

## La riforma del trattamento fiscale del settore non-profit

di Bruno Bises

### 1. *Introduzione.*

La delega al Governo per il riordino della normativa tributaria riguardante il settore non profit, contenuta nella legge collegata alla Finanziaria 1997<sup>1</sup>, è espressione di un'esigenza di riforma sentita da tempo (Commissione dei Trenta 1993; Bises 1993; Gandullia 1996) e che investe l'intero settore non profit. Opportunamente perciò la delega non riguarda solo le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), che erano già state oggetto di un disegno di legge presentato dal precedente Governo nel dicembre 1995<sup>2</sup>, ma anche gli enti non commerciali, tra i quali rientra una larga parte delle organizzazioni non profit.

La concessione di tale delega pone, di necessità, il problema dei criteri da seguire per procedere al rinnovamento normativo. Questo problema va affrontato ponendo preliminarmente due interrogativi: perché l'attuale normativa tributaria del settore non profit è insoddisfacente? e, conseguentemente, quali finalità dovrebbe realizzare la nuova normativa?

Occorre quindi richiamare – sia pure con semplici cenni – i limiti dell'attuale normativa, ed individuare le finalità da realizzare (cfr., rispettivamente, i parr. 2 e 3) per concentrare poi l'attenzione su tre questioni che da quelle finalità discendono.

La prima questione – di carattere generale – riguarda le giustificazioni economiche per una politica fiscale di sostegno al settore non profit, da cui discende la necessità di fissare, mediante appropriati criteri, i confini del settore non profit, e, soprattutto, i confini del sottosectore rappresentato dalle Onlus (cfr. par. 4).

«Meridiana», n. 28, 1997

<sup>1</sup> Art. 3, commi 186-193, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662.

<sup>2</sup> Senato della Repubblica, XII Legislatura, Disegno di legge n. 2420, del 3 gennaio 1996, «Disciplina fiscale delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus)».

La seconda questione concerne la rispondenza dei principi fissati nella legge delega alle finalità e ai criteri suindicati. A tal fine verranno considerati, da un lato, il disegno di legge delega predisposto dalla Commissione nominata dal ministro delle Finanze nel luglio 1996, e, dall'altro, le modifiche e le integrazioni apportate a quel testo dal Parlamento (cfr. par. 5).

L'ultima questione – certo più tecnica, ma di grande rilevanza pratica – riguarda la scelta delle agevolazioni fiscali da accordare alle Onlus, e, in particolare, il trattamento da riservare alle diverse fonti di finanziamento di tali organizzazioni (cfr. par. 6).

## *2. Necessità di riformare l'attuale disciplina tributaria del settore non profit.*

### *2.1. L'attuale legislazione.*

L'insoddisfazione per l'attuale normativa nasce dal fatto che nella legislazione fiscale italiana, al contrario di quella di altri paesi, non esiste una previsione unitaria di organizzazione privata senza scopo di lucro<sup>1</sup>. Il trattamento tributario delle organizzazioni appartenenti al settore non profit si ricava infatti, nei suoi aspetti principali, integrando la normativa prevista per gli enti non commerciali – nel DPR n. 917 del 1986 (il Testo unico delle imposte sui redditi) e nel DPR n. 633 del 1972 (sull'IVA) – con le disposizioni contenute nelle due più recenti leggi, sul volontariato (la legge-quadro n. 266 del 1991) e sulle cooperative sociali (la legge n. 381 sempre del 1991).

Il risultato è un trattamento fiscale piuttosto articolato, non omogeneo e fortemente lacunoso (Bises 1993). Per quanto siano previste alcune agevolazioni alle organizzazioni del settore, tuttavia la loro concessione è in genere subordinata ad aspetti formali (forma giuridica assunta dall'organizzazione, riconoscimento legale) ed a condizioni che sono combinate in maniera diversa in ciascun tributo; inoltre, il fine non di lucro ha esplicita rilevanza solo per le organizzazioni di volontariato; infine, solo alcune fra le finalità sociali vengono considerate rilevanti, sicché, ad esempio, le erogazioni liberali sono fiscalmente agevolate se finalizzate al restauro di beni culturali o allo spettacolo, ma non se dirette a organizzazioni che svolgono attività assistenziale.

