono perseguite finalità di solidarietà sociale quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie nei settori dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili non sono rese nei confronti di soci, associati o partecipanti,

nonché degli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, ma dirette ad arrecare benefici a:

a) persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;

b) componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

3. Le finalità di solidarietà sociale s'intendono realizzate anche quando tra i beneficiari delle attività statutarie dell'organizzazione vi siano i propri soci, associati o partecipanti o gli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, se costoro si trovano nelle condizioni di svantaggio di cui alla lettera a) del comma 2."

Il successivo comma 4 del medesimo art. 10 stabilisce poi che:

"4. A prescindere dalle condizioni previste ai commi 2 e 3, si considerano comunque inerenti a finalità di solidarietà sociale le attività statutarie istituzionali svolte nei settori della assistenza sociale e socio-sanitaria, della beneficenza, della tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1 giugno 1939, n.1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n.1409, della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, della ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n.400, nonché le attività di promozione della cultura e dell'arte per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato."

In sostanza i settori di attività elencati art. 10, comma 1, lett.a), del decreto legislativo n.460 del 1997 vengono distinti ai fini dell'individuazione delle finalità di solidarietà sociale in due categorie:

1) settori per i quali le finalità di solidarietà sono correlate alle condizioni dei destinatari;

2) settori per i quali le finalità di solidarietà sociale si considerano immanenti, per espressa previsione normativa.

1) Settori per i quali le finalità di solidarietà sono correlate alla condizione dei destinatari.

Tali settori sono i seguenti:

Il comma 2 art. 10 del decreto legislativo in esame stabilisce che negli anzidetti settori vengono perseguite finalità solidaristiche solo qualora l'attività ad essi relativa sia diretta a procurare vantaggi a soggetti svantaggiati esterni all'organizzazione.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere dirette ad arrecare in generale benefici esclusivamente ai seguenti soggetti:

a) soggetti svantaggiati a causa di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;

b) componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

In via di principio, pertanto, nei suddetti settori le attività non devono essere a beneficio dei soci, associati o partecipanti della ONLUS, ovvero dei fondatori, dei componenti degli organi amministrativi e di controllo, di coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, di soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, dei loro parenti entro il terzo grado e dei loro affini entro il secondo grado.

Viene, tuttavia, precisato nel comma 3 art. 10 in esame che questi ultimi soggetti, qualora versino nelle stesse condizioni di svantaggio fisico, psichico, economico, sociale o familiare, che qualificano come solidaristica l'attività dell'ente, possono essere beneficiari delle attività istituzionali dell'organizzazione.

Nozione di persone svantaggiate

La valutazione della condizione di "svantaggio" costituisce un giudizio complessivo inteso ad individuare categorie di soggetti in condizioni di obiettivo disagio, connesso a situazioni psico-fisiche particolarmente invalidanti, a situazioni di devianza, di degrado o grave disagio economico-familiare o di emarginazione sociale.

Situazioni di svantaggio possono, pertanto, riscontrarsi ad esempio nei seguenti casi:

- disabili fisici e psichici affetti da malattie comportanti menomazioni non temporanee;
- tossico-dipendenti;
- alcolisti;
- indigenti;
- anziani non autosufficienti in condizioni di disagio economico;
- minori abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza;
- profughi;
- immigrati non abbienti.

2) Settori per i quali si considerano immanenti, per espressa previsione normativa, le finalità di solidarietà sociale

Si tratta di settori per i quali le finalità di solidarietà sociale si intendono perseguite a prescindere dalla verifica delle condizioni di svantaggio dei destinatari dell'attività. Come precisato dal comma 4 art. 10 del decreto legislativo n.460 del 1997 si considerano, comunque, inerenti a finalità di solidarietà sociale le attività statutarie istituzionali svolte nei seguenti settori:

- attività di assistenza sociale e socio-sanitaria;
- beneficenza;
- tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1 giugno 1939, n.1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n.1409;
- tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n.22;
- attività di promozione della cultura e dell'arte, per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato;
- 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 da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n.400.

