

MINISTERO DELLE FINANZE - DIPARTIMENTO ENTRATE

Circolare n. 124/E del 12 maggio 1998

PREMESSA

Il decreto legislativo 4 dicembre 1997, n.460 (pubblicato nel supplemento ordinario n.1/L alla Gazzetta Ufficiale n.1 del 2 gennaio 1998) ha dato attuazione alle deleghe recate nei commi 186-187 dell'art. 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, relativi al riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali, e nei commi 188-189 del medesimo articolo 3, concernenti la disciplina delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS). Il menzionato decreto legislativo è strutturato in due sezioni, la prima riservata al riordino delle norme tributarie relative agli enti non commerciali, la seconda alla definizione e regolamentazione delle ONLUS. Sul piano sistematico il decreto legislativo in argomento non costituisce una legge speciale in materia di enti non commerciali e organizzazioni non lucrative di utilità sociale. Il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali è operato prevalentemente attraverso modifiche ed integrazioni del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché dell'art. 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto. Per le ONLUS il regime agevolativo discende in gran parte da interventi su singole leggi di imposta. 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. Con la presente circolare si forniscono 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 in oggetto. Con successiva circolare verranno fornite istruzioni per l'applicazione delle disposizioni riguardanti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, contenute nella Sezione II del medesimo decreto legislativo n. 460 del 1997.

1. QUALIFICAZIONE DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

1.1 Nozione di ente non commerciale

Il decreto legislativo n. 460 del 1997, nel riordinare la disciplina degli enti non commerciali, non ha apportato modifiche alla disposizione recata dall'art. 87, comma 1, lettera c), del T.U.I.R. che fornisce la nozione generale di "ente non commerciale", individuando tale tipologia soggettiva negli enti pubblici e privati diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. L'elemento distintivo degli enti non commerciali, anche a seguito del citato decreto legislativo n.460 del 1997, è costituito, quindi, dal fatto di non avere tali enti quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento

di una attività di natura commerciale, intendendosi per tale l'attività che determina reddito d'impresa ai sensi dell'art. 51 del T.U.I.R.. Nessun rilievo assume, invece, ai fini della qualificazione dell'ente non commerciale la natura (pubblica o privata) del soggetto, la rilevanza sociale delle finalità perseguite, l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati.

1.2 Individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'attività

L'art. 87, comma 4, del T.U.I.R. stabilisce i criteri per l'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'ente. Tale disposizione è stata modificata dall'art. 1 del decreto legislativo n.460 del 1997 che ha, altresì, aggiunto allo stesso art. 87 un ulteriore comma 4-bis. Nella previgente formulazione l'anzidetto comma 4 dell'art. 87 disponeva che "l'oggetto esclusivo o principale dell'ente è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata".

La disposizione recata dal nuovo testo del comma 4 dell'art. 87 stabilisce che:

"4. L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto".

Il successivo comma 4-bis prevede che:

"4-bis. In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti".

Le novità introdotte dal nuovo testo del comma 4 dell'art. 87 nonché dal successivo comma 4-bis sono le seguenti.

1) Il nuovo testo del comma 4 dell'art. 87, oltre che operare un esplicito riferimento alla "legge" e allo "statuto" - modifiche queste di natura meramente formale - contiene il riferimento, assente nella previgente disposizione, alla "scrittura privata registrata". È sufficiente, cioè, per l'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'attività dell'ente non commerciale, l'esistenza dell'atto costitutivo o dello statuto nella forma della scrittura privata registrata, in alternativa all'atto pubblico o alla scrittura privata autenticata.

2) Vengono, inoltre, differenziati i criteri per l'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'attività, a seconda che l'ente sia o meno residente nel territorio dello Stato.

a) Enti residenti

Per gli enti residenti l'oggetto esclusivo o principale dell'attività è determinato in base alla legge (di regola per gli enti pubblici), all'atto costitutivo o allo statuto, se esistente

in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata.

In mancanza degli anzidetti atti o delle predette forme (atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata) l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata.

b) Enti non residenti

Per gli enti non residenti il comma 4-bis dell'art. 87 prevede che l'esame dell'oggetto principale dell'attività deve essere, in ogni caso, svolto sulla base dell'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.

3) La previsione più innovativa e di maggior rilievo rispetto alla disciplina è costituita dalla definizione dell'oggetto principale dell'attività, recata dal novellato comma 4 dell'art. 87. Secondo tale disposizione, per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. Pertanto, ai fini della qualificazione dell'ente come commerciale o non commerciale, occorre anzitutto avere riguardo alle previsioni contenute nello statuto, nell'atto costitutivo o nella legge.

Nell'ipotesi in cui i menzionati atti prevedano lo svolgimento di più attività, di cui alcune di natura commerciale ed altre di natura non commerciale, per la qualificazione dell'ente occorre fare riferimento all'attività che per lo stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari e che tipizza l'ente medesimo. Se l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari è non commerciale, l'ente deve annoverarsi fra quelli non commerciali, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'imposta sul valore aggiunto e, conseguentemente, deve essere rispettivamente assoggettato alla disciplina recata dal Titolo II, Capo III, del T.U.I.R. e dall'art. 4 del D.P.R. n.633 del 1972 nonché alla disciplina contabile prevista per tale categoria di enti. Diversamente, l'ente, ancorché dichiarato finalità non lucrative, è considerato ente commerciale quando l'attività essenziale per la realizzazione degli scopi tipici è di natura commerciale. La definizione di ente non commerciale risultante dal riformulato comma 4 dell'art. 87 del T.U.I.R. deve, tuttavia, essere confrontata con la previsione dell'art. 6 del decreto legislativo n.460 del 1997 concernente "la perdita della qualifica di ente non commerciale".

1.3 Perdita della qualifica di ente non commerciale

L'art. 6 del decreto legislativo n.460 del 1997 ha introdotto nel T.U.I.R. l'art. 111-bis, che, ai commi 1 e 2, dispone:

"1. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.

2. Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:

a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività.

Il raffronto va effettuato tra le immobilizzazioni relative all'attività commerciale - tra le quali devono comprendersi tutte le tipologie indicate nell'articolo 2424 del codice civile e cioè le immobilizzazioni materiali quali fabbricati, impianti, macchinari, automezzi, mobili, ecc., le immobilizzazioni immateriali quali brevetti, diritti d'autore, avviamen-

to, spese di impianto e così via e le immobilizzazioni finanziarie - e gli investimenti relativi alle attività istituzionali ivi compresi gli investimenti relativi alle attività decommercializzate.

b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;

c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative.

Il raffronto va effettuato fra i componenti positivi del reddito d'impresa e le entrate derivanti dall'attività istituzionale. Al riguardo si precisa che, per ragioni di ordine logico e sistematico, in coerenza con quanto stabilito nella successiva lettera d), la locuzione "redditi derivanti da attività commerciali", contenuta nella disposizione in esame, deve essere correttamente intesa come riferita ai componenti positivi del reddito d'impresa. Si precisa, inoltre, che da entrambi i termini del raffronto vanno esclusi i contributi percepiti per lo svolgimento di attività aventi finalità sociale in regime di convenzione o accreditamento; detti contributi, infatti, non concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali ai sensi dell'art. 108, comma 2-bis, del T.U.I.R.).

d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese".

L'art. 6 in esame ha dato attuazione al criterio dettato dall'art. 3, comma 187, lett. a), della legge delega n.662 del 1996, secondo cui il legislatore avrebbe dovuto procedere alla "definizione della nozione di ente non commerciale, conferendo rilevanza ad elementi di natura obiettiva connessi all'attività effettivamente esercitata", provvedendo ad individuare elementi di carattere oggettivo, la cui presenza consente di verificare in termini di effettività l'attività prevalente. La norma fondamentale, per verificare in termini di effettività la natura dell'ente dichiarata nell'atto costitutivo o nello statuto, è quella recata dal primo comma dell'art. 111-bis del T.U.I.R. che contiene una presunzione legale di perdita della qualifica di ente non commerciale, qualora, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente eserciti quale attività principale un'attività commerciale (in base all'art. 51 del T.U.I.R.). La qualifica di ente non commerciale, impressa dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto, che consente all'ente di fruire della disciplina degli enti non commerciali su base dichiarativa, va verificata, pertanto, prendendo in esame l'attività effettivamente svolta. Il secondo comma dell'art. 111-bis indica, inoltre, alcuni parametri che costituiscono "fatti indice di commercialità", i quali non comportano automaticamente la perdita di qualifica di ente non commerciale, ma sono particolarmente significativi e inducono ad un giudizio complessivo sull'attività effettivamente esercitata. Questa norma, in sostanza, non contiene presunzioni assolute di commercialità, ma traccia un percorso logico, anche se non vincolante quanto alle conclusioni, per la qualificazione dell'ente non commerciale, individuando parametri dei quali deve tenersi anche conto (e non solo quindi) unitamente ad altri elementi di giudizio. Non è, pertanto, sufficiente il verificarsi di una o più delle condizioni stabilite dal secondo comma dell'art. 111-bis per poter ritenere avvenuto il mutamento di qualifica, ma sarà necessario, in ogni caso, un giudizio

complesso, che tenga conto anche di ulteriori elementi, finalizzato a verificare che l'ente abbia effettivamente svolto per l'intero periodo d'imposta prevalentemente attività commerciale. Come risulta espressamente dalla relazione illustrativa del decreto legislativo in esame, i parametri indicati nel comma 2 dell'art. 111-bis del T.U.I.R. costituiscono indizi valutabili in concorso con altri elementi significativi, ivi comprese le caratteristiche complessive dell'ente. Il verificarsi di una o più delle circostanze indicate nel citato comma 2 dell'art. 111-bis in capo ad enti la cui attività essenziale sia di natura obiettivamente non commerciale (es., partiti politici, associazioni sindacali e di categoria rappresentate nel CNEL) non può di per sé far venir meno la qualifica non commerciale dell'ente, risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto, purché l'attività effettivamente esercitata corrisponda in modo obiettivo a quella espressamente indicata nelle previsioni statutarie. Resta fermo che per l'attività commerciale svolta dai predetti enti si applicano le disposizioni in materia di reddito di impresa.

Per quanto riguarda il significato dell'espressione "intero periodo d'imposta", contenuta nel comma 1 dell'art. 111-bis, occorre chiarire che tale lasso di tempo costituisce soltanto una proiezione temporale di osservazione dell'attività dell'ente, essendo poi sufficiente, per valutare la prevalenza dell'attività commerciale, che tale prevalenza sussista per la maggior parte del periodo d'imposta. Quindi, in presenza di attività commerciale prevalente per la maggior parte del periodo d'imposta l'ente perde la qualifica di ente non commerciale a decorrere dall'inizio del medesimo periodo.

Si precisa, inoltre, che le attività "decommercializzate" di cui agli artt. 108 e 111 del T.U.I.R. non devono essere computate ai fini dell'applicazione dei parametri di cui al comma 2 citato, in quanto, per espressa previsione normativa, non danno luogo a reddito d'impresa. Si evidenzia, inoltre, che il comma 2 dell'art. 6 del decreto legislativo n.460 del 1997 stabilisce espressamente che la perdita della qualifica di ente non commerciale ai fini delle imposte sui redditi vale anche ai fini dell'I.V.A. Le norme sulla perdita della qualifica di ente non commerciale, per esplicita previsione contenuta nel comma 4 dell'art. 111-bis del T.U.I.R., non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili. Per gli anzidetti enti valgono, comunque, i criteri dettati dall'art. 87 del T.U.I.R.. In ogni caso, per l'attività commerciale eventualmente svolta da tali enti si applicano le disposizioni in materia di reddito di impresa.

1.4 Decorrenza della perdita della qualifica di ente non commerciale

Il comma 3 dell'art. 111-bis prevede che:

"3. Il mutamento di qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600. L'iscrizione nell'inventario deve essere effettuata entro sessanta giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica secondo i criteri di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689". Il tenore lette-

rale della norma comporta che, a differenza di quanto previsto da altre disposizioni tributarie, il mutamento di qualifica spiega effetti fin dall'inizio del periodo di imposta in cui lo stesso si verifica. In tal modo viene assicurata una perfetta corrispondenza tra le modalità di tassazione e l'effettiva attività svolta dall'ente nel periodo di imposta stesso, evitando nel contempo possibili manovre elusive. Si rende, pertanto, necessario, per l'ente interessato, operare fin dall'inizio del periodo di imposta una valutazione prospettica della propria attività ai fini della corretta qualificazione tributaria. Da quanto sopra discende per l'ente l'opportunità di porre in essere gli adempimenti contabili previsti dalla normativa vigente per gli enti commerciali fin dall'inizio del periodo di imposta nel quale l'ente stesso ritenga di assumere la qualifica di ente commerciale, onde evitare la ricostruzione del reddito sulla base di elementi presuntivi nonché l'applicazione delle sanzioni per la violazione delle norme relative alla tenuta della contabilità. È appena il caso di precisare che, ai fini dell'istituzione della predetta contabilità, occorre attivare un prospetto delle attività e delle passività redatto con i criteri di cui al D.P.R. n.689 del 1974 nonché le scritture contabili di cui agli artt. 14 e seguenti del D.P.R. n.600 del 1973.

2. REDDITO COMPLESSIVO DEGLI ENTI NON COMMERCIALI. OCCASIONALI RACCOLTE PUBBLICHE DI FONDI E CONTRIBUTI PER LO SVOLGIMENTO CONVENZIONATO DI ATTIVITÀ

2.1 Reddito complessivo degli enti non commerciali. Art. 108, commi 1 e 2, del T.U.I.R.

Il decreto legislativo n.460 del 1997 non ha apportato modifiche ai commi 1 e 2 dell'art. 108 del T.U.I.R., che stabiliscono i principi fondamentali per la determinazione del reddito complessivo degli enti non commerciali.

Il testo dei commi 1 e 2 dell'art. 108 è il seguente.

"1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 87 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

2. Il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'articolo 8".

Si ricorda, in proposito, che per gli enti non commerciali, a differenza di quanto avviene per le società e per gli enti commerciali, il reddito complessivo imponibile non è formato da un'unica categoria reddituale (reddito di impresa) nella quale confluiscono i proventi di qualsiasi fonte; infatti, per tali enti, il reddito complessivo si determina sulla base della somma dei redditi appartenenti alle varie categorie reddituali (redditi fondiari, di capitale, redditi d'impresa e redditi diversi). La norma non attribuisce rilevanza né al

luogo di produzione dei redditi né alla destinazione degli stessi.

Si segnala che è rimasta invariata la previsione di non commercialità delle prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione. Continua, altresì, ad applicarsi la disposizione recata dall'articolo 8 del T.U.I.R. concernente, tra l'altro, il riporto delle perdite derivanti dall'esercizio delle imprese commerciali in contabilità ordinaria.

2.2 Occasionali raccolte pubbliche di fondi e contributi per lo svolgimento convenzionato di attività. Art. 108, comma 2-bis, del T.U.I.R.

In attuazione del disposto del comma 187, lettere b) e d), dell'art.3, della legge n.662 del 1996, che indicavano quali criteri direttivi per il legislatore delegato l'“esclusione dall'imposizione dei contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ad enti non commerciali, aventi fine sociale, per lo svolgimento convenzionato di attività esercitate in conformità ai propri fini istituzionali” e l'“esclusione da ogni imposta delle raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente, anche mediante offerta di beni ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione”, l'art. 2, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997 ha aggiunto all'articolo 108 del T.U.I.R. il comma 2-bis.

Tale comma prevede che:

“2-bis. Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 87:

a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

b) i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'art. 8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n.502, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n.517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.”.

Il comma 2 dello stesso articolo 2 del decreto legislativo n.460 del 1997 prevede, inoltre, che:

“2. Le attività indicate nell'art. 108, comma 2-bis, lettera a), del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, come modificato dal comma 1, fermo restando il regime di esclusione dall'imposta sul valore aggiunto, sono esenti da ogni altro tributo.”.

Le disposizioni sopra riportate vengono di seguito esaminate.

a) Occasionali raccolte pubbliche di fondi

La lettera a) del comma 2-bis dell'art. 108 del T.U.I.R. sottrae dall'imposizione, ai fini delle imposte sui redditi, i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche occasionali anche con scambio/offerta di beni di modico valore (es. cessioni di piante o frutti) o di servizi a coloro che fanno le offerte. La norma trova un precedente analogo nella disposizione dell'art. 1, lett. a), del D.M. 25 maggio 1995, con-

cernente le attività marginali delle organizzazioni di volontariato. Per espressa previsione del comma 2 dell'art. 2 del decreto legislativo n.460 del 1997 le anzidette attività fruiscono, oltre che dell'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, dell'esenzione da ogni altro tributo, sia erariale che locale. L'esclusione delle iniziative in argomento dall'imposizione tributaria, che tende ad incentivare una delle forme più cospicue di finanziamento per molti enti non commerciali, è subordinata alle seguenti condizioni:

1) deve trattarsi di iniziative occasionali;

2) la raccolta dei fondi deve avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

3) i beni ceduti per la raccolta dei fondi devono essere di modico valore.

Si segnala che a tutela della fede pubblica è prevista dall'art. 8 del decreto legislativo n. 460 del 1997 una rigorosa rendicontazione delle attività di raccolta dei fondi, di cui si tratterà nel paragrafo relativo alle scritture contabili degli enti non commerciali.

b) Contributi per lo svolgimento convenzionato di attività

La lett. b) del nuovo comma 2-bis dell'articolo 108 prevede che non concorrono a formare il reddito degli enti non commerciali i contributi loro corrisposti da enti pubblici per lo svolgimento di attività in regime di convenzione o di accreditamento (tale ultimo regime è tipico dell'area sanitaria).

L'agevolazione è subordinata alle seguenti condizioni:

1) deve trattarsi di attività aventi finalità sociali;

2) le attività devono essere svolte in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.

Le finalità sociali devono ricomprendersi fra le finalità tipiche dell'ente. Circa la natura dei contributi agevolati si fa presente che la norma, facendo riferimento in generale ai contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali dell'ente, non opera alcuna distinzione tra contributi a fondo perduto e contributi che hanno natura di corrispettivi. Si deve ritenere, pertanto, che rientrano nella sfera applicativa dell'agevolazione anche i contributi che assumono natura di corrispettivi.

3. DETERMINAZIONE DEI REDDITI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI E CONTABILITÀ SEPARATA

L'art. 3 del decreto legislativo n.460 del 1997 modifica l'art. 109 del T.U.I.R. concernente la determinazione dei redditi degli enti non commerciali.

Le modifiche apportate non riguardano il comma 1 dell'art. 109 in esame, di cui rimane, pertanto, invariata l'attuale formulazione:

“1. I redditi e le perdite che concorrono a formare il reddito complessivo degli enti non commerciali sono determinati distintamente per ciascuna categoria in base al risultato complessivo di tutti i cespiti che vi rientrano. Si applicano, se nel presente capo non è diversamente stabilito, le disposizioni del titolo I relative ai redditi delle varie categorie”. Vengono, invece, sostituiti i commi 2 e 3 dello stesso articolo, viene aggiunto un ulteriore comma 3-bis e viene modificato il comma 4-bis.

Si riportano i commi 2, 3 e 3-bis del citato articolo 109:

“2. Per l’attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l’obbligo di tenere la contabilità separata.

3. Per l’individuazione dei beni relativi all’impresa si applicano le disposizioni di cui all’articolo 77, commi 1 e 3-bis.

3-bis. Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all’esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l’ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d’impresa e l’ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi; per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte del loro ammontare che corrisponde al predetto rapporto”.

Dal punto di vista sostanziale la sostituzione del comma 2 risulta di particolare rilevanza, perché tale comma introduce una disposizione del tutto innovativa.

La disposizione recata dal previgente comma 2 dell’art. 109 del T.U.I.R. consentiva agli enti non commerciali di tenere una contabilità unica e comprensiva sia dei fatti commerciali che di quelli istituzionali. La norma del nuovo comma 2 del citato art. 109, nell’intento di rendere più trasparente la contabilità commerciale degli enti non commerciali e di evitare ogni commistione con l’attività istituzionale, anche al fine di individuare più agevolmente l’oggetto principale dell’ente e la sua reale qualificazione, impone, in via generale, agli enti non commerciali per l’attività commerciale eventualmente esercitata l’obbligo della contabilità separata a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1997.

Riguardo alle spese e agli altri componenti negativi relativi ai beni e servizi adibiti promiscuamente per l’esercizio di attività commerciali e per altre attività, il criterio per la loro deducibilità è indicato nell’attuale comma 3-bis, che riproduce sostanzialmente il secondo periodo del previgente comma 2. Il limite di deducibilità delle spese e dei componenti negativi anzidetti è determinato sulla base del rapporto tra l’ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono a formare il reddito d’impresa e l’ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Per gli immobili utilizzati promiscuamente si deduce la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte corrispondente a detto rapporto.

Il comma 3 dell’art. 109, nel testo introdotto dal decreto legislativo n.460 del 1997, chiarisce, poi, che per l’individuazione dei beni relativi all’impresa si applicano le disposizioni recate dall’art. 77, commi 1 e 3-bis del T.U.I.R. relative all’impresa individuale in rapporto ai beni personali della persona fisica; con ciò presupponendo la previa inclusione degli stessi nell’inventario anche in caso di provenienza dal patrimonio relativo all’attività istituzionale. L’art. 7 del decreto legislativo n.460 del 1997, nel modificare l’art. 114 del T.U.I.R., estende agli enti non residenti l’obbligo, previsto dal comma 2 del citato art. 109, relativo alla tenuta della contabilità separata per l’attività commerciale svolta nel territorio dello Stato nonché l’applicabilità delle disposizioni recate dai commi 3 e 3-bis dello stesso art. 109 del T.U.I.R..

