



diritto & religioni

Semestrale
Anno VI - n. 1-2011
gennaio-giugno

ISSN 1970-5301

11



**LUIGI
PELLEGRINI
EDITORE**

Diritto e Religioni
Semestrale
Anno VI - n. 1-2011
Gruppo Periodici Pellegrini

Direttore responsabile
Walter Pellegrini

Direttore
Mario Tedeschi

Segretaria di redazione
Maria d'Arienzo

Comitato scientifico

F. Aznar Gil, A. Autiero, R. Balbi, G. Barberini, A. Bettetini, F. Bolognini, P. A. Bonnet, P. Colella, O. Condorelli, P. Consorti, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, M. C. Folliero, A. Fuccillo, M. Jasonni, G. J. Kaczyński, G. Leziroli, S. Lariccia, G. Lo Castro, M. F. Maternini, C. Mirabelli, M. Minicuci, L. Musselli, R. Navarro Valls, P. Pellegrino, F. Petroncelli Hübler, S. Prisco, A. M. Punzi Nicolò, M. Ricca, A. Talamanca, P. Valdrini, M. Ventura, A. Zanotti, F. Zanchini di Castiglionchio

Struttura della rivista:

Parte I

SEZIONI

Antropologia culturale
Diritto canonico
Diritti confessionali
Diritto ecclesiastico
Sociologia delle religioni e teologia
Storia delle istituzioni religiose

DIRETTORI SCIENTIFICI

M. Minicuci, F. Facchini
A. Bettetini, G. Lo Castro
P. Colella, A. Vincenzo
M. Jasonni, L. Musselli
G.J. Kaczyński
R. Balbi, O. Condorelli

Parte II

SETTORI

Giurisprudenza e legislazione amministrativa
Giurisprudenza e legislazione canonica
Giurisprudenza e legislazione civile

Giurisprudenza e legislazione costituzionale
Giurisprudenza e legislazione internazionale
Giurisprudenza e legislazione penale
Giurisprudenza e legislazione tributaria

RESPONSABILI

G. Bianco
P. Stefanì
L. Barbieri, Raffaele Santoro,
Roberta Santoro
F. De Gregorio
S. Testa Bappenheim
G. Schiano
A. Guarino

Parte III

SETTORI

Lecture, recensioni, schede,
segnalazioni bibliografiche

RESPONSABILI

F. Petroncelli Hübler, M. Tedeschi

Ripensare le onlus!

ANTONIO GUARINO

1. La “degenerazione” delle onlus

Quando, quasi tre lustri or sono, il d.lgs. 460 del 4 dicembre 1997 ha introdotto nel panorama normativo italiano la figura delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, tutti avvertirono l'importanza della novella e la sua attitudine a incidere profondamente sulla configurazione del non profit negli anni a venire, nessuno si azzardava, però, a formulare previsioni concrete. I tempi, tuttavia, ora sono maturi perché si possa procedere a un primo bilancio dell'impatto della “creazione” delle onlus sulla conformazione italiana del terzo settore.

In questa prospettiva, al di là di un certo numero di organizzazioni di significativa portata, un primo dato, che balza agli occhi in modo evidente, è la presenza numericamente preponderante, nell'ambito delle onlus, di microentità, quasi interamente a base associativa, per lo più con finalità molto particolari, con predisposizione di strutture e mezzi patrimoniali limitati, complessivamente di scarsa solidità istituzionale.

L'osservazione quotidiana mette poi, purtroppo, di fronte anche alla sconcertante realtà di alcune onlus, che, sotto la parvenza di raccolte pubbliche di fondi, esplicano la loro attività tramite forme di “accattonaggio diffuso”, nel quale pensionati a basso reddito o giovani disoccupati, categorie che non mancano e si offrono a buon mercato, vengono organizzati per la quotidiana raccolta di offerte, in massima parte per le pubbliche strade: un'attività che vede attivi gli operatori per molte ore al giorno, con un impegno che spesso assorbe per intero le loro energie lavorative, e per un corrispettivo che viene commisurato, in tutto o in parte, all'entità del denaro raccolto¹.

¹ Pur essendo una realtà notoria, solo di recente e in modo “timido” e occasionale, la dottrina comincia a stigmatizzare queste situazioni: cfr. GIUSEPPE RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti*

Anche laddove non si arrivi a questi discutibili esiti, l'eccessiva parcellizzazione delle onlus conduce a una dispersione delle risorse. Infatti, le entrate, destinate per gli scopi istituzionali, spesso riescono solo a stento a coprire le spese strutturali per l'organizzazione e la gestione delle singole onlus.

Si impone, pertanto, una riflessione per cercare di capire se gli intenti, con i quali erano state introdotte dal legislatore le onlus, siano stati rispettati o, invece, traditi. E se, quindi, gli inconvenienti segnalati siano da ascrivere a incongruenze normative o alla cattiva applicazione delle disposizioni di legge o, più semplicemente, all'inosservanza delle stesse. Ancora, urge la proposizione di soluzioni concrete, affinché le finalità morali, ritenute dal legislatore meritevoli di tutela e promozione, possano effettivamente essere incentivate, anche a salvaguardia della fede pubblica e dello stesso erario, rispetto al quale non è ulteriormente tollerabile che godano di agevolazioni fiscali anche attività, quanto meno, di dubbia efficacia in relazione agli obiettivi di utilità sociale perseguiti dalla legge.