Il fine solidaristico e' considerato immanente per alcune attività, come l'assistenza sociale, socio-sanitaria e la beneficenza, per le quali la condizione di svantaggio dei destinatari e' presupposto essenziale dell'attività stessa, senza necessità di ulteriori precisazioni normative.

Per altri settori, quali la tutela e valorizzazione del patrimonio storico ed artistico ovvero della natura e dell'ambiente e la ricerca scientifica, il fine solidaristico si intende perseguito indirettamente a beneficio non di singole persone ma della collettività diffusa.

Promozione della cultura e dell'arte

L'attività di promozione della cultura e dell'arte ha una posizione del tutto peculiare tra le varie attività previste art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Il comma 2 dello stesso articolo ricomprende infatti tale attività tra quelle per le quali la finalità di solidarietà sociale e' correlata alla condizione dei destinatari.

In via generale l'attività di promozione della cultura e dell'arte fa parte quindi della prima categoria di settori di attività, di cui si e' in precedenza trattato, per i quali e' necessario che

l'attività sia diretta ad arrecare benefici a persone svantaggiate per le condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari o ai componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

Tuttavia, il comma 4 dello stesso articolo 10, elencando le attività per le quali le finalità di solidarietà sociale sono considerate inerenti senza necessità di verificare la qualità dei soggetti beneficiari, ricomprende tra queste anche le attività di promozione della cultura e dell'arte a condizione che alle stesse vengano riconosciuti "apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato".

Si evidenzia che la norma in esame prevede espressamente che l'apporto economico sia erogato dall'amministrazione centrale dello Stato con esclusione, quindi, di quello effettuato da altri enti.

Il legislatore ha voluto estendere il regime agevolativo delle ONLUS a quelle attività per le quali, prescindendo dalla condizione di svantaggio dei destinatari, è riconosciuto un apporto economico da parte dell'amministrazione centrale dello Stato.

Il riconoscimento di apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato è "condicio sine qua non" per essere ammessi a fruire della normativa ONLUS.

Al riguardo il Ministero dei Beni culturali ha precisato che "gli Istituti che perseguono fini di promozione della cultura e dell'arte e che potrebbero avvalersi della normativa ONLUS possono essere individuati tra i destinatari degli apporti economici erogati da questa Amministrazione (Beni Culturali) ai sensi delle seguenti disposizioni:

- 1) Legge 17 ottobre 1996, n.534, "Norme per l'erogazione di contributi statali alle Istituzioni Culturali".
- 2) Legge 15 dicembre 1990, n. 418, Fondazione Festival dei Due mondi.
- 3) Legge 1 dicembre 1997, n. 420, Fond. Rossini Festival - Fond. Ravenna Manifestazioni.
- 4) Legge 26 luglio 1984, n. 414 - "Società di cultura la Biennale di Venezia".

Si evidenzia che l'art. 1 della citata legge 17 ottobre 1996, n. 534, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n.248 del 22 ottobre 1996, stabilisce che, a decorrere dal 1 gennaio 1997, le istituzioni culturali in possesso dei requisiti di cui all'articolo 2 della stessa legge sono ammesse, a domanda, al contributo ordinario annuale dello Stato mediante l'inserimento nell'apposita tabella.

Si fa presente che la suddetta tabella delle istituzioni culturali, ammesse al contributo ordinario annuale dello Stato per il triennio 1997-1999, è stata pubblicata con decreto del Ministro per i Beni culturali e Ambientali nella Gazzetta Ufficiale n.229 del 1 ottobre 1997.

Si fa riserva di ulteriori chiarimenti, relativamente al settore in esame, sulla base di elementi che verranno a tal fine forniti dalle amministrazioni competenti all'attribuzione degli apporti economici di cui trattasi.