<sup>1</sup> Come si sa, una tale previsione non esiste neppure nella legislazione civilistica.

## *2.2. Il quadro internazionale.*

In tutti gli altri Paesi dell'Unione Europea esiste una normativa che riguarda esplicitamente le organizzazioni non profit. In tali Paesi le condizioni essenziali per poter godere di un trattamento fiscale agevolato sono, da un lato, la mancanza dello scopo di lucro – garantito dall'osservanza di alcuni vincoli (ad esempio sulla distribuzione degli utili e sulle remunerazioni degli amministratori) – e, dall'altro, lo svolgimento di attività riconosciute come «meritorie», mentre nessuna specifica forma giuridica è prescritta o vietata o dà origine ad un particolare trattamento (AIJA 1989; Irish e Katcher 1991).

Anche se è stato affermato (dal Commissario Scrivener nel 1992) che la Commissione Europea «non ha in programma di armonizzare la tassazione di associazioni e fondazioni, dato che tale armonizzazione non è necessaria per il completamento del mercato interno» (Wheeler 1994), è però probabile che nell'arco di qualche anno venga riconosciuta a livello europeo l'importanza delle problematiche di rilievo internazionale relative al settore non profit. Si può infatti prevedere che di fronte a problemi quali quelli del riconoscimento delle attività svolte in un Paese membro da un'organizzazione avente sede in un altro Paese, e del suo diritto a godere delle agevolazioni fiscali previste nel primo Paese, la risposta dell'Unione Europea sarà una direttiva che fissi principi comuni per tutti gli stati membri.

In un futuro non troppo lontano, perciò, l'Italia si troverà probabilmente di fronte alla necessità di modificare comunque la propria normativa, in direzione di una omogeneizzazione del trattamento delle organizzazioni non profit e del riconoscimento del ruolo unificante dello «scopo non di lucro» come condizione esplicita per la concessione delle agevolazioni fiscali.

## *3. Le finalità di una nuova normativa tributaria.*

Un intervento legislativo riformatore in campo tributario concernente il settore non profit dovrebbe rispondere a tre principali ordini di finalità. In primo luogo, esso deve conferire unitarietà e razionalità alla disciplina fiscale dell'intero settore ovviando alla farraginosità, disomogeneità e lacunosità dell'attuale normativa. A tal fine occorre assegnare allo scopo non di lucro la funzione di elemento centrale caratterizzante e unificante (così come avviene negli altri paesi dell'Unione Europea), sulla base dell'idea che le organizzazioni che

non perseguono comunque primariamente lo scopo del profitto debbano ricevere, a prescindere dalla forma giuridica assunta e dalle specifiche finalità della loro azione, un trattamento fiscale tendenzialmente omogeneo nonché, quando giustificato (ad esempio dalle piccole dimensioni), agevolato e semplificato. In secondo luogo, è necessario individuare, all'interno del più generale settore non profit, particolari organizzazioni (le Onlus) alle quali riconoscere, in ragione della speciale meritorietà delle attività svolte e delle finalità perseguite, un regime fiscale di particolare favore. Si pone a questo proposito il problema della individuazione dei criteri in base ai quali stabilire la «meritorietà», nonché quello della scelta delle più appropriate forme di agevolazione.

Occorre infine adeguare la normativa tributaria all'evoluzione già realizzatasi nel settore e alle sue prospettive di crescita, tenendo presente che esso raccoglie realtà molto diverse (quanto a dimensioni, finalità, potenzialità economiche ecc.). Risulta pertanto necessario, da un lato, garantire le possibilità di sviluppo e tutelare l'autonomia delle organizzazioni e, dall'altro, fissare regole adeguate ad evitare che si possa fare un improprio ricorso alla forma organizzativa non profit (specie alle Onlus), e che perciò ne venga snaturata la funzione sociale<sup>1</sup>.