2. *Il prevalere delle finalità di politica economica su quelle non profit nella riforma del 1997*

L'ingresso delle onlus nell'ordinamento giuridico italiano è il frutto di un lungo processo, che affonda le sue radici nella crisi dello Stato sociale, caratterizzante l'intero Occidente nell'ultimo quarto dello scorso secolo². Lo sviluppo del terzo settore, come risposta a questa crisi, vede in Italia un momento significativo di riconoscimento con la promulgazione di due leggi nel 1991, regolanti rispettivamente le organizzazioni di volontariato³ e le cooperative sociali⁴.

Attraverso questa legislazione, per la prima volta in modo esplicito, l'ordinamento italiano colloca nell'ambito del *non profit* lo svolgimento di attività commerciali, le quali possono, pertanto, accedere ai benefici fiscali se svolte

ecclesiastici. Profili di specialità tra attività no profit o for profit, seconda edizione, Milano, 2008, p. 259, dove, in riferimento all'anagrafe unica delle onlus, si accenna alla "presenza di soggetti irregolari il cui unico obiettivo è quello di beneficiare di un indebito sistema di esenzioni e di agevolazioni". Si sottolinea anche l'insufficienza degli strumenti giuridici a disposizione dell'Agenzia per le onlus, istituita con d.p.c.m. 26 settembre 2000 con funzioni di controllo delle onlus (*ibidem*, pp. 259-260).

² Cfr. MAURIZIO AMBROSINI, *Crisi dello Stato sociale, terzo settore e volontariato*, in *Aggiornamenti sociali*, 1995, p. 707 ss.

³ La legge 11 agosto 1991, n. 266.

⁴ La legge 8 novembre 1991, n. 381.

essenzialmente per scopi solidaristici, e, per quanto concerne il volontariato, se esercitate entro determinati limiti quantitativi e qualitativi⁵ e, soprattutto, qualora venga documentato che i relativi proventi siano impiegati per le finalità istituzionali⁶.

Si apre, così, la strada a quella rivoluzione copernicana, che trova la sua sanzione appunto nel d.lgs. n. 460 del 4 dicembre 1997 istitutivo delle onlus, per la quale, ai fini del godimento di agevolazioni tributarie, acquista un rilievo preminente la garanzia di destinazione del reddito, piuttosto che le modalità di produzione dello stesso⁷.

L'utilizzazione dei proventi per esclusive finalità di solidarietà sociale è garantita da una serie di vincoli statutari, la cui presenza condiziona la possibilità di acquisire la qualifica di onlus: in particolare, "il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione", "l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali", "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"⁸.

⁵ Si tratta delle attività commerciali cosiddette "marginali", esercitate dalle organizzazioni di volontariato. I requisiti di marginalità di un'attività commerciale sono definiti dal d.m. 25 maggio 1995, che, all'art. 1, nn. 1 e 2, così dispone: "1. ... Si considerano attività commerciali e produttive marginali le seguenti attività: a) attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato; b) attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario; c) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario; d) attività di somministrazione di alimenti e di bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale; e) attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, ... verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione. 2. Le attività devono essere svolte: a) in funzione della realizzazione del fine istituzionale ...; b) senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenza sul mercato, quali l'uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell'impresa". Cfr. il giudizio su questo provvedimento di LUISA CASTALDI, *Brevi riflessioni sul decreto ministeriale 25 maggio 1995 concernente i criteri per l'individuazione delle attività commerciali e produttive marginali svolte dalle organizzazioni di volontariato*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 1399 ss.

⁶ Cfr. l'art. 8, quarto comma, della legge 266/91.

⁷ Si è altrove dimostrato come questo capovolgimento di prospettiva trovasse un precedente in ambito ecclesiasticistico nell'esenzione dall'Invim decennale per i benefici ecclesiastici ex art. 8, terzo comma, della legge 16 dicembre 1977, n. 904, e, successivamente, per gli istituti per il sostentamento del clero ex art. 45 della legge 20 maggio 1985, n. 222: al riguardo, cfr. ANTONIO GUARINO, *Diritto ecclesiastico tributario e articolo 20 della Costituzione*, Napoli, 2001, p. 127 ss.

⁸ Cfr. l'art. 10, lettere d, e e f, del d.lgs. 460/97.

In presenza di questa garanzia di destinazione, la legge tendenzialmente presenta maglie larghe per quanto concerne la determinazione delle attività di utilità sociale, l'individuazione dei soggetti che possono rivestire la qualifica di onlus e l'elencazione delle fattispecie agevolative tributarie.

Queste ultime investono svariati settori dell'ordinamento tributario e sono enumerate negli articoli da 12 a 24 del citato d.lgs. 460/97. Nella specie, comprendono la deduzione dall'imponibile e la detrazione dalle imposte sui redditi delle erogazioni liberali a favore delle onlus⁹, varie agevolazioni in materia di Iva, la non imponibilità ai fini Ires dei proventi derivanti dalle attività commerciali connesse al fine istituzionale, la sottoposizione all'imposta di registro in misura fissa per i trasferimenti a favore delle onlus, le esenzioni dall'imposta di bollo per atti e contratti, dalle tasse sulle concessioni governative, dall'imposta sulle successioni e donazioni, dai tributi locali.

Alla varietà di tipologie agevolative fiscali corrisponde una variegata molteplicità di settori di attività incentivati: assistenza sociale e socio-sanitaria, assistenza sanitaria, beneficenza, istruzione, formazione, sport dilettantistico, tutela dei beni culturali, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili, ricerca scientifica di particolare interesse sociale¹⁰.

