

QUADERNI DE

il Cerchio

NAZIONALE PER IL VOLONTARIATO

# No Profit e Volontariato

*guida fiscale '97*

STEFANO RAGGHIANI

No Profit e  
Volontariato  
*guida fiscale '97*

STEFANO RAGGHIANI

Publicazione realizzata nell'ambito della Convenzione con il C.N.R.  
Ente Patrocinatore della ricerca su: "Ruolo della famiglia, del settore non profit e della telefonia sociale per la fondazione di una politica sociale a rete integrata"



CENTRO NAZIONALE PER IL VOLONTARIATO  
Via Catalani, 158 - 55100 LUCCA  
Tel. 0583/419500 - Fax 0583/419501  
Indirizzo Internet: <http://cnv.cpr.it>  
e-mail [cnv@cnv.cpr.it](mailto:cnv@cnv.cpr.it)

Lucca, maggio 1997

*Questo è un lavoro nato dalla ormai lunga esperienza che Stefano Raghianti ha acquisito nel servizio reso agli organismi che operano senza finalità di lucro, e di quelli di volontariato in particolare, che si sono rivolti al Centro Nazionale per il Volontariato di cui Stefano è apprezzato e generoso consulente. E', la sua, una competenza acquisita "sul campo", tanti sono i quesiti giuridici e fiscali che al Centro sono giunti telefonicamente, per scritto, per via telematica, su Internet.*

*Il volontariato nasce dalla spontanea volontà di rispondere ai bisogni che le persone pongono, con l'esigenza di risposte immediate. Ma quando dall'azione da persona a persona, si passa al rapporto tra le associazioni, e le associazioni e le istituzioni, (come la normativa prevede), i dirigenti degli organismi di "privato sociale" si trovano di fronte a formalità che spesso sono gravose, ma che d'altro canto, la necessità di trasparenza di questi rapporti impone.*

*E' vero che è in itinere la normativa fiscale per il non profit (e a sua conclusione il dott. Raghianti provvederà ad aggiornare il suo lavoro), ma questioni generali che qui si trattano rimangono essenziali, e comunque di grande utilità è e sarà l'appendice normativa già in questo testo di discreta entità.*

*Il Centro Nazionale per il Volontariato offre al mondo del privato sociale una pubblicazione che ritiene utile, che si affianca ad altre già esistenti, ma che vuole caratterizzarsi nel dare risposte semplici a domande complesse che il dott. Raghianti ha dimostrato, nei fatti, di saper dare.*

*Del testo redatto, dell'impegno di questi anni, e di quello che continuerà a fare, lo ringrazio cordialmente, spero anche a nome dei lettori.*

MARIA ELETTA MARTINI  
Presidente Centro Nazionale per il Volontariato

## Introduzione

*In diversi testi di scienza delle finanze e di diritto tributario si legge che, interrogato su quale fosse la cosa per lui più incomprensibile, Albert Einstein rispondeva: "La dichiarazione del reddito".*

*Le pubblicazioni in materia, quindi, non mancano.*

*Tuttavia abbiamo ritenuto opportuno misurarci con questa prova, sentendone ancora la necessità. Questo lavoro infatti nasce dall'esperienza maturata in questi anni grazie e dentro al Centro Nazionale per il Volontariato, fatta di incontri, seminari, contatti, telefonate, risposte a centinaia di quesiti pervenuti da praticamente tutti i settori del non profit. Il lavoro cerca di unire rigore scientifico e tecnico ad aspetti pratici e concreti, spesso sollevati dalle stesse questioni affrontate.*

*Esso è rivolto a tutti gli "enti non commerciali" anche se un occhio di riguardo è dedicato alle Associazioni di Volontariato, così come le ha concepite e prefigurate la legge-quadro 266/91.*

*La scelta è motivata da due aspetti, oltre che da ragioni di economicità dell'opera: in primo luogo le figure sono tutt'altro che ben delineate e chiaramente definite; in secondo luogo, la disciplina fiscale prevista dalla legge n. 266/91, è in sostanza derogativa rispetto a quella ordinaria, che non poteva quindi essere omessa.*

*E' noto come i problemi fiscali del terzo settore in generale, e del volontariato in particolare, siano notevolmente cresciuti negli ultimi anni, di pari passo al crescere e al diffondersi dei rapporti tra non profit, pubblica amministrazione e mercato. Né d'altra parte, la legge-quadro ha risolto tutti i problemi di carattere fiscale delle associazioni anche perché, nel sistema tributario italiano, spesso - anche a legislazione invariata - cambiano gli orientamenti dell'amministrazione.*

*Il lavoro contiene anche una appendice fatta sia di norme che di prassi amministrativa (circolari, risoluzioni ministeriali) che abbiamo ritenuto opportuno pubblicare in quanto non è agevole trovare, anche nelle pubblicazioni specializzate, materiale del genere. Il testo potrebbe risultare utile pertanto anche a professionisti non specializzati, oltre che agli operatori e ai responsabili degli enti non commerciali.*

*Essendo il manuale prevalentemente una guida fiscale gli aspetti di carattere giuridico sono appena accennati.*

*La presente pubblicazione è il primo "Quaderno del Centro" che affronta tematiche strettamente fiscali; l'intento è quello di rinnovarla ed aggiornarla annualmente in modo da rappresentare uno strumento operativo e pratico, sempre utilizzabile.*

*Ringrazio il Centro Nazionale per il Volontariato per questa opportunità e per la collaborazione.*

*Stefano Raghianti*

**Per chiarimenti ed ulteriori informazioni inerenti le problematiche fiscali, affrontate e non, in questo testo, è possibile rivolgersi al:**

**Centro Nazionale per il Volontariato  
Tel. 0583/419500 - Fax 0583/419501  
e mail cnv @ cnv. cpr. it**

## **Parte prima**

### **I SOGGETTI DEL TERZO SETTORE**

#### **Premessa**

I soggetti che possono comprendersi nel cosiddetto terzo settore sono diversi e molteplici, con problematiche sia comuni che specifiche. Associazioni riconosciute e non, fondazioni, comitati e per certi aspetti società cooperative, vanno a rappresentare una realtà vasta e composita. Il gruppo certamente più numeroso è rappresentato dalle associazioni non riconosciute e tra queste, dopo la introduzione della legge quadro sul volontariato, hanno assunto nel corso del tempo sempre maggiore rilevanza quelle che possono definirsi anche da un punto di vista tecnico, le associazioni di volontariato.

Questa pubblicazione si rivolge in primo luogo a questo ultimo tipo di enti non commerciali, anche se molte problematiche risultano comuni.

Affronteremo quindi i temi relativamente a questi enti e con particolare riguardo ai loro problemi.

#### **L'atto costitutivo e lo statuto**

##### ***Le associazioni non riconosciute***

A differenza di quanto prescritto per le associazioni riconosciute, quelle prive di riconoscimento possono costituirsi in qualsiasi forma e quindi teoricamente anche verbalmente.

L'elemento che fa nascere l'associazione è infatti l'accordo tra gli associati, accordo che può sussistere perciò anche di fatto e verbalmente. Tuttavia, è consigliabile e opportuno che tali patti siano formalizzati. Tale adempimento è poi di fatto divenuto obbligatorio con l'introduzione della legge quadro, al fine di ottenere l'iscrizione nei Registri Regionali. Tale atto è inoltre rilevante per una serie futura di motivi, anche di carattere fiscale, che spiegheremo successivamente.

La costituzione delle associazioni non riconosciute rimane comunque un atto privo di formalità: per cui non è richiesta né la forma pubblica, né la scrittura privata autenticata; in pratica non è necessario l'intervento di notaio o altro pubblico ufficiale, ma può essere redatto con semplice scrittura privata, sottoscritta da tutti i fondatori.

Al fine di attribuirne data certa ed al fine di attribuire all'atto un minimo di pubblicità, esso deve essere registrato presso l'Ufficio del Registro.

Come meglio diremo nella parte speciale, se l'associazione ne possiede i requisiti, la registrazione deve avvenire in esenzione dell'imposta di bollo e di registro, anche

in sede di prima registrazione e purché l'associazione ottenga l'iscrizione nel Registro Regionale.

Per quanto concerne il contenuto dell'atto, diciamo che in linea generale vale il principio della piena libertà di associazione, per cui vi è ampia e praticamente insindacabile libertà di contenuto e di pattuizione. Tuttavia da detto contratto devono emergere almeno alcuni elementi. Questi elementi sono il frutto della combinazione tra legislazione civilistica e legislazione speciale sul volontariato, almeno per quelle associazioni che intendono rientrare in tale regime.

Lo statuto deve quindi obbligatoriamente contenere alcuni elementi, anche se è principio generale che le associazioni non riconosciute siano regolate dagli accordi tra gli associati (art. 16 Cod. Civ.). Questi elementi sono: lo scopo, le regole dell'ordinamento interno, diritti e doveri degli associati.

Dopo la registrazione dell'atto tra gli associati, in linea generale non sorge altro obbligo, nel senso che obblighi di carattere fiscale, sorgono solo ed eventualmente in presenza di altri requisiti come diremo in apposita sede.

Tra gli elementi che lo statuto deve chiaramente contenere, merita sottolineare, fin da adesso, la necessità di una chiara elencazione e descrizione delle attività svolte.

Occorrerà quindi elencare da prima le finalità generali dell'associazione intese come scopo comune degli associati (finalità assistenziali, culturali, di ricerca ecc.) ed in secondo luogo le attività mediante le quali si intende raggiungere o potenzialmente raggiungere queste finalità. L'indicazione dettagliata delle attività infatti, ha rilevanza non solo interna come patto tra gli aderenti, ma anche esterna e sotto diversi profili.

Quello che qui più interessa è ovviamente quello fiscale.

Come diremo nella parte più specifica, già l'attuale disciplina prevede un diverso trattamento tributario tra attività istituzionali e non, riservando alle prime - a certe condizioni - un migliore trattamento tributario, escludendole dal campo delle attività commerciali.

In sede di eventuale controllo quindi, la verifica della corrispondenza di queste attività istituzionali sarà verificata preliminarmente con lo statuto, che dovrà appunto prevederle.

### ***Le associazioni riconosciute***

Nel caso invece che il soggetto intenda diventare una associazione riconosciuta, e quindi un soggetto perfettamente autonomo e distinto rispetto ai propri componenti, l'atto costitutivo dovrà essere stipulato in forma pubblica, mediante cioè atto pubblico notarile.

In questo caso la disciplina civilistica è assai più rigorosa, indicando in modo esplicito gli elementi che dovranno essere presenti in detto patto. La sostanza del contenuto, tuttavia, non cambia in modo rilevante, se non per una maggiore esplicitazione degli stessi.

L'art. 16 del codice civile richiede che lo statuto contenga obbligatoriamente:

- a) la denominazione dell'ente;
- b) lo scopo;
- c) il patrimonio e la sede;
- d) le norme sull'ordinamento e sull'amministrazione interna;
- e) i diritti e gli obblighi degli associati e le condizioni della loro ammissione.

Come si vede si tratta appunto di una maggiore codificazione, ma di elementi non particolarmente differenti rispetto a quelli ordinariamente necessari in un atto associativo.

Il vantaggio del riconoscimento giuridico consiste in sostanza nel far nascere un soggetto giuridico autonomo e perfettamente distinto dai suoi componenti, in quanto provvisto di personalità giuridica. La personalità giuridica non è altro che la capacità giuridica, la capacità cioè, di essere titolari di diritti ed obblighi, di poterli esercitare e far valere, di adempierli nei modi e con le conseguenze di legge, così come avviene nel campo delle persone fisiche, con la differenza, beninteso, che la materializzazione del soggetto comporta.

Tale circostanza è rilevante sotto diversi profili:

- si opera una netta distinzione tra debiti dell'ente e debiti dei soggetti che hanno agito in nome e per conto dell'ente; in altri termini, gli amministratori non sono patrimonialmente responsabili dei debiti dell'associazione ed i terzi creditori potranno rifarsi solo sul patrimonio dell'ente; resta ovviamente inalterata una eventuale responsabilità penale ed anche civile degli amministratori in caso di danno;

- il possesso della personalità giuridica aiuta in caso di acquisto di beni immobili o mobili registrati, nel senso di rendere perfettamente trascrivibile il bene a nome dell'ente e non anche a nome delle persone che intervengono per l'ente;

- ad oggi, la disciplina della deducibilità fiscale delle liberalità a favore delle persone giuridiche è più favorevole di quello per le associazioni non riconosciute.

Per quanto invece riguarda la disciplina fiscale, soprattutto in ordine alla commerciabilità o meno di certe attività, possiamo invece dire che il riconoscimento è sostanzialmente ininfluenza.

L'articolo 12 comma 2 del codice civile dispone che il riconoscimento deve essere effettuato con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro che presiede al ramo di amministrazione con il quale hanno più diretto riferimento i fini dell'associazione, e può essere preceduto, ma non obbligatoriamente, dal parere del Consiglio di Stato.

L'articolo 14 del DPR 24.07.1977 n. 616 ha tacitamente sostituito il secondo comma dell'articolo 12 del Cod. Civ. delegando alle Regioni l'esercizio delle funzioni amministrative di organi centrali e periferici dello Stato concernenti le persone giuridiche che operano esclusivamente nelle materie di cui al DPR (servizi socio-sanitari, sviluppo economico, assetto ed utilizzazione del territorio) e le cui finalità statutarie si esplicano nell'ambito di una sola Regione.

## **Le fondazioni**

Un'altra forma classica di ente senza scopo di lucro, prevista e disciplinata dal Codice Civile, è quella rappresentata dalle fondazioni.

Le differenze tra associazioni e fondazioni sono rilevanti sul piano teorico-giuridico, anche se poi tendono ad attenuarsi sul piano pratico e concreto.

L'elemento caratterizzante le fondazioni, non è come per le associazioni, lo scopo comune, ma la destinazione comune di un patrimonio. Prevale quindi questo aspetto, anche se è evidente che una comunità di persone dovrà esistere per rendere concreta questa destinazione del patrimonio.

Da questo fatto discende che le fondazioni potrebbero costituirsi anche per volontà unilaterale, cioè di una unica persona che decide di destinare il proprio patrimonio ad un certo scopo (culturale, di beneficenza, di ricerca scientifica, di assistenza ecc.), anche se spesso si costituiscono invece per volontà di una pluralità di persone.

Anche le fondazioni sono persone giuridiche, ed ottengono tale requisito mediante il riconoscimento e dopo iscrizione nel registro delle persone giuridiche.

Per quanto riguarda gli effetti di tale riconoscimento possiamo ripetere quanto sopra detto in ordine ai vantaggi che derivano dall'essere un soggetto fornito di personalità giuridica.

Rispetto alle associazioni, si deve solo ribadire come il patrimonio sia un elemento essenziale dell'atto costitutivo della fondazione, per cui è indispensabile che esso esista affinché la fondazione possa ottenere il riconoscimento. La legge non fissa un parametro minimo necessario, per cui il patrimonio potrebbe essere anche modesto, ma comunque deve esistere in sede costitutiva e non può essere rappresentato semplicemente da contribuzioni degli associati per il funzionamento dell'ente, come invece è per le associazioni riconosciute e non.

In ordine agli adempimenti fiscali invece, anche per le fondazioni valgono le considerazioni che faremo per tutti gli enti no-profit, soprattutto in ordine alla distinzione tra attività commerciale e non commerciale.

## **Le istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza**

Tra i soggetti del terzo settore e quindi tra gli enti non commerciali troviamo anche le istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (Ipab).

La normativa fondamentale è quella della Legge 17 luglio 1890 n. 6972 modificata dal RDL n. 2841 del 30 dicembre 1923.

Le Ipab sono sottoposte ad un rigido regime pubblicistico di controlli e di disciplina esterna ed interna.

Sulla loro natura si è a lungo discusso, rappresentando di fatto un caso assai atipico e particolare di normativa.

Per quanto rileva in questa sede, riteniamo sufficiente sottolineare due aspetti.

Il primo riguarda il tipo di contabilità. In quanto ente di natura fortemente pubblicistica le Ipab sono soggette al regime di contabilità pubblica.

Per effetto della modifica avutasi in base all'art. 10, comma 5, legge 27/1/89 n. 20, l'art. 109 del Tuir al comma 4 bis ritiene assolti gli obblighi fiscali di tenuta della contabilità fiscale, con tale contabilità pubblica.

In altri termini le Ipab possono assolvere agli obblighi fiscali con la contabilità pubblica.

A questo proposito è il caso di ricordare che per effetto del Decreto legislativo 25 febbraio 1995 n. 77 e successive modificazioni, il sistema di contabilità pubblica degli enti locali ha subito rilevanti modifiche, che, in assenza di normativa esplicita, finiranno per influenzare anche quelle associazioni soggette per legge a tale tipo di contabilità.

Il secondo aspetto che si deve richiamare è che per effetto della nota sentenza della Corte Costituzionale 7 aprile 1988 n. 396, le Ipab esistenti possono essere privatizzate e diventare quindi un "normale" soggetto privato, sottraendosi pertanto a tutta la disciplina di carattere pubblicistico.

Uno degli effetti della eventuale "privatizzazione" sarebbe ovviamente il venir meno della contabilità di tipo pubblico e quindi la necessaria ed automatica conseguenza di dover tenere una contabilità di tipo privatistico aziendale.

## **Le associazioni di volontariato - legge 266/1991**

In senso stretto le associazioni di volontariato non sono soggetti tipici, ma solo soggetti precedentemente tipicizzati da altre norme, con determinate caratteristiche elevate ad elemento essenziale per l'identificazione della fattispecie.

In altri termini, le associazioni di volontariato non sono soggetti tipici in quanto l'art. 3 della legge 266/91, al secondo comma espressamente prevede che le "organizzazioni di volontariato possono assumere la forma giuridica che ritengono più adeguata al perseguimento dei loro fini, salvo il limite di compatibilità con lo scopo solidaristico".

Come ben si può capire la legge lascia, giustamente, ampia libertà sulla forma associativa, ritenendola, evidentemente, parzialmente indifferente rispetto alla sostanza, che resta lo scopo di solidarietà.

Le associazioni di volontariato sono quindi soggetti giuridici normalmente previsti dalla disciplina civilistica che, poiché possiedono determinati requisiti, sono anche associazioni di volontariato.

Il dibattito sulla forma si è concentrato soprattutto sulla possibilità che siano riconosciute come organizzazioni di volontariato le cooperative.

E' bene dire subito che almeno dal punto di vista fiscale, la discussione è risolta nel senso di dover escludere che le società cooperative possano beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dalla normativa sul volontariato. Infatti con risoluzione ministeriale 6 giugno 1994 prot. 12-0011, il Ministero ha ritenuto "impossibile per le organizzazioni di volontariato, ai fini fiscali, la costituzione in forma societaria, considerato, in particolare, il disposto dell'art. 2247 del codice civile, che prevede come finalità essenziale del contratto di società, l'esercizio in comune di una attività economica al fine di dividerne gli utili".

Più chiaramente lo stesso documento esclude anche le società cooperative, in quanto "i soci traggono, comunque, un'utilità diretta incompatibile con le finalità solidaristiche della legge 266/91".

In conclusione quindi le organizzazioni di volontariato intese nel senso della legge-quadro possono essere associazioni non riconosciute, associazioni riconosciute, fondazioni o Ipab che abbiano determinati requisiti.

L'esame un po' più approfondito di questi elementi è rimandato alla parte speciale, soprattutto a fini fiscali.

In questa prima occasione, occorre esaminare il contenuto dell'atto costitutivo o almeno dei patti tra gli aderenti al fine della redazione di uno statuto compatibile con l'iscrizione nei Registri Regionali.

A parte quanto stabilito dal codice civile per ogni singolo soggetto, (associazione, fondazione ecc.), lo statuto dovrà prevedere:

- l'assenza dello scopo di lucro;
- la democraticità, l'elettività e gratuità delle cariche;
- l'obbligo di approvazione del bilancio e le modalità di approvazione nel senso di termine e maggioranze necessarie;
- i diritti e i doveri degli aderenti, nonché le modalità di ammissione;
- l'obbligo di devoluzione del patrimonio finale, in caso di scioglimento, a organizzazioni operanti in settore analoghi;
- l'attività solidaristica che si intende svolgere e le finalità generali dell'associazione.

## **Gli organi e il loro funzionamento**

### **Premessa**

In via di principio, stante l'ampia libertà associativa, ogni associazione può liberamente stabilire sia il tipo che i poteri degli organi associativi.

Tuttavia, sia per considerazioni di ordine giuridico, sia per ragioni di funzionamento pratico, alcuni organi sono di fatto indispensabili ed ogni atto costitutivo deve prevederli.

Li esaminiamo rapidamente, fornendo le informazioni di base.

### **L'organo amministrativo**

L'organo amministrativo, denominato in vario modo, (consiglio di amministrazione, consiglio direttivo, comitato esecutivo) è quello che ha i poteri di gestione ordinaria e straordinaria dell'organizzazione.

Generalmente è composto da una pluralità di persone, in numero dispari ed è presieduto da un presidente, il quale generalmente ha la rappresentanza dell'associazione.

Lo statuto deve prevedere anche un minimo di regole di funzionamento dello stesso, quali il numero minimo di presenze perché l'organo sia legittimamente riunito, come deve essere convocato, la sua durata in carica.

Dal punto di vista fiscale invece è richiesto un unico rappresentante, il quale sarà quello che procederà alla sottoscrizione dei vari adempimenti (firma di dichiarazioni Iva, redditi, inizio attività ecc.).

Per quanto riguarda la responsabilità degli amministratori in caso di associazioni non riconosciute bisogna ricordare l'art. 33 ultimo comma del Codice Civile il quale stabilisce che gli stessi rispondano delle obbligazioni dell'associazione in modo illimitato e solidale.

In altri termini, i terzi e i creditori dell'associazione, potranno rivalersi, oltre che sul patrimonio associativo, anche su quello personale degli stessi amministratori, ed anche su uno solo di loro per l'intero debito.

E' infatti in questa sede che la mancanza di riconoscimento e quindi di personalità giuridica esplica tutte le sue conseguenze.

Ci troviamo di fronte ad un caso di imperfezione dell'autonomia patrimoniale anche se il problema dovrebbe risultare più teorico che pratico.

### **L'assemblea degli associati**

L'assemblea è l'organo deliberativo dell'associazione ed è composto in linea generale da tutti gli associati.

In mancanza di specifica regolamentazione si deve ritenere che valgano le dispo-

sizioni dell'art. 21 del codice civile: *"Le deliberazioni dell'assemblea sono prese a maggioranza di voti e con la presenza di almeno la metà degli associati. In seconda convocazione la deliberazione è valida qualunque sia il numero degli intervenuti. Nelle deliberazioni di approvazione del bilancio e in quelle che riguardano la loro responsabilità gli amministratori non hanno il voto.*

*Per modificare l'atto costitutivo e lo statuto, se in essi non è altrimenti disposto, occorrono la presenza di almeno tre quarti degli associati e il voto favorevole della maggioranza dei presenti.*

*Per deliberare lo scioglimento dell'associazione e la devoluzione del patrimonio occorre il voto favorevole di almeno tre quarti degli associati".*

Queste maggioranze sono ovviamente modificabili in sede di costituzione, ed adattabili ai vari casi che si possono presentare. In particolare può risultare talvolta eccessiva la maggioranza richiesta per la modifica dell'atto costitutivo, specialmente nel caso di una scarsa vita associativa. Viceversa, una maggioranza ampia è garanzia di stabilità dei patti associativi. I limiti previsti possono essere quindi rivisti, sia verso l'alto che verso il basso.

In assenza di norme specifiche poi è opportuno prevedere e regolamentare due aspetti: le modalità di convocazione dell'assemblea e una disciplina per l'impugnazione delle stesse da parte dei soci ed in modo particolare un termine entro il quale poterle impugnare.

All'assemblea possono essere riservati i compiti che si ritengono più opportuni anche se alcuni sono comunque indispensabili.

In primo luogo l'assemblea deve avere il potere di nominare gli altri organi, a cominciare dagli amministratori, anche se i primi sono generalmente nominati nell'atto costitutivo. Ricordiamo che in base alla legge quadro sul volontariato tutte le nomine devono essere, oltre che gratuite, anche elettive.

Il secondo adempimento che l'assemblea deve necessariamente avere è quello dell'approvazione del bilancio entro un termine stabilito.

Si può prevedere l'obbligo di un bilancio consuntivo e anche preventivo oppure solo del primo tipo. Si può, in questa sede, far riferimento ad un bilancio di cassa e competenza o ad un bilancio di tipo privatistico.

Ricordiamo che, come meglio specificato più avanti, il bilancio a cui ci riferiamo ora è quello di carattere istituzionale dell'ente e non di carattere fiscale.

Quest'ultimo infatti è regolato da apposita normativa ed il suo obbligo scatta in presenza di determinati presupposti, per cui non vi è alcun margine di scelta e autonomia.

### **Il collegio dei revisori**

Come organo di controllo è spesso prassi prevedere un organo simile al collegio sindacale previsto per le società di capitali.

Per la verità questo organo non è obbligatorio, anche se ragioni di trasparenza e democraticità lo consigliano.

Anche in questo caso è opportuno regolamentare un minimo i suoi poteri.

Infatti, oltre che poteri di controllo amministrativo contabile, con possibilità di verifica della contabilità, è possibile attribuire a questo organo anche poteri di controllo sulla legittimità generale degli atti amministrativi dell'associazione.

A differenza di quanto previsto per i soggetti commerciali, per le associazioni non sono, almeno per il momento, richiesti requisiti soggettivi o professionali per poter assumere la carica di revisore. Tuttavia è opportuno e consigliabile che i revisori si trovino in una posizione di indipendenza e autonomia rispetto agli amministratori.

Quindi, oltre che ovviamente a non dover far parte contemporaneamente dei due organi, è anche consigliabile che i revisori non siano legati agli amministratori da vincoli di parentela o affinità almeno entro un certo grado.

E' inoltre opportuno che il collegio, se istituito, rediga una relazione da allegare al bilancio nel quale si attesta la sua regolarità o le eventuali annotazioni.

### **I libri sociali**

Anche se la disciplina civilistica non li prevede in modo diretto, è opportuno che per ognuno di questi organi sia tenuto un relativo libro dei verbali delle sedute e delle deliberazioni degli stessi.

Dal verbale dovrà risultare oltre che il luogo, la data e i presenti alla seduta, anche una sintesi delle decisioni adottate o delle deliberazioni assunte.

Questi libri, avendo solo rilevanza interna e non fiscale, possono essere tenuti senza formalità alcuna (vidimazione iniziale o altro) e nella forma che più si ritiene opportuna.

Tuttavia essi possono avere una rilevanza anche esterna, infatti hanno lo scopo di sintetizzare la vita associativa, di dimostrare che essa effettivamente esiste, nonché per verificare tutti gli altri requisiti necessari per essere definiti enti non commerciali.

Possono assumere rilevanza per dimostrare l'assenza di scopo di lucro, per verificare lo svolgimento di attività istituzionali, per verificare la democraticità della struttura ed in particolare i diritti degli associati.

Ricordiamo infatti che tali aspetti possono avere rilevanza non solo internamente, ma anche nei confronti di terzi e della pubblica amministrazione.

Alcuni dei dati sopra ricordati sono infatti richiesti per poter ottenere l'iscrizione nei Registri del volontariato o per poter godere della disciplina fiscale prevista appunto per gli enti non commerciali.

Ciò va detto anche se attualmente sono scarsi o non esistono controlli di merito sull'attività delle associazioni no profit.

## Parte Seconda

### I.V.A.

#### **Premessa**

Affrontiamo preliminarmente la questione relativa all'Iva (DPR n. 633 del 26.10.1972), valida per tutti gli Enti non commerciali, perché questa normativa ci pare utile a comprendere l'intera disciplina fiscale degli Enti no-profit. Come sarà chiarito, questa problematica riguarda solo una parte degli Enti non commerciali, quelli cioè che decidono di finanziare la propria attività anche con operazioni che il fisco considera commerciali.

#### **I presupposti di imposta e la base imponibile**

Gli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, possono diventare ugualmente soggetti passivi dell'Iva, nel caso che svolgano attività commerciali.

Si considerano attività commerciali e quindi tali da far scattare i requisiti imponibili e i conseguenti adempimenti, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese verso pagamento di un corrispettivo specifico, che in pratica rappresenta il prezzo della prestazione.

Per soggetto passivo Iva in questo caso si intende ovviamente soggetto passivo in senso giuridico: soggetto cioè che dovrà rispettare tutti gli adempimenti obbligatori secondo la normativa prevista dal DPR 633/1972. Le associazioni senza scopo di lucro sono, invece, in linea generale sempre soggetti passivi di fatto dell'Iva in quanto costretti a pagarla in sede di acquisto di beni e di servizi.

In pratica, l'ente non commerciale ha l'obbligo di acquisire il numero di partita Iva, di tenere le scritture contabili, di presentare la relativa dichiarazione annuale, tutte le volte che, per finanziare la propria attività solidaristica, effettua anche operazioni ritenute dal fisco di natura commerciale. In questo senso non ha rilevanza né che lo statuto preveda l'assenza di fine di lucro, né che gli avanzi (utili) siano impiegati a fini di solidarietà.

Tuttavia, all'evidente scopo di trattare in modo agevolato questi soggetti, la stessa disciplina Iva prevede una importante eccezione (art. 4 del DPR 633/72): infatti non sono considerate operazioni commerciali (e quindi non sono in grado di far scattare i presupposti di imposta) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in conformità alle proprie finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali, di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive, rese nei confronti dei seguenti soggetti:

a) altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge o statuto fanno parte di una unica organizzazione nazionale o locale;

b) soci, partecipanti o associati e tesserati delle rispettive organizzazioni.

Tale disposizione è stata ristretta con una modifica contenuta nell'art. 14 comma 8 lettera a) della Legge 24.12.93 n. 537. Tale modifica richiede alcuni requisiti affinché le prestazioni rese a favore degli associati siano non commerciali e cioè:

- i soci o associati devono essere minorenni;
- se i soci o gli associati sono maggiorenni, devono avere il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dell'atto costitutivo e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione, e in caso di scioglimento devono avere diritto ad una quota di patrimonio sociale, se non destinato a scopo di solidarietà.

Come si vede, la norma, che ha chiaramente carattere anti-elusivo, tende a limitare il rilevante beneficio della non imponibilità delle operazioni istituzionali rese a favore di soci, a quegli organismi che effettivamente esistono come enti associativi e pluripersonali. In altre parole tende a ostacolare le iscrizioni fittizie di persone che oltre a ricevere la prestazione, magari occasionalmente, non partecipano di fatto alla vita associativa. Dovrà trattarsi di soci veri e non fittizi. Di soci cioè che almeno potenzialmente possono partecipare realmente alla vita dell'associazione avendone i diritti fondamentali, primo fra tutti il diritto di voto in assemblea.

In sintesi, quindi, affinché l'operazione sia considerata non commerciale, sono richiesti i seguenti requisiti che devono verificarsi contestualmente:

- le operazioni effettuate (cessioni di beni e prestazioni di servizi) devono rientrare nelle finalità istituzionali dell'associazione e quindi essere statutariamente previste;
- le operazioni devono essere effettuate nei confronti di associati minori di età, oppure se maggiorenni devono essere associati che abbiano diritto di voto sullo statuto e sugli organi direttivi, oppure organizzazioni similari.

Il primo controllo, anche se da solo non sufficiente, è che le attività svolte siano statutariamente previste e che rientrino quindi nell'attività propria dell'associazione. In questo senso, come già detto, la previsione statutaria è importante e determinante, poiché se l'attività non è esplicitamente prevista, sicuramente siamo di fronte ad una attività commerciale; la cosa ovviamente non è proibita ad un ente non commerciale, ma è fiscalmente rilevante.

Se da una parte quindi la normativa vigente prevede la non commerciabilità di alcune operazioni, lo stesso art. 4 prevede viceversa alcune operazioni che sono sempre presunte, con presunzione assoluta, di carattere commerciale e quindi tali da far scattare gli obblighi di legge. Con un ragionamento esattamente contrario al precedente, queste operazioni non sono mai considerate meritevoli di agevolazione, nemmeno se compiute da enti non profit.

Esse sono:

a) cessione di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive, cedute prevalentemente ai propri associati;

b) erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore ecc.;

- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) gestione di spacci aziendali, mense somministrazione di pasti;
- e) trasporto e deposito merci;
- f) trasporto di persone;
- g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, prestazioni alberghiere e di alloggio;
- h) servizi portuali e aeroportuali;
- i) pubblicità commerciale;
- j) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Come si vede, le fattispecie che più possono interessare le associazioni no profit sono quelle relative alla lettera **i)** (sponsorizzazioni) e lettera **d)** (somministrazioni di pasti). Anche la lettera **a)** merita attenzione sia nella parte dove presume commerciale la vendita di beni nuovi, sia nella parte dove invece esclude tale natura per la cessione delle pubblicazioni purché siano prevalentemente cedute ai propri associati.

Torneremo più specificatamente sull'argomento, anche se fin da ora occorre dire che la presunzione legale assorbe tali attività tra quelle commerciali: per cui tali operazioni rientrano sempre nel campo dell'attività commerciale e quindi anche imponibili Iva.

#### **Attività abituale e non occasionale**

Affinché le operazioni commerciali facciano scattare il presupposto Iva è necessario un altro requisito importante, che discende dalla disciplina generale dell'imposta.

E' cioè necessario che l'attività commerciale sia abituale, cioè nell'esercizio di impresa e non occasionale. In questo senso tra le altre la risoluzione numero 550290 del 30 marzo 1989.

In altri termini la vendita occasionale e non ripetuta di uno o pochi beni, non è ancora in grado di far scattare i presupposti Iva.

Non è facile distinguere tra occasionalità e abitualità delle operazioni, non essendo un numero o un importo di operazioni tale da poter separare nettamente le due sfere. Occorrerà fare riferimento a diversi parametri, quale per esempio la periodicità delle operazioni, il loro numero, il loro importo, l'organizzazione usata e così via.

Vogliamo solo segnalare che con risoluzione n. 324692 del 25 novembre 1985, il Ministero delle finanze ha affermato che "l'abitualità può anche sussistere allorché rare prestazioni annuali siano ripetute nel corso di anni successivi tenuto conto anche della consistenza economica delle prestazioni stesse".

#### **Quote associative e contributi a fondo perduto**

Da quanto sopra detto appare evidente che l'assoggettabilità all'IVA è prevista per quelle sole entrate che abbiano natura di ricavo commerciale.

Sono quindi escluse dall'imposta sia le quote associative che i contributi di soci o di terzi a fondo perduto.

Quando ci troviamo di fronte a somme versate all'organismo associativo, non già

a fronte di prestazioni specifiche ricevute, ma al solo fine di acquisire lo "status" di associato, condividendone evidentemente lo scopo, queste somme non sono soggette a Iva.

Questo concetto è stato ultimamente ribadito dall'Amministrazione Finanziaria anche con Risoluzione n. 108/E del 6/7/1996, quindi successiva alla citata modifica dell'art. 4 del decreto Iva. Tale orientamento è però assai pacifico e costante (es. ris. Min. 21/7/1987 prot. 362538), oramai consolidato nel tempo.

Naturalmente anche in questo caso occorre che la norma sia sostanzialmente rispettata e cioè che la somma pagata sia effettivamente una quota associativa e non il corrispettivo mal celato della cessione di un bene o della prestazione di un servizio.

Considerazioni simili possono farsi anche per i contributi a fondo perduto. Nel caso cioè che associati o terzi che condividono le finalità istituzionali dell'ente, versino somme a titolo di liberalità senza ricevere controprestazioni in cambio, queste entrate non sono fiscalmente rilevanti e non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA.

Per queste somme, conseguentemente, non deve essere emessa fattura né altro documento fiscalmente obbligatorio, ma è sufficiente una semplice ricevuta. Tali entrate non avranno poi obbligo di annotazione particolare, dal punto di vista fiscale.

### **Gli adempimenti contabili obbligatori**

Se l'associazione diventa soggetto passivo Iva per le ragioni sopra dette, ha anche tutti gli adempimenti obbligatori previsti dalla disciplina ordinaria e cioè:

- tenuta delle scritture obbligatorie;
- versamenti periodici;
- dichiarazione annuale.

Ribadiamo che tali adempimenti riguardano esclusivamente quelle associazioni che, oltre ad avere entrate rappresentate da quote associative, contributi a fondo perduto oppure attività istituzionali rese nei confronti dei soggetti sopra indicati, hanno anche entrate derivanti da attività commerciali pure.

### **I libri obbligatori**

I registri obbligatori in base alla disciplina Iva (art. 39 DPR 633/72), sono soggetti ad alcune formalità preliminari. Prima di essere messi in uso, essi devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e bollati in ogni foglio.

La "vidimazione iniziale" può essere eseguita in uno qualsiasi di questi uffici: Camera di Commercio, ufficio Iva competente, Ufficio del Registro, notaio.

Dal punto di vista formale i libri Iva devono essere tenuti secondo le regole di una ordinata contabilità, senza spazi in bianco, interlinee o abrasioni.

#### **1. I libri delle fatture emesse**

Il registro delle fatture emesse deve riepilogare tutte le operazioni attive effettuate

dal contribuente, fiscalmente rilevanti. In altri termini devono essere registrate tutte le fatture emesse con le seguenti indicazioni:

- a) numero e data di emissione della fattura;
- b) importo delle operazioni distinte per aliquote;
- c) dati del soggetto che ha ricevuto il bene o la prestazione.

In questo registro non è obbligatorio registrare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che non sono considerate tali agli effetti dell'Iva.

Non è quindi obbligatorio registrare né le quote associative, né i contributi a fondo perduto, né i proventi di quelle operazioni rientranti nell'attività istituzionale dell'ente che, se rese a favore di determinati soggetti, non rientrano nel campo di applicazione del tributo.

Tali introiti "non commerciali" possono essere quindi annotati in separati registri, validi ai soli fini interni e non soggetti a formalità fiscali.

Vanno invece registrate nel registro fatture emesse le operazioni esenti (art. 10 del DPR 633/72), cioè quelle operazioni di carattere commerciale che pur rientrando nel campo di applicazione Iva, sono in pratica soggette ad aliquota zero.

#### **2. Registro dei corrispettivi**

Questo registro (art. 24 DPR 633/72) non è obbligatorio per la generalità dei contribuenti, ma soltanto per le attività di commercio al minuto e per quelle attività considerate assimilate.

Tra queste ricordiamo in particolare le cessioni di beni in locali aperti al pubblico o in spacci interni e le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico; fattispecie queste che non difficilmente possono verificarsi per le associazioni non lucrative.

E' opportuno precisare che a nostro avviso tale eventuale obbligo prescinde da considerazioni di carattere amministrativistico, quali il possibile possesso di autorizzazioni o licenze.

Tale obbligo sussiste ovviamente sempre che le attività rientrino nel campo di applicazione Iva e non siano da considerarsi, per uno qualsiasi dei motivi sopra detti, fuori campo.

Il registro dei corrispettivi è in estrema sintesi obbligatorio per quelle associazioni che svolgono attività commerciali per le quali non è obbligo emettere fattura.

Nel registro deve essere indicato l'ammontare globale (comprensivo dell'imposta) delle operazioni imponibili separatamente per ogni aliquota.

#### **3. Registro degli acquisti**

Questo registro è invece obbligatorio in linea generale per tutte le associazioni che svolgono attività commerciale o agricola e quindi sono in possesso di numero di partita Iva.

In tale registro vanno annotate, dopo averle numerate progressivamente, tutte le fatture ricevute, relative agli acquisti effettuati dall'ente.

Il numero progressivo deve essere progressivo per ogni anno solare, mentre per più anni può essere usato lo stesso registro.

Le modalità di tenuta di questo registro sono quindi quelle normali di ogni altro soggetto, fatta salva qualche eccezione per le particolari modalità di detrazione dell'imposta che ora diremo.

### **La detrazione dell'I.V.A. e la contabilità separata degli enti non commerciali**

Anche gli enti non commerciali possono essere quindi soggetti al versamento dell'eventuale Iva a debito, risultante dalla differenza tra l'Iva incassata sulle operazioni commerciali e quella pagata in sede di acquisto.

Ovviamente, l'Iva detraibile è esclusivamente quella pagata sulla parte relativa all'attività commerciale.

In altri termini, potrà essere dedotta solo l'Iva pagata in sede di acquisti sostenuti per conseguire quei ricavi assoggettati ad Iva, in quanto afferenti l'attività commerciale. Ciò potrà avvenire a condizione che l'ente abbia tenuto una contabilità separata per l'attività esercitata: una contabilità cioè che separi le due "anime" dell'associazione, quella istituzionale e quella fiscale.

La contabilità separata è una particolare tenuta della contabilità che anche dal punto di vista formale consente di distinguere, operazione per operazione, tra attività istituzionale e attività commerciale.

Come già detto, il registro degli acquisti deve contenere esclusivamente gli acquisti "commerciali", essendo solo questa l'imposta rilevante ai fini delle liquidazioni periodiche.

La contabilità separata, in assenza di norme specifiche, può essere tenuta formalmente con due modalità:

1. tenere due separati registri delle fatture di acquisto: uno relativo agli acquisti commerciali, inizialmente vidimato, dove effettuare le liquidazioni periodiche ed uno relativo agli acquisti non commerciali, contenente l'I.v.a. indetraibile;

2. tenere un unico registro delle fatture di acquisto dove annotare progressivamente tutti i documenti di acquisto, ma separando in apposita colonna gli acquisti relativi alla attività non commerciale, indicando in cima alla colonna una dizione del tipo "attività non commerciale" o simile. In questa seconda ipotesi se il registro è tenuto con contabilità meccanizzata, si ritiene sufficiente che la stampa evidenzi una causale di indetraibilità del tipo "operazione non commerciale" oppure "Iva indetraibile non commerciale", o comunque tale da ricondurre l'operazione alla sfera non fiscalmente rilevante.

La contabilità separata è una condizione essenziale e determinante per poter detrarre l'imposta pagata a monte. Tale risulta sia dalla portata letterale della norma (art. 19 ter DPR 633/72), sia da numerose pronunce ministeriali. Ricordiamo a solo titolo di esempio la Risoluzione Ministeriale 5 maggio 1979 protocollo 9/406, la quale a pro-

posito della tenuta delle scritture degli enti non commerciali riveste interesse per due motivi: in primo luogo ribadisce la assoluta necessità di una contabilità separata ai fini Iva per poter detrarre legittimamente l'Iva a credito; secondariamente affronta il problema dei costi cosiddetti promiscui, cioè comuni sia alla parte commerciale che a quella non commerciale, quali per esempio spese di affitto, riscaldamento, luce, cancelleria ecc. In tale risoluzione si indica un "criterio proporzionale di imputazione, che non assurge, tuttavia, a criterio generale".

In altri termini, quando ci si trova di fronte ad un costo che per la sua natura non può essere con certezza riferito o solo alla sfera commerciale o solo alla sfera istituzionale, per poter individuare la parte detraibile occorre adottare un criterio di proporzionalità, che consiste nell'individuare la quota commerciale di tale costo.

I criteri proporzionali possono essere diversi: un primo criterio di carattere generale da usare sempre è quello di stabilire il rapporto tra attività commerciale e totale delle entrate (comprese quote associative e contributi a fondo perduto) e detrarre la stessa percentuale di Iva sugli acquisti promiscui.

Una associazione che avrà una attività commerciale del trenta per cento delle entrate totali, detarrerà il trenta per cento dell'Iva sui costi comuni, oltre ovviamente l'intera Iva sugli acquisti sicuramente commerciali.

Un secondo criterio, più specifico ma anche più complesso, consiste nell'individuare volta per volta a seconda del tipo di costo, la quota commerciale: così se si tratta delle spese di riscaldamento si potrà individuare la quota di superficie adibita ad attività commerciale, per le spese di cancelleria si potrà cercare di individuare la quota di materiale usato a fini commerciali e così via.

La cosa importante è che non si operino oltre il buon senso quote di detrazione di Iva non attinente alla sfera commerciale, perché ciò non sarebbe legittimo.

Bisogna anche dire che ogni associazione di volontariato dovrebbe sempre avere, in linea di principio, una quota di Iva non commerciale, giacché si deve presumere che una attività istituzionale deve sempre esistere.

Dal punto di vista formale la fattura di acquisto che contiene il costo comune, potrebbe essere così registrata: la parte commerciale con la relativa Iva, verrà registrata nella colonna dell'attività commerciale e sarà la parte da conteggiare in detrazione nella liquidazione Iva; una parte, con Iva indetraibile troverà registrazione nella colonna dei costi non commerciali. Ciò sembra consentire il sostanziale rispetto della cosiddetta contabilità separata.