#### *4. Giustificazioni e criteri per il sostegno pubblico.*

La previsione di particolari agevolazioni fiscali a favore delle Onlus richiede che siano ben chiare le motivazioni che possono giustificare un intervento pubblico di sostegno, così da poter stabilire con ragionevolezza i casi nei quali quelle agevolazioni vadano accordate.

La giustificazione economica per un tale intervento risiede nella produzione di beni o servizi che generano benefici collettivi: benefici, cioè, che vanno ad un'ampia platea di individui – nei casi estremi all'intera collettività (almeno potenzialmente) – e di cui godrebbe anche chi non avesse pagato nulla per ottenerli (ad esempio: la protezione ambientale, la conservazione di beni storici artistici o culturali, la ricerca scientifica). È infatti noto che la produzione privata di beni che generano effetti esterni positivi è sottodimensionata rispetto al livello socialmente ottimo, e tanto più quanto maggiore è la componente di benefici esterni rispetto ai benefici «privati», che ricadono, cioè, sui consumatori diretti (e paganti). I beni di cui è possibile godere anche senza averli acquistati,

<sup>1</sup> Accanto al rischio di improprio ricorso alla forma non profit per sfruttarne il trattamento fiscale preferenziale, si deve ricordare anche il rischio di elusione delle normative previdenziali (con conseguente evasione contributiva), sulla sicurezza del lavoro, sugli appalti.

senza cioè dover corrispondere un prezzo (come nei citati casi di tutela dell'ambiente e di protezione del patrimonio artistico), non sono evidentemente vendibili sul mercato, e quindi la copertura dei loro costi di produzione richiede il ricorso a finanziamenti alternativi, privati o pubblici. In termini di efficienza economica, perciò, la giustificazione del sostegno pubblico alla produzione di beni che generano benefici collettivi risiede nell'obiettivo sociale di un'efficiente allocazione delle risorse.

Criterio economico fondamentale per stabilire se un'attività svolta da un'organizzazione non profit debba essere incentivata dallo Stato è quindi se i benefici di quell'attività ricadano – anche o esclusivamente – su individui esterni all'organizzazione, appartenenti a gruppi più o meno ampi della collettività. Nel caso, infatti, di organizzazioni che forniscono beni e servizi ai loro soci o vendono tali beni e servizi sul mercato – in funzione integrativa o sostitutiva rispetto alla fornitura da parte del settore pubblico o all'offerta di mercato delle imprese for-profit – il ricorso ad una organizzazione non profit da parte di alcuni consumatori (associandosi all'organizzazione o in qualità di acquirenti esterni) si qualifica come espressione della libera scelta della più appropriata modalità di soddisfazione di un bisogno privato: essa è quindi espressione dell'autonomia privata, e non richiede il sostegno pubblico.

Anche se risultasse che le organizzazioni non profit godono – per le loro caratteristiche organizzative e di non distribuzione degli utili – di un vantaggio comparativo nella fornitura di alcuni servizi alla persona rispetto al settore pubblico (o alle imprese private) – come è stato ipotizzato (Rose-Ackerman 1996; Fiorentini 1996) – perché, ad esempio, più idonee a ovviare a problemi di asimmetria informativa (Hansmann 1980; Ben-Ner e Van Hoomissen 1991) o dotate di maggiore flessibilità nel rispondere alle esigenze dei consumatori e nel venire incontro alle evoluzioni della domanda (Weisbrod 1975), ciò non giustifica di per sé (in assenza dei citati benefici collettivi) un intervento pubblico di sostegno: il vantaggio comparativo permetterebbe comunque a quelle organizzazioni di affermarsi tra i consumatori come le più appropriate e quindi preferite fornitrici di quei particolari servizi.

Se quindi in generale sono le attività che generano benefici collettivi (e non quelle che producono benefici privati) ad aver «titolo» per il sostegno pubblico, bisogna tener presente che esistono alcune attività, di cui beneficiano primariamente i diretti consumatori dei beni e servizi forniti (come soci dell'organizzazione o come acquirenti esterni), che possono anche avere consistenti effetti positivi su altri individui, o sull'intera collettività (si pensi ai servizi educativi, come le biblioteche popolari, le scuole popolari o simili).