Attività di ricerca scientifica

Per quanto riguarda il settore di attività di ricerca scientifica, art. 10, comma 1, lett.a) del decreto legislativo n.460 del 1997, rinvia ad apposito regolamento governativo la definizione degli ambiti e delle modalità in cui l'attività di ricerca scientifica potrà essere svolta da parte di organizzazioni non lucrative di utilità sociale. Ciò comporta che non tutta l'attività di ricerca scientifica può consentire il riconoscimento della qualifica di ONLUS, ma solo 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 che devono essere stabilite da norme regolamentari.

1.5 Attività connesse

L'art. 10, comma 1, lett. c), del decreto legislativo n.460 del 1997 vieta alle ONLUS di svolgere attività diverse da quelle istituzionali nei settori tassativamente individuati, ad eccezione di quelle a queste direttamente connesse.

Lo stesso articolo 10, comma 5, primo periodo, fornisce la seguente nozione di attività direttamente connesse:

"Si considerano direttamente connesse a quelle istituzionali le attività statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, di cui ai numeri 2), 4), 5) 6), 9) e 10) del comma 1, lettera a), svolte in assenza delle condizioni previste ai commi 2 e 3, nonché le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse".

La norma riconduce in sostanza le attività connesse a due tipologie fondamentali:

1) attività analoghe a quelli istituzionali;

2) attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse.

1) Attività analoghe a quelle istituzionali, limitatamente ai settori dell'assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili.

Si è precisato nel paragrafo precedente che nei settori dell'assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, le finalità di solidarietà sociale si ritengono perseguite solo se le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relativi alle attività statutarie sono dirette alle persone svantaggiate o ai componenti le collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

Negli stessi settori si considerano attività direttamente connesse le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie effettuate nei confronti di soggetti che non versino nelle anzidette condizioni, sempreché vengano rispettati le condizioni e i limiti stabiliti dalla norma, in seguito specificati.

2) Attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse.

Questo secondo gruppo di attività comprende le attività direttamente connesse a quelle statutarie per ciascuno degli undici settori elencati nell'articolo 10, comma 1, lett.a), del decreto legislativo n.460 del 1997.

Sono attività strutturalmente funzionali, sotto l'aspetto materiale, a quelle istituzionali, quali ad esempio la vendita di depliant nei botteghini dei musei o di magliette pubblicitarie e altri oggetti di modico valore in occasione di campagne di sensibilizzazione.

È da considerare attività accessoria per natura, in quanto integrativa di quelle istituzionali, la preparazione di personale specializzato da utilizzare esclusivamente all'interno dell'organizzazione per il perseguimento delle proprie finalità solidaristiche.

Le attività direttamente connesse a quelle istituzionali di entrambe le tipologie descritte costituiscono, come precisa la relazione illustrativa del decreto legislativo n.460 del 1997, fonti

per il "reperimento di fondi necessari per finanziare le attività istituzionali" dell'organizzazione.

Si segnala, tuttavia, che il concetto di accessorialità per natura o di attività integrative comporta che l'attività di reperimento dei fondi non può costituire un'autonoma attività, ma deve svolgersi nel contesto dell'attività istituzionale e in stretta connessione con quest'ultima.

Condizioni e limiti per l'esercizio delle attività connesse

Il secondo periodo del comma 5 dell'articolo 10 del decreto legislativo in esame stabilisce la relazione che deve intercorrere fra l'attività istituzionale, che deve restare l'attività principale, e le attività connesse.

La norma dispone che "l'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori elencati alla lettera a) del comma 1, 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".

In sostanza sono consentite alle ONLUS le attività direttamente connesse a quelle istituzionali sempreché siano rispettate le seguenti condizioni:

- 1) le attività direttamente connesse non siano prevalenti rispetto all'attività istituzionale;
- 2) i proventi delle attività direttamente connesse non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione.

Secondo la relazione illustrativa del decreto legislativo n.460 del 1997, affermare il carattere non prevalente delle attività connesse "è di fondamentale importanza per caratterizzare in senso solidaristico la struttura operativa e funzionale delle ONLUS, evitando che le stesse possano svolgere, all'opposto, in via esclusiva o principale attività "connesse".