Si deve inoltre ricordare che l'Iva commerciale è detraibile nei limiti previsti dall'art. 19 del DPR 633/72, valido per tutti i soggetti. Per esempio non è detraibile l'Iva pagata sugli acquisti di carburanti e lubrificanti, su spese di albergo e ristorante ecc., nemmeno se attinente alla sfera commerciale.

Gli enti non commerciali hanno quindi una doppia indetraibilità: una oggettiva, valida per tutti i soggetti Iva che riguarda la natura di certi acquisti; ed una soggettiva, relativa agli acquisti non commerciali, o alla quota di acquisti non commerciali.

Tale distinzione assume rilevanza sotto il profilo anche formale in quanto l'Iva indetraibile perché non commerciale troverà registrazione in apposita sezione del libro Iva acquisti.

### **Le operazioni esenti e la detrazione dell'I.V.A. sugli acquisti**

Può accadere che nell'esercizio dell'attività ritenuta commerciale, l'ente effettui operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 del DPR Iva.

Si tratta di operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'imposta, perché commerciali, ma che per ragioni di politica tributaria sono esentate dal tributo. Riguardano, per esempio, il trasporto a mezzo di ambulanze, le prestazioni mediche e paramediche, alcune prestazioni didattiche o di assistenza.

Come si vede, si tratta di operazioni che, specialmente nel settore sanitario ed assistenziale, possono riguardare le associazioni.

Come detto, queste operazioni possono rientrare nel campo dell'attività commerciale, sono soggette a fatturazione e registrazione ma creano un nuovo problema di detraibilità dell'Iva sugli acquisti. Chi effettua operazioni esenti può detrarre l'Iva sugli acquisti (commerciali) limitatamente alla percentuale derivante dal rapporto tra operazione esenti e volume d'affari dell'anno. Una associazione che effettuerà cioè il cinquanta per cento di operazioni esenti, detrarrà quindi solo il cinquanta per cento dell'Iva sugli acquisti commerciali nel senso sopra indicato.

E' necessario però non confondere questo tipo di operazioni con quelle precedentemente descritte. Le operazioni esenti indicate dall'art. 10 sono operazioni commerciali, che fanno scattare il presupposto di imposta e che richiedono tutti gli adempimenti fiscali conseguenti.

Le quote associative, i contributi a fondo perduto, o le attività istituzionali rese a favore di determinate categorie di associati, sono invece operazioni fuori campo di applicazione dell'imposta per mancanza di presupposti legali. Non sono quindi soggette ad alcuna conseguenza fiscale, come sopra detto.

### **Le liquidazioni periodiche contribuenti trimestrali e mensili**

La liquidazione periodica consiste nel determinare l'importo del credito o del debito del periodo.

La liquidazione deve essere effettuata da tutti i soggetti Iva, anche se a credito. La posizione del contribuente potrà essere quindi di Iva a debito (Iva incassata maggiore dell'Iva pagata) o a credito, (Iva incassata minore dell'Iva pagata).

Nel primo caso dovrà esserci il relativo versamento, nel secondo caso il credito sarà riportato a nuovo e detratto nel periodo successivo.

In linea generale il termine per effettuare liquidazione e versamenti è mensile con le seguenti scadenze:

- entro il giorno 18 del mese successivo a quello di riferimento per i titolari di conto fiscale;

- entro il giorno 20 del mese successivo a quello di riferimento per i non titolari di conto fiscale.

Tuttavia i cosiddetti contribuenti minori possono effettuare le liquidazioni Iva trimestralmente, purché optino in dichiarazione di inizio attività o in dichiarazione annuale per tale sistema.

Sono ammessi a tale regime i contribuenti che nell'anno precedente hanno conseguito un volume di affari:

- fino a lire 360.000.000 se enti che svolgono prestazione di servizi;
- fino a lire 1.000.000.000 se enti che svolgono altre attività.

Nel caso di opzione per il versamento trimestrale, l'importo dell'imposta a debito deve essere maggiorato di un importo secco dell'1,5 % a titolo di interessi.

### **LIQUIDAZIONE PERIODICA I.V.A.**

**CONTRIBUNETI MENSILI:** contribuenti con volume di affari superiore a L. 360.000.000 annui se effettuano prestazioni di servizi, L. 1.000.000.000 se altra attività, o contribuenti con volume di affari inferiore che non hanno optato per le liquidazioni trimestrali

Iva SULLE VENDITE - Iva ACQUISTI COMMERCIALI E QUOTA Iva ACQUISTI COMUNI RIFERIBILI ALL'ATTIVITÀ COMMERCIALE - CREDITO DEL MESE PRECEDENTE NON CHIESTO A RIMBORSO (EVENTUALE).

**CONTRIBUENTI TRIMESTRALI:** contribuenti con volume di affare inferiore a quelli sopra indicati che hanno optato per la liquidazione trimestrale

Iva SULLE VENDITE - Iva ACQUISTI COMMERCIALI E QUOTA Iva ACQUISTI COMUNI RIFERIBILI ALL'ATTIVITÀ COMMERCIALE - CREDITO DEL TRIMESTRE PRECEDENTE NON CHIESTO A RIMBORSO (EVENTUALE) + 1.5% A TITOLO DI INTERESSI FISSI PER VERSAMENTO TRIMESTRALE.

### **Dichiarazione annuale I.V.A.**

Un altro importante appuntamento che riguarda gli enti non commerciali con attività commerciale, è la dichiarazione annuale dell'Iva (art. 38 del decreto Iva).

In linea di principio, tutti i soggetti in possesso di numero di partita Iva devono presentare la dichiarazione annuale.

La dichiarazione deve essere presentata su modello conforme a quello ministeriale, all'Ufficio Iva competente, tra il primo febbraio ed il 15 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento.

L'Ufficio Iva competente è quello di domicilio fiscale del contribuente che in via generale per le associazioni è la sede legale della stessa.

La dichiarazione annuale è in pratica un documento che riepiloga tutti i dati relativi all'imposta dell'anno precedente.

In estrema sintesi essa contiene, oltre ad alcuni dati anagrafici dell'associazione e del suo legale rappresentante:

- operazioni attive, distinte tra operazioni imponibili, non imponibili (esportazioni e operazioni intracomunitarie) ed esenti;
- operazioni passive, con la medesima distinzione di quelle sopra;
- estremi delle liquidazioni periodiche, trimestrali o mensili a seconda del regime scelto;
- estremi degli eventuali versamenti periodici effettuati in corso di anno;
- informazioni di carattere generale con particolare riferimento alla ripartizione degli acquisti effettuati nel corso del periodo di imposta.

Per gli enti non commerciali valgono in generale le norme e le regole valide per qualsiasi altro contribuente Iva e che il Ministero delle Finanze illustra in apposite istruzioni conformi alla modulistica approvata, che possono variare di anno in anno.

Tuttavia per gli enti non profit valgono alcune norme particolari che non discendono da legislazione specifica o da speciali istruzioni, ma che derivano dalle considerazioni sinora fatte e che forse vale la pena ripetere.

- Tra le *operazioni attive* non vanno ovviamente indicate né le quote associative, né i contributi a fondo perduto, né le operazioni istituzionale rese in favore di determinati associati. Queste operazioni, per i motivi già illustrati sono da considerarsi "fuori campo" del tributo, cioè estranee allo stesso e quindi irrilevanti in sede di dichiarazione annuale.
- Tra le *operazioni passive* troveranno iscrizione solo gli acquisti commerciali, cioè solo gli acquisti per i quali è stato possibile detrarre l'imposta periodicamente. Anche gli acquisti promiscui (in parte commerciali e in parte no) verranno indicati solo per la quota ritenuta fiscalmente rilevante e quindi detraibile.

Il *rigo relativo agli acquisti con Iva non detraibile*, conterrà quindi solo gli acquisti con Iva oggettivamente non detraibile (art. 19), ma comunque relativi all'attività commerciale e non gli acquisti con Iva indetraibile perché relativa all'attività non commerciale. Per questa imposta, in quanto non attinente alla sfera commerciale dell'ente, valgono le già fatte considerazioni, cioè non troverà alcuna indicazione in sede di dichiarazione annuale.

In sede di controllo incrociato tra soggetti passivi, una eventuale non corrispondenza tra cliente e fornitore non solo sarà perfettamente giustificabile, ma in molti casi sarà legalmente dovuta.

### **Tassa di concessione governativa sulla partita I.V.A.**

Le associazioni e gli enti non commerciali in possesso di numero di partita Iva sono tenuti al pagamento della tassa di concessione governativa di lire 100.000.

Tale tassa deve essere pagata inizialmente in sede di dichiarazione di inizio attività e poi annualmente entro il giorno 5 marzo di ogni anno.

La tassa non è dovuta a partire dall'anno solare successivo a quello in cui è cessata l'attività se tale cessazione è stata comunicata regolarmente all'ufficio Iva.

Ovviamente, la tassa non è dovuta per quegli enti che non svolgendo attività ritenuta commerciale non sono in possesso di numero di partita Iva.

### **Codice fiscale e numero di partita I.V.A. La dichiarazione di inizio attività**

Anche per risolvere questo caso è necessario distinguere tra enti che non svolgono attività commerciali e enti che viceversa svolgono tali attività.

I primi non dovranno avere numero di partita Iva, ma sarà sufficiente che si muniscano di numero di codice fiscale.

Tale numero sarà infatti necessario sia in caso di acquisti (non commerciali), sia in caso di atti o contratti che comunque potrebbero essere fatti nel corso della vita associativa.

Il numero di codice fiscale è attribuito dall'Ufficio delle Imposte Dirette competente secondo il domicilio fiscale dell'associazione.

Il secondo gruppo di associazioni invece dovrà necessariamente avere il numero di partita Iva che in linea generale varrà anche come numero di codice fiscale.

Il numero di partita Iva è attribuito invece dall'Ufficio Provinciale Iva, competente secondo il domicilio fiscale dell'associazione. Tale numero è attribuito in seguito a dichiarazione di inizio attività dell'associazione. Tale dichiarazione di inizio attività è rilevante anche per la vita fiscale futura dell'associazione, per cui merita un breve commento.

Dovrebbe essere ormai chiaro che tale dichiarazione di inizio attività è ovviamente dovuta solo per quegli organismi che svolgono anche una attività di natura commerciale o agricola come sopra descritte.

La dichiarazione deve essere presentata direttamente all'Ufficio entro 30 giorni dall'inizio dell'attività. Ribadiamo che il termine scatta dall'inizio dell'attività commerciale e non necessariamente dal momento della costituzione dell'associazione, ben potendosi presentare il caso che una associazione viva, anche per lunghi periodi, senza una attività commerciale.

La dichiarazione di inizio attività deve essere presentata su modello AA7/6 (soggetti diversi dalle persone fisiche) reperibile presso ogni Ufficio Iva.

Il modello richiede una serie di dati anagrafici relativi sia alla associazione che al suo legale rappresentante (di norma il Presidente dell'organo amministrativo) ed una serie di altre notizie e dati tra i quali meritano menzione:

- il codice di attività desumibile da un elenco predisposto dal Ministero nel quale individuare quello che si riferisce alla attività dell'associazione;
- il volume di affari che si presume di svolgere. Questo dato è del tutto previsionale per cui non sorgono particolari problemi in ordine alla sua effettiva attendibilità. Esso si riferisce naturalmente al solo volume di affari Iva, quindi non tiene conto delle entrate non commerciali dell'ente. E' tuttavia un dato molto importante, perché può finire per determinare sia il regime di tenuta delle scritture contabili, sia la periodicità dei versamenti periodici. Infatti i soggetti con volume di affari superiore a 360 milioni se esercenti prestazioni di servizio, o 1 miliardo se esercenti commercio sono per forza di cose contribuenti in contabilità ordinaria e contribuenti mensili, mentre i contribuenti che presumono di avere un volume di affari inferiori sono ammessi sia alla contabilità semplificata, sia ai versamenti trimestrali.

Occorre quindi fare attenzione a questo dato ed al fatto che esso deve essere riportato ad anno; qualora la dichiarazione di inizio attività venisse fatta in corso di esercizio il dato deve essere ragguagliato all'anno solare.

La sezione relativa alle opzioni è invece quella relativa alle scelte future dell'associazione. E' in questa occasione che si deve eventualmente esercitare l'opzione per

effettuare le liquidazioni trimestralmente anziché mensilmente, se ammessi; oppure la scelta per la contabilità ordinaria, se ammessi a quella semplificata e tutta una serie di altre opzioni relative a singoli casi.

Anche l'opzione per il regime agevolato previsto dalla Legge 398/91, descritto meglio in apposita sezione, può essere effettuato in questa sede, nella apposita sezione specificatamente prevista.

Come diremo, tale regime è assai vantaggioso per le associazioni che vi sono ammesse, per cui se ne consiglia un attento esame.

Resta ovviamente inteso, che una variazione di uno qualsiasi dei dati inizialmente comunicati, deve essere comunicata entro trenta giorni dal suo verificarsi con una dichiarazione di variazione dati da redigersi sul medesimo modello.

### **SCADENZIARIO I.V.A. SOGGETTI CON ATTIVITÀ COMMERCIALE**

18 GENNAIO:	contribuenti mensili - liquidazione e versamento Iva a debito mese di dicembre
18 FEBBRAIO:	contribuenti mensili - liquidazione e versamento Iva a debito mese di gennaio
5 MARZO:	tutti i contribuenti con partita Iva attiva al 1 gennaio - pagamento tassa CCGG lire 100.000
	contribuenti trimestrali - liquidazione e versamento Iva a debito ultimo trimestre anno precedente
15 MARZO:	termine ultimo presentazione dichiarazione Iva operazioni dell'anno precedente - tutti i contribuenti con numero di partita Iva
18 MARZO:	contribuenti mensili - liquidazione e versamento Iva a debito mese di febbraio
18 APRILE:	contribuenti mensili - liquidazione e versamento Iva a debito mese di marzo
3 MAGGIO	contribuenti trimestrali - liquidazione e versamento Iva a debito primo trimestre (gennaio-marzo)
18 MAGGIO:	contribuenti mensili - liquidazione e versamento Iva a debito mese di aprile
18 GIUGNO:	contribuenti mensili - liquidazione e versamento Iva a debito mese di maggio
18 LUGLIO:	contribuenti mensili - liquidazione e versamento Iva a debito mese di giugno
3 AGOSTO	contribuenti trimestrali - liquidazione e versamento Iva a debito secondo trimestre (aprile-giugno)
18 AGOSTO:	contribuenti mensili - liquidazione e versamento Iva a debito mese di luglio
18 SETTEMBRE:	contribuenti mensili - liquidazione e versamento Iva a debito mese di agosto
18 OTTOBRE:	contribuenti mensili - liquidazione e versamento Iva a debito mese di settembre
18 NOVEMBRE:	contribuenti mensili - liquidazione e versamento Iva a debito mese di ottobre
18 DICEMBRE:	contribuenti mensili - liquidazione e versamento Iva a debito mese di novembre
27 DICEMBRE:	tutti i contribuenti - acconto Iva pari all'88% dell'Iva a debito periodica del periodo corrispondente dell'anno precedente

### **Alcuni casi particolari**

La legge non può che prevedere una fattispecie generale ed astratta, valida in linea di principio. Tocca al contribuente verificare la sua casistica concreta con quelle generali previste dal legislatore. In campo tributario tale operazione è spesso difficoltosa.

Nel caso poi del settore no profit la cosa è ancora più complessa, stante la molteplicità di casi concreti che il mondo del volontariato e dell'associazionismo può presentare.

Al fine anche di rendere più comprensibile la parte generale, affrontiamo alcuni casi che concretamente possono verificarsi nel terzo settore.

### **Gestione di bar e circoli Somministrazione di alimenti e bevande**

E' noto come la gestione di bar o spacci sia una delle attività più frequenti nel mondo non profit. Tale attività è una delle più tipiche per reperire fondi da impiegare a fini istituzionali.

Ci si deve chiedere se tale attività possa ritenersi istituzionale oppure debba per forza di cose considerarsi commerciale con le ovvie conseguenze.

In primo luogo è ovviamente necessario che tale tipo di attività sia statutariamente prevista affinché la si possa considerare istituzionale.

Secondariamente è necessario che tale attività sia rivolta esclusivamente agli associati titolari di diritto di voto in assemblea ordinaria e straordinaria. E' quindi da escludersi che possa essere sufficiente il tesseramento momentaneo e provvisorio di persone.

E' altresì indispensabile che la gestione del bar sia curata direttamente dall'associazione e non affidata a terzi a qualsiasi titolo.

Sussistendo queste condizioni, l'orientamento prevalente sino a qualche tempo fa era quello di considerare tale attività non commerciale.

In altri termini si poteva ritenere che tale attività, per quanto indirettamente, potesse contribuire al raggiungimento delle finalità istituzionali e quindi potesse essere fiscalmente irrilevante.

Tuttavia, ormai in modo non isolato, l'amministrazione finanziaria sembra aver cambiato opinione.

Infatti con risoluzione ministeriale 15 ottobre 1994 protocollo 12-0166, rispondendo ad una questione amministrativa il Ministero afferma: "detti enti, collateralmente alla propria attività statutaria, possono svolgere anche un'attività commerciale come appunto la gestione di bar per la somministrazione di bevande dietro richiesta di pagamento di uno specifico corrispettivo", facendo quindi intendere di considerare tale attività sempre commerciale.

Tale concetto è addirittura ribadito in modo ancora più esplicito con risoluzione 17 luglio 1995 numero 217/e protocollo 12-391, dove si afferma che "tale attività collaterale, avendone manifestamente la natura, è certamente da considerarsi commerciale".

In tale provvedimento si afferma anche l'obbligo conseguente del registratore di cassa.

Il ragionamento che porta l'amministrazione a tale conseguenza non è del tutto chiaro.

Potrebbero essere ragioni statutarie che non consentono di considerare istituzionali tali attività. Oppure potrebbe essere la portata dell'articolo 4 del decreto Iva che elenca le somministrazioni di bevande tra le attività presunte sempre commerciali.

Sta di fatto comunque che l'orientamento anche recentemente del Ministero delle finanze sembra chiaro: la somministrazione di alimenti e bevande è attività commerciale, quindi in grado di far scattare i presupposti di imposta sia Iva che Irpeg.

La questione rimane per molti aspetti ancora aperta e assai opinabile, anche perché dall'esame dei singoli casi non sempre è possibile desumere regole generali, valide in ogni fattispecie. Tuttavia l'orientamento del Ministero delle Finanze sembra assai delineato e tracciato.

### **Le sponsorizzazioni**

Un'altra forma tipica di reperimento di mezzi finanziari da parte delle associazioni sono le cosiddette sponsorizzazioni. Si tratta in pratica di prestazioni pubblicitarie svolte in varie e diverse occasioni e con molteplici modalità.

In varie occasioni il Ministero delle Finanze ha ribadito la imponibilità di tali prestazioni, riconoscendone la natura intrinsecamente commerciale e ritenendo di doverle assoggettare ad aliquota ordinaria.

Tale convinzione emerge sia da alcune pronunce su quesiti specifici, sia per ribadire la imponibilità secondo aliquota ordinaria.

### **Le pubblicazioni delle associazioni**

E' altresì frequente che le associazioni pubblichino e distribuiscano pubblicazioni più o meno periodiche al fine di poter svolgere i propri scopi istituzionali. Può trattarsi di semplici bollettini, agenzie di stampa, vere e proprie riviste periodiche.

Affinché tale attività possa essere considerata non commerciale e quindi da non assoggettare ad Iva è necessario che ricorrano i presupposti indicati dall'art. 4 lettera a) del DPR 633/72 e cioè che tali pubblicazioni siano cedute prevalentemente ai propri associati. Occorre cioè che la maggioranza delle copie sia distribuita a favore dei propri iscritti.

Se invece le pubblicazioni sono cedute prevalentemente a terzi, allora scattano i presupposti di imposta con l'assoggettabilità ad Iva secondo il regime speciale dell'editoria.

In questo senso si è pronunciata sia la giurisprudenza (vedere decisione Commissione Tributaria Centrale del 23 giugno 1993 n. 2192 sez. 4), sia la stessa amministrazione (Risoluzione min. 363399 del 31 ottobre 1978).

A nostro avviso non è di ostacolo il fatto che la sottoscrizione della quota associativa attribuisca il diritto a ricevere la pubblicazione, come spesso avviene, perché tale fatto non sembra contrastare con la portata del citato articolo 4.

Restano ovviamente intese due cose: la prima, che se la pubblicazione contiene spazi pubblicitari verso pagamento di corrispettivi specifici, questi sono autonomamente soggetti ad Iva per le ragioni sopra dette.

Secondariamente, se la distribuzione delle pubblicazioni prevalentemente a soci non è commerciale, non sono tali nemmeno i relativi costi di realizzazione, per cui l'Iva pagata a monte è Iva indetraibile, perché afferente l'attività non commerciale.

### **La locazione di immobili**

Può accadere che gli enti non commerciali siano proprietari di beni immobili.

Negli ultimi anni anzi una certa tendenza alla patrimonializzazione da parte di questi enti è in crescendo, grazie anche ad una giurisprudenza civilistica che, giustamente, ha teso ad ampliare la capacità giuridica anche delle associazioni non riconosciute.

E' inoltre possibile che l'ente conceda in locazione l'immobile a terzi, verso corrispettivo di un canone.

E' sorto il problema se tale attività rientri o meno nel campo di applicazione dell'imposta.

Anche in questo caso la risposta non è immediata, ma occorre distinguere.

La semplice locazione di un immobile non è di per sé in grado di far scattare il presupposto di imposta. Con circolare ministeriale 21 giugno 1991 numero 32 protocollo 430213 il Ministero ha infatti affermato che "le mere locazioni di immobili da parte di enti non commerciali rientrano nel campo di applicazione dell'Iva se poste in essere nell'ambito di altre attività aventi natura commerciale, come ad esempio nel caso di locazione effettuate da aziende autonome", o comunque se la locazione non avviene nell'ambito di attività di impresa.

Se l'ente quindi non svolge altra attività commerciale i canoni di locazione non saranno soggetti ad Iva e i relativi introiti saranno dichiarati solo ai fini delle imposte dirette, come redditi di fabbricati.

### **La cessione di beni immobili**

Un problema simile si pone ovviamente anche in caso di rivendita di bene immobile.

Se la cessione avviene nell'esercizio di attività commerciale la cessione sconta l'Iva, se avviene nell'esercizio di attività non commerciale sconta l'Imposta di Registro.

Questo sembra l'orientamento prevalente, alla lettura per esempio della Risoluzione Ministeriale 10 agosto 1990 protocollo 430769, dove, in caso di vendita di immobile parzialmente strumentale, il Ministero invita gli accertatori a individuare la quota di superficie dell'immobile da considerarsi strumentale all'attività commerciale essendo questa quella da assoggettare ad Iva.

## Parte terza

### IRPEG ILOR

#### **Premessa**

Oltre al problema dell'Iva, le associazioni possono avere anche problemi di imposizione diretta (Irpeg - Ilor).

I due problemi sono connessi nel senso che se esiste un'attività commerciale secondo la disciplina Iva, allora esiste anche in linea generale, una attività commerciale Irpeg.

Inoltre, anche se l'associazione non è titolare di reddito di impresa, è possibile che sia titolare di altri redditi e quindi sia sempre soggetto passivo Irpeg.

La fonte normativa è il Testo Unico delle Imposte Dirette e cioè il DPR n. 917 del 22.12.1986.

#### **Il presupposto dell'imposta e la base imponibile Irpeg e Ilor**

Gli enti non commerciali possono essere soggetti dell'Imposta sul reddito delle persone giuridiche ai sensi dell'art. 87 lettera c) del DPR 917/22 dicembre 1986 (Testo Unico delle Imposte dirette).

Si tratta dei cosiddetti soggetti passivi impropri, in quanto anche le associazioni non riconosciute, e quindi prive di personalità giuridica, possono essere colpite dall'imposta.

L'articolo 108 Tuir poi precisa, a scanso di equivoci, che il reddito è colpito "qualunque ne sia la destinazione", risolvendo così fin da adesso il dubbio che i redditi utilizzati a scopi di solidarietà possano essere o meno colpiti.

Il presupposto di imposta è quindi rappresentato dal possesso di reddito. Solo in questo caso infatti le associazioni sono colpite da imposta.

Per gli enti non commerciali, la legge prevede in estrema sintesi, quattro categorie di redditi: redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi.

Passiamo ad esaminarli, con particolare riferimento ai redditi di impresa, la cui determinazione risulta senza dubbio più complessa rispetto agli altri.

#### **Redditi fondiari**

Analogamente a quanto avviene per le persone fisiche i redditi fondiari sono rappresentati da redditi dei terreni e dei fabbricati.

##### *Redditi dei terreni*

Sono possessori di reddito dei terreni quegli enti non commerciali che:

- a) possiedono a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale terre-

ni situati nel territorio dello Stato che sono o che devono essere iscritti nel catasto terreni con relativa rendita;

**b)** conducano in affitto fondi nei quali esercitano l'attività agricola.

La base imponibile è rappresentata dai redditi dominicale e agrario risultante dalla rendita attribuita, rivalutata di anno in anno secondo la normativa in vigore.

Particolari norme, reperibili generalmente nelle istruzioni ministeriali al modello 760, valgono in caso che la coltura effettiva superi quella catastalmente determinata.

In sintesi quindi, sono colpiti dall'imposta quegli enti che sono proprietari o titolari di altro diritto reale, di un terreno.

Tali soggetti dovranno presentare la dichiarazione dei redditi su modello 760, compilando il quadro E dello stesso.

### *Redditi dei fabbricati*

Anche in questo caso, sono soggetti all'imposta gli enti che possiedono a titolo di proprietà o di altro diritto reale, immobili situati nel territorio dello Stato, che sono iscritti o che dovrebbero essere iscritti al catasto con attribuzione di rendita.

Tuttavia gli immobili strumentali all'esercizio di impresa non sono produttivi di reddito fondiario e quindi non vanno dichiarati tra questi redditi.

In altri termini insomma, un ente che possiede a titolo di diritto di proprietà o altro diritto reale un immobile, non utilizzato nell'esercizio di impresa va soggetto ad IRPEG.

Per la determinazione della base imponibile occorre distinguere:

- se l'immobile è locato il reddito imponibile è rappresentato dall'85 per cento del canone di locazione, risultante dal contratto anche verbale di locazione, indipendentemente dalla effettiva percezione, cioè va dichiarato anche se non riscosso;
- se l'immobile non è locato, il reddito è rappresentato dalla rendita catastale attribuita o dalla rendita presunta per quelli non ancora in possesso di rendita.

Naturalmente se l'ente non è proprietario dell'intero immobile, o lo ha posseduto solo per parte di anno, andrà dichiarata la quota di reddito relativa.

I redditi dei fabbricati vanno dichiarati nel modello 760/bis quadro F. Dal 1997 infatti il modello per la dichiarazione dei redditi degli enti non commerciali è stato distinto da quello delle società di capitali.

### *Il reddito di impresa*

Più complessa e articolata è la determinazione del reddito di impresa.

L'ente non commerciale è titolare di reddito di impresa quando svolge in modo abituale e non occasionale una attività di natura commerciale nel senso più volte ricordato.

Come già detto, il fatto che gli utili rimanenti da questa attività siano impiegati totalmente a fini di solidarietà previsti dallo statuto, non ha in linea generale alcuna rilevanza ai fini fiscali, scattando comunque tutti gli adempimenti di legge.

Nemmeno il fatto che l'attività sia svolta in perdita esonera le associazioni dagli obblighi contabili e dichiarativi previsti dalla normativa.

Con un po' di approssimazione, ma in modo piuttosto concreto, possiamo affermare che ogni volta che sussistono i presupposti di applicazione dell'Iva, allora, necessariamente, scattano anche i presupposti del possesso di reddito di impresa. In sostanza quindi, quando l'ente effettua cessioni di beni e/o prestazioni di servizi verso pagamento di un prezzo che rappresenta il corrispettivo della controprestazione, allora scatta il possesso del reddito di impresa.

La fonte normativa primaria è l'art. 111 del Testo Unico delle Imposte Dirette (DPR n. 917 del 22.12.1986), il quale, tra una serie continua di affermazioni e negazioni, in buona sostanza ribadisce alcuni concetti già affrontati in tema di presupposti I.V.A. e che qui ricordiamo velocemente e cioè:

1. Non è considerata commerciale l'attività svolta in conformità alle finalità istituzionali svolta nei confronti dei propri associati o partecipanti. Le somme versate a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo. In questa prima ipotesi quindi così come non scattano i presupposti I.V.A., non ci sono problemi nemmeno con IRPEG.
2. Si considerano attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizio verso pagamento di corrispettivi specifici, salvo quanto disposto dallo stesso art. 108 del Tuir di cui diremo.
3. Non si considerano commerciali le prestazioni di servizi e le cessione di beni verso pagamento di un prezzo purché:
  - a) rientrino negli scopi statutari;
  - b) siano rese in favore di associati e partecipanti che se maggiori di età abbiano diritto di voto per le nomine sociali e per le modifiche dello statuto e in caso di scioglimento abbiano diritto ad una quota di patrimonio sociale se non devoluto a finalità di utilità generale, oppure ancora siano associati minorenni;
4. Sono sempre commerciali alcune attività e cioè:
  - le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
  - le erogazioni di acqua gas energia elettrica e vapore;
  - prestazioni alberghiere, alloggio, trasporto e deposito;
  - servizi portuali e aeroportuali,
  - gestione di spacci aziendali e mense;
  - organizzazione di viaggi e soggiorni;
  - gestione di fiere commerciali;
  - pubblicità;
  - telecomunicazioni e radiodiffusioni.

A parte quanto sopra detto, l'art. 108 del Tuir, oltre a fissare il concetto di reddito complessivo come somma dei redditi fondiari, di capitale di impresa e diversi eventualmente posseduti dagli enti non commerciali, ribadisce e per certi aspetti ripete, che non si devono considerare commerciali le prestazioni di servizi rese in conformità agli scopi statutari, se i corrispettivi specifici ricavati, non superano i costi di diretta imputazione.

In altri parole, se l'attività di prestazione di servizi è resa senza margini di profitto, tale attività non è commerciale; al fine di questa verifica è però necessario calcola-

re solo i costi commerciali di diretta, certa e indiscutibile imputabilità alla sfera commerciale dell'ente, evitando quindi di comprendere nel calcolo costi inerenti l'ambito non commerciale.

La norma poi, si riferisce solo alla prestazione di servizi e non, quindi, alle cessioni di beni.

Come possiamo vedere anche in questo caso il primo aspetto rilevante è quello della previsione delle attività svolte nello statuto e cioè il loro carattere istituzionale o meno. Per quanto non di per sé sufficiente, è comunque necessario che l'attività svolta sia statutariamente prevista al fine di godere del particolare regime, certamente agevolato.

Naturalmente, non è strettamente necessario che tale attività sia prevista fin dall'inizio della vita associativa, ben potendosi ammettere successive modifiche ed integrazione dello statuto, anche in questo senso e per iniziare una attività precedentemente non prevista.

### **La determinazione della base imponibile del reddito di impresa**

In questo caso la base imponibile è determinata secondo le regole generali del reddito di impresa valevoli per i normali soggetti profit, con alcune importanti modifiche e particolarità rese necessarie per la peculiarità degli enti in oggetto.

L'esistenza del reddito di impresa, oltre agli obblighi dichiarativi fa scattare anche obblighi di natura contabile di cui diremo.

Gli enti non commerciali, in base all'art. 109 del Tuir, hanno due modalità di determinazione della base imponibile, a seconda che abbiano tenuto una contabilità unica o viceversa una contabilità separata.

Tenere una *contabilità unica* significa far affluire nelle registrazioni contabili il complesso delle operazioni, sia quelle attinenti la sfera commerciale, sia quelle attinenti la sfera non commerciale. Significa cioè registrare in un'unica contabilità sia, per esempio, le quote associative e i contributi a fondo perduto, sia i ricavi che rappresentano una controprestazione di cessione di beni o prestazione dei servizi e - dal lato dei costi - sia i costi attinenti la sfera commerciale che quelli fiscalmente non rilevanti.

Tenere una *contabilità separata* viceversa, significa distinguere, operazione per operazione, le due sfere: costi e ricavi commerciali da un lato e costi e ricavi non commerciali dall'altro.

Vogliamo sottolineare il fatto che i due metodi non sono tanto, o non sono soltanto, due diversi modi di tenere formalmente la contabilità, ma sono piuttosto due diversi criteri di determinazione della base imponibile, il cui risultato può differenziarsi in modo anche rilevante.

Vediamoli, in base a quanto stabilito dal 2° comma dell'art. 109 del Tuir, che è la norma base, anche se bisogna dire che per effetto delle modifiche apportate dall'art. 14 della legge n. 537 del 1993, le differenze tra le due modalità si sono notevolmente attenuate. Per motivi di sintesi ci limitiamo a commentare l'attuale testo del citato articolo 109 del Tuir, così come è in vigore a partire dal 1.1. 94.

### *Contabilità unica*

Gli enti che hanno esercitato attività commerciali nel senso già ricordato con contabilità unica, possono considerare componenti negativi del reddito, e quindi detrarre, solo i costi sostenuti nell'esercizio delle stesse attività commerciali e non la generalità dei costi sostenuti.

L'art. 109 in sostanza recepisce ed applica agli enti non commerciali quel principio generale di inerenza valido nel campo del reddito di impresa. Il costo è detraibile solo se afferente la sfera commerciale dell'ente, cioè se è stato necessario per produrre ricavi imponibili. Facciamo un esempio: il costo sostenuto per l'acquisto di un computer sarà detraibile solo se il computer servirà a produrre ricavi commerciali, mentre se lo stesso sarà utilizzato per l'attività istituzionale e quindi per produrre entrate non imponibili, il suo costo non sarà detraibile.

Già dall'esempio fatto si capisce che un ente che svolge anche attività commerciali avrà una lunga e rilevante serie di costi promiscui, di costi sostenuti cioè sia per lo svolgimento dell'attività istituzionale che non.

Gli enti che hanno adottato questa contabilità potranno dedurre questi costi promiscui solo per la parte che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi (e degli altri componenti positivi) e l'ammontare di tutti i ricavi e proventi; in sostanza, una associazione che avrà il cinquanta per cento di entrate commerciali ed il cinquanta per cento di entrate non commerciali, potrà detrarre per intero i costi esclusivamente commerciali, il cinquanta per cento dei costi promiscui e non potrà ovviamente detrarre i costi esclusivamente non commerciali.

In questo modo ovviamente il risultato di bilancio "istituzionale" potrà differenziarsi dal risultato di bilancio "fiscale", in quanto quest'ultimo non terrà conto di una quota dei costi promiscui, diversa a seconda del "peso" dell'attività commerciale.

### **Contabilità unica**

$$\text{UTILE FISCALE} = \text{RICAVI COMMERCIALI} - (\text{COSTI COMMERCIALI} + \text{COSTI PROMISCUI} \times \text{RICAVI COMMERCIALI} / \text{TOTALE ENTRATE} \times 100)$$

### *Contabilità separata*

Gli enti che invece hanno tenuta una contabilità che già ha separato nettamente i due aspetti, non avranno bisogno in sede finale di effettuare alcuna rettifica, in quanto si troveranno già davanti ad un utile (o a una perdita) commerciale ed ad un risultato istituzionale.

Il primo sarà il risultato della differenza tra ricavi commerciali e costi commerciali, il secondo tra ricavi complessivi e costi complessivi.

Naturalmente, anche in questo caso si pone il problema dei costi comuni le due attività, solo che in questo caso la quota da imputare alla sfera commerciale non è determinata in sede finale, a consuntivo in base alla ricordata proporzione, ma operazione per operazione in corso di anno anche se, a nostro avviso con criteri non molto dissimili, come già ricordato in sede di Iva.

Infatti con risoluzione ministeriale 5 maggio 1979 prot.9/406, sul problema in esame il ministero ha suggerito nuovamente un criterio proporzionale tra ricavi commerciali e totale ricavi, non diverso da quello valevole per la contabilità separata. Tuttavia, poiché siamo in assenza di norme legislative specifiche, tale criterio è solo uno dei vari possibili, essendo ammissibili altri criteri più specifici ed anche diversi da bene a bene. Se per esempio è possibile distinguere con certezza la superficie dei locali adibiti ad attività istituzionale da quelli adibiti ad attività commerciale, le spese di fitti, riscaldamento, manutenzione, possono ben essere ripartite secondo un criterio di proporzione rispetto alla superficie e non rispetto ai due tipi di ricavi.

In questo caso però, poiché la determinazione della quota dei costi promiscui da imputare a costo commerciale è sicuramente meno oggettiva rispetto a quella proporzionale, occorrerà usare criteri il più possibile certi ed al tempo stesso prudenziali.

Ciò che rileva tuttavia ai fini di una vera e corretta contabilità separata è che la distinzione sia effettuata "a monte", operazione per operazione, già in sede di registrazione cronologica e non in sede finale, al momento della determinazione del risultato di esercizio.

#### Contabilità separata

**UTILE FISCALE = RICAVI COMMERCIALI - COSTI COMMERCIALI**

#### Quale scelta?

Non è possibile in astratto ed in via assoluta dire quale dei due sistemi è migliore, poiché la soluzione dipende da ente ad ente; tuttavia alcune considerazioni possono essere fatte.

Possiamo affermare, senza timore, che la scelta, essendo ammessa dalla legge, dipende da criteri di convenienza, anche se non solo fiscale.

Maggiori dubbi potevano sussistere in passato, stante il vecchio disposto dell'art. 109 Tuir. Infatti, prima della modifica, avvenuta con effetto a partire dall'anno 1993, il citato articolo permetteva agli enti con contabilità unica, di dedurre con criterio proporzionale non solo i costi promiscui, ma tutti i costi. Una associazione che aveva cioè il dieci per cento di ricavi commerciali poteva detrarre dal reddito di impresa il dieci per cento di tutti i costi, commerciali e non. E' chiaro che una associazione con molti costi non commerciali aveva obiettivo interesse a scegliere la contabilità unica. Poiché l'attuale portata dell'art. 109, consente di applicare tale percentuale solo ai costi promiscui e di detrarre solo i costi commerciali, la contabilità unica diventa assai meno conveniente, in linea generale.

In secondo luogo bisogna tener presente che per le considerazioni già svolte, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto la contabilità separata è una condizione necessaria ed essenziale per poter detrarre l'Iva sugli acquisti commerciali, giacché in assenza di tale contabilità separata Iva l'imposta non è detraibile. Per cui una distinzione

tra attività commerciale e non è comunque indispensabile.

Inoltre, la contabilità separata permette di individuare con certezza il risultato dell'attività commerciale e quindi consente agli associati di verificare l'effettivo contributo di dette attività al finanziamento complessivo dell'ente.

Unica eccezione può essere rappresentata da quei soggetti obbligati alle disposizioni relative alla contabilità pubblica (es. Ipab), poiché tale contabilità è considerata sufficiente e valida anche ai fini fiscali (art. 109 comma 4 bis Tuir).

#### La ritenuta del 4% sui contributi alle associazioni

E' frequente che le associazioni ricevano a vario titolo e per diversi motivi "contributi" da parte di enti locali. Sulla rilevanza fiscale di questi contributi, sia ai fini Iva che delle imposte dirette abbiamo già detto o diremo.

In questa sede affrontiamo il problema che spesso si presenta in simili occasioni, della ritenuta del 4% che la pubblica amministrazione effettua sulle somme erogate.

Tale ritenuta è prevista dall'art. 28 del DPR n. 600 del 1973 il quale testualmente dispone che le regioni, le provincie, i comuni e gli altri enti pubblici devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto delle imposte indicate al comma precedente (Irpef e Irpeg) e con obbligo di rivalsa sull'ammontare di contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali.

Come si vede dal tenore letterale della norma il riferimento è esplicitamente previsto per le imprese. Tuttavia, poiché le associazioni possono essere talvolta titolari di reddito di impresa, inteso in senso fiscale, quasi sempre in sede di erogazione dei contributi le pubbliche amministrazioni pongono il problema se effettuare o meno la ritenuta.

Per quanto la norma non sia chiarissima, si ritiene che si possa legittimamente procedere in questo modo.

□ Le associazioni che non sono titolari di reddito di impresa, perché non svolgono attività che il fisco ritiene commerciale, sono evidentemente escluse da tale ritenuta, poiché essa tra l'altro non risulterebbe di "acconto" a nessuna imposta, poiché, nel caso, nessuna imposta è appunto dovuta.

□ Più articolato è il caso di quelle associazioni che svolgono anche attività ritenuta commerciale e quindi che sono titolari di reddito di impresa, poiché queste ultime possono essere assimilate, almeno dal punto di vista fiscale, alle imprese, in quanto soggetti passivi Irpeg.

Con risoluzione 18 agosto 1990 protocollo 11/803, (tra le altre) il Ministero delle Finanze ha affermato che "quando risulti esplicitamente e formalmente dalla delibera di concessione del contributo che questo è concesso [...] per il compimento dei fini istituzionali e non per lo specifico svolgimento di attività che, seppur collaterali a quelle d'istituto, assumono natura commerciale" l'ente erogante è esonerato dall'effettuare la citata ritenuta.

In altre parole, anche se l'associazione è, per propri motivi, titolare di reddito di

impresa, perché svolge attività commerciale, ma il contributo in oggetto è riferito alla sua attività non commerciale, la ritenuta non deve essere effettuata.

Viceversa, evidentemente, se il contributo riguarda l'attività commerciale, oppure va di fatto a diminuire costi di natura commerciale e quindi detraibili, la ritenuta è dovuta.

Come già detto tale ritenuta è a titolo di acconto Irpeg e quindi in sede di dichiarazione dei redditi andrà scomputata dall'imposta da pagare, detraendola previa indicazione nel modello 760 nel rigo "ritenute subite".

### **Gli obblighi contabili**

Il possesso di reddito di impresa comporta come già ricordato anche obblighi di natura contabile, oltre che di determinazione di base imponibile.

Gli obblighi contabili sono, in sostanza, i medesimi valevoli per le imprese profit e medesimi sono anche i possibili regimi contabili.

Attualmente possiamo distinguere due regimi ai fini delle imposte dirette: *regime ordinario* e *regime semplificato*.

Sono ammessi al *regime semplificato*, almeno che non optino per quello ordinario, gli enti non commerciali che abbiano un volume di affari:

- fino a 360 milioni se hanno per oggetto prestazioni di servizi;
- fino a 1 miliardo di lire se svolgono altre attività.

Dovrebbe essere ormai chiaro che tali limiti devono essere individuati facendo riferimento esclusivamente ai *ricavi commerciali*, escludendo quindi quelle entrate che per la loro natura afferiscono all'attività non commerciale dell'ente.

Le associazioni che invece superano tali limiti, o che hanno scelto per opzione di entrarvi, sono invece obbligate alla contabilità ordinaria.

Mentre, come abbiamo già detto, la differenza tra contabilità unica e separata è principalmente una differenza di criterio di determinazione della base imponibile che ha poi anche alcuni risvolti formali, la distinzione tra contabilità semplificata e ordinaria è invece una distinzione soprattutto formale, in ordine ai diversi registri obbligatori da tenere e al diverso contenuto degli stessi.

### **Contabilità semplificata**

I soggetti in regime semplificato devono tenere i seguenti registri:

- registri Iva (acquisti, vendite, corrispettivi);
- registro beni ammortizzabili;
- registri obbligatori secondo la disciplina del lavoro (in caso di lavoratori dipendenti).

Come possiamo notare, la contabilità si basa prevalentemente sulla tenuta degli stessi libri obbligatori ai fini Iva, senza grandi aggiunte.

A tal proposito, proprio perché la determinazione del reddito si basa prevalentemente

sulle scritture Iva, queste andranno integrate anche con quelle registrazioni eventualmente non obbligatorie ai fini Iva.

Così tra i componenti positivi andranno registrate eventuali sopravvenienze attive o plusvalenze, mentre tra i costi andranno registrate anche tutte le spese fuori campo di applicazione dell'Iva, gli ammortamenti, ratei e risconti.

Le rimanenze finali andranno annotate a fine esercizio nel libro degli acquisti.

Il reddito di impresa è determinato sempre secondo criterio di competenza e non di cassa.

Fatto salvo quanto sopra detto, le norme per la tenuta dei registri, i termini di registrazione e quanto altro loro riguardante, rispecchia quanto necessario per i normali soggetti.

### **Contabilità ordinaria**

I soggetti obbligati al regime ordinario perché superano i limiti sopra indicati, oppure perché hanno scelto tale regime per opzione, devono invece tenere i seguenti libri:

- libro giornale;
- libro degli inventari;
- libri Iva;
- libri obbligatori secondo la disciplina del lavoro;
- libro beni ammortizzabili;
- contabilità di magazzino (se obbligati).

Come si vede gli adempimenti sono maggiori.