Nella realtà, infatti, molte attività di consumo producono effetti esterni positivi: la rilevanza sociale di quelle attività è però una questione di grado e di qualità di quegli effetti. Il problema «politico» risiederà, perciò, nel fissare un appropriato discrimine, stabilendo quali effetti si possano qualificare come socialmente rilevanti, o quale sia l'entità di tali effetti o la dimensione della platea di beneficiari esterni che li fanno diventare di particolare rilievo sociale. Si potrebbe anche prevedere una graduazione delle agevolazioni, in funzione del contenuto più o meno ampio di effetti esterni positivi. Va inoltre tenuto presente che alcune attività che producono benefici privati sono strumento di redistribuzione in favore delle componenti svantaggiate della collettività (come le attività di assistenza sociale o socio-sanitaria e di rieducazione, o alcune attività di formazione professionale). Il sostegno pubblico a tali attività si giustifica nei limiti in cui una data collettività considera un bene collettivo tale redistribuzione, e pertanto a seconda della più o meno forte inclinazione solidaristica di ciascuna collettività.

Da quanto detto si ricava che vanno sostenute dallo Stato non le organizzazioni non profit in quanto tali, o qualunque attività svolgano. Il fatto, cioè, che un'organizzazione non abbia lo scopo di lucro, e quindi non distribuisca gli utili ma li reimpieghi all'interno per le finalità dell'organizzazione – aspetto questo che caratterizza l'intero settore, contraddistinguendolo dal settore privato for profit – non può essere considerato come condizione sufficiente a giustificare il sostegno pubblico, e a rendere l'organizzazione meritevole di un trattamento fiscale agevolato.

Il sostegno pubblico si giustifica infatti solo per le attività che producono benefici sociali in misura sufficientemente ampia rispetto ai benefici privati – includendo, evidentemente, fra le attività socialmente benefiche, anche quelle che realizzano una redistribuzione a favore di soggetti svantaggiati<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Queste motivazioni trovano una certa rispondenza nella distinzione – in uso nella letteratura di origine anglo-sassone fin dalla metà degli anni settanta (cfr Bittker e Rahdert, 1976) e ripresa anche in Italia (cfr. Gui 1991; Gandullia 1996) – fra organizzazioni *mutual benefit* e organizzazioni *public benefit*. Mentre le prime svolgono le loro attività nell'interesse dei soci – i quali quindi si associano per meglio realizzare i loro personali obiettivi – le seconde sono dirette a beneficiare soggetti esterni all'organizzazione. Tale distinzione è quindi basata sulla qualità, rispetto all'organizzazione (ai suoi soci, finanziatori ed amministratori), dei destinatari istituzionali dei benefici: i partecipanti stessi all'organizzazione o soggetti ad essa esterni. Il criterio dell'eterodestinazione dei benefici, proprio delle organizzazioni *public benefit*, copre perciò sia le attività che arrecano benefici a soggetti non individualizzati appartenenti all'intera collettività (protezione dell'ambiente, conservazione dei beni culturali), che le attività svolte a favore degli individui svantaggiati. Tale criterio, però, non è sempre appropriato a individuare i soggetti meritevoli del sostegno pubblico, in

In conclusione, il sostegno pubblico alle organizzazioni non profit va accordato solo in ragione delle attività svolte e degli obiettivi perseguiti. Uno dei principali problemi che dovrà essere affrontato in sede di riforma della disciplina fiscale del settore – e quindi di redazione dei decreti legislativi – sarà perciò quello di stabilire quali attività e quali finalità debbano essere considerate requisiti oggettivi per la qualificazione come Onlus di un'organizzazione non profit.

### *5. La delega al Governo.*

#### *5.1. Il disegno di legge predisposto dalla Commissione ministeriale.*

I problemi a cui si è fatto cenno portano ad affrontare la seconda questione, quella dei principi fissati nella delega al Governo. Occorre quindi chiedersi se il dettato della legge-delega corrisponde alle finalità e ai criteri di cui si è detto.