Il criterio della prevalenza comporta, quindi, l'esame di una pluralità di elementi rilevanti ai fini del raffronto fra attività istituzionali e quelle direttamente connesse, quali ad esempio gli investimenti, l'impiego delle risorse materiali ed umane e il numero delle prestazioni effettuate.

La verifica della prevalenza va fatta con riferimento a ciascun periodo d'imposta e in relazione ad ogni singolo settore (attività statutaria relativa ad uno specifico settore ed attività connessa all'attività istituzionale propria del settore considerato).

Si precisa che il criterio della prevalenza è autonomo rispetto all'ulteriore criterio indicato al punto 2), che prende in esame i proventi delle attività direttamente connesse in rapporto alle spese complessive dell'organizzazione.

1.6 Finalità non lucrative

Alle ONLUS sono imposti tre specifici vincoli:

- a) divieto di distribuzione anche indiretta di utili o avanzi di gestione;
 - b) destinazione vincolata degli utili o avanzi di gestione;
 - c) devoluzione vincolata del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente.
- a) Divieto di distribuzione, anche in modo indiretto, di utili o avanzi di gestione (Art. 10, comma 1, lett. d)

Il divieto è analogo a quello imposto a particolari tipologie di associazioni dall'art. 111, comma 4-quinquies, del T.U.I.R. e dall'art. 4, settimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n.633 del 1972 (v. Circolare n.124/E del 12 maggio 1998, par. 5.3.).

Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale è prevista l'ulteriore possibilità di destinare gli utili o avanzi di gestione ad altre ONLUS.

Per quanto riguarda le cooperative in possesso dei requisiti necessari per avvalersi della disciplina delle ONLUS si precisa che è consentita la destinazione del tre per cento degli utili ai

fondi mutualistici da parte delle società cooperative, quale destinazione imposta dalla legge 31 gennaio 1992, n.59 (art. 11).

Il comma 6 art. 10 del decreto legislativo in esame individua particolari fattispecie che costituiscono "in ogni caso indiretta distribuzione di utili o avanzi di gestione" ed assumono pertanto valore di presunzione assoluta.

Il testo del comma 6 art. 10 del decreto legislativo n.460 del 1997 è il seguente:

"6. Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione:

a) 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 o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'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. Sono fatti salvi, nel caso delle attività svolte nei settori di cui ai numeri 7) e 8) della lettera a) del comma 1, i vantaggi accordati a soci, associati o partecipanti ed ai soggetti che effettuano erogazioni liberali, ed ai loro familiari, aventi significato puramente onorifico e valore economico modico;

b) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;

c) la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n.645, e dal decreto-legge 21 giugno 1995, n.239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n. 336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;

d) 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;

e) 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".

La norma vieta, innanzitutto, di cedere beni o servizi a condizioni economiche più favorevoli a tutti coloro che sono coinvolti nella gestione della ONLUS o ne facciano parte e a coloro che sovvenzionano l'organizzazione.

La disposizione non si applica nel caso in cui le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono relative alle attività statutarie proprie dei settori della tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico o storico e della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente (art. 10, comma 1, lett.a) nn. 7 e 8), purché i vantaggi accordati ai soci, associati o partecipanti ed ai soggetti che effettuano erogazioni liberali e ai familiari degli stessi abbiano significato onorifico e valore economico modico.

È altresì vietato corrispondere, senza valide ragioni economiche, corrispettivi superiori al valore normale dei beni o servizi acquistati. Si ritiene che in tale fattispecie sia da ricondurre la corresponsione ai consulenti della ONLUS di corrispettivi superiori a quelli stabiliti dalle tariffe professionali.

La lettera c) del comma 6 dell'art. 10 in esame impone, inoltre, di non corrispondere ai componenti gli organismi amministrativi e di controllo emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni.