Di fatto, sorprende e suscita interrogativi ermeneutici la mancata menzione, tra le attività di utilità sociale, di quelle religiose e di culto: un'omissione, la quale, se dovesse essere ascritta alla volontà legislativa di escludere la religione dalle agevolazioni tributarie previste per le onlus, solleverebbe seri dubbi di legittimità costituzionale per violazione dell'art. 20 della Costituzione¹¹, e, nondimeno, si porrebbe in contraddizione con lo stesso d.lgs. 460/97, che, all'art. 10, comma nono, prefigura un percorso agevolato, per acquisire la

⁹ Rispetto all'impianto originario del d.lgs. 460/97, è intervenuto il d.l. 14 marzo 2005, n. 35, convertito nella legge n. 80 del 14 maggio 2005, che ha decisamente incrementato gli importi deducibili, elevando il limite deducibile al 10% del reddito imponibile, con un tetto massimo di euro 70.000.

¹⁰ Cfr. l'art. 10, comma primo, lettera a, del d.lgs. 460/97.

¹¹ Verrebbe violato, infatti, il divieto costituzionale di "speciali gravami fiscali" per le attività religiose, che risulterebbero discriminate rispetto a tutti gli altri settori *non profit*. Si potrebbe, tuttavia, arrivare a un'interpretazione del dato normativo coerente col dettato costituzionale, se si ritenesse operativo nel caso in questione il principio di equiparazione tributaria tra le attività di religione o di culto e quelle di istruzione e beneficenza, unanimemente consacrato nella legislazione negoziata tra lo Stato e le confessioni religiose e presente perfino nella ancora vigente disciplina fascista dei culti ammessi. Su questa tematica, cfr. MARIA CRISTINA FOLLIERO, *Degli enti ecclesiastici e delle ONLUS. (Conservazione e infrazione, contesto e contrasto: i quattro cantoni degli enti ecclesiastici)*, in *Quad. Scuola spec. dir. eccl. can.*, 5, Napoli, 1999, p. 126 ss. ANTONIO GUARINO, *Diritto ecclesiastico tributario...*, cit., p. 152 ss.; IDEM, *Le attività religiose sono di utilità sociale?*, in *Quad. Scuola spec. dir. eccl. can.*, 5, Napoli, 1999, p. 53 ss.; PIERLUIGI RONZANI, *Il regime tributario degli enti ecclesiastici*, Padova, 2000, pp. 242-243.

qualifica di onlus, a favore degli “enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese”.

Sotto un altro versante, si nota che l’ampio spettro di attività solidaristiche incentivate rappresenta il frutto di una precisa scelta, per la quale non si è ritenuto di fare distinzioni di valore tra le diverse finalità istituzionali delle onlus, assumendo rilievo preminente le garanzie “procedurali” di destinazione dei proventi, tramite l’imposizione di determinati vincoli statutari.

Invero, nel corso dei lavori della “Commissione Zamagni”¹², preparatori alla legge sulle onlus, la questione era stata dibattuta, e, in dottrina non era mancato chi aveva messo in guardia dalle possibili ricadute della scelta di evitare gerarchie tra le varie attività di utilità sociale. Si era, infatti, segnalato da una parte il rischio di penalizzare, paradossalmente, proprio le attività di maggiore rilevanza sociale, le quali, quasi sempre, comportano costi organizzativi più gravosi, dall’altra che l’esiguità dei finanziamenti assegnabili allo stato sociale, imposta dal dissesto dei conti pubblici, rende forte l’esigenza che il riconoscimento di agevolazioni fiscali “sia ragguagliato alla quantità di benefici collettivi prodotti dall’ente”¹³; ma, evidentemente, la difficoltà di stilare classifiche di meritevolezza tra i diversi settori del *non profit* ha esercitato un’influenza decisiva nelle determinazioni normative assunte.

Il legislatore si è posto nella stessa ottica di “apertura” in relazione al novero dei soggetti che possono acquisire la qualifica di onlus; infatti, il d.lgs. 460/97 vi ricomprende “le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica”¹⁴, mentre esclude espressamente “gli enti pubblici, le società commerciali diverse da quelle cooperative, gli enti conferenti di cui alla legge 30 luglio 1990, n. 218,

¹² Nel 1995 il Governo formò una commissione, presieduta da Stefano Zamagni, incaricata di elaborare un testo di disegno di legge riorganizzatorio del regime tributario degli enti senza scopo di lucro. Sul risultato dei lavori della Commissione Zamagni e sul conseguente disegno di legge “Fantozzi”, si rinvia ad ANTONIO GUARINO, *Organizzazioni non lucrative di utilità sociale ed enti religiosi nella riforma tributaria del terzo settore*, in *Quad. dir. pol. eccl.*, 1997/1, p. 23 ss.

¹³ Cfr. GIULIANO TABET, *Le IPAB tra progetto Zamagni e legislazione vigente*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 1567. L’istanza per la fissazione di una graduatoria di merito tra le varie attività incentivate, in relazione al loro “valore etico”, era stata già formulata in dottrina anche da FRANCO GALLO, *I soggetti del primo libro del codice civile e l’Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 354.

¹⁴ Cfr. l’art. 10, comma primo. La parificazione nel godimento dei benefici fiscali tra organizzazioni con e senza personalità giuridica era una novità già inaugurata nella legge 266/91 sul volontariato. Tuttavia, il requisito del possesso della personalità giuridica “torna”, talora, in numerosi bandi per l’accesso al finanziamento pubblico di attività di utilità sociale. Peraltro, una recente circolare ministeriale ha chiarito che il requisito della personalità giuridica è imprescindibile per gli enti che intendano iscriversi nell’elenco dei destinatari del 5 per mille: cfr. Circolare Ministero dell’economia e delle finanze, 10 dicembre 2010, n. 56/E, il cui testo si può leggere in *questa rivista*, 2/2010, p. ss.

i partiti e i movimenti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e le associazioni di categoria”¹⁵.