Consideriamo in primo luogo il disegno di legge delega, entrato come articolo 80 nel disegno di legge collegato alla Finanziaria. Questo testo, elaborato dalla Commissione nominata dal Ministro delle Finanze nel luglio 1996, appare coerente, nelle sue linee-guida, alle finalità e ai criteri precedentemente indicati.

Il disegno di legge, nel quadro di un riesame complessivo del trattamento tributario del settore non profit, delinea due soli regimi fiscali, uno per la tipologia generale di organizzazione non profit (rientrante fra gli enti non commerciali) e l'altro, di maggior favore – sia sul piano sostanziale che su quello degli adempimenti contabili – per una tipologia avente caratteristiche speciali (le Onlus). Si giungerebbe così ad una sostanziale omogeneità di trattamento fra le diverse forme giuridico-organizzative presenti all'interno del settore. Nelle due tipologie rientrerebbero le organizzazioni le cui attività generano rispettivamente benefici prevalentemente «privati» e benefici collettivi. Fra le Onlus però, insieme a vere e proprie organizzazioni non profit, verrebbero ricomprese anche le società cooperative che soddisfino i relativi requisiti.

quanto lascerebbe fuori le organizzazioni che, per meglio realizzare gli obiettivi istituzionali, associano i destinatari stessi delle attività (disabili, affetti da particolari malattie, ecc.) o le organizzazioni da quegli stessi individui create. Al contrario, non è sempre detto – per i motivi esposti nel testo – che le organizzazioni non profit che rivolgono le loro attività all'esterno abbiano sempre titolo per il sostegno pubblico.

I cardini per la qualificazione di un'organizzazione come Onlus vengono fissati, oltre che nella non distribuzione degli utili, nella rispondenza all'interesse collettivo delle attività svolte, nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale<sup>1</sup>, nella democraticità della vita associativa, nella trasparenza amministrativo-contabile.

Vengono previste agevolazioni e semplificazioni anche per le organizzazioni rientranti nel livello generale, così da rendere meno distante il trattamento tributario fra le due tipologie di organizzazioni.

### 5.2. *La legge delega approvata dal Parlamento.*

L'impianto base del disegno di legge non è stato sostanzialmente mutato lungo il cammino parlamentare. Le due Camere hanno però apportato al testo originario alcune modifiche e integrazioni che suscitano perplessità. Le più rilevanti fra queste sono l'automatica qualificazione come Onlus di organismi di volontariato, cooperative sociali e organizzazioni non governative per la cooperazione allo sviluppo e la previsione di agevolazioni differenziate e privilegiate a loro favore, nonché la salvaguardia delle condizioni di maggior favore ad esse riservate dalla normativa attuale.

In conseguenza di queste modifiche le tipologie di organizzazioni non profit e i corrispondenti regimi fiscali da due diventano di fatto quattro o cinque. Se, infatti, i requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dalla legge per gli organismi di volontariato corrispondono in buona parte a quelli che in base alle prescrizioni della legge delega dovranno essere fissati per le Onlus, ciò non sembra necessariamente valere per le condizioni previste per la qualificazione delle cooperative sociali e per il riconoscimento delle organizzazioni non governative. Si tratta oltretutto di organizzazioni per le quali si rilevano attualmente diversità nei rispettivi trattamenti tributari, che verrebbero quindi mantenute e riprodotte.

Queste modifiche implicano il mantenimento di regimi speciali preesistenti influenzando negativamente sull'intento di dare sistematicità e unitarietà all'insieme della normativa e determinando qualche problema di coordinamento fra la nuova e le preesistenti normative.

<sup>1</sup> Questa condizione esclude evidentemente che possano essere Onlus le organizzazioni che svolgono attività esclusivamente nell'interesse dei loro soci, a meno che tali attività mutualistiche non realizzino finalità di solidarietà sociale (cfr. il precedente par. nota n. 1).