Soprattutto la tenuta del libro giornale comporta non solo la registrazione dei documenti di acquisto e vendita, ma anche la tenuta di una contabilità cronologica e sistematica secondo le regole della cosiddetta "partita doppia", valevoli per qualsiasi altro soggetto.

Tale scritture terranno quindi conto di tutte le operazioni, compresi incassi, pagamenti, movimentazioni finanziarie in genere.

Le scritture in regime ordinario sfoceranno in un vero e proprio "bilancio di esercizio" e quindi con un utile e una perdita già determinate in sede di bilancio.

### **Le varie combinazioni possibili**

Cerchiamo ora di fare alcune semplici riflessioni combinando insieme i due momenti, quello delle modalità di **determinazione della base imponibile** (*contabilità unica e separata*) e quello degli **obblighi contabili** (*contabilità semplificata o ordinaria*), analizzando sommariamente le varie possibilità ed alcuni problemi che possono verificarsi anche da un punto di vista pratico. Il tutto tenendo presente che mentre il Ministero delle Finanze si è più volte pronunciato in ordine alla commerciabilità o meno di diverse attività degli enti non commerciali, assai più scarno è stato in ordine a modalità pratiche di tenuta delle scritture contabili per questi soggetti.

#### **1. Contabilità separata semplificata**

E' senza dubbio l'ipotesi più semplice, per i soggetti ammessi.

Le registrazioni fiscali terranno conto solo dei ricavi commerciali, non sussistendo obbligo di registrazione delle altre entrate (quote associative, contributi, attività istituzionale non fiscale).

Per quanto concerne i costi, valgono considerazioni simili a quelle effettuate per l'Iva, nel senso che i costi non commerciali potranno essere annotati nel registro degli acquisti in apposita sezione, opportunamente evidenziata.

Se una fattura di acquisto contiene un costo promiscuo, la quota di costo commerciale verrà annotata nella parte dell'Iva detraibile, mentre la quota non commerciale nella parte relativa all'attività commerciale.

Nel registro degli acquisti saranno poi effettuate le scritture finali resesi eventualmente necessarie (ratei e risconti, rimanenze finali, ammortamenti).

I redditi così determinati saranno dichiarati nel modello 760/bis quadro D.

## 2. Contabilità unica semplificata

Questa ipotesi è per la verità piuttosto anomala, per un duplice ordine di motivi, anche se a nostro parere non del tutto impossibile.

In primo luogo è ipotesi anomala da un punto di vista concreto, in quanto questo tipo di contabilità non è in grado di rispettare la normativa Iva. Infatti, come più volte ricordato, al fine di poter godere della detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti commerciali, è necessario tenere una contabilità Iva separata. Poiché in contabilità semplificata gli obblighi contabili sono in sostanza assolti con la tenuta delle scritture Iva, sarebbe assurdo e controproducente non tenere una regolare contabilità anche ai fini Iva.

Secondariamente, l'ipotesi di una contabilità unica semplificata non trova diretto riscontro nella modulistica fiscale. Infatti, ormai da anni, il modello 760 prevede solo tre ipotesi per gli enti non commerciali: la contabilità semplificata, la contabilità ordinaria, la contabilità unica. Se ne deduce ovviamente che non è presa in seria considerazione l'ipotesi che stiamo esaminando.

In ogni modo, qualora se per qualche motivo di fatto si verificasse questa ipotesi, per un minimo di regolarità sarebbero necessarie queste condizioni: le registrazioni dovrebbero tenere conto di tutte le operazioni, anche di quelle non commerciali; i costi detraibili sono solo quelli sostenuti nell'esercizio di attività commerciali; i costi promiscui sono detraibili limitatamente alla quota corrispondente al rapporto tra ricavi commerciali e totale delle entrate.

## 3. Contabilità ordinaria unica

Questa ipotesi può verificarsi per quei soggetti obbligati al regime ordinario perché hanno superato i limiti già indicati, oppure perché vi hanno optato, e che hanno deciso di tenere una contabilità unica.

In questo caso, le registrazioni a libro giornale dovranno tener conto di tutte le operazioni eseguite dall'ente, anche quindi quelle non commerciali come le quote associative o i costi non commerciali.

Le scritture cronologiche di esercizio troveranno naturale sfogo finale in un vero e proprio bilancio, che evidenzierà un utile o una perdita. Tuttavia tale risultato non sarà ancora il risultato fiscale, poiché esso avrà bisogno di tutte le rettifiche in aumen-

to e diminuzione rese necessarie dalla disciplina fiscale.

Chi rientra in questo caso, dovrà compilare il modello 760/bis quadro C, il quale, anche da un punto di vista formale agevola la determinazione del reddito secondo quanto dispone l'art. 109 del Tuir.

Le informazioni e i dati richiesti infatti risulteranno in modo assai agevole dalla contabilità e dal prospetto di bilancio finale.

Le istruzioni ministeriali alla dichiarazione dei redditi sono sufficienti ad una corretta determinazione della base imponibile e la modulistica ufficiale guida in maniera successiva alla determinazione della base imponibile. In questa sede rimandiamo a tali istruzioni, ricordando solo i cardini di questo modo di determinare la base imponibile.

Le quote associative, i contributi a fondo perduto ed i ricavi dell'attività istituzionale resa a favore dei soci effettivi restano ovviamente non imponibili Irpeg, tuttavia il dato sarà richiesto e desumibile dalla contabilità generale in quanto necessario a determinare la percentuale di indetraibilità dei costi promiscui.

I costi sostenuti nell'attività commerciale sono detraibili ed è opportuno che siano facilmente desumibili dal prospetto di bilancio.

I costi promiscui sono detraibili solo in parte e precisamente limitatamente alla quota corrispondente al rapporto tra ricavi commerciali e totale ricavi, compresi quelli non imponibili Irpeg. Anche in questo caso, per agevolare il lavoro finale, sarà opportuno che questi costi comuni risultino evidenziati a parte in bilancio, al fine di non doverli ricostruire tutti. Del resto, ai fini di una corretta detrazione Iva, questi costi dovrebbero già essere stati individuati.

Con la nuova e citata formulazione dell'art. 109 Tuir i costi sostenuti esclusivamente nell'esercizio di attività non commerciale non sono più detraibili, per cui, anche in questo caso sarà opportuno che il piano dei conti di bilancio li individui separatamente, in modo da renderli facilmente identificabili.

Il risultato così ottenuto rappresenta la base imponibile Irpeg limitatamente al reddito di impresa.

## 4. Contabilità ordinaria separata

Questo caso riguarda gli enti obbligati al regime ordinario o per effetto di opzione o per obbligo derivante dal volume di affari e che decidano di tenere una contabilità separata non solo ai fini Iva, ma anche delle imposte dirette.

Il caso in esame presenta alcune problematiche particolari di ordine pratico e formale, non presenti nell'altra casistica.

Infatti, se è vero che essendo una contabilità separata si dovrebbero tenere teoricamente due contabilità (una fiscale e una complessiva), è anche vero che trattandosi di una contabilità ordinaria, tale netta distinzione non è concretamente possibile.

Si pensi per esempio alla registrazione del pagamento di una fattura contenente un costo parzialmente commerciale e parzialmente no.

Oppure all'accreditamento sull'unico conto corrente bancario esistente di un contributo a fondo perduto: da un punto di vista strettamente fiscale il contributo non è rilevante, ma ai fini di una corretta contabilità ordinaria il saldo di banca dovrà tenere conto.

Allora, in assenza di norme specifiche ed anche di chiarimenti relativi, riteniamo corretto un modo di procedere di questo tipo.

La contabilità ordinaria terrà nuovamente conto di tutte le operazioni poste in essere dall'ente, anche di quelle non commerciali. Tuttavia la imponibilità o meno delle entrate e la detraibilità totale o parziale dei costi non sarà decisa in sede finale, ma operazione per operazione, di volta in volta, man mano che saranno effettuate le operazioni.

Così la registrazione di un ricavo non commerciale evidenzierà subito la relativa causale, così come avverrà per la indetraibilità o meno di un costo che dovrà essere determinata, subito in sede di registrazione.

In sede di chiusura di bilancio fiscale si procederà quindi alla sola chiusura a conto economico dei costi e ricavi commerciali, che determineranno la base imponibile fiscale.

Queste registrazioni verranno effettuate su un *libro giornale* regolarmente vidimato e bollato secondo normativa.

Ai fini istituzionali invece, si potrà tenere un giornale non vidimato ed avere un conto economico finale complessivo, che tenga conto di tutte le operazioni, istituzionali e non che evidenzierà il vero risultato di esercizio e che sarà portato all'approvazione dell'assemblea.

In questo modo non si saranno portati a tassazione i ricavi non commerciali (quote associative e attività istituzionale), non saranno detratti i costi relativi alla attività non commerciale ed i costi promiscui saranno detratti solo per la quota imputabile di volta in volta alla sfera commerciale.

Riteniamo che questo modo sia in grado di rispettare la normativa vigente sia dal punto di vista formale che sostanziale.

Tuttavia le istruzioni ministeriali al modello 760bis/97, relativo all'anno 1996 esplicitamente indicano per gli Enti non commerciali a contabilità separata di prendere a base l'utile o la perdita risultante dal conto economico e apportando poi nel modello 760bis quadro A le variazioni in aumento o diminuzione derivante dalla disciplina descritta.

### **Quale scegliere?**

Come ogni scelta, anche questa è soggettiva e diversa da caso a caso. Tuttavia ci permettiamo di fare alcune considerazioni che riteniamo utili.

Se l'ente è ammesso alla sua tenuta, la contabilità semplificata (separata) assolve correttamente sia agli obblighi I.V.A. che IRPEG, è semplice da tenere e non crea particolari problemi. Gli organi associativi renderanno a parte, con semplici prospetti o con bilanci veri e propri agli associati le attività e passività non commerciali dell'ente.

Se l'ente è invece obbligato alla contabilità ordinaria, o per maggiore trasparenza ritiene di doverla tenere, la formulazione attuale dell'art. 109 spinge - in linea generale e salvo poche eccezioni - alla tenuta di una contabilità separata.

Una delle eccezioni che volge a favore della contabilità unica è che l'ente sia soggetto per qualche motivo alla contabilità pubblica, poiché in questo caso essa assolve, a norma di legge, anche agli obblighi fiscali.

### **Dove scegliere**

Ammesso che sia possibile, la scelta tra contabilità semplificata o ordinaria deve essere fatta in sede di dichiarazione di inizio attività ai fini I.V.A. o successivamente in sede di dichiarazione dei redditi, barrando le apposite caselle.

La scelta tra contabilità unica o separata è invece una situazione di fatto effettivamente seguita dall'ente e non comunicata agli uffici.

### **La contabilità pubblica**

Il comma 4 bis dell'art. 109 del Tuir, afferma che i soggetti obbligati alle disposizioni in materia di contabilità pubblica, possono rispettare le norme in materia della contabilità unica assolvendo alla stessa contabilità pubblica.

In altri termini la regolare tenuta della contabilità pubblica è sufficiente anche a fini fiscali, almeno per la tenuta della contabilità separata.

Questo significa ovviamente che se si intende avvalersi delle disposizioni derivanti dalla contabilità separata, occorrerà tenere apposita e diversa contabilità.

In secondo luogo è bene ribadire che la tenuta della contabilità pubblica, se da una parte assolve regolarmente gli obblighi di tenuta delle scritture, dall'altra non cambia i criteri di determinazione della base imponibile IRPEG.

Le regole sulla determinazione dell'imponibile restano infatti inalterate, per cui anche la contabilità pubblica avrà probabilmente bisogno di rettifiche ed adeguamenti derivanti dalla normativa fiscale.

In primo luogo dovrà essere rispettato il criterio generale di competenza economica che sta alla base di ogni bilancio di esercizio.

Secondariamente occorre tenere presente tutti i limiti di deducibilità dei costi interamente o parzialmente inerenti l'attività non commerciale dell'ente.

Su queste questioni, infatti, la tenuta della contabilità pubblica non incide affatto.

Per essere più espliciti possiamo dire che in linea generale e salvo qualche eccezione, l'imponibile determinato con contabilità pubblica dovrebbe coincidere con quello determinato con contabilità ordinaria unica.

### **Redditi di capitale**

Per quanto non molto frequentemente, è possibile che l'ente non commerciale sia titolare di redditi di capitale. I redditi di capitale sono indicati dall'art. 41 del Tuir.

Ricordiamo tra gli altri:

- interessi e proventi derivanti da mutui, depositi, conti correnti,
- rendite perpetue e compensi derivanti da fidejussioni;
- utili derivanti da partecipazione in società di capitali;
- ogni altro provento derivante da dall'impiego di capitale.

Evidenziamo due concetti fondamentali per la determinazione di questi redditi:

a) questi redditi per potersi definire di capitale e seguire la relativa disciplina non devono essere conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, altrimenti seguono la di-

disciplina del reddito di impresa e non quella dei redditi di capitale;

b) gli interessi attivi di conto corrente bancario e gli interessi su titoli dello stato e obbligazioni per gli enti non commerciali sono tassati alla fonte con ritenuta a titolo di imposta.

Tali redditi sono quindi già tassati e non sono ovviamente imponibili ai fini IRPEG.

Per il resto vale la disciplina generale che così possiamo sintetizzare: i redditi di capitale sono tassati in linea generale senza che sia ammissibile alcuna deduzione; per gli utili derivanti da partecipazione in società di capitali, spetta comunque il credito di imposta secondo la normativa generale; i redditi di capitale sono colpiti secondo criterio di cassa e cioè nell'esercizio in cui sono percepiti con la precisazione che gli interessi di somme date a mutuo si presumono percepiti alla data contrattualmente stabilita o prima se effettivamente incassati e se il contratto è solo verbale si presumono percepiti nel periodo di imposta in cui sono maturati.

Gli enti non commerciali titolari di questi redditi dovranno compilare il modello 760/bis quadro G.

### **Redditi diversi**

I redditi diversi rappresentano una categoria residuale anche se tassativa di redditi imponibili IRPEG, ma non rientranti in alcuna delle altre categorie.

*Sono redditi diversi:*

a) le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni o degli edifici;

b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione, e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione (1);

c) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni sociali, escluse quelle acquisite per successione superiori al 2, al 5 o al 10 per cento del capitale della società secondo che si tratti di azioni ammesse alla borsa o al mercato ristretto, di altre azioni o di partecipazioni non azionarie. La percentuale di partecipazione è determinata tenendo conto di tutte le cessioni effettuate nel corso di dodici mesi ancorché nei confronti di soggetti diversi; si considerano cedute per prime le partecipazioni acquisite in data più recente (2);

(1) N.d.R. - Per le plusvalenze conseguenti da indennità da esproprio, vedi l'art. 11, c. 5, della l. 30.12.91, n. 413.

(2) N.d.R. - Per le plusvalenze di cui alla let. c), si veda l'art. 7, c. 2, del D.L. 17.09.92, n. 372, convertito nella legge 05.11.92, n.429.

c bis) le plusvalenze diverse da quelle imponibili ai sensi della lettera c), realizzate mediante cessione a titolo oneroso di azioni, quote rappresentative del capitale o del patrimonio e di altre partecipazioni analoghe, nonché dei certificati rappresentativi di partecipazioni in società, associazioni, enti ed altri organismi nazionali ed esteri, di obbligazioni convertibili, diritti di opzione e ogni altro diritto, che non abbia natura di interesse, connesso ai predetti rapporti, ancorché derivanti da operazioni a premio e da compravendita a pronti o a termine. Non si tiene conto delle plusvalenze realizzate se il periodo di tempo intercorso tra la data dell'acquisto o della sottoscrizione per ammontare superiore a quello spettante in virtù del diritto di opzione e la data della cessione è superiore a quindici anni; si considerano cedute per prime le partecipazioni acquisite in data recente (3) (4);

c ter) le plusvalenze realizzate mediante cessioni a termine di valute estere ovvero conseguite attraverso altri contratti che assumono, anche in modo implicito, valori a termine delle valute come riferimento per la determinazione del corrispettivo. Per la cessione a termine le suddette plusvalenze sono costituite dalla differenza fra il corrispettivo della cessione e quello dell'acquisto della valuta ceduta, se l'acquisto è contestuale alla stipula del contratto a termine, e, negli altri casi, dalla differenza tra il corrispettivo della cessione e il valore della valuta ceduta, al cambio a pronti vigente alla data della stipula del contratto. Per gli altri contratti le plusvalenze sono costituite dalla differenza tra il valore a termine della valuta assunto come riferimento e il corrispettivo dell'acquisto della valuta, se l'acquisto è contestuale alla stipula del contratto, e, negli altri casi, dalla differenza tra il suddetto valore e quello a pronti della valuta, al cambio vigente alla data di stipula del contratto. Non sono considerate plusvalenze quelle conseguite attraverso contratti uniformi a termine negoziati nei mercati regolamentati di cui all'articolo 23 della legge 2 gennaio 1991, n. 1.

d) le vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse organizzati per il pubblico e i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte nonché quelli attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali;

e) i redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli;

f) i redditi di beni immobili situati all'estero;

g) i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, salvo il disposto della lett. b) del comma 2 dell'art. 49;

h) i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende; l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore non si considerano fatti nell'esercizio dell'impresa, ma in caso di successiva vendita totale o parziale, le plu-

(3) N.d.R. - La lettera c bis) è stata introdotta, con effetto dal 30 marzo 1991, dal D.L. 28.01.91, n. 27, convertito nella legge 28 marzo 1991, n. 102.

(4) N.d.R. - Per le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di valori mobiliari quotati nei mercati regolamentati italiani, si veda l'art. 7, c. 1, del D.L. 17.09.92, n. 372, convertito nella legge 05.11.92, n. 429, con effetto dal 09.11.92.

svalenze realizzate concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi;

**i)** i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente;

**D)** i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;

**m)** le indennità di trasferta e i rimborsi forfettari di spesa, percepiti da soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica, di cui alla L. 25 marzo 1986, n. 80.

Tra questi redditi ci premere svolgere alcune considerazioni su quelli indicati dalla lettera **i)**. Infatti è possibile e frequente che l'ente non commerciale svolga attività di impresa in modo occasionale e non abituale. Se questo dovesse verificarsi, con le precisazioni ed anche i dubbi già ricordati in altra sede, per l'ente non scatterebbero i presupposti Iva, ma solo quelli dell'Irpeg e allo stesso modo non scatterebbero nemmeno gli obblighi contabili, mentre resterebbero ovviamente quelli dichiarativi.

Come già detto la distinzione tra abitualità e occasionalità non è agevole né certa, né possono essere forniti parametri oggettivi. E' in sostanza necessario che l'attività sia straordinaria e non continuativa e se ripetitiva sia imprevedibile e con sufficiente lasso di tempo. Per esempio, in un caso concreto (vedi Ris. min. 28 gennaio 1976 prot. 10/50175) è stata riconosciuta la occasionalità nel caso di ente con finalità assistenziali che organizzava soggiorni limitatamente a due soli mesi estivi.

Il ragionamento ha ovviamente il suo rovescio: se una attività commerciale occasionale non fa scattare i presupposti Iva è tuttavia in grado di far scattare i presupposti Irpeg, in quanto reddito diverso, così se vengono meno gli obblighi contabili non vengono certamente meno quelli dichiarativi, con conseguente tassazione.

Gli enti non commerciali titolari di redditi diversi devono compilare il modello 760/bis quadro L e in caso di plusvalenze soggette ad imposta sostitutiva il modello 760/bis quadro O.

### **Il reddito complessivo e gli oneri deducibili**

Analogamente a quanto avviene per le persone fisiche, anche il reddito degli enti non commerciali è rappresentato dalla somma dei singoli redditi, determinati secondo le regole valide per ogni singola categoria. Il reddito sarà quindi rappresentato dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi posseduti.

Ovviamente l'ente potrebbe avere anche solo alcuni di questi redditi o non averne nessuno, il che farebbe venire meno l'obbligo di dichiarazione.

Dal reddito così determinato, occorrerà togliere i cosiddetti "oneri deducibili", al fine di giungere al reddito imponibile ai fini IRPEG.

Le fonti normative sono gli art. 110, 114 e 13 bis del Tuir. Questi articoli contengono un elenco tassativo ed esaustivo delle *spese che possono essere detratte dal reddito degli enti non commerciali* e che riportiamo.

- i canoni, livelli, censi ed altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo, compresi i contributi ai consorzi obbligatori per legge o in dipendenza di provvedimenti della pubblica amministrazione; sono

in ogni caso esclusi i contributi agricoli unificati;

- le somme corrisposte ai dipendenti, chiamati ad adempiere funzioni presso gli uffici elettorali, in ottemperanza alle disposizioni dell'articolo 119 del decreto del Presidente della Repubblica 30 marzo 1957, n. 361, e dell'articolo 1 della legge 30 aprile 1981, n. 178;

- i contributi, le donazioni e le oblazioni erogati in favore delle organizzazioni non governative idonee ai sensi dell'articolo 28 della legge 26 febbraio 1987, n. 49, per un importo non superiore al 2 per cento del reddito complessivo dichiarato;

- gli interessi passivi e relativi oneri accessori, nonché le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione, pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato o di uno Stato membro della Comunità europea ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti in dipendenza di prestiti o mutui agrari di ogni specie, nei limiti dei redditi dei terreni dichiarati;

- le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi della legge 1 giugno 1939, n. 1089, e del decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, nella misura effettivamente rimasta a carico. La necessità delle spese, quando non siano obbligatorie per legge, deve risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente soprintendenza del Ministero per i beni culturali e ambientali, previo accertamento della loro congruità effettuato d'intesa con il competente ufficio del territorio del Ministero delle finanze. La detrazione non spetta in caso di mutamento di destinazione dei beni senza la preventiva autorizzazione dell'Amministrazione per i beni culturali e ambientali, di mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni immobili e mobili vincolati e di tentata esportazione non autorizzata di questi ultimi. L'Amministrazione per i beni culturali ed ambientali da immediata comunicazione al competente ufficio delle entrate del Ministero delle finanze delle violazioni che comportano la perdita del diritto alla detrazione; dalla data di ricevimento della comunicazione inizia a decorrere il termine per la rettifica della dichiarazione dei redditi;

- le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 1 della legge 1 giugno 1939, n. 1089, e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di mostre e di esposizioni, che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari. Le mostre, le esposizioni, gli studi e le ricerche devono essere autorizzati, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, dal Ministero per i beni culturali e ambientali, che dovrà approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo. Il Ministero per i beni culturali e ambientali stabilisce i tempi necessari affinché le erogazioni fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi preindicati, e controlla l'impiego delle erogazioni stesse. Detti termini possono, per causa non imputabile al donatario, essere prorogati una sola volta. Le erogazioni liberali non integralmente utilizzate nei termini

assegnati ovvero utilizzate non in conformità alla destinazione affluiscono, nella loro totalità, all'entrata dello Stato;

- le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2 per cento del reddito complessivo dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo. Le erogazioni non utilizzate per tali finalità dal percipiente entro il termine di due anni dalla data del ricevimento affluiscono, nella loro totalità, all'entrata dello Stato.

### **La deducibilità fiscale delle liberalità agli enti non commerciali**

Questione in parte diversa è quella Iva alla possibilità, per chi finanzia Enti non commerciali, di portare in detrazione dal proprio reddito le somme elargite.

Le fonti normative sono sostanzialmente le stesse.

E' bene chiarire sin da adesso che una vera e propria disciplina delle deducibilità delle somme erogate alle associazioni di volontariato ancora non esiste. Infatti, come diremo meglio nella parte relativa alla legge 266/91, essendo ancora inattuata la parte relativa alle detrazioni delle somme in favore delle associazioni contenuta nella legge quadro, la disciplina in materia è regolata unicamente dal testo unico, il quale in una visione assai ristretta e limitata del terzo settore, impone condizioni assai limitative alla deducibilità e solo in determinate ipotesi.

Per esempio, secondo il disposto del citato art. 114, sono deducibili le somme erogate in favore dello stato, degli enti pubblici e di fondazioni e associazioni private, ma solo se legalmente riconosciute, che senza scopo di lucro svolgono attività di tutela ambientale.

Anche l'art. 13 bis, relativamente al reddito delle persone fisiche, prevede una cosa simile nel settore dello spettacolo, ma sempre per associazioni riconosciute.

L'articolo 65 del Tuir dispone invece che sono deducibili dal reddito di impresa per un ammontare non superiore al 2% del reddito di impresa stesso le erogazioni liberali effettuate a favore di persone giuridiche che operano nei settori di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto e perseguono esclusivamente tali finalità. Come si vede, il requisito della personalità giuridica è nuovamente richiesto come condizione essenziale.

E' evidente che la richiesta di riconoscimento da una parte e gli angusti ambiti di attività previsti dall'attuale normativa, rendono assolutamente inadeguata la disciplina attuale delle detrazioni delle liberalità per la grande maggioranza delle associazioni di volontariato, rendendo il nostro sistema assolutamente inadeguato rispetto anche a sistemi fiscali di paesi dove il terzo settore a ben scarsa rappresentanza e considerazione.

### **Aliquota Irpeg e riduzione per gli enti non commerciali**

Attualmente l'aliquota Irpeg è stabilita nella misura del 37% della base imponibile.

Tuttavia la normativa prevede per alcuni tipi particolari di enti non commerciali una riduzione del cinquanta per cento della stessa.

I soggetti ammessi alla riduzione dell'imposta sono:

**a)** enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;

**b)** istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienza e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;

**c)** enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o istruzione.

E' tuttavia condizione necessaria che tali enti abbiano personalità giuridica.

Si deve poi notare che per effetto degli accordi tra Italia e Stato della Città del Vaticano le parrocchie e gli altri enti ecclesiastici sono equiparati agli effetti tributari agli enti di beneficenza e di istruzione.

Si tratta di una importante agevolazione fiscale di carattere soggettivo, spettante agli enti che non hanno come scopo principale quello di lucro e che ovviamente non distingue tra attività istituzionale e commerciali pure. Si tratta in pratica dell'unica vera agevolazione riservata agli enti non profit, nel quadro di una normativa che salvo limitate eccezioni tende a trattare l'attività di questi enti in modo non molto dissimile da quelle dei normali soggetti profit.

Per quanto la agevolazione sia di carattere soggettivo essa ha dato luogo a qualche interpretazione non univoca e talvolta problematica. Infatti il possesso del requisito soggettivo (essere ente non commerciale indicato dall'art. 6) non sempre è apparso di per sé sufficiente a garantire il diritto alla riduzione dell'aliquota. Con una importante sentenza infatti (8 marzo 1995 num. 2705 sez. I) la Corte di cassazione ha affermato "occorre che l'attività commerciale svolta sia con quel fine in un rapporto di strumentalità diretta e immediata" e che quindi l'agevolazione non spetti quando "l'attività non sia con esso coerente, quando cioè si tratti di una attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in un'ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al raggiungimento di fini istituzionali".

La pronuncia desta qualche perplessità, perché non sembra trovare fondamento nella lettera della norma, né sembra così pacifico non esonerare quelle attività che proprio perché di natura commerciale, servono al sostentamento dell'ente e della sua attività istituzionale.

### **Gli enti non commerciali e l'Ilor**

Oltre che all' Irpeg gli enti in esame sono soggetti all'Ilor.

La base imponibile è praticamente la stessa dell'Irpeg, con qualche lieve differenza dovuta alla particolarità di questa imposta.

Essa è determinata unitamente a quella dell'Irpeg in sede di dichiarazione dei redditi.

L'aliquota è determinata nella misura del 16,20 per cento.

## SCADENZIARIO IMPOSTE DIRETTE

Entro un mese dall'approvazione del bilancio o da quando doveva essere approvato secondo Statuto oppure entro il 30 GIUGNO.

Presentazione dichiarazione dei redditi Mod. 760 pagamento saldo Irpeg e Ilor titolari di reddito nell'anno precedente.

Acconto Irpeg/Ilor prima rata pari al 40% del 98% dell'imposta netta.

30 NOVEMBRE seconda rata pari al 60% del 98% dell'imposta netta.

## SOSTITUTI DI IMPOSTA

28 FEBBRAIO Certificazione dei compensi corrisposti nell'anno precedente, con evidenziazione delle ritenute effettuate e versate.

30 OTTOBRE Presentazione della dichiarazione mod. 770 relativa ai compensi corrisposti e alle ritenute versate nell'anno precedente.

### La dichiarazione dei redditi modello 760

Il possesso di redditi nel senso sopra indicato, comporta come adempimento finale la presentazione della dichiarazione dei redditi su modello 760.

In pratica, riassumendo, devono presentare la dichiarazione i soggetti che nel periodo di imposta sono stati titolari di redditi fondiari, di capitale o diversi. Gli enti che invece svolgono attività commerciale nel senso indicato, devono sempre presentare la dichiarazione dei redditi, anche se privi di reddito di impresa, (perché hanno conseguito una perdita), poiché è norma generale che i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, siano sempre obbligati alla dichiarazione.

Il termine di scadenza della presentazione della dichiarazione non è fisso per gli enti non commerciali, ma variabile. Infatti l'art. 9 del DPR n. 600 del 29.9.73 stabilisce che gli enti che sono obbligati dalla legge o dallo statuto all'approvazione del bilancio o del rendiconto entro un determinato termine, devono presentare la dichiarazione entro un mese da tale termine indipendentemente dal fatto che l'approvazione sia stata effettivamente fatta.

Gli altri enti devono presentare la dichiarazione entro sei mesi dalla fine del periodo di imposta, il che significa per periodi normali di imposta entro il 30 giugno di ogni anno.

Anche questa norma non è del tutto pacifica in quanto è stato talvolta osservato che non è chiaro se la previsione del termine di approvazione del bilancio si riferisca ad un obbligo di bilancio fiscale (esistente solo per gli enti in contabilità ordinaria) o faccia più genericamente riferimento al bilancio o rendiconto istituzionale. Al di là di ogni possibile discussione sulla questione, propendiamo per la tesi più prudentiale, cioè quella di rispettare il termine di un mese dall'approvazione del bilancio, qualsiasi esso sia (fiscale o istituzionale).

### La situazione degli enti con commerciali

E' abbastanza evidente come una situazione del genere renda la vita delle associazioni specialmente più piccole e meno strutturate, difficile se non impossibile dal punto di vista fiscale.

L'attuale sistema prevede infatti due aspetti molto pesanti: intanto dal punto di vista formale una serie di adempimenti onerosi e complessi, secondariamente, dal punto di vista sostanziale, un oneroso pagamento di tributi e imposte.

Le maggiori critiche che possono evidenziarsi a questo sistema sono queste:

- la quasi totale ininfluenza della destinazione dell'utile conseguito in seguito ad attività commerciali ai fini di solidarietà previsti; come abbiamo detto, il fatto della destinazione a scopi statutari dell'utile di gestione non ha in pratica rilievo fiscale;

- l'assenza di semplificazioni formali per le associazioni, trattate anche dal punto di vista formale in modo pressoché analogo agli enti profit.

- l'assenza di una disciplina in ordine alla detraibilità per i finanziatori, delle somme erogate a favore delle associazioni, sia da imprese che da persone fisiche; come abbiamo visto, infatti la disciplina prevede la detrazione per limitati settori, prevalentemente di carattere culturale e subordinando il diritto al possesso del riconoscimento e quindi della personalità giuridica. Questa visione di tipo concessorio esclude la grande maggioranza delle associazioni di volontariato, che non hanno il riconoscimento;

- la distinzione tra attività istituzionali e non, mentre da un lato non rende sufficiente l'agevolazione per il settore, dall'altro ha consentito talune situazioni di irregolarità fiscale dietro la copertura della dichiarata assenza di lucro.

In questa situazione il legislatore è tuttavia intervenuto con due provvedimenti principali: la legge 266 del 1991 e la legge 398/91.



MINISTERO DELLE FINANZE  
DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE  
**DICHIARAZIONE ANNUALE IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO**  
**Mod. IVA 11 (\*)**

UFFICIO I.V.A. DI: \_\_\_\_\_ NUMERO COMPLESSIVO DI INTERCALARI ALLEGATI: \_\_\_\_\_

**CONTRIBUENTE (Compilare sempre)**

CODICE FISCALE: 01111110461 PARTITA IVA: 01111110461 AMMINISTRAZIONE STRAORDINARIA O CONCORDATO PREVENTIVO:

PERSONA FISICA:  COGNOME: \_\_\_\_\_ NOME: \_\_\_\_\_ CITTADINANZA: \_\_\_\_\_

DATA DI NASCITA: \_\_\_\_\_ SESSO: [M] [F] COMUNE (O STATO ESTERO) DI NASCITA: \_\_\_\_\_ PROV.: \_\_\_\_\_ NUMERO ISCRIZIONE REGISTRO IMPRESE: \_\_\_\_\_

SOGGETTO DIVERSO DA PERSONA FISICA (Compilare anche il riquadro DICHIARANTE indicando i dati del rappresentante):  
DENOMINAZIONE o RAGIONE SOCIALE: ASSOCIAZIONE ALFA NUMERO ISCRIZIONE REGISTRO IMPRESE: \_\_\_\_\_

ATTIVITÀ ESERCITATA (Indicare il codice desunto dalla classificazione delle attività economiche contenuta nell'apposito fascicolo):  
CODIFICA: \_\_\_\_\_ DESCRIZIONE DELL'ATTIVITÀ ESERCITATA: \_\_\_\_\_

ARTIGIANO ISCRITTO ALL'ALBO:  2

INDICARE IL NUMERO DI TELEFONO E/O DI FAX AL QUALE SI DESIDERANO RICEVERE EVENTUALI COMUNICAZIONI:  
TELEFONO numero: \_\_\_\_\_ FAX numero: \_\_\_\_\_

**DICHIARANTE (Compilare se diverso dal contribuente)** CODICE FISCALE: RGGSTN60P02E71518

CODICE CARICA: \_\_\_\_\_ Data del decesso del contribuente ovvero dell'inizio della procedura concorsuale: \_\_\_\_\_ GIORNO MESE ANNO: \_\_\_\_\_ Data della nomina del curatore fallimentare o del commissario liquidatore: \_\_\_\_\_ GIORNO MESE ANNO: \_\_\_\_\_

**QUADRO A - INFORMAZIONI E DATI RELATIVI ALL'ATTIVITÀ**  
Riservato ai soggetti che hanno usufruito di agevolazioni per eventi eccezionali

Indicare il codice desunto dalla tabella 5 delle istruzioni

Corrispettivi non registrati, relativi al periodo d'imposta, al netto dell'IVA (art. 48, comma 1, quarto periodo): .000

Maggiori corrispettivi per effetto dell'adeguamento ai parametri per il 1995: .000

Estremi del versamento

IMPORTO	COD. CONCESSIONE	GIORNO	MESE	ANNO	COD. AZIENDA	COD. CAR. O COD. DIPENDENZA
.000						

Ripartire il totale acquisti e importazioni (somma dei codici F17) nei seguenti importi:

Beni ammortizzabili: .000

Beni strumentali non ammortizzabili: .000

Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi: .000

Altri acquisti e importazioni: .000

**RISERVATO ALLE SOCIETÀ EX CONTROLLANTI - ECCEDEXENZA DI CREDITO DA GARANTIRE**

Ecceденza di credito di gruppo relativa all'anno: [1] [9] Importo compensato nell'anno 1996: .000

**Regime speciale dei beni usati ecc. (D.L. 41/1995):**  
Se è stato applicato nel 1996 il regime normale dell'IVA per operazioni rientranti nel regime dei margini ai sensi dell'art. 36, comma 3, del D.L. n. 41/95, barrare la casella:

Ammontare degli acquisti da agricoltori esonerati, fatturati ai sensi dell'art. 34, comma 4: .000

Ammontare complessivo degli acquisti di beni e servizi di cui all'art. 17, comma 3 e delle operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lettera e): .000

Ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari di beni e delle prestazioni di servizi di cui all'art. 40, commi 5, 6 e 8 del D.L. 331/1993, previsti nei reg. art. 23 o 24: .000

**Operazioni con la Repubblica di San Marino:**

Ammontare delle cessioni di beni ad operatori sammarinesi: .000

Ammontare degli acquisti di beni senza pagamento dell'IVA: .000

Ammontare degli acquisti di beni con pagamento dell'IVA: .000

Operazioni nei confronti di consumatori finali. Indicare il codice desunto dalla tabella 6 delle istruzioni (facoltativo):  3

MODELLO GRATUITO

86054933 Roma, 1997 - I.P.Z.S. - S. (C. 5.000.000)

MODULARE P. - Telex: 860

(\*) Da utilizzare da parte di tutti i contribuenti, esclusi quelli che richiedono il rimborso e le società controllanti e controllate.

ATTENZIONE: I contribuenti con contabilità separate (art. 36) non devono compilare i quadri E-F-G del presente modello bensì i corrispondenti quadri degli appositi intercalari 11/U

**QUADRO E - DETERMINAZIONE DEL VOLUME D'AFFARI E DELLA IMPOSTA RELATIVA ALLE OPERAZIONI IMPONIBILI**

**SEZIONE 1 - Operazioni imponibili agricole (art. 34, comma 1)**

	IMPONIBILE	%	IMPOSTA
Cessioni di beni di cui alla 1ª parte della tabella A allegata al D.P.R. 633/72 distinte per aliquota d'imposta (corrispondente alla percentuale di compensazione), al netto delle variazioni in diminuzione, e relative imposte	.000	2	.000
	.000	4	.000
	.000	8,5	.000
	.000	9	.000
<b>TOTALI (somma dei codici da E1 a E4)</b>	.000		.000
Variazioni e arrotondamenti d'imposta (Indicare il segno +/-)		segno	.000
<b>TOTALE (cod. E5 ± cod. E6)</b>			.000

**SEZIONE 2 - Operazioni imponibili commerciali o professionali**

	IMPONIBILE	%	IMPOSTA
Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota d'imposta, al netto delle variazioni in diminuzione, e relative imposte	.000	4	.000
	.000	10	.000
	.000	16	.000
	.000	19	.000
<b>TOTALI (somma dei codici da E10 a E13)</b>	.000		.000
Variazioni e arrotondamenti d'imposta (Indicare il segno +/-)		segno	.000
<b>TOTALE (cod. E14 ± cod. E15)</b>			.000

**SEZIONE 3 - Altre operazioni**

Operazioni non imponibili di cui al comma 1 degli articoli 8, lettere a), e b), 8 bis e 9, operazioni intracomunitarie e operazioni di cui agli artt. 52 e 58 del D.L. 331/1993	.000		
Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento	.000		
Altre operazioni non imponibili	.000		
Operazioni esenti (art. 10)	.000		
Operazioni non soggette all'imposta (art. 74, comma 7)	.000		
Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati	.000		
Cessioni di beni ammortizzabili	.000		

**SEZIONE 4 - Volume d'affari e totale imposta**

VOLUME D'AFFARI (somma algebrica dei codici E5, E14 e da E20 a E28)	.000		
<b>TOTALE IMPOSTA SULLE OPERAZIONI IMPONIBILI (somma dei cod. E7 e E18)</b>			.000

**QUADRO F - AMMONTARE DEGLI ACQUISTI EFFETTUATI NEL TERRITORIO DELLO STATO DEGLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI E DELLE IMPORTAZIONI**

	IMPONIBILE	%	IMPOSTA
Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui al cod. F15) distinti per aliquota d'imposta (anche se corrispondente alla percentuale di compensazione), al netto delle variazioni in diminuzione, e relative imposte	.000	2	.000
	.000	4	.000
	.000	8,5	.000
	.000	9	.000
	.000	10	.000
	.000	16	.000
	.000	19	.000
<b>TOTALI (somma dei codici da F1 a F7)</b>	.000		.000
Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo dei plafond (comma 2 artt. 8, 8 bis e 9)	.000		
Altri acquisti non imponibili	.000		
Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	.000		
Acquisti, non soggetti all'imposta, dei beni di cui all'art. 74, comma 7	.000		
Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati	.000		
Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione dell'imposta	.000		
<b>TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI (somma dei codici da F8 a F15)</b>	.000		.000
Variazioni e arrotondamenti d'imposta (Indicare il segno +/-)		segno	.000
<b>TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (cod. F8 ± cod. F18)</b>			.000

**QUADRO G - OPERAZIONI E SETTORI PARTICOLARI (per la compilazione del quadro vedi istruzioni)**

SEZIONE 1 AGENZIE DI VIAGGIO (art. 74 ter)			
Credito di costo dell'anno precedente (da cod. T12 della dichiarazione 1995)			.000
Base imponibile lorda			.000
Credito di costo, da riportare nell'anno successivo			.000
SEZIONE 2 REGIME SPECIALE BENI USATI (D.L. 417/1995)			
Margine negativo dell'anno precedente (da cod. Z15 della dichiarazione 1995)			.000
Margine complessivo lordo			.000
Margine negativo da riportare nell'anno successivo			.000
SEZIONE 3 OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE ED IMPORTAZIONI			
Operazioni intracomunitarie non imponibili			.000
Cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli			.000
Acquisti intracomunitari di beni			.000
Importazioni			.000
SEZIONE 4 OPERAZIONI ESENTI - IVA AMMESSA IN DETRAZIONE (art. 19, 19 bis e 36 bis)			
Percentuale di indetraibilità (arrotondata all'unità più prossima)			%
IVA non assolta sugli acquisti e importazioni indicati al codice F10			.000
IVA non detraibile relativa agli acquisti e importazioni afferenti le operazioni esenti di cui ai numeri da 1 a 9 dell'art. 10, non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili			.000
Retifica della detrazione (art. 19 bis)			.000
IVA ammessa in detrazione			.000
SEZIONE 5 CESSIONI DI BOVINI E SUINI (art. 34, penultimo comma)			
Eccedenza d'imposta non recuperata nell'anno precedente (da cod. P8 della dichiarazione 1995)			.000
IVA sugli acquisti e importazioni di bovini e suini			.000
IVA non assolta sugli acquisti e importazioni di bovini e suini			.000
IVA sulle cessioni di bovini e suini			.000
IVA relativa alle cessioni non imponibili di bovini e suini			.000
Eccedenza d'imposta detraibile nell'anno successivo			.000
IVA ammessa in detrazione			.000
SEZIONE 6 DETERMINAZIONE FORFETARIA DELL'IMPOSTA			
IVA ammessa in detrazione - Attività di agriturismo (art. 5, L. 413/1991)			.000
IVA ammessa in detrazione - Associazioni operanti in agricoltura (art. 78, L. 413/1991)			.000
SEZIONE 7 CALCOLO DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE PER LE IMPRESE AGRICOLE MISTE			
IVA sugli acquisti di beni non ammortizzabili e di servizi utilizzati per le operazioni diverse da quelle indicate nell'art. 34, primo comma			.000
IVA sugli acquisti di beni non ammortizzabili e di servizi ad uso promiscuo imputabile alle operazioni diverse			.000
Imposta sugli acquisti e importazioni di bovini e suini non recuperata nel 1995 dagli agricoltori in regime normale (da cod. P8 della dichiarazione 1995)			.000
IVA ammessa in detrazione (cod. E7 + cod. G25 + cod. G26 + cod. G27)			.000
G29 IVA AMMESSA IN DETRAZIONE (da cod. G16 ovvero cod. G22 o G23 o G24 o G28) da riportare al cod. L5			.000

**QUADRO H - PROSPETTO DEI VERSAMENTI DEL CONTRIBUENTE DICHIARANTE**

1	2	3	ESTREMI DEL VERSAMENTO				
			COD. CONCESSIONE	GIORNO	MESE	ANNO	COD. AZIENDA
IMPORTI DA VERSARE	IMPORTI VERSATI						
NOTA 5 .000	.000						
.000	.000						
.000	.000						
.000	.000						
.000	.000						
.000	.000						
.000	.000						
.000	.000						
.000	.000						
.000	.000						
.000	.000						
.000	.000						
.000	.000						
.000	.000						
.000	.000						
.000	.000						
.000	.000						

NOTA 6

**QUADRO L - LIQUIDAZIONE COMPLESSIVA DELL'IMPOSTA**

ATTENZIONE: In caso di compilazione di più Intercolari, indicare il totale degli importi desunti dagli intercalari.