Alla lett. d) dello stesso comma 6 viene fissata la misura massima degli interessi passivi che possono corrispondersi a soggetti diversi dagli istituti di credito e intermediari finanziari. Detti interessi non possono essere superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto.

E', infine, vietato alle ONLUS di corrispondere stipendi superiori del 20 per cento a quelli previsti dai contratti collettivi per le medesime qualifiche (si fa riferimento a tal fine alla media nazionale).

b) Destinazione vincolata degli utili o avanzi di gestione (art. 10, comma 1, lett. e)

Gli utili o avanzi di gestione devono essere impiegati per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle connesse.

L'obbligo e' assolto anche con la costituzione di riserve vincolate agli anzidetti fini.

c) Devoluzione vincolata del patrimonio in caso di scioglimento (art. 10, comma 1, lett. f)

Lo scioglimento per qualsiasi causa della ONLUS impone a questa di devolvere il patrimonio ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità.

La devoluzione del patrimonio sarà posta in essere sotto il controllo dell'istituendo organismo previsto dall'art. 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n.662.

E' fatta salva ogni diversa destinazione imposta dalla legge, quale quella prevista per le società cooperative dall'art. 11 della legge n.59 del 1992.

Si precisa che la perdita di qualifica equivale, ai fini della destinazione del patrimonio, allo scioglimento dell'ente. A tale conclusione si perviene in considerazione della ratio della disposizione in argomento intesa ad impedire all'ente, che cessa per qualsiasi ragione di esistere come ONLUS, la distribuzione del patrimonio, costituito anche in forza di un regime fiscale privilegiato, o la sua destinazione a finalità estranee a quelle di utilità sociale tutelate dal decreto legislativo in esame.

Non si ritiene, infatti, di poter consentire all'ente vincolato quale ONLUS nella distribuzione e nella destinazione degli utili o avanzi di gestione di vanificare tali vincoli attraverso il libero utilizzo del patrimonio a seguito della perdita della qualifica di ONLUS.

Pertanto, in caso di perdita della qualifica, la ONLUS dovrà devolvere il patrimonio ad altra organizzazione non lucrativa di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito il menzionato organismo di controllo.

1.7 Obbligatorietà del bilancio o rendiconto annuale (art. 10, comma 1, lett.g)

E' imposto alle ONLUS l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale a prescindere da specifiche previsioni civilistiche.

Come evidenzia la relazione illustrativa del decreto legislativo n.460 del 1997, le disposizioni che precisano tale obbligo sono dettate all'art. 25 dello stesso decreto. Istruzioni in proposito sono contenute nel paragrafo relativo alle scritture contabili.

E' appena il caso di segnalare che le cooperative, ivi comprese quelle sociali, restano assoggettate alla normativa civilistica in materia nonché agli ordinari adempimenti contabili prescritti per le società ed enti commerciali.

1.8 Disciplina dei rapporti associativi (art. 10, comma 1, lett. h)

E' imposto alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale la presenza di un ordinamento democratico, garantito dalla esclusione di ogni forma di partecipazione temporanea alla vita associativa e dalla previsione per gli associati o partecipanti maggiori di età 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.

Il vincolo di cui trattasi non trova applicazione per espressa previsione art. 10, comma 7, del decreto legislativo n.460 del 1997 nei confronti delle fondazioni e degli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

Per quanto riguarda le modalità di espressione del voto si richiamano i chiarimenti forniti con circolare n.124/E del 12 maggio 1998, relativamente all'analogo vincolo imposto ad alcuni tipi di enti associativi destinatari di uno specifico regime di favore.

In particolare in tale sede e' stata esclusa la possibilità di esprimere il voto per corrispondenza, mentre e' stato precisato "che per le organizzazioni complesse a carattere nazionale si deve tener conto della pratica impossibilità di garantire la partecipazione reale e fisica dei soci alla vita dell'associazione nonché del principio di democrazia rappresentativa fondato sul mandato; pertanto per tali organizzazioni e' consentita l'espressione del voto da parte degli associati mediante delega da conferire ad altri associati".