Si tratta di “aperture”, sia con riferimento alle attività incentivate sia alle tipologie soggettive ammesse ai benefici, che sono certamente “giustificate”, sotto il profilo giuridico, dalle sopracitate garanzie procedurali di destinazione dei proventi, che trovano, però, la loro più veritiera giustificazione politica nella finalità, espressamente dichiarata nella relazione di accompagnamento al disegno di legge sulle onlus, presentato dal Ministro Augusto Fantozzi, di incrementare il prodotto interno lordo e, quindi, di fornire sostegno al reddito e all’occupazione, laddove il titolare del Dicastero delle finanze pone l’accento sull’attitudine del terzo settore a offrire occupazione stabile e remunerativa¹⁶.

Dal canto suo, la più lungimirante dottrina già aveva considerato come “gli enti non lucrativi possono operare con efficienza non minore di quelli lucrativi, non solo nello svolgimento di attività erogative non imprenditoriali, ma anche nello svolgimento di attività in forma di impresa, per la maggior fiducia che possono riscuotere nei fruitori dei servizi e negli stessi finanziatori”¹⁷.

3. La sottesa scelta di privilegiare l’“impresa sociale” a scapito dell’ente di erogazione

Il d.lgs. 460/97, coi suoi principi ispiratori e, ancor più, con la traduzione normativa degli stessi, rappresenta una svolta epocale nella politica legislativa italiana in materia di *non profit*, mirando a modificarne profondamente il tradizionale assetto.

Quest’ultimo era, fino a pochi lustri or sono, connotato da una netta prevalenza di attività negli specifici settori dell’assistenza e della beneficenza, per lo più di ispirazione religiosa cristiana, e con la struttura tipica dell’ente di erogazione. Spesso, alla base di queste entità, vi erano patrimoni stabilmente

¹⁵ Cfr. l’art. 10, n. 10.

¹⁶ Il disegno di legge, contrassegnato col numero 2420, venne presentato al Senato il 3 gennaio 1996 dal Ministro delle finanze Fantozzi, di concerto con i Ministri dell’interno, di grazia e giustizia, del tesoro, del bilancio e della programmazione economica. È, peraltro, singolare il fatto che esso non sia stato concertato anche con il Ministro per gli affari sociali, il quale vanta sicuramente delle competenze in materia: ma ciò la dice lunga sul peso giocato dalle motivazioni economiche rispetto alla finalità di promozione del terzo settore, pur presente nella legge!

¹⁷ Cfr. GIAN FRANCO CAMPOBASSO, *Associazioni e attività di impresa*, in AA. VV., *Fenomeno associativo e attività notarile*, a cura di Antonio Fuccillo, Napoli, 1995, p. 108.

destinati al perseguimento di finalità benefiche, per i quali il problema più rilevante era quello di una corretta ed efficiente amministrazione: un problema che, come è noto, si era tentato di risolvere, a fine Ottocento, con la pubblicizzazione di questi enti, ad opera della legge “Crispi”¹⁸, tuttavia con esiti poco soddisfacenti e, comunque, attualmente non più compatibili col dettato costituzionale¹⁹.

La disciplina delle onlus, però, non mostra particolare attenzione all’ente di erogazione, per quanto esso rappresenti la tipologia classica di ente *non profit*. A parte, infatti, la paradossale esclusione delle Ipab, a causa della loro formale natura pubblica, dal godimento delle agevolazioni fiscali previste per le onlus²⁰, gli enti a struttura erogativa hanno ben poca convenienza a richiedere la qualifica di onlus, poiché i loro redditi, per lo più di natura fondiaria, non ricevono la garanzia di specifiche esenzioni nella normativa in materia di onlus²¹.

Eppure si tratta di tipologie di enti, che presentano un minore rischio di distorsioni speculative, rispetto ad altre categorie di soggetti *non profit*. Di più, rispetto ad altri enti non commerciali, talora connotati da complesse e articolate strutture organizzative, dedite alla produzione di beni e servizi sia pure in forma accessoria in rapporto alle attività di utilità sociale, gli enti di erogazione si caratterizzano per un apparato gestionale più agile, nel senso

¹⁸ In effetti, il fine della legge “Crispi”, in primo luogo, era proprio quello di conferire razionalità ed efficienza all’amministrazione degli enti svolgenti attività di beneficenza.

¹⁹ In particolare, il fondamentale art. 1 della legge “Crispi” è stato dichiarato illegittimo dalla Corte costituzionale mediante la sentenza 7 aprile 1988, n. 396, il cui testo è pubblicato in *Dir. eccl.*, 1988, II, p. 176 ss. Nella pronuncia si afferma: “Sono, quindi, venuti ormai meno i presupposti che avevano presieduto, all’epoca della legge Crispi, al generalizzato regime di pubblicizzazione, oggi non più aderente alla mutata situazione dei tempi ... Una volta mutata tale situazione, non possono ormai non essere assecondate le aspirazioni di quelle figure soggettive, sorte nell’ambito dell’autonomia privata, di vedersi riconosciuta l’originaria natura. Questa esigenza è imposta dal principio pluralistico, che ispira nel suo complesso la Costituzione repubblicana e che, nel campo dell’assistenza, è garantito, quanto alle iniziative private, dall’ultimo comma dell’art. 38, rispetto al quale è divenuto ormai incompatibile il monopolio pubblico delle istituzioni relative” (*loc. cit.*, pp. 182-183).