SEZIONE 1 Calcolo dell'IVA dovuta e a credito per il periodo di imposta				1 - DEBITI	2 - CREDITI		
IVA sulle operazioni imponibili (da cod. E30)			.000				
IVA relativa alle operazioni di cui al cod. A12			.000				
IVA relativa agli acquisti intracomunitari di beni e alle prestazioni di cui al cod. A13			.000				
IVA a debito (somma dei codici da L1 a L3)			.000				
IVA ammessa in detrazione (da cod. F19 ovvero da cod. G29 o da E7)					.000		
Importo detraibile per le cessioni di cui agli articoli 8, lettere a) o b), 38 quater e 72 nonché per le cessioni intracomunitarie di prodotti soggetti ad accisa (art. 34, ultimo comma)					.000		
IVA detraibile (somma dei codici L5 e L6)					.000		
IMPOSTA DOVUTA (cod. L4 - cod. L7) O A CREDITO (cod. L7 - cod. L4)			.000		.000		
SEZIONE 2 Calcolo dell'IVA a credito e a debito				1 - DEBITI	2 - CREDITI		
Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)			.000				
Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali			.000				
Credito risultante dalla dichiarazione 1995 non richiesto a rimborso					.000		
Credito chiesto a rimborso in anni precedenti, computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio					.000		
Credito d'imposta utilizzato nelle liquidazioni periodiche, compreso l'acconto					.000		
Ammontare dei versamenti periodici, compresi l'acconto e gli interessi trimestrali					.000		
Versamenti relativi all'anno di imposta, eseguiti direttamente all'ufficio nonché maggiore detrazione sui beni ammortizzabili					.000		
TOTALI (somma dei codici da L8 a L15 di colonna 1 e di colonna 2)			.000		.000		
IVA a debito [da cod. L17 (colonna 1 - colonna 2)]			.000		.000		
IVA a credito [da cod. L17 (colonna 2 - colonna 1)]					.000		
SEZIONE 3 Determinazione dell'IVA da versare o del credito d'imposta				IMPORTO DA VERSARE			
CREDITO D'IMPOSTA UTILIZZATO IN SEDE DI DICHIARAZIONE ANNUALE					.000		
IVA DA VERSARE (cod. L18 - cod. L20)					.000		
INTERESSI (attività trimestrali)					.000		
ESTREMI DEL VERSAMENTO	IMPORTO	COD. CONCESSIONE	GIORNO	MESE	ANNO	COD. AZIENDA	COD. CAB O COD. DIPENDENZA
	.000						
CREDITO D'IMPOSTA							
Credito da computare in detrazione nell'anno successivo (da cod. L19)							.000

**ALLEGATI ALLA DICHIARAZIONE**

Barrare la relativa casella:

Prospetto delle operazioni e rinvoci (Mod. 11/C)   
  Prospetto acquisti e importazioni senza IVA (Mod. 11/E)   
  Documentazione eventi eccezionali   
  Garanzia di cui all'art. 6, comma 3 D.M. 13-12-79   
  Prospetto operazioni per provincia (Mod. 11/P)   
  Maggiore detrazione: indicare il numero di Ordinali, Fatture, Bollette doganali, Note di consegna

**SOTTOSCRIZIONE DELLA DICHIARAZIONE**

La presente dichiarazione è redatta in conformità alle disposizioni recate dal D.P.R. 25 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, e contiene tutti gli elementi di calcolo desunti dai registri contabili di cui agli artt. 23, 24 e 25 per la determinazione del debito o credito d'imposta dell'anno.

DATA \_\_\_\_\_ FIRMA \_\_\_\_\_  
**VISTO DI CONFORMITÀ (Riservato al C.A.A.F. o al professionista)**  
 Codice fiscale del C.A.A.F. o del professionista \_\_\_\_\_ Codice fiscale del direttore iscritto al C.A.A.F. \_\_\_\_\_

Si appone il visto ai sensi dell'art. 78, comma 4, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 e successive modificazioni ed integrazioni  
 IL DIRETTORE TECNICO DEL CAAF O IL PROFESSIONISTA    Si attesta altresì che sono stati eseguiti i controlli di cui all'art. 4, c. 7 del D. M. n. 484/92

FIRMA \_\_\_\_\_ FIRMA \_\_\_\_\_



MINISTERO DELLE FINANZE  
DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE

ALL'UFFICIO DI  
MILANO

**DOMANDA DI ATTRIBUZIONE DEL NUMERO DI CODICE FISCALE E DICHIARAZIONE DI INIZIO ATTIVITÀ, VARIAZIONE DATI O CESSAZIONE DI ATTIVITÀ (SOGGETTI DIVERSI DALLE PERSONE FISICHE)**

**QUADRO A TIPO DI DICHIARAZIONE**

INIZIO DI ATTIVITÀ CON ATTRIBUZIONE DEL NUMERO DI CODICE FISCALE DATA INIZIO 10/02/97

INIZIO DI ATTIVITÀ (per i soggetti già in possesso del numero di codice fiscale) CODICE FISCALE

VARIAZIONE DATI PARTITA IVA DATA VARIAZIONE

CESSAZIONE DI ATTIVITÀ PARTITA IVA DATA CESSAZIONE

RICHIESTA DI DUPLICATO DEL CERTIFICATO DI CODICE FISCALE E PARTITA IVA

**QUADRO B DATI RELATIVI AL SOGGETTO D'IMPOSTA**

**DATI IDENTIFICATIVI**

DENOMINAZIONE O RAGIONE SOCIALE ASSOCIAZIONE ALFA NATURA GIURIDICA 12

SIGLA (eventuale)

CODICE ATTIVITÀ 7484B DESCRIZIONE ATTIVITÀ ALTRI SERVIZI VOLUME D'AFFARI PRESUNTO 500.000.000

**SEDE LEGALE, AMMINISTRATIVA o, in mancanza, SEDE EFFETTIVA**

INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.) VIA GARIBALDI, 35

C.A.P. 20100 COMUNE O STATO ESTERO (senza abbreviazioni) MILANO

**DOMICILIO FISCALE (se diverso dalla SEDE LEGALE, AMMINISTRATIVA o EFFETTIVA)**

INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.)

C.A.P. COMUNE (senza abbreviazioni)

**QUADRO C DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE**

**DATI IDENTIFICATIVI**

COGNOME O DENOMINAZIONE ROSSI NOME EMILIO CODICE CARICA 1 DATA INIZIO PROCEDIMENTO

COMUNE (o Stato Estero) di NASCITA MILANO PROV. DATA DI NASCITA MI 05/05/61 CODICE FISCALE ABCDEFGHIILMNOPQR

**RESIDENZA ANAGRAFICA o, se diverso, DOMICILIO FISCALE**

INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.) VIA ROMA, 110

C.A.P. 20100 COMUNE (senza abbreviazioni) MILANO

**PARTE RISERVATA ALL'UFFICIO**

ESTREMI DOCUMENTI

È STATO ATTRIBUITO AL SOGGETTO D'IMPOSTA IL NUMERO DI PARTITA IVA

DATA

IL FUNZIONARIO

**QUADRO D EVENTUALI RAPPORTI CON ALTRI SOGGETTI (Indicare il codice fiscale o la partita IVA; vedi Istruzioni)**

<input type="checkbox"/> 1 FUSIONE	<input type="checkbox"/> 2 INCORPORAZIONE O CONFERIMENTO		
<input type="checkbox"/> 3 SUCCESSIONE O DONAZIONE	<input type="checkbox"/> 4 VARIAZIONE UFFICIO		
<input type="checkbox"/> 5 MODIFICAZIONE DITTA INDIVIDUALE IN SOCIETÀ	<input type="checkbox"/> 6 SCISSIONE	<input type="checkbox"/> T	

PL Barrare la casella se la società subentrante intende esercitare la facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta a norma del primo comma, lett. c) e secondo comma dell'art. 8 nonché del primo comma, lett. a) dell'art. 68.

**QUADRO E**

**SEZIONE 1 ALTRE ATTIVITÀ ESERCITATE**

PROV.	CODICE ATTIVITÀ	DESCRIZIONE DELL'ATTIVITÀ	CONTABILITÀ SEPARATA (art. 39)
			<input type="checkbox"/>

**SEZIONE 2 ALTRI LUOGHI IN CUI VENGONO ESERCITATE LE ATTIVITÀ**

TIPO	INDIRIZZO	CAP	COMUNE	PROV.	SCRITTURE CONTABILI SEZIONALI
					<input type="checkbox"/>
					<input type="checkbox"/>
					<input type="checkbox"/>
					<input type="checkbox"/>
					<input type="checkbox"/>
					<input type="checkbox"/>
					<input type="checkbox"/>
					<input type="checkbox"/>
					<input type="checkbox"/>
					<input type="checkbox"/>

**QUADRO F DATI RELATIVI AL SOGGETTO DEPOSITARIO DELLE SCRITTURE CONTABILI**

**DATI IDENTIFICATIVI**

COGNOME E NOME O DENOMINAZIONE CODICE FISCALE

**SEDE**

INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.)

C.A.P. COMUNE (senza abbreviazioni) PROV.

**QUADRO G DATI RELATIVI AD EVENTUALI ALTRI RAPPRESENTANTI O SOCI**

COGNOME E NOME O DENOMINAZIONE	CODICE FISCALE	Numero soci

**QUADRO O**

AVVERTENZA: Le volontà di avvalersi delle sottoelencate opzioni e rinunce deve essere manifestata barrando la casella corrispondente alla scelta che si intende effettuare e apponendo la firma in calce al relativo riquadro.

**SEZIONE 1 - OPZIONI E RINUNCE AGLI EFFETTI DELL'IVA**

<p><b>ART. 36 / ESERCIZIO DI PIU' ATTIVITA'</b></p> <p>Il sottoscritto dichiara di voler optare, a norma dell'art. 36, comma 3, per l'applicazione separata dell'imposta. <input type="checkbox"/> CS</p> <p>(l'opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio)</p> <p>specificare le attività per le quali si intende optare:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>firma leggibile _____</p>	<p><b>ART. 34, COMMA 3 / RINUNCIA ALL'ESONERO</b></p> <p>Il sottoscritto dichiara di voler rinunciare a norma dell'art. 34, comma 3, all'esonero dal versamento dell'imposta e dagli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione periodica e dichiarazione annuale. <input type="checkbox"/> R</p> <p>(la rinuncia ha effetto per l'anno nel corso del quale viene esercitata)</p> <p>firma leggibile _____</p>
<p><b>ARTT. 34 e 74 / OPZIONE REGIME NORMALE</b></p> <p>Il sottoscritto dichiara di voler optare per l'applicazione dell'imposta nel modo normale:</p> <p>- a norma dell'art. 34, penultimo comma. <input type="checkbox"/> N1</p> <p>(l'opzione ha effetto per l'anno nel corso del quale viene esercitata ed è vincolante anche per i due anni solari successivi)</p> <p>- a norma dell'art. 74, comma 5. <input type="checkbox"/> N2</p> <p>(l'opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e comunque anche per i due anni solari successivi)</p> <p>firma leggibile _____</p>	<p><b>ART. 36 BIS / DISPENSA PER LE OPERAZIONI ESENTI</b></p> <p>Il sottoscritto dichiara di volersi avvalere, a norma dell'art. 36 bis, della dispensa dagli adempimenti (fatturazione e registrazione) relativamente alle operazioni esenti. <input type="checkbox"/> D</p> <p>(l'opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio)</p> <p>firma leggibile _____</p>
<p><b>CESSIONI INTRACOMUNITARIE IN BASE A CATALOGHI, PER CORRISPONDENZA E SIMILI</b></p> <p>Il sottoscritto, trovandosi nelle condizioni previste dall'art. 41, comma 1, lett. b), terzo periodo del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, dichiara di voler optare, a norma dello stesso articolo, per l'applicazione dell'IVA nello Stato CEE di destinazione dei beni.</p> <p>BE DE DK EL ES FR GB IE LU NL PT SM <input type="checkbox"/> AT FI SE <input type="checkbox"/></p> <p>(l'opzione ha effetto per l'anno nel corso del quale viene esercitata, fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, fino al compimento del biennio successivo)</p> <p>firma leggibile _____</p> <p>AVVERTENZA: BE = Belgio; DE = Germania; DK = Danimarca; EL = Grecia; ES = Spagna; FR = Francia; GB = Gran Bretagna; IE = Irlanda; LU = Lussemburgo; NL = Paesi Bassi; PT = Portogallo; SM = San Marino.</p> <p>(*) Per i sottosegnati Stati l'opzione può essere esercitata solo se per gli stessi si renderà applicabile la normativa CEE.</p> <p>AT = Austria; FI = Finlandia; SE = Svezia.</p>	<p><b>ACQUISTI INTRACOMUNITARI (Art. 38, comma 6, D.L. 30 agosto 1993, n. 331)</b></p> <p>Il sottoscritto dichiara di voler optare per l'applicazione dell'IVA sugli acquisti intracomunitari a norma dell'art. 38, comma 6, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331. <input type="checkbox"/> AI</p> <p>(l'opzione ha effetto per l'anno nel corso del quale viene esercitata, fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, fino al compimento del biennio successivo, sempreché ne permangano i presupposti)</p> <p>firma leggibile _____</p>
<p><b>OPZIONE PER LO SCONTRINO O PER LA RICEVUTA FISCALE (Art. 12 legge 30 dicembre 1991, n. 413, D.M. 21 dicembre 1992 e succ. modif.)</b></p> <p>Il sottoscritto dichiara di voler optare:</p> <p>- per il rilascio della ricevuta fiscale in luogo dello scontrino fiscale <input type="checkbox"/> RF</p> <p>AVVERTENZA: I contribuenti di cui all'art. 2, comma 2, del D.M. 21 dicembre 1992 devono indicare il numero delle operazioni che presumono di effettuare nell'anno in corso (vedi istruzioni)</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>- per il rilascio dello scontrino fiscale in luogo della ricevuta fiscale <input type="checkbox"/> SF</p> <p>(l'opzione ha effetto fino a quando non sia revocata)</p> <p>In caso di esercizio dell'attività in più luoghi o di più attività, indicare in dettaglio i luoghi o le attività per i quali l'opzione stessa deve intendersi esercitata:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>firma leggibile _____</p>	<p><b>ART. 27 / CONTRIBUTENTI CON CONTABILITÀ PRESSO TERZI</b></p> <p>Il sottoscritto dichiara di voler optare per il metodo di liquidazione dell'IVA (sulla base delle annotazioni eseguite per il secondo mese precedente) previsto dall'art. 27, comma 1, secondo periodo del D.P.R. 28 ottobre 1972, n. 633. <input type="checkbox"/> CT</p> <p>(l'opzione ha effetto per l'anno nel corso del quale è esercitata, a partire dalla seconda liquidazione periodica)</p> <p>firma leggibile _____</p> <p><b>ART. 33 / OPZIONE PER LE LIQUIDAZIONI TRIMESTRALI</b></p> <p>Il sottoscritto dichiara di voler optare per l'annotazione delle liquidazioni periodiche e per i relativi versamenti entro i termini previsti dalle lett. a) e b) dell'art. 33 del D.P.R. 633/1972, come modificato dall'art. 66, comma 10 lett. a), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331. <input checked="" type="checkbox"/></p> <p>(l'opzione ha effetto a partire dall'anno nel corso del quale è esercitata fino a quando non sia revocata)</p> <p>SE TRIMESTRALI <input type="checkbox"/> 6</p> <p>firma leggibile _____</p>

**SEZIONE 2 - OPZIONI AGLI EFFETTI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI**

<p><b>ESERCENTI ARTI-O PROFESSIONI (Art. 50 T.U.I.R.)</b></p> <p>Il sottoscritto dichiara di voler optare per il regime di contabilità ordinaria (art. 19, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 800) a norma dell'art. 10, comma 1, lett. b-bis del D.L. 2 marzo 1989, n. 89, convertito con modificazioni dalla legge 27 aprile 1989, n. 154. <input type="checkbox"/> E</p> <p>(l'opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio)</p> <p>firma leggibile _____</p>	<p><b>IMPRESE MINORI (Art. 79 T.U.I.R.)</b></p> <p>Il sottoscritto, rientrando tra i soggetti ammessi a determinare il reddito d'impresa ai sensi dell'art. 79 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni ed integrazioni, dichiara di voler optare, a norma dell'art. 10, comma 1, lett. a), del D.L. 2 marzo 1989, n. 89, convertito con modificazioni dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, per il regime di contabilità ordinaria. <input type="checkbox"/> B</p> <p>(l'opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio)</p> <p>firma leggibile _____</p>
--	---

**SEZIONE 3 - OPZIONI AGLI EFFETTI SIA DELL'IVA CHE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI**

<p><b>AGRITURISMO (Art. 5 L. 413/1991)</b></p> <p>Il sottoscritto dichiara di voler optare per la detrazione dell'IVA e per la determinazione del reddito nei modi ordinari, a norma dell'art. 5, comma 3, della legge 30 dicembre 1991, n. 413. <input type="checkbox"/> AG</p> <p>(l'opzione è vincolante per un triennio)</p> <p>firma leggibile _____</p>	<p><b>ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE, ASSOCIAZIONI SENZA FINI DI LUCRO E ASSOCIAZIONI PRO LOCO</b></p> <p>Il sottoscritto dichiara di voler optare, a norma dell'art. 1, comma 1, della legge 16 dicembre 1991, n. 398 (associazioni sportive dilettantistiche) - applicabile, per effetto dell'art. 9-bis del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito, con modificazioni dalla legge 6 febbraio 1992, n. 86 anche alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro loco - per l'esercizio degli obblighi indicati dall'art. 2, comma 1, della citata legge n. 398. <input checked="" type="checkbox"/> 8</p> <p>(l'opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio)</p> <p>firma leggibile SE OPZIONE LEGGE 398/91</p>
<p><b>ASSOCIAZIONI SINDACALI E DI CATEGORIA OPERANTI IN AGRICOLTURA (art. 78, comma 8, legge 413/1991 come modificato dall'art. 62, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993)</b></p> <p>Il sottoscritto dichiara di voler optare per la determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari. <input type="checkbox"/> AA</p> <p>(l'opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, per almeno un triennio)</p> <p>firma leggibile _____</p>	

**SEZIONE 4 - OPZIONE PER IL REGIME FISCALE SOSTITUTIVO (Art. 1, D.L. 10 giugno 1994, n. 357)**

Il sottoscritto, trovandosi nelle condizioni stabilite dall'art. 1 del D.L. n. 357/1994, dichiara di volersi avvalere del regime fiscale sostitutivo previsto dallo stesso decreto.  RS

(l'opzione ha effetto per l'anno nel corso del quale viene esercitata e per i due anni successivi, sempreché ne permangano i presupposti e non sia revocata dai contribuenti)

firma leggibile \_\_\_\_\_

AVVERTENZA: Le società e associazioni devono presentare un apposito allegato (vedi istruzioni)

**QUADRO H ALTRE COMUNICAZIONI**

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**QUADRO I TASSA DI CONCESSIONE GOVERNATIVA PER L'ATTRIBUZIONE DEL NUMERO DI PARTITA IVA (Indicare gli estremi del versamento)**

DATA  9 NUMERO VERSAMENTO IN C/C POSTALE 150 IMPORTO 100.000

**ALLEGATI** ATTO COSTITUTIVO

Il sottoscritto dichiara di aver compilato i seguenti quadri:  A  B  C  D  E  F  G  H  I  O (barrare)

DATA \_\_\_\_\_ FIRMA DEL DICHIARANTE \_\_\_\_\_

**DELEGA**  
Il sottoscritto \_\_\_\_\_ delega il Sig. \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ nato a \_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_

a presentare in sua vece il presente modello.

Data \_\_\_\_\_ Firma \_\_\_\_\_

## NOTE ALLA DICHIARAZIONE ANNUALE Iva

- nota 1)** Riportare separatamente per ogni aliquota gli importi relativi alla attività commerciale, escludendo quindi quote associative, contributi e attività istituzionale resa in favore di associati con determinate caratteristiche.
- nota 2)** Riportare le eventuali cessioni di beni ammortizzabili che erano stati acquistati nell'esercizio di impresa e quindi per i quali era stata detratta l'Iva.
- nota 3)** Riportare separatamente per ogni aliquota gli acquisti effettuati nell'esercizio di impresa, per i quali è stata detratta l'Iva.
- nota 4)** Indicare l'imponibile degli acquisti effettuati nell'esercizio di impresa per i quali tuttavia non è possibile detrarre l'Iva secondo la norma generale; non indicare l'Iva relativa alla attività non commerciale.
- nota 5)** Indicare l'eventuale debito del periodo (mese o trimestre) quale differenza tra Iva acquisti e vendite.
- nota 6)** Estremi bancari degli eventuali versamenti.

## NOTE ALLA DOMANDA DI ATTRIBUZIONE DEL NUMERO DI CODICE FISCALE E DICHIARAZIONE DI INIZIO ATTIVITÀ

- 1 - DATA INIZIO:** deve essere indicata la data di inizio della eventuale attività commerciale e non la data di costituzione dell'associazione, che può essere antecedente anche di molto tempo.
- 2 - INIZIO ATTIVITÀ:** devono barrare la casella le associazioni che sono già in possesso di numero di codice fiscale, avendo iniziato una attività commerciale successivamente.
- 3 - VARIAZIONE DATI:** deve essere barrata dalle associazioni che comunicano una qualsiasi variazione dei dati precedentemente comunicati.
- 4 - VOLUME D'AFFARI PRESUNTO:** deve essere indicato il volume d'affari relativo alla sola attività commerciale che si presume di conseguire nell'esercizio. Il dato è rilevante perché qualora venisse indicato un volume d'affari annuo superiore a 360.000.000 se si effettuano prestazioni di servizi, o 1.000.000.000 negli altri casi, l'associazione dovrebbe obbligatoriamente liquidare mensilmente l'imposta e tenere la contabilità ordinaria. Viceversa, se viene indicato un volume d'affari inferiore la scelta è sempre possibile, ma per opzione.
- 5 - CODICE ATTIVITÀ:** deve essere indicato il codice relativo all'attività commerciale desunto dalla tabella ministeriale.
- 6 - LIQUIDAZIONE TRIMESTRALE:** deve essere barrata e sottoscritta la casella se si intende procedere alla liquidazione e al versamento trimestrale dell'IVA. L'opzione è ammessa soltanto per i soggetti che hanno un volume d'affari relativo all'attività commerciale inferiore a 360.000.000 l'anno se si effettuano prestazioni di servizio, 1.000.000.000 negli altri casi.
- 7 - IMPRESE MINORI:** devono barrare e sottoscrivere la casella le associazioni che essendo ammesse alla tenuta della contabilità semplificata vogliono tenere la contabilità ordinaria.
- 8 - OPZIONE LEGGE 398/91:** devono barrare e sottoscrivere la casella le associazioni che avendone diritto vogliono optare per il regime speciale forfettario previsto dalla legge n.398 del 16.12.1991, meglio descritta in apposita sezione.
- 9 - TASSA DI CONCESSIONE GOVERNATIVA:** devono essere riportati gli estremi del versamento della tassa di concessione di L.100.000.

## Parte quarta

### LA LEGGE QUADRO SUL VOLONTARIATO

#### Premessa

La legge 11 agosto 1991 n. 266 nota come "legge quadro sul volontariato" è una legge che è andata a regolare i rapporti tra associazioni di volontariato e Stato sotto molteplici aspetti, tra i quali in maniera non completa ma tuttavia significativa, anche quelli di carattere fiscale.

Si tratta forse del primo provvedimento legislativo che riconosce e formalizza le associazioni di volontariato, ne regola alcuni aspetti, impone obblighi e attribuisce benefici.

Come tale si tratta di un provvedimento ampio e complesso, che sottintende una certa visione del volontariato e che come tale richiederebbe ben altro commento, come in effetti è stato.

In questa sede ci limitiamo ad una breve illustrazione degli aspetti fiscali della stessa e delle relative problematiche, senza ignorare del tutto quei collegamenti di carattere generale che un esame del genere comporta.

#### Le associazioni di volontariato: ambito soggettivo

Secondo la legge quadro per associazione di volontariato deve intendersi ogni organismo che avvalendosi dell'opera prestata in modo personale, spontaneo e gratuito dei volontari persegue esclusivamente fini di solidarietà (artt. 2 e 3).

In primo luogo occorre ricordare come dalla lettera della norma sia evidente che la forma giuridica è giustamente irrilevante ai fini della qualifica di associazione di volontariato.

Resta ovviamente inteso, come si è notato sin dalla introduzione della legge, che le società commerciali, per la loro natura intrinseca, non possono essere riconosciute come associazioni di volontariato.

Più controversa è la questione se le società cooperative, in modo particolare le cooperative sociali di cui alla legge 381 del 1991 possano assumere tale qualifica.

La questione è ancora aperta e piuttosto controversa, anche se a nostro parere le cooperative non possono assumere la qualifica di associazioni di volontariato secondo la legge 226 del 91.

A nostro parere osta a questa soluzione e in modo determinante il fatto che all'interno delle cooperative è prevista la figura di soci lavoratori retribuiti.

Del resto, come già detto precedentemente, questa sembra l'opinione del Ministero delle finanze che con la citata risoluzione 6 giugno 1994 protocollo 12-0011, ha escluso, con tali argomentazioni, che le cooperative possano beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dalla legge in esame.

Comunque, poiché questa pubblicazione è rivolta in modo esclusivo alle associa-

zioni, non affrontando le altre problematiche delle società cooperative, non approfondiamo ulteriormente l'argomento.

### **Requisiti per godere dei benefici fiscali**

La prima condizione essenziale per poter godere dei benefici fiscali è l'iscrizione nei Registri Regionali del Volontariato tenuti dalle regioni e dalle provincie autonome (art. 6).

L'iscrizione è tuttavia un diritto per le associazioni che hanno i requisiti di cui all'art. 3.

Preliminarmente l'attività deve essere svolta prevalentemente dalle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti.

Tuttavia l'art. 3 comma 4° della stessa legge ammette la possibilità che l'associazione possa avvalersi di lavoratori dipendenti o prestatori di lavoro autonomo "nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure occorrenti a qualificare o specializzare l'attività da esse svolta".

Si ritiene che sia un limite piuttosto ampio e flessibile; la prevalenza o meno del lavoro volontario dovrebbe essere valutata in base per esempio del numero delle persone retribuite, delle ore effettivamente lavorate, della natura della prestazione.

### **L'atto costitutivo e i patti tra gli aderenti**

Anche l'atto costitutivo deve possedere alcuni requisiti affinché possa sorgere legittimamente il diritto all'iscrizione nei registri regionali. Ciò naturalmente fermo restando la libertà di associazione e il rispetto delle altre norme specifiche del Codice Civile in materia di associazioni.

#### **Assenza dello scopo di lucro**

Deve essere espressamente prevista l'assenza dello scopo di lucro.

E' cioè necessario che tale affermazione sia resa esplicita nello statuto, con affermazioni del tipo "l'associazione non ha scopo di lucro, nemmeno indiretto" o equivalente.

Non sembra che sul punto possano esistere problemi.

#### **Carattere democratico dell'associazione**

Sempre l'art. 3 impone la democraticità delle strutture. Anche su questo punto non sembra che possano sorgere particolari problemi, giacché la maggioranza delle associazioni già risponde largamente a questa richiesta.

Riteniamo che questo requisito sia assolto già dalla previsione di una assemblea generale dei soci che abbia le normali competenze di qualsiasi organo assembleare; primo fra tutti il diritto di voto assicurato ad ogni iscritto. L'assemblea dovrà quindi riunirsi almeno una volta l'anno, per l'approvazione dei bilanci e dei rendiconti.

#### **Elettività e gratuità delle cariche**

Occorre che le cariche associative (Presidente, Direttore, sindaci revisori), siano elettive e gratuite. Occorre cioè che non esistano cariche di diritto o rinnovi automatici. Occorre inoltre a nostro avviso che le cariche abbiano scadenza periodica ragionevole e che l'assemblea eserciti effettivamente il suo potere-dovere di rinnovarle.

La gratuità di queste stesse cariche è poi in linea con la filosofia della legge quadro: chi ha cariche associative non può essere retribuito in alcun modo, per cui la possibilità di assumere personale dipendente o lavoratori autonomi, esclude che possa trattarsi di persone che ricoprono cariche associative.

Naturalmente anche a questi soggetti spetta comunque il rimborso delle spese sostenute in nome e per conto dell'associazione, nei modi e nelle forme stabilite dalla disciplina fiscale.

#### **Gratuità delle prestazioni**

Requisito fondamentale è poi che le prestazioni prevalenti siano volontarie, cioè che l'attività svolta si basi prevalentemente sulle prestazioni rese dai volontari, salva la possibilità prevista e già ricordata di potersi avvalere di collaboratori, dipendenti o indipendenti, retribuiti. Anche ai volontari spetta comunque il diritto al rimborso delle spese sostenute nell'esercizio della loro attività. E' opportuno che anche questi elementi siano esplicitati nell'atto costitutivo.

Questo parametro non è sempre agevole da individuare. Riteniamo che quando ci si avvalga di persone retribuite per lo svolgimento di mansioni altamente specializzate, non facilmente sostituibili da qualsiasi soggetto, tali prestazioni siano largamente compatibili con lo "status" di associazione di volontariato. Evidentemente, invece, sussistono limiti, in caso di mansioni ordinarie, istituzionali e ripetitive. In questo caso la quantità del lavoro gratuito e volontario deve prevalere rispetto a quello retribuito, in qualsiasi modo.

#### **Criteri di ammissione ed esclusione degli aderenti**

L'atto costitutivo deve prevedere i criteri di ammissione e di esclusione degli aderenti.

Riteniamo che per soddisfare questo requisito sia sufficiente che vengano fissati criteri abbastanza oggettivi e non completamente discrezionali di entrata e di uscita; in genere è corretto un riferimento alla adesione allo scopo associativo, alla condivisione delle finalità istituzionali e all'impegno a prestare la propria opera in favore dell'associazione.

E' poi legittimo prevedere cause di incompatibilità e quindi di esclusione, purché non siano rimesse al mero arbitrio degli organi associativi.

#### **Obblighi e diritti**

Devono essere elencati e resi palesi obblighi e diritti degli associati; è evidente che in modo particolare deve essere previsto il diritto di voto, a nostro parere senza limitazione alcuna. Può essere invece compatibile con il dettato della legge la previ-

sione di diverse categorie di soci, per esempio quella di soci sostenitori che finanziano l'attività, ma non hanno diritto di voto.

#### *Liquidazione finale*

Il comma 5° dell' art. 5 poi prevede che in tutti i casi di scioglimento della associazione, una volta esaurita la fase di liquidazione, i beni che residuano devono essere devoluti ad altre organizzazioni di volontariato operanti in settore identico o analogo.

La norma non è in verità chiarissima perché avere esaurito la fase di liquidazione significa tecnicamente aver esaurito e liquidato tutto il patrimonio; in ogni modo è opportuno che anche questo obbligo trovi esplicitazione nello statuto.

A nostro parere il carattere sostanziale della norma va ritrovato nel fatto che il divieto di divisione degli utili deve essere rispettato anche in questa fase finale, nel senso che non è ammissibile, suddividere il patrimonio eventualmente residuale tra gli associati.

Tra l'altro, questa norma va ben coordinata con quella dell'art. 4 del DPR 633 in materia di imposta sul valore aggiunto. Quest'ultimo disposto, infatti, vuole che gli associati abbiano diritto ad una quota del patrimonio residuale, "se non è destinato a finalità di utilità generale". Poiché, la legge quadro vuole invece che tutto il patrimonio finale abbia simile destinazione, non ci sono contraddizioni sostanziali tra i disposti.

#### *Obbligo di bilancio*

Lo stesso art. 3 della legge quadro richiede che lo statuto preveda l'obbligo del bilancio "dal quale devono risultare i beni, i contributi o i lasciti ricevuti, nonché le modalità di approvazione dello stesso da parte dell'assemblea degli aderenti".

L'obbligo di bilancio è quindi chiaramente previsto dalla legge sul volontariato.

Bisogna chiarire bene che questo obbligo è del tutto diverso, autonomo ed indipendente dall'eventuale obbligo di bilancio fiscale previsto per quelle associazioni, anche non di volontariato inteso nel senso della legge 266/91, che abbiano scelto o siano obbligate alla contabilità ordinaria.

Il bilancio di cui stiamo trattando in questa sede è in primo luogo un bilancio complessivo, istituzionale dell'ente, al quale sono quindi tenute anche quelle associazioni iscritte nei registri regionali che eventualmente non svolgessero alcuna attività commerciale.

In secondo luogo, poiché questo non è un bilancio fiscale, esso non è soggetto né alle formalità né ai criteri di formazione di quello. Per questo motivo non è affatto detto che sia tenuto secondo le regole della partita doppia, ben potendo essere tenuto secondo le norme della contabilità pubblica (bilancio di cassa e di competenza).

Il requisito richiesto dal comma 3 dell'art. 3 della legge quadro è solo quello che dal bilancio devono comunque risultare i beni, i contributi o i lasciti ricevuti, cosa che dovrebbe evidentemente risultare da qualsiasi bilancio comunque tenuto.

Tale vincolo non risulta quindi affatto aggiuntivo, ma dovrebbe essere compreso in qualsiasi bilancio redatto con criteri di verità.

Naturalmente deve intendersi che quello indicato è il contenuto minimo che comunque deve risultare in bilancio, oltre ovviamente tutto il resto.

E' chiaro tuttavia che prevedere l'obbligo di bilancio significa anche prevedere a monte un minimo di tenuta di contabilità. Per assolvere a questo tipo di bilancio tuttavia può essere sufficiente anche una contabilità elementare, più o meno complessa, a seconda della effettiva struttura dell'associazione.

In ordine poi alle modalità di approvazione conviene sottolineare due fatti. In primo luogo il bilancio deve passare dalla approvazione dell'assemblea degli associati e non ovviamente di altro organo; secondariamente dovrà essere previsto un termine entro il quale si deve procedere alla sua approvazione. E' bene sottolineare che questo termine può influire anche sul termine di presentazione della dichiarazione dei redditi su modello 760, che scade come detto entro un mese dalla approvazione del bilancio, per cui è utile prevedere un congruo termine dalla chiusura dell'esercizio.

Dal punto di vista concreto poi, l'obbligo della redazione del bilancio incombe agli amministratori, i quali possono anche delegarlo a soggetti specializzati, restandone tuttavia responsabili personalmente sotto ogni profilo.

## ESEMPIO DI STATUTO TIPO PER UN'ORGANIZZAZIONE DI VOLONTARIATO

### **Art. 1 - Costituzione**

1. È costituita con sede in ....., l'organizzazione di volontariato denominata .....
2. I contenuti e la struttura dell'organizzazione sono democratici.

### **Art. 2 - Finalità**

1. L'organizzazione ha lo scopo di .....
- Essa ha durata illimitata<sup>99</sup> e non ha fini di lucro.

### **Art. 3 - Organi**

1. Sono organi dell'organizzazione:
  - L'Assemblea degli aderenti;
  - Il Comitato esecutivo;
  - Il Presidente.

### **Art. 4 - Assemblea degli aderenti**

1. L'Assemblea è costituita da tutti gli aderenti all'organizzazione.
2. Essa è presieduta dal Presidente ed è convocata dal Presidente stesso in via ordinaria una volta all'anno e in via straordinaria ogni qualvolta il Presidente lo ritenga necessario.
3. La convocazione può avvenire anche su richiesta di almeno un terzo degli aderenti; in tal caso il Presidente deve provvedere alla convocazione entro quindici giorni dal ricevimento della richiesta e l'Assemblea deve essere tenuta entro trenta giorni dalla convocazione.
4. In prima convocazione l'Assemblea è regolarmente costituita con la presenza della metà più uno degli aderenti, presenti in proprio o per delega da conferirsi ad altro aderente. In seconda convocazione è regolarmente costituita qualunque sia il numero degli aderenti presenti, in proprio o in delega.
5. Ciascun aderente non può essere portatore di più di una delega.
6. Le deliberazioni dell'Assemblea sono adottate a maggioranza semplice dei presenti, fatto salvo quanto previsto dal successivo articolo 16.
7. L'Assemblea ha i seguenti compiti:
  - eleggere i membri del Comitato esecutivo;
  - eleggere i componenti del Collegio dei probiviri;
  - eleggere i componenti del Collegio dei Revisori dei conti;

- approvare il programma di attività proposto dal Comitato esecutivo;
- approvare il bilancio preventivo;
- approvare il bilancio consuntivo;
- approvare o respingere le richieste di modifica dello statuto di cui all'articolo 16;
- stabilire l'ammontare delle quote associative e dei contributi a carico degli aderenti.

#### Art. 5 - Comitato esecutivo

1. Il Comitato esecutivo è eletto dall'Assemblea degli aderenti ed è composto da<sup>(2)</sup> ..... membri. Esso può cooptare altri tre membri, in qualità di esperti, con solo voto consultivo.

2. Il Comitato esecutivo si riunisce, su convocazione del Presidente, almeno ..... e quando ne faccia richiesta almeno un terzo dei componenti. In tale seconda ipotesi la riunione deve avvenire entro venti giorni dal ricevimento della richiesta.

3. Il Comitato esecutivo ha i seguenti compiti:
- fissare le norme per il funzionamento dell'organizzazione;
  - sottoporre all'approvazione dell'Assemblea i bilanci preventivo e consuntivo annuali;
  - determinare il programma di lavoro in base alle linee di indirizzo contenute nel programma generale approvato dall'Assemblea, promuovendone e coordinandone l'attività e autorizzandone la spesa;
  - assumere il personale<sup>(3)</sup>;
  - eleggere il Presidente;
  - nominare il Segretario;
  - accogliere o rigettare le domande degli aspiranti aderenti;
  - ratificare nella prima seduta successiva, i provvedimenti di propria competenza adottati dal Presidente per motivi di necessità e di urgenza.

#### Art. 6 - Presidente

1. Il Presidente, che è anche Presidente dell'Assemblea degli aderenti e del Comitato esecutivo, è eletto da quest'ultimo nel suo seno a maggioranza di voti.

2. Esso cessa dalla carica secondo le norme del successivo articolo 10 e qualora non ottemperi a quanto disposto nei precedenti articoli 4, comma 3 e 5, comma 2.

3. Il Presidente rappresenta legalmente l'organizzazione nei confronti di terzi e in giudizio. Convoca e presiede le riunioni dell'Assemblea e del Comitato esecutivo.

4. In caso di necessità e di urgenza assume i provvedimenti di competenza del Comitato esecutivo, sottoponendoli a ratifica nella prima riunione successiva.

5. In caso di assenza, di impedimento o di cessazione le relative funzioni sono svolte dal vice Presidente.

#### Art. 7 - Segretario

1. Il Segretario coadiuva il Presidente e ha i seguenti compiti:

- provvede alla tenuta ed all'aggiornamento del registro degli aderenti;
- provvede al disbrigo della corrispondenza;
- è responsabile della redazione e della conservazione dei verbali delle riunioni dell'Assemblea e del Comitato esecutivo;
- predisporre lo schema del progetto di bilancio preventivo, che sottopone al Comitato esecutivo entro il mese di ottobre, e del bilancio consuntivo, che sottopone al Comitato esecutivo entro il mese di marzo.
- provvede alla tenuta dei registri e della contabilità dell'organizzazione nonché alla conservazione della documentazione relativa, con l'indicazione nominativa dei soggetti erogati;
- provvede alla riscossione delle entrate e al pagamento delle spese in conformità alle decisioni del Comitato esecutivo;
- è a capo del personale.

#### Art. 8 - Collegio dei probiviri

1. Il Collegio dei probiviri è costituito da tre componenti effettivi e da due supplenti eletti dall'Assemblea. Esso elegge nel suo seno il Presidente.

2. Il Collegio ha il compito di esaminare tutte le controversie tra gli aderenti, tra questi e l'organizzazione o i suoi organi, tra i membri degli organi e tra gli organi stessi.

3. Esso giudica *ex bono et aequo* senza formalità di procedure. Il lodo emesso è inappellabile.

#### Art. 9 - Collegio dei revisori dei conti

1. Il Collegio dei revisori dei conti è costituito da tre componenti effettivi e da due supplenti eletti dall'Assemblea.

Esso elegge nel suo seno il Presidente.

2. Il Collegio esercita i poteri e le funzioni previsti dagli artt. 2403 e seguenti del codice civile.

3. Esso agisce di propria iniziativa, su richiesta di uno degli organi oppure su segnalazione anche di un solo aderente fatta per iscritto e firmata.

4. Il Collegio riferisce annualmente all'Assemblea con relazione scritta firmata e distribuita a tutti gli aderenti.

#### Art. 10 - Gratuità delle cariche

1. Tutte le cariche sociali sono gratuite. esse hanno durata di tre anni e possono essere riconfermate.

2. Le sostituzioni e le cooptazioni effettuate nel corso del triennio decadono allo scadere del triennio medesimo.

#### Art. 11 - Bilancio

1. Ogni anno devono essere redatti, a cura del Comitato esecutivo, i bilanci preventivo e consuntivo da sottoporre all'approvazione dell'Assemblea che deciderà a maggioranza di voti.

2. Dal bilancio consuntivo devono risultare i beni, i contributi o i lasciti ricevuti.

3. Il bilancio deve coincidere con l'anno solare.

#### Art. 12 - Aderenti

1. Sono aderenti all'organizzazione quelli che sottoscrivono il presente statuto e quelli che ne fanno richiesta e la cui domanda di ammissione è accolta dal Comitato esecutivo.

2. Nella domanda di ammissione l'aspirante aderente dichiara di accettare senza riserve lo statuto dell'organizzazione. L'ammissione decorre dalla data di delibera del Comitato esecutivo.

3. Gli aderenti cessano di appartenere all'organizzazione per:

- dimissioni volontarie;
- per non aver effettuato il versamento della quota associativa per almeno due anni;
- per morte;
- per indegnità deliberata del Comitato esecutivo.

In quest'ultimo caso è ammesso ricorso al Collegio dei probiviri il quale decide in via definitiva.

4. Tutte le prestazioni fornite dagli aderenti sono a titolo gratuito.

#### Art. 13 - Diritti e obblighi degli aderenti

1. Gli aderenti hanno diritto di partecipare alle Assemblee, di votare direttamente o per delega, di svolgere il lavoro preventivamente concordato e di recedere dall'appartenenza all'organizzazione.

2. Gli aderenti hanno l'obbligo di rispettare le norme del presente statuto, di pagare le quote sociali e i contributi nell'ammontare fissato dall'Assemblea e di prestare il lavoro preventivamente concordato.

#### Art. 14 - Quota sociale

1. La quota associativa a carico degli aderenti è fissata dall'Assemblea. Essa è annuale; non è frazionabile né ripetibile in caso di recesso o di perdita della qualità di aderente.

2. Gli aderenti non in regola con il pagamento delle quote sociali non possono partecipare alle riunioni dell'Assemblea né prendere parte alle attività dell'organizzazione. Essi non sono elettori e non possono essere eletti alle cariche sociali.

#### Art. 15 - Risorse economiche

1. L'organizzazione trae le risorse economiche per il funzionamento e lo svolgimento della propria attività da:

- quote associative e contributive degli aderenti;
- contributi dei privati;
- contributi dello Stato, di enti e di istituzioni pubbliche;
- contributi di organismi internazionali;
- donazioni e lasciti testamentari;

- rimborsi derivanti da convenzioni;
  - entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali;
  - rendite di beni mobili o immobili pervenuti all'organizzazione a qualunque titolo.
2. I fondi sono depositati presso l'Istituto di Credito stabilito dal Comitato esecutivo.
  3. Ogni operazione finanziaria è disposta con firme congiunte del Presidente e del Segretario.

#### **Art. 16 - Modifiche allo statuto**

1. Le proposte di modifica allo statuto possono essere presentate all'Assemblea da uno degli organi o da almeno cinque aderenti. Le relative deliberazioni sono approvate dall'Assemblea con il voto favorevole della maggioranza assoluta degli aderenti all'organizzazione.

#### **Art. 17 - Norma di rinvio**

1. Per quanto non previsto dal presente statuto, si fa riferimento alle vigenti disposizioni legislative in materia.

#### *NOTE*

- (1) Se si intende svolgere l'attività per un periodo limitato di tempo va indicata la data in cui si vuole cessare tale attività.
- (2) Si consigliano dai 5 ai 9 membri.
- (3) Da indicare nel caso che si voglia assumere personale.

### **I Benefici Fiscali**

Nel regolare i rapporti tra Stato e associazioni di volontariato, la legge quadro dedica anche una importante parte ad una serie rilevante ed assai innovativa di benefici fiscali.

La norma base è l'art. 8 della legge 266, anche se occorre premettere che condizione essenziale per godere dei benefici fiscali è l'iscrizione nei registri regionali del volontariato, previsti dalla legge stessa.

I benefici sono assai ampi e riguardano diverse imposte e tasse.

Le analizziamo separatamente.

### **Bollo**

Il primo comma dell'art. 8 prevede l'esenzione dall'imposta di bollo per gli atti costitutivi delle associazioni di volontariato e per quelli "connessi alle loro attività".

Come si vede la previsione agevolativa è molto ampia e senza limiti sostanziali, tranne appunto la connessione tra l'atto e i fini solidaristici della associazione.

Tutte le volte quindi che si incontra l'imposta di bollo di cui al DPR 642/72 e l'atto che si va a fare è connesso allo scopo istituzionale (atto costitutivo, contratti, certificati, ecc.), siamo di fronte ad un diritto alla esenzione.