## 6. Le agevolazioni fiscali a favore delle Onlus.

### 6.1. In generale.

Entriamo, infine – con la terza questione – nel problema della scelta delle agevolazioni fiscali da accordare alle Onlus: quali aspetti della vita di tali organizzazioni è opportuno agevolare? e in che misura? Bisogna innanzi tutto essere consapevoli del fatto che qualunque forma di sostegno pubblico presenta pregi e inconvenienti. È quindi opportuno affidarsi non ad un unico strumento ma ad un insieme calibrato di strumenti. La preferenza dovrebbe andare, da un lato, alla riduzione (o eliminazione) di imposte e tasse che rappresentano per le organizzazioni non profit costi fissi di un certo peso (specie per le più piccole) e, dall'altro, ad agevolazioni fiscali che permettono di accrescerne le entrate.

L'obiettivo di incentivare le attività che generano benefici collettivi impone di privilegiare le agevolazioni che comportano un vantaggio economico non incondizionato, ma che sia funzione diretta del volume delle attività giudicate meritorie. Il problema del trattamento tributario delle diverse forme di finanziamento privato delle Onlus consiste perciò nella scelta delle forme di agevolazione più efficienti rispetto al citato obiettivo.

### 6.2. I proventi delle attività commerciali.

La legge delega non prevede una preclusione per le Onlus di svolgere attività commerciali con funzioni puramente strumentali rispetto alle attività istituzionali, dirette cioè a realizzare un profitto. Al tempo stesso, però, viene opportunamente previsto un trattamento preferenziale, ai fini delle imposte sul reddito, solo per i proventi di attività commerciali svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali o in diretta connessione con essi.

I proventi delle eventuali altre attività commerciali non avranno perciò diritto ad un trattamento agevolato<sup>1</sup> – in conformità con la generale previsione di tassazione dei profitti derivanti da *unrelated business* vigente nei paesi dell'Unione Europea e negli Stati Uniti (AIJA 1989; Irish e Katcher 1991). L'esenzione di tali profitti non

<sup>1</sup> La legge delega fissa, a tal proposito, un principio che si discosta nettamente dalla «filosofia» del disegno di legge presentato dal precedente Governo (cfr. nota n. 2 par. 1) che prevedeva l'esclusione dall'imposizione sul reddito anche per i profitti delle attività commerciali svolte come mero strumento di finanziamento delle attività istituzionali, disposizione, questa, su cui si erano appuntate diverse critiche (cfr. Bises 1996b; Tabet 1996).

risulta infatti la forma più appropriata di sostegno pubblico alle organizzazioni non profit sul piano dell'efficienza economica (Bises 1996a), e risulta anche criticabile sul piano della neutralità del sistema tributario, perché darebbe luogo a indebiti vantaggi concorrenziali (Hansmann 1987; Schiff e Weisbrod 1991).

### 6.3. *Le erogazioni liberali.*

L'altra importante voce di finanziamento privato che merita attenzione è quella delle erogazioni liberali. In questo campo è particolarmente necessaria un'opera diretta a dare sistematicità ed omogeneità alla normativa. Attualmente infatti, come si è accennato, sono previste agevolazioni solo per le erogazioni dirette ad alcune delle finalità meritorie. Inoltre, anche per le attività agevolate, la forma delle agevolazioni (deduzione dall'imponibile o detrazione dall'imposta), nonché i rispettivi limiti (assoluti o percentuali ecc.), sono differenziati. È pertanto importante procedere ad uniformare quanto più possibile il trattamento delle diverse attività e finalità meritorie.

È, in secondo luogo, opportuno prevedere incentivi di una certa consistenza a favore dei privati (individui, imprese, altre organizzazioni non profit, come le fondazioni bancarie) che fanno donazioni alle Onlus. Le erogazioni liberali di quei soggetti sono, infatti, almeno in parte, funzione della meritorietà delle attività svolte e delle finalità perseguite dalle singole Onlus, essendo basate sul loro giudizio individuale relativo ai comportamenti tenuti ed ai livelli di attività ed ai risultati raggiunti da ciascuna Onlus<sup>2</sup>. D'altro canto, dai dati disponibili risulta che le erogazioni liberali agli enti non profit in Italia rappresentano solo il 4-5 per cento delle fonti di finanziamento di tali enti, rispetto a medie intorno al 10 per cento per altri paesi europei (Barbetta 1994; Rose-Ackerman 1996).