1.9 Uso della locuzione "Organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o dell'acronimo "ONLUS" (art. 10, comma 1, lett. i)

Nella denominazione e in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico le ONLUS, al fine della immediata riconoscibilità e tutela della fede pubblica, devono utilizzare la locuzione "Organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o l'acronimo "ONLUS".

L'art. 10, comma 7, del decreto legislativo in esame stabilisce che non sono tenuti ad uniformarsi a tale previsione gli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

Si segnala che l'art.27 del decreto legislativo n.460 del 1997 vieta a soggetti diversi dalle ONLUS l'uso della locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o dell'acronimo "ONLUS" e di ogni altra analoga parola o locuzione, anche in lingua straniera.

Una specifica sanzione e' prescritta per l'abuso della denominazione di organizzazione non lucrativa di utilità sociale dall'art. 28, comma 1, lett. c), del decreto legislativo n.460 del 1997, come si precisa nel paragrafo relativo alle sanzioni per responsabilità dei rappresentanti legali e degli amministratori.

1.10 Enti considerati in ogni caso ONLUS

Art. 10, comma 8, del decreto legislativo n.460 del 1997 prevede che: "Sono in ogni caso considerati ONLUS, nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità, gli organismi di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n.266, iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n.49, e le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n.381. Sono fatte salve le previsioni di maggior favore relative agli organismi di volontariato, alle organizzazioni non governative e alle cooperative sociali di cui, rispettivamente, alle citate leggi n.266 del 1991, n.49 del 1987 e n.381 del 1991".

La norma, in attuazione della delega recata dall'art. 3, comma 189, lett. b) della legge n.662 del 1996, sancisce l'automatica qualifica come ONLUS dei seguenti soggetti:

- organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n.266, iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano ai sensi dell'art. 6 della medesima legge;
- organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n.49;

- cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n.381, iscritte nella "sezione cooperazione sociale" del registro prefettizio di cui al decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n.1577, e successive modificazioni.

Con circolare n.127/E del 19 maggio 1998 e' stato chiarito che l'automatica qualificazione come ONLUS per gli enti sopra elencati comporta che gli stessi non sono tenuti ad adeguare i propri statuti o atti costitutivi alle disposizioni del citato art. 10, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997, ivi compresa la prescrizione contenuta nella lett. i) dello stesso comma, concernente l'uso nella denominazione della locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o dell'acronimo "ONLUS".

La relazione illustrativa del decreto legislativo n.460 del 1997 evidenzia in proposito che dall'estensione automatica della "soggettività fiscale ONLUS" consegue che gli enti in questione possono beneficiare anche delle norme agevolative recate dal decreto legislativo n.460 del 1997 "senza necessità di dover previamente modificare la loro struttura organizzativa e funzionale, ne' di dover rispettare i requisiti richiesti nell'articolo 10 per la generalità delle ONLUS".

La disposizione in commento dà attuazione altresì al disposto del comma 188 dell'art. 3 della legge n.662 del 1996 secondo il quale "sono fatte salve le disposizioni di maggiore favore relative alle organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n.266, alle cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n.381, e alle organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987, n.49".

Al riguardo si ritiene che l'individuazione della norma di maggior favore possa essere frutto di una valutazione soggettiva da parte del destinatario (organizzazione di volontariato, organizzazione non governativa, cooperativa sociale) in relazione a ciascun imposta o tributo oggetto di agevolazioni.

In sostanza l'ente può scegliere se applicare la normativa relativa alle ONLUS o quella dettata dalla normativa speciale (rispettivamente legge n.266 del 1991, legge n.49 del 1987 e legge n.381 del 1991), ponderando la convenienza tra le diverse previsioni agevolative. Ovviamente la scelta può essere effettuata in relazione alle sole ipotesi in cui sia configurabile una alternatività tra le normative considerate, dovuta al fatto che la stessa fattispecie trovi disciplina sia nelle disposizioni recate dalla specifica normativa sulle ONLUS sia nelle disposizioni recate dalle citate leggi speciali.