La nostra opinione è che l'esenzione sia ampia e comprendente tutti gli atti relativi alla tabella allegata al citato DPR, quindi anche, per esempio, su cambiali, assegni, libri contabili, note di trascrizione, ricevute, ecc.

In verità, dopo un difficoltoso avvio, soprattutto nei confronti di quegli uffici non a perfetta conoscenza della norma, tale applicazione comincia a farsi strada.

Essa sembra avallata da alcune pronunce della stessa amministrazione.

Per esempio con Ris. Min. 7 ottobre 1994, protocollo 10/218, si ammette l'estensione della esenzione ricordando solo, e giustamente, la necessità dell'iscrizione al Registro Regionale.

Anche con Ris. Min. 5 giugno 1995 numero 138/e protocollo 10/777 si evidenzia tale estensione, ricordando nuovamente la necessità delle due condizioni di iscrizione al registro regionale e la strumentalità dell'atto rispetto agli scopi istituzionali dell'associazione.

E' chiaro che l'esenzione spetta anche in caso di prima registrazione dell'atto costitutivo, condizione per poter fornire alla pubblica amministrazione la documentazione per l'iscrizione nei Registri Regionali.

A nostro parere poi, l'esenzione deve essere riconosciuta anche nel caso che l'atto soggetto a bollo riguardi personalmente un soggetto, sempre che vi sia questo legame di connessione con l'attività: per esempio, un certificato di residenza del presidente dell'associazione necessario per il compimento di un atto riguardante la vita associativa deve essere in esenzione da tale tributo.

### **Registro**

Lo stesso primo comma del citato art. 8 contiene anche l'esenzione dall'imposta di registro di cui al DPR 131/86. L'esenzione è della identica portata ed alle stesse condizioni, per cui valgono a nostro parere, le considerazioni sopra fatte.

L'esenzione non è quindi relativa solo agli atti costitutivi o alle loro modifiche, ma anche a tutti gli atti connessi all'attività istituzionale dell'ente.

#### *Beni immobili esenti da registro*

Si è posto abbastanza presto il problema se l'esenzione in commento comprenda anche gli acquisti di beni immobili da parte delle associazioni, che se acquisiti da soggetti non Iva (privati) scontano appunto l'imposta di registro. Il dubbio nasceva non tanto dalla portata del primo comma dell'art. 8 quanto semmai dal secondo comma il quale stabilisce che gli acquisti a titolo gratuito da parte delle associazioni sono esenti da ogni imposta. Tale esplicitazione poteva indurre a pensare che, viceversa, gli acquisti a titolo oneroso scontassero invece i relativi tributi. Dopo alcune incertezze, l'orientamento consolidato è quello estensivo, nel senso di comprendere nell'esenzione anche gli acquisti di immobili. Con Ris. Min. 6 giugno 1994 prot. 8-16, infatti si afferma che "non si ravvisano ostacoli, per escludere che tra gli atti connessi allo svolgimento delle attività delle associazioni di volontariato, possano ricomprendersi anche i trasferimenti immobiliari".

L'importante pronuncia ministeriale, ormai nemmeno isolata, precisa inoltre le condizioni necessarie per poter usufruire dell'esenzione. Oltre la solita iscrizione ai registri regionali da parte dell'associazione, per poter godere del rilevante vantaggio fiscale è ritenuta necessaria, ma anche sufficiente, la dichiarazione da parte dell'associazione che l'immobile acquisito è strumentale e connesso all'attività svolta dall'associazione stessa, per esempio perché sarà la sede dell'ente o comunque utilizzato per gli scopi istituzionali.

Tale dichiarazione deve essere resa in atto di acquisto da parte del legale rappre-

sentante dell'associazione, da colui cioè che interviene in nome e per conto dell'associazione.

Per maggiore prudenza e non solo fiscale, riteniamo opportuno che tale rappresentante si faccia esplicitamente autorizzare dall'assemblea degli associati a tale acquisto e che anche tale verbale evidenzii la strumentalità del bene immobile rispetto agli scopi istituzionali.

Come si può ben capire si tratta di un importante vantaggio fiscale che incentiverà la patrimonializzazione delle associazioni rendendo più accessibile l'acquisto di beni immobili.

D'altra parte però resta inteso che l'agevolazione rimane condizionata, oltre che all'iscrizione regionale, anche al requisito oggettivo della strumentalità del bene, per cui si deve escludere che tale vantaggio spetti in caso di acquisti non strumentali, quale potrebbe essere un semplice investimento immobiliare o l'acquisto di un immobile da non destinare ad attività istituzionale.

La destinazione a scopi istituzionali, poi, deve evidentemente permanere e non essere successivamente modificata.

#### *Successione e donazione*

Stabilisce sempre il citato art. 8 della legge quadro sul volontariato che "le donazioni e le attribuzioni di eredità o di legato sono esenti da ogni imposta a carico delle organizzazioni che perseguono esclusivamente i fini suindicati".

Anche in questo caso la previsione normativa è ampia e generale, tale da applicarsi alla generalità degli acquisti a titolo gratuito o a causa di morte; oltretutto in questo caso non è nemmeno richiesto il requisito soggettivo della strumentalità o della finalità istituzionale dell'atto, in quanto la norma letterale sembra riferirsi alla generalità degli atti.

#### **I.V.A.**

Più complessa e articolata è invece risultata la norma relativa all'esenzione in materia di imposta sul valore aggiunto.

Il secondo comma della norma in commento prevede infatti che "le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato, [...] non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto".

Questa volta l'esenzione tributaria è realizzata facendo venire meno i requisiti oggettivi (cessione di beni e prestazioni di servizi) dell'Iva. In altri termini, operazioni che altrimenti sarebbero in grado di far scattare il presupposto di imposta, questa volta non sono più considerati tali.

Dal tenore della lettera sembra di capire che si tratta di una presunzione assoluta che scatta automaticamente e necessariamente per effetto della iscrizione nel Registro Regionale.

La nostra opinione è comunque che tale esenzioni riguardi sempre e comunque le attività che rientrano nel campo istituzionale dell'associazione e non genericamente per tutte le attività commerciali.

Tale considerazione appare suffragata, oltre che dal tenore letterale del testo, anche da una interpretazione logica della portata complessiva del disposto.

Delicati problemi si pongono poi nel caso che l'associazione abbia ottenuto l'iscrizione nei registri senza averne effettivamente diritto, per esempio perché non è prevalente il lavoro volontario, in quanto l'attività, per quanto istituzionale, sia effettuata praticamente in regime di "impresa", cioè con struttura continuativa organizzata, con lavoro retribuito e con capitale investito.

In questo caso ci troveremmo nell'ipotesi di aver goduto di agevolazioni fiscali senza averne effettivamente diritto, almeno che non si voglia sostenere che tale controllo spettava all'Ente tenentario dei registri e quindi che tale iscrizione, anche non legittima, sia di per sé stesso sufficiente per godere dei benefici.

Altra delicata problematica riguarda quelle associazioni che precedentemente all'entrata in vigore della legge sul volontariato erano in possesso di partita Iva in quanto soggetti passivi. Se tali soggetti hanno perso integralmente la soggettività Iva, tali enti devono procedere alla chiusura della posizione Iva con conseguente autofatturazione dei beni ammortizzabili ancora in carico. Il che comporta, almeno nell'immediato, un onere e non un vantaggio.

Al contrario, evidentemente, problemi restano nel caso opposto e cioè che il soggetto, non essendo più soggetto passivo Iva, continui invece a comportarsi come tale.

E' appena il caso di ricordare che se è persa la soggettività passiva Iva, la conseguenza rilevante è non solo che le operazioni attive sono fuori campo Iva, ma che per gli acquisti non è evidentemente detraibile l'imposta pagata.

Quindi, in deroga a tutto quanto detto nel capitolo relativo a questa imposta, l'associazione di volontariato cessa di essere soggetto passivo Iva, non ha più gli obblighi relativi, quali dichiarazione annuale, scritture contabili, versamenti periodici ecc, incassa proventi "fuori campo Iva". L'agevolazione è quindi relativa alle operazioni "attive" delle associazioni, cioè relativa ai loro "ricavi", ma non può essere intesa anche relativa agli acquisti.

L'interpretazione secondo la quale, invece, anche le operazioni passive, cioè gli acquisti, fossero esenti dall'imposta se effettuati da associazioni iscritte, si era inizialmente fatta strada suffragata anche in verità dalla Circolare Ministeriale 25 febbraio 92 numero 3 (la prima relativa alla legge quadro), che nella parte finale testualmente affermava che nell'esenzione "possono ritenersi comprese anche le cessioni di beni mobili registrati, quali ambulanze, elicotteri o natanti di soccorso, attesa la loro sicura utilizzazione nell'attività sociale".

La circolare sembrava interpretare in modo assai largo la lettera della norma, anche se ciò era teso evidentemente a cercare di rendere sostanziale l'agevolazione: infatti il vero vantaggio fiscale consisterebbe nel poter acquistare beni in esenzione da Iva. Alcuni Uffici periferici avevano applicato tale interpretazione in modo ancor più ampio, ma recentemente, la interpretazione che si va facendo strada è invece quella più aderente al testo. Infatti con due successive pronunce (Ris. Min. 6 giugno 94 prot. 12-0011 e ris. Min. 18 giugno 94 prot. 296) il Ministero delle finanze ribadisce che "gli acquisti operati dalle organizzazioni di volontariato sono assimilabili a quelli compiuti come privati sul quale si abbatte l'imposta fiscale". In altri termini, l'ente di volontariato non è soggetto passivo Iva sulle vendite, ma sopporta per intero e come consumatore finale l'Iva sugli acquisti, anche se utilizzati a scopo istituzionale.

La questione resta tuttavia aperta e piuttosto contraddittoria, stante le diverse e per molti aspetti opposte, pronunce ministeriali ed a questo punto non può che essere definitivamente risolta a livello legislativo.

La legge finanziaria 1997 delega tra l'altro il Governo a disciplinare nuovamente la questione

### **IRPEG ed ILOR**

Diversa e non collegata alla precedente è l'esenzione relativa alle imposte dirette. Infatti il quarto comma dell'art. 8 della legge 266/91 prevede che "i proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini irpeg ed ilor, qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato".

Il concetto di attività marginale è stato definito con Decreto Ministeriale 25 maggio 1995 numero 3263, pubblicato sulla gazzetta Ufficiale numero 134/95.

In una prima formulazione, la norma prevedeva una diversa procedura per l'esenzione, dovendo le associazioni presentare apposita domanda. L'attuale portata dell'art 8 invece, modificato dall'art. 18 del D.L. 29.4.94 n. 260, convertito nella legge 413 del 27.6.94 ha semplificato la procedura, lasciando alle organizzazioni il compito di verificare e valutare se le proprie attività possono considerarsi marginali e quindi esenti da Irpeg ed Ilor.

Naturalmente restano le considerazioni già fatte in precedenza nel senso che se l'attività è istituzionale e possiede gli altri requisiti richiesti, questa è da considerarsi non commerciale.

### **Le attività marginali**

Preliminarmente, affinché le attività commerciali marginali possano dirsi esenti da imposte dirette è necessario che si verifichino due condizioni contemporaneamente, fissate dallo stesso decreto ministeriale, e cioè:

a) che l'attività, pur marginale, sia realizzata in funzione del raggiungimento dello scopo istituzionale, il che appare ovvio e scontato, trattandosi comunque di "ente non commerciale";

b) che l'attività sia svolta in modo non organizzato professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato tramite anche l'uso di segni distintivi dell'imprenditore quali marchi e insegne; si tratta di una condizione più generica della precedente, ma che in sostanza tende ad evitare turbative del mercato da parte di questi enti, riteniamo che in sostanza sia sufficiente che non ci si trovi di fronte ad una fattispecie riconducibile a quella dell'imprenditore commerciale quale previsto dall'art. 2082 Cod. Civ.

### **Analizziamo le singole categorie di attività marginali.**

**1. Attività di vendita occasionale o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato.**

Si tratta della possibilità di effettuare vendite anche di beni nuovi, acquistati da terzi per la rivendita, purché in via eccezionale e non abituale, nel senso già detto in sede di Iva. Oppure, tale vendite possono effettuarsi in occasione di manifestazioni di sensibilizzazione (convegni, congressi, spettacoli) verso gli scopi statutariamente previsti.

La vendita non può quindi essere isolata e a sé stante, ma deve rientrare nell'ambito di una iniziativa pubblica più ampia e generale, che veda quindi l'associazione impegnata nella propria attività istituzionale e solo in via accessoria anche nel reperimento di mezzi finanziari.

**2. Attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sensibilizzazione, a condizione che la vendita sia curata dall'organizzazione senza alcun intermediario.**

E' il caso dell'associazione che riceve finanziamenti da terzi in natura. I beni devono essere ricevuti per donazione dei terzi e non quindi acquistati per essere rivenduti.

Inoltre è necessario che la vendita sia effettuata direttamente dall'ente e non affidata terzi a qualsiasi titolo. In questo caso la vendita può anche essere isolata, non collegata cioè ad altra manifestazione pubblica di sensibilizzazione.

Riteniamo poi che l'onere della prova dell'acquisto a titolo gratuito, incomba sull'associazione, la quale quindi avrà cura di identificare e conservare la documentazione relativa al donante, specialmente in caso di ripetitività di simili operazioni.

**3. Cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempre che la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario.**

Anche in questo caso è necessario che i beni non siano acquistati per la rivendita, ma siano realizzati dalla stessa associazione, tramite i propri assistiti o comunque associati.

Allo stesso modo la vendita deve essere curata direttamente dall'associazione di volontariato, tramite per esempio i propri volontari, senza intermediazioni esterne. L'interpretazione letterale del disposto, non sembra porre limiti quantitativi alle operazioni, per cui teoricamente qualsiasi sia l'importo ricavato, l'operazione potrebbe qualificarsi come marginale, purché i beni siano prodotti dagli assistiti o dagli associati.

Tuttavia, non bisogna dimenticare l'altra condizione generale, che il decreto impone, e cioè che comunque l'attività deve sempre svolgersi senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato. Se quindi l'associazione raggiungesse per lo svolgimento dell'attività dimensioni tali per capitale, mezzi e organizzazione strutturale, da assumere qualificazioni di tipo imprenditoriale, l'agevolazione non sarebbe consentita.

Si tratta di un limite piuttosto labile, ma che comunque esiste e che andava richiamato.

**4. Attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.**

E' il caso di una attività che spesso è presunta in modo assoluto come commerciale.

Se svolta in via occasionale ed in occasione di certe manifestazioni è da considerarsi marginale.

Viceversa, non potrebbe rientrare nella previsione esentativa, una attività di somministrazione effettuata in via continuativa e abituale. La norma è oltremodo opportuna al fine appunto di vincere le presunzioni legali di commerciabilità.

Anche in questo caso bisogna richiamare l'attenzione sull'aspetto della occasionalità delle manifestazioni. Per quanto si possa ritenere che non debba necessariamente trattarsi di una unica manifestazione annua, occorre comunque poter difendere in modo ragionevole tale caratteristica.

**5. Attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 111 comma 3 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione.**

Si tratta della norma meno chiara e di applicazione più complessa dal punto di vista pratico, ma anche più rilevante dal punto di vista quantitativo. In sostanza il caso riguarda tutte le ipotesi, diverse dalle precedenti, in cui siamo di fronte ad una prestazione di servizi verso corrispettivo di un prezzo che se non già rientrante nell'ipotesi esentativa dell'art. 111 del Tuir, già commentato nella parte generale, possono essere considerate marginali nei limiti della percentuale sopra indicata: il corrispettivo applicato non deve superare della metà i costi diretti; se per effettuare il servizio i costi diretti sono stati 100 lire, l'operazione è marginale se il prezzo sarà entro le 150 lire e purché il servizio rientri nelle finalità istituzionali. Come detto i costi devono essere esclusivamente quelli diretti, non potendo quindi imputare alla base di costo, costi comuni e o generali.

Si tratta di una agevolazione più ampia sia di quella dell'art. 108 del Tuir, sia eventualmente anche di quella dell'art. 111, anche se non sempre di facile individuazione.

### **Le convenzioni**

Il terzo comma del decreto ministeriale sulle attività marginali testualmente recita: "non rientrano, comunque, tra i proventi delle attività commerciali e produttive marginali, quelli derivanti da convenzioni".

Per quanto l'espressione abbia dato luogo a qualche dubbio interpretativo, essa deve purtroppo intendersi nel senso che, non potendosi considerare tali proventi "marginali", essi devono intendersi commerciali a tutti gli effetti. Spinge a tale conclusione, oltre che la lettera della norma, assai chiara in tal senso, anche una interpretazione logica sistematica della legge, che nelle ipotesi precedenti prevede casi assai diversi da quella di carattere convenzionale che potrebbero avere anche importi rilevanti.

Resta naturalmente inteso che qualora la convenzione fosse stipulata sotto forma di rimborso delle spese effettivamente sostenute dall'organizzazione di volontariato, oppure in qualche altra ipotesi prevista dal testo unico delle imposte dirette già dette, allora i proventi sarebbero comunque da considerarsi non fiscali, indipendentemente dalla legge 266 del 91.

### **Deducibilità fiscale delle liberalità alle organizzazioni di volontariato**

Lo stesso art. 8 della legge quadro, ancora in via chiaramente agevolativa e speciale a favore delle organizzazioni di volontariato, avrebbe previsto la deducibilità fiscale delle somme erogate a tali associazioni.

La condizione era in questo caso l'iscrizione da almeno due anni nei registri regionali.

L'art. 8 fissava anche dei limiti quantitativi e precisamente sino a due milioni per le persone fisiche e nel 50% della somma erogata per le imprese entro il limite del due per cento degli utili con un massimo di cento milioni.

Consentendo la deducibilità dal proprio reddito per i finanziatori delle organizzazioni di volontariato, si introduceva un indubbio stimolo al loro finanziamento, adeguandosi tra l'altro, alla normativa presente in quasi tutti i sistemi fiscali europei e non, colmando una persistente lacuna presente nel sistema degli "oneri deducibili" prevista dal vigente Tuir.

Purtroppo l'art. 8 ha demandato l'applicazione pratica a futuri decreti legislativi, mai emanati, per cui la norma deve considerarsi ancora non attuabile. La normativa della deducibilità fiscale resta quindi quella del testo unico, con tutti i limiti e le carenze già evidenziati.

### **La legge 398 del 1991 per le associazioni**

Un altro interessante e vantaggioso provvedimento è la legge n. 398 del 16 dicembre 1991 (*disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche*) che con legge n. 66 del 6.2.1992 di conversione con modificazioni del D.L. n. 417 del 30.12.1991 è stata estesa a tutte le associazioni senza scopo di lucro.

Questo provvedimento, di portata inferiore rispetto alla legge quadro, contiene tuttavia alcune importanti agevolazioni, sia formali che sostanziali, che rappresentano una accettabile soluzione specialmente per le associazioni più piccole e quindi meno strutturate.

In primo luogo la legge riguarda non tanto le associazioni di volontariato nel senso sopra descritto, ma tutte le associazioni che non hanno come scopo principale quello di lucro.

Non è quindi necessaria, a questo fine, l'iscrizione nei registri regionali del volontariato, né altro requisito oltre quello sopra descritto.

Il sistema si basa su una forfettizzazione delle imposte da pagare sia dirette che Iva, piuttosto favorevole per le associazioni, abbinato ad alcune semplificazioni fiscali e dichiarative.

Bisogna pur dire che il regime è ammesso solo per quelle associazioni che nell'anno, hanno conseguito un volume di affari pari a 114 milioni di lire, mentre quelle che superano tale tetto non possono usufruire di tale sistema.

Tale limite è poi annualmente aggiornato con decreto del Ministro delle Finanze nel tentativo di lasciarne inalterato il significato economico.

Il limite non è modestissimo, considerato anche che tale cifra deve comprendere esclusivamente le operazioni fiscalmente ritenute commerciali.

In tale importo non deve comprendersi quindi tutta la parte non commerciale e cioè le quote associative, i contributi a fondo perduto e quelle attività istituzionali che possono ritenersi legittimamente non commerciali.

Naturalmente gli effetti cessano nel caso che l'ente superi in corso di esercizio tali limiti, tornando quindi ad un regime normale a partire dal mese successivo a quello in cui il limite è superato.

I soggetti che rientrano nei limiti sopra indicati possono optare per il regime forfettario della legge 398.

L'opzione può essere esercitata o in sede di dichiarazione di inizio attività, o anche in corso di esercizio. In questo caso ha effetto a partire dal mese successivo a quello in cui è stata spedita la lettera agli uffici Iva e delle Imposte dirette competenti per territorio.

L'opzione è vincolante per almeno un triennio e comunque fino a revoca.

Chi esercita l'opzione ha in sostanza questi benefici.

In campo Iva si applicano le disposizioni del regime speciale previsto dall'art. 74 del DPR 633/72, previsto per il regime degli spettacoli. In pratica si versa solo un terzo dell'Iva a debito, avendo diritto ad un abbattimento forfettario di due terzi, indipendentemente dall'Iva effettivamente a credito.

In materia di imposte dirette invece (Irpeg e Ilor), la base imponibile è rappresentata esclusivamente dal sei per cento dei ricavi, al quale va eventualmente aggiunto le plusvalenze patrimoniali. In pratica si tratta di un regime assai favorevole poiché ogni 100 lire di ricavi, solo 6 sono imponibili.

Dal punto di vista formale invece, i sensibili vantaggi consistono nell'esonero dalle scritture contabili Iva e imposte dirette, dall'esonero dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva. Il rispetto della normativa è assicurato dalla semplice tenuta della distinta di incasso prevista dal DPR 640 del 72, nonché dalla conservazione dei documenti sia di vendita che di acquisto. Resta invece l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi modello 760.

Oltretutto, i soggetti che hanno esercitato l'opzione sono anche esonerati dall'emissione delle ricevute fiscali, mentre resta inalterata la disciplina relativa ai misuratori fiscali di cassa.

Come si vede si tratta di un regime assai favorevole per le associazioni più modeste, piuttosto semplice ed accessibile con rapidità, poco oneroso e sufficientemente tranquillo e certo. E' anzi prevedibile ed auspicabile che questo regime venga esteso.

## LIBRI CONTABILI

TIPO DI ASSOCIAZIONE	LIBRI Iva	GIORNALE E INVENTARI	VIDIMAZIONE INIZIALE
1) Associazione che non svolge attività commerciale	NO	NO	NO
2) Associazione che svolge attività commerciale con volume di affari inferiore a 360 milioni se di servizi o inferiore a un miliardo se cessione di beni (contabilità semplificata)	SI	NO	SI
3) Associazione che svolge attività commerciale con volume di affari superiore a 360 milioni se di servizi o superiore a un miliardo se di cessione di beni o per opzione (contabilità ordinaria)	SI	SI	SI
4) Associazione di volontariato secondo la 266 solo attività marginali	NO	NO (ma si interno)	NO

## ADEMPIMENTI FISCALI

ASSOCIAZIONE CHE NON SVOLGE ATTIVITÀ COMMERCIALE	DICHIARAZIONE Iva	REDDITI 760	770
1) Associazione che non svolge attività commerciale	NO	NO	SI se ha effettuato ritenute alla fonte a lavoro autonomo e dipendente
2) Associazioni che svolgono attività commerciale	SI in data 15/3	SI Soggetti che non hanno obbligo di approvazione del bilancio in data 30/6	SI se ha effettuato ritenute alla fonte a lavoro autonomo e dipendente
3) Associazioni di volontariato solo attività marginali	NO	NO	SI se ha effettuato ritenute alla fonte a lavoro autonomo e dipendente
4) Associazioni opzione L. 398	NO	SI	SI se ha effettuato ritenute alla fonte a lavoro autonomo e dipendente

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI

SOGGETTI	SCADENZE	MODELLO
enti non commerciali in contabilità semplificata	entro 30 giorni dall'approvazione di bilancio 30/6 se non hanno obbligo di approvazione	760/bis quadro D
enti non commerciali i contabilità ordinaria	entro 30 giorni dall'approvazione di bilancio 30/6 se non hanno obbligo di approvazione	760/bis quadro A
enti non commerciali in contabilità unica	entro 30 giorni dall'approvazione di bilancio 30/6 se non hanno obbligo di approvazione	760/bis quadro C

## Parte quinta

### I COMPENSI A TERZI

#### *Premessa*

Se da una parte le cariche associative delle associazioni di volontariato devono essere oltre che democratiche, anche gratuite, dall'altra la stessa legge quadro sul volontariato consente che l'associazione si avvalga di lavoratori autonomi o dipendenti, se pur nei limiti necessari al loro funzionamento.

Fatta quindi la considerazione che il lavoro volontario, gratuito e spontaneo deve essere prevalente rispetto a quello retribuito, le associazioni possono avere collaboratori dipendenti o autonomi regolarmente pagati.

Le associazioni non iscritte agli albi regionali, non hanno poi nemmeno questo limite.

Possono quindi scattare diversi obblighi, di natura fiscale, previdenziale, assicurativa ed in generale tutti quelli relativi ai datori di lavoro.

Per quanto questi aspetti abbiano natura prevalentemente lavoristica e non strettamente fiscale, li ricordiamo solo rapidamente e superficialmente in questa sede.

#### *Adempimenti del datore di lavoro*

Qualora l'associazione si avvalga di uno o più lavoratori dipendenti, essa assumerà a tutti gli effetti la qualifica di datore di lavoro con tutti gli obblighi connessi, al pari di una qualsiasi soggetto imprenditoriale privato.

Le scritture contabili obbligatorie per il datore di lavoro sono:

- Il libro matricola;
- il libro delle retribuzioni.
- il libro infortuni.
  
- Il libro matricola deve contenere in ordine cronologico la data delle assunzioni e dei licenziamenti, nonché i dati dei familiari a carico e delle detrazioni spettanti.
- Il libro delle retribuzioni deve contenere le somme erogate a titolo di compensi anche in natura e l'ammontare delle relative ritenute d'acconto effettuate.
- Il libro degli infortuni deve riportare in ordine cronologico gli infortuni avvenuti.

Tra i principali adempimenti del datore di lavoro troviamo quelli connessi alla qualità di sostituto di imposta (DPR 602/1973) e cioè relativi al versamento delle ritenute di acconto effettuate sugli stipendi da versare entro il giorno 15 del mese successivo a quello di pagamento.

Entro il mese di febbraio di ciascun anno il sostituto di imposta deve poi certificare al dipendente tramite modello 101, le somme corrisposte e le ritenute effettuate, oltre che l'ammontare dei contributi previdenziali e assistenziali.

### **Dichiarazione modello 770**

Le associazioni che hanno dipendenti e quindi hanno effettuato le ritenute a titolo di acconto, devono presentare entro il mese di ottobre dell'anno successivo, la dichiarazione del sostituto di imposta su modello 770.

La dichiarazione è unica per tutti i percipienti ed in pratica riassume i compensi erogati e le ritenute sia fiscali che previdenziali effettuate e versate.

Sottolineiamo tra l'altro, che tale obbligo sussiste sempre in caso di compensi a terzi e quindi anche nell'ipotesi che l'associazione non svolga attività commerciale. Tale obbligo è quindi del tutto autonomo e indipendente da altri obblighi fiscali (dichiarazione Iva e redditi) che scattano in presenza di altri e diversi requisiti.

### **Compensi a lavoratori autonomi**

Considerazioni simili valgono anche nel caso che l'associazione si avvalga di lavoratori autonomi.

Anche in questo caso l'ente diventa sostituto di imposta poiché al momento del pagamento deve effettuare sul compenso lordo una ritenuta a titolo di acconto del 19%.

Tale ritenuta deve essere versata con le stesse modalità di quelle effettuate su compensi per lavoro dipendente entro il giorno 15 del mese di pagamento con codice tributo 1040.

Entro lo stesso termine di febbraio l'associazione deve rilasciare certificazione dei compensi erogati e delle ritenute versate al professionista.

Anche in questo caso, scatta l'obbligo di presentazione del modello 770, certificante i compensi erogati e le ritenute effettuate ed anche in questo caso l'obbligo scatta indipendentemente dall'esonero dagli altri obblighi contabili ed anche per una sola ritenuta effettuata.

Ribadiamo l'importanza di questo adempimento, il mancato rispetto del quale fa scattare rilevanti responsabilità per l'ente erogatore il compenso. Gli enti non commerciali infatti sono indicati tra i soggetti obbligati ad effettuare la ritenuta di acconto e quindi conseguentemente ad effettuare i versamenti e presentare la relativa dichiarazione.

### **Collaborazioni coordinate continuative**

E' frequente che le associazioni instaurino rapporti retribuiti con soggetti che non svolgono in via abituale e continuativa un lavoro autonomo.

Per quanto questa tipologia sia espressamente prevista dal testo unico delle imposte dirette, essa può creare qualche problema applicativo soprattutto in ordine al fatto che sotto tale rapporto può celarsi un rapporto di lavoro dipendente.

Affinché si possa tranquillamente (soprattutto da un punto di visto contributivo) creare un simile rapporto sono necessarie alcune condizioni che riassumiamo.

L'attività deve prima di tutto avere un contenuto intrinsecamente professionale ed intellettuale e non essere meramente esecutiva. Non deve sussistere cioè un rapporto di subordinazione nel senso che il collaboratore deve avere un ampio margine di autonomia operativa ed anche decisionale.

L'attività deve inoltre svolgersi senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita. La medesima attività non può poi rientrare in quella esercitata professionalmente dal collaboratore, perché altrimenti ci troveremmo di fronte ad un diverso rapporto.

Tale rapporto poi deve essere continuativo e non occasionale. In questo ultimo caso infatti ci troveremmo di fronte ad una diversa tipologia, anche se certi obblighi per l'associazione resterebbero inalterati.

Se sussistono le condizioni sopra elencate si può formalizzare un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa.

Il collaboratore emetterà una semplice ricevuta, senza addebito di I.V.A., in quanto non professionista abituale e quindi non soggetto passivo Iva.

Tuttavia, anche in questo caso sarà effettuata ed evidenziata la ritenuta di acconto del 19% sul compenso lordo, da versarsi a cura dell'associazione entro il giorno 15 del mese successivo al pagamento.

Conseguentemente anche in questo caso risulterà obbligatoria la dichiarazione del sostituto di imposta modello 770.

### **Collaborazioni e prestazioni occasionali**

Nel caso che il rapporto non sia continuativo, ma occasionale, sempreché intrinsecamente professionale, ci troveremmo di fronte ad un diverso tipo di rapporto.

E' bene dire tuttavia che anche in questo caso l'obbligo della ritenuta di acconto incombe immutato per le associazioni, sia nella effettuazione che nel versamento.

Altrettanto immutato resta la dichiarazione del sostituto di imposta, conseguenza automatica e necessaria dell'effettuazione delle ritenute.

Differenze sorgono semmai in capo al percettore che sarà non titolare di un reddito di lavoro autonomo, art. 50 Tuir, bensì di un reddito occasionale ai sensi dell'art. 81 del Tuir.

Differenze a carico dell'associazione, riguardano semmai adempimenti contributivi di cui diremo tra poco.

Il limite tra prestazione occasionale e collaborazione coordinata e continuativa non è del tutto agevole ed anzi piuttosto incerto.

La prestazione occasionale deve essere sporadica, non ripetuta se non ad un lasso di tempo sufficientemente ampio da non potersi ricollegare a quella precedente e deve riguardare attività che per la loro natura e tipo possano effettuarsi in breve tempo, senza un rapporto duraturo e continuativo.

### **Il contributo previdenziale sui compensi professionali**

Con legge 8 agosto 1995 n. 335, in particolare all'art. 2 è stato istituito obbligatoria-

mente un contributo di natura previdenziale sui compensi di lavoro autonomo, per quelle categorie professionali che già non godevano di una propria cassa previdenziale.

Si tratta in pratica di quelle figure che hanno carattere sicuramente professionale (per esempio consulenti informatici, collaboratori coordinati e continuativi ecc), ma che non avendo un proprio albo o ordine professionale non avevano forme obbligatorie di previdenza.

La questione interessa ovviamente in primo luogo gli stessi professionisti, ma può interessare anche le associazioni che si avvalgono della loro opera, in quanto è previsto in alcuni casi un meccanismo simile a quello del sostituto di imposta. In altri termini può capitare di dover effettuare oltre che la ritenuta a titolo di acconto Irpef, anche una ritenuta a carattere previdenziale, da versare quindi in questo caso all'Inps.

Il contributo obbligatorio è stato determinato nella misura del 10% del reddito netto del professionista.

Per i collaboratori coordinati e continuativi il reddito netto è rappresentato dal 95% dei compensi lordi, per cui in pratica, la ritenuta del 10% sarà effettuata sul 95% del compenso. Per precisione il contributo è differenziato per scaglione di appartenenza del percipiente. Infatti l'importo sopra indicato è valido per soggetti che hanno compensi al di sotto del milione.

Per i soggetti che percepiscono compenso compresi tra 100 e 137 milioni il contributo del 10% è dovuto invece sull'intero importo corrisposto. Oltre i 137 milioni il compenso non è più dovuto.

Naturalmente toccherà al soggetto percipiente il compenso indicare su quale importo è dovuto il contributo.

In pratica si possono presentare questi casi.

*Professionista iscritto a cassa di previdenza (avvocati, geometri, dottori commercialisti ecc.)*

In questo caso nessun problema si presenta per l'associazione.

Il professionista emetterà normalmente la propria fattura, evidenziando l'Iva e la ritenuta di acconto. Entro il giorno 15 del mese successivo a quello di pagamento l'associazione verserà al competente concessionario la ritenuta effettuata.

Gli obblighi di carattere previdenziale spettano interamente al singolo professionista che si regolerà in base alla normativa vigente per la propria singola cassa.

*Professionista non iscritto a cassa di previdenza*

Il contributo del 10% è a carico del professionista il quale tuttavia ha diritto di rivalsa del 4% del compenso lordo sul committente (associazione). In pratica addebiterà oltre al compenso anche tale maggiorazione.

Su questo importo deve essere calcolata l'Iva e la ritenuta di acconto.

Il versamento del contributo tocca al professionista stesso, con modalità e termini che è inutile ricordare in questa sede.

*Collaboratori coordinati e continuativi*

In questo caso l'onere previdenziale è ripartito tra professionista e committente la prestazione.

In primo luogo il 10% deve essere calcolato sul 95% del compenso lordo stabilito e non sull'intero; 1/3 di detto importo resta a carico dell'iscritto alla previdenza obbligatoria mentre 2/3 sono a carico dell'associazione committente la prestazione.

Il collaboratore emetterà quindi una ricevuta senza Iva, in quanto come detto sopra siamo di fronte ad un caso di non soggettività Iva; il compenso stabilito sarà aumentato di 2/3 del contributo e diminuito di un terzo dello stesso.

Il versamento dell'intero contributo deve essere materialmente effettuato dall'associazione committente, che deve provvedere al versamento del contributo entro il giorno 20 del mese successivo a quello di pagamento alla sede provinciale Inps, competente secondo la propria sede legale.

Di seguito riportiamo alcuni esempi di notule professionali.

Ricordiamo che sono esclusi dal prelievo del 10% i seguenti redditi:

- a) redditi derivanti da prestazioni professionali occasionali;
- b) redditi derivanti dalla cessione di diritti d'autore in relazione alla redazione di articoli per riviste o giornali;
- c) redditi derivanti da professioni per le quali esiste già una forma assicurativa (per es. lavoratori spettacolo);
- d) i redditi di impresa;
- e) i redditi di lavoro autonomo indicati dalle lettere da b) ad f) dell'art. 49 del Tuir;
- f) i compensi a favore degli assegnatari di borse di studio.

### **I rimborsi spese**

E' frequente e diffuso che anche in caso di lavoro volontario, le associazioni effettuino il rimborso delle spese sostenute dai volontari, siano essi membri di organi dell'associazione oppure no.

Tale ipotesi, del tutto comprensibile, è del resto prevista esplicitamente dalla stessa legge quadro sul volontariato e quindi perfettamente compatibile anche con l'iscrizione nei Registri Regionali.

Per quanto manchino espresse pronunce dell'amministrazione finanziaria in merito ai rimborsi spese per i volontari, possiamo ritenere che la disciplina esistente per i rimborsi ai collaboratori continuativi, sia adattabile alla fattispecie dei volontari e quindi possa essere trattata sostanzialmente unitariamente.

Affinché tale rimborsi siano effettuati regolarmente occorre che sussistano alcune precise condizioni.

Occorre infatti che tali somme non siano considerate in alcun modo compensi per il percettore. In quel caso infatti, si presenterebbero problemi non solo per il ricevente, il quale si troverebbe di fronte alla contestazione di aver percepito un reddito, ma anche per l'associazione, che sarebbe venuta meno ai suoi obblighi di sostituto di imposta ed anche eventualmente contributivo.

E' necessario inoltre che il rimborso sia effettuato regolarmente al fine anche della corretta deducibilità fiscale che eventualmente l'associazione potrà effettuare, essendo il soggetto al quale le spese restano effettivamente a carico.

Affinché i rimborsi non siano considerati redditi occorre in sintesi: che le spese

siano sostenute per effettuare le prestazioni richieste e che siano effettuate fuori dal comune di domicilio fiscale del collaboratore o del volontario.

Occorre acquisire la documentazione originale da conservare ai fini della contabilità dell'associazione. E' inoltre richiesto che la relativa documentazione (ricevute fiscali, altri documenti) siano intestate al collaboratore o volontario, a meno che si tratti di documentazione non intestabile come per esempio alcuni biglietti di viaggio.

Naturalmente all'associazione incombe l'onere di dimostrare l'inerenza delle spese effettivamente rimaste a proprio carico con la propria attività, per cui è opportuno creare una apposita ricevuta, alla quale allegare la relativa documentazione, dalla quale risulti oltre al luogo e alla data di effettuazione della trasferta, anche, in linea generale, le ragioni di tale spostamento del volontario.

Per quanto invece riguarda i rimborsi delle spese di benzina per trasferimenti con uso del mezzo proprio del volontario o del collaboratore, questi possono avvenire sulla base delle tariffe stabilite dall'A.C.I.. In questo caso quindi è idonea e sufficiente tale documentazione, ma è richiesto che l'uso del mezzo proprio sia preventivamente autorizzato dall'associazione stessa.

Con queste premesse è evidente che risulta assai difficile e complesso poter ipotizzare rimborsi spese in misura fissa o forfettaria, magari con scadenza periodica.

Per quanto non sia possibile escluderli in senso assoluto, resta il fatto che con tale formula risulta difficile rispettare tutte le condizioni sopra elencate e cioè la idonea documentazione e l'individuazione dell'esatto importo di tali spese, per cui se ne consiglia, salvo casi particolari e ben documentabili, l'uso, che invece risulta essere piuttosto diffuso.

Resta ovviamente altresì inteso che le spese rimborsate al collaboratore o al professionista, non sono deducibili dal reddito di questi ultimi, in quanto di fatto rimasti a carico dell'ente.

I rimborsi spese sopra descritti esulano naturalmente anche dal campo di applicazione dell'iva, in base all'art. 15 comma 1 n. del DPR relativo.

### Esempi di fatture e ricevute di professionisti o collaboratori coordinati e continuativi

Quietanza di soggetto senza partita Iva (collaboratore coordinato e continuativo) con ritenuta previdenziale differenziata secondo scaglione di appartenenza.

#### 1. Soggetto sotto 100 milioni di compensi:

Nome Cognome  
residenza o domicilio fiscale  
codice fiscale

Spett. Associazione  
Aaaaaaaaaa

Il sottoscritto dichiara di ricevere a titolo di compenso per collaborazione

compenso lordo	.....	1.000.000
ritenuta acconto 19%	.....	190.000
ritenuta previdenziale a nostro carico		
pari a 1/3 del 10% del 95% di 1.000.000		31.667
totale avere		778.333

*Entro il giorno 20 del mese successivo a quello di pagamento l'associazione dovrà versare l'importo di lire 95.000, essendo a suo carico il restante importo di lire 63.333. Entro il giorno 15 dello stesso mese dovrà invece essere versata la ritenuta a titolo di acconto Irpef.*

*Nel caso che il soggetto abbia già percepito compensi oltre i 100 milioni e meno di 137, il 10 % sarà calcolato sull'intero importo. Se il soggetto indicato abbia superato i 137 milioni, non sarà effettuata altra ritenuta previdenziale.*

#### 2. Fattura per professionisti senza Cassa di previdenza. Con Iva e ritenuta.

Nome cognome  
residenza o domicilio fiscale  
codice fiscale e partita Iva  
fattura n..... del.....

Spett. Associazione  
Aaaaaaaaaa

Prestazione professionale per .....		
imponibile		1.000.000
addebito contributo 4 %		
40.000		
Iva 19% su lire 1.040.000		197.600
rit. Acconto 19 % su 1.040.000		197.600
avere		1.040.000

*Omettiamo le fatture di professionisti con cassa di previdenza autonoma, iscritti o non perché riteniamo che questo onere sia noto.*

### 3. Esempio di Certificazione dei compensi assoggettati a ritenuta d'acconto

ASSOCIAZIONE XXX  
VIA XXX  
C.F. XXX

#### CERTIFICAZIONE DEI COMPENSI ASSOGGETTATI A RITENUTA D'ACCONTO (Art. 3 DPR 29.09.73 n. 600)

Si certifica di aver corrisposto al sig. ....  
nato il ..... a .....  
residente in .....  
codice fiscale .....

nel periodo 1996 per compensi:

la somma di lire	5.100.000
su cui si opera una ritenuta d'acconto del 19%	969.000
somme non soggette a ritenuta	102.000
somma netta corrisposta	4.233.000

Data

Il Presidente

### Parte sesta

## TRIBUTI MINORI

#### **Premessa**

Nella propria vita associativa, le associazioni possono incontrare ed incappare in una serie innumerevole e praticamente inelencabile di tributi, imposte tasse e comunque prelevamenti coattivi, in quanto il nostro sistema tributario è caratterizzato dall'elevatissimo numero di simili balzelli.

In questa sede affrontiamo i principali in modo rapido, quale prima informazione di base, non potendo e non volendo approfondire le singole tematiche.

Bisogna anche dire che salvo limitate eccezioni, ci troviamo di fronte ad una legislazione ordinaria e comune ai vari soggetti, senza una normativa specifica per gli enti non commerciali e meno che mai per le associazioni di volontariato secondo la legge 266/1991.

#### **Imposta sugli spettacoli**

Un'altra forma classica che le associazioni di varie dimensioni usano sia per reperire fondi, sia quale campagna di sensibilizzazione è come noto l'organizzazione di manifestazioni di spettacoli, mostre, rappresentazioni ed altri intrattenimenti.

Su tale attività grava, tra le altre, anche l'imposta sugli spettacoli prevista dal DPR 26 ottobre 1972 n. 640.

Accenniamo semplicemente alle caratteristiche generali di questo tributo, al fine di fornire una prima informazione, nella evidente impossibilità di approfondire l'argomento, assai vasto e complesso, che per la sua particolarità rimandiamo ad altra sede.

#### **Presupposto di imposta**

L'imposta colpisce gli spettacoli cinematografici, teatrali, nonché mostre, giochi e scommesse. I concorsi a premio, le lotterie nazionali e locali sono invece escluse da tale tributo, poiché colpiti da altra normativa.

Bisogna subito dire che in base all'art. 5 del citato DPR, le manifestazioni sopra indicate sono imponibili anche se organizzate per fini di beneficenza e senza scopo di lucro, come è il caso degli enti in commento.

Gli enti non commerciali sono comunque soggetti passivi in quanto l'art. 2 della legge, prevede che siano soggetti passivi tutti coloro i quali organizzano simili intrattenimenti, anche se privi di autorizzazione.

#### **Base imponibile**

La base imponibile è rappresentata in sostanza dall'importo dei singoli biglietti venduti al pubblico per poter accedere ai locali, nonché dalle eventuali quote aggiuntive pagate per acquistare beni o usufruire di servizi accessori (consumazioni e simili).

Il tributo colpisce quindi anche tutti i corrispettivi accessori, incassati in occasione degli spettacoli e connessi con tale attività.

Le aliquote sono stabilite da apposita tariffa e si differenziano a seconda della tipologia della manifestazione stessa. Nel caso che il tipo di manifestazione organizzata non sia esplicitamente prevista, si applica la tariffa relativa alla manifestazione con caratteristiche più simili.

Occorre anche segnalare che eventuali quote di adesione a società circoli e associazioni non possono essere riscosse in occasione delle singole manifestazioni, ma in altra e ovviamente precedente sede.

Il sistema di riscossione è basato su dichiarazione di incasso da presentare al concessionario pubblico per la riscossione (S.I.A.E.).

La dichiarazione di incasso è in pratica l'atto necessario per procedere alla liquidazione ed esatta determinazione dell'importo da pagare, anche se la legge prevede alcune eccezioni al sistema della dichiarazione di incasso.