Ai sensi del comma 4-bis dell’art. 109, l’obbligo di tenere la contabilità separata non si applica agli enti soggetti alle

disposizioni in materia di contabilità pubblica qualora siano osservate le modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria tenuta a norma di legge dagli stessi enti.

4. REGIMI FORFETARI DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

4.1 Regime generale

L’art. 4 del decreto legislativo n.460 del 1997 dà attuazione al comma 187, lett. e), dell’art. 3 della legge n.662 del 1996, secondo il quale il riordino della disciplina degli enti non commerciali doveva essere informato, fra l’altro, alla “previsione omogenea di regimi di imposizione semplificata ai fini delle imposte sui redditi e dell’imposta sul valore aggiunto nei confronti degli enti non commerciali che hanno conseguito proventi da attività commerciali entro limiti predeterminati, anche mediante l’adozione di coefficienti o di imposte sostitutive”.

In particolare la norma in commento inserisce, dopo l’art. 109 del T.U.I.R., l’art. 109-bis che introduce un regime forfetario per la determinazione del reddito d’impresa, generalizzato a tutti gli enti non commerciali ammessi alla tenuta della contabilità semplificata ai sensi dell’art. 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600. La norma non prevede parallelamente regimi di imposizione semplificata in materia di imposta sul valore aggiunto, in ordine alla quale restano applicabili i criteri generali previsti dalla normativa recata dal D.P.R. n.633 del 1972 in relazione alle specifiche attività esercitate. Si precisa che possono fruire del regime di determinazione forfetaria del reddito di cui all’art. 109-bis in esame solo gli enti non commerciali nei confronti dei quali ricorrano i presupposti dell’art. 18 del D.P.R. n.600 del 1973 citato.

Il reddito d’impresa si determina forfetariamente applicando anzitutto all’ammontare dei ricavi di cui all’art. 53 del T.U.I.R. conseguiti nell’esercizio di attività commerciali un coefficiente di redditività, differenziato per tipo di attività (attività di prestazioni di servizi e altre attività) e per scaglioni di ricavi.

I coefficienti di redditività sono i seguenti.

a) Attività di prestazioni di servizi:

fino a lire 30.000.000 di ricavi: 15%

da lire 30.000.001 fino a lire 360.000.000 di ricavi: 25%

b) Altre attività:

fino a lire 50.000.000 di ricavi: 10%

da lire 50.000.001 fino a lire 1.000.000.000 di ricavi: 15%

Si precisa che, qualora i predetti limiti di ricavi (lire 360 milioni e lire 1 miliardo) risultino superati alla chiusura del periodo d’imposta, non potrà trovare applicazione per il periodo medesimo il regime di determinazione forfetaria del reddito. Nell’ipotesi di contemporaneo esercizio di attività di prestazioni di servizi e di altre attività si applica il coefficiente stabilito per l’ammontare dei ricavi relativi all’attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi (comma 2 dell’art. 109-bis). Al reddito determinato applicando i coefficienti di redditività si aggiunge poi l’ammontare dei componenti positivi del reddito d’impresa di cui agli articoli 54 (plusvalenze patrimoniali), 55 (sopravvenienze attive), 56 (dividendi ed interessi) e 57 (proventi immobiliari) del T.U.I.R..

Il regime forfetario di determinazione del reddito in esame può trovare applicazione fino a quando non vengono superati i limiti sopraindicati. I commi 4 e 5 dell'art. 109-bis del T.U.I.R. stabiliscono le modalità per fruire del regime forfetario in argomento attraverso l'esercizio di una specifica opzione. Si riporta di seguito il testo dei citati commi 4 e 5. "4. L'opzione è esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e comunque per un triennio. La revoca dell'opzione è effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata.

5. Gli enti che intraprendono l'esercizio di impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'art. 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni".

Si deve tuttavia precisare che i predetti commi 4 e 5 dell'art. 109-bis del T.U.I.R. sono da ritenersi superati in forza dei principi generali che emergono dalle disposizioni contenute nel regolamento recante il "riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette", approvato con D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442 (pubblicato nella G.U. n. 298 del 23 dicembre 1997). Infatti, anche se il predetto regolamento fa esplicito riferimento alle opzioni o revoche "di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili" deve ritenersi che le previsioni in esso contenute in ordine al riconoscimento dei "comportamenti concludenti del contribuente" trovino applicazione anche ai fini della determinazione forfetaria del reddito. A tale conclusione si perviene in considerazione del fatto che il predetto regime di determinazione forfetaria del reddito, si correla ad un regime di contabilità semplificata (art. 18 e art. 20, comma 3, del DPR n.600 del 1973.). Peraltro, poiché il comportamento concludente correlato all'applicazione del regime forfetario di determinazione del reddito si esplica e si esaurisce in sede di dichiarazione dei redditi, nell'ottica di semplificazione degli adempimenti del contribuente si ritiene non necessaria la comunicazione dell'opzione prevista dall'art. 2 del DPR n. 442 del 1997. Detta comunicazione di opzione non si rende necessaria neppure ai fini dell'adozione delle particolari semplificazioni contabili previste dall'art. 3, comma 166, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, estese - in forza del nuovo comma 3 dell'art. 20 del DPR n. 600 del 1973 (introdotta con l'art. 8 del decreto legislativo n. 460 del 1997) - agli enti non commerciali che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni, relativamente alle prestazioni di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi e che sono pertanto assoggettabili alla determinazione forfetaria del reddito. Infatti, come chiarito con la circolare n. 10/E del 17 gennaio 1997, i contribuenti che si avvalgono delle predette semplificazioni contabili non sono tenuti ad assolvere alcun particolare adempimento di carattere formale, non dovendo comunicare alcuna opzione agli Uffici finanziari. Al riguardo si precisa che, in presenza dei citati presupposti, la contabilità semplificata di cui al citato art. 3, comma 166, della legge n. 662 del 1996, resta valida ancorché, nel periodo d'imposta in cui detta contabilità semplificata è adottata, vengano superati i limiti previsti per l'applicazione del regime forfeta-

rio di determinazione del reddito (lire 360 milioni o 1 miliardo di ricavi) e, pertanto, detto regime forfetario non si renda di fatto più applicabile all'ente non commerciale che conseguentemente determina il reddito secondo le regole generali. Per gli specifici chiarimenti concernenti gli adempimenti connessi all'adozione della predetta contabilità semplificata, si fa rinvio al paragrafo concernente le scritture contabili.

4.2 Regime forfetario per le associazioni sportive, associazioni senza scopo di lucro e pro-locò

Per espressa previsione del nuovo art. 109-bis, comma 1, del T.U.I.R. è fatto salvo il particolare regime forfetario di determinazione del reddito già previsto per le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza scopo di lucro e le pro-locò. Il regime forfetario in favore delle associazioni sportive dilettantistiche è stato introdotto dalla legge 16 dicembre 1991, n.398, ed è stato esteso, in forza del decreto-legge 30 dicembre 1991, n.417, convertito dalla legge 6 febbraio 1992, n.66, alle associazioni senza fine di lucro e alle associazioni pro-locò. Considerato che l'anzidetto regime è richiamato dall'art. 109-bis del T.U.I.R. concernente "regime forfetario degli enti non commerciali", deve ritenersi confermato l'orientamento assunto con circolare della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette n.1 datata 11 febbraio 1992, secondo il quale a tale regime le anzidette associazioni possono accedere sempreché si qualifichino come enti non commerciali sulla base di quanto chiarito nei precedenti paragrafi.

Il reddito è determinato applicando il coefficiente di redditività del 6% ai proventi di natura commerciale e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali.

Il regime forfetario si applica alle associazioni che nel periodo d'imposta precedente abbiano conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo complessivo limitato, aggiornato di anno in anno, e da ultimo fissato, con D.M. 28 novembre 1997, in lire 128.411.000. Si precisa inoltre che, per quanto concerne le modalità di esercizio dell'opzione per il regime di cui alla citata legge n. 398 del 1991, si deve tener conto delle disposizioni del richiamato D.P.R. n. 442 del 1997.

4.3 Regime forfetario per l'attività di assistenza fiscale resa dalle associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo

Il regime forfetario previsto in via generale dall'art. 109-bis del T.U.I.R. per gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata non ha abrogato il regime forfetario disciplinato dall'art. 78, comma 8, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, come successivamente integrato dall'art. 62, comma 1, lett. a), del decreto-legge 30 agosto 1993, n.331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n.427. Quest'ultimo regime, infatti, limitato all'attività di assistenza fiscale resa nei confronti degli associati dalle associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo, si configura come regime naturale, per le anzidette associazioni che possono, invece, su opzione determinare il reddito e l'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari. Per l'attività di assistenza fiscale resa agli associati dalle associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo, pertanto, il reddito imponibile e l'IVA si determinano di regola forfetariamente, secondo il citato art. 78,

comma 8, della legge n.413 del 1991, salvo opzione per il regime di determinazione del reddito e dell'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari. In particolare l'art. 78, comma 8, in esame al terzo periodo prevede che per l'attività di assistenza fiscale resa agli associati da associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo, il reddito imponibile è determinato applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 9% e l'imposta sul valore aggiunto è determinata riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari a un terzo del loro ammontare, a titolo di detrazione forfetaria dell'imposta afferente gli acquisti e le importazioni.

Per le attività commerciali eventualmente esercitate, diverse da quelle di assistenza fiscale di cui all'art. 78, comma 8, della legge n. 413 del 1991, può applicarsi il regime forfetario generale disciplinato dall'art. 109-bis del T.U.I.R. sempreché, ovviamente, sussistano i presupposti ivi previsti. Al riguardo si precisa che i ricavi derivanti da tali altre attività commerciali eventualmente esercitate devono essere autonomamente considerati sia ai fini del limite dei ricavi che dei coefficienti di redditività indicati nell'art. 109-bis citato.

5. ENTI DI TIPO ASSOCIATIVO

5.1 Premessa

Gli enti non commerciali di tipo associativo sono destinati di uno speciale regime tributario di favore sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Tali enti costituiscono, pertanto, una specie del più ampio genere degli enti non commerciali. Ciò comporta, in sostanza, che gli enti di tipo associativo, che devono qualificarsi come enti non commerciali in base ai criteri dettati dall'art. 87 del T.U.I.R. e dall'art. 4 del D.P.R. n.633 del 1972 nonché alla luce della disposizione dell'articolo 111-bis dello stesso T.U.I.R., sono assoggettati, in via generale, sia in materia di imposte sui redditi che in materia d'imposta sul valore aggiunto, alla disciplina propria degli enti non commerciali, ma relativamente alle attività rese all'interno della vita associativa fruiscono di un trattamento agevolato in presenza delle condizioni espressamente indicate a tal fine dalla legge.

5.2 Imposte sui redditi

In materia di imposte sui redditi si applicano in particolare agli enti associativi le disposizioni dettate dall'art. 108 del T.U.I.R., ivi comprese quelle del nuovo comma 2-bis, concernenti l'intassabilità della occasionale raccolta di fondi e dei contributi pubblici corrisposti per attività svolte in regime di convenzione o di accreditamento. Trovano, altresì, applicazione nei confronti di tali enti le norme recate dagli articoli 109, 109-bis e 110 del T.U.I.R.

La disciplina di favore propria degli enti non commerciali di tipo associativo è recata dall'art. 111 del T.U.I.R. Tale articolo è stato modificato dall'art. 5 del decreto legislativo n.460 del 1997.

In materia di obblighi contabili, agli enti non commerciali di tipo associativo si applicano le disposizioni dell'art. 20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, come modificato dall'art. 8 del decreto legislativo in esame (v. paragrafo relativo alle scritture contabili).

5.2.1 Disciplina generale degli Enti associativi (ART. 111, COMMI 1 E 2, DEL T.U.I.R.)

Riguardo al regime agevolativo proprio degli enti associativi recato dall'art. 111 del T.U.I.R. si precisa che le modifiche apportate dall'art. 5 del decreto legislativo in argomento non interessano i commi 1 e 2 dell'articolo in esame. Pertanto, restano invariate le disposizioni recate da tali commi il cui testo è il seguente:

“1. Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.

2. Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 108, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità”.

Il comma 1 dell'art. 111 sancisce l'esclusione dall'ambito della commercialità dell'attività svolta da associazioni, consorzi ed altri enti associativi nei confronti degli associati o partecipanti, sempre che la stessa sia esercitata in conformità alle finalità istituzionali e in assenza di una specifica corrispettività, e la conseguente intassabilità delle somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi.

Il comma 2 dello stesso art. 111 conferma la natura commerciale delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese, ancorché in conformità alle finalità istituzionali, agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Le quote differenziate costituiscono in sostanza il corrispettivo dovuto in base ad un rapporto sinallagmatico instaurato tra soci ed ente.

I corrispettivi specifici resi per cessioni di beni e prestazioni di servizi ad associati o partecipanti si considerano componenti del reddito d'impresa o redditi diversi, secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o occasionalità. È appena il caso di precisare che l'attività “esterna” degli enti associativi, quella cioè resa da tali enti nei confronti dei terzi, continua a restare, di regola, fuori dalla sfera di applicazione dell'art. 111 del T.U.I.R.

5.2.2 Regime agevolativo per particolari tipologie di enti associativi

Le novità introdotte nell'art. 111 del T.U.I.R. dal decreto legislativo n.460 del 1997 riguardano la disciplina agevolativa dettata per singole tipologie di associazioni, “privilegiate” in relazione al carattere specifico dell'attività esercitata.

Tale disciplina era contenuta nel previgente testo dell'art. 111, comma 3, secondo il quale:

“3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria,

religiose, assistenziali, culturali e sportive, non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali, in deroga al comma 2, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso pagamento di corrispettivi specifici effettuate, in conformità alle finalità istituzionali, nei confronti degli associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizio effettuate da associazioni culturali o sportive costituite ai sensi dell'articolo 36 del codice civile, la disposizione si applica nei confronti degli associati o partecipanti minori d'età e, per i maggiorenni, a condizione che questi abbiano il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione ed abbiano diritto a ricevere, nei casi di scioglimento della medesima, una quota del patrimonio sociale, se questo non è destinato a finalità di utilità generale."

L'art. 5 del decreto legislativo in esame ha modificato il comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R. e ha aggiunto allo stesso articolo, in funzione di completamento della disciplina agevolativa e di delimitazione dei presupposti del regime agevolativo recato dallo stesso comma 3 dell'art. 111, gli ulteriori commi da 4-bis a 4-sexies. Le modifiche al comma 3 dell'art. 111 nonché l'introduzione dei commi da 4-bis a 4-sexies sono disposte in attuazione della delega recata dall'art. 3, comma 187, lett. c), della legge n.662 del 1996 che fra i criteri e principi direttivi in materia di riordino della disciplina degli enti non commerciali ha previsto l'esclusione dall'ambito dell'imposizione, per gli enti di tipo associativo, da individuare con riferimento ad elementi di natura obiettiva connessi all'attività effettivamente esercitata, nonché sulla base di criteri statutari diretti a prevenire fattispecie elusive, di talune cessioni di beni e prestazioni di servizi rese agli associati nell'ambito dell'attività propria della vita associativa.

1) Attività rese agli associati in diretta attuazione degli scopi istituzionali (ART. 111, COMMA 3, DEL T.U.I.R.)

Il novellato comma 3, dell'art. 111 del T.U.I.R. prevede:

"3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati".

Nella nuova formulazione il comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R., che riproduce sostanzialmente sotto l'aspetto contenutistico la disposizione agevolativa recata dal primo periodo del previgente comma 3, opera una parziale deroga alla regola generale espressa nel comma 2 dello stesso art.

111, secondo la quale sono considerate commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese agli associati e partecipanti verso corrispettivi specifici, ancorché si tratti di attività conformi alle finalità istituzionali. Il regime agevolativo recato dal comma 3, nel testo modificato dal decreto legislativo in esame, consiste, infatti, nella esclusione del carattere commerciale delle attività rese da talune tipologie associative, in diretta attuazione degli scopi istituzionali, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici.

Detto regime agevolativo si rende pertanto applicabile qualora sussistano congiuntamente i seguenti presupposti:

- a) le attività agevolate devono essere effettuate da particolari tipologie di associazioni;
- b) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere rese agli associati;
- c) le stesse attività devono essere effettuate "in diretta attuazione degli scopi istituzionali".

a) Tipologie di associazioni agevolate

In ordine al primo dei requisiti sopra indicati si segnala che la nuova disposizione del comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R. ha ampliato l'ambito soggettivo di applicazione del regime agevolativo in argomento. Continuano ad essere destinatarie dell'anzidetta disciplina, senza alcuna modifica, le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali e culturali. Riguardo alle associazioni sportive, si evidenzia che la nuova disposizione delimita l'ambito applicativo del trattamento di favore alle "associazioni sportive dilettantistiche". Pertanto, a decorrere dal 1 gennaio 1998, non tutte le associazioni sportive, ma solo le associazioni sportive dilettantistiche, sono destinatarie del riformulato comma 3 dell'art. 111. La limitazione, che ha finalità antielusiva, è intesa ad identificare gli enti destinatari della previsione di non commercialità delle attività rese ai propri iscritti, associati o partecipanti, dietro pagamento di corrispettivi specifici, in diretta attuazione degli scopi istituzionali, con gli enti associativi individuati dalla legge 16 dicembre 1991, n.398. Risulta, pertanto, circoscritta l'applicabilità del comma 3 dell'art. 111 alle associazioni sportive, come delimitate dalla legge n.398 del 1991, definite anche alla luce della circolare n.1 dell'11 febbraio 1992 della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette e del decreto del Ministro delle finanze del 18 maggio 1995, come associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva, riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche, intendendosi per tali le attività sportive esclusivamente dilettantistiche come definite nell'ambito della normativa regolamentare dei predetti organismi cui l'associazione è affiliata.

In base alla nuova formulazione del comma 3 dell'art. 111 risultano, inoltre, destinatarie del regime di favore recato dallo stesso comma, le seguenti due tipologie di associazioni non contemplate dal testo previgente:

- associazioni di promozione sociale;
- associazioni di formazione extra - scolastica della persona.

Si possono ritenere associazioni di promozione sociale quelle associazioni che promuovono la solidarietà e il volontariato nonché l'aggregazione sociale attraverso lo svolgimento di attività culturali o sportive al fine di innalzare la

qualità della vita, come ad esempio le ACLI e l'ARCI.

Per quanto concerne le associazioni di formazione extra-scolastica della persona si osserva, in primo luogo, che tali associazioni per poter essere ricondotte nell'ambito applicativo dell'art. 111 del T.U.I.R. non devono svolgere come attività principale l'organizzazione di corsi, atteso che tale circostanza comporterebbe la loro qualificazione come enti commerciali. Peraltro, l'espressione "formazione extra-scolastica della persona" non individua, in via generale, l'intero settore dell'attività di formazione, ma un più limitato ambito di tale attività che privilegia la crescita intellettuale dell'individuo, mirata allo sviluppo della sua personalità complessiva e che esclude la formazione professionale, intesa all'apprendimento di conoscenze specifiche finalizzate all'inserimento nel mondo del lavoro e alla particolare specializzazione professionale.

In sintesi, l'ambito soggettivo di applicazione del nuovo comma 3 dell'art. 111 è costituito dalle seguenti tipologie di associazioni:

- associazioni politiche;
- associazioni sindacali;
- associazioni di categoria;
- associazioni religiose;
- associazioni assistenziali;
- associazioni culturali;
- associazioni sportive dilettantistiche;
- associazioni di promozione sociale;
- associazioni di formazione extra-scolastica della persona.

In relazione all'inquadramento di un ente nell'ambito di una delle tipologie associative sopra individuate, emerge che lo stesso assumerà rilievo solo dopo aver appurato l'esatta qualificazione dell'ente e cioè se lo stesso debba ricomprendersi tra gli enti non commerciali. Infatti, l'associazione deve essere preventivamente qualificata come ente non commerciale sulla base dell'oggetto principale dell'attività, intesa, come in precedenza evidenziato, quale attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente. Ai fini della successiva qualificazione dell'ente quale associazione riconducibile in una specifica tipologia indicata nel comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R. si richiama l'indirizzo espresso in proposito dalla Corte Costituzionale, con sentenza 5-19 novembre 1992, n.467, che afferma l'insufficienza dell'autoqualificazione dell'ente (come associazione politica, sindacale, di categoria, religiosa, culturale, ecc.) sulla base della sola definizione statutaria e, quindi, la necessità di una valutazione della reale natura dell'ente e dell'attività in concreto esercitata, alla stregua di obiettivi criteri desumibili dall'insieme delle norme dell'ordinamento. In sostanza, poiché la riconducibilità di un ente in una delle tipologie associative indicate nel comma 3 dell'art. 111 comporta la possibilità di fruire di un trattamento tributario di favore, al fine di evitare che sia l'associazione "arbitra della propria tassabilità" va verificata la natura e la caratteristica della stessa, in mancanza di specifici e manifesti riconoscimenti, sulla base di criteri obiettivi che qualificano nell'ordinamento le finalità politiche, sindacali, di categoria, religiose ecc.. Ad esempio, le associazioni a carattere religioso che non siano state civilmente riconosciute come tali (secondo le regole poste sulla base di intese o secondo la disciplina della legge 24 giugno 1929, n.1159) devono comprovare la natura e la caratteristica dell'organizzazione secondo i criteri che qualificano nell'ordinamento

dello Stato i fini di religione e di culto, desumibili dal Concordato fra Stato e Chiesa cattolica e dalle Intese stipulate con altre confessioni religiose.

b) Destinatari delle attività agevolate

Circa i destinatari delle attività agevolate, si segnala che vengono menzionati espressamente nel nuovo testo, accanto agli associati o partecipanti, "gli iscritti" non richiamati dal previgente testo, riferendosi la norma agevolativa anche alle associazioni politiche e sindacali. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono, pertanto, essere rese nei confronti "degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali".

c) Attività agevolate

Le attività ammesse al regime di favore secondo la disposizione del novellato comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R. devono essere svolte "in diretta attuazione degli scopi istituzionali".