Si dovrebbe, in terzo luogo, applicare un principio di neutralità fiscale nei confronti delle diverse forme di erogazioni liberali – in denaro, in natura, nella forma di sottoscrizioni di titoli o fondi «etici». In particolare, il riconoscimento di agevolazioni anche al finanziamento di banche «etiche» o fondi «etici» di banche ordinarie permetterebbe di agevolare la raccolta di risparmio finalizzato al finanziamento delle Onlus.

<sup>2</sup> È peraltro evidente che, perché questo giudizio possa essere correttamente formato, sono necessarie trasparenza (contabile e sulle attività) da parte delle organizzazioni, nonché, per i donanti, possibilità di accesso alle informazioni e di controllo della loro correttezza. Fondamentale sarà per questi aspetti il ruolo dell'Organismo di controllo previsto dalla legge delega.

Questo, per altro, è uno strumento certamente più efficiente nel rimuovere le difficoltà che alcune di quelle organizzazioni presumibilmente incontrano nella raccolta di capitali sul mercato, rispetto all'esenzione dall'imposizione sul reddito dei profitti delle attività puramente commerciali, che con quella motivazione era stata da alcuni (Hansmann 1981) giustificata.

Un'ulteriore riforma potrebbe, infine, riguardare il diverso trattamento dei soggetti erogatori, attualmente basata sulla titolarità o meno del reddito d'impresa, sistema che penalizza gli enti non commerciali. Si potrebbe superare tale distinzione e passare ad una differenziazione di trattamento basata sulla soggettività IRPEF o IRPEG dell'erogante, rendendo quindi uniforme il trattamento di tutti i contribuenti soggetti alla stessa imposta (omogeneizzando in tal modo il trattamento agevolato per società di capitali ed enti non commerciali).

### 7. Conclusioni.

In conclusione, pur se con qualche perplessità sotto il profilo dell'unitarietà e della sistematicità della normativa che si dovrà creare, la legge delega stabilisce cardini sufficientemente adeguati a permettere la predisposizione di una più moderna e completa normativa fiscale per l'intero settore non profit e, in particolare, per quelle organizzazioni che svolgono attività di interesse collettivo con finalità di solidarietà sociale.

Importanti problemi dovranno comunque essere affrontati e risolti in sede di redazione dei decreti delegati, per dare contenuto concreto ai principi generali fissati nella legge delega. Gli elementi principali su cui fondare la nuova normativa mi sembra debbano essere, da un lato, rigore nello stabilire i requisiti soggettivi ed oggettivi per la qualificazione come Onlus delle organizzazioni non profit, con particolare riferimento alle attività svolte e alle finalità perseguite<sup>1</sup>, e, dall'altro, la previsione di

<sup>1</sup>Si deve infatti tenere presente che l'eventuale estensione della qualificazione di Onlus ad organizzazioni le cui attività non generano consistenti benefici collettivi, oltre a non essere giustificabile sul piano della teoria economica – come emerge da quanto esposto nel par. 4 – avrebbe importanti conseguenze negative anche sul piano pratico. Da un lato, infatti, l'ingresso fra le Onlus di operatori non aventi motivazioni genuinamente solidaristiche comporterebbe un danno di «immagine» per tutto il settore, e quindi anche per le organizzazioni che svolgono attività fortemente meritorie sul piano sociale, con effetti negativi sulla possibilità di raccolta di fondi presso il pubblico da parte di queste ultime, essendo tale raccolta influenzata dalla «reputazione» dell'intero settore. D'altro canto, si verificherebbe anche un più diretto danno economico per le organizzazioni che comunque avrebbero i requisiti per diventare Onlus, per due motivi: in primo luogo, riceverebbero erogazioni liberali da parte dei privati anche le organizzazioni meno «meritorie», con un – almeno parziale – dirottamento di fondi

un trattamento preferenziale per le Onlus, diretto a ridurre alcuni costi fissi e ad accrescere le entrate la cui entità sia funzione del volume delle attività meritorie – in particolare, le entrate derivanti da erogazioni liberali di individui, imprese ed enti non commerciali.