In considerazione del fatto che le attività spettacolistiche in esame finiscono anche per avere rilevanza fiscale sia ai fini Iva che delle imposte dirette, si rimanda alle sezioni relative con particolare attenzione alla legge 398/91, che attribuendo la competenza agli stessi uffici Siae, fa sorgere ulteriori considerazioni a favore dell'opzione per tale scelta.

### **Imposta comunale sugli immobili I.C.I.**

Nel caso che l'associazione sia proprietaria di bene immobile, abbiamo già descritto nella sezione Irpeg le problematiche relative, così come nella sezione Iva.

A parte le considerazioni già esposte occorre segnalare anche le problematiche relative all'imposta comunale sugli immobili.

#### *Presupposto di imposta*

L'ICI è stata istituita a partire dall'anno 1993 con decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 504, più volte modificato.

Presupposto di imposta è il possesso di fabbricati, aree fabbricabili, terreni agricoli situati nello stato a qualsiasi uso destinati, quindi anche se strumentali all'esercizio di arti imprese e professioni.

Il possesso può essere determinato da proprietà usufrutto uso o abitazione.

#### *Base imponibile*

La base imponibile è rappresentata in sostanza dal valore fiscale degli immobili stessi.

Per gli immobili iscritti in catasto il valore è costituito dalla rendita catastale, moltiplicata per i coefficienti stabiliti per l'imposta di registro.

Per gli immobili classificati nei gruppi A, B, e C, esclusi A/10 e C/1, il moltiplicatore è 100; per i fabbricati classificati nel gruppo D e A/10 il moltiplicatore è 50; per i fabbricati del gruppo C/1 il moltiplicatore è 34.

In pratica nel caso di immobile del gruppo A/4 con rendita catastale di lire 900.000

il valore imponibile ai fini Ici e di 90.000.000, cioè  $900.000 \times 100$ , e così via.

Se il fabbricato è privo di rendita catastale per qualsiasi motivo, o la rendita non è più adeguata a seguito di modifiche strutturali, occorre fare riferimento alla rendita di fabbricati similari.

Per gli immobili appartenenti alle imprese, classificati nel gruppo D e sprovvisti di rendita catastale, la base imponibile è rappresentata dal costo di acquisto e dai costi incrementativi, attualizzati in base a determinati coefficienti stabiliti da D.M. 2 maggio 96, pubblicato in G.U. 109, 11 maggio 1996.

L'aliquota da applicare alla base imponibile è determinata con delibera della Giunta Comunale e quindi varia, evidentemente da Comune a Comune.

Le aliquote possono oscillare da un minimo dal 4 ad un massimo del 7 per cento, per motivi straordinari.

### **Esenzioni per gli enti non profit**

L'art. 7 lettera i) del citato decreto legislativo in materia di Ici, esonera dal pagamento dell'imposta, gli immobili utilizzati dagli enti che non hanno come scopo principale quello di lucro, "destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali ricreative e sportive, nonché alle attività di cui all'art. 16 lettera a) della legge 20.5.1985 n. 222". Quest'ultima norma è relativa agli enti e ai beni ecclesiastici.

Come si vede l'esenzione è piuttosto ampia, sia dal punto di vista soggettivo che oggettivo.

Sotto il primo profilo è riservata a tutti gli enti non commerciali (senza scopo di lucro) indipendentemente dal loro riconoscimento giuridico o iscrizione nei registri regionali di cui alla legge 266/91.

Sotto il secondo profilo, la destinazione istituzionale sembra assai vasta e completa, abbracciante la totalità delle possibili attività.

Condivisibile è poi l'altra condizione, del totale impiego a fini istituzionali del bene.

### **Pagamento e dichiarazione**

L'imposta è dovuta in proporzione alla quota e al periodo di possesso e deve essere versata tramite bollettino postale in due rate, di cui la prima nel mese di giugno e la seconda in dicembre.

Entro il termine della dichiarazione dei redditi deve poi essere presentata apposita dichiarazione ICI su modello conforme.

### **Imposta comunale sulla pubblicità e sulle pubbliche affissioni**

Tra i tributi locali che possono riguardare le associazioni di volontariato possiamo anche trovare l'imposta di pubblicità e diritti di affissione di cui al decreto Legislativo 15 novembre 1993 n. 507.

Si tratta di un tributo comunale, per cui il soggetto attivo è appunto il Comune nel

cui territorio vengono effettuate le attività citate.

Il presupposto di imposta è rappresentato dalla diffusione di messaggi pubblicitari attraverso forme di comunicazione visive o acustiche, diverse dalle affissioni, in quanto disciplinate dalla stessa fonte ma a parte e separatamente.

Per le affissioni si parla infatti di un "diritto", avendo tale prelevamento coattivo natura mista poiché in parte è il contributo che il richiedente deve pagare all'amministrazione per il servizio effettuato.

Ai nostri fini interessa semplicemente segnalare che in base all'art. 17 del decreto 507/93, sono esenti dall'imposta di pubblicità le insegne le targhe, e simili apposte per l'individuazione di sedi di comitati, associazioni, fondazioni, ed ogni altro ente che non persegua scopo di lucro.

### ***Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche***

Anche questo tributo ha carattere locale ed è disciplinato dai decreti legislativi 15 novembre 93 n. 507 e 28 dicembre 1993 n. 566.

Il tributo è dovuto dal soggetto che ha ottenuto la concessione o l'autorizzazione ad occupare il territorio ed anche dal soggetto che eventualmente lo occupa abusivamente.

Il tributo è dovuto al Comune o alla provincia nel cui territorio avviene l'occupazione.

L'importo dovuto è stabilito da apposita tabella, che distingue tra occupazioni temporanee e occupazioni permanenti.

Il tributo può quindi interessare le associazioni in caso di manifestazioni, raduni, intrattenimenti e simili che gravino su territorio pubblico, quali piazze, strade ed aree pubbliche in generale.

In questa sede merita segnalare il fatto che stranamente l'attuale normativa prevede una esenzione per gli enti non commerciali pubblici per finalità di assistenza, previdenza, sanità, educazione, cultura e ricerca scientifica, ma non anche per gli enti non commerciali privati. Per cui le associazioni private di volontariato non soggiacciono al tributo a tutti gli effetti.

### ***Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani interni***

Il tributo in oggetto, attualmente sotto modifiche importanti, è comunque allo stato regolato dal decreto legislativo 15 novembre 1993 n. 507.

Il presupposto di imposta è rappresentato dalla conduzione di locali a qualsiasi titolo che fa scattare una presunzione di produzione di rifiuti. Tale presunzione ha comunque carattere relativo e può quindi essere superata, per esempio in caso di non uso o uso sporadico di locali, tale da far supporre la non produzione di rifiuti.

I soggetti obbligati sono tutti i conduttori dei locali.

In ordine alle tematiche da noi affrontate conviene segnalare solo che i regolamenti comunali hanno una discrezionalità assai ampia nello stabilire riduzioni del tributo, anche se sotto vincoli piuttosto ristretti soprattutto sotto il profilo finanziario.

Nessuna norma specifica è invece prevista per gli enti non commerciali.

## APPENDICE

**Decreto Presidente Repubblica 26 ottobre 1972 Numero 633 Articolo 4  
Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.**

**Titolo I - Disposizioni generali**

**MODIFICATO DALLA L. 28.12.95, N. 549, ART. 3, COMMA 121 - In vigore dal 13.01.96 con effetti dal 01.01.96**

**ESERCIZIO DI IMPRESE**

[1] Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa.

[2] Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese (1):

1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del codice civile e dalle società di fatto;

2) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricole.

[3] Si considerano effettuate in ogni caso nell'esercizio di imprese, a norma del precedente comma, anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società e dagli enti ivi indicati ai propri soci, associati o partecipanti.

[4] Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali. Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizio effettuate da associazioni culturali o sportive costituite ai sensi del-

l'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 quelli 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 e 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.

[5] Agli effetti delle disposizioni di questo articolo sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le seguenti attività: a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive cedute prevalentemente ai propri associati; b) erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore; c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti; e) trasporto e deposito di merci; f) trasporto di persone; g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio; h) servizi portuali e aeroportuali; i) pubblicità commerciale; l) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari. Non sono invece considerate attività commerciali: le operazioni relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, di cui siano parti la Banca d'Italia, l'Ufficio italiano dei cambi o le banche agenti; la gestione, da parte delle amministrazioni militari o dei corpi di polizia, di mense e spacci riservati al proprio personale ed a quello dei Ministeri da cui dipendono, ammesso ad usufruirne per particolari motivi inerenti al servizio; la prestazione alle imprese consorziate o socie, da parte di consorzi o cooperative, di garanzie mutualistiche e di servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti, compresa l'applicazione di marchi di qualità; le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dei partiti politici rappresentati nelle Assemblee nazionali e regionali; le cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere dalla Presidenza della Repubblica, dal Senato della Repubblica, dalla Camera dei deputati e dalla Corte Costituzionale, nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali; le prestazioni sanitarie soggette al pagamento di quote di partecipazione alla spesa sanitaria erogate dalle unità sanitarie locali e dalle aziende ospedaliere del Servizio sanitario nazionale.

## Decreto Presidente Repubblica 26 ottobre 1972 Numero 633 Articolo 10

Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.  
Titolo I - Disposizioni generaliMODIFICATO DALLA L. 28.12.95, N. 549, ART. 3, COMMA 122  
In vigore dal 13.01.96 con effetti dal 01.01.96

## OPERAZIONI ESENTI DALL'IMPOSTA

[1] Sono esenti dall'imposta:

- 1) le operazioni di credito e di finanziamento, compresi lo sconto di crediti, cambiali o assegni bancari, le fidejussioni o altre malleverie, le dilazioni di pagamento nonché la gestione di fondi comuni di investimento e le gestioni similari; il servizio di banco posta di cui al D.P.R. 29 marzo 1973, n. 156;
- 2) le operazioni di assicurazioni, di riassicurazioni e vitalizio;
- 3) le operazioni relative a valute estere aventi corso legale e a crediti in valute estere, eccettuati i biglietti e le monete da collezione e comprese le operazioni di copertura dei rischi di cambio
- 4) le operazioni, relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali, eccettuate la custodia e l'amministrazione dei titoli; le operazioni, incluse le negoziazioni e le opzioni, eccettuate la custodia e l'amministrazione, relative ai valori mobiliari e a strumenti finanziari diversi dai titoli. Si considerano in particolare operazioni relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari e contratti a termine fermo su titoli e altri strumenti finanziari e le relative opzioni, comunque regolati; i contratti a termine su tassi di interesse e le relative opzioni; i contratti di scambio di somme di denaro o di valute determinate in funzione di tassi di interesse, di tassi di cambio o di indici finanziari, e relative opzioni; le opzioni su valute, su tassi di interesse o su indici finanziari, comunque regolate.
- 5) le operazioni relative alla riscossione dei tributi, comprese quelle relative ai versamenti di imposte effettuati per conto dei contribuenti, a norma di specifiche disposizioni di legge, da aziende e istituti di credito;
- 6) le operazioni relative all'esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, nonché quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse di cui alla legge 24 marzo 1942, n. 315, e successive modificazioni, ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giuocate;
- 7) le operazioni relative all'esercizio delle scommesse in occasione di gare, corse, giuochi, concorsi e competizioni di ogni genere, diverse da quelle indicate al numero precedente, nonché quelle relative all'esercizio del giuoco nelle case da giuoco autorizzate e alle operazioni di sorte locali autorizzate;
- 8) le locazioni non finanziarie e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, ed i fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, esclusi quelli strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni e quelli destinati ad uso di civile abitazione locati dalle imprese che li hanno costruiti per la vendita o acquistati per la rivendita;
- 9) le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai numeri da 1) a 7), nonché quelle relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate in relazione a rapporti di cui siano parti la Banca d'Italia e l'Ufficio italiano cambi o le banche agenti ai sensi dell'art. 4, ultimo comma, del presente decreto;
- 10) (soppresso)
- 11) le cessioni di oro in lingotti, pani, verghe, bottoni, granuli;
- 12) le cessioni di cui al n. 4) dell'art. 2 fatte ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica;
- 13) le cessioni di cui al n. 4) dell'art. 2 a favore delle popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi dichiarate tali ai sensi della L. 8 dicembre 1970, n. 996, o della legge 24 febbraio 1992, n. 225;
- 14) le prestazioni di trasporto pubblico urbano di persone effettuate con qualsiasi mezzo. Si considerano urbani i trasporti effettuati nel territorio di un comune o tra comuni non distanti fra loro oltre cinquanta chilometri e pubblici anche i trasporti mediante veicoli da piazza. Per i trasporti eseguiti con i mezzi di cui alla legge 23 giugno 1927, n. 1110 e al regio decreto legge 7 settembre 1938, n. 1696, convertito nella L. 5 gennaio 1939, n. 8, l'esenzione si applica limitatamente a quelli costituenti l'unico sistema di collegamento tra comuni o frazioni di comuni.

15) le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate;

16) le prestazioni relative ai servizi postali;

17) abrogato;

18) le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze;

19) le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali;

20) le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento e la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni, 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, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale;

21) le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla legge 21 marzo 1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie;

22) le prestazioni proprie delle biblioteche, discoteche e simili e quelle inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili;

23) le prestazioni previdenziali e assistenziali a favore del personale dipendente;

24) le cessioni di organi, sangue e latte umani e di plasma sanguigno;

25) (abrogato);

26) (abrogato);

27) le prestazioni proprie dei servizi di pompe funebri;

27 bis) i canoni dovuti da imprese pubbliche, ivi comprese le aziende municipalizzate, o private per l'affidamento in concessione di costruzione e di esercizio di impianti, comprese le discariche, destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, tossici o nocivi, solidi o liquidi.

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.

## Decreto Presidente Repubblica 26 ottobre 1972 Numero 633 Articolo 19

Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.  
Titolo I - Disposizioni generaliMODIFICATO DALL'ART. 14 DELLA L. 24.12.93, N. 537, ART.  
In vigore dal 01.01.94

## DETRAZIONE

[1] Per la dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'art. 17, o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'art. 30, e' ammesso in detrazione, dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

[2] In deroga alle disposizioni del comma precedente:

a) l'imposta relativa all'acquisto o alla importazione di aeromobili e di autoveicoli di cui alla lettera e) dell'allegata tabella B, quale sia la cilindrata, e dei relativi componenti e ricambi, nonché alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 16 ed a quelle di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative ai beni stessi, e' ammessa in detrazione se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono destinati ad essere esclusivamente utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa ed e' in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni;

b) l'imposta relativa all'acquisto o alla importazione degli altri beni elencati nell'allegata tabella B e delle navi e imbarcazioni da diporto e dei relativi componenti e ricambi, nonché alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 16 ed a quelle di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative ai beni stessi, e' ammessa in detrazione soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa ed e' in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni;

c) l'imposta relativa all'acquisto o alla importazione di motocicli e di autovetture ed autoveicoli già indicati nell'articolo 26, lettere a) e c), del decreto del Presidente della Repubblica 15 giugno 1959, n. 393, non compresi nell'allegata tabella B e non adibiti ad uso pubblico, che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, e dei relativi componenti e ricambi, nonché alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 16 ed a quelle di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative ai beni stessi, non e' ammessa in detrazione salvo che per gli agenti o rappresentanti di commercio;

d) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad autovetture e veicoli, aeromobili, navi e imbarcazioni da diporto e' ammessa in detrazione se e' ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto, all'importazione o all'acquisizione mediante contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili di detti autovetture, veicoli, aeromobili e natanti;

e) non e' ammessa in detrazione l'imposta relativa a prestazioni al-

berghiere, a somministrazioni di alimenti e bevande, con esclusione delle somministrazioni effettuate nei confronti dei datori di lavoro nei locali dell'impresa o in locali adibiti a mensa aziendale o interaziendale e delle somministrazioni commesse da imprese che forniscono servizi sostitutivi di mense aziendali, a prestazioni di trasporto di persone e al transito stradale delle autovetture e autoveicoli di cui all'art. 26, lettere a) e c), del D.P.R. 15 giugno 1959, n. 393;

e bis) l'imposta relativa all'acquisto, all'importazione, alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 16, nonché alle spese di gestione, di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione soggette alla tassa di cui al n. 131 della tariffa annessa al DPR 26 ottobre 1972, n. 641, e' ammessa in detrazione nella misura del 50 per cento.

e ter) non e' ammessa in detrazione l'imposta relativa a beni immobili acquistati, anche mediante contratti di locazione finanziaria, in comunione o in comproprietà con soggetti per i quali non sussistono i presupposti di cui agli articoli 4 e 5.

e quater) non e' ammessa in detrazione l'imposta relativa agli acquisti di immobili strumentali per l'esercizio di arti e professioni ovvero alla loro acquisizione mediante contratti di locazione finanziaria.

[3] Se il contribuente ha effettuato anche operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 la detrazione e' ridotta della percentuale corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni esenti effettuate nell'anno e il volume d'affari dell'anno stesso, arrotondata all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi. La riduzione e' provvisoriamente operata con l'applicazione della percentuale dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. I soggetti che iniziano l'attività operano la riduzione in base a una percentuale determinata presuntivamente, salvo conguaglio alla fine dell'anno.

[4] Per il calcolo della percentuale di riduzione l'ammontare delle operazioni esenti e' determinato senza tenere conto di quelle indicate al n. 11 dell'articolo 10 e non si tiene conto nemmeno nel volume di affari quando non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono accessorie ad operazioni imponibili delle altre operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 9) del detto articolo.

## Decreto Presidente Repubblica 26 ottobre 1972 Numero 633 Articolo 19 bis

Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.  
Titolo I - Disposizioni generaliMODIFICATO DAL D.L. 02.10.95, N. 415, ART. 4 COMMA 1,  
CONVERTITO CON MODIFICAZIONI CON L. 29.11.95, N. 507  
In vigore dal 04.10.95 con effetti dal 24.03.95

## RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

[1] La detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati all'art. 2425, n. 3), del codice civile, operata ai sensi dell'art. 19, e' soggetta a rettifica, in ciascuno dei quattro anni successivi, in caso di variazione della percentuale di detrazione superiore a dieci punti. La rettifica si effettua aumentando o diminuendo l'imposta annuale in ragione di un quinto della differenza tra l'ammontare della detrazione operata e quello corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno di competenza. Se i beni ammortizzabili sono acquistati mediante contratti di appalto le rettifiche sono operate a decorrere dall'anno della loro entrata in funzione.

[2] La rettifica non si applica all'imposta relativa all'acquisto di beni ammortizzabili di costo unitario non superiore al milione di lire, nei confronti delle imprese che secondo le norme del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, sono ammesse alla tenuta della contabilità semplificata.

[3] In caso di cessione del bene durante il quadriennio, la rettifica e' operata in unica soluzione, in base alla varia-

zione intervenuta nella percentuale di detrazione, tenendo conto anche dei residui del quadriennio.

[4] Agli effetti del presente articolo non sono considerati ammortizzabili i beni per i quali il coefficiente d'ammortamento stabilito ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, non e' inferiore al venticinque per cento.

[5] Se i beni ammortizzabili o comunque gli immobili sono acquisiti in dipendenza di atti di fusione, di scissione, di cessione di aziende, compresi i complessi aziendali relativi ai singoli rami dell'impresa, ovvero di conferimento, le disposizioni di cui ai precedenti commi si applicano con riferimento alla data in cui i beni sono stati acquistati dalla società incorporata o dalle società partecipanti alla fusione, dalla società scissa o dal soggetto cedente o conferente. I soggetti cedenti o conferenti sono obbligati a fornire ai cessionari o conferitari i dati rilevanti ai fini delle rettifiche.

Decreto Presidente Repubblica 26 ottobre 1972 Numero 633 Articolo 19 ter

Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.  
Titolo I - Disposizioni generali

MODIFICATO DALL'ART. 4 DEL DPR 28.12.82, N. 954 - In vigore dal 01.01.83

DETRAZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

[1] Per gli enti indicati nel quarto comma dell'art. 4 e ammessa in detrazione, a norma degli articoli precedenti e con le limitazioni, riduzioni e rettifiche ivi previste, soltanto l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

[2] La detrazione spetta a condizione che l'attività commerciale o agricola sia gestita con contabilità separata da quella relativa alla attività principale e conforme alle disposizioni di cui all'art. 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. L'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività commerciale o agricola e dell'attività principale e ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale o agricola.

[3] La detrazione non è ammessa in caso di omessa tenuta, anche in relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria a norma di legge o di statuto, né quando la contabilità stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile. Per le regioni, province, comuni e loro consorzi, la contabilità separata di cui al comma precedente è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto.

[4] Le disposizioni del precedente comma si applicano anche agli enti pubblici di assistenza e beneficenza ed a quelli di previdenza nonché all'Automobil Club d'Italia e agli automobile clubs.

Risoluzione Ministeriale 3 ottobre 1985 Protocollo 396318

Iva - IRPEG - SOGGETTI D'IMPOSTA - ASSOCIAZIONE CHE ORGANIZZA CONGRESSI E SEMINARI E PUBBLICA UN PERIODICO

L'Associazione in oggetto si è rivolta alla scrivente per conoscere il trattamento, agli effetti dell'IVA, delle seguenti attività svolte, senza intenti di lucro, in conformità alle disposizioni contenute nel proprio statuto:

- 1) costituire in Italia un polo culturale e tecnico, per i Paesi interessati, per lo sviluppo delle tecnologie di impiego dell'energia solare e delle altre fonti rinnovabili;
- 2) costituire, anche con l'istituzione di apposite scuole, delle infrastrutture collaterali permanenti per l'aggiornamento dell'Ente nell'impiego dell'energia solare e di altre fonti;
- 3) consentire la divulgazione del know how italiano all'estero;
- 4) organizzare congressi, seminari e assumere iniziative per sviluppare le ricerche nel campo dell'energia solare;
- 5) curare l'informazione e la pubblicazione delle realizzazioni nell'impiego delle fonti energetiche rinnovabili;
- 6) offrire servizi di formazione del personale nei settori dell'energia solare e delle altre fonti rinnovabili.

Le entrate dell'Associazione sono costituite da:

- a) quote di iscrizione;
- b) quote annue associative ordinarie e straordinarie;
- c) eventuali contributi ed elargizioni dello Stato o di altri Enti pubblici e privati;
- d) altre entrate.

In particolare l'Ente istante ha fatto presente che, fra le altre iniziative, commente alle associate lo svolgimento di corsi scolastici relativi alla conoscenza e all'uso delle energie alternative per cittadini dei Paesi sottosviluppati e corrisponde compensi alle stesse che vengono regolarmente assoggettati ad IVA.

Ha fatto altresì rilevare che le quote di iscrizione e le quote associative, rappresentando soltanto una minima parte delle somme che affluiscono all'Associazione ed essendo destinate alle spese d'ordinaria amministrazione, dovrebbero esulare dalla sfera di applicazione dell'IVA per carenza sia del presupposto soggettivo, giacché "l'esercizio di attività economica in forma di impresa è totalmente estraneo ai fini istituzionali dell'Ente", sia di quello oggettivo, in quanto le dette quote non costituirebbero il corrispettivo di specifiche prestazioni di servizi o di cessioni di beni che l'Associazione offre ai soci o a terzi.

Al riguardo la scrivente, esaminato anche lo Statuto dell'Associazione istante (costituita nel 1980 sotto il patrocinio dei Dicasteri degli Esteri e dell'Industria), e tenuto conto del parere espresso dall'Ispettorato Compartimentale delle Tasse di ... ritiene che alla detta Associazione, che persegue finalità tecnico - culturali, torni applicabile, agli effetti dell'IVA, la disposizione contenuta nel quarto comma dell'art. 4 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, e successive modificazioni, il quale stabilisce, fra l'altro, che non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di ser-

vizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, culturali ecc.

In merito all'ambito di applicazione della sopra riportata disposizione la scrivente ha avuto occasione più volte di precisare (vedasi anche la circolare n. 25 del 3.8.1979) le condizioni da osservare perchè possa operare la citata norma.

In particolare, occorre che coestano i seguenti presupposti:

- a) deve trattarsi di istituzioni costituite su base associativa ai soli fini culturali, politici, ecc.;
- b) le operazioni debbono essere riconducibili all'attuazione dei compiti statutariamente previsti;
- c) le operazioni devono essere rese esclusivamente nei confronti dei soli soci effettivi.

Da quanto sopra consegue che sono, invece, da assoggettare all'IVA le operazioni effettuate nei confronti sia di terzi che di soci "temporanei", che non hanno titolo per partecipare pienamente alla vita dell'Associazione.

Parimenti, sono soggette al tributo le operazioni aventi natura diversa da quelle istituzionali, e in particolare quelle rese a puri fini commerciali.

Inoltre, l'ultimo comma dello stesso art. 4 ha previsto una serie di attività che, in ogni caso, sono soggette all'IVA, anche se esercitate dai detti organismi associativi nei confronti dei propri soci.

Tra dette attività si richiamano, in particolare:

- cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, culturali, ecc., cedute prevalentemente ai propri associati (punto a);
- gestione di spacci aziendali, di mense e somministrazioni di pasti (punto d);
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, prestazione alberghiere o di alloggio (punto g).

Dall'esame delle summenzionate disposizioni si evince che sia le quote di iscrizione che le quote associative sono fuori del campo di applicazione dell'IVA.

In particolare, per quanto concerne le pubblicazioni editte dall'Associazione istante, si fa presente che le medesime non sono soggette all'IVA purché vengano cedute prevalentemente ai propri associati, così come previsto dal punto a) del citato art. 4. In caso contrario, non ricorrendo tale condizione, le dette pubblicazioni sono tutte da assoggettare al tributo.

## Risoluzione Ministeriale 21 luglio 1987 Protocollo 362538

### Iva - SOGGETTI DI IMPOSTA - PRESTAZIONI ISTITUZIONALI VERSO CORRISPETTIVO RESE DA ENTE NON COMMERCIALE

L'Istituto Superiore di Sanità ha fatto presente che ai sensi dell'articolo 1 della Legge 7 agosto 1973, n. 519 effettuata, tra l'altro, attività di ricerca scientifica ai fini della tutela della salute pubblica e del mantenimento della integrità psico-fisica dei cittadini, di accertamento e di indagini di natura igienico-sanitaria anche in relazione all'ambiente, nonché di vigilanza sugli istituti zooprofilattici, limitatamente all'attività di sanità pubblica.

Premesso quanto sopra l'Istituto istante ha fatto, altresì, presente che ai sensi dei successivi articoli 3 e 23 della medesima legge n. 519 può effettuare dietro corrispettivo a favore di organizzazioni pubbliche - nazionali ed estere - servizi inerenti alle proprie funzioni e provvedere direttamente alla vendita di strumenti tecnici, di apparecchiature scientifiche, di materiali da laboratori, nonché di animali non più utilizzabili ai fini sperimentali o di controllo.

A parere del cennato Istituto tali ultime attività, in quanto inerenti alla realizzazione dei fini istituzionali di una Amministrazione Centrale dello Stato e poste in essere in osservanza di disposizioni legislative dovrebbero essere escluse dal campo di applicazione del tributo, mentre l'Ispettorato Generale di Finanza, in sede di verifica ispettiva ha sollevato perplessità in ordine alla mancata applicazione del tributo.

Al riguardo si fa osservare che l'art. 4 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, che contiene le disposizioni per indivi-

duare le "imprese" soggette all'Iva ha subito, nel tempo, talune modifiche legislative ed in particolare con l'articolo 1 del D.P.R. 23.12.1974, n. 687 è stato stabilito, fra l'altro, con la soppressione, nel terzo comma di detto articolo 4, delle parole "mediante una distinta organizzazione", che gli enti non commerciali acquistano la soggettività d'imposta soltanto per le operazioni svolte nell'esercizio di attività commerciali, con o senza distinta organizzazione.

Dall'esame della sopra riportata disposizione si evince che, non essendo più richiesto il requisito della distinta organizzazione al fine della soggettività d'imposta, gli enti non commerciali devono assoggettare all'Iva soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole, a prescindere o meno della contabilità separata.

Nella fattispecie prospettata, quindi, l'Istituto istante acquistata la veste di soggetto d'imposta per le attività a fronte delle quali viene percepito un corrispettivo. Pertanto, devono essere assoggettate all'Iva le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso dall'Istituto stesso.

A tale ultimo proposito torna utile rilevare che è influente agli effetti dell'applicazione del tributo la circostanza che le attività in questione siano rese nell'ambito di finalità istituzionali in forza di disposizioni legislative.

## Risoluzione Ministeriale 15 marzo 1990 Protocollo 430191

### Iva - SOGGETTI DI IMPOSTA - PUBBLICITÀ COMMERCIALE VERSO CORRISPETTIVO COSTITUITO DA CONTRIBUTI

Il Consorzio del formaggio P.R. - facendo riferimento alla risoluzione ministeriale n. 551108 del 6 dicembre 1989, (con la quale si è precisato che i contributi corrisposti dalla CEE per la realizzazione di azioni promo pubblicitarie devono ritenersi non imponibili all'Iva ai sensi dell'art. 72, terzo comma, n. 3), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, - ha chiesto di conoscere se devono ritenersi rientranti nel campo di applicazione dell'imposta sia l'attività di informazione per una maggiore notorietà e tutela del marchio, sia le iniziative, intese anche in forma pubblicitaria, mirate a una più ampia e capillare conoscenza della proprietà e dei requisiti peculiari del P.R., svolte dal medesimo.

Al riguardo si osserva che ai sensi dell'art. 4 del citato D.P.R. n. 633/1972, non sono considerate attività commerciali, tra l'altro, le prestazioni rese a imprese consorziate o

socie, da parte di consorzi o cooperative, di garanzie mutualistiche e di servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti, compresa l'applicazione di marchi di qualità.

Per contro lo stesso art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 prevede che sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le prestazioni di pubblicità commerciale.

Sulla base di quanto precede la Scrivente dichiara che se le attività di cui in premessa consistono in prestazioni di pubblicità commerciale e, sono rese a fronte di corrispettivi specifici, le medesime devono essere assoggettate all'Iva in base all'aliquota ordinaria.

## Risoluzione Ministeriale 10 agosto 1990 Protocollo 430769

### SOGGETTI D'IMPOSTA - ENTI NON COMMERCIALI VENDITA DI UN IMMOBILE PARZIALMENTE STRUMENTALE

Con risoluzioni ministeriali nn. 550984 e 430259 rispettivamente del 6 dicembre 1989 e del 19 marzo 1990 la Scrivente ha precisato che la cessione di un bene immobile, già adibito parzialmente a scuola materna e a pensionato per studente, di proprietà di un ente ecclesiastico giuridicamente riconosciuto era esclusa dal campo di applicazione dell'Iva per carenza del presupposto "soggettivo".

L'esclusione dal campo di applicazione del tributo deriva dalla circostanza che l'operazione in discorso, come fatto presente dall'Amministrazione provinciale di ( ) e dall'Ispettorato compartimentale tasse di ... con nota del 16 novembre 1988, rifletteva la cessione di un immobile posta in essere da un soggetto che, al momento del trasferimento del bene, aveva dismesso la veste di soggetto passivo d'imposta.

Ciò si premette in quanto con successiva istanza l'Istituto... ha fatto presente che l'immobile in questione, al momento della cessione avvenuta in data 16 giugno 1986 era in parte utilizzato quale bene strumentale per l'esercizio di attività commerciale che è cessata, poi, in data 30 giugno 1986, ossia in un momento successivo alla cessione dell'immobile.

Conseguentemente ritiene il cennato Istituto che la cessione dell'immobile era da assoggettare all'Iva ai sensi degli articoli 2 e 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni e chiede in merito un riesame delle richia-

mate pronunce ministeriali.

Sulla posta questione la Scrivente ha interessato l'Ispettorato compartimentale il quale, a modifica di quanto rappresentato con la richiamata nota n. .... sulla base della successiva documentazione acquisita, ha fatto presente che risulterebbero conformi a verità le affermazioni contenute nell'istanza prodotta dall'Istituto interessato.

Sulla base delle nuove risultanze di fatto dichiarate dal contribuente e confermate dall'Ispettorato compartimentale tasse con la nota in riferimento, la Scrivente esprime l'avviso che la cessione dell'immobile in questione è da assoggettare all'Iva ai sensi delle richiamate disposizioni contenute negli articoli 2 e 4 del cennato D.P.R. n. 633/1972. Per quanto concerne, infine, l'individuazione della superficie dell'immobile da considerare strumentale e, quindi, dell'ammontare imponibile agli effetti dell'Iva la Scrivente ritiene che la stessa non possa essere inferiore a quella dichiarata nell'atto di cessione o nelle fatture all'epoca emesse.

L'Ufficio Iva di ... è pregato di accertare se l'attività commerciale esercitata dall'Istituto ... è cessata in data 30 giugno 1986 come dichiarato dall'Istituto stesso e l'Ufficio Iva di ... di accertare in concreto se la superficie dell'immobile destinata all'esercizio dell'attività commerciale non sia superiore a quella come sopra dichiarata.

## Risoluzione Ministeriale 4 febbraio 1991 Protocollo 431143

### Iva - ENTI NON COMMERCIALI VERSAMENTI DI CONTRIBUTI DA PARTE DEGLI ASSOCIATI

Il professionista ..., con l'istanza che si allega in copia, ha fatto presente che il 19 giugno 1990 è stato costituito un consorzio banche popolari, denominato ..., avente come scopo istituzionale lo svolgimento di attività di coordinamento, di studio e di ricerca per conto degli istituti aderenti.

All'atto della costituzione è stato creato un fondo consortile per un ammontare di 120 milioni di lire. Successivamente, l'assemblea consortile ha deliberato il versamento da parte delle banche aderenti della somma di 240 milioni a titolo di contributi ordinari, destinati alla copertura delle spese generali di amministrazione.

Quanto sopra premesso, l'istante ha chiesto di conoscere se il versamento dei cennati contributi evidenzia operazioni imponibili agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

Al riguardo, si fa presente che le somme versate dai soci nell'ambito di rapporti associativi non configurano, di norma,

ipotesi impositive, per carenza dei presupposti oggettivi, in quanto tali somme non costituiscono il corrispettivo di specifiche prestazioni di servizi ed evidenziano, in definitiva, operazioni finanziarie poste in essere nell'ambito del rapporto organico che lega gli associati all'ente associativo.

A diverse conclusioni si perviene, invece, nelle ipotesi in cui i contributi sono diretti a compensare determinati ed individuati servizi, resi ai soci dall'organismo associativo. In tali casi, infatti, sussiste il nesso sinallagmatico tra il versamento di somme e le prestazioni di servizi rese a diretto vantaggio dei singoli soci, per cui le operazioni assumono rilevanza agli effetti dell'Iva.

Alla stregua delle suesposte considerazioni potranno trovare soluzione le singole fattispecie astrattamente prospettate nel quesito.

(Allegati omissi)

## Risoluzione ministeriale 14 febbraio 1991 Protocollo 431152

### Iva - ADOZIONE DELLA CONTABILITÀ SEPARATA DA PARTE DEGLI ENTI NON COMMERCIALI AI FINI DELLA DETRAZIONE DELL'IMPOSTA

Con una nota codesto Ispettorato ha riferito in merito ed alcuni rilievi mossi dall'Ufficio I.V.A. di Genova nei confronti dell'Istituto Idrografico della Marina Militare. Le censure dell'ufficio traggono motivazione dalla circostanza che il cennato Istituto, che ha natura di Ente di diritto pubblico, ma esercita anche alcune attività commerciali accanto a quelle istituzionali, in sede di dichiarazione annuale per l'anno 1985 ha computato in detrazione l'I.V.A. assolta sugli acquisti, senza peraltro aver

provveduto ad istituire relativamente all'attività commerciale esercitata una contabilità separata rispetto a quella relativa alle attività istituzionali.

L'Ufficio I.V.A. ha ritenuto l'inammissibilità della detrazione, stante il preciso disposto dell'art. 19 ter del D.P.R. 26.10.72, n. 633, che per gli enti non commerciali condiziona il diritto alla detrazione alla tenuta di una contabilità separata per l'attività commerciale o agricola esercitata.

L'Istituto Idrografico, per parte sua, ha replicato ai rilievi dell'Ufficio argomentando che tutta la propria attività è in realtà protesa verso la commercializzazione della documentazione nautica prodotta, ragion per cui la destinazione tra l'attività commerciale e quella istituzionale risulta particolarmente difficoltosa, con conseguente impossibilità di tenere separata la contabilità relativa ai due gruppi di operazioni.

Al riguardo la scrivente osserva, in via preliminare, che l'Istituto Idrografico della Marina Militare, istituito con Regio Decreto 26 dicembre 1872, n. 1205, è qualificato dalla legge 2 febbraio 1960, n. 68 "Organo cartografico dello Stato" ed opera mediante personale alle dirette dipendenze dell'Amministrazione statale. Oggetto istituzionale dell'attività dell'Istituto è l'elaborazione di dati forniti dalle navi idrogra-

fiche della Marina Militare, o direttamente acquisiti, e la produzione di documenti nautici ufficiali, i quali vengono in parte distribuiti gratuitamente alle forze armate in parte ceduti dietro corrispettivo a terzi.

Cio' premesso, si ritiene che oggetto principale dell'attività dell'Ente in discorso non sia la commercializzazione delle carte nautiche e dei servizi prodotti, bensì piuttosto la predisposizione della cartografia ufficiale dello Stato in vista delle prioritarie esigenze delle navi della Marina Militare. Tale ultima attività, che riveste indubbiamente carattere istituzionale, qualifica l'Ente come non commerciale. Ne consegue che il cennato ente, rientra tra i destinatari della norma di cui all'art. 19 ter del D.P.R. 633/72, ragion per cui può esercitare il diritto alla detrazione dell'I.V.A. assolta sugli acquisti inerenti alla parte della attività svolta che riveste carattere commerciale, solo a condizione che abbia gestito tale ultima attività con contabilità separata e conforme alle disposizioni di cui all'art. 20 del D.P.R. 29.09.73, n. 600.

Corretti appaiono dunque i rilievi mossi dall'Ufficio I.V.A. in relazione all'annualità 1985.

Si fa comunque rilevare che l'Istituto Idrografico della Marina, in quanto ente soggetto alle disposizioni in materia di contabilità pubblica, è ammesso a beneficiare del differimento dei termini per le dichiarazioni ed i versamenti I.V.A. originariamente previsto dall'articolo 9 del D.L. 14.03.88, n. 70, convertito nella legge 13.05.88, n. 156. Il termine a disposizione dell'ente istante per l'eventuale presentazione delle dichiarazioni sostitutive verrà a scadere il 31.12.91, giusto il disposto dell'art. 4 bis introdotto nel D.L. 31.10.90, n. 310, dalla legge di conversione 22.12.90, n. 403.

## Risoluzione Ministeriale 1 giugno 1991 Protocollo 431420

### Iva - SOGGETTI DI IMPOSTA - ENTI NON COMMERCIALI VENDITA DI BENI DI PROPRIA PRODUZIONE

Con istanza diretta alla scrivente la stazione sperimentale Agraria Forestale di S. Michele all'Adige, costituita con R.D.L. 25 novembre 1929, n. 226, ha fatto presente di avere come finalità istituzionali la promozione del progresso tecnico ed economico dell'agricoltura sviluppando la ricerca scientifica e la sperimentazione agraria.

Per il raggiungimento dello scopo istituzionale, l'ente istante ha fatto altresì presente di effettuare cessione di prodotti agricoli (latte, animali, frutta, piante e gemme) e prestazioni di servizi concernenti specifiche ricerche, servizi meteorologici, consulenze e simili.

Ciò premesso l'ente interessato ha chiesto di conoscere il trattamento ai fini Iva che torna applicabile alle cennate attività poste in essere per il raggiungimento degli scopi istituzionali.

RIS. 29.08.92

PRO. 445883

## Risoluzione Ministeriale 29 agosto 1992 Protocollo 445883

### Iva - DETRAZIONE - ACQUISTI EFFETTUATI DA UN ENTE NON COMMERCIALE FINALIZZATI A PRESTAZIONE DI SERVIZI VERSO GLI ASSOCIATI

L'Ispettorato compartimentale tasse di ... ha comunicato l'esito della verifica effettuata dall'Ufficio Iva di ..., a norma dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, nei confronti dell'Associazione ...

Al riguardo la Scrivente, esaminati gli atti trasmessi e, da ultimo, il processo verbale di constatazione redatto in data 20 giugno 1991 dallo stesso Ufficio Iva a conclusione della predetta verifica, condivide l'avviso che l'attività svolta dall'Associazione in esame sia al di fuori del campo di applicazione dell'I.V.A., per carenza del presupposto soggettivo d'imposta in capo alla medesima, con conseguente preclusione del rimborso dell'imposta assolta sugli acquisti di mezzi agricoli, richiesto in sede di dichiarazione annuale.

Sulla base delle norme statutarie, infatti, l'Associazione ... risulta essere un'associazione di categoria, senza fine di lucro, costituitasi a norma dell'art. 36 e segg. del codice civile tra coltivatori di vigneti ed esperti del ramo, per rappresentare ed assistere i propri associati nella contrattazione collettiva e in qualunque campo di attività attinente la produzione vitivinicola, per promuovere in nome e per conto degli associati il miglioramento e la qualificazione della produzione vitivinicola, per l'applicazione di tecniche produttive più avanzate, per fornire l'assistenza per i finanziamenti, tutelare il prodotto, ecc. Di fatto risulta finora aver svolto in via prevalente l'attività di acquisto di mezzi meccanici (trattori, moto elevatori) utilizzati dai pro-

Al riguardo la scrivente condividendo quanto rappresentato da codesto Ispettorato Compartimentale con la nota in riferimento, ritiene che l'ente istante, costituito in forza di legge, munito di personalità giuridica pubblica ed avente per oggetto la ricerca scientifica e la promozione dell'agricoltura, sia da ricomprendere tra gli enti non commerciali di cui all'articolo 4, quarto comma del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, e successive modificazioni.

Ne consegue che il cennato ente rientra tra i destinatari della norma di cui all'articolo 19 ter del medesimo D.P.R. n. 633 del 1972, ragion per cui ha titolo per la detrazione dell'I.V.A. assolta per rivalsa solo sugli acquisti inerenti ad attività che rivestono carattere commerciale, eventualmente svolta ed alla ulteriore condizione che abbia gestito detta attività con contabilità separata e conforme alle disposizioni di cui all'art. 20 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600.

pri associati sulla base di contratti di comodato. Dalle dichiarazioni annuali prodotte finora risulta costantemente un volume d'affari pari a zero, a seguito dell'assenza di qualsiasi operazione attiva, mentre in alcune dichiarazioni risultano effettuati unicamente acquisti di beni ammortizzabili a fronte dei quali è stato richiesto il rimborso della relativa imposta. Ciò stante, si ritiene che non possa sussistere un diritto al rimborso dal momento che quest'ultimo, essendo conseguente al diritto alla detrazione dell'imposta previsto dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, compete in relazione all'imposta assolta o addebitata in via di rivalsa per l'acquisto o l'importazione di beni e servizi effettuati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

Nella fattispecie esaminata, invece, l'attività svolta dall'Associazione non può ritenersi svolta nell'esercizio d'impresa, così come definito dall'art. 4 del citato D.P.R. n. 633/1972, il quale esclude espressamente dalle attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese ai soci, associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, da associazioni politiche, sindacali, di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive, anche se effettuate verso corrispettivi specifici o contributi supplementari.

Pertanto, l'Associazione in questione, non rivestendo il carattere d'impresa, e non essendo conseguentemente soggetta ad Iva, deve essere considerata alla stregua di un consumatore finale così come ha correttamente osservato dall'Ispettorato.

## Circolare Ministeriale 21 luglio 1991 Numero 32 Protocollo 430213

### Iva - SOGGETTI DI IMPOSTA - ENTI NON COMMERCIALI LOCAZIONI DI IMMOBILI

L'articolo 35 bis della legge 27 aprile 1989, n. 154 che ha convertito il D.L. 2 marzo 1989, n. 69, ha riformulato il punto 8 dell'articolo 10 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dettando una nuova disciplina, agli effetti dell'IVA, delle locazioni non finanziarie di immobili.

La nuova disposizione contenuta nel cennato articolo 10, n. 8, prevede l'esenzione dal tributo per le "locazioni non finanziarie e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria ed i fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, esclusi quelli strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni e quelli destinati ad uso di civile abitazione locati dalle imprese che li hanno costruiti per la vendita o acquistati per la rivendita".