L'individuazione dell'attività che può ritenersi svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali deve essere effettuata, secondo le indicazioni della sentenza della Corte Costituzionale 5-19 novembre 1992, n.467 già in precedenza richiamata, alla stregua di criteri obiettivamente riscontrabili e non sulle base di un'autoqualificazione risultante dalla sole indicazioni statutarie. Si vuole con ciò precisare che l'attività svolta "in diretta attuazione degli scopi istituzionali" non è quella genericamente rientrante fra le finalità istituzionali dell'ente, in quanto il legislatore subordina l'applicazione del regime di favore alla circostanza che l'anzidetta attività costituisca il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo.

2) Cessioni anche a terzi di pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati

Un'ulteriore disposizione agevolativa, che conferma sostanzialmente il previgente assetto normativo, è recata dallo stesso comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R. Secondo tale norma non sono considerate commerciali le cessioni di pubblicazioni effettuate anche a terzi alle seguenti condizioni:

- a) devono essere effettuate da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche e di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona;
- b) devono essere effettuate prevalentemente agli associati, anche se a titolo gratuito.

Presunzione di commercialità. ART. 111, COMMA 4, DEL T.U.I.R.

Il decreto legislativo in esame non apporta alcuna modifica al comma 4 dell'art. 111 del T.U.I.R.

Il menzionato comma 4 stabilisce che per tutti gli enti associativi, compresi quelli indicati al precedente comma 3, alcune prestazioni, ancorché rese agli associati, sono in ogni caso commerciali. La norma reca in sostanza una presunzione di commercialità per le seguenti prestazioni:

- cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
- somministrazione di pasti;
- erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;

- prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito;
- prestazioni di servizi portuali e aeroportuali
- gestione di spacci aziendali e di mense;
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- pubblicità commerciale;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

ART. 111, COMMI 4-BIS - 4-TER, DEL T.U.I.R.

Le disposizioni dei commi 4-bis e 4-ter, aggiunte all'art. 111 del T.U.I.R. dall'art. 5 del decreto legislativo in esame, riguardano solo alcune specifiche tipologie di associazioni e costituiscono una novità rispetto alla previgente normativa.

Il testo dei commi 4-bis e 4-ter è il seguente:

“4-bis. Per 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, non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempreché le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

4-ter. L'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici di cui al comma 4-bis non è considerata commerciale anche se effettuata da associazioni politiche, sindacali e di categoria, nonché da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, sempreché sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3”.

Somministrazione di alimenti e bevande (Art. 111, comma 4-bis, del T.U.I.R.). Associazioni di promozione sociale.

Per la somministrazione di alimenti e bevande è sancita la non commercialità esclusivamente a favore delle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287 (cioè gli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno) e sempreché ricorrano le seguenti condizioni:

a) l'attività deve essere effettuata da bar ed esercizi similari presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale;

b) l'attività deve essere svolta nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti anche di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;

c) deve trattarsi di attività strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

Riguardo alla somministrazione di alimenti e bevande effettuata da bar o servizi similari interni all'associazione si chiarisce che l'espressa previsione di non commercialità, a decorrere dal 1 gennaio 1998, nei confronti esclusivamente delle associazioni di promozione sociale, conferma per tutti gli altri enti di tipo associativo l'orientamento già espresso in sede amministrativa (ris. n. 217/E del 17 luglio 1995), in base al quale è stato affermato il carattere commerciale del-

l'attività di somministrazione di alimenti o bevande nei bar interni ai circoli ricreativi, anche se svolta nei confronti dei propri associati.

Organizzazione di viaggi e soggiorni turistici (Art. 111, comma 4-bis e 4-ter, del T.U.I.R.). Associazioni di promozione sociale, associazioni politiche, sindacali, di categoria e associazioni religiose.

È considerata non commerciale l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici se svolta da associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lettera e), della legge n.287 del 1991, da associazioni politiche, sindacali, di categoria nonché da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, alle seguenti condizioni:

a) destinatari siano gli iscritti, associati o partecipanti anche di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale e i tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali;

b) si tratti di attività strettamente complementari a quella svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

Quest'ultima condizione comporta la necessità di verificare in concreto che l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sia funzionale alla completa realizzazione degli scopi istituzionali (es. viaggio e soggiorno organizzati per gli iscritti o associati in occasione di un congresso nazionale o meeting internazionale).

ART. 111, COMMA 4-QUATER, DEL T.U.I.R.

Il comma 4-quater dell'art. 111 del T.U.I.R., introdotto dall'art. 5 del decreto legislativo n.460 del 1997, è il seguente:

“4-quater. Per le organizzazioni sindacali e di categoria non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali le cessioni delle pubblicazioni, anche in deroga al limite di cui al comma 3, riguardanti i contratti collettivi di lavoro, nonché l'assistenza prestata prevalentemente agli iscritti, associati o partecipanti in materia di applicazione degli stessi contratti e di legislazione sul lavoro, effettuate verso pagamento di corrispettivi che in entrambi i casi non eccedano i costi di diretta imputazione”.

Cessioni di pubblicazioni di contratti collettivi nazionali. Associazioni sindacali e di categoria.

Non sono considerate commerciali le cessioni delle pubblicazioni riguardanti i contratti collettivi nazionali di lavoro se effettuate dalle associazioni sindacali e di categoria, anche in deroga al limite imposto dal comma 3 dell'art. 111. La non commercialità è in tali ipotesi riconosciuta anche se le pubblicazioni sono cedute prevalentemente a terzi, a condizione che i corrispettivi percepiti non eccedano i costi di diretta imputazione. Si precisa che la locuzione costi di diretta imputazione va intesa secondo i criteri già adottati in precedenza con riferimento ai c.d. costi specifici nella circolare della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette n.40 del 26 novembre 1981.

Assistenza in materia di contratti collettivi di lavoro e di legislazione sul lavoro. Associazioni sindacali e di categoria.

Nei confronti delle associazioni sindacali e di categoria, a decorrere dal 1 gennaio 1998, non si considera effettuata nell'esercizio di attività commerciale l'assistenza in materia di applicazione di contratti collettivi di lavoro e di legislazione sul lavoro a condizione che:

- l'attività sia prestata prevalentemente agli iscritti, associati o partecipanti;
- i corrispettivi percepiti non eccedano i costi di diretta imputazione.

Attività di assistenza fiscale

Per completezza di esposizione si fa presente che rimane in vigore la norma recata dall'art. 78, comma 8, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, secondo la quale le prestazioni corrispondenti a quelle dei Centri di assistenza fiscale "si considerano rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, ancorché rese da associazioni sindacali e di categoria e rientranti tra le finalità istituzionali delle stesse in quanto richieste dall'associato per ottemperare ad obblighi di legge derivanti dall'esercizio dell'attività".

5.3 Vincoli statutari per associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona. Art. 111, commi 4-quinquies e 4-sexies, del T.U.I.R.

Novità di notevole rilevanza sono contenute nella disposizione recata dall'art. 4-quinquies del nuovo art. 111 del T.U.I.R. Tale norma consente l'applicabilità del trattamento di favore recato dal comma 3 dell'art. 111, nonché quello previsto dai commi 4-bis, 4-ter e 4-quater, dello stesso art. 111, a condizione che le associazioni destinatarie degli anzidetti regimi:

1. abbiano redatto l'atto costitutivo o lo statuto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata;
2. l'atto costitutivo o lo statuto siano conformi alle clausole indicate nello stesso comma 4-quinquies dell'art. 111, dirette a garantire la non lucratività dell'associazione e ad evitare fenomeni elusivi. Le anzidette clausole possono essere riportate nell'atto costitutivo o nello statuto anche con formulazioni diverse da quelle previste espressamente dal menzionato comma 4-quinquies dell'art. 111 del T.U.I.R., purché portata univoca.

I principi enunciati dalle suddette clausole devono risultare dagli atti costitutivi o dagli statuti ai fini dell'applicabilità del regime di favore nei confronti delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona che fruiscono delle citate disposizioni agevolative. Tali principi tendono ad assicurare:

- a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione, nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- b) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità e salvo diversa destinazione imposta dalla legge. A tal fine dovrà essere sentito l'istituendo organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662. Tale ultima prescrizione procedimentale relativa all'organismo di controllo deve essere di fatto osservata ancorché non sia necessario riprodurla, quale clausola espressa, nello statuto o atto costitutivo;

c) la 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;

d) l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

e) l'eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, secondo comma, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti;

f) l'intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Si precisa che i vincoli statutari sopra indicati non si applicano per gli enti associativi che, pur beneficiando della disposizione del comma 1 dell'art. 111 del T.U.I.R., relativa alla non imponibilità delle quote associative, non si avvalgono del regime agevolativo recato dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dello stesso articolo.

Distribuzione, anche in modo indiretto, di utili o di avanzi di gestione e devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente (lettere a) e b), comma 4-quinquies dell'art. 111 del T.U.I.R.)

Riguardo ai vincoli statutari imposti dal comma 4-quinquies dell'art. 111 del T.U.I.R. si ritiene di dovere evidenziare la novità e la rilevanza, anche ai fini dei principi generali in materia di enti non commerciali, delle clausole riportate alle lettere a) e b) di detto comma.

In sostanza l'obbligo di non distribuzione degli utili, anche in modo indiretto, nonché l'obbligo di devolvere il patrimonio, in caso di scioglimento dell'associazione, ad altro ente associativo con analoghe finalità o ai fini di pubblica utilità, comporta che le particolari tipologie di enti associativi destinatari del regime agevolativo recato dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art. 111 del T.U.I.R. si configurino quali enti non lucrativi. Assume, pertanto, rilievo ai fini della decommercializzazione di determinate attività l'assenza, in capo ad alcuni enti non commerciali di tipo associativo, del fine di lucro che si realizza attraverso il divieto di distribuzione di utili. La finalità non lucrativa costituisce un'ulteriore condizione cui è subordinato il regime di favore illustrato nei paragrafi precedenti recati dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art. 111. Circa la clausola concernente il divieto di distribuzione di utili si rileva che la norma non fornisce alcuna indicazione in ordine alla nozione di "distribuzione indiretta" di utili o di avanzi di gestione. Si chiarisce, tuttavia, che ai fini della interpretazione di tale nozione possono soccorrere i criteri stabiliti all'art. 10, comma 6, dello stesso decreto legislativo n. 460 del 1997. Tale norma, infatti, nell'individuare particolari fattispecie che "costituiscono in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione", seppure inserita fra le disposizioni della Sezione II del decreto legislativo n. 460 in esame relativa alla disciplina tributaria delle organizzazioni

non lucrative di utilità sociale, può configurarsi come norma di riferimento anche per gli enti di tipo associativo.

Disciplina dei rapporti associativi e libera eleggibilità degli organi amministrativi (lettere c) ed e), comma 4-quinquies, dell'art. 111 del T.U.I.R.)

La disciplina del rapporto associativo e il principio di democrazia comprendente il diritto al voto degli associati o partecipanti maggiori di età e il diritto di nomina degli organi amministrativi (già recata dal secondo periodo del previgente testo del comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R.) è estesa a tutte le tipologie di associazioni ammesse al regime tributario recato dal comma 3 e dai commi 4-bis, 4-ter e 4-quater più volte richiamati, (lettere c) ed e) del comma 4-quinquies dell'art. 111 del T.U.I.R.) ad eccezione delle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato, patti, accordi o intese, nonché delle associazioni politiche, sindacali e di categoria. Infatti, le clausole riportate sotto le lettere c) ed e) del comma 4-quinquies dell'art. 111 del T.U.I.R., relative alla disciplina del rapporto associativo e alla libera eleggibilità degli organi amministrativi, non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria (comma 4-sexies dell'art. 111 del T.U.I.R.). Per quanto riguarda le modalità di espressione del voto, si ricorda che nella relazione illustrativa del decreto legislativo n.460 del 1997 è stato esplicitamente chiarito quanto segue:

“Non si è ritenuto di ammettere i soci ad esprimere per corrispondenza il proprio voto, così come proposto dalla Commissione parlamentare, sul rilievo che la ratio della norma, diretta a prevenire fattispecie elusive (articolo 3, comma 187, lettera c) della legge di delega), richiede la partecipazione reale e fisica dei soci alla vita dell'associazione”.

Si precisa, tuttavia, in proposito 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 è consentita l'espressione del voto da parte degli associati mediante delega da conferire ad altri associati.

Obbligo di redigere il rendiconto (lettera d), comma 4-quinquies, dell'art.111 del T.U.I.R.)

Viene imposto alle associazioni ammesse a fruire del regime agevolativo in argomento l'obbligo di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario riferito sia all'attività istituzionale sia a quella commerciale eventualmente esercitata, indipendentemente dal regime contabile, ordinario o semplificato, adottato dall'ente non commerciale. Si chiarisce che la redazione del bilancio soddisfa tale obbligo.

Il rendiconto annuale, redatto secondo le modalità stabilite dallo stesso ente nello statuto, deve riassumere le vicende economiche e finanziarie dell'ente in modo da costituire uno strumento di trasparenza e di controllo dell'intera gestione economica e finanziaria dell'associazione. Deve trattarsi di documento che evidenzia anche l'attività decommercializzata.

La documentazione di supporto di tale documento, anche se non fiscale, deve essere conservata con le modalità previste dal D.P.R. n.600 del 1973, attesa la rilevanza attribui-

ta allo stesso rendiconto annuale imposto da una norma tributaria quale specifico requisito per l'applicazione di un particolare trattamento di favore.

La mancata redazione ed approvazione del rendiconto annuale, determina la non applicabilità delle disposizioni concernenti la non commercialità recate dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art. 111 del T.U.I.R. citato.

5.3.1 Termini per la predisposizione o l'adeguamento degli statuti

Fino al 31 dicembre 1997 le associazioni ammesse a fruire del trattamento tributario previsto delle disposizioni contenute nel comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R. potevano fruire dell'anzidetto regime agevolativo anche in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto. A decorrere dal 1 gennaio 1998 viene imposto alle menzionate associazioni un onere nuovo ed ulteriore, consistente, appunto, nella predisposizione dell'atto costitutivo o dello statuto nella specifica forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata.

A decorrere dalla stessa data del 1 gennaio 1998 le associazioni, che già abbiano l'atto costitutivo o lo statuto, devono altresì verificare la compatibilità del contenuto dei predetti atti con le clausole sopra richiamate a pena di inammissibilità del regime recato dal nuovo testo del comma 3 dell'art. 111, nonché dai commi 4-bis, 4-ter e 4-quater dello stesso articolo. I termini per predisporre o adeguare gli atti costitutivi o statuti o regolarizzare gli atti medesimi nelle predette forme sono i seguenti:

- 6 mesi dall'entrata in vigore del decreto legislativo n.460 del 1997 (pertanto entro il 30 giugno 1998), per le associazioni religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona;

- 12 mesi dall'entrata in vigore del decreto legislativo n.460 del 1997 (pertanto entro il 31 dicembre 1998), per le associazioni politiche, sindacali e di categoria.

Si precisa che entro i termini sopraindicati è sufficiente che lo statuto o l'atto costitutivo, conformemente alle disposizioni dell'art. 111, comma 4-quinquies, sia approvato dall'organo assembleare, ancorché non sia intervenuta, ove richiesta, l'approvazione dell'autorità di controllo competente. Per le associazioni a più larga valenza nazionale, come le associazioni politiche, sindacali e di categoria, nonché per le associazioni di promozione sociale a carattere nazionale è sufficiente che, entro il predetto termine del 31 dicembre 1998, le clausole statutarie siano approvate dall'organo direttivo, in attesa del successivo recepimento da parte dell'assemblea o del congresso generale. Resta fermo che la mancata osservanza nei fatti nonché la mancata definitiva approvazione delle clausole anzidette comportano il venir meno, fin dall'inizio, del regime agevolativo recato dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art. 111 del T.U.I.R.

5.4 Imposta sul valore aggiunto

L'art. 5, comma 2, del decreto legislativo n. 460 del 1997, apporta modifiche all'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Tali modifiche sono intese a coordinare le disposizioni in materia di I.V.A. relative agli enti di tipo associativo con le novità introdotte ai fini delle imposte sui redditi, allo scopo di escludere dal campo di applicazione dell'I.V.A. le

stesse attività non soggette ad imposizione ai fini delle imposte sui redditi.

ART. 4, COMMA 4, DEL D.P.R. N.633 DEL 1972

Viene modificato l'ambito soggettivo di applicazione della norma recata dal comma 4 dell'art. 4 del D.P.R. n.633 del 1972, nella parte in cui prevede la non commercialità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, ancorché dietro pagamento di corrispettivi specifici, ai soci, associati o partecipanti, ad associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali. Continuano ad essere destinatarie dell'anzidetta disciplina, senza alcuna modifica, le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali e culturali, mentre per le associazioni sportive la nuova disposizione delimita, a decorrere dal 1 gennaio 1998, l'ambito applicativo del trattamento di favore "alle associazioni sportive dilettantistiche".

Il nuovo comma 4 dell'art. 4 del D.P.R. n.633 del 1972 ha, inoltre, esteso il regime di favore dal medesimo recato alle associazioni di promozione sociale ed alle associazioni di formazione extra-scolastica della persona. Pertanto, a decorrere dal 1 gennaio 1998, le tipologie associative destinarie della disposizione in esame sono le seguenti:

- associazioni politiche;
 - associazioni sindacali;
 - associazioni di categoria;
 - associazioni religiose;
 - associazioni assistenziali;
 - associazioni culturali;
 - associazioni sportive dilettantistiche;
 - associazioni di promozione sociale;
 - associazioni di formazione extra-scolastica della persona.
- Viene parimenti modificato l'ambito soggettivo di applicazione della disposizione del comma 5, lett. a), dell'art. 4, relativamente alla previsione di non commercialità delle cessioni di pubblicazioni cedute prevalentemente ai propri associati. Le associazioni beneficiarie di tale regime sono le stesse sopra elencate.

ART. 4, COMMI 6, 7, 8, DEL D.P.R. N.633 DEL 1972

All'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 vengono aggiunti, dopo il quinto comma, ulteriori tre commi.

Il nuovo sesto comma dell'art. 4 del D.P.R. n.633 del 1972 riproduce il comma 4-bis dell'art. 111 del T.U.I.R., relativo alle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lettera e), della legge n.287 del 1991, limitatamente alla previsione di non commercialità della somministrazione di alimenti e bevande. Si sottolinea che, diversamente da quanto previsto dal comma 4-bis dell'art. 111 del T.U.I.R., ai fini dell'IVA non è riconosciuto carattere "non commerciale" all'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici effettuata dalle stesse associazioni di promozione sociale, le quali, pertanto, restano assoggettate al tributo in base alla presunzione assoluta di commercialità disposta dall'art. 4, quinto comma, lett. g), del D.P.R. n.633 del 1972.

Il nuovo settimo comma dell'art. 4 del D.P.R. n.633 del 1972 subordina l'applicabilità delle disposizioni agevolative recate dai commi quarto, secondo periodo, e sesto dello stesso art. 4 alla redazione dell'atto costitutivo e dello sta-

tuto nelle forme dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, nonché alla condizione che le associazioni interessate si conformino alle specifiche clausole indicate nella medesima disposizione. Dette clausole coincidono con quelle indicate nell'art. 111, comma 4-quinquies, del T.U.I.R. (vedi paragrafo 5.3 relativo ai vincoli statutari per gli enti di tipo associativo).

Il nuovo comma ottavo dell'art. 4 del D.P.R. n.633 del 1972 riproduce il comma 4-sexies del citato art. 111 del T.U.I.R. che esonera le associazioni religiose riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese nonché le associazioni politiche, sindacali e di categoria dal recepimento delle clausole recate dalle lettere c) ed e) del precedente comma, relative alla disciplina del rapporto associativo e della libera eleggibilità degli organi amministrativi, e ciò al fine di salvaguardare la peculiare struttura delle anzidette organizzazioni. Si evidenzia che, diversamente da quanto previsto dal comma 4-ter dell'art. 111 del T.U.I.R., ai fini dell'imposta del valore aggiunto non è stata sancita la "decommercializzazione" delle attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici effettuate dalle associazioni politiche, sindacali, di categoria e dalle associazioni riconosciute da confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nei confronti dei soci, associati o partecipanti. Tali attività, pertanto, ancorché svolte dalle predette associazioni sono assoggettate all'I.V.A. Sono ugualmente imponibili ai fini dell'IVA, in assenza di una norma espressa di esclusione analoga a quella recata dal comma 4-quater dell'art.111 del T.U.I.R., le cessioni di pubblicazioni riguardanti i contratti collettivi di lavoro, qualora le stesse non siano effettuate prevalentemente a favore dei soci o degli associati, nonché le prestazioni di assistenza in materia di applicazione di contratti collettivi di lavoro, e di legislazione sul lavoro effettuate nei confronti di terzi.