²⁰ Acutamente, UGO DE SIERVO, *I servizi sociali, le IPAB e il sistema delle ONLUS*, in AA.VV., *Le competenze nelle materie di interesse ecclesiastico dopo il D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 112*, a cura di Raffaele Botta, Torino, 2001, p. 105, osserva come sia “davvero curioso che le IPAB non possano essere riconosciute “organizzazioni non lucrative di utilità sociale”, ma tali possano essere gli enti di diritto privato (dotati del medesimo statuto di prima) che ne siano derivati dopo la privatizzazione”. Nel dibattito, che aveva preceduto l’emanazione del d.lgs. 460/97, già si era espresso in senso critico verso l’esclusione delle IPAB dal novero delle onlus GIULIANO TABET, *Ipab e Onlus: Due figure a confronto*, in *Il fisco*, 1997, c. 5838 ss.

²¹ Di rilevante, invero, c’è solo la mera possibilità che gli enti locali prevedano esenzioni dai tributi di loro pertinenza: un’ipotesi, la quale incontra seri ostacoli nelle ristrettezze che attanagliano cronicamente i bilanci delle regioni, delle province e dei comuni!

che la percentuale di proventi assorbita dai costi di gestione è inferiore, e, quindi, la quota di redditi, che può essere impiegata per il raggiungimento dei fini istituzionali, è più elevata.

Anche negli anni successivi alla promulgazione del d.lgs. 460/97 la resistenza al riconoscimento più pieno del particolare valore sociale dell'opera svolta dagli enti di erogazione si è manifestata più volte: basti qui ricordare l'infinita *querelle* sulla concessione o meno dell'esenzione dall'Ici per gli immobili strumentali degli enti *non profit*, caratterizzata da un confronto inquinato da pregiudiziali contrapposizioni ideologiche, che non hanno per nulla favorito una più ponderata disamina giuridica della questione e che hanno finito per influenzare negativamente anche numerose pronunce giurisprudenziali²².

All'opposto, la disciplina delle onlus non sembra tenere in alcun conto le menzionate considerazioni, e appare tessuta su misura per favorire le organizzazioni che si avvalgono di metodi marcatamente imprenditoriali per il perseguimento dei loro obiettivi.

Solo in base a queste premesse si può comprendere la fondamentale disposizione di cui all'art. 12 del d.lgs. 460/97, che ha inserito nel Testo unico per le imposte sui redditi, il d.p.r. n. 917 del 22 dicembre 1986, quello che attualmente è l'art. 150²³, a termini del quale "per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale ... non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale" (primo comma) e "i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile" (secondo comma).

In altri termini, quando si tratti di attività istituzionali, anche se queste dovessero essere svolte in forma imprenditoriale, la legge presume *iuris et de iure* che le stesse non abbiano carattere di commercialità. A riprova di ciò, è stato giustamente osservato²⁴ che, a differenza di quanto statuito per gli enti non commerciali, alle onlus non è richiesto che l'attività sia svolta "senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione"²⁵.

²² Cfr. l'ampia raccolta di pronunciamenti amministrativi e giurisprudenziali, concernenti la materia, in tutti i numeri di questa rivista. Per una riflessione al riguardo, si rinvia ad ANTONIO GUARINO, *L'Ici e gli immobili religiosi*, in *questa rivista*, 2006, p. 283 ss.

²³ Originariamente era l'art. 111 *ter*, divenuto l'art. 150 per effetto delle modifiche apportate mediante il d.lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003, istitutivo dell'imposta sul reddito delle società (Ires).

²⁴ Cfr. MARIO CIVETTA, ARTURO FLORIMO, *Associazioni e fondazioni*, Milano, 2000, p. 321.

²⁵ È quanto imposto, invece, agli altri enti non commerciali dall'art. 143, comma primo, del t.u. n. 917 del 1986.

A maggior ragione i vincoli, ora citati, non sono previsti per le attività connesse, per le quali neppure è prevista una *fictio* di non commercialità, ma più direttamente viene sancita l'irrelevanza reddituale ai fini fiscali.

Si è, quindi, chiaramente in presenza di una macroscopica deroga al principio di capacità contributiva, giustificata dalla strumentalità dell'attività commerciale e dei relativi proventi al perseguimento di scopi socialmente utili. A questo punto, però, diventa ancora più stridente il contrasto con la mancata estensione della deroga al principio di capacità contributiva anche in favore degli enti di erogazione, per i loro redditi di carattere prevalentemente fondiario, destinati a finalità di utilità sociale.

Da tutto ciò emerge una netta preferenza del d.lgs. 460/97 per il non profit esercitato in forma di impresa; un'opzione foriera di successivi sviluppi, che trovano il loro punto apicale nel d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155, che disciplina l'"impresa sociale", una qualifica che può essere assunta anche dalle società commerciali "di cui al libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale"²⁶.

Sullo sfondo di questa scelta normativa è riconoscibile quell'orientamento, profilatosi anche a livello europeo, secondo il quale lo strumento primario di lotta alla povertà e all'emarginazione sociale è l'adozione di una idonea politica del lavoro e dell'occupazione²⁷. Si tratta, evidentemente, di un indirizzo di politica sociale rispettabilissimo e, per certi versi, ineccepibile, ma che rischia, se assolutizzato, di condizionare negativamente la produzione legislativa in materia di terzo settore, confinandola nell'ambito delle politiche economiche di sostegno del reddito. Il risultato è che finiscono in sordina quei valori di gratuità e di generosità, in una parola di solidarietà, spesso ispirati dai più alti sentimenti religiosi, che, pur affondando le loro radici nella tradizione, rappresentano tuttora l'anima più genuina del *non profit* .