Con riferimento a detta disposizione lo Scrivente con circolare n. 36, prot. 550751 del 21 luglio 1989 ha già precisato che in relazione al requisito della soggettività passiva di imposta, le locazioni poste in essere da enti pubblici e privati che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole (cosiddetti enti non commerciali) vanno considerate effettuate nell'esercizio di impresa, ai sensi del quarto comma dello stesso articolo 4 del decreto n. 633, soltanto se effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Pertanto, le mere locazioni di immobili da parte di detti enti non commerciali rientrano nel campo di applicazione dell'IVA se poste in essere nell'ambito di altre attività aventi natura commerciale, come ad esempio nel caso di locazioni effettuate da aziende autonome.

Ciò si premette in quanto pervengono allo Scrivente da più parti richieste di ulteriori delucidazioni in ordine al trattamento, agli effetti dell'IVA, da applicare alle attività di locazione di immobili poste in essere dai detti enti non commerciali, quali gli enti pubblici territoriali, le unità sanitarie locali, gli enti pubblici di assistenza e beneficenza, quelli di previdenza ecc.

Al riguardo si deve premettere che l'articolo 4, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni definisce, agli effetti dell'applicazione dell'IVA, l'esercizio di impresa come "l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2195 e 2135 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa".

Il quarto comma del medesimo articolo 4 prevede, poi, che gli enti pubblici o privati che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o

agricole sono da considerare soggetti passivi di imposta limitatamente alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi poste in essere nell'esercizio di attività commerciali od agricole.

L'attività svolta da enti non commerciali concernente la locazione di beni immobili, comunque acquisiti, nell'ambito delle finalità istituzionali non è idonea di per sé a far assumere agli enti stessi la soggettività passiva agli effetti del tributo. Infatti, l'utilizzazione di tali beni, finalizzata alla riscossione di canoni, concretizza lo sfruttamento economico di beni patrimoniali e non l'esercizio di impresa, neppure nei sensi previsti dal richiamato articolo 4 del D.P.R. n. 633 del 1972, non configurandosi nella fattispecie svolgimento di attività commerciale.

Restano, naturalmente, soggette al tributo le locazioni di beni immobili poste in essere nell'ambito di altre attività, eventualmente esercitate, qualificabili come attività di impresa, come, del resto, già precisato con la richiamata circolare n. 36 del 21 luglio 1989.

Premessi i suesposti concetti di carattere generale, si chiarisce che in tale ultima fattispecie le locazioni di fabbricati destinati ad uso di civile abitazione poste in essere dagli enti di rassegna fruiscono del trattamento di esenzione dall'IVA previsto dall'articolo 10, n. 8) del ripetuto decreto n. 633, non ricorrendo, di norma, il requisito della "costruzione per la vendita o dell'acquisto per la rivendita" ivi previsto per l'assoggettamento al tributo. Qualora, invece, le locazioni sempre nell'ambito di altre attività commerciali poste in essere riflettono fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, le stesse vanno assoggettate al tributo con applicazione dell'aliquota ordinaria del 19 per cento.

Torna appena utile precisare che, vertendosi nelle ipotesi di locazione poste in essere nell'ambito di altra attività soggetta ad Iva, anche le operazioni concernenti gli immobili comunque poste in essere nell'ambito dell'attività stessa (acquisti di beni e di servizi, cessione degli immobili stessi ecc.) rilevano agli effetti del tributo, come si desume ex adverso dalle precisazioni fornite nel paragrafo 16 della circolare n. 29 del 2 giugno 1982.

## Risoluzione Ministeriale 5 gennaio 1995 Numero 4/E Protocollo 12-2563

### T.U. DIRETTE - ACCERTAMENTO - Iva - SOGGETTI PASSIVI ASSOCIAZIONE SINDACALE - ADEMPIMENTI CONTABILI

Con lettera del ..., la Sig.ra G.S., in qualità di presidente della S., ha chiesto di conoscere gli eventuali adempimenti contabili che l'associazione medesima è tenuta ad assolvere.

Al riguardo si osserva che dall'art. 4 dello statuto allegato all'istanza risulta che l'associazione persegue lo sviluppo della solidarietà tra i lavoratori attraverso la "piena occupazione e il diritto al lavoro, il miglioramento delle condizioni economiche e di lavoro attraverso la contrattazione a tutti i livelli ...".

In considerazione delle finalità perseguite si ritiene che all'ente in argomento, classificabile tra i soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del Tuir, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, siano applicabili le disposizioni di cui agli artt. 108 e seguenti del medesimo Tuir nonché quelle previste dall'art. 20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e dall'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

La L. 24 dicembre 1993, n. 537, ha, poi, modificato, con l'art. 14, commi 3, lettera l), 8, lettera a) e 14, rispettivamente l'art. 109 del citato Tuir, l'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, e l'art. 111 del medesimo Tuir.

Per quanto concerne in particolare le associazioni sindacali l'art. 111, comma 4, prevede, tra l'altro, per tali categorie, che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali nei confronti degli associati e dei partecipanti di altre organizzazioni, non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali.

Pertanto per le attività commerciali eventualmente esercitate dagli enti in argomento, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 600/1973, sono applicabili le disposizioni di cui agli artt. 14, 15, 16 e 18 del citato D.P.R. n. 600/1973, nonché quelle previste del Titolo II del D.P.R. n. 633/1972.

Infine l'art. 9 bis introdotto nel D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, dalla Legge di conversione 6 febbraio 1992, n. 66, dispone che alle associazioni senza fini di lucro si applica, in quanto compatibile, il regime contabile agevolato di cui alla L. n. 398/1991.

Nel caso in cui l'ente non svolga alcuna attività di natura commerciale non sussiste alcun obbligo specifico in merito agli adempimenti contabili.

## Decreto Presidente Consiglio 7 novembre 1995 Numero 7025 Articolo 1 Gazzetta Ufficiale Numero 274 del 23/11/95

### Adeguamento del limite di 100 milioni di lire a favore delle associazioni sportive dilettantistiche

In vigore dal 23.11.95

### T.U. DIRETTE - ACCERTAMENTO - Iva - ASSOCIAZIONI ADEGUAMENTO DEL LIMITE DI 100 MILIONI DI LIRE DI CUI ALLA L. N. 398/1991 ART. 1

Il limite di 100 milioni di lire stabilito nell'art. 1, commi 1 e 2, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, che, per effetto della variazione percentuale relativa ai periodi settembre 1991 agosto 1992, settembre 1992 agosto 1993 e settembre 1993 agosto 1994 è stato elevato, rispettivamente, a lire

105,3 milioni per il periodo d'imposta 1992, a lire 110 milioni per il periodo d'imposta 1993, ed a lire 114,510 milioni per il periodo d'imposta 1994, e' ulteriormente elevato, per il periodo d'imposta in corso alla data del presente decreto, a L. 119.892.000.

## Risoluzione Ministeriale 17 luglio 1995 Numero 217/E Protocollo 12-391

### T.U. DIRETTE - Iva - SOGGETTI PASSIVI - ASSOCIAZIONI RICREATIVE CULTURALI SOMMINISTRAZIONE DI PASTI E BEVANDE AGLI ASSOCIATI REGIME CONTABILE

Con nota del 29.11.94, la Confederazione Italiana degli Esercenti e Commercianti delle attività del terziario del turismo e dei servizi, C.I.D.E.C. con sede in Mazara del Vallo Via ..., ha chiesto se si possono considerare commerciali le attività di somministrazione di alimenti e bevande svolte da associazioni ricreative e culturali nei confronti dei soci all'interno delle proprie sedi e se, di conseguenza, sussiste un obbligo di tenuta dei registri Iva.

Il primo quesito non può essere risolto se non in senso affermativo, poiché le associazioni ricreative/culturali non aventi fini di lucro, pur se annoverate dalla normativa vigente tra gli enti non commerciali [art. 87, primo comma, lett. c) del T.U.I.R. approvato con D.P.R. 22.12.86, n. 917], possono svolgere oltre alla loro attività principale, che è quella statutaria la quale persegue il raggiungimento dei fini propri delle associazioni, anche altre differenti attività tra le quali, ad esempio, quella di somministrazione dietro corrispettivo di pasti e/o bevande all'interno delle sedi sociali, attività questa indubbiamente collaterale e secondaria rispetto alla menzionata attività statutaria. Tale attività collaterale, avendone manifestamente la natura, è certamente da considerarsi commerciale come si è già avuto modo più volte di chiarire e da ultimo, con la nota del 15 ottobre 1994 n. VI-12-166/94 di questa Direzione Centrale diretta alla Prefettura di Firenze.

Il secondo quesito concerne il regime contabile applicabile ai proventi conseguiti nell'esercizio delle predette attività commerciali.

Al riguardo la legge 16 dicembre 1991, n. 398 ha introdotto nell'ordinamento speciali disposizioni a favore delle associazioni sportive dilettantistiche che nel periodo di imposta precedente abbiano conseguito proventi per importi non superiori a 100 milioni, limite successivamente elevato coi

D.P.C.M. 14 dicembre 1993 a 105,3 milioni di lire per il 1992 e a 110 milioni di lire per il 1993 e, da ultimo, a 114,510 milioni di lire per il 1994 con D.P.C.M. 24 novembre 1994. Dette disposizioni sono state, in seguito, estese dall'art. 9 bis aggiunto al D.L. 30.12.91, n. 417, dalla legge di conversione 6 febbraio 1992, n. 66, a tutte le associazioni senza fini di lucro ed alle pro loco.

Il nuovo regime è opzionale. L'opzione, possibile solo se sussistono i requisiti richiesti, può essere esercitata inviando apposita comunicazione agli Uffici interessati (Ufficio Iva e Ufficio II.DD.), ha effetto dal primo giorno del mese successivo a quello dell'invio e non può essere revocata per almeno tre anni.

Il regime speciale cessa al superamento, nel corso dell'anno, del limite previsto per i proventi per l'anno di competenza.

La nuova normativa prevede, tra l'altro, l'esonero dalla tenuta della contabilità, l'obbligo di conservare le fatture emesse e le fatture di acquisto e l'esonero, per le cessioni e prestazioni, dallo scontrino e dalla ricevuta fiscale giusto quanto disposto dal D.M. 21.12.92.

I soggetti che, invece, ritengono di non volere optare per la legge n. 398 del 1991 o che, comunque, conseguono proventi commerciali superiori ai limiti fissati dalla medesima legge n. 390, sono assoggettati alla normale disciplina Iva, salvo che ad essi non siano applicabili le disposizioni recate dall'art. 74, comma quinto, del D.P.R. n. 633 del 1972 od altre speciali disposizioni.

Per gli stessi soggetti sussiste l'obbligo del registratore di cassa.

# IRPEG - ILOR

Decreto Presidente Repubblica 22 dicembre 1986 Numero 917 Articolo 65

## APPROVAZIONE DEL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI TITOLO I - IRPEF - CAPO VI - REDDITI D'IMPRESA

MODIFICATO DALL'ART. 2, COMMA 1, LETT. C), DEL D.L. 31.05.94, N. 330,  
CONVERTITO CON MODIFICAZIONI IN L. 27.07.94, N. 473.

In vigore dal 01.06.94

### IRPEF - ONERI DI UTILITA' SOCIALE

1. Le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

2. Sono inoltre deducibili:

a) le erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità comprese fra quelle indicate nel comma 1 o finalità di ricerca scientifica, nonché i contributi, le donazioni e le oblazioni di cui alla lettera g) dell'articolo 10, per un ammontare complessivamente non superiore al 2% del reddito d'impresa dichiarato (1);

b) le erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche aventi sede nel Mezzogiorno che perseguono esclusivamente finalità di ricerca scientifica, per un ammontare complessivamente non superiore al 2% del reddito d'impresa dichiarato;

c) le erogazioni liberali fatte a favore di università e di istituti di istruzione universitaria, per un ammontare complessivamente non superiore al 2% del reddito d'impresa dichiarato.

c bis) le erogazioni liberali a favore dei concessionari privati per la radiodiffusione sonora a carattere comunitario per un ammontare complessivo non superiore all'1% del reddito imponibile del soggetto che effettua l'erogazione stessa.

c ter) le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi della legge 1 giugno 1939, n. 1089, e del decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, nella misura effettivamente rimasta a carico. La necessità delle spese, quando non siano obbligatorie per legge, deve risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente soprintendenza del Ministero per i beni culturali e ambientali, previo accertamento della loro congruità effettuato d'intesa con il competente ufficio del territorio del Ministero delle finanze. La deduzione non spetta in caso di mutamento di destinazione dei beni senza la preventiva autorizzazione dell'Amministrazione per i beni culturali e ambientali, di

mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni immobili e mobili vincolati e di tentata esportazione non autorizzata di questi ultimi. L'Amministrazione per i beni culturali ed ambientali dà immediata comunicazione al competente ufficio delle entrate del Ministero delle finanze delle violazioni che comportano la indeducibilità e dalla data di ricevimento della comunicazione inizia a decorrere il termine per la rettifica della dichiarazione dei redditi (1);

c quater) le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 1 della legge 1 giugno 1939, n. 1089, e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di mostre e di esposizioni, che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari. Le mostre, le esposizioni, gli studi e le ricerche devono essere autorizzati, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, dal Ministero per i beni culturali e ambientali, che dovrà approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo. Il Ministero per i beni culturali e ambientali stabilisce i tempi necessari affinché le erogazioni fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi preindicati, e controlla l'impiego delle erogazioni stesse. Detti termini possono, per causa non imputabile al donatario, essere prorogati una sola volta. Le erogazioni liberali non integralmente utilizzate nei termini assegnati, ovvero utilizzate non in conformità alla destinazione, affluiscono, nella loro totalità, all'entrata dello Stato (1);

c quinquies) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettua-

te per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo. Le erogazioni non utilizzate per tali finalità dal percipiente entro il termine di due anni dalla data del ricevimento affluiscono, nella loro totalità, all'entrata dello Stato (1) (2).

3. (Abrogato) (1).

4. Le erogazioni liberali diverse da quelle considerate nei precedenti commi e nel comma 1 dell'art. 62 non sono ammesse in deduzione.

(1) N.d.R. - Le disposizioni si applicano dal periodo di imposta in corso alla data del 08.12.93.

(2) N.d.R. - Per le somme versate al patrimonio delle fondazioni private che operano nel settore musicale, al momento della sua costituzione, per le somme versate come contributo alla gestione della medesima nell'anno in cui è pubblicato il decreto che approva la trasformazione dei soggetti di cui all'art. 2, del D.L.V. 29.06.96, n. 367, e per le somme versate come contributo alla gestione della fondazione per i tre periodi di imposta successivi alla data di pubblicazione del predetto decreto che approva la trasformazione in relazione alla misura della detrazione dell'imposta lorda, il limite del 2% è elevato al 30%. I soggetti privati erogatori che intendono versare contributi alla gestione per i tre periodi di imposta successivi alla data di pubblicazione del decreto di approvazione della trasformazione devono impegnarsi con atto scritto, conservato presso la fondazione, al versamento di una somma costante per i predetti periodi di imposta. Si provvede al recupero delle somme detratte nel caso di mancato rispetto dell'impegno assunto. La destinazione a fondo di dotazione non costituisce mancato utilizzo da parte del percettore.

DPR 22.12.86 N. 917

ART. 108

Decreto Presidente Repubblica 22 dicembre 1986 Numero 917 Articolo 108

### Approvazione del Testo Unico delle imposte sui redditi Titolo II - IRPEG - Capo III - Enti non commerciali

In vigore dal 01.01.88

IRPEG - REDDITO COMPLESSIVO

1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 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'art. 2195 c.c. 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'art. 8.

DPR 22.12.86 N. 917

ART. 110

Decreto Presidente Repubblica 22 dicembre 1986 Numero 917 Articolo 110

### APPROVAZIONE DEL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI TITOLO II - IRPEG - CAPO III - ENTI NON COMMERCIALI

SOSTITUITO DALL'ART. 2, COMMA 1, LETT. E DEL D.L. 31.05.94, N. 330  
CONVERTITO CON MODIFICAZIONI IN L. 27.07.94, N. 473  
In vigore dal 01.06.94

IRPEG - ONERI DEDUCIBILI (1)

1. Dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione del reddito d'impresa che concorre a formarlo, gli oneri indicati alle lettere a), f) e g) del comma 1 dell'articolo 10. Per l'imposta di cui all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.

643, la deduzione è ammessa, per quote costanti, nell'esercizio in cui avviene il pagamento e nei quattro successivi. In caso di rimborso degli oneri dedotti ai sensi del presente articolo, le somme corrispondenti concorrono a formare il reddito complessivo del periodo di imposta nel quale l'ente ha conseguito il rimborso. DPR 22.12.86 N.917 ART.111

DPR 22.12.86 N. 917

ART. 109

Decreto Presidente Repubblica 22 dicembre 1986 Numero 917 Articolo 109

### APPROVAZIONE DEL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI TITOLO II - IRPEG - CAPO III - ENTI NON COMMERCIALI

MODIFICATO DALL'ART. 2, COMMA 1, DEL D.L. 22.11.93, N. 469 - NON CONVERTITO IN LEGGE  
In vigore dal 01.01.94

IRPEG - DETERMINAZIONE DEI REDDITI

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.

2. Nella determinazione del reddito di impresa degli enti non commerciali che nel periodo di imposta hanno esercitato attività commerciali senza contabilità separata sono deducibili le spese e gli altri componenti negativi risultanti in bilancio che si riferiscono ad operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali. 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 è deducibile la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte del loro ammontare che corrisponde al predetto rapporto. (1)

3. Le disposizioni del comma 2 si applicano a condizione che l'ente abbia tenuto, relativamente a tutte le attività esercitate e a tutti i beni posseduti, una contabilità unica contenente tutti gli elementi necessari e rispondente alle prescrizioni dell'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Non si applicano agli enti che relativamente all'attività commerciale esercitata siano ammessi ad uno dei regimi di determinazione del reddito di cui agli artt. 79 e 80 e non abbiano optato per il regime ordinario.

4. Per gli enti religiosi di cui all'art. 26 della L. 20 maggio 1985, n. 222, che esercitano attività commerciali, le spese relative all'opera prestata in via continuativa dai loro membri sono determinate con i criteri ivi previsti.

4 bis. Per gli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica, la contabilità unica di cui al comma 3 si intende realizzata nell'ambito della contabilità pubblica tenuta a norma di legge dagli stessi enti.

(1) N.d.R. - Il comma 2 così sostituito dall'art. 14 della L. n. 537/93 era stato precedentemente sostituito dall'art. 2 del D.L. n. 469/93 nella medesima formulazione.

DPR 22.12.86 N. 917

ART. 110 - 2

Decreto Presidente Repubblica 22 dicembre 1986 Numero 917 Articolo 110 bis

### APPROVAZIONE DEL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI TITOLO II - IRPEG - CAPO III - ENTI NON COMMERCIALI

MODIFICATO DAL D.L. 23.02.95, N. 41, ART. 18, COMMA 1,  
CONVERTITO CON MODIFICAZIONI IN L. 22.03.95, N. 85  
In vigore dal 24.02.95

IRPEG - detrazione DI IMPOSTA PER ONERI

Detrazione d'imposta per oneri

1. Dall'imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 22 per cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h) e i) 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 complessivo. 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.

## Decreto Presidente Repubblica 22 dicembre 1986 Numero 917 Articolo 111

APPROVAZIONE DEL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI  
TITOLO II - IRPEG - CAPO III - ENTI NON COMMERCIALI

MODIFICATO DALL'ART. 14, COMMA 14, L. 24.12.93, N. 537

In vigore dal 01.01.94

## IRPEG - ENTI DI TIPO ASSOCIATIVO

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'art. 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 abitudine o di occasionalità.

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.

4. La disposizione del comma 3 non si applica per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali né per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività: a) gestione di spacci aziendali e di mense; b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) pubblicità commerciale, e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

(1) N.d.R. - Le disposizioni si applicano dal periodo di imposta in corso alla data del 08.12.93.

## Decreto Presidente Repubblica 22 dicembre 1986 Numero 917 Articolo 114

APPROVAZIONE DEL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI  
TITOLO II - IRPEG - CAPO IV - SOCIETÀ ED ENTI NON RESIDENTIMODIFICATO DAL D.L. 23.02.95, n. 41, art. 18, comma 1,  
CONVERTITO CON MODIFICAZIONI IN L. 22.03.95, N. 85

In vigore dal 24.02.95

## IRPEG - ENTI NON COMMERCIALI

1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali è determinato secondo le disposizioni del titolo 1. Dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione del reddito d'impresa che concorre a formarlo, gli oneri indicati alle lettere a) e g) del comma 1 dell'articolo 10 e l'imposta di cui all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643. Si applica la disposizione dell'articolo 110, comma 1, terzo periodo.

1 bis. Dall'imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 22 per cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h) e i) 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'articolo 110 bis, comma 1, terzo periodo.

2. Agli enti non commerciali che hanno esercitato attività commerciali mediante stabili organizzazioni nel territorio dello Stato senza tenerne contabilità separata si applicano le disposizioni dei commi 2 e 3 dell'art. 109.

2 bis. Sono altresì deducibili:

a) le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di altri enti pubblici e di associazioni e di fondazioni private legalmente riconosciute, le quali, senza scopo di lucro, svolgono o promuovono attività dirette alla tutela del patrimonio ambientale, effettuate per l'acquisto, la tutela e la valorizzazione delle cose indicate nei numeri 1) e 2) dell'articolo 1 della legge 29 giugno 1939, n. 1497, facenti parte degli elenchi di cui al primo comma dell'articolo 2 della medesima legge o assoggettati al vincolo della inedificabilità in base ai piani di cui all'articolo 5 della medesima legge e al decreto legge 27 giugno 1985, n. 312, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1985, n. 431, ivi comprese le erogazioni destinate all'organizzazione di mostre e di esposizioni, nonché allo svolgimento di studi e ricerche aventi ad oggetto le cose anzidette; il mutamento della destinazione degli immobili indicati alla lettera c) del presente comma, senza la preventiva autorizzazione del Ministro dell'ambiente, come pure il mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni immobili vincolati, determina la inedificabilità delle spese

dal reddito. Il Ministro dell'ambiente dà immediata comunicazione ai competenti uffici tributari delle violazioni che comportano la decadenza delle agevolazioni; dalla data di ricevimento della comunicazione iniziano a decorrere i termini per il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori;

b) le erogazioni liberali in denaro a favore di organismi di gestione di parchi e riserve naturali, terrestri e marittimi, statali e regionali, e di ogni altra zona di tutela speciale paesistico-ambientale come individuata dalla vigente disciplina, statale e regionale, nonché gestita dalle associazioni e fondazioni private indicate alla lettera a), effettuate per sostenere attività di conservazione, valorizzazione, studio, ricerca e sviluppo dirette al conseguimento delle finalità di interesse generale cui corrispondono tali ambiti protetti;

c) le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione e alla protezione degli immobili vincolati ai sensi della legge 29 giugno 1939, n. 1497, facenti parte degli elenchi relativi ai numeri 1) e 2) dell'articolo 1 della medesima legge o assoggettati al vincolo assoluto di inedificabilità in base ai piani di cui all'articolo 5 della stessa legge e al decreto legge 27 giugno 1985, n. 312, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1985, n. 431.

2 ter. Il Ministro dell'ambiente e la regione, secondo le rispettive attribuzioni e competenze, vigilano sull'impiego delle erogazioni di cui alle lettere a), b) e c) del comma 2 bis del presente articolo effettuate a favore di soggetti privati, affinché siano perseguiti gli scopi per i quali le erogazioni stesse sono state accettate dai beneficiari e siano rispettati i termini per l'utilizzazione concordati con gli autori delle erogazioni.

Detti termini possono essere prorogati una sola volta dall'autorità di vigilanza, per motivi non imputabili ai beneficiari.

## Decreto Presidente Repubblica 22 dicembre 1986 Numero 917 Articolo 115

APPROVAZIONE DEL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI  
TITOLO III - ILORMODIFICATO DALL'ART. 7, LETT. D7 DEL D.L. 31.05.94 N. 330,  
CONVERTITO CON MODIFICAZIONI IN L. 27.07.94, N. 473

In vigore dal 01.06.94

## ILOR - PRESUPPOSTO DELL'IMPOSTA

1. Presupposto dell'imposta locale sui redditi è il possesso di redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi prodotti nel territorio dello Stato, ancorché esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche o dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

2. Sono esclusi dall'imposta:

a) i redditi derivanti dalla partecipazione in società ed enti indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 87, per i quali spetta il credito di imposta di cui all'articolo 14, e alle lettere c) e d) dello stesso articolo; (1)

b) i redditi derivanti dalla partecipazione in società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato;

c) i redditi delle imprese familiari imputati ai familiari collaboratori a norma del comma 4 dell'art. 5;

d) i redditi indicati alle lett. l) e m) del comma 1 dell'art. 81;

e) i redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

e bis) i redditi d'impresa derivanti dall'esercizio di attività commerciali svolte da soggetti diversi da quelli indicati al comma 1 dell'art. 87, organizzate prevalentemente con il lavoro proprio e dei familiari, ovvero con il lavoro dei soci, a condizione che il numero complessivo delle persone addette, esclusi gli apprendisti fino ad un massimo di tre, compreso il titolare, ovvero compresi i soci, non sia superiore a tre.

(1) N.d.R. - Le disposizioni si applicano alle somme conseguite a partire al periodo di imposta in corso alla data del 08.12.93.

## Decreto Presidente Repubblica 22 dicembre 1986 Numero 917 Articolo 118

APPROVAZIONE DEL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI  
TITOLO III - ILORMODIFICATO DALLA L. 28.12.95, 549, ART. 3, COMMA 103  
In vigore dal 13.01.96 CON EFFETTO DAL 01.01.96

## ILOR - BASE IMPONIBILE

1. L'imposta si applica:

a) per le persone fisiche e per le società semplici, sui singoli redditi determinati con i criteri stabiliti nel Titolo I. Il reddito delle imprese familiari è assunto al netto delle quote imputate ai familiari collaboratori;

b) per le società in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato, sul reddito determinato con i criteri stabiliti nel Titolo I;

c) per le società e gli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche residenti nel territorio dello Stato, e per quelli non residenti con stabile organizzazione nel territorio stesso, sul reddito complessivo determinato con i criteri stabiliti nel Titolo II, diminuito dei redditi prodotti

fuori del territorio dello Stato. Il reddito complessivo è assunto al lordo degli accantonamenti per ILOR e delle perdite di precedenti esercizi di cui all'art. 102;

d) per le società e gli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche non residenti senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, sui singoli redditi determinati con i criteri stabiliti nel Titolo I.

2. Ai fini del rapporto di deducibilità di cui all'articolo 63 e all'articolo 75, comma 5, non si tiene conto dei redditi esclusi dall'imposta ai sensi del comma 4 dell'articolo 17 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (1).

(1) N.d.R. - La presente disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta per il quale il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi scade successivamente alla data di entrata in vigore della L. 28.12.95, n. 549 (in vigore dal 13.01.96 con effetti dal 01.01.96).

## Decreto Presidente Repubblica 22 dicembre 1986 Numero 917 Articolo 116

APPROVAZIONE DEL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI  
TITOLO III - ILOR

In vigore dal 01.01.88

## ILOR - SOGGETTI PASSIVI

1. Soggetti passivi dell'imposta locale sui redditi sono le persone fisiche, le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice e le società e gli enti soggetti all'im-

posta sul reddito delle persone giuridiche, ovunque residenti.

2. Non sono soggette all'imposta le persone fisiche esonerate dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi.

## Risoluzione ministeriale del 28 gennaio 1976 Protocollo 10/50175

### ENTI NON COMMERCIALI - SOGGETTI PASSIVI RILEVANZA DELL'ATTIVITÀ COMMERCIALE

L'Ente Nazionale di Assistenza Magistrale premesso che assiste gli insegnanti, i direttori didattici e gli Ispettori scolastici di ruolo nelle scuole materne ed elementari statali, e che ha fra le molteplici finalità anche quella di provvedere alle esigenze di cure termali e di soggiorni climatici dei propri iscritti e dei loro familiari attraverso la gestione di Case di soggiorno, Case di riposo e colonie climatiche, con la lettera dell'11 luglio 1975 chiede se la gestione di dette Case debba essere considerata attività commerciale ai fini dell'Irpeg e dell'Ilor, anche se essa è volta a finalità assistenziali e limitata nel tempo ai due soli mesi estivi che coincidono con le ferie annuali dei suoi assistiti.

Alla luce della documentazione allegata all'istanza, e di quanto comunicato da codesto Ispettorato con la nota cui si fa riferimento, la scrivente ritiene che dall'esame dell'art. 2, lett. c) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 è dato desumere che l'Ente Nazionale Assistenza Magistrale va compreso fra i soggetti passivi dell'Irpeg e precisamente fra gli "enti non commerciali".

Infatti con l'art. 2, lett. c) del D.P.R. n. 598 il legislatore ha inteso assoggettare a detto tributo tutti gli enti pubblici e privati che non avendo per oggetto esclusivo e principale l'esercizio di un'attività commerciale, e pur essendo titolari di altri redditi derivanti da fabbricati, terreni, capitali, non rientrano nella categoria di enti previsti alla precedente lett. b).

Che il legislatore abbia inteso assoggettare a tale imposta anche gli enti che non esplicano istituzionalmente alcuna attività commerciale, lo si deduce inequivocabilmente sia dall'intestazione del titolo III (Enti non commerciali) sia dall'esame dell'art. 19 del menzionato D.P.R. n. 598 che, com'è noto, così recita: "Per gli enti di cui alla lett. c) dell'art. 2 il reddito complessivo imponibile è formato soltanto dai redditi fondiari o di natura fondiaria, dai redditi di capitale e dai redditi derivanti dall'esercizio anche occasionale di attività

commerciali, ovunque prodotti ed indipendentemente dalla loro destinazione.

Per quanto concerne poi la determinazione del reddito complessivo imponibile, si deve osservare che l'art. 20 del D.P.R. n. 598 non include fra i componenti positivi del reddito stesso le somme versate dagli assistiti a titolo di contributi e quote associative, ma vi comprende, invece, le somme corrisposte dai predetti soggetti all'organizzazione di cui fanno parte (E.N.A.M.) per prestazioni ad essi rese (soggiorni nelle Case gestite dall'Ente) da quest'ultima nell'esercizio di attività commerciale.

Giova osservare che l'identificazione dell'attività commerciale esercitata non in modo esclusivo o principale e da porsi in relazione allo statuto ed alla attività svolta.

Poiché dai dati di fatto emerge che l'Ente in argomento svolge una attività commerciale sia pure occasionale, lo stesso deve essere sottoposto a tassazione secondo la disciplina dettata dai D.P.R. nn. 597, 598, 600 del 29 settembre 1973, quali risultano dalle modificazioni ed integrazioni introdotte dal D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 689 e dal D.P.R. 28 marzo 1975, n. 60 e dalla L. 2 dicembre 1975, n. 576.

L'Ente anzidetto, al quale è stata riconosciuta personalità giuridica di diritto pubblico con D.L.C.P.S. 21 ottobre 1947, n. 1346, ratificato con L. 21 marzo 1953, n. potrà fruire della riduzione a metà dell'imposta prevista dall'art. 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, qualora sia identificabile con gli enti indicati alla lett. f) ovvero alla successiva lett. h) di detto art. 6.

Per quanto concerne l'Ilor, detta imposta torna del pari applicabile nei confronti dell'Ente e non sembra che riguardo ad essa si pongano particolari problemi.

## Risoluzione ministeriale del 22 aprile 1985 Protocollo 11/189

### IRPEG - ENTI NON COMMERCIALI - OBBLIGHI CONTABILI COMPONENTI NEGATIVI DEL REDDITO IMPONIBILE PROBLEMATICHE INERENTI ALLA LORO DEDUCIBILITÀ

L'art. 21 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, detta la disciplina dei componenti negativi del reddito imponibile degli enti non commerciali di cui alla lett. c) dell'art. 2 del medesimo decreto.

La norma stabilisce, a tale riguardo, che le minusvalenze patrimoniali sono deducibili dal reddito complessivo degli enti in argomento soltanto se si sono verificate in dipendenza delle cessioni di beni destinati o comunque relativi alle attività commerciali esercitate; gli altri costi ed oneri, compresi gli interessi passivi, sostenuti nell'esercizio di attività i cui redditi concorrono a formare il reddito complessivo imponibile, sono a loro volta deducibili, a norma delle disposizioni del D.P.R. n. 597 del 1973 relative al reddito d'impresa, se le attività stesse sono gestite distintamente e con contabilità separata.

Stabilisce altresì detto articolo che, in mancanza della contabilità separata, i costi e gli oneri sostenuti dall'ente, compresi gli interessi passivi ed escluse le minusvalenze di cui sopra, sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito complessivo imponibile e l'ammontare globale di tutti i ricavi e proventi. Ai fini del rapporto si tiene conto anche delle plusvalenze patrimoniali, delle sopravvenienze attive e dei proventi immobiliari indicati nel secondo comma dell'art. 52 del D.P.R. n. 597/1973.

Sono state, di recente, espresse alcune perplessità in ordine alla portata di quest'ultima statuizione normativa, ed in particolare sull'obbligo di tenuta delle scritture contabili prescritte dal D.P.R. n. 600 da parte degli enti non commerciali per le attività commerciali dagli stessi svolte non in modo esclusivo o prevalente qualora essi reputino più conveniente ricorrere, per la determinazione dei componenti negativi del reddito imponibile, al criterio della proporzionalità dei costi anziché all'attuazione della contabilità separata.

Al riguardo, a completamento delle istruzioni già diramate sull'argomento con la risoluzione n. 11/471 del 15 febbraio 1979 e n. 9/406 del 5 maggio 1979, si precisa quanto segue.

L'art. 20 del D.P.R. n. 600 del 1973 stabilisce che agli enti non commerciali si applicano, relativamente alle attività commerciali eventualmente svolte, le disposizioni di cui agli artt. 14, 15, 16 e 18 dello stesso D.P.R. n. 600.

Ne consegue che, per le attività commerciali eventualmente svolte, i soggetti sono obbligati, se il volume d'affari superiori i 780 milioni di lire, alla tenuta delle scritture contabili stabilite dagli artt. 14, 15 e 16 suddetti o sono ammessi, nel caso in cui i ricavi di natura commerciale non superino detto importo, alla contabilità semplificata di cui all'art. 18 del medesimo D.P.R. n. 600.

Per quanto concerne, invece, i proventi derivanti dalla attività istituzionale e quindi di natura non commerciale non sussiste, secondo la vigente normativa fiscale, l'obbligo delle scritture contabili richiamate dall'art. 20 del D.P.R. n. 600.

Per l'assolvimento dell'obbligo di cui all'art. 20 summenzionato nonché di quello stabilito con l'art. 3 del D.P.R. 28 marzo 1975, n. 60, modificativo degli artt. 5 e 20 del D.P.R. n. 600, gli enti non commerciali devono, perciò, per le attività commerciali eventualmente svolte, tenere i libri contabili di cui agli artt. 14, 15 e 16 e di conseguenza allegare alla dichiarazione dei redditi il bilancio, corredato del conto delle perdite e dei profitti, relativo alle attività commerciali effettuate.

Qualora il giro d'affari derivante dalle medesime attività commerciali non superi i 780 milioni di lire annui, l'ente non commerciale è ammesso - sempre che non abbia optato per il regime ordinario - alla tenuta della contabilità semplificata di cui all'art. 18 del D.P.R. n. 600 e non è tenuto ad allegare alla dichiarazione dei redditi il bilancio.

Per la determinazione del reddito imponibile afferente l'attività commerciale soccorrono le disposizioni degli artt. 19 e 20 del D.P.R. n. 598

per ciò che concerne i componenti positivi dell'imponibile; quelle dell'art. 21, per quanto attiene i componenti negativi dell'imponibile stesso.

Peraltro, come venne chiarito con la nota n. 9/406 del 5 maggio 1979, "nell'ambito del regime di contabilità separata che discende dalla disciplina dell'art. 20 del D.P.R. n. 600, non tutti i costi ed oneri sono suscettibili di diretta imputazione, taluni di essi essendo congiuntamente riferibili sia ad attività istituzionali che a quelle commerciali. In tale ipotesi, relativamente a dette voci di costo, deve necessariamente operarsi un criterio proporzionale di imputazione per la determinazione della parte di costo che deve essere attribuita all'attività commerciale. Così assunta tale quota essa si pone, poi, quale costo specifico nella contabilità separata della gestione commerciale".

Siffatto criterio proporzionale non pertanto assurge a criterio di carattere generale; difatti esso è applicabile soltanto qualora l'ente non commerciale, non volendo adottare una specifica separata contabilità, aderente alla normativa fiscale, mercede l'adozione delle scritture e dei libri previsti dagli artt. 14, 15 e 16 del D.P.R. n. 600, comprendendovi tutte le attività svolte, siano esse di carattere istituzionale o commerciale.

Solo in presenza di detta situazione si rende possibile l'imputazione proporzionale dei costi di cui al terzo comma dell'art. 21 in argomento.

E' d'uopo quindi concludere che gli enti non commerciali,

laddove esercitino anche attività commerciali, non possono non soggiacere agli obblighi di contabilità richiamati dall'art. 20 del D.P.R. n. 600. E' in loro facoltà, adottare, in luogo della contabilità separata per le dette attività commerciali un'unica contabilità comprensiva di tutte le attività svolte dall'ente con al tenuta dei libri e scritture previsti dal D.P.R. n. 600,

come prescritto in regime di contabilità ordinaria.

Unicamente in questo caso, per la determinazione dei costi afferenti l'imponibile, potrà farsi ricorso al criterio proporzionale d'imputazione dei costi ed oneri di cui al terzo comma dell'art. 21 del D.P.R. n. 598.

RIS 21.11.86

PRO 11/710

### Risoluzione ministeriale del 21 novembre 1986 Protocollo 11/710

#### IMPOSTE DIRETTE - ENTI NON COMMERCIALI ENTE CON FINALITÀ DI CULTO E BENEFICENZA FATTISPECIE - TRATTAMENTO TRIBUTARIO

Con istanza del 5 gennaio 1983 l'ente in oggetto ha chiesto di conoscere il trattamento tributario ad esso riservato ed in particolare se debba considerarsi ente non commerciale ex articolo 2, lettera c) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, o ente commerciale ex art. 2 lettera b) del medesimo D.P.R. n. 598.

Al riguardo, come, peraltro, è stato rettamente rilevato da codesto Ispettorato, si osserva che, per i fini statutari perseguiti, l'ente, che rientra tra le istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (I.P.A.B.), ai fini fiscali può essere qualificato "ente non commerciale" ai sensi dell'art. 2 lett. c) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598.

Dall'esame dello statuto dell'ente si evince che esso è sorto all'inizio del XVI secolo, su basi corporative, con finalità di culto e che con il tempo ha assunto il carattere di istituzione pubblica di beneficenza e di culto con la denominazione attuale.

Ai sensi dell'art. 1 dello statuto ai fini dell'ente in oggetto sono:

- adempiere agli scopi di culto della Chiesa di S. Maria di Loreto;
- soccorrere i soci fornai residenti in Roma, ricoverandoli in apposito ospedale in caso di malattia ed in apposita casa di ricovero se inabili ed abbandonati, e sovvenendoli in caso di comprovato bisogno e con altre forme di assistenza;
- far concorrere i soci al conferimento delle doti;
- concedere sussidi di vedove ed orfani di fornai (datori o prestatori d'opera), con eventuale ricovero per gli orfani; contribuire a favore di fanciulli, figli dei medesimi, bisognosi di cure climatiche e marine; concedere borse di studio, e provvedere all'assistenza scolastica nei limiti delle possibilità annuali di bilancio;
- concedere premi, senza carattere di continuità, ad Istituti od Enti per il perfezionamento dell'arte della panificazione.

Le entrate dell'ente risultano costituite dalle quote annuali versate da parte dei soci, nonché, come si rileva dall'articolo 24 dello statuto, da legati testamentari e donazioni destinati questi, però, esclusivamente al mantenimento della Chiesa di S. Maria di Loreto. L'ente gestisce, inoltre, un ospedale e una casa di ricovero ai quali, secondo lo statuto, hanno diritto di essere ammessi i soci che ne abbiano bisogno.

L'ente, infine, provvede alla beneficenza corrispondendo sussidi nei confronti dei soci bisognosi (artt. da 13 a 15 dello statuto) e conferendo doti (artt. da 16 a 21 statuto).

Alla luce delle suddette situazioni si può ritenere che l'ente istante possa essere annoverato tra i soggetti di cui alla lettera c) dell'art 2 del D.P.R. n. 598 del 1973.

Infatti, le finalità di culto, assistenziali e di beneficenza realizzate mediante le diverse attività sopra descritte individuano il carattere "non commerciale" dell'ente.

Tanto premesso, al "Pio Sodalizio..." sono applicabili le disposizioni di cui al Titolo III del cennato D.P.R. n. 598 del 1973. In particolare, per le attività che, pur se strumentali al perseguimento dei fini istituzionali, hanno oggettivamente natura commerciale, quali la gestione dell'ospedale e della casa di riposo, l'ente dovrà soggiacere agli obblighi fiscali ed alla tenuta delle scritture contabili connessi allo svolgimento di dette attività.

Il reddito complessivo dell'ente determinato ai sensi degli artt. 19, 20 e 21 del menzionato D.P.R. n. 598 dovrà, quindi, essere dichiarato, nei modi e nei termini di legge, con l'apposito Mod. 760.

All'ente sono, inoltre, applicabili tutte le disposizioni concernenti i sostituti d'imposta contenute nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni e integrazioni.

CT 20.11.89

SEZ. 1

### Commissione Tributaria primo grado 20 novembre 1989 Sezione 1 sede ROMA IRPEG - ENTI NON COMMERCIALI - ATTIVITÀ ISTITUZIONALE SENZA CARATTERE DI IMPRENDITORIALITÀ NON TASSABILITÀ

Nel merito, va, innanzitutto, considerato che l'azione accertativa prende in considerazione l'attività dell'Ente sotto un duplice aspetto: quello istituzionale per l'assolvimento del compito di promuovere la formazione e l'elevazione professionale e culturale dei lavoratori, attraverso corsi di qualificazione di base, di cui all'art. 12, punti n. 1 e n. 2, della legge regionale n. 14/1978, e quello strettamente commerciale consistente nella realizzazione, attraverso una struttura parallela, di corsi di aggiornamento presso le singole imprese per il personale da esse dipendente. Orbene, per quanto concerne l'esplorazione dell'attività istituzionale, l'Ente ha dedotto l'illegittimità della pretesa fiscale per assoluto difetto di presupposto non potendo costituire reddito fiscalmente rilevante il risultato economico di una gestione priva di qualsiasi carattere imprenditoriale e senza alcuna finalità di lucro, come chiaramente evincesi dalle convenzioni stipulate con la Regione Lazio, ove espressamente è previsto che le quote di sovvenzioni non utilizzate debbono essere riversate all'ente erogante unitamen-

te al rendiconto finale.

Il motivo è fondato, condividendo questa Sezione il giudizio già espresso dalla Sezione III di questa stessa Comm. trib. di I grado che, nell'annullare analogo accertamento operato dall'Ufficio per l'esercizio 1981, ha affermato che "nella convenzione ripassata tra le parti si riscontra la precisa articolazione di impiego delle somme erogate con la clausola che ogni eccedenza rispetto al rendiconto di spesa o comunque non utilizzata debba essere riversata all'ente erogante". Si è, quindi, di fronte ad una vera e propria preordinazione economica dell'attività senza spazio alcuno per una possibile acquisizione di utili autonomamente perseguibili dall'Ente.

In sostanza, difettando i presupposti dell'attività imprenditoriale per l'impossibilità oggettiva del realizzo di utili, e da respingersi l'equiparazione "contributi ricavi", dalla quale ha tratto spunto l'azione accertativa che va, pertanto, considerata arbitrariamente esercitata.

CT 08.10.91 N. 6683

SEZ. 10

### Commissione Tributaria Centrale 8 ottobre 1991 Numero 6683 Sezione 10 IRPEG - ENTI NON COMMERCIALI - ENTE MORALE SENZA SCOPI DI LUCRO CRITERI DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO

DIRITTO

Le controversie proposte, stante la loro connessione, vanno riunite e definite con unico giudizio ex art. 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, come modificato ed integrato con D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739.

Premesso, nel merito, che sullo stesso argomento e fattispecie già si è pronunciata questa Sezione con decisione 12 giugno 1991 n. 4712, in senso favorevole alla pretesa del contribuente, appare comunque opportuno richiamare e fissare taluni principi ermeneutici.

Non è contestabile che il Nobile Collegio dei Cerasoli, fondato nel 1640 e rappresentato ed amministrato dall'Arciconfraternita dei SS. Bartolomeo ed Alessandro della Nazione dei Bergamaschi, sia un ente morale con finalità di assistenza e beneficenza e senza scopi di lucro e che, di conseguen-

za, ai sensi dell'art. 2 lett. c), del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 598, sia un ente non commerciale. Dal che deriva che ad esso sono applicabili gli artt. 19, 20 e 21 dello stesso D.P.R., tenuto anche conto che l'ente in parola ebbe negli anni in riferimento, una contabilità separata.