Per i chiarimenti relativi alle modifiche apportate al testo dell'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972, si rinvia a quanto precisato nei paragrafi precedenti in relazione alle corrispondenti norme contenute nei commi 4-bis, relativamente alla somministrazione di alimenti e bevande, 4-quinquies e 4-sexies dell'art. 111 del T.U.I.R.

6. SCRITTURE CONTABILI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

L'art. 20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, che reca disposizioni in ordine agli obblighi contabili degli enti non commerciali, è stato integrato, con l'aggiunta di ulteriori due commi, dall'art. 8 del decreto legislativo n.460 del 1997.

Nessuna modifica è stata apportata al comma 1 dell'anzidetto art. 20 del D.P.R. n. 600 del 1973 il cui testo è il seguente:

"Le disposizioni degli articoli 14, 15, 16, 17 e 18 si applicano, relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, anche agli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali".

I commi introdotti nel citato art. 20 del D.P.R. n.600 del 1973 dal decreto legislativo n.460 del 1997, dispongono:

"Indipendentemente alla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che ef-

fettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'articolo 108, comma 2-bis, lettera a), testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Gli enti soggetti alla determinazione forfetaria del reddito ai sensi del comma 1 dell'articolo 109-bis del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni, relativamente alle attività di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi, assolvono gli obblighi contabili di cui all'articolo 18, secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662".

Con il nuovo secondo comma dell'articolo 20 del D.P.R. n. 600 del 1973, ferma restando la obbligatorietà delle scritture contabili previste dal primo comma del medesimo articolo, viene introdotto uno specifico obbligo di rendicontazione in relazione all'agevolazione recata dal comma 2-bis dell'art. 108 del T.U.I.R. (introdotto dall'art. 2 del decreto legislativo n. 460 del 1997) per le raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente dagli enti non commerciali in concomitanza di ricorrenze, celebrazioni e campagne di sensibilizzazione. Dette attività devono essere oggetto - al fine, tra l'altro, di salvaguardare in modo scrupoloso i principi di trasparenza e di rappresentare correttamente i fatti della gestione nell'interesse di coloro che intendono partecipare a tali attività - di una rigorosa rendicontazione, indipendentemente anche dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario di cui agli artt. 111, comma 4-quinquies, del T.U.I.R. e 4, settimo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. Deve, pertanto, essere redatto, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, un apposito e separato rendiconto, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 600 del 1973. Ne consegue che, al pari degli altri documenti contabili, il rendiconto va conservato, agli effetti fiscali, fino a quando non sia divenuto definitivo l'accertamento relativo al periodo d'imposta cui il rendiconto stesso si riferisce e, quindi, in caso di controversia, anche oltre il termine decennale previsto dall'art. 2220 del codice civile. Nel rendiconto vanno riportate, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese afferenti ciascuna delle manifestazioni (celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione) previste dall'art. 108, comma 2-bis, lett. a) del T.U.I.R., che hanno originato le entrate e le spese medesime. Il rendiconto deve essere accompagnato, ove necessario, da una relazione illustrativa concernente le entrate e le spese anzidette. È appena il caso di precisare che il predetto rendiconto deve essere redatto sia dagli enti non commerciali che si avvalgono del regime di contabilità ordinaria sia da quelli che si avvalgono del regime di contabilità semplificata previsto dall'art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Con il nuovo terzo comma dell'art. 20 del D.P.R. n. 600 del 1973, introdotto dall'art. 8 del decreto legislativo n. 460 del 1997, viene stabilito che gli enti non commerciali soggetti

alla determinazione forfetaria del reddito, ai sensi dell'art. 109-bis del T.U.I.R., e che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni, relativamente alla attività di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi, assolvono gli obblighi contabili di cui all'art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973 secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'art. 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662. In particolare, permanendo, se prescritti, gli obblighi di fatturazione e certificazione dei corrispettivi, i soggetti stessi possono annotare l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni fatturate in ciascun mese, con riferimento allo stesso mese, entro il giorno 15 del mese successivo, nei registri previsti ai fini I.V.A. ovvero nell'apposito prospetto riepilogativo, che tiene luogo dei registri stessi, conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, pubblicato nella G.U. n. 37 del 14 febbraio 1997, ed alle relative istruzioni. Inoltre, i soggetti medesimi devono annotare entro il termine previsto per le liquidazioni trimestrali dell'I.V.A., l'importo complessivo imponibile mensile o trimestrale degli acquisiti e delle importazioni indicando l'imposta detraibile nel registro di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972 o nel prospetto sopra menzionato di cui al modello approvato con il citato D.M. 11 febbraio 1997 (circolare ministeriale n. 10/E del 17 gennaio 1997). Si precisa, infine, che i soggetti in questione, che fruiscono delle predette semplificazioni contabili, devono, comunque, osservare l'obbligo di redigere l'apposito rendiconto previsto dal nuovo comma 2 dell'art. 20 del D.P.R. n. 600 del 1973.

7. AGEVOLAZIONI TEMPORANEE PER IL TRASFERIMENTO DI BENI PATRIMONIALI

7.1 Trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni

L'articolo 9, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997 introduce un regime agevolativo transitorio relativo ai trasferimenti a titolo gratuito di aziende o beni a favore di enti non commerciali effettuati entro il 30 settembre 1998, al fine di favorire il potenziamento patrimoniale degli stessi. Il trasferimento può essere effettuato indistintamente da persone fisiche, da società semplici, da imprese commerciali esercitate in forma sia individuale che societaria e da enti non commerciali. Il soggetto destinatario del trasferimento di aziende o beni deve essere un ente non commerciale o una organizzazione non lucrativa di utilità sociale, escluse le società cooperative.

7.1.1 Ambito oggettivo, condizioni e limiti

Il trasferimento a titolo gratuito deve riguardare aziende, complessi aziendali o singoli rami di azienda nonché singoli beni e deve essere effettuato a titolo gratuito con atto sottoposto a registrazione entro il 30 settembre 1998. L'ente non commerciale beneficiario deve dichiarare nell'atto di trasferimento che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività, con la conseguenza che per gli stessi non è ammessa la possibilità di utilizzo non strumentale all'attività esercitata dall'ente, intendendosi per tale sia quella istituzionale che quella commerciale eventualmente esercitata. Considerata la finalità della nor-

ma, che è quella di realizzare un potenziamento patrimoniale dell'ente non commerciale, si ritiene che la medesima è parimenti rispettata qualora l'ente non commerciale proceda alla cessione dei beni acquisiti gratuitamente impiegando l'intero corrispettivo conseguito nell'acquisto di altri beni strumentali da utilizzare nell'ambito dell'attività propria dell'ente stesso.

7.1.2 Agevolazioni ai fini delle imposte sui redditi

Ai sensi del comma 1 dell'art. 9 in esame nei confronti del soggetto cedente il trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni non da luogo, ai fini delle imposte sui redditi, a realizzo o a distribuzione di plusvalenze o minusvalenze, comprese quelle relative alle rimanenze e compreso il valore di avviamento mentre per l'ente non commerciale beneficiario la predetta acquisizione di beni non costituisce presupposto per la tassazione di sopravvenienze attive nei suoi confronti.

7.1.3 Agevolazioni ai fini delle imposte indirette

Il trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni a favore di enti non commerciali è esente dalle imposte sulle successioni e donazioni, ipotecarie e catastali, Invim e relativa imposta sostitutiva e non è soggetto all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. B), del D.P.R. n. 633 del 1972.

7.1.4 Trasferimento dell'unica azienda dell'imprenditore cedente

Ai sensi dell'art. 9, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997 nel caso in cui il trasferimento abbia ad oggetto l'unica azienda dell'imprenditore cedente, questi ha l'obbligo di affrancare le riserve o fondi in sospensione di imposta eventualmente costituiti in precedenza previo pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'IRPEG pari al 25 per cento. Al riguardo, si precisa che il codice tributo utilizzabile per il versamento dell'imposta sostitutiva è il 1674 denominato "Imposta sostitutiva Irpef, Irpeg, Ilor, Iva, su riserve e fondi in sospensione di imposta e su saldi attivi di rivalutazione". Il periodo di riferimento da indicare sui modelli di versamento è l'anno per il quale si effettuano i versamenti. Relativamente alle modalità di versamento si fa richiamo alla nota del 24 febbraio 1998, prot. n.1998/21572 della Direzione Centrale per la Riscossione con la quale è stato precisato quanto segue.

Nel caso in cui il versamento dell'imposta sostitutiva in argomento è dovuto da soggetti non titolari di partita IVA lo stesso va effettuato ai concessionari del servizio della riscossione competenti in base al domicilio fiscale del contribuente, utilizzando la distinta Mod. 8 ovvero il bollettino di conto corrente postale Mod. 11. Le persone fisiche e le società di persone possono effettuare il versamento anche mediante delega alla banca, utilizzando il modello di delega unica di cui al decreto ministeriale 25 settembre 1995 (grafica colore azzurro). Nell'ipotesi in cui il medesimo versamento è dovuto da soggetti titolari di partita IVA lo stesso va effettuato ai concessionari per il servizio della riscossione competenti in base al domicilio fiscale del contribuente, utilizzando rispettivamente la distinta Mod. 22 o la delega di pagamento Mod. D, ovvero, nel caso di pagamento tramite gli uffici postali, il bollettino Mod. 31. I pa-

gamenti effettuati successivamente alla data di entrata in vigore del decreto di attuazione delle disposizioni di cui all'art. 24 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241, saranno eseguiti secondo le modalità di cui al decreto stesso, attualmente in corso di perfezionamento. Per i saldi attivi di rivalutazione costituiti ai sensi della legge 29 dicembre 1990, n.408 e della legge 30 dicembre 1991, n.413 relative alle disposizioni tributarie in materia di rivalutazione dei beni, smobilizzo di riserve e di fondi e per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, l'imposta sostitutiva delle imposte di cui sopra è fissata nella misura del 10 per cento e non spetta il credito di imposta previsto dall'art. 4, comma 5 della citata legge n.408 del 1990 e dell'art. 26, comma 5 della predetta legge n.413 del 1991. Anche per detta imposta sostitutiva il codice tributo è il 1674 e per il versamento valgono le medesime modalità sopra richiamate.

L'ultima parte del comma 1 dell'art. 9 in commento stabilisce che le riserve e i fondi indicati nelle lettere b) e c) del comma 7 dell'art. 105 del T.U.I.R. sono assoggettati ad imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio con aliquota rispettivamente del 5 per cento e del 10 per cento. In proposito, si ritiene che la norma possa trovare applicazione nei confronti dei soggetti il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare per i quali non spiega ancora effetto l'art. 1, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.467, concernente disposizioni in materia di imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio e di credito di imposta sugli utili societari; resta inteso, invece, che per il periodo d'imposta in cui si applica la disciplina dell'affrancamento obbligatorio delle riserve da assoggettare a maggiorazione di conguaglio l'imposta sostitutiva sulle anzidette riserve sarà quella determinata con le percentuali previste dal citato decreto legislativo n.467 del 1997 e non quella determinata con le percentuali previste dall'art. 9 del decreto legislativo n.460 del 1997. Ai fini del versamento della predetta imposta, si fa presente che il codice tributo, così come precisato con la citata nota del 24 febbraio 1998, è il 1675 denominato "Imposta sostitutiva sui fondi in sospensione di imposta e soggetti a maggiorazione di conguaglio". Anche in questo caso sono applicabili le medesime modalità di versamento già richiamate.

7.2 Esclusione dal patrimonio dell'impresa dell'ente non commerciale degli immobili strumentali per destinazione

L'art. 9, comma 2, del decreto legislativo n.460 del 1997 stabilisce che l'ente non commerciale che alla data del 1 gennaio 1998 utilizzi beni immobili strumentali di cui al primo periodo del comma 2 dell'articolo 40 del T.U.I.R. (immobili strumentali per destinazione) può, entro il 30 settembre 1998, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dall'anno 1998, mediante il pagamento di una somma a titolo di imposta sostitutiva dell'IRPEG e dell'IVA. L'imposta sostitutiva è dovuta nella misura del 5 per cento del valore dell'immobile determinato con i criteri dell'articolo 52, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n.131, nel caso in cui gli stessi provengano dal patrimonio personale e del 10 per cento nel caso di acquisto in regime di impresa.

Ai fini dell'applicazione delle predette disposizioni, l'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 9 in esame prevede che per bene proveniente dal patrimonio deve ritenersi il bene, di proprietà dell'ente stesso non acquistato nell'esercizio dell'impresa, indipendentemente dall'anno di acquisizione e dal periodo di tempo intercorso tra l'acquisto e l'utilizzazione nell'impresa. Ne consegue che sono da ritenere immobili non provenienti dal patrimonio dell'ente quelli acquistati per essere adibiti nell'attività di impresa quando tale circostanza risulti dall'atto di acquisto ovvero quelli indicati nelle scritture contabili cronologiche (libro giornale o registro degli acquisti) relative al periodo d'imposta nel quale l'acquisizione si è verificata i quali hanno avuto una incidenza nella gestione dell'attività commerciale stessa avendo, ad esempio, consentito la detrazione dell'I-VA pagata all'acquisto o la deduzione di quote di ammortamento. Sulla base di quanto precede, deve ritenersi che gli immobili che sono transitati dal patrimonio dell'ente a quello dell'impresa in periodi di imposta successivi a quello di acquisizione non sono da considerarsi acquistati in regime di impresa, a nulla rilevando che gli stessi siano indicati nell'inventario o nel registro dei beni ammortizzabili e/o siano state portate in deduzione le relative quote di ammortamento agli effetti della determinazione del reddito di impresa.

7.2.1 Condizione per avvalersi della opzione

Possono avvalersi dell'opzione in esame gli enti che, con riferimento alla data in cui l'opzione viene esercitata continuano a svolgere attività commerciali, con la conseguenza che tale facoltà resta preclusa nelle ipotesi in cui detta attività sia venuta a cessare. Si precisa che l'attività di impresa è da ritenersi cessata anche nell'ipotesi di affitto o di concessione in usufrutto dell'unica azienda, atteso che per l'intera durata dell'affitto o della concessione in usufrutto detta attività viene a mancare, come si desume, agli effetti delle imposte sui redditi, dall'art. 81, comma 1, lett. h), del T.U.I.R.

7.2.2 Determinazione del valore cui applicare le aliquote

Ai fini della determinazione del valore cui applicare le aliquote del 5 o del 10 per cento, secondo i criteri previsti dal comma 4 dell'art. 52 del D.P.R. n.131 del 1986, richiamato dal comma 2 dell'art. 9 del decreto legislativo n.460 del 1997, va assunta la rendita catastale attribuita all'unità immobiliare, determinata a seguito della revisione generale disposta con il decreto del Ministro delle finanze del 20 gennaio 1990 (in G.U. del 7 febbraio 1990, n.31), moltiplicata per i coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze del 14 dicembre 1991. Per le unità immobiliari non ancora censite in catasto vanno assunte le rendite catastali attribuite alle unità immobiliari similari già censite. Al riguardo, si fa presente che il codice tributo stabilito per il pagamento della predetta imposta sostitutiva è 1676 denominato "imposta sostitutiva Irpeg, Ilor, Iva - art. 9, comma 2, D.Lgs n.460/97". Il periodo di riferimento da indicare sui modelli di versamento è l'anno per il quale si effettuano i versamenti. Relativamente alle modalità di versamento si richiamano le relative istruzioni indicate nella nota della Direzione Centrale della riscossione del 24 febbraio 1998 più volte citata.

7.2.3 Effetti del mancato esercizio dell'opzione

Il mancato esercizio dell'opzione e/o l'omesso versamento dell'imposta sostitutiva dovuta entro la data del 30 settembre 1998 comporta che gli immobili strumentali in argomento continuano ad essere considerati relativi all'attività di impresa dell'ente non commerciale. Restano salve, ai fini dei controlli della regolarità delle dichiarazioni di opzione e dei relativi versamenti dell'imposta sostitutiva, le disposizioni contenute nel D.P.R. 29 settembre 1973, n.600 in materia di accertamento e quelle di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n.602 in materia di riscossione.

7.2.4 modalità di presentazione della dichiarazione di opzione

Con istruzioni che verranno emanate con decreto del Ministro delle finanze, in corso di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, è stato stabilito che la dichiarazione di opzione, conforme allo schema allegato al predetto decreto ministeriale, va predisposta in carta libera e spedita a mezzo raccomandata senza avviso di ricevimento, all'ufficio delle Imposte Dirette ovvero, ove esistente, all'Ufficio delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale alla data di presentazione della dichiarazione stessa. Si ricorda che nella dichiarazione di opzione vanno riportati gli estremi del versamento dell'imposta sostitutiva e alla dichiarazione stessa va allegata copia della distinta rilasciata dal concessionario o, se il versamento è fatto mediante il servizio postale, l'attestazione rilasciata dal competente ufficio. Gli Uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.

Guida alla lettura della Circolare 124/E del 12 Maggio 98

(di Stefano Ragghianti)

- 1.1** *In maniera piuttosto sintetica viene ribadita la definizione di ente non commerciale, definizione evidentemente preliminare ad ogni ulteriore considerazione: è ente non commerciale quello che non ha per oggetto prevalente una attività di natura commerciale produttiva di reddito di impresa ai sensi del testo unico. Nessuna rilevanza ha il fatto relativo allo scopo di lucro o meno, la cui assenza di per sé non è in grado di qualificare la natura commerciale o meno dell'ente. Si tratta di una relevantissima differenza in grado di incidere sull'intera disciplina.*
- 1.2** *Viene ribadita la rilevanza dello statuto dell'ente nella individuazione dell'oggetto principale dell'ente stesso. E' opportunamente sottolineata la differenza con la vecchia disciplina nel senso che per oggetto si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi istituzionali; è evidente che se tale attività essenziale ha natura oggettivamente commerciale, l'ente non può qualificarsi come ente non commerciale. Anche sotto questo profilo si tratta di una rilevante differenza con la disciplina pregressa: non è più sufficiente una autoqualificazione, ma è necessario che l'attività dell'ente abbia natura non commerciale.*
- 1.3** *Si tratta forse della parte più importante della circolare in commento. Il punto affronta il noto e controverso articolo 6 del decreto 460/97, che prevede oltre a quanto detto sopra la possibilità della perdita di qualifica in caso di prevalenza di attività commerciale su quella non commerciale. Il punto rilevante, per la verità già accennato nel testo di legge, è l'esclusione di ogni automaticità tra superamento dei parametri indicati dall'articolo 6 e perdita della qualifica di ente non commerciale; in altri termini il superamento di uno o più parametri indicati non è sufficiente da solo a far perdere la qualifica di ente non commerciale, dovendosi svolgere un più ampio e complesso esame della situazione effettiva dell'ente. La circolare pone l'esempio dei partiti politici i quali avendo strutturalmente ed oggettivamente attività non commerciale, tali restano anche nell'ipotesi di superamento dei parametri. La circolare toglie quindi rigidità alla norma, ma pone anche ampi margini di incertezza e indeterminatezza .
La norma richiamata non si applica agli enti ecclesiastici.*
- 1.4** *E' ribadita la sostanziale retroattività della norma nel senso che la perdita della qualifica opera a partire dall'inizio dello stesso periodo di imposta, è quindi necessario che l'ente predisponga un comportamento fiscalmente conseguente, anche sotto il profilo degli adempimenti formali, fin dall'inizio del periodo di imposta: e' fin troppo evidente la incongruenza di tale normativa e la sua difficoltà oggettiva, basti pensare alla preventiva vidimazione dei libri. In pratica la circolare invita ad una difficile preveggenza sull'attività futura dell'ente. Ribadiamo la convinzione che questa formulazione dell'articolo 6 rimanga impossibile da osservare correttamente e quindi necessiti di modifica.*
- 2.1** *La circolare si limita a ricordare la disciplina generale del testo unico delle imposte dirette in materia di enti non commerciali.*
- 2.2** *Il commento riguarda la norma che esclude dal campo commerciale le raccolte pubbliche di fondi e le convenzioni con la pubblica amministrazione aventi carattere sociale. La circolare ricorda le condizioni necessarie perché tali attività siano fuori dal campo commerciale. Per quanto riguarda il primo tipo di attività la circolare ricorda poi l'ulteriore adempimento di una corretta rendicontazione delle iniziative di raccolta pubblica. Sulla questione della necessaria occasionalità della raccolta di fondi tuttavia la circolare tace.
Sul punto relativo alle convenzioni la circolare invece, in modo opportuno, precisa che sfuggono alla sfera commerciale non solo i contributi in senso stretto, ma anche le somme che rappresentano dei veri e propri corrispettivi per prestazioni effettuate in favore della pubblica amministrazione, purché ovviamente la convenzione abbia per oggetto, come detto, attività aventi finalità sociali. Tuttavia, anche su quest'ultimo concetto, la circolare tace, senza fornire ulteriori precisazioni.*
- 3.1** *Viene brevemente commentata la disposizione generale che a partire dall'esercizio 1998 impone agli enti non commerciali che svolgono anche attività commerciale la contabilità separata, fornendo inoltre il criterio e il limite di deducibilità delle spese comuni sia alla sfera commerciale che non.
In pratica tramonta definitivamente la possibilità di determinare il reddito mediante contabilità unica, mentre resta salva la disposizione in ordine alla contabilità pubblica per gli enti ammessi.*

4.1 *Il punto commenta il nuovo regime forfetario per gli enti non commerciali, introdotto dal nuovo articolo 109 bis del testo unico. Come noto si tratta di un sistema di determinazione della base imponibile del reddito di impresa basato sull'applicazione di determinati coefficienti di redditività ai ricavi di natura commerciale. Si tratta di un sistema certo e ben definito, agevole da applicarsi, la cui convenienza economica è facilmente valutabile dagli enti anche in via preventiva. Il testo in commento si sofferma anche sul sistema di opzioni per tale regime ricordando tuttavia la non necessità di effettuare l'opzione stessa in caso di 'comportamento concludente'.*

4.2 *Viene ricordato che resta pienamente valido il precedente regime di cui alla legge 398/1991, applicabile alle associazioni senza scopo di lucro.*

4.3 *La circolare si sofferma sul regime particolare delle associazioni sindacali.*

5 *Tutto il punto 5 della circolare in commento è dedicato a quella categoria speciale di enti non commerciali rappresentata dagli enti di tipo associativo, che godono a loro volta di un regime speciale e particolare. Il commento è ampio e complesso teso a riepilogare e sintetizzare in maniera organica la disciplina fiscale di questi enti. In estrema sintesi possiamo dire quanto segue:*

- a) la cessione di beni e le prestazioni di servizi rese da enti associativo a propri associati è considerata in linea di principio attività commerciale;*
- b) in deroga a quanto sopra, l'attività esercitata in conformità alle finalità istituzionali resa a propri associati non è attività commerciale.*
- c) Alcune attività, elencate dal comma 4 dell'art III testo unico imposte dirette e riepilogate in circolare sono sempre e comunque considerate attività commerciali.*

La circolare riepiloga anche la disciplina relativa alla somministrazione di alimenti e bevande e all'organizzazione di viaggi e soggiorni, ricordando le rigide condizioni per le quali tali attività non sono considerate commerciali. E' di tutta evidenza che al di fuori di tali ipotesi, come del resto ricordato nella stessa circolare, tali attività rivestono natura pienamente commerciale.