²⁶ Cfr. l'art.1, primo comma, del d.lgs. n. 155/2006. In una prospettiva più ampia, ANDREA PERRONE, *Enti non profit e diritto dell'Unione Europea*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, febbraio 2011, p. 6, segnala come la Corte di giustizia europea, nella propria giurisprudenza, sia "costante nel qualificare come «impresa» l'ente che «esercita un'attività economica, offrendo beni e servizi su un determinato mercato, a prescindere dal suo *status* giuridico e dalle sue modalità di finanziamento»".

²⁷ Cfr. PAOLO GRAZIANO, *L'Europa in Italia: politiche del lavoro e di lotta alla povertà*, in *Aggiornamenti sociali*, 2008, p. 582 ss., il quale sottolinea come "la politica assistenziale risulta subalterna a quella di promozione dell'occupazione" (p. 587).

4. Le onlus da qualifica tributaria a categoria giuridica soggettiva

Da quanto si è venuti dicendo, scaturisce l'esigenza di ridefinire l'identità delle onlus, come strumento privilegiato di attuazione di quei principi solidaristici, che permeano la Costituzione italiana. Può giovare in tale direzione il fatto che non costituisca più una granitica certezza la *communis opinio* in virtù della quale le onlus rappresenterebbero solo una qualifica tributaria, fonte di uno speciale trattamento agevolativo²⁸; infatti, le disposizioni delle leggi più rilevanti, tra quelle che, dall'emanazione del d.lgs. 460/97 ad oggi, hanno fatto riferimento alle onlus, sembrano averle considerate più come categoria giuridica specifica e autonoma, che come qualificazione sussumibile a una serie di organizzazioni aventi le caratteristiche volute dal citato decreto istitutivo appunto delle onlus²⁹.

Ciò è avvenuto con modalità, che risultano maggiormente significative nei testi normativi di carattere non strettamente attinente all'imposizione tributaria. Così, la fondamentale legge n. 328 dell'8 novembre 2000 sul sistema integrato dei servizi sociali, ai commi quarto e quinto dell'art. 1, individua rispettivamente i soggetti di cui si riconosce il ruolo "nella programmazione, nella organizzazione e nella gestione del sistema integrato di interventi e servizi

²⁸ Per una valenza meramente tributaria della nozione giuridica di onlus già si esprimeva la circolare del Ministero delle finanze n. 168/E del 26 giugno 1998, mediante la quale si formulano le prime istruzioni per l'applicazione delle disposizioni contenute nella sezione II del d.lgs. 460/97, concernenti appunto le onlus. La circolare può essere letta in *Codice degli enti non profit*, a cura di GIOVANNI IUDICA, Milano, 1999, p. 461 ss.

²⁹ Questa tendenza a una considerazione unitaria delle onlus era già avvertita, immediatamente dopo l'emanazione del d.lgs. 460/97, da CARLO REDAELLI, *Enti non profit: la "rivoluzione" incomincia dal fisco*, in *Quad. dir. pol. eccl.*, 1998, p. 689 ss., il quale considerando che "a livello normativo e di prassi amministrativa la categoria ONLUS sta assumendo una valenza generale nell'intero ordinamento giuridico e non solo nel settore tributario", si chiedeva se "si può parlare allora delle ONLUS come di una categoria solo fiscale o non si è, al di là forse delle intenzioni, fatto nascere un nuovo soggetto anche da un punto di vista civilistico" (p. 702). Qualche anno più tardi PAOLO MONETA, *Solidarietà sociale e religione: organizzazioni di utilità sociale ed enti ecclesiastici*, in *Studi in onore di Francesco Finocchiaro*, II, Padova, 2000, pp. 1303-1304, poteva scrivere: "I più recenti interventi legislativi nell'ambito della solidarietà sociale e dell'aiuto alle persone in situazioni di difficoltà tendono ad assumere un atteggiamento unitario verso le varie figure di enti ed organizzazioni che operano nel settore, a ricomprenderli in un'unica generale categoria che supera le speciali caratterizzazioni di ciascuno di essi. Questa, almeno tendenziale, riduzione ad unità viene perseguita conferendo rilievo prioritario alla finalità propria delle singole aggregazioni ed alle attività che ne consentono l'effettiva e concreta realizzazione, lasciando in secondo piano la loro struttura interna e l'assetto organizzativo, la natura e l'ispirazione che le contraddistinguono. Quello che conta, insomma, per disporre uno speciale trattamento di favore, è l'effettivo perseguimento di finalità socialmente utili e meritorie: il modo con cui ci si organizza o si agisce per raggiungere tali finalità – purché naturalmente sia assicurata una certa congruità rispetto al loro perseguimento – è lasciato in misura sempre più ampia all'autonomia privata".

sociali”, e quelli ammessi a essere “soggetti attivi nella progettazione e nella realizzazione degli interventi”. Sia tra i primi che tra i secondi la legge *de qua* inserisce anche le onlus, accanto ad altre entità costituenti tutte specifiche fattispecie di soggetti giuridici a livello civilistico, e alcune delle quali potenzialmente idonee ad assumere anche la qualifica di onlus³⁰.

In forma diversa ma con esiti simili, la “travagliata” disciplina che prevede la destinazione del 5 per mille del gettito fiscale proveniente dalla tassazione sui redditi delle persone fisiche³¹ accomuna le onlus ad altri enti non solo di carattere privato, ma anche di natura pubblica³².

La progressiva tendenza all’attrazione delle onlus dall’ambito delle qualificazioni tributarie a quello delle soggettività giuridiche civilistiche induce a una riconsiderazione delle onlus, che tenga conto della loro trasformazione e ne delinei con maggior precisione i contorni formali e sostanziali, ma che, nello stesso tempo, non consenta il perpetuarsi delle gravi degenerazioni delle stesse, alle quali ormai si assiste con troppa frequenza.