### Bibliografia

- AIJA-Association Internationale des Jeunes Avocats 1989  
*International Tax Aspects of Charitie*, in «Bulletin for International Fiscal Documentation», December.
- Barbetta, G.P. 1994  
*Le dimensioni economiche del settore non profit*, in «IRS», Quaderni occasionali, n. 5.
- Ben-Ner, A.-Van Hoomissen, T. 1991  
*Non profit Organizations in the Mixed Economy*, in «Annales de l'Economie Publique, Sociale et Coopérative», n. 4.
- Bises, B. 1993  
*Il trattamento tributario delle organizzazioni private senza scopo di lucro aventi finalità sociali*, in «Economia pubblica», n. 12, dicembre.
- Bises, B. 1996a  
*Sulla tassabilità del reddito commerciale delle organizzazioni non-profit*, in *I nuovi sistemi tributari*, a cura di Fossati, A.-Giannini, S., F. Angeli, Milano.
- Bises, B. 1996b  
*Perché esentare i guadagni del commercio?*, in «Profitto senza fini di lucro», in «la Repubblica-Affari e Finanza», 26 febbraio.
- Bittker, B.I.-Rahdert, G.K. 1976  
*The Exemption of Non profit Organizations from Federal Income Taxation*, in «The Yale Law Journal», January.
- Commissione dei Trenta, 1993  
 Commissione parlamentare per il parere al Governo sui Testi Unici, *Indagine conoscitiva in materia di trattamento tributario dei redditi della famiglia e di agevolazioni fiscali alle associazioni senza scopo di lucro*, Audizioni pubblicate come *Associazioni senza scopo di lucro e tassazione dei redditi familiari*, in «Corriere Tributario», n. 28
- Fiorentini, G. 1996  
*Il contributo della teoria economica ai processi di privatizzazione nei servizi sociali*, in *Non profit e sistemi di Welfare*, a cura di Borzaga, C.-Fiorentini, G.-Matacena, A., Nuova Italia Scientifica, Roma.
- Gandullia, L. 1996  
*La regolamentazione fiscale degli enti non-profit*, in *Gli enti non profit-Aspetti tributari*, a cura di Artoni, R., Cedam, Padova.

da quelle con più elevata meritorietà; in secondo luogo, dati i vincoli di equilibrio del bilancio pubblico, e quindi i limiti complessivi di perdita di gettito, un ampliamento della platea dei soggetti agevolati potrebbe comportare una riduzione dell'entità dei benefici fiscali individualmente accordabili.

- Gui, B. 1991  
*Le organizzazioni mutualistiche e senza fine di lucro. Un approccio unificato al "terzo settore"*, in «Stato e Mercato», n. 31, aprile.
- Hansmann, H. 1980  
*The Role of Non profit Enterprise*, in «The Yale Law Journal», n. 89.
- Hansmann, H. 1981  
*The Rationale for Exempting Non profit Organizations from Corporate Income Taxation*, in «The Yale Law Journal», n. 91.
- Hansmann, H. 1987  
*The Effect of Tax Exemption and Other Factors on the Market Share of Non profit Versus For-Profit Firms*, in «National Tax Journal», March.
- Irish, C. R.-Katcher, S. S. 1991  
*Conference on the Tax Treatment of Non-profit Organizations*, in «Bulletin for International Fiscal Documentation», August.
- Rose-Ackerman, S. 1996  
*Altruism, Non profits, and Economic Theory*, in «Journal of Economic Literature», June.
- Schiff, J.-Weisbrod, B. 1991  
*Competition between For-Profit and Non profit Organizations in Commercial Markets*, in «Annales de l'Economie Publique, Sociale et Coopérative».
- Tabet, G. 1996  
*Il non profit e chi se n'approfit*, in la «Repubblica-Affari e Finanza», 13 febbraio.
- Weisbrod, B. 1975  
*Toward a Theory of the Voluntary Non profit Sector in a Three-Sector Economy*, in *Altruism, Morality and Economic Theory*, a cura di Phelps E. D., Russell Sage Foundation, New York.
- Wheeler, J. 1994  
*The Tax Treatment of Charitable Organizations*, in «European Taxation», January.