Il punto 5.3 della circolare si sofferma inoltre sulle necessarie modifiche statutarie e sulle clausole che necessariamente gli statuti devono contenere per poter usufruire del particolare regime sommariamente descritto. Analizziamo alcuni punti importanti:

- 1. In ordine al concetto di distribuzione indiretta di utili la circolare richiama per analogia l'analogo concetto contenuto nell'articolo 10 valevole per le Onlus.*
- 2. La circolare ammette il voto per delega per le organizzazioni a carattere nazionale, ma si ritiene personalmente che tale voto sia ammesso anche per associazioni di dimensioni minori.*
- 2. Il rendiconto annuale deve riassumere anche le attività non commerciali e può essere redatto nelle forme previste dallo statuto; è comunque ribadito che il bilancio, inteso in senso tecnico, assolve questo tipo di obbligo senza dubbio.*

Il punto 5.3.1. della circolare in esame ribadisce poi che il termine del 30 giugno 1998 non è un termine tassativo oltre il quale non si può più procedere alla revisione degli statuti. L'eventuale tardivo adeguamento ha il solo effetto di differire il termine iniziale del periodo agevolato e della speciale disciplina.

MINISTERO DELLE FINANZE -DIPARTIMENTO ENTRATE

Circolare n.168/E del 26 giugno 1998

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 è 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 legi-

slativo 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”.”.

È 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 di 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:

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

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'ammi-

nistrazione 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 è considerato immanente per alcune attività, come l'assistenza sociale, socio-sanitaria e la beneficenza, per le quali la condizione di svantaggio dei destinatari è 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 è 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 è in precedenza trattato, per i quali è 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 quelle 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 collet-

tività 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. È, 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 è 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. È 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)

È 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. È 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)

È 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 è stata esclusa la possibilità di esprimere il voto per corrispondenza, mentre è 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 è 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 a 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 è 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

L’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 è 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, nè 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 è 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 è 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 statuari 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 è stato precisato che agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti "non sonoapplicabili..... 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, nè 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.

2. COMUNICAZIONE AI SENSI DELL'ART. 11

L'art. 11 del decreto legislativo n. 460 del 1997, dispone ai commi 1 e 2 che:

"1. È istituita presso il Ministero delle finanze l'anagrafe

unica delle ONLUS. Fatte salve le disposizioni contemplate nel regolamento di attuazione dell'articolo 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, in materia di istituzione del registro delle imprese, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 1995, n. 581, i soggetti che intraprendono l'esercizio delle attività previste all'articolo 10, ne danno comunicazione entro trenta giorni alla direzione regionale delle entrate del Ministero delle finanze nel cui ambito territoriale si trova il loro domicilio fiscale, in conformità ad apposito modello approvato con decreto del Ministro delle finanze. La predetta comunicazione è effettuata entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto da parte dei soggetti che, alla predetta data, già svolgono le attività previste all'articolo 10. Alla medesima direzione deve essere altresì comunicata ogni successiva modifica che comporti la perdita della qualifica di ONLUS. 2. L'effettuazione delle comunicazioni di cui al comma 1 è condizione necessaria per beneficiare delle agevolazioni previste dal presente decreto". Pertanto, i soggetti in possesso dei requisiti di cui art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, che intendono avvalersi delle agevolazioni introdotte dal decreto legislativo in esame, devono darne comunicazione, mediante la presentazione dell'apposito modello, alla Direzione Regionale delle Entrate nel cui ambito territoriale si trova il loro domicilio fiscale.

Sono esonerati dalla presentazione della comunicazione prescritta dall'art. 11, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997, esclusivamente i seguenti enti:

- organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome ai sensi dell'articolo 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; per i quali, come già illustrato nel paragrafo 1.10, relativo agli enti considerati in ogni caso ONLUS, il comma 8 art. 10, in conformità a quanto previsto dall'art. 3, comma 189, lett. b), della legge n. 662 del 1996, ha disposto un'estensione automatica della soggettività fiscale ONLUS.

2.1 Termini di presentazione

L'art. 11, comma 1, del decreto legislativo in esame, fissa i seguenti termini entro cui deve essere effettuata la comunicazione.

a) Organizzazioni di nuova costituzione

Le organizzazioni che si costituiscono a partire dal 1 gennaio 1998, in possesso dei requisiti elencati art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997 ed interessate ad accedere al regime tributario riservato alle ONLUS, devono effettuare la comunicazione prescritta dall'art. 11 dello stesso decreto legislativo n. 460 del 1997, entro 30 giorni dalla data:

- di redazione dello statuto o dell'atto costitutivo, se in forma di atto pubblico;

- di autenticazione o di registrazione degli atti stessi, se redatti nella forma di scrittura privata autenticata o registrata.

b) Organizzazioni già costituite

Alle organizzazioni già costituite alla data del 1 gennaio

1998 e che a tale data svolgevano le attività previste dall'articolo 10, comma 1, lett.a), del decreto legislativo n. 460 del 1997, è stata riconosciuta la possibilità di fruire delle agevolazioni, introdotte a favore delle ONLUS, a decorrere dal 1 gennaio 1998, data di entrata in vigore delle disposizioni recate dal decreto legislativo n. 460 del 1997. Tale disposizione, tuttavia, trova applicazione nei confronti dei soggetti interessati a condizione che gli stessi, entro il termine del 31 gennaio 1998, abbiano provveduto ad effettuare, ai sensi dell'art. 11 in commento, la prescritta comunicazione alla Direzione Regionale delle Entrate competente.

2.2 Effetti della comunicazione

La comunicazione prevista dall'art. 11 del decreto legislativo in esame, per i soggetti che svolgono la propria attività nei settori elencati art. 10, comma 1, lett. a), dello stesso decreto legislativo n. 460 del 1997, si configura come un onere, cui assolvimento costituisce condizione necessaria per accedere al regime tributario riservato alle ONLUS. Pertanto, gli enti e le società cooperative - ad eccezione, come precisato, delle organizzazioni di volontariato, delle organizzazioni non governative e delle cooperative sociali - che abbiano tutti i requisiti prescritti dall'art. 10, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997, non possono essere ammessi a beneficiare delle agevolazioni introdotte dal medesimo decreto legislativo n. 460 del 1997, in mancanza dell'anzidetta comunicazione.

2.3 Decorrenza del regime agevolativo

Per i soggetti che si costituiscono a partire dal 1 gennaio 1998, tenuti ad effettuare la comunicazione prescritta dall'art. 11 del decreto legislativo n. 460 del 1997 entro 30 giorni dalla data dell'atto costitutivo o dello statuto, le agevolazioni si applicano a decorrere dalla data di costituzione. Si segnala al riguardo, che la comunicazione tardiva, effettuata quindi oltre il menzionato termine stabilito dalla norma, non comporta la perdita in via definitiva dei benefici fiscali ma ne differisce unicamente la decorrenza alla data di presentazione del modello di comunicazione. Per quanto riguarda, invece, le organizzazioni già costituite alla data del 1 gennaio 1998, come in precedenza precisato, le stesse sono state ammesse a godere dei benefici fiscali introdotti per le ONLUS a decorrere dal 1 gennaio 1998, a condizione che le anzidette organizzazioni abbiano provveduto ad effettuare la comunicazione di cui all'art. 11 del decreto legislativo in commento entro il 31 gennaio 1998. Pertanto, la presentazione del modello di comunicazione oltre il termine del 31 gennaio 1998 determina lo slittamento della decorrenza delle agevolazioni, delle quali sarà possibile beneficiare a partire dalla data di presentazione della comunicazione stessa.

2.4 Adeguamento dell'atto costitutivo o dello statuto

L'art. 10, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997, come illustrato al paragrafo 1.2, indica espressamente le clausole che devono essere contenute negli atti costitutivi o negli statuti delle ONLUS. Per le organizzazioni già operanti alla data del 1 gennaio 1998 nei settori di attività individuati dall'art. 10, comma 1, lett.a), del decreto legislativo in esame, si rende quindi necessario adeguare i propri statuti o atti costitutivi alle disposizioni dettate dal citato art.

10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, al fine di recepire le clausole statutarie richieste dalla nuova normativa in materia di ONLUS. Si segnala al riguardo che con le istruzioni al modello di comunicazione, approvato unitamente alle stesse con D.M. 19 gennaio 1998, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 17 del 22 gennaio 1998, è stato precisato che le organizzazioni già operanti alla data del 1 gennaio 1998, le quali abbiano effettuato la comunicazione ai sensi dell'art. 11 in esame, possono fruire delle agevolazioni recate dal decreto legislativo n. 460 del 1997 adeguando i propri statuti o atti costitutivi entro il termine del 30 giugno 1998. Si precisa che entro il 30 giugno 1998 è sufficiente che lo statuto o l'atto costitutivo, conformi alle disposizioni art. 10 del decreto legislativo in commento, siano approvati dall'organo assembleare, ancorché non sia intervenuta, ove richiesta, l'autorizzazione dell'autorità di controllo competente. Resta fermo che la mancata osservanza nei fatti di tutte le prescrizioni contenute art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, nonché la mancata definitiva approvazione delle clausole anzidette, comportano il venir meno, fin dall'inizio, del regime agevolativo riservato in via esclusiva alle ONLUS. Le organizzazioni che adeguano i propri statuti o atti costitutivi sono tenute a darne comunicazione, entro 30 giorni dall'avvenuto adeguamento, alla Direzione Regionale delle Entrate competente. Lo statuto non deve essere allegato al modello di comunicazione.

2.5 Modello di comunicazione

La comunicazione prevista dall'art. 11, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997 deve essere effettuata utilizzando il modello approvato con il menzionato decreto ministeriale 19 gennaio 1998, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 17 del 22 gennaio 1998. La comunicazione, sottoscritta dal rappresentante legale dell'ente, deve essere spedita mediante raccomandata in plico senza busta e si considera presentata nel giorno in cui è consegnata all'ufficio postale. La stessa, inoltre, può essere consegnata in duplice esemplare direttamente alla Direzione Regionale delle Entrate competente la quale, previa apposizione del timbro a calendario e degli estremi di protocollazione, ne restituisce uno per ricevuta.

A tale riguardo, si ritiene opportuno ribadire in questa sede quanto già precisato con circolare n. 82/E del 12 marzo 1998 ed in particolare che si intendono validamente effettuate esclusivamente le comunicazioni redatte utilizzando il modello pubblicato nella menzionata Gazzetta Ufficiale, o copia fotostatica dello stesso, ed indirizzate alla Direzione Regionale delle Entrate competente in base al domicilio fiscale dell'ente interessato.

Comunicazione delle variazioni

Il modello di cui trattasi deve essere utilizzato anche per comunicare le variazioni intervenute che comportano per l'ente la perdita della qualifica di ONLUS. La comunicazione deve essere effettuata entro 30 giorni dal verificarsi della variazione e la stessa dovrà essere specificata nel riquadro appositamente previsto. Si precisa, inoltre, che deve essere comunicata alla Direzione Regionale competente, entro trenta giorni, ogni variazione dei dati, già forniti in sede di presentazione della comunicazione prescritta dall'art. 11, comma 1, del decreto legislativo in esame, eventualmente verificatasi.

2.6 Sanzioni

Si ritiene opportuno evidenziare che la mancata effettuazione della comunicazione prescritta dall'art. 11, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997, comporta l'applicazione, nei confronti dei rappresentanti legali e dei membri degli organi amministrativi delle ONLUS, di una specifica sanzione, prevista dall'art. 28, comma 1, lett. b) dello stesso decreto, il cui testo è il seguente:

“b) i soggetti di cui alla lettera a) sono puniti con la sanzione amministrativa da lire 200 mila a lire 2 milioni qualora omettano di inviare le comunicazioni previste dall'articolo 11, comma 1”. Si precisa al riguardo che detta sanzione si applica nell'ipotesi in cui la ONLUS fruisca dei benefici fiscali recati dalla Sez. II del decreto legislativo n. 460 del 1997 senza effettuare la prescritta comunicazione. Nel caso in cui l'ente che abbia tutti i requisiti della ONLUS non si avvalga tuttavia del regime fiscale di favore anzidetto, nessuna sanzione potrà essere applicata per omessa comunicazione. La sanzione fissata dall'art. 28 del decreto legislativo n. 460 del 1997 si applica in ogni caso per mancata comunicazione delle variazioni che comportino la perdita della qualifica ONLUS.

3. TRATTAMENTO DELLE ONLUS IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI

3.1. Attività istituzionali e attività connesse

L'art. 12 del decreto legislativo n. 460 del 1997 ha introdotto nel Testo Unico delle imposte sui redditi l'art. 111-ter che disciplina il trattamento, ai fini delle imposte sui redditi, delle attività svolte dalle ONLUS. Detta disposizione stabilisce che:

“1. Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale. 2. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile”.

Il legislatore ha operato una netta distinzione tra attività istituzionali indicate al comma 1, lett.a), art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997 intese all'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale e attività connesse. Le attività istituzionali sono, infatti, del tutto escluse dall'area della commercialità; conseguentemente tali attività sono completamente irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi. A differenza delle attività istituzionali, le attività connesse mantengono la natura di attività commerciali, ma non concorrono, per espressa previsione contenuta nel comma 2 dell'art. 111-ter del T.U.I.R., alla formazione del reddito imponibile. Il diverso trattamento tributario fra attività istituzionali e attività connesse ha conseguenze sul piano degli adempimenti contabili prescritti alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale. L'art. 20-bis, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 600 del 1973, introdotto dall'art.25 del decreto legislativo n. 460 del 1997, ha, infatti, sancito l'obbligo, limitatamente alle attività connesse, della tenuta delle scritture contabili previste dalle vigenti disposizioni fiscali per gli esercenti attività commerciali (v. paragrafo relativo alle scritture contabili).

3.2 Altri redditi

Occorre premettere che l'art.26 del decreto legislativo n.

460 del 1997 dispone:” alle ONLUS si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali”. Ciò comporta che per le ONLUS il reddito complessivo si determina, a norma dell'art. 108 del T.U.I.R., sulla base della somma dei redditi appartenenti alle varie categorie reddituali (redditi fondiari, di capitale, d'impresa e redditi diversi).

Pertanto, poiché le agevolazioni recate dall'art.111-ter del T.U.I.R. interessano esclusivamente il reddito di impresa, le ONLUS sono assoggettate all'IRPEG relativamente alle categorie dei redditi fondiari, di capitale e diversi.

3.3. Società cooperative

Si fa presente che le disposizioni in esame recate dall'art.111-ter del T.U.I.R. non si applicano alle società cooperative, ivi comprese le cooperative sociali. Ciò si rileva dalla formulazione letterale del comma 1, dell'art.111-ter anzidetto che, utilizzando la locuzione “ad eccezione delle società cooperative”, esclude espressamente dal regime di decommercializzazione delle attività istituzionali tutte le cooperative, senza ulteriori distinzioni fra società cooperative in generale e cooperative sociali.

Pertanto, il comma 2 dell'art.111-ter, non facendo alcun riferimento ai soggetti destinatari della disposizione dallo stesso recata, lascia intendere, sulla base di una interpretazione di tipo logico-sistematico della norma, che gli enti ai quali esso si riferisce non possono che essere quelli espressamente indicati nel comma 1 dello stesso art.111-ter, cioè le organizzazioni non lucrative di utilità sociale ad eccezione delle società cooperative. Per queste ultime, ancorché destinatarie delle altre disposizioni agevolative in materia di ONLUS, resta applicabile il regime fiscale proprio delle società di capitali di cui all'art.87, comma 1, lett.a) del T.U.I.R., fatta salva l'applicabilità, ove ne ricorrano le condizioni, della disciplina fiscale in favore delle cooperative recata dal titolo III del D.P.R. n. 601 del 1973 e dall'art.12 della legge n. 904 del 1977.

3.4. Ritenute alla fonte

L'art.16, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997 ha stabilito che:

“Sui contributi corrisposti alle ONLUS dagli enti pubblici non si applica la ritenuta di cui all'articolo 28, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”. Detta disposizione, in sostanza, prevede l'esonerazione dalla ritenuta del 4 per cento stabilita dall'art.28 del D.P.R. n. 600 richiamato sui contributi corrisposti ad imprese esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali, da regioni, province, comuni ed altri enti pubblici; si precisa che la disposizione in esame trova applicazione anche nei confronti delle società cooperative ONLUS. Per quanto concerne, poi, i redditi di capitale corrisposti alle ONLUS si fa presente che il comma 2 dello stesso art.16 del decreto legislativo n. 460 del 1997 ha disposto che:

“Sui redditi di capitale di cui all'articolo 41 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, corrisposti alle ONLUS, le ritenute alla fonte sono effettuate a titolo di imposta e non si applica l'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 1 aprile 1996, n. 239, recante modificazioni al regime fiscale degli interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli similari, pubblici e privati”. Poiché la

norma ora citata fa esplicito richiamo “ai redditi di capitale” si ritiene che la medesima non riguardi le società cooperative, ivi comprese le cooperative sociali, il cui reddito complessivo, in quanto enti di cui all’art.87, comma 1, lett.a) del T.U.I.R., è formato da un’unica categoria reddituale, quella del reddito d’impresa.

4. EROGAZIONI LIBERALI

4.1 Erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche, enti non commerciali, anche non residenti, società ed enti commerciali non residenti

L’art.13 del decreto legislativo n. 460 del 1997, ha modificato l’art.13-bis del T.U.I.R., recante la disciplina delle “detrazioni per oneri”, con l’aggiunta, al comma 1, della lett. i-bis), la cui formulazione è la seguente:

“i-bis) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni di lire, a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), nonché i contributi associativi, per importo non superiore a 2 milioni e 500 mila lire, versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui all’articolo 1 della legge 15 aprile 1886, n. 3818, al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie. La detrazione è consentita a condizione che il versamento di tali erogazioni e contributi sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall’articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e secondo ulteriori modalità idonee a consentire all’Amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Ministro delle finanze da emanarsi ai sensi dell’articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.”.

Il comma 3, del predetto art.13-bis del T.U.I.R., concernente la detraibilità degli oneri sostenuti dalle società semplici, è stato modificato come segue:

“3. Per gli oneri di cui alle lettere a), g), h), i) ed i-bis) del comma 1 sostenuti dalle società semplici di cui all’articolo 5 la detrazione spetta ai singoli soci nella stessa proporzione prevista nel menzionato articolo 5 ai fini dell’imputazione del reddito.”.

