

Risoluzione del Ministero delle Finanze (RIS) n. 194 /E del 21 dicembre 2000

OGGETTO: Imposta di registro – Contratto di locazione – Fondazione... – Organizzazione non lucrativa di utilità sociale - Articolo 22 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 - Inapplicabilità.

Con la nota n. 59144 del 17 agosto 2000, la Direzione regionale delle Entrate per la ... ha chiesto il parere della scrivente in ordine al quesito proposto dalla FONDAZIONE ..., con sede in Castagneto Carducci, in merito all'applicabilità dell'imposta di registro nella misura fissa per la registrazione del contratto di locazione stipulato dalla stessa in qualità di locataria.

In particolare, la suddetta Fondazione, dopo aver premesso di essere un'organizzazione non lucrativa di utilità sociale che ha, tra gli altri, lo scopo di assumere e gestire iniziative nel campo della riabilitazione psichiatrica, ha affermato che, non avendo fondi sufficienti per la realizzazione in proprio della struttura residenziale, ha provveduto a locare un complesso immobiliare per lo svolgimento della propria attività istituzionale.

Nel quesito formulato la Fondazione ritiene che il contratto in argomento "...debba beneficiare del diffuso regime di agevolazione dettato per le ONLUS e ciò anche in considerazione del fatto che, argomentando "a contrario", sarebbe illogico consentire la registrazione a tasa fissa degli atti a titolo oneroso con i quali le ONLUS acquistano beni immobili o diritti reali su beni immobili e tassare con regime ordinario il contratto di locazione".

Con successiva nota, la Fondazione ha, infatti, sostenuto l'esistenza di un principio generale a fondamento dell'intero sistema agevolativo previsto per le ONLUS, individuabile nel perseguimento dei fini istituzionali dell'organizzazione, sicché l'agevolazione dovrebbe applicarsi ogniqualvolta l'atto sia direttamente funzionale al raggiungimento degli scopi istituzionali di peculiare utilità sociale.

Tale orientamento sarebbe confermato, secondo l'istante, dalla considerazione che il legislatore, già per le associazioni di volontariato di cui alla legge n. 261 del 1991, ha previsto l'esenzione dall'imposta in funzione della finalità dell'atto. E pertanto, costituendo le stesse una *species* del *genus* ONLUS, una diversa interpretazione determinerebbe una inspiegabile disparità di trattamento.

In merito alla prospettata problematica, la scrivente osserva quanto segue.

Il legislatore, avvertita l'esigenza di coordinare il trattamento tributario previsto nel decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, con quello previgente di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, ha disposto, all'articolo 10, comma 8, dello stesso decreto, che: "Sono fatte salve le previsioni di maggior favore relative agli organismi di volontariato, alle organizzazioni non governative ed alle cooperative sociali di cui, rispettivamente, alle citate leggi n.266 del 1991, n. 49 del 1987 e n. 381 del 1991."

Dal contesto normativo si deduce che gli organismi di volontariato, che ai sensi dello stesso articolo 10, comma 8, sono attratti automaticamente nell'area soggettiva delle ONLUS, beneficiano ai fini fiscali di una specie di "doppio binario" in relazione alle ipotesi in cui sia configurabile l'alternatività tra le normative considerate.

In sostanza, come chiarito dalla scrivente con circolare n. 168/E del 26 giugno 1998, "l'ente può scegliere se applicare la normativa speciale, ponderando la convenienza tra le diverse previsioni agevolative."

L'enunciato normativo non lascia dubbi circa l'ambito d'operatività della disposizione; essa, difatti, trova applicazione, quale norma di coordinamento, esclusivamente nei confronti degli enti espressamente menzionati nella disposizione medesima (c.d. ONLUS di diritto). Ed inoltre conferma la specialità del regime agevolativo previsto per gli organismi di volontariato e, quindi, dei principi che lo governano.

Il convincimento di cui sopra si rafforza quando si rileva che il legislatore, con la disposizione recata dall'articolo 22 del più volte citato decreto n. 460 del 1997, ha provveduto a disciplinare, con contenuto compiuto e diverso, il regime di favore previsto per le ONLUS ai fini dell'imposta di registro.

In particolare con detta disposizione è stato aggiunto all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico dell'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131, il seguente periodo: "Se il trasferimento avviene a favore di organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS) ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II *quater*", l'imposta si applica nella misura fissa di L.250.000.

Dal tenore letterale della norma traspare, in modo chiaro, la volontà legislativa di agevolare unicamente gli atti traslativi della proprietà di beni immobili o di diritti reali immobiliari di godimento.

Si ritiene, pertanto, escluso da tale regime agevolativo il contratto di locazione che fa nascere in capo al locatario non un diritto reale ma il diritto personale di godimento del bene, nei confronti del locatore, per un dato tempo e per un uso determinato.

In ordine, poi, alla clausola contrattuale che pone a carico esclusivo del locatore gli oneri fiscali derivanti dall'atto, si precisa che essa non modifica la soggettività passiva dell'ente derivante dall'art. 57 del D.P.R. n. 131 del 1986, che afferma: "sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti

Ne deriva, quindi, che agli effetti dell'adempimento dell'obbligo del pagamento dell'imposta, la Fondazione istante risponde in via solidale del tributo dovuto, anche in presenza di clausole dirette a trasferire all'altra parte contraente o a terzi l'obbligazione tributaria.