La problematica relativa all'applicazione delle norme di maggior favore assume particolare rilievo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Si rinvia in proposito al paragrafo concernente le agevolazioni in materia di I.V.A. per ulteriori chiarimenti.

1.11 Soggetti considerati ONLUS limitatamente a determinate attività

L'art. 10, comma 9, del decreto legislativo n.460 del 1997 prevede: "Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n.287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, sono considerati ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1; fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lettera c) del comma 1, agli stessi enti e associazioni si applicano le disposizioni anche agevolative del presente decreto, a condizione che per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, introdotto dall'articolo 25, comma 1".

La norma introduce due eccezioni al principio sancito alla lett. c), comma 1, del medesimo art.

10, secondo il quale e' vietato alle ONLUS di svolgere attività diverse da quelle relative agli undici settori tassativamente elencati alla lett.a), comma 1, dello stesso articolo.

Gli enti ai quali e' consentito derogare all'anzidetto principio sono i seguenti:

1) enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese;

2) associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lett. e), della legge 25 agosto 1991, n.287, le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno.

Gli enti sopra elencati hanno facoltà di svolgere anche attività non riconducibili fra quelle proprie dei settori elencati art. 10, comma 1, lett.a), come definiti nei paragrafi precedenti, e di configurarsi come ONLUS solo parzialmente cioè limitatamente alle attività svolte nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale nei settori espressamente indicati nell'anzidetta disposizione.

Ciò comporta che i soggetti di cui trattasi possono accedere al regime tributario previsto in favore delle ONLUS dagli articoli 12 e seguenti del decreto legislativo n.460 del 1997 limitatamente ai settori di cui al comma 1, lett.a), art. 10 menzionato a condizione che per tali attività:

a) siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'art.20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, introdotto dall'art. 25, comma 1 del decreto legislativo in esame (v. paragrafo relativo alle scritture contabili);

b) siano rispettati i requisiti statutari e i vincoli sostanziali imposti art. 10 del decreto legislativo n.460 del 1997, ferme restando le deroghe previste dal comma 7 dello stesso art. 10, nonché l'onere della comunicazione imposto dall'art. 11 dello stesso decreto.

Ai fini dell'applicazione dei vincoli formali e sostanziali richiamati devono tenersi presenti anche le norme pattizie che regolamentano gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

In particolare, con riferimento agli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, va tenuto presente il documento conclusivo della Commissione paritetica italo-vaticana, pubblicato nel supplemento ordinario n.210 alla Gazzetta Ufficiale del 15 ottobre 1997, n.241 con il quale e' stato precisato che agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti "non sono..... applicabili... le norme, dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque richiedersi ad essi, ad esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, ne' la conformità del medesimo, ove l'ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private".

Tali enti devono, tuttavia, comunque predisporre un regolamento, nella forma della scrittura privata registrata, che recepisca le clausole art. 10, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997.

1.12 ONLUS ed enti non commerciali

Si ritiene di dover precisare che la riconducibilità nella categoria soggettiva delle ONLUS prescinde da qualsiasi indagine sull'oggetto esclusivo o principale dell'ente e, quindi, sulla commercialità o meno dell'attività di fatto dallo stesso svolta.

Vengono, infatti, assunti come criteri di differenziazione e qualificazione dell'ente come organizzazione non lucrativa di utilità sociale i requisiti esclusivamente stabiliti art. 10 del decreto legislativo n.460 del 1997 in precedenza descritti.

Non trovano, pertanto, applicazione nei confronti delle ONLUS le disposizioni dell'art. 87, comma 1, lett. c), e comma 4, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917, nonché quelle relative alla perdita della qualifica di ente non commerciale recate dall'art. 111-bis dello stesso Testo Unico, sulle quali sono stati forniti chiarimenti con la già menzionata circolare n.124/E del 12 maggio 1998, paragrafo 1.