Per le società semplici le erogazioni liberali in denaro sono detraibili, da parte dei singoli soci, in proporzione ai redditi ad essi imputati sulla base della loro quota di partecipazione agli utili della società come previsto dal comma 1, dell’art.5 del T.U.I.R.. L’art.110-bis, comma 1, del T.U.I.R., riguardante le detrazioni d’imposta per oneri sostenuti da enti non commerciali, è stato modificato al fine di ricomprendere tra tali oneri anche quelli recati dalla lett. i-bis), aggiunta al comma 1 dell’art.13-bis del T.U.I.R.. Pertanto, il comma 1, dell’art.110-bis del T.U.I.R., come modificato dall’art.13 del decreto legislativo n. 460 del 1997, è il seguente:

“1. Dall’imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h), i) ed i-bis) del comma 1 dell’articolo 13-bis. La detrazione spetta a condizione che i predetti oneri non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito com-

plexivo. In caso di rimborso degli oneri per i quali si è fruito della detrazione l’imposta dovuta per il periodo nel quale l’ente ha conseguito il rimborso è aumentata di un importo pari al 22 per cento dell’onere rimborsato.”. Ai fini della disciplina delle detrazioni d’imposta spettanti per gli oneri sostenuti da società ed enti commerciali non residenti, è stato modificato il comma 2-bis, dell’art.113, del T.U.I.R., aggiungendo tra gli oneri detraibili ivi previsti quelli di cui alla citata lett. i-bis), del comma 1, dell’art.13-bis del T.U.I.R. Il testo, come riformulato, è il seguente:

“2-bis. Dall’imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h), i) ed i-bis) del comma 1 dell’articolo 13-bis. Si applica la disposizione dell’art.110-bis, comma 1, ultimo periodo.”. Per la detrazione d’imposta relativa agli oneri sostenuti dagli enti non commerciali non residenti, è stato modificato l’art.114, comma 1-bis, del T.U.I.R., il cui attuale testo è il seguente:

“1-bis. Dall’imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h), i) ed i-bis) del comma 1 dell’articolo 13-bis. La detrazione spetta a condizione che i predetti oneri non siano deducibili nella determinazione del reddito d’impresa che concorre a formare il reddito complessivo. Si applica la disposizione dell’art.110-bis, comma 1, terzo periodo.”. In merito a quanto sopra riportato, va anzitutto precisato che, sebbene il terzo periodo del comma 1, dell’art.110-bis del T.U.I.R., stabilisca che nel caso “di rimborso degli oneri per i quali si è fruito della detrazione l’imposta dovuta per il periodo nel quale l’ente ha conseguito il rimborso è aumentata di un importo pari al 22 per cento dell’onere rimborsato”, tale percentuale deve essere correttamente intesa nella misura del 19 per cento. A tale conclusione si perviene in considerazione del fatto che la disciplina relativa alle ONLUS si applica a decorrere dal 1 gennaio 1998 e che da questa stessa data la percentuale di detrazione degli oneri di cui trattasi, precedentemente fissata nella misura del 22 per cento, è stata ridotta al 19 per cento, come confermato con circolare n. 3/E del 9 gennaio 1998. In sostanza, la norma stabilisce che la detrazione dall’imposta lorda spetta per un importo pari al 19 per cento degli oneri sostenuti per le erogazioni liberali in denaro a favore di ONLUS per un importo non superiore a quattro milioni di lire, sempreché tali oneri non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi. La disposizione recata dall’art.13-bis, comma 1, lett. i-bis), in esame subordina la detraibilità delle erogazioni liberali in denaro in favore delle ONLUS ai limiti e alle condizioni di seguito illustrate. Vengono, infatti, disposte, in modo tassativo, le modalità di versamento delle somme oggetto delle erogazioni liberali cui è condizionato il diritto alla detrazione. Gli anzidetti versamenti, infatti, dovranno essere effettuati esclusivamente utilizzando uno dei seguenti sistemi di pagamento:

- banca;
- ufficio postale;
- sistemi di pagamento previsti dall’art.23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e cioè carte di debito, carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari. La previsione delle anzidette modalità di versamento trova la propria ratio nella necessità, da parte dell’amministrazione finanziaria, di poter operare efficaci controlli sulle detrazioni in parola, nonché nell’esigenza di prevenire eventuali abusi. Il comma

5 dell'art.13 del decreto legislativo n. 460 del 1997, ha sancito la non cumulabilità tra le detrazioni d'imposta spettanti per le anzidette erogazioni liberali in favore delle ONLUS, ai sensi dell'art.13-bis, comma 1, lett.1- bis del T.U.I.R., con gli oneri deducibili, spettanti ai sensi art. 10, comma 1, lett.g), dello stesso T.U.I.R., per le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di organizzazioni non governative. La formulazione letterale del comma 5, dell'art.13, del decreto legislativo n. 460 del 1997 in esame, è la seguente:

“5. La deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali a favore di organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987, n. 49, prevista art. 10, comma 1, lettera g), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è consentita a condizione che per le medesime erogazioni il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d'imposta di cui all'articolo 13-bis, comma 1, lettera i-bis), del medesimo testo unico.”. Si precisa che laddove la norma surriportata parla di “deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali a favore di organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987”, la deducibilità di cui trattasi è da intendersi correttamente riferita non al reddito imponibile, bensì al reddito complessivo. Preciso quanto sopra, si chiarisce che non è parimenti consentita, per espressa previsione del comma 7, dell'art.13, dello stesso decreto legislativo n. 460 del 1997, la cumulabilità tra la detrazione d'imposta spettante ai sensi dell'art.114, comma 1-bis, del T.U.I.R., per le erogazioni liberali in denaro a favore di ONLUS, con gli oneri deducibili, spettanti ai sensi dell'art.114, comma 2-bis, lettere a) e b), del T.U.I.R., per le erogazioni a favore dello Stato, di altri enti pubblici e di associazioni e fondazioni legalmente riconosciute che svolgono o promuovono attività dirette alla tutela del patrimonio ambientale e quelle a favore di organismi di gestione di parchi e riserve naturali, e di ogni altra zona di tutela speciale paesistico-ambientale, nonché gestita da associazioni e fondazioni private legalmente riconosciute, effettuate per sostenere attività finalizzate alla conservazione, valorizzazione, studio, ricerca e sviluppo dei predetti ambiti protetti.

4.2 Erogazioni liberali in denaro effettuate da imprese e società

L'art.13 del decreto legislativo n. 460 del 1997, ha modificato l'art.65, comma 2, del T.U.I.R., aggiungendo, tra l'altro, la seguente lettera:

“c-sexies) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, a favore delle ONLUS;”. La norma in esame sancisce la deducibilità dal reddito d'impresa delle erogazioni liberali in denaro in favore delle ONLUS per un importo non superiore a quattro milioni di lire o al due per cento del reddito d'impresa dichiarato. La deducibilità di tali oneri non è consentita se il soggetto erogante usufruisce per le medesime liberalità delle deduzioni previste dalle lettere a) e b) del medesimo art.65, comma 2, del T.U.I.R., per le erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto o finalità di ricerca scientifica (lett.a)) o per le erogazioni liberali a favore di persone giuridiche aventi sede nel Mezzogiorno e che perseguono esclusivamente finalità di ricerca scientifica (lett. b)).

4.3 Erogazioni liberali in natura

Notevole rilevanza riveste la disciplina fiscale delle erogazioni liberali in natura in favore delle ONLUS, introdotta per la prima volta nell'ordinamento tributario dall'art.13 del decreto legislativo n. 460 del 1997 in esame.

Le nuove forme di erogazioni liberali sono previste in primo luogo nell'art.13, comma 1, lett. b), che ha aggiunto al comma 2, dell'art.65 del T.U.I.R., anche la seguente lett.c-septies):

“ c-septies) le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di ONLUS, nel limite del cinque per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, così come risultano dalla dichiarazione dei redditi.”. La disposizione prevede la deducibilità dal reddito d'impresa delle spese sostenute per lavoratori dipendenti le cui prestazioni sono rese a beneficio di una ONLUS. È riconosciuta, quindi, alle imprese, ferma restando la deducibilità delle spese per prestazioni di lavoro di cui all'art.62, comma 1, del T.U.I.R., la possibilità di “prestare” i propri dipendenti ad una ONLUS beneficiando di un'ulteriore deduzione nel limite del 5 per mille dell'ammontare complessivo delle spese sostenute dall'azienda per prestazioni di lavoro dipendente, così come risultano dalla dichiarazione dei redditi. La deducibilità è ammessa sempreché si tratti di lavoratori assunti a tempo indeterminato. I commi 2 e 3, dello stesso art.13 del decreto legislativo n. 460 del 1997, recano le seguenti disposizioni concernenti le erogazioni liberali consistenti in cessioni gratuite di beni:

“2. Le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, che, in alternativa all'usuale eliminazione del circuito commerciale, vengono ceduti gratuitamente alle ONLUS, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. 3. I beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa diversi da quelli di cui al comma 2, qualora siano ceduti gratuitamente alle ONLUS, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. La cessione gratuita di tali beni, per importo corrispondente al costo specifico complessivamente non superiore a 2 milioni di lire, sostenuto per la produzione o l'acquisto, si considera erogazione liberale ai fini del limite di cui all'articolo 65, comma 2, lettera c-sexies, del predetto testo unico.”.

In sostanza le due norme sopra riportate, al fine di incentivare le erogazioni in natura, recano una speciale disciplina che mira a neutralizzare gli effetti dell'art.53, comma 2, del T.U.I.R., il quale considera ricavi, fra l'altro, il valore normale dei beni, alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa stessa. In particolare è consentito alle imprese di cedere alle ONLUS, gratuitamente e senza alcun limite, derrate alimentari e prodotti farmaceutici alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa stessa, altrimenti destinati all'usuale eliminazione dal circuito commerciale. Si precisa che la disposizione si applica limitata-

mente alle derrate alimentari o ai prodotti farmaceutici che vengono esclusi dal circuito commerciale per difetti di confezionamento o altre cause che, pur diminuendo o facendo venir meno il valore commerciale del prodotto, non ne impediscono tuttavia l'utilizzo (es. prodotti prossimi alla scadenza). Le imprese possono, altresì, cedere gratuitamente, come previsto al comma 3, dell'art.13 in esame, anche altri beni diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici destinati all'eliminazione dal circuito commerciale, a condizione che siano beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, nonché all'ulteriore condizione che il costo specifico complessivo dei beni ceduti non sia superiore a due milioni di lire. Tale costo specifico, d'importo complessivamente non superiore a due milioni di lire, concorre, peraltro, con eventuali erogazioni liberali in denaro alla formazione del limite di deducibilità (fino a 4 milioni di lire o al 2% del reddito d'impresa dichiarato) previsto dalla nuova lett. c-sexies), dell'art.65 del T.U.I.R.. In merito a quanto sopra, si precisa che per costo specifico di un bene deve intendersi quello nel quale rientrano tutti i costi sostenuti dall'impresa per la realizzazione del bene stesso e che concorrono quindi a comporre il valore di quest'ultimo, quali, ad esempio, il costo delle materie prime, dei semilavorati, dei prodotti finiti, degli altri beni destinati ad essere fisicamente incorporati nei prodotti finiti, degli imballaggi utilizzati, etc. La possibilità di fruire delle agevolazioni recate dai commi 2 e 3, dell'art.13 del decreto legislativo n. 460 del 1997, è subordinata al rispetto dei seguenti adempimenti formali previsti dal comma 4 dello stesso art.13, gravanti sia sul cedente che sulla ONLUS beneficiaria: preventiva comunicazione delle singole cessioni di beni, da parte dell'impresa cedente, al competente ufficio delle entrate, mediante raccomandata con avviso di ricevimento. Le cessioni di beni facilmente deperibili e di modico valore sono esonerate dall'obbligo della comunicazione preventiva; dichiarazione da parte della ONLUS beneficiaria, da conservare agli atti dell'impresa, attestante l'impegno ad utilizzare direttamente i beni ricevuti in conformità alle finalità istituzionali e a realizzare l'effettivo utilizzo diretto, a pena di decadenza dai benefici fiscali per essa previsti; annotazione, da parte dell'impresa cedente, nei registri previsti ai fini I.V.A. o in apposito prospetto, della quantità e qualità dei beni ceduti gratuitamente in ciascun mese. Tale annotazione deve essere effettuata entro il quindicesimo giorno successivo alla cessione dei beni. Si fa presente che le cessioni gratuite di beni, alla cui produzione e scambio è diretta l'attività dell'impresa, godono dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, per effetto della modifica apportata art.10, n. 12, del D.P.R. n. 633 del 1972, per la cui trattazione si rinvia al successivo paragrafo concernente le agevolazioni fiscali in materia di imposta sul valore aggiunto.

5. AGEVOLAZIONI FISCALI IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

5.1 Esclusioni ed esenzioni

L'art. 14 del decreto legislativo n. 460 del 1997, detta la disciplina relativa all'imposta sul valore aggiunto applicabile a determinate operazioni poste in essere in favore delle ONLUS nonché ad alcune operazioni attive poste in essere

da dette organizzazioni, apportando modifiche al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Le modifiche in parola consistono nell'estendere alle ONLUS particolari disposizioni di esclusione o di esenzione dall'applicazione del tributo, già disposte dal D.P.R. n. 633 del 1972 per operazioni aventi particolare rilevanza sociale, in conformità alle norme comunitarie dettate in materia dalla VI direttiva CEE n. 388/77 del 17 maggio 1977. In particolare la lett.a) del citato art.14 modifica l'art.3, terzo comma, primo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972, relativo alla individuazione dei soggetti beneficiari di operazioni di divulgazione pubblicitaria che non sono considerate prestazioni di servizi, inserendo dopo le parole: "solidarietà sociale", le seguenti: "nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale". A seguito di tale modifica risultano, quindi, non rilevanti ai fini dell'I.V.A. le prestazioni pubblicitarie volte alla promozione delle attività istituzionali delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale. La successiva lett. b), del medesimo art.14 del decreto legislativo n. 460 del 1997, individua le cessioni di beni effettuate in favore delle ONLUS nonché le attività poste in essere da tali enti che rientrano nel regime di esenzione dal tributo ai sensi art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972. A tal fine vengono modificati i numeri 12), 15),19),20) e 27-ter) del citato articolo 10, inserendo le ONLUS nelle previsioni esentative di carattere soggettivo ivi disciplinate. Per effetto della modifica art. 10, n. 12) in esame, risultano esenti dall'I.V.A. le cessioni di beni, previste dall'art.2, n. 4), del D.P.R. n. 633 del 1972, per le quali l'imprenditore ha operato la detrazione all'atto dell'acquisto o dell'importazione, effettuate in favore delle ONLUS. Si precisa, altresì, che le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa restano comunque escluse dal campo di applicazione del tributo, ivi comprese quelle effettuate nei confronti delle ONLUS, ai sensi dell'art.19-bis1, comma 1, lett. h) e dell'art.2, n. 4, del D.P.R. n. 633 del 1972. A seguito delle modifiche apportate ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter) art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, le esenzioni dall'I.V.A. si estendono alle ONLUS, nei limiti delle attività loro consentite come precisato nel paragrafo 1 relativo ai requisiti per la qualificazione delle ONLUS. Le prestazioni esenti da I.V.A. e indicate nei numeri sopra richiamati sono le seguenti:

- prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati (art. 10, n. 15);
- prestazioni di ricovero e cura, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto (art. 10, n. 19);
- prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati alle strutture di detti organismi (art. 10, n. 20);
- prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese direttamente (art. 10, n. 27-ter). Si evidenzia che detta disposizione individua come destinatari delle prestazioni socio-sanitarie

agevolate solo alcuni dei soggetti considerati dall'art. 10, comma 2, lett.a), del decreto legislativo n. 460 del 1997. Tale ultima disposizione ricollega, infatti, il perseguimento delle finalità di solidarietà sociale alla circostanza che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi vengano rese nei confronti della più ampia categoria delle persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari. Pertanto, le prestazioni socio-sanitarie rese nei confronti di soggetti svantaggiati non menzionati art. 10, n. 27-ter) del D.P.R. n. 633 del 1972 non godono del trattamento di esenzione ivi previsto rimanendo, quindi, assoggettate ad imposta con applicazione della aliquota ordinaria. In relazione alle prestazioni di cui al n. 27-ter) art. 10 in esame, occorre precisare che di recente l'art.17, comma 38, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, ha modificato art. 10, n. 27-ter) del D.P.R. n. 633 del 1972. La previgente formulazione era la seguente: "27-ter) le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale, sia direttamente che in esecuzione di appalti, convenzioni e contratti in genere". In forza della modifica apportata dal citato art.17, comma 38, della legge n. 449 del 1997, le parole "sia direttamente che in esecuzione di contratti d'appalto, convenzioni e contratti in genere" sono state sostituite con la parola "direttamente". Ne consegue che rientrano nella previsione di esenzione in esame le sole prestazioni socio-sanitarie che le ONLUS rendono ai soggetti appartenenti alle categorie menzionate nel citato art. 10, n. 27 ter), in esecuzione di un'obbligazione contrattuale assunta direttamente nei confronti dei soggetti interessati. Restano, invece, assoggettate all'I.V.A., con applicazione della aliquota ordinaria, le prestazioni di cui trattasi rese dalle ONLUS in favore delle predette categorie di soggetti svantaggiati ma in esecuzione di contratti d'appalto, convenzioni, contratti in genere stipulati o conclusi con soggetti terzi. Ad esempio, resta esclusa dall'esenzione l'ipotesi in cui l'obbligo di rendere la prestazione socio-sanitaria sia assunto dalla ONLUS nei confronti di un Comune committente del servizio di assistenza socio-sanitaria. Si rammenta che un'analoga limitazione non è stata introdotta nel n. 41-bis) della tabella A, parte seconda, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, il quale prevede l'applicazione dell'aliquota del 4% alle prestazioni socio-sanitarie ed educative rese da cooperative sia direttamente che in esecuzione di contratti d'appalto e di convenzioni in genere. In riferimento alla richiamata voce n. 41-bis) della citata tabella A, verranno forniti chiarimenti nel paragrafo seguente.

5.2 Applicazione delle previsioni di maggior favore per le organizzazioni di volontariato, le organizzazioni non governative e le cooperative sociali

Come chiarito nel paragrafo 1.10, relativo agli enti considerati in ogni caso ONLUS, art. 10, comma 8, del decreto legislativo n. 460 del 1997, fa salve le previsioni di maggior favore per i soggetti considerati automaticamente ONLUS. La norma acquista particolare

rilevo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, poiché la convenienza della scelta fra disposizioni agevolative dettate dalla legislazione speciale (legge n. 266 del 1991, legge n. 49 del 1987 e legge n. 381 del 1991) e quelle recate dall'art.14 del decreto legislativo n. 460 del 1997 non risulta immediatamente dal confronto fra i diversi regimi agevolativi bensì dall'analisi concreta delle circostanze in cui il soggetto interessato svolge l'attività. Le disposizioni recate dalla normativa speciale in favore degli enti in argomento sono le seguenti:

- l'art.8, comma 2, della legge n. 266 del 1991, il quale dispone che le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato non si considerano cessioni di beni nè prestazioni di servizi e pertanto sono escluse dal campo di applicazione dell'I.V.A.;

- gli artt.14, comma 4, e 29, comma 4, della legge n. 49 del 1987, i quali stabiliscono, rispettivamente, che alcune operazioni effettuate nei confronti delle Amministrazioni dello Stato e delle associazioni non governative che provvedono al trasporto e alla spedizione di beni all'estero, in attuazione di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo, non sono soggette all'imposta sul valore aggiunto al pari delle importazioni di beni destinati alle medesime finalità e che le attività di cooperazione svolte dalle organizzazioni non governative sono da considerarsi attività di natura non commerciale;

- l'art.7, comma 3, della legge n. 381 del 1991, che ha aggiunto alla Tabella A, parte seconda, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, il n. 41-bis), assoggettando all'aliquota del 4% le prestazioni di carattere socio-sanitario ed educativo rese da cooperative sociali.

Tale voce 41-bis) della Tabella A è stata oggetto di numerosi interventi modificativi, da ultimo apportati dall'art.4-bis del decreto legge 2 ottobre 1995, n. 415, convertito dalla legge 29 novembre 1995, n. 507, in base al quale risultano attualmente assoggettate all'aliquota del 4% le prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili o ovunque rese, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale. Si precisa al riguardo che la norma sopra riportata non torna applicabile alle cooperative diverse da quelle sociali di cui alla legge n. 381 del 1991, che si qualificano come ONLUS ai sensi del decreto legislativo n. 460 del 1997. Dette società cooperative-ONLUS applicano, infatti, per le suddette prestazioni la disposizione di cui art. 10, n. 27-ter) del D.P.R. n. 633 del 1972, in forza della quale le prestazioni stesse sono esenti dall'applicazione dell'I.V.A., mentre le cooperative sociali possono applicare, fra le due, la disposizione di maggior favore, ai sensi del menzionato articolo 10, comma 8, del decreto legislativo n. 460 del 1997. Si chiarisce che la scelta fra le diverse previsioni agevolative, anche se non è configurabile come opzione in senso tecnico e quindi non necessita di una comunicazione agli Uffici secondo le modalità indicate dal regolamento di cui al D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, disciplinante le opzioni, deve essere mantenuta per tutte le operazioni che il soggetto svolge nell'anno solare. Ciò risponde sia ad esigenze di cautela fiscale, che

richiedono chiarezza e coerenza nei comportamenti dei contribuenti, sia alle caratteristiche del tributo, essendo l'I.V.A. un'imposta che si determina nell'arco di un intero periodo d'imposta e non per singole operazioni.