5. *Per una riforma delle onlus: agevolazioni tributarie e solidarietà sociale*

Occorre, soprattutto, evitare che le onlus siano, non di rado, funzionali unicamente al mantenimento della struttura organizzativa e di coloro che vi operano come dipendenti o ad altro titolo, senza garantire l’effettivo utilizzo di quote significative dei proventi in favore delle finalità istituzionali, cosicché la riforma più improcrastinabile delle onlus appare la ridefinizione dei vincoli per la salvaguardia della concreta destinazione dei proventi al sostegno dei settori di utilità sociale normativamente individuati.

È ben vero che la legge già prevede una serie di misure finalizzate a evitare “deviazioni” nel percorso tra la raccolta di fondi da parte delle onlus e l’impiego degli stessi per le finalità legislativamente incentivate, tuttavia, alla prova dei fatti, le cautele adottate si sono rivelate largamente insufficienti. Infatti, da una parte il d.lgs. 460/97 sancisce il divieto di distribuire, anche in modo

³⁰ La legge enumera esplicitamente gli organismi della cooperazione, associazioni ed enti di promozione sociale, le organizzazioni di volontariato, le fondazioni, gli enti ecclesiastici, gli enti di patronato.

³¹ L’istituto è stato introdotto, per la prima volta nell’ordinamento giuridico italiano, dall’art.1, comma 337, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (la legge finanziaria per il 2006); ma, successivamente, è stato oggetto più volte di interventi riformatori.

³² Vengono, infatti, specificamente menzionati anche i comuni e le università.

indiretto, avanzi di gestione o quote di capitale³³, dall'altra individua una serie di fattispecie che, in via presuntiva *iuris et de iure*, danno luogo a distribuzione di utili. Le ipotesi in questione sono: 1) la cessione di beni o la prestazione 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 effettuino erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado e ai loro affini entro il secondo, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità; 2) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale; la corresponsione ai componenti degli organi amministrativi e di controllo di emolumenti superiori a quelli stabiliti dalla legge per il presidente del collegio sindacale nelle società per azioni; 3) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi su prestiti, superiori di quattro punti al tasso ufficiale di sconto; 5) la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime prestazioni³⁴.

Si tratta di misure di salvaguardia, tese sicuramente a evitare operazioni meramente speculative, camuffate da iniziative solidaristiche, ma che, in sostanza, consentono con malcelata "benevolenza" la distrazione di risorse destinate al *non profit*, in favore di elargizioni a sostegno del reddito e dell'occupazione. Cosicché, le disposizioni in questione risultano tali da non poter incidere in alcun modo sull'efficienza delle onlus in relazione al perseguimento dei loro fini istituzionali di utilità sociale; per paradosso, infatti, e l'esperienza dimostra quanto l'ipotesi sia tutt'altro che paradossale, un'onlus ben potrebbe, nel corso degli anni di sua attività, riuscire, mediante le sue entrate, solamente a coprire le spese di gestione e funzionamento, senza che nulla o poca cosa giunga concretamente a finanziare la finalità istituzionale dell'organizzazione³⁵.

³³ Cfr. l'art. 10, comma primo, lettera d, del d.lgs. 460/97, il quale, tuttavia, pone come eccezione l'ipotesi in cui la distribuzione sia imposta dalla legge oppure avvenga a favore di altre onlus, che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura.

³⁴ Cfr. l'art. 10, comma sesto, del d.lgs. 460/97.

³⁵ Nella relazione al sopra menzionato disegno di legge "Fantozzi", questa preoccupazione era ben presente. Si affermava esplicitamente che i limiti alle retribuzioni per amministratori e dipendenti erano introdotti "allo scopo di rendere più difficile la concessione di regimi speciali a organizzazioni orientate al mercato le quali, pur rispettando formalmente i vincoli statutari, perseguono la finalità pressoché esclusiva di distribuire emolumenti a coloro che ne fanno parte". La volontà di limitare questo rischio di deviazione dalle genuine finalità non profit si rifletteva anche sulle disposizioni,

Si comprendono, così, le ragioni per le quali si è resa possibile l'attuale degenerazione delle onlus. L'opportunità di creare lavoro, anche qualificato, in ambiti che usufruiscono oltretutto della detassazione dei proventi, come era facilmente prevedibile, è stata ampiamente sfruttata. L'effetto è stato quello di soppiantare decisamente la classica figura dell'operatore volontario a titolo gratuito o semigratuito, in piena corrispondenza alle attese di chi aveva elaborato la disciplina delle onlus nella prospettiva dell'incremento del reddito e dell'occupazione. Erano, forse, in questo contesto, ugualmente prevedibili gli abusi, sopra segnalati, circa l'utilizzo di giovani disoccupati e pensionati a basso reddito per attività di *fund raising* in forma imprenditoriale³⁶.

Quella che doveva essere la ragione fondamentale della riforma del trattamento tributario del terzo settore, e, cioè, la promozione delle attività di utilità sociale, resta sullo sfondo, sbiadita da altre, pur apprezzabili, finalità che ricevono un'attenzione prioritaria. Di più, si è finito, nei fatti, per mortificare il più genuino volontariato e, su un altro versante, gli enti di erogazione, che rappresentano la struttura tradizionale del *non profit*.

Il rischio più grave è quello di snaturare le forme più alte di espressione della solidarietà sociale, e, per converso, di non tributare il dovuto riconoscimento e la più adeguata tutela giuridica a quei valori, spesso religiosi, che la animano. Si tratta di un patrimonio sociale e culturale che arricchisce, in modo peculiare, l'Italia rispetto agli altri Paesi, e che non consente noncuranze legislative e neppure di essere sacrificato in favore del perseguimento di altre strategie di politica economica.