Pertanto, qualora, ad esempio, la cooperativa sociale intenda applicare l'aliquota I.V.A. del 4% ad alcune prestazioni di carattere sociosanitario ed educativo, ai sensi della legge n. 381 del 1991, non potrà avvalersi nel corso dello stesso anno d'imposta delle disposizioni esentate previste dal DPR n. 633 del 1972, art. 10, n. 27-ter), per altre prestazioni socio-sanitarie, e n. 20), per ulteriori prestazioni educative. Analogamente le organizzazioni non lucrative di utilità sociale e le organizzazioni non governative non possono avvalersi, nello stesso anno d'imposta, delle disposizioni recate dall'art.14 del decreto legislativo n. 460 del 1997 unitamente alle norme dell'art.8, comma 2, della legge n. 266 del 1991 e degli articoli 14, comma 4, e 29, comma 4, della legge n. 49 del 1987, che rispettivamente le riguardano.

6. ESONERO DALLA CERTIFICAZIONE DEI CORRISPETTIVI AI FINI I.V.A.

L'art.15 del decreto legislativo n. 460 del 1997 contiene una disposizione agevolativa in materia di osservanza degli obblighi contabili prescritti ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. In particolare, non sono soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi, mediante l'emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale, le operazioni riconducibili alle attività istituzionali svolte dalle ONLUS

elencate dall'articolo 10, comma 1, lett.a), del decreto legislativo n. 460 del 1997. Sono, invece, soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi le operazioni direttamente connesse a quelle istituzionali.

Permane, tuttavia, per tutte le attività di natura commerciale, sia istituzionali che connesse, l'obbligo di emissione della fattura prevista dall'articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972, qualora non ricorrano i presupposti di legge di cui al menzionato articolo 22 dello stesso decreto, come, si evince dal disposto dell'articolo 15 del decreto legislativo in esame. Resta inteso che in tutte le cennate ipotesi di operazioni effettuate dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, indipendentemente dalla natura istituzionale o meno dell'attività esercitata, dovranno essere osservati gli adempimenti contabili previsti dal titolo secondo del più volte citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 e cioè l'obbligo di registrazione, di liquidazione del tributo, e relative annotazioni, nonché quello di presentare le dichiarazioni.

7. ALTRE AGEVOLAZIONI

Il decreto legislativo n. 460 del 1997, agli articoli dal 17 al 24 ha previsto numerose agevolazioni a favore delle ONLUS in materia di imposte indirette, tasse e tributi locali, in conformità a quanto previsto dall'art.3, comma 189, lett.g) della legge n. 662 del 1996.

7.1 Esenzioni dall'imposta di bollo

L'art.17 del decreto legislativo n. 460 del 1997 ha introdotto nella Tabella allegata al decreto del Presidente della Re-

pubblica 26 ottobre 1972, n. 642, relativa agli atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto, l'art.27-bis. Detta disposizione stabilisce che sono esenti dal tributo in esame gli "atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)". Si sottolinea che l'agevolazione introdotta riguarda le ONLUS sia come enti destinatari degli atti che come soggetti che li pongono in essere. Poiché l'elencazione degli atti esenti deve ritenersi tassativa, gli atti non espressamente elencati ma ricompresi nella tariffa del bollo, approvata con D.M. 20 agosto 1992 e successive modificazioni, non possono godere del beneficio in parola.

7.2 Esenzioni dalle tasse sulle concessioni governative

L'art.18 del decreto legislativo n. 460 del 1997 ha introdotto nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, recante disciplina delle tasse sulle concessioni governative, l'art.13-bis, il quale stabilisce che: "gli atti e provvedimenti concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative".

7.3 Esenzioni dall'imposta sulle successioni e donazioni

L'art.19 del decreto legislativo n. 460 del 1997 ha modificato il testo dell'art.3, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, relativo ai trasferimenti non soggetti all'imposta, aggiungendo, dopo le parole: "altre finalità di pubblica utilità "le seguenti", nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)". Il nuovo testo dell'art.3, comma 1, del testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni risulta, quindi, così formulato:

"Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, nè quelli a favore di enti pubblici e fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)". Si precisa che in forza del richiamo all'art.3 del decreto legislativo n. 346 del 1990, contenuto negli artt.1 e 10 del decreto legislativo n. 347 del 1990, concernente il testo unico delle imposte ipotecarie e catastali, l'esenzione è estesa anche alle imposte ipotecarie e catastali relativamente ai medesimi trasferimenti.

7.4 Esenzioni dall'imposta sull'incremento di valore degli immobili e dalla relativa imposta sostitutiva

L'art.20, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997 ha modificato il testo dell'art.25, primo comma, lett.c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, recante disciplina dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili, relativo all'esenzione dall'imposta degli incrementi di valore di immobili acquistati a titolo gratuito, aggiungendo, dopo le parole: "pubblica utilità" le seguenti " , nonché da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)". Il nuovo testo della lettera c) del comma 1 dell'articolo 25 del D.P.R. n. 643 del 1972, prevede

l'esenzione dall'INVIM" degli immobili acquistati a titolo gratuito, anche per causa di morte, da enti pubblici o privati legalmente riconosciuti qualora la donazione, l'istituzione di erede o il legato abbiano scopo specifico di assistenza, educazione, istruzione, studio, ricerca scientifica o pubblica utilità, nonché da organizzazioni non lucrative di utilità sociale". Evidentemente l'esenzione si riferisce alle donazioni in quanto l'acquisto a titolo gratuito per causa di morte trova la sua disciplina nel secondo comma dello stesso art.20 del decreto legislativo n. 460 del 1997. Con il secondo comma del precitato art.20 viene introdotta, in favore delle ONLUS, l'esenzione dall'imposta sostitutiva dell'INVIM di cui all'art.11 del decreto legislativo 28 marzo 1997, n. 79, convertito con modificazioni nella legge 28 maggio 1997, n. 140. Il testo del secondo comma dell'art.20 del decreto legislativo n. 460 del 1997, è il seguente:

"L'imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili di cui all'articolo 11, comma 3, del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, non è dovuta dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale". Appare opportuno, al riguardo, riportare il testo dell'art.11, comma 3, del decreto-legge n. 79 del 1997, convertito, con modificazioni, nella legge n. 140 del 1997:

"In deroga a quanto stabilito dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, per gli immobili caduti in successione, acquistati dal defunto prima del 31 dicembre 1992, è dovuta solidalmente dai soggetti che hanno acquistato il diritto di proprietà, oppure diritti reali di godimento sugli immobili medesimi, una imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili, pari all'uno per cento del loro valore complessivo alla data dell'apertura della successione, se detto valore supera 250 milioni di lire. L'imposta non si detrae da quella sulle successioni e, se versata da uno solo dei coobbligati, ha effetto liberatorio anche per gli altri. In luogo della dichiarazione di cui all'art.18 del citato decreto n. 643 del 1972, i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sostitutiva, oppure uno di essi, devono adempiere gli obblighi previsti dagli articoli 29, comma 1, lettera n-bis), e 30 comma 1, lettere b) e c). Per l'accertamento, la riscossione anche coattiva, le sanzioni, gli interessi e il contenzioso si applicano le disposizioni di cui al citato decreto n. 643 del 1972. L'imposta sostitutiva si applica alle successioni apertesì fino alla data del 1 gennaio 2003". Le disposizioni esonerative sopra citate hanno effetto dal 1 gennaio 1998 e quindi si applicano alle donazioni poste in essere ed alle successioni aperte a decorrere dal 1 gennaio 1998.

7.5 Esenzioni in materia di tributi locali

Con l'art.21 del decreto legislativo n. 460 del 1997 viene attribuito ai comuni, alle province, alle regioni nonché alle province autonome di Trento e Bolzano il potere di deliberare in favore delle ONLUS riduzioni od esenzioni dal pagamento di tributi di pertinenza degli enti stessi e dei connessi adempimenti. Trattasi di un potere discrezionale esercitabile dall'ente locale con propria deliberazione. Si richiama a tal fine l'art.52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che disciplina la potestà regolamentare delle province e dei comuni in materia di entrate, anche tributarie.

7.6 Agevolazioni in materia di imposta di registro

Con l'art. 22 del decreto legislativo n. 460 del 1997 vengono disposte modifiche al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In particolare l'anzidetto art.22, alla lett.a), introduce nell'art.1 della tariffa, parte prima, allegata al menzionato testo unico del 1986, dopo il settimo periodo, un ottavo periodo così formulato "se il trasferimento avviene a favore di organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS) ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-quater): lire 250.000" e aggiunge, inoltre, dopo la nota II-ter) dello stesso art.1 della tariffa, la nota II-quater) che espressamente dispone: "A condizione che la ONLUS dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro 2 anni dall'acquisto. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione per lo svolgimento della propria attività è dovuta l'imposta nella misura ordinaria nonché una sanzione amministrativa pari al 30 per cento della stessa imposta".

La lettera b) del medesimo art.22 del decreto legislativo n. 460 del 1997 aggiunge, alla citata tariffa, parte prima, allegata al testo unico dell'imposta di registro, l'articolo 11-bis che dispone l'applicazione dell'imposta fissa di lire 250.000 per gli "atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale". Con le norme sopra riportate viene introdotto a regime, ai fini dell'imposta di registro, il trattamento agevolato degli atti posti in essere dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale. In particolare la lettera a) dell'art.22 in esame introduce un trattamento di favore, consistente nell'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa, pari a lire duecentocinquanta, per "i trasferimenti a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento" nei confronti delle ONLUS, purché ricorrano le condizioni, di seguito esplicitate, dettate dalla nota II- quater) della tariffa, parte prima. Per usufruire del regime di cui si tratta è fatto obbligo alla ONLUS di rendere nell'atto di acquisto la dichiarazione di intento dalla quale risulti la volontà di utilizzare direttamente il bene acquistato per lo svolgimento della propria attività; l'utilizzo diretto del bene deve essere realizzato entro due anni dalla data di acquisto. Il regime agevolato spetta, quindi, solo nell'ipotesi in cui gli immobili entro due anni dall'acquisto vengano destinati, in quanto strumentali, allo svolgimento dell'attività istituzionale dell'organizzazione. Nell'ipotesi in cui sia stata resa nell'atto di acquisto una dichiarazione d'intento mendace, ovvero non sia stato realizzato, nel biennio previsto, l'utilizzo diretto del bene ai fini istituzionali della ONLUS, è disposta la decadenza dal beneficio tributario e, quindi, il recupero dell'imposta di registro nella misura ordinaria, nonché l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'imposta dovuta. In relazione alla lettera b) dello stesso art.22 del medesimo decreto legislativo n. 460 del 1997, si osserva che, in presenza delle condizioni previste, vengono agevolati anche gli atti costitutivi e gli atti recanti modifiche statutarie delle ONLUS per i quali è stabilita l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa. A tale proposito, considerata la genericità della previsione normativa, appare evidente che sono compresi nel regime di favore gli atti so-

pra individuati che recano, tra l'altro, conferimenti di proprietà o di diritti reali di godimento su beni mobili ed immobili. Con riferimento al trattamento tributario riservato agli atti costitutivi ed alle modifiche statutarie si precisa che l'agevolazione compete anche prima dell'effettuazione della comunicazione prevista dall'art.11 del decreto legislativo n. 460 del 1997 e che pertanto gli Uffici, in tale ipotesi, sono tenuti successivamente ad accertare che i soggetti beneficiari del regime di favore abbiano provveduto alla suddetta comunicazione nei termini prescritti dalla norma secondo quanto precisato nel precedente paragrafo relativo alle comunicazioni. L'Ufficio, conseguentemente, provvederà a recuperare le normali imposte qualora, dai controlli effettuati successivamente, non risultino rispettate le previsioni dell'art.11 sopra richiamato.

7.7 Esenzioni dall'imposta sugli spettacoli

L'art.23 del decreto legislativo n. 460 del 1997 stabilisce che:

1. L'imposta sugli spettacoli non è dovuta per le attività spettacolistiche indicate nella tariffa allegata al decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, svolte occasionalmente dalle ONLUS, nonché dagli enti associativi di cui all'articolo 111, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'articolo 5, comma 1, lettera a), in concomitanza di celebrazioni ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

2. L'esenzione spetta a condizione che dell'attività richiamata al comma 1 sia data comunicazione, prima dell'inizio di ciascuna manifestazione, all'ufficio accertatore territorialmente competente. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, potranno essere stabiliti condizioni e limiti affinché l'esercizio delle attività di cui al comma 1 possa considerarsi occasionale." La disposizione in esame prevede l'esenzione dall'imposta sugli spettacoli per le attività spettacolistiche svolte occasionalmente sia dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale sia dalle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. Le attività spettacolistiche per le quali non è dovuta l'imposta sugli spettacoli sono quelle indicate nella tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 640 del 1972.

L'esenzione spetta a condizione che l'attività spettacolistica:

- 1) sia svolta occasionalmente;
- 2) sia svolta in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- 3) sia data comunicazione della attività all'ufficio accertatore territorialmente competente (SIAE) prima dell'inizio della stessa.

7.8 Agevolazioni per lotterie, tombole, pesche e banchi di beneficenza

L'art.24 del decreto legislativo n. 460 del 1997 ha esteso alle ONLUS il regime agevolato per le lotterie, tombole e pesche di beneficenza già previsto per gli enti morali, le associazioni ed i comitati senza fini di lucro dall'art.40, comma 1 del regio decreto-legge 19 ottobre 1938, n. 1933, con-

vertito dalla legge 5 giugno 1939, n. 973. Ai sensi dell'art.40 del regio decreto n. 1933 del 1938 come modificato dal decreto legislativo n. 460 del 1997, l'Ufficio delle Entrate, o la Direzione Regionale delle Entrate ove esso non sia stato ancora attivato, può autorizzare, previo nulla osta della Prefettura:

"1) le lotterie promosse e dirette da enti morali, organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), associazioni e comitati senza fini di lucro, aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi, disciplinati dagli articoli 14 e seguenti del codice civile, con vendita di biglietti staccati dai registri a matrice in numero determinato, il cui importo complessivo per ogni singola operazione non superi la somma di lire 100.000.000. La vendita di biglietti deve essere limitata al territorio della provincia; 2) le tombole promosse e dirette da enti morali, ONLUS, associazioni e comitati senza fini di lucro, aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi disciplinati dagli articoli 14 e seguenti del codice civile, purché il prodotto netto di esse sia destinato a scopi assistenziali, educativi e culturali e purché i premi non superino complessivamente la somma di lire 25.000.000. La vendita delle cartelle deve essere limitata al comune in cui la tombola si estrae e nei comuni limitrofi e deve effettuarsi per il tramite delle ricevitorie del lotto; 3) le pesche o banchi di beneficenza promossi e diretti da enti morali, ONLUS, associazioni e comitati senza fini di lucro, aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi, disciplinati dagli articoli 14 e seguenti del codice civile, purché l'operazione sia limitata al territorio del comune ed il ricavato non ecceda la somma di lire 100.000.000.".

Al fine di ottenere la prescritta autorizzazione, i soggetti promotori delle suindicate iniziative devono produrre apposita istanza in carta da bollo all'Ufficio delle Entrate o alla Direzione Regionale delle Entrate competente per territorio. All'istanza deve essere allegata la documentazione prevista dall'articolo 90 del Regolamento sui servizi del lotto (Regio decreto 25 luglio 1940, n. 1077). Si ritiene che sia estensibile anche alle ONLUS, quali soggetti legittimati ai sensi dell'articolo 24 del decreto legislativo n. 460 del 1997 a promuovere lotterie, tombole e pesche o banchi di beneficenza, il disposto del penultimo comma dell'art.40 del sopracitato regio decreto-legge n. 1933 del 1938, introdotto dall'articolo 8 della legge 26 marzo 1990, n. 62, che prevede un particolare regime per le tombole i cui premi non superino complessivamente tre milioni di lire e per le pesche di beneficenza il cui ricavato non ecceda la somma di L.15.000.000, promosse in occasioni di feste o sagre a carattere locale e che abbiano ambito limitato alle feste o sagre stesse. Dette manifestazioni sono considerate trattenimenti ai sensi dell'art.69 del T.U. delle leggi di Pubblica Sicurezza, approvato con R.D. 18 giugno 1931, n. 733, e, pertanto, soggette alla sola autorizzazione amministrativa rilasciata da Comuni ai sensi dell'art.19 del D.P.R. 24 luglio 1977, n. 616. Per quanto concerne, infine, il regime fiscale relativo alle lotterie, tombole e pesche o banchi di beneficenza, si segnala che, a seguito dell'abolizione, per espressa previsione del comma 3 dell'articolo 19 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, della tassa di lotteria, a decorrere dal 1 gennaio 1998, dette iniziative sono assoggettate alla sola ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, nella misura del 10 per cento del valore dei premi, ai sensi dell'art.30 del D.P.R. n. 600 del 1973. Detta ritenuta non è do-

vuta per lo svolgimento di tombole e pesche di beneficenza promosse in occasione di feste o sagre a carattere locale.

8. SCRITTURE CONTABILI DELLE ONLUS

L'art.25 del decreto legislativo n. 460 del 1997, introduce nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, l'art.20-bis, il quale, a fronte delle agevolazioni tributarie riconosciute alle ONLUS, stabilisce obblighi formali e contabili intesi come strumento di trasparenza ed efficienza della gestione delle ONLUS medesime. Il testo dell'art.20-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 è il seguente:

“1. Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) diverse dalle società cooperative, a pena di decadenza di benefici fiscali per esse previsti, devono:

a) in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza ed analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'organizzazione, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore a quello indicato dall'articolo 22;

b) in relazione alle attività direttamente connesse tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui agli articoli 14, 15, 16, e 18; nell'ipotesi in cui l'ammontare annuale dei ricavi non sia superiore a lire 30 milioni, relativamente alle attività di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi, gli adempimenti contabili possono essere assolti secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

2. Gli obblighi di cui al comma 1, lettera a), si considerano assolti qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del codice civile.

3. I soggetti richiamati al comma 1 che nell'esercizio delle attività istituzionali e connesse non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a lire 100 milioni, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto delle entrate e delle spese complessive, nei termini e nei modi di cui all'articolo 20.

4. In luogo delle scritture contabili previste al comma 1, lettera a), le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle provincie autonome di Trento e Bolzano ai sensi dell'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49 possono tenere il rendiconto nei termini e nei modi di cui all'articolo 20.

5. Qualora i proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di due miliardi di lire, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, il bilancio deve recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili.”.

Le norme riportate, in sostanza, prevedono che le ONLUS,

diverse da quelle costituite in forma di società cooperativa, per le quali restano fermi gli adempimenti contabili propri delle società ed enti commerciali, per espressa disposizione legislativa devono assolvere, a pena di decadenza dai benefici fiscali per esse previsti, una serie di adempimenti che di seguito si illustrano. Il comma 1, lett.a), dell'art.20-bis, del D.P.R. n. 600 del 1973, dispone nei confronti delle ONLUS l'obbligo di redigere, relativamente all'attività complessivamente svolta, comprensiva cioè sia dell'attività istituzionale che delle attività connesse, scritture contabili cronologiche e sistematiche redatte in modo da conferire trasparenza a tutte le operazioni poste in essere relativamente a ciascun periodo della gestione. Inoltre, deve essere redatto, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, un apposito documento contenente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della ONLUS, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali. Sostanzialmente in detto documento dovrà essere riportato il bilancio o rendiconto annuale, richiesto dall'art.10, comma 1, lett.g) del decreto legislativo n. 460 del 1997, opportunamente elaborato al fine di porre in rilievo le diverse attività svolte dalla ONLUS. Le scritture in argomento non necessitano di particolari formalità di vidimazione o di bollatura, ma vanno conservate, unitamente alla relativa documentazione ai sensi dell'art.22 del D.P.R. n. 600 del 1973. Il comma 2, dell'art.20-bis, dello stesso D.P.R. n. 600 del 1973, considera assolti gli obblighi di cui al precedente comma 1, lett.a), qualora la contabilità della ONLUS consti del libro giornale, tenuto in conformità a quanto stabilito all'art.2216 del codice civile e del libro inventari di cui all'art. 2217 del codice civile. Il comma 1, lett.b), dell'art.20-bis in esame, impone alle ONLUS, relativamente alle attività direttamente connesse a quelle istituzionali, di tenere le scritture contabili previste dagli artt.14, 15, 16 e 18 del D.P.R. n. 600 del 1973. Trattasi, in definitiva, di una contabilità specifica concernente le attività di cui all'art.10, comma 5, del decreto legislativo n. 460 del 1997. Ovviamente detta contabilità non si pone come alternativa agli obblighi sopra illustrati previsti dalla precedente lett.a), dell'art.20-bis, del D.P.R. n. 600 del 1973, ma coesiste con gli stessi che, come sopra accennato, si riferiscono a tutte le attività, istituzionali e connesse, svolte dalla ONLUS. Si evidenzia, inoltre, che il citato comma 1, lett.b), dell'art.20-bis consente alle ONLUS che conseguono annualmente, in relazione alle attività direttamente connesse a quelle istituzionali, ricavi per un ammontare non superiore a 30 o a 50 milioni di lire, rispettivamente per le attività di prestazione di servizi e per gli altri casi, di assolvere gli adempimenti contabili, in luogo di quelli prescritti in via generale ai fini dell'I.V.A. e quelli prescritti per le attività connesse ai fini delle imposte sui redditi, secondo le disposizioni di cui all'art.3, comma 166 della legge 23 dicembre 1996, n. 662. In particolare, i predetti soggetti possono annotare l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni effettuate in ciascun mese, entro il giorno 15 del mese successivo, nei registri previsti ai fini dell'I.V.A. ovvero nell'apposito prospetto riepilogativo, che tiene luogo dei registri stessi, conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, pubblicato nella G.U. n. 37 del 14 febbraio 1997, ed alle relative istruzioni. Inoltre, i soggetti medesimi devono annotare entro il termine previsto per le liquidazioni trimestrali del-

l'I.V.A., l'importo complessivo imponibile mensile o trimestrale degli acquisti e delle importazioni indicando l'imposta detraibile nel registro di cui all'art.25 del D.P.R. n. 633 del 1972 o nel prospetto sopra menzionato di cui al modello approvato con il citato D.M. 11 febbraio 1997 (circolare ministeriale n. 10/E del 17 gennaio 1997).

Un'ulteriore semplificazione in relazione agli adempimenti contabili è prevista, dal comma 3 dell'art.20-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, per le ONLUS che nel corso del periodo d'imposta non abbiano conseguito, dall'esercizio delle attività istituzionali e di quelle direttamente connesse, proventi per un ammontare superiore a lire 100 milioni, limite modificato annualmente secondo le modalità previste dall'art.1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398 (cioè con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri in relazione alla variazione percentuale del valore medio dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, relativo al periodo di dodici mesi terminante il 31 agosto di ciascun anno rispetto al valore medio del medesimo indice rilevato con riferimento allo stesso periodo dell'anno precedente). Le ONLUS in possesso di tale requisito possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili cronologiche e sistematiche di cui al primo comma, lett.a), dell'art.20-bis, del D.P.R. n. 600 del 1973 (ferme restando le scritture contabili prescritte per le attività connesse dello stesso art.20-bis, lett.b) e gli adempimenti contabili stabiliti ai fini dell'I.V.A.) nonché della situazione patrimoniale, economica e finanziaria ivi prevista, il rendiconto delle entrate e delle spese complessive nei termini e nei modi di cui all'art.20 del D.P.R. n. 600 del 1973, nel testo integrato dall'art.8 del decreto legislativo n. 460 del 1997. Detto rendiconto, pertanto, dovrà essere redatto entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio. Per esigenze di trasparenza e di maggiore chiarezza, il rendiconto potrà essere accompagnato da una relazione illustrativa. Il comma 4 dell'art.20-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, prevede una disciplina semplificata per le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano, ai sensi dell'art.6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, e per le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49. Detti soggetti possono, in luogo delle scritture contabili cronologiche e sistematiche, previste dall'art.20-bis, comma 1, lett.a) del D.P.R. n. 600 del 1973, redigere e tenere un rendiconto delle entrate e delle spese relative all'attività complessivamente esercitata nei termini e nei modi di cui all'art.20, del D.P.R. n. 600 del 1973, come integrato dall'art.8 del decreto legislativo n. 460 del 1997, indipendentemente dall'ammontare dei proventi conseguiti. Il rendiconto va redatto entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio e accompagnato da una relazione illustrativa ove lo richiedano esigenze di trasparenza e di maggior chiarezza. Il comma 5 dell'art.20-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, introduce un particolare onere nei confronti delle ONLUS i cui proventi complessivi superino, per due anni consecutivi, l'ammontare di due miliardi di lire, importo modificabile annualmente secondo le modalità previste dall'art.1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, già in precedenza illustrate. Pertanto, qualora il detto ammontare di due miliardi di lire venga superato consecutivamente per il secondo periodo d'imposta, già per il periodo medesimo dovrà essere predisposta, in al-

legato al bilancio di competenza del periodo stesso ed al rendiconto previsto dal decreto legislativo n. 460 del 1997, una relazione di controllo sottoscritta da uno o più iscritti nel registro dei revisori contabili. Il comma 2, dell'art.25 del decreto legislativo n. 460 del 1997, stabilisce, poi, espressamente che per gli enti ecclesiastici e per le associazioni di promozione sociale di cui all'art.10, comma 9, dello stesso decreto legislativo n. 460 del 1997, l'applicazione degli obblighi contabili di cui all'art.20-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, anziché all'attività complessivamente svolta dai soggetti stessi, è limitata alle sole attività, istituzionali e a quelle ad esse connesse, ammesse al regime proprio delle ONLUS. La separata tenuta delle scritture contabili relativamente alle predette attività costituisce condizione essenziale ai fini dell'applicabilità ai soggetti stessi delle disposizioni agevolative introdotte dal decreto legislativo n. 460 del 1997, così come previsto dal citato comma 9 dell'art.10 del decreto medesimo.

9. SANZIONI E RESPONSABILITÀ DEI RAPPRESENTANTI LEGALI E DEGLI AMMINISTRATORI DELLE ONLUS

L'art.28 del decreto legislativo n. 460 del 1997, ferme restando le altre sanzioni previste dalle leggi tributarie, stabilisce specifiche sanzioni amministrative per le violazioni delle disposizioni in esso contenute. Il testo dell'art.28 è il seguente:

“1. Indipendentemente da ogni altra sanzione prevista dalle leggi tributarie:

a) i rappresentanti legali e i membri degli organi amministrativi delle ONLUS, che si avvalgono dei benefici di cui al presente decreto in assenza dei requisiti di cui all'articolo 10, ovvero violano le disposizioni statutarie di cui alle lettere c) e d) del comma 1 del medesimo articolo sono puniti con la sanzione amministrativa da lire 2 milioni a lire 12 milioni;

b) i soggetti di cui alla lettera a) sono puniti con la sanzione amministrativa da lire 200 mila a lire 2 milioni qualora omettono di inviare le comunicazioni previste all'articolo 11, comma 1;

c) chiunque contravviene al disposto dell'articolo 27, è punito con la sanzione amministrativa da lire 600 mila a lire 6 milioni.

2. Le sanzioni previste dal comma 1 sono irrogate, ai sensi dell'articolo 54, primo comma e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dall'ufficio delle entrate nel cui ambito territoriale si trova il domicilio fiscale della ONLUS.

3. I rappresentanti legali ed i membri degli organi amministrativi delle organizzazioni che hanno indebitamente fruito dei benefici previsti dal presente decreto legislativo, conseguendo o consentendo a terzi indebiti risparmi d'imposta, sono obbligati in solido con il soggetto passivo o con il soggetto inadempiente delle imposte dovute, delle relative sanzioni e degli interessi maturati”.

Il comma 1, lett.a), dell'articolo in esame prevede l'applicazione di una specifica sanzione nei confronti dei rappresentanti legali e dei membri degli organi amministrativi della ONLUS qualora la stessa usufruisca dei benefici recati dal decreto legislativo n. 460 del 1997, in assenza dei

necessari requisiti di carattere soggettivo od oggettivo, espressamente previsti dal comma 1 dell'art.10 del citato decreto, o allorchè siano state violate le disposizioni statutarie in relazione al divieto di svolgere attività diverse da quelle espressamente previste dall'art.10 o al divieto di distribuzione di utili o avanzi di gestione, di cui rispettivamente alle lettere c) e d), del comma 1, dell'art.10 del decreto legislativo n. 460 del 1997. La sanzione prevista è determinata in misura variabile tra un limite minimo di lire duemilioni e un limite massimo di lire 12 milioni. La seconda violazione prevista dal comma 1, lettera b), dell'art. 28 del decreto legislativo n. 460 del 1997, come già precisato al paragrafo concernente la comunicazione, si rende applicabile nei confronti dei soggetti sopra menzionati qualora non risulti effettuata la comunicazione prescritta dall'art. 11, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Si precisa al riguardo che la sanzione in commento trova applicazione nel caso in cui l'ente, in mancanza della predetta comunicazione, abbia usufruito delle agevolazioni riservate alle ONLUS. La sanzione è stabilita in misura variabile tra un limite minimo di lire 200 mila e un limite massimo di lire 2 milioni. Ulteriore fattispecie di violazione, individuata dall'art.28, comma 1, in esame ha carattere generale essendo rivolta a chiunque abusi dell'acronimo ONLUS ovvero di altre parole anche in lingua straniera o locuzioni analoghe idonee a trarre in inganno circa la qualifica dell'ente. In quest'ultimo caso la sanzione è determinata in misura variabile tra un limite minimo di lire 600 mila e un limite massimo di lire 6 milioni.

Competente ad irrogare le sanzioni amministrative di cui sopra è l'Ufficio delle Entrate competente in base al domicilio fiscale della ONLUS. Si fa presente che l'art. 28 del decreto legislativo in esame, al comma 2, richiama l'art. 54, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, che è stato abrogato dall'art.16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Ai fini della determinazione delle sanzioni fissate dallo stesso articolo 28 deve farsi, pertanto, riferimento all'art. 7 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.472.

10. RINVIO ALLA NORMATIVA DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

L'art. 26 del decreto legislativo n. 460 del 1997 contiene una norma di carattere residuale con la quale viene precisato che si applica alle ONLUS, per quanto non specificamente disciplinato, la normativa relativa agli enti non commerciali. La disposizione in particolare richiama gli articoli 2 e 9 dello stesso decreto legislativo n. 460 del 1997, concernenti rispettivamente agevolazioni per le occasionali raccolte pubbliche di fondi e per i contributi corrisposti da enti pubblici per lo svolgimento convenzionato di attività e agevolazioni temporanee per il trasferimento di beni patrimoniali. Da ciò consegue, in particolare, che le ONLUS, al pari degli enti non commerciali, possono svolgere attività di raccolta pubblica di fondi in via occasionale alle condizioni e limiti stabiliti dall'art.2 del decreto legislativo n. 460 del 1997. Si rinvia, pertanto, per i chiarimenti in merito alle anzidette norme, alla circolare n. 124/E del 12 maggio 1998, paragrafi 2 e 7. Si ritiene di dover precisare che le disposizioni concernenti gli enti non commerciali, ivi

comprese quelle recate dai richiamati articoli 2 e 9 del decreto legislativo n. 460 del 1997, non si applicano, in quanto incompatibili, alle società cooperative ONLUS, atteso che queste ultime, come già precisato, sono inquadrabili fra i soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) del T.U.I.R. e sono, pertanto, assoggettate alla disciplina tributaria delle società ed enti commerciali. Si pregano gli Uffici in indirizzo di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.

Guida alla lettura della Circolare 168/E del 26 giugno 1998

(di Stefano Ragghianti)

- 1.1** *Il capitolo 1 della circolare Onlus è dedicato alla identificazione dei requisiti soggettivi ed oggettivi delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.*

Sono riepilogati :

*i soggetti ammessi,
i soggetti esclusi,
i settori di attività ,
i vincoli statutari .*

Il punto 1.4 riepiloga in maniera organica la distinzione tra settori considerati sempre di solidarietà e settori considerati solidaristici solo a condizione che le prestazioni siano rese a soggetti svantaggiati.

La circolare si sofferma quindi su tale concetto. Per soggetti svantaggiati si intendono soggetti in condizioni di obiettivo disagio determinato da condizioni psico fisiche particolarmente invalidanti, a situazioni di devianza degrado o grave disagio o di emarginazione sociale. La circolare contiene poi un elenco, non tassativo ma esemplificativo di soggetti ritenuti 'svantaggiati'. Si cerca quindi di definire in modo più preciso di quanto non faccia la legge tale situazione di svantaggio, assolutamente necessaria per definire la Onlus e per distinguere in modo corretto tra attività istituzionali e attività connesse a quelle istituzionali.

Il punto 1.5 cerca inoltre di definire il concetto di attività connesse usando la medesima distinzione tra settori di attività usata precedentemente.

Per i settori di attività considerati solidaristici solo se destinati a soggetti svantaggiati, le attività connesse sono in pratica le stesse attività istituzionali rese però a favore della generalità dei soggetti.

Oltre a queste, tuttavia, la legge parla di attività connesse 'per natura' a quelle istituzionali. La circolare cerca quindi di definire questa categoria generale di attività connesse: essa parla di attività strutturalmente funzionali sotto l'aspetto materiale a quelle istituzionali, ribadendo tuttavia che non può trattarsi di attività autonoma. Bisogna dire che il chiarimento, per quanto indicativo di una linea di tendenza, non può considerarsi sufficiente a definire con certezza il concetto.

I punti successivi si soffermano sulle altre clausole statutarie imposte alle Onlus.

- 1.10** *Il punto si sofferma sulle cosiddette Onlus automatiche, cioè quei soggetti che in ogni caso sono considerati tali per effetto automatico di legge e cioè:*

- 1. le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali;*
- 2. le cooperative sociali;*
- 3. le organizzazioni non governative riconosciute.*

E' ribadita in queste sede la non necessità per questi soggetti di modificare i propri statuti nemmeno per quanto riguarda la denominazione dell'ente.

- 3.1** *La circolare si sofferma sulla prima agevolazione fiscale delle Onlus, cioè quella valida ai fini delle imposte sul reddito. E' chiaramente ribadito che le attività istituzionali esulano del tutto dall'ambito della sfera commerciale; invece le attività connesse non concorrono alla formazione della base imponibile. La differenza rileva, come noto, ai fini degli obblighi contabili fiscalmente rilevanti.*

- 3.3** *La circolare si limita a ricordare che la descritta agevolazione ai fini imposte dirette non si applica alle società cooperative Onlus.*

- 4** *Il capitolo è riservato alla deducibilità fiscale delle erogazioni liberali a favore delle Onlus; viene ricordato il meccanismo generale basato in sostanza:*

EROGAZIONI IN DENARO.

- a) sui limiti di detraibilità;*
- b) sulle modalità di effettuazione delle liberalità;*
- c) sugli effetti fiscali della detrazione.*

Sul punto a) la circolare ricorda che è ammessa una detrazione del 19 % su un importo massimo di 4.000.000 per le persone fisiche o al 2 % del reddito di impresa per le persone fisiche.

Sul punto b) vengono ricordate le rigide modalità alle quali è subordinato il vantaggio fiscale e cioè che il versamento sia effettuato tramite:

- 1. banca;*

2. posta;
3. carte di credito, di debito, carte prepagate, assegni bancari o circolari.

EROGAZIONI IN NATURA

Viene riassunto il sistema di erogazioni in natura, estremamente innovativo per il nostro sistema, così sintetizzabile:

- a) deducibilità entro tassativi limiti delle spese per lavoratori dipendenti le cui prestazioni sono rese a favore delle Onlus;
- b) possibilità di cedere gratuitamente e senza limite derrate alimentari e prodotti farmaceutici, se relativi all'attività di impresa;
- c) possibilità di cedere gratuitamente altri beni sempre relativi all'attività di impresa potendo tuttavia considerare detraibile il costo fino ad un massimo di 2.000.000.

CONDIZIONI E FORMALITÀ.

Sono riepilogate le condizioni formali per poter godere dell'agevolazione:

1. L'impresa, prima di effettuare la cessione gratuita deve effettuare comunicazione al competente ufficio delle entrate; la comunicazione non è dovuta per le cessioni di modico valore; la circolare tace su tale concetto;
2. La Onlus deve dichiarare di utilizzare direttamente i beni per i propri fini istituzionali;
3. L'impresa cedente deve annotare sui propri registri iva l'avvenuta cessione.

La circolare ricorda poi in questa occasione che le cessioni descritte sono esenti da IVA ai sensi dell'art. 10 n. 12 del dpr 633/72.

Per quanto il sistema sia formalmente non semplice, esso resta tuttavia interessante e di importanza fondamentale per il finanziamento delle ONLUS.

- 5** *Il punto è dedicato alle agevolazioni in materia di imposta sul valore aggiunto. La disciplina IVA esce piuttosto complessa e di non facile applicazione concreta. La circolare tenta di riepilogare la situazione fissando alcuni punti cardine che cerchiamo di riepilogare:*

1. In linea generale le ONLUS sono soggetti passivi IVA, nel senso che hanno gli obblighi derivanti dalla relativa disciplina;
2. Alle Onlus si applicano alcune tipologie di esenzioni in base all'art. 10 del DPR 633/72 al pari do altri soggetti;
3. Al di fuori delle ipotesi di esenzione elencati dal citato articolo 10 le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese da onlu sono imponibili IVA in modo ordinario.

Disciplina IVA del volontariato

In modo molto opportuno, la circolare tende a coordinare la disciplina IVA degli organismi di volontariato iscritti nei registri in base a L. 266/91, in quanto le disposizioni di tale legge sembrano ad un primo esame in contrasto con quelle del decreto 460/97. Infatti:

- in base all'articolo 8 della legge 266/91 le operazioni istituzionali degli organismi di volontariato sono operazioni escluse da IVA, cioè 'fuori campo' di imposta ;
- in base al decreto 460/97 le operazioni rese da Onlus (e quindi anche da enti di volontariato) sono operazioni imponibili, anche se talvolta esenti ai fini IVA;
- Il punto 5.2. ricorda la già richiamata clausola di miglior favore nel senso che questi organismi possono scegliere di applicare le disposizioni più favorevoli in base ad un confronto fra le due fonti normative (L. 266/91 e decr. Lgs. 460/97). L'ente potrà quindi scegliere se considerare le proprie operazioni escluse da IVA ovvero operazioni imponibili IVA sulla base di una calcolo di convenienza. E' evidente che la convenienza a considerare le operazioni imponibili consiste nel fatto di poter detrarre l'imposta pagata a monte. Con una importante affermazione la circolare precisa che la scelta sul regime Iva non può tuttavia avvenire operazione per operazione, ma deve essere mantenuta per tutto il periodo di imposta in maniera coerente ed unitaria: in sostanza, o si considerano tutte le operazioni fuori campo, o si considerano tutte imponibili.

- 6** *Il punto sei ricorda l'esonero dalla emissione dello scontrino o ricevuta fiscale per le operazioni istituzionali, mentre tale obbligo resta per le operazioni connesse. Per tutte le operazioni invece permane l'obbligo di emissione della fattura.*

- 7.1** *Il capitolo descrive brevemente l'esenzione dall'imposta di bollo; l'unica precisazione interessante è rappresentata dal fatto che l'elenco del relativo articolo è considerato tassativo e quindi gli atti non strettamente elencati vedono assolvere l'imposta di bollo. Per il volontariato si ricorda la previsione di cui all'art 8 legge 266/91.*

- 7.2 Viene brevemente commentata l'agevolazione di cui all'art. 18 relativa alle tasse di concessione governative.
- 7.3 Viene brevemente commentata l'agevolazione di cui all'art. 19 in materia di imposta di successione e donazione con la precisazione che l'esenzione è estesa anche alle imposte catastali e ipotecarie per i medesimi trasferimenti.
- 7.4 Viene brevemente commentata l'agevolazione Invim per gli acquisti a titolo gratuito per atto tra vivi, giacchè i trasferimenti a causa di morte sono regolati a parte. La circolare precisa che l'agevolazione si applica alle donazioni aperte a decorrere dal 1.1.98.
- 7.5 E' brevemente commentato il potere di comuni, provincie e regioni di ridurre i propri tributi in favore delle Onlus.
- 7.6 E' ricordata la normativa agevolativa relativa all'imposta di registro (tassazione in misura fissa) in relazione soprattutto ai trasferimenti immobiliari. La circolare ricorda la condizione per poter usufruire del vantaggio e cioè che nell'atto di acquisto risulti la volontà di utilizzo diretto del bene per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali e che tale utilizzo diretto risulti effettivamente entro i due anni dall'acquisto. Nonostante che la circolare niente precisi nel merito, si ricorda che per gli enti di volontariato iscritti nei registri regionali di cui alla legge 266/91, l'articolo 8 della medesima legge prevede in sostanza un regime ancora più favorevole rappresentato dall'esenzione totale dall'imposta per acquisto di immobili, come chiarito anche dalla Ris. Min. del 6.6.94 n. 8-16.
- 7.7. La circola illustra brevemente l'agevolazione dall'imposta sugli spettacoli per le attività occasionali svolte in concomitanza con iniziative e celebrazioni istituzionali. Il concetto di occasionalità dovrà essere fissato con decreto Ministeriale, quindi la circolare tace su tale questione.
- 7.8 E' commentata la norma che estende alle Onlus il regime agevolato per lotterie, tombole pesche e banchi di beneficenza.
L'agevolazione è subordinata ad apposita istanza all'ufficio delle entrate competente.
E' poi riferibile alle Onlus anche l'agevolazione relative ad iniziative, purché i relativi premi siano inferiori a determinate cifre.
- 8 L'ampio articolo 8 è dedicato agli obblighi contabili delle Onlus, senza tuttavia precisazioni di grande rilievo. Sono in pratica ribaditi questi punti:
- 1) Le Onlus (diverse dalle cooperative) hanno l'obbligo di una doppia contabilità: una complessiva relativa a tutta l'attività; una specifica relativa alle sole attività connesse.
 - 2) Sono previsti regimi agevolati e semplificati per le Onlus che svolgono attività connesse minime (fino a 30 o a 50 milioni a seconda dell'attività).
 - 3) E' previsto un ulteriore regime semplificato per quelle Onlus che hanno attività complessiva (istituzionale e connessa) inferiore a 100 milioni annui, incrementato annualmente in base alla legge 398/91.
 - 4) E' previsto un regime agevolato per gli enti di volontariato iscritti nei registri regionali, che possono adempiere agli obblighi contabili mediante semplice rendiconto delle entrate e delle uscite.
La circolare ricorda poi l'obbligo per le Onlus con proventi per ammontare superiore ai due miliardi per due anni consecutivi di prevedere anche una relazione dei revisori al bilancio e quindi in pratica l'obbligo di tale organo. Con interpretazione discutibile, la circolare precisa che l'obbligo sussiste già a partire dallo stesso secondo periodo.
Il capitolo si chiude ricordando che la suddetta contabilità separata è condizione essenziale per godere delle agevolazioni fiscali del decreto medesimo.