Occorre, pertanto, ripensare la disciplina delle onlus, per renderle pienamente rispondenti alla loro fondamentale vocazione. Le riforme più urgenti sembrano due.

La prima, molto semplice, è certamente l'unificazione della disciplina tributaria per tutte le tipologie di reddito delle onlus. La vigente discriminazione tra entrate provenienti da attività commerciali, esentate da imposta, e redditi provenienti da patrimoni appartenenti alle onlus, che non godono della menzionata esenzione, risulta assolutamente irragionevole, dal momento

contenute nel disegno di legge, quali l'art. 1, comma primo, lettera h, che prevedeva "il divieto di corrispondere compensi per la collaborazione di terzi non direttamente finalizzata al perseguimento degli scopi istituzionali, per un valore complessivamente eccedente il 10 per cento delle entrate a qualsiasi titolo percepite in ciascun esercizio annuale".

³⁶ Non si intende qui, evidentemente, formulare un giudizio negativo sul *fund raising*. I *fundraiser* rappresentano una categoria professionale a elevata qualificazione, particolarmente diffusa negli Stati Uniti d'America. In Italia, peraltro, negli ultimi anni, sono stati istituiti anche alcuni master in *fund raising*.

che entrambi i proventi sono assoggettati alla stessa disciplina, che li vincola al perseguimento dei fini statutari. Il diverso trattamento fiscale potrebbe essere giustificato solamente se la *ratio* istitutrice delle onlus fosse unicamente quella di promuovere l'occupazione, ma così non è, e, comunque, in tal caso si tratterebbe di qualcosa d'altro e non di "organizzazioni non lucrative di utilità sociale"!

La seconda riforma auspicabile per le onlus, appare, invece, più complessa, ma non meno essenziale. Infatti, è improcrastinabile che il legislatore fissi requisiti minimi di efficienza, eventualmente differenziati in relazione ai vari ambiti di utilità sociale prefigurati dalla normativa, con parametri commisurati, *in primis*, alla percentuale di proventi dell'onlus che venga in concreto utilizzata per le finalità istituzionali di utilità sociale, e la percentuale *de qua*, per poter risultare congrua, dovrebbe essere stabilita quanto meno tenendo conto delle esenzioni fiscali e dei finanziamenti pubblici concessi.

Invero, di recente, un tentativo, sia pure molto settoriale, in questa direzione era stato compiuto. Infatti, nel testo del d.l. n. 78 del 31 maggio 2010, all'art. 6, comma secondo, si stabiliva che "la partecipazione agli organi collegiali, anche di amministrazione, degli enti, che comunque ricevono contributi a carico delle finanze pubbliche, nonché la titolarità di organi dei predetti enti è onorifica; essa può dar luogo esclusivamente al rimborso delle spese sostenute ove previsto dalla normativa vigente; qualora siano già previsti i gettoni di presenza non possono superare l'importo di 30 euro a seduta giornaliera"³⁷.

Il testo del decreto legge avrebbe avuto un forte impatto sulla disciplina delle onlus, poiché si ispira al principio della sostanziale gratuità delle cariche amministrative, in contrasto con quanto stabilito nel sopra menzionato art. 10, comma sesto, del d.lgs. 460/97, il quale alla lettera c pone, quale tetto massimo alla retribuzione dei componenti gli organi amministrativi e di controllo delle onlus, il compenso stabilito nelle tariffe di legge per il presidente del collegio sindacale nelle società per azioni, che, sia detto per inciso, già all'epoca dell'emanazione del d.lgs. 460/97, aveva a sua volta un limite massimo di 120 milioni di lire annui³⁸! Sennonché, le pressioni degli interessi coagulatisi

³⁷ La disposizione così proseguiva: "La violazione di quanto previsto dal presente comma determina responsabilità erariale e gli atti adottati dagli organi degli enti e degli organismi pubblici interessati sono nulli. Gli enti privati che non si adeguano a quanto disposto dal presente comma non possono ricevere, neanche indirettamente, contributi o utilità a carico delle pubbliche finanze, salva l'eventuale devoluzione, in base alla vigente normativa, del 5 per mille del gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche ...".

³⁸ È quanto si ricava dal combinato disposto degli artt. 5 e 37 del d.p.r. n. 645 del 10 ottobre 1994,

intorno al terzo settore hanno indotto il legislatore, in sede di conversione del decreto, a inserire nella disposizione in questione l'esclusione delle onlus dall'ambito di operatività della novella³⁹, perdendo l'occasione di introdurre anche per le onlus una norma, che proprio per le onlus più che per qualsiasi altra tipologia di ente, avrebbe rivestito un alto significato morale.

Le auspiccate riforme avrebbero il merito di ricollocare al centro delle strategie normative per il terzo settore l'effettivo perseguimento delle finalità solidaristiche, che da troppo tempo subiscono distorsioni, per venire posposte ad altri obiettivi di politica economica. Altrimenti detto, il valore delle onlus non può più essere misurato col metro degli incrementi del prodotto interno lordo, ma con quello, più difficilmente quantizzabile in termini monetari, dello sviluppo della solidarietà sociale: un legislatore, che intenda riformare le onlus in questa prospettiva, deve necessariamente abbandonare la mera logica "di cassa", per cominciare a ragionare sul fondamento dei valori!

nonché degli artt. 1 e 2 del d.l. n. 239 del 21 giugno 1995, convertito in legge n. 336 del 3 agosto 1995.

³⁹ Cfr. l'art. 6, secondo comma del d.l. n. 78/2010, così come convertito dalla legge n. 122 del 30 luglio 2010.