La contabilità separata, nel caso, ha l'effetto di estendere, ad un ente non commerciale, i principi della tassazione analitica in base a bilancio; ciò equivale alla deducibilità dei costi e delle perdite relative alle attività i cui redditi concorrono, ai sensi dell'art. 19 citato, a formare il reddito complessivo. E delle componenti negative l'ente in parola ha fornito la prova.

Alla luce di quanto esposto, anche nella presente vertenza, analoga a quella decisa con pronuncia n. 4712 del 12 giugno 1991, il Collegio deve rilevare la giuridica infondatezza della pretesa dell'Ufficio.

## Risoluzione ministeriale del 9 agosto 1991 Protocollo 11/067

### T.U. DIRETTE - IRPEG - ENTI NON COMMERCIALI ATTIVITÀ COMMERCIALE SENZA CONTABILITÀ SEPARATA DEDUZIONE DEI COSTI

Il comune di ... ha posto un quesito in ordine al contenuto del comma 2 dell'art. 109 del Testo Unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, secondo il quale "nella determinazione del reddito di impresa degli enti non commerciali che nel periodo d'imposta hanno esercitato attività commerciali senza contabilità separata le spese e gli altri componenti negativi risultanti in bilancio sono deducibili per la parte del loro ammontare che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito di impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi".

In particolare il comune interessato ha chiesto di conoscere "se la deducibilità proporzionale è ammessa soltanto in riferimento alle spese e ai componenti negativi riguardanti le sole attività commerciali che rientrano nella determinazione del reddito di impresa".

Al riguardo si osserva che, secondo quanto chiarito nelle note illustrative del Ministero delle finanze allo schema del Testo Unico delle imposte sui redditi, un problema di deducibilità di costi e oneri, al di fuori degli oneri deducibili dal reddito complessivo (regolati dall'art. 110 dello stesso Testo Unico) può porsi, per gli enti non commerciali, soltanto nell'ambito del reddito di impresa, poiché degli altri redditi di cui possono essere titolari, ne' quelli fondiari, ne' quelli di capitale, consentono la deduzione di spese (oltre quelle già considerate nella determinazione del reddito catastale) e solo alcuni redditi diversi sono influenzati negativamente da taluni costi e spese specifici.

Pertanto è ammessa la deducibilità soltanto dei costi ed oneri inerenti alle attività commerciali esercitate anche nell'ipotesi che esse siano gestite senza contabilità separata.

Le stesse note illustrative al Testo Unico hanno, peraltro evidenziato che la percentuale di deducibilità di cui al comma 2 dell'art. 109, ottenuta dal rapporto tra l'ammontare dei ricavi e dei proventi che concorrono a formare il reddito di impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi, è calcolata in modo da individuare "sia pure in via presuntiva" i costi imputabili alle attività commerciali.

Non è superfluo ricordare, inoltre, che già con riferimento all'art. 21, terzo comma, del D.P.R. n. 598 del 1973 la Scrivente ebbe modo di chiarire che "gli enti non commerciali, i quali non abbiano tra i componenti positivi del reddito imponibile ... redditi di natura commerciale, non possono evidenziare in detrazione dagli altri redditi alcun costo dovendosi riferire tale possibilità, sia che venga tenuta la contabilità separata o meno, soltanto ai costi afferenti i redditi di natura commerciale". (R.M. n. 11/879 del 23 ottobre 1987).

Si prega di portare quanto sopra a conoscenza dell'ente interessato, al quale sarà comunque opportuno rammentare che, a seguito della modifica apportata all'art. 88 del Testo Unico n. 917/1986 in forza dell'art. 4 - comma 3 bis - del D.L. 31 ottobre 1990, n. 310, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 1990, n. 403, i comuni, con effetto dall'1 gennaio 1991, non sono più soggetti passivi di imposta ai fini dell'imposizione sui redditi.

## Legge 16 dicembre 1991 Numero 398 Articolo 1 Gazzetta Ufficiale Numero 295/91

### Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche In vigore dal 01.01.92

#### Iva - IRPEG - ILOR - ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE TRATTAMENTO FISCALE ATTIVITÀ NATURA COMMERCIALE OPZIONE FINI Iva E IMPOSTE DIRETTE

1. Le associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a lire 100 milioni (1), possono optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi secondo le disposizioni di cui all'articolo 2. L'opzione è esercitata mediante comunicazione a mezzo lettera raccomandata da inviare al competente ufficio dell'imposta sul valore aggiunto; essa ha effetto dal primo giorno del mese successivo a quello in cui è esercitata, fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, per almeno un triennio. I soggetti che intraprendono l'esercizio di attività commerciali esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. L'opzione ha effetto anche ai fini delle imposte sui redditi e di essa deve essere data comunicazione agli uffici delle imposte dirette entro i trenta giorni successivi.

2. Nei confronti dei soggetti che hanno esercitato l'opzione di cui al comma 1 e che nel corso del periodo d'imposta hanno superato il limite di lire 100 milioni (1), cessano di applicarsi le disposizioni della presente legge con effetto dal mese successivo a quello in cui il limite è superato.

3. Entro il 30 settembre di ciascun anno, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, si procede alla ricognizione della 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. Con il medesimo decreto si stabilisce l'adeguamento del limite di lire 100 milioni (1) di cui ai commi 1 e 2 nella stessa misura della variazione percentuale del valore medio dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati.

(1) N.d.R. - Per l'adeguamento del limite minimo cfr. il DPCM, 07.11.95, art. 1.

**Legge 16 dicembre 1991 Numero 398 Articolo 2  
Gazzetta Ufficiale Numero 295/91**

**Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche  
In vigore dal 01.01.92**

**Iva - IRPEG - ILOR - ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE  
TRATTAMENTO FISCALE ATTIVITÀ NATURA COMMERCIALE  
OPZIONE FINI Iva E IMPOSTE DIRETTE**

1. I soggetti di cui all'articolo 1 che hanno esercitato l'opzione sono esonerati dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili prescritti dagli articoli 14, 15, 16, 18 e 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. Sono, altresì, esonerati dagli obblighi di cui al titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

2. I soggetti che fruiscono dell'esonerazione devono annotare nella distinta d'incasso o nella dichiarazione di incasso previste, rispettivamente, dagli articoli 8 e 13 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, opportunamente integrate, qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali.

3. Per i proventi di cui al comma 2, soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta continua ad applicarsi con le modalità di cui all'articolo 74, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

4. Le fatture emesse e le fatture di acquisto devono essere numerate progressivamente per anno solare e conservate a norma dell'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica

26 ottobre 1972, n. 633, e dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Sono fatte salve le disposizioni previste dalla legge 10 maggio 1976, n. 249, in materia di ricevuta fiscale, dal decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627, in materia di documento di accompagnamento dei beni viaggiati, nonché dalla legge 26 gennaio 1983, n. 18, in materia di scontrino fiscale.

5. In deroga alle disposizioni contenute nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il reddito imponibile dei soggetti di cui all'articolo 1 è determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 6 per cento e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali.

6. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, saranno approvati i modelli di distinta e di dichiarazione d'incasso di cui al comma 2 e stabilite le relative modalità di compilazione.

**Legge 16 dicembre 1991 Numero 398 Articolo 3  
Gazzetta Ufficiale Numero 295/91**

**Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche  
In vigore dal 01.01.92**

**Iva - IRPEG - ILOR - ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE  
TRATTAMENTO FISCALE ATTIVITÀ NATURA COMMERCIALE  
OPZIONE FINI Iva E IMPOSTE DIRETTE**

1. L'indennità di preparazione e promozione di cui all'articolo 6 della legge 23 marzo 1981, n. 91, percepita dai sog-

getti di cui all'articolo 1, non concorre alla determinazione del reddito dei soggetti stessi.

**Risoluzione ministeriale del 28 ottobre 1992 Protocollo 11/143**

**T.U. DIRETTE - ENTI NON COMMERCIALI  
GESTIONE DI MENSA E ATTIVITÀ DI SOMMINISTRAZIONE PASTI**

Il signor V.B., in qualità di legale rappresentante della Pia Fondazione V.C.V. ha chiesto di conoscere l'avviso di questa Direzione generale in ordine al trattamento tributario da applicare all'Ente in questione con particolare riferimento all'art. 88 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Al riguardo la circolare n. 26, prot. n. 11/562 del 29 agosto 1991, ha fornito alcuni chiarimenti in ordine ai requisiti soggettivi ed oggettivi necessari per essere destinatari della norma succitata.

È necessario in primo luogo che il soggetto appartenga tuttora alla categoria degli "enti pubblici" ed inoltre che sia stato istituito "esclusivamente" al fine di svolgere attività previdenziale, assistenziale e sanitaria.

Anche se l'art. 111, comma 4 del citato Tuir n. 917 del 1986, prevede, in linea generale, che la gestione di mense e la somministrazione di pasti nonché le prestazioni alberghiere e di alloggio costituiscono attività commerciale, l'art. 88, comma 2, si pone come vera e propria disposizione agevolativa nei confronti degli enti pubblici che svolgono tali attività esclusivamente nell'espletamento di quella assistenziale.

È da ritenere, quindi, che le istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, come le Ipab, possono essere destinatarie della norma recata dal comma 2, lettera b), dell'art. 88 del testo unico, sempreché i medesimi enti non pongano in essere altre attività al di fuori di quelle assistenziali e/o sanitarie per le quali - esclusivamente - sono stati istituiti.

Specifica, inoltre, la citata circolare che la norma dell'art. 88 fa riferimento alla sola qualificazione di "non commercialità" dell'attività in essa considerata escludendola ai fini della determinazione del reddito d'impresa, mentre per ciò che attiene al reddito complessivo degli enti in argomento deve aversi riguardo alle disposizioni recate dagli artt. 108 e seguenti del medesimo testo unico in specie per ciò che concerne i redditi fondiari, di capitale e diversi.

Ai competenti uffici distrettuali, incomberà comunque, sempre l'onere di verificare caso per caso, in base agli elementi in loro possesso, se le attività poste in essere dai singoli enti presentino i caratteri di quelle assistenziali, sanitarie e previdenziali o debbano invece essere considerate oggettivamente commerciali e quindi al di fuori della norma recata dall'art. 88, comma 2, lettera b) del Tuir.

Commissione Tributaria Centrale 23 giugno 1993 Numero 2192 Sezione 4

**IRPEG - ENTI NON COMMERCIALI  
VENDITA A TERZI DI PUBBLICAZIONI EFFETTUATA  
DA ASSOCIAZIONE RELIGIOSA - TASSABILITÀ**

DIRITTO

Il ricorso dell'ufficio è fondato.

Nel presente grado del giudizio è fuori contestazione che la natura commerciale o meno dell'attività di editoria, stampa e diffusione delle pubblicazioni di carattere prevalentemente religioso di un'associazione religiosa con personalità giuridica qual è la Congregazione in epigrafe, non può essere verificata in relazione alla natura del soggetto, al possesso o meno della qualità di imprenditore ed alla ricorrenza o meno del fine di lucro, bensì con riguardo al contenuto ed alle circostanze oggettive dell'attività svolta e dei suoi destinatari, come ha esattamente ritenuto la Commissione di primo grado con argomentazioni non sottoposte a rilievi critici dalla stessa Commissione di secondo grado.

Resta da verificare il criterio di giudizio, posto a base della decisione di appello e censurato dall'ufficio in questa sede, secondo il quale la natura commerciale dell'attività in questione sarebbe esclusa, nel caso concreto, dalla circostanza che le pubblicazioni in questione "vengono distribuite con mezzi propri agli associati e non vendute a terzi".

In realtà, non resiste alla necessaria verifica alcuno dei tre elementi enucleabili da tale supposto criterio di qualificazione giuridica dell'attività in considerazione:

- distribuzione e non già vendita;
- impiego per la diffusione di mezzi propri e non già di una distinta organizzazione commerciale;
- destinazione agli associati e non già a terzi.

Che, in effetti, si tratti di pubblicazioni destinate alla vendita risulta dalla circostanza, non contestata, che le pubblicazioni in controversia recano stampato sul retro l'indicazione del prezzo; ed invero lo scambio di cosa contro prezzo qualifica sul piano economico e giuridico la compravendita, a prescindere dalla sussistenza o meno di un profitto essenziale soltanto con riferimento all'attività imprenditoriale.

Che, poi, nel caso concreto, alla diffusione la contribuente provvedesse con mezzi propri è circostanza per se idonea ad escludere il carattere commerciale dell'attività, valendo solo ad evidenziare che le pubblicazioni in discorso non venivano messe a disposizione degli aventi interesse all'acquisto nelle librerie ed edicole, ma offerte a costoro direttamente dagli appartenenti alla Congregazione.

Che, infine, nella fattispecie, fosse esclusa la cessione a terzi risulta manifestamente smentito dal rilievo che il prodotto Statuto dell'Istituzione di culto in parola indica, tra gli

scopi principali della Società, quelli di "stampare e distribuire Bibbie e divulgare le verità bibliche in varie lingue per mezzo della produzione e della pubblicazione di letteratura contenente informazioni e commenti ..." e di "insegnare pubblicamente e di casa in casa le verità della Bibbia alle persone disposte ad ascoltare, lasciando a tali persone detta letteratura ...". Orbene, tali persone, destinatarie delle pubblicazioni in riferimento non sono certamente gli "associati" alla W.T.B.A.T.S., identificati dalla disposizione V dello Statuto come coloro ai quali viene rilasciato un "certificato di associato"

per aver fatto "donazione di dieci dollari al fondo di detta società", ossia come "contributori" aventi diritto "a un voto per ognuna di tali azioni in detta società", costituita appunto per gli scopi sopra illustrati, ma - evidentemente ed in misura prevalente - quei terzi che sono i destinatari dell'attività divulgativa della Società, inclusi tra questi sia gli adepti professanti il culto della Congregazione sia i non adepti ai quali il messaggio missionario pure si dirige.

In conclusione, per le argomentazioni svolte, fondatamente l'ufficio contesta l'assunta intassabilità della cessione delle pubblicazioni edite dalla Società contribuente, difendendo nella fattispecie le condizioni

volute dall'art. 20, D.P.R. n. 598/1973, ove si esclude la tassabilità delle cessioni di beni "effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni... religiose... nei confronti ... dei rispettivi soci, associati o partecipanti". E ciò anche se si tiene conto del contenuto innovativo - ma con effetto retroattivo dall'1 gennaio 1974 - della più specifica successiva lettera a) della norma in esame, ove si escludono dalla categoria delle attività "considerate in ogni caso commerciali" quelle che hanno per oggetto "le pubblicazioni delle associazioni ... religiose ... cedute prevalentemente ai propri associati".

La decisione di primo grado, erroneamente riformata da quella impugnata, merita, dunque, conferma.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso dell'ufficio.

Risoluzione ministeriale del 15 ottobre 1994 Protocollo 12-0166

**T.U. DIRETTE - IRPEG - CIRCOLI RICREATIVI E CULTURALI  
SOMMINISTRAZIONE DI BEVANDE - ATTIVITÀ COMMERCIALE**

Con telegramma del... a firma del Prefetto di F., diretto al Ministro delle finanze e, per conoscenza, al Ministro dell'interno, è stato evidenziato il grave disagio derivante dalla disomogenea applicazione, da parte delle Amministrazioni comunali, della normativa concernente l'esercizio dell'attività di somministrazione di bevande effettuate dai circoli culturali e ricreativi.

In particolare, è stato riferito che le difformità interpretative delle disposizioni di cui trattasi sono in relazione all'iscrizione nel registro esercenti il commercio "R.E.C." quale requisito necessario richiesto ai circoli culturali e condizione essenziale per il rilascio ad essi, della licenza di esercizio di attività di somministrazione di bevande che dagli stessi sarebbe rivolta esclusivamente ai soli soci.

Al riguardo, si osserva che i centri ricreativi e culturali sono annoverati tra gli enti non commerciali di cui alla lettera c), comma 1, dell'art. 87 del Tuir approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Detti enti, collateralmente alla propria attività statutaria,

possono svolgere anche un'attività commerciale come, appunto, la gestione di bar per la somministrazione di bevande dietro richiesta di pagamento di uno specifico corrispettivo, attività questa, che si pone in una funzione sussidiaria o indiretta rispetto a quella principale cui è diretto il perseguimento dei fini propri dell'ente medesimo.

Ritenuto, pertanto, che la somministrazione di bevande da parte di circoli culturali e ricreativi vada assunta come attività commerciale, il problema del richiesto requisito di iscrizione nell'apposito registro quale condizione essenziale per il rilascio dall'autorizzazione amministrativa, costituisce materia disciplinata dalla legge camerale in modo generico e di competenza delle Commissioni provinciali per la tenuta del "R.E.C."

La presenza o meno di detto requisito nonché il rilascio o meno dell'autorizzazione amministrativa prescindono dalla qualificazione dell'attività posta in essere dai soggetti in argomento che per quanto sopra detto è, comunque, da considerarsi commerciale.

RIS 12.09.81

PRO 11/766

Risoluzione ministeriale del 12 settembre 1981 Protocollo 11/766

**IRPEG - CORO FOLKLORISTICO - SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA**

Con istanza diretta alla scrivente il Sig. .... responsabile amministrativo del coro folkloristico ....., con sede in .... ha chiesto di conoscere se il coro medesimo sia da considerarsi o meno soggetto all'Irpeg.

Codesto Ispettorato nel riferire in merito ha, tra l'altro, fatto presente che il Coro in argomento è un'associazione non riconosciuta, costituita con atto notarile, priva di personalità giuridica, avente per oggetto lo svolgimento di propaganda del patrimonio artistico - culturale abruzzese e che le entrate del Coro sono costituite da compensi derivanti da prestazioni di servizio artistico presso i vari comitati di festeggiamenti che vogliono usufruire del Coro medesimo il quali, peraltro, non ha fini di lucro e non è organizzato, per l'attività che svolge, in forma di impresa.

Al riguardo si conviene con il punto di vista espresso da codesto Ispettorato circa l'assoggettabilità dell'associazione istante all'Irpeg.

Infatti il Coro in parola va compreso fra i soggetti passivi dell'Irpeg previsti alla lett. c) dell'art. 2 del D.P.R. n. 598 del 1973, la quale norma riguarda gli enti, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, il cui reddito imponibile è formato soltanto dai redditi fondiari, dai redditi di capitale e dai redditi derivanti dall'e-

sercizio, anche occasionale, di attività commerciali ovunque prodotti e indipendentemente dalla loro destinazione.

Tutti i soggetti contemplati dalla citata lett. c) dell'art. 2 del D.P.R. n. 598 sono assoggettati all'Irpeg e all'Ilor al verificarsi del presupposto d'imposta che nel caso di specie si concretizza nell'espletamento di un'attività tipicamente commerciale quale è quella derivante dall'esercizio di impresa spettacolistica.

È ininfluente, poi, ai fini della tassazione, l'inesistenza dello scopo di lucro. Infatti l'inesistenza di uno scopo istituzionale di lucro, inteso quale ripartizione di proventi tra i partecipanti, non è di per se sufficiente ad escludere il carattere commerciale dell'attività svolta da un ente. Anzi, per aversi esercizio di attività commerciale non è necessario il fine di lucro ma è sufficiente soltanto che l'attività esercitata sia idonea a configurarlo.

Pertanto, poiché l'attività svolta dall'associazione istante rientra tra quelle previste dall'art. 51 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, si ritiene che il Coro folkloristico .... sia tenuto alla presentazione della

dichiarazione dei redditi e debba essere sottoposto alla disciplina dettata dai DD.P.R. n. 597, 598 e 600 del 29 settembre 1973 e successive modificazioni e integrazioni.

## Cassazione 8 marzo 1995 Numero 2705 Sezione 1

AGEVOLAZIONI - ENTI NON COMMERCIALI - RIDUZIONE IRPEG  
RICONOSCIMENTO DEL BENEFICIO - CONDIZIONI

## Diritto

Con l'unico complesso motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 6 comma 1, lettere f) ed h), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601; dell'art. 2, lettere h) e c), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 e dell'art. 51 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, in relazione all'art. 51 della L. 17 luglio 1890, n. 6972, nonché all'art. 2195 C.C. ed agli artt. 88, comma 2, lettera h), 108, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi recato dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, questi ultimi applicabili ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42; nonché omessa e contraddittoria motivazione circa i punti decisivi della controversia [art. 360, nn. 3) e 5), C.P.C.].

## Rileva l'Ente ricorrente:

- che la Commissione ha confuso l'oggetto dell'attività dell'ente con le finalità istituzionali dell'ente stesso, che ne hanno giustificato il riconoscimento quale ente pubblico di assistenza e di beneficenza ex art. 51 della L. n. 6972/1890;

- che l'aver voluto restringere l'ambito applicativo dell'agevolazione di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973, in assenza di univoci parametri normativi, solo agli enti che non svolgono attività commerciale, appare sicuramente errato, stante l'inclusione nel novero dei soggetti cui certamente spetta la suddetta agevolazione di enti che svolgono in via principale attività commerciale;

- che manca nella decisione impugnata una qualsivoglia valutazione sulla valenza risolutiva della questione controversa del riconoscimento dell'ente come ente di assistenza e beneficenza, ai sensi della legge Crispi del 1890;

- che quello che rilevava non era tanto se l'attività avesse natura commerciale o meno, quanto se, nella specie, fosse ravvisabile un ente di assistenza o di beneficenza o un ente a questo assimilato;

- che l'art. 2195 C.C., come richiamato dall'art. 51 del D.P.R. n. 597/1973, contempla tra le attività obiettivamente commerciali non tutte le attività di produzione di beni e servizi, ma solo quelle di produzione industriale di detti beni e servizi, mentre nella specie la Commissione aveva omesso ogni indagine sul carattere industriale o meno dell'attività svolta;

- che l'assenza dello scopo di lucro rilevava ai fini della qualificazione di esso ricorrente quale ente di assistenza e beneficenza ovvero di ente assimilato;

- che l'attività principale, in vista delle finalità istituzionali dell'ente, ben può rivestire (anche) il carattere di attività di "assistenza e beneficenza", rilevante ai fini dell'art. 6 del

D.P.R. n. 601/1973, dal momento che l'attività commerciale può rivestire, dal punto di vista tributario, a certe condizioni, anche il carattere di attività di assistenza o beneficenza;

- che l'aspetto finalistico dell'attività, quale enunciata nello statuto, risponde ad una precisa funzione di rilevanza costituzionale, ponendosi in collegamento diretto con il principio solidaristico, mentre la circostanza che i destinatari degli alloggi sono le famiglie meno abbienti induce a ritenere che tale attività presenta tutti i caratteri della beneficenza;

- che esiste un rapporto di strumentalità diretta tra le finalità benefiche dell'ente e le attività materiali attraverso le quali si realizzano le finalità stesse di esso ricorrente;

- che il Tuir all'art. 88, comma 2, esclude la natura di attività commerciali, nello svolgimento di attività "previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituzionali esclusivamente a tale fine", con ciò confermando che è ben possibile ipotizzare un'attività obiettivamente commerciale, che rilevi agli effetti fiscali, come attività non commerciale nel caso proprio dell'esercizio di attività assistenziale da parte di un ente pubblico all'uopo istituito.

Il complesso motivo di ricorso è infondato.

Come questa Corte ha rilevato in altra occasione (cfr. Cass., 29 marzo 1990, n. 2573) con l'istituzione dell'Irpeg (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598) è stata disposta la riduzione alla metà dell'imposta per talune categorie di soggetti (art. 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601).

La sola natura del soggetto non è però sufficiente per l'attribuzione dell'esenzione.

L'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973 deve infatti essere interpretato in relazione alle norme del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, che indicano il presupposto (art. 1) e i soggetti passivi (art. 2) dell'Irpeg.

Dopo che l'art. 1 ha indicato il presupposto dell'imposta sui redditi, continuativi od occasionali, provenienti da qualsiasi fonte, l'art. 2, nell'individuazione dei soggetti passivi, pone chiaramente l'accento sull'attività esercitata e fonda la distinzione - tra enti commerciali [comma 1, lettera b)] ed enti non commerciali [comma 1, lettera c)] - sul criterio oggettivo della prevalenza o meno dell'esercizio di attività commerciale, indipendentemente dal fine statutario astrattamente dichiarato.

Viene cioè posto in primo piano la natura oggettiva dell'attività e - dovendosi coordinare l'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973 con le disposizioni dettate in via generale dall'art.

2 del D.P.R. n. 598/1973 - la norma agevolativa è delimitata nel senso che, perché questa possa operare, è necessario che il soggetto si possa collocare fra quelli di cui all'art. 2, comma 1, lettera c) (enti non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), perché l'esercizio di tale attività in via esclusiva o principale elimina in radice il presupposto dell'agevolazione.

Tale collocazione, cioè, costituisce un presupposto per accedere - sussistendo le altre condizioni - all'agevolazione medesima.

La natura dell'attività in concreto esercitata (elemento oggettivo) prevale - come è stato osservato nella stessa decisione - sul fine dichiarato (elemento soggettivo) anche se si tratta di fine non di lucro, dal momento che lo scopo di ripartire, oppure no, utili ai partecipanti all'iniziativa commerciale costituisce un momento successivo alla produzione degli utili stessi, che non fa venire meno il carattere commerciale dell'attività e non rileva ai fini tributari, essendo indifferente la destinazione che venga data agli utili eventualmente prodotti.

Qualora l'esercizio di attività commerciale costituisca l'oggetto esclusivo o prevalente del soggetto, questo deve collocarsi fra quelli indicati nell'art. 2, comma 1, lettera h) e, per ciò solo, non può essere compreso fra quelli che beneficiano dell'agevolazione di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973.

Ove l'attività risulti non esclusivamente o non prevalentemente commerciale ed il soggetto può per ciò rientrare fra quelli che astrattamente beneficiano dell'agevolazione, questa non deve ritenersi applicabile necessariamente.

Anche l'art. 2, comma 1, lettera c) fra riferimento all'attività esercitata da parte di soggetti che, in quanto non svolgono in via esclusiva o prevalente attività commerciale, possono beneficiare dell'agevolazione quando siano astrattamente ricomprensibili fra quelli indicati nell'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973, con la conseguenza che pur se tali soggetti sono identificati e qualificati in base ai fini che istituzionalmente perseguono, occorre che l'attività commerciale svolta sia, con quel fine, in un rapporto di strumentalità diretta ed immediata.

Tale rapporto di strumentalità deve essere accertato dal giudice del merito - ed il relativo accertamento, ove, come nella specie, sia logicamente e congruamente motivato e censurabile in sede di legittimità - sicché lo stesso viene ad essere correttamente escluso quando si tratta di attività volta al procacciamento di mezzi economici, ove, per l'intrinseca natura di essa o per la sua estraneità rispetto al fine, non sia con esso coerente, in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine; quando, cioè, si tratti di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in un'ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al raggiungimento dei fini istituzionali.

Dare esclusivo rilievo ai predetti fini si risolverebbe in un'incontrollabile estensione dell'agevolazione tributaria contro il carattere eccezionale di essa e nella possibilità, per il

soggetto, di preconstituersi il regime fiscale più conveniente in contrasto con il principio di effettività dell'imposizione tributaria.

E', pertanto, ultronea ogni discussione rivolta ad accertare se sia o meno intervenuto il riconoscimento dell'ente come ente di beneficenza o assistenza, ai sensi della Legge del 1890.

Nel caso di specie, come risulta dalla precedente esposizione, l'ente ricorrente svolge attività esclusivamente commerciale e, pertanto, correttamente, la decisione impugnata ha escluso la spettanza dell'agevolazione, senza che rilevi che l'oggetto dell'attività costituisca un mezzo per il raggiungimento di fini che, astrattamente, potrebbero dar luogo all'esenzione.

Ne' appare rilevante il richiamo, nella memoria, a Cass., 1 dicembre 1987, n. 8939 dal momento che tale pronuncia si riferisce ad una fattispecie in cui una società era stata costituita con uno scopo sociale di natura dichiaratamente imprenditoriale, mentre, in concreto, si era limitata all'acquisto di un solo fondo rustico ed alla sua concessione in affitto a coltivatore diretto, laddove, nel caso in esame, è pacifico che l'ente ha svolto tutte le attività di cui all'oggetto sociale.

Parimenti inconferente - ed anzi contrario alla tesi dell'ente ricorrente - è poi il richiamo all'art. 88, comma 2, del Tuir del 1986, per il quale non costituiscono esercizio di attività commerciale, fra l'altro, "l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le Unità sanitarie locali".

Infatti, la presunzione iuris et de iure della non considerazione come attività commerciale delle attività svolte da determinati soggetti ben individuati per il raggiungimento di particolari fini, conferma quanto si è venuto fin qui dicendo e cioè che quando, come nella specie, non si è in presenza di un ente pubblico siffatto lo svolgimento da parte dello stesso di un'esclusiva attività commerciale - che si realizza, contrariamente all'assunto del ricorrente, al di fuori di ogni connotato industriale - comporta l'esclusione dall'esenzione dell'imposta.

A tali principi si è ispirata la decisione impugnata e la stessa, pertanto, non merita le censure formulate.

Il ricorso va, pertanto, rigettato.

Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente a rimborsare alla parte controricorrente le spese di questa fase di giudizio liquidate in lire 20.000, oltre quelle prenotate a debito, nonché lire 5.000.000 per onorari.

# ACCERTAMENTO

DPR 22.12.73 N. 600

ART. 9

Decreto Presidente Repubblica 29 Settembre 1973 Numero 600 Articolo 9

## Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

MODIFICATO DALL'ART. 1, COMMA 1, LETT. L) DEL D/L/ 31.05.94, N. 330  
CONVERTITO CON MODIFICAZIONI IN L. 27.07.94, N. 473

In vigore dal 01.06.94

### TERMINI PER LA PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONE

Le persone fisiche e le società o associazioni di cui all'art. 6 devono presentare la dichiarazione tra l'1 maggio e il 30 giugno di ciascun anno per i redditi dell'anno solare precedente.

I soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche tenuti all'approvazione del bilancio o del rendiconto entro un termine stabilito dalla legge o dall'atto costitutivo devono presentare la dichiarazione entro un mese dall'approvazione del bilancio o rendiconto. Se il bilancio non è stato approvato nel termine stabilito la dichiarazione deve essere presentata entro un mese dalla scadenza del termine stesso.

Gli altri soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche devono presentare la dichiarazione entro sei mesi dalla fine del periodo d'imposta.

I sostituti di imposta, anche se soggetti all'IRPEG, devono presentare la dichiarazione prescritta dall'art. 7 tra l'1 settembre ed il 31 ottobre di ciascun anno per i pagamenti fatti nell'anno solare precedente, ovvero, nell'ipotesi indicata nel sesto comma dello stesso articolo, per gli utili di cui è stata deliberata la distribuzione nell'anno solare precedente. (1).

Su richiesta motivata dai soggetti interessati presentata entro il 31 maggio il Ministero delle finanze può consentire agli enti pubblici e privati, di cui all'art. 2, lett. c), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598,

una proroga del termine di cui al comma precedente non superiore a trenta giorni.

Nell'ipotesi di cui al quinto comma dell'art. 7 la dichiarazione deve essere presentata contestualmente alla dichiarazione dei redditi propri.

Le dichiarazioni presentate entro un mese dalla scadenza del termine sono valide salvo il disposto del sesto comma dell'art. 46. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore al mese si considerano omesse a tutti gli effetti ma costituiscono titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta.

La dichiarazione, diversa da quella di cui al quarto comma, può comunque essere integrata, salvo il disposto del quinto comma dell'art. 54, per correggere errori o omissioni mediante successiva dichiarazione, redatta su stampati approvati ai sensi del primo comma dell'art. 8, da presentare entro

il termine per la presentazione della dichiarazione per il secondo periodo d'imposta successivo, sempreché non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o la violazione non sia stata comunque constatata ovvero non siano stati notificati gli inviti e le richieste di cui all'art. 32.

(1) N.D.R. - Il termine per la presentazione delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta è stabilito, per l'anno 1993, tra il 1 settembre e il 30 ottobre 1993, così come dispone l'art. 3 del D.L. 23.03.94 n. 193.

Decreto Presidente Repubblica 29 settembre 1973 Numero 601 Articolo 6  
Supplemento ordinario numero 2 alla Gazzetta Ufficiale numero 268 del 16 ottobre 1973

### DISCIPLINA DELLE AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE

SOSTITUITO DALL'ART. 66, COMMA 8 DEL D.L. 30.08.93, N. 331  
CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA L. 29.10.93, N. 427

In vigore dal 30.08.93

RIDUZIONE DELL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE GIURIDICHE

1. L'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti:

- a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;
- b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, cor-

pi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;

- c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;
- c bis) Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi.

2. Per i soggetti di cui al comma 1 la riduzione compete a condizione che abbiano personalità giuridica.

RIS 05.05.79

PRO 9/406

Risoluzione Ministeriale 5 maggio 1979 Protocollo 9/406

### ACCERTAMENTO - ENTI NON COMMERCIALI - CONTABILITÀ AMMINISTRAZIONE PROVINCIALE

Il presidente della Provincia di... ha posto quesito in materia di contabilità delle proprie gestioni commerciali.

Al riguardo ha rappresentato che nella realtà operativa delle Amministrazioni provinciali sussistono numerose piccole attività che non possono essere tenute con contabilità separata se non parzialmente ed ai soli fini dell'imposta sul valore aggiunto. In particolare è stata evidenziata l'impossibilità di tenere una gestione separata per quanto riguarda i costi con conseguenze in ordine alla loro specifica imputazione.

Ciò premesso è stato chiesto di conoscere in particolare:

- quali costi, e con quale documentazione giustificativa, possono essere dedotti dai ricavi delle accennate attività commerciali;

- quale eventuale contabilità di natura e rilevanza fiscale debba essere tenuta.

In ordine agli esposti problemi si rappresenta quanto segue. Gli obblighi contabili che fanno carico agli enti non commerciali sono riconducibili, per quanto attiene alla materia fiscale nel settore dell'imposizione diretta, alla disciplina recata dall'art. 20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; per

la qual cosa i predetti enti sono soggetti alla tenuta di una contabilità ordinaria ai sensi degli artt. 14, 15 e 16 dello stesso decreto ovvero alla contabilità semplificata di cui al successivo art. 18, a seconda dell'entità dei ricavi, limitatamente alle attività commerciali eventualmente esercitate.

L'adempimento di tali obblighi porta di fatto alla istituzione di una contabilità separata che rende così superati i problemi della imputazione dei costi alle attività commerciali essendo essi evidenziati nelle previste scritture; ciò anche nel caso di contabilità semplificata in ordine alla quale il citato art. 18 del D.P.R. n. 600 impone l'annotazione nei registri tenuti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di tutte le altre operazioni non soggette a registrazione ai fini del predetto tributo. Ed invero nel concetto di "operazioni" di cui al terzo comma del richiamato art. 18 va ricondotta ogni rilevazione contabile attinente alla determinazione del reddito imponibile.

Peraltro, nell'ambito del regime di contabilità separata che discende dalla disciplina dell'art. 20 del D.P.R. n. 600, non tutti i costi ed oneri sono suscettibili di diretta imputazione taluni di essi essendo congiuntamente riferibili sia ad attività istituzionali che a quelle commerciali. In tale ipotesi relativamente a dette voci di costo, deve necessariamente operarsi un criterio proporzionale di imputazione che non as-

surge, tuttavia, a criterio generale (art. 21, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598), ma opera esclusivamente per la determinazione della parte di costo che deve essere attribuita all'attività commerciale. Così assunta tale quota essa si pone, poi, quale costo specifico nella contabilità separata della gestione commerciale.

Diverso è il caso in cui l'Ente non commerciale, in luogo della contabilità relativa alle sole attività commerciali esercitate, adotti una regolare contabilità in linea con la disciplina fiscale, comprensiva di tutte le attività svolte, siano esse istituzionali ovvero commerciali. In tale ipotesi non può, infatti, rilevarsi una deroga all'art. 20 del D.P.R. n. 600 realizzandosi, di fatto, il soddisfacimento di un onere più ampio che ricomprende anche quello imposto dall'art. 20 medesimo.

In una siffatta configurazione contabile si pone, tuttavia, il problema di dover scorporare dalla generale contabilità quelle voci attinenti a costi e ricavi che rilevano ai fini della determinazione del reddito fiscalmente imponibile. A tal fine sopperisce la normativa recata dal titolo 111 del D.P.R. n. 598.

In tale ambito, i componenti positivi di reddito sono indicati dagli artt. 19 e 20 del D.P.R. n. 598, mentre il successivo art. 21 disciplina la deducibilità dei costi. A quest'ultimo fine, e proprio in relazione alla prospettata ipotesi di una contabilità che si riferisce indistintamente a tutta la complessa attività dell'Ente, si pone la disposizione contenuta nel terzo comma del predetto art. 21 che stabilisce un criterio di imputazione dei costi in mancanza di contabilità separata; criterio che si estrinseca nell'assunzione di un coefficiente di deducibilità dato dal rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito complessivo imponibile e l'ammontare globale di tutti i ricavi e proventi, la cui rilevazione deve necessariamente trovare corrispondenza nelle scritture contabili regolarmente tenute e rispondenti anche ai requisiti imposti dalla normativa fiscale.

È solo in questo preciso significato che va assunto il riferimento operato dal citato terzo comma dell'art. 21 del D.P.R. n. 598 in merito all'ipotesi di mancanza di contabilità separata.

Per le premesse considerazioni si ritiene che i quesiti formulati dall'Amministrazione provinciale possano trovare specifica soluzione in relazione ai criteri di impostazione contabile concretamente assunti.

L'Associazione in oggetto si è rivolta alla scrivente per conoscere il trattamento, agli effetti dell'IVA, delle seguenti attività svolte, senza intenti di lucro, in conformità alle disposizioni contenute nel proprio statuto:

1) costituire in Italia un polo culturale e tecnico, per i Paesi interessati, per lo sviluppo delle tecnologie di impiego dell'energia solare e delle altre fonti rinnovabili;

2) costituire, anche con l'istituzione di apposite scuole, delle infrastrutture collaterali permanenti per l'aggiornamento dell'Ente nell'impiego dell'energia solare e di altre fonti;

3) consentire la divulgazione del know how italiano all'estero;

4) organizzare congressi, seminari e assumere iniziative per sviluppare le ricerche nel campo dell'energia solare;

5) curare l'informazione e la pubblicazione delle realizzazioni nell'impiego delle fonti energetiche rinnovabili;

6) offrire servizi di formazione del personale nei settori dell'energia solare e delle altre fonti rinnovabili.

Le entrate dell'Associazione sono costituite da:

a) quote di iscrizione;

b) quote annue associative ordinarie e straordinarie;

c) eventuali contributi ed elargizioni dello Stato o di altri Enti pubblici e privati;

d) altre entrate.

In particolare l'Ente istante ha fatto presente che, fra le altre iniziative, commette alle associate lo svolgimento di corsi scolastici relativi alla conoscenza e all'uso delle energie alternative per cittadini dei Paesi sottosviluppati e corrisponde compensi alle stesse che vengono regolarmente assoggettati ad Iva.

Ha fatto altresì rilevare che le quote di iscrizione e le quote associative, rappresentando soltanto una minima parte delle somme che affluiscono all'Associazione ed essendo destinate alle spese d'ordinaria amministrazione, dovrebbero esulare dalla sfera di applicazione dell'IVA per carenza sia del presupposto soggettivo, giacché "l'esercizio di attività economica in forma di impresa è totalmente estraneo ai fini istituzionali dell'Ente", sia di quello oggettivo, in quanto le dette quote non costituirebbero il corrispettivo di specifiche prestazioni di servizi o di cessioni di beni che l'Associazione offre ai soci o a terzi.

Al riguardo la scrivente, esaminato anche lo Statuto dell'Associazione istante (costituita nel 1980 sotto il patrocinio dei Dicasteri degli Esteri e dell'Industria), e tenuto conto del parere espresso dall'Ispettorato Compartimentale delle Tasse di ..... ritiene che alla detta Associazione, che persegue finalità tecnico - culturali, torni applicabile, agli effetti dell'IVA, la disposizione contenuta nel quarto comma dell'art. 4 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, e successive modificazioni, il quale stabilisce, fra l'altro, che non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, culturali ecc.

In merito all'ambito di applicazione della sopra riportata disposizione la scrivente ha avuto occasione più volte di precisare (vedasi anche la circolare n. 25 del 3.8.1979) le condizioni da osservare perchè possa operare la citata norma.

In particolare, occorre che coesistano i seguenti presupposti:

a) deve trattarsi di istituzioni costituite su base associativa ai soli fini culturali, politici, ecc.;

b) le operazioni debbono essere riconducibili all'attuazione dei compiti statutariamente previsti;

c) le operazioni devono essere rese esclusivamente nei

confronti dei soli soci effettivi.

Da quanto sopra consegue che sono, invece, da assoggettare all'IVA le operazioni effettuate nei confronti sia di terzi che di soci "temporanei", che non hanno titolo per partecipare pienamente alla vita dell'Associazione.

Parimenti, sono soggette al tributo le operazioni aventi natura diversa da quelle istituzionali, e in particolare quelle rese a puri fini commerciali.

Inoltre, l'ultimo comma dello stesso art. 4 ha previsto una serie di attività che, in ogni caso, sono soggette all'IVA, anche se esercitate dai detti organismi associativi nei confronti dei propri soci.

Tra dette attività si richiamano, in particolare:

- cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse

le pubblicazioni delle associazioni politiche, culturali, ecc., cedute prevalentemente ai propri associati (punto a);

- gestione di spacci aziendali, di mense e somministrazioni di pasti (punto d);

- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, prestazioni alberghiere o di alloggio (punto g).

Dall'esame delle summenzionate disposizioni si evince che sia le quote d'iscrizione che le quote associative sono fuori del campo di applicazione dell'IVA. In particolare, per quanto concerne le pubblicazioni edite dall'Associazione istante, si fa presente che le medesime non sono soggette all'IVA purché vengano cedute prevalentemente ai propri associati, così come previsto dal punto a) del citato art. 4. In caso contrario, non ricorrendo tale condizione, le dette pubblicazioni sono tutte da assoggettare al tributo.

RIS 22.12.86

PRO 11/1031

### Risoluzione ministeriale del 22 dicembre 1986 Protocollo 11/1031

#### ACCERTAMENTO - BILANCIO CONSUNTIVO ENTI NON COMMERCIALI

Con circolare 30/11/767 del 19 settembre 1984 questo Ministero ha precisato che ai sensi del combinato disposto degli artt. 308, primo comma, 309 e 310, primo comma, del Testo Unico della legge comunale e provinciale approvato con R.D. 3 marzo 1934, n. 383, "il termine ultimo di approvazione del bilancio dei comuni cade il 30 giugno talché il mese utile per la presentazione della relativa dichiarazione dei redditi decorre dalla suddetta data del 30 giugno, sempreché, ovviamente, il conto consuntivo non sia stato approvato dal Consiglio comunale prima del termine stabilito del 30 giugno nel qual caso la dichiarazione dei redditi va prodotta entro un mese dalla data di approvazione del conto stesso".

Con successiva circolare 18/11/430 del 16 maggio 1985 è stato precisato, poi, che per i comuni della Regione Trentino - Alto Adige per effetto delle disposizioni recate dalla legge regionale 1 giugno 1954, n. 11, che ha fissato al 31 luglio il termine ultimo entro il quale deve essere approvato il conto consuntivo, il mese utile per la presentazione della dichiarazione dei redditi decorre dal 31 luglio.

L'art. 1-bis del D.L. 1 luglio 1986, n. 318, nel testo convertito in legge agosto 1986, n. 488, recante "Provvedimenti urgenti per la finanza locale, pubblicata sulla G.U. - Serie generale - n. 190 del 18 agosto 1986, nonché con avviso di rettifica ed errata - corregge sulla G.U. - Serie generale n. 194 del 22 agosto 1986, stabilisce al terzo comma che la deliberazione del conto consuntivo dell'esercizio finanziario dei comuni e delle province è adottata entro il 30 settembre dell'esercizio successivo. Alla stregua delle disposizioni di cui innanzi, pertanto, si rende opportuno precisare, a modifica delle precedenti circolari 30 del 1984 e 18 del 1985, che il termine di un mese dall'approvazione del bilancio stabilito dal secondo comma dell'art. 9 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, decorre per i comuni e le province di tutto il territorio nazionale dalla suddetta data del 30 settembre dell'esercizio successivo.

Rimane inteso che qualora il conto consuntivo sia approvato prima di detta scadenza, la dichiarazione dei redditi va prodotta entro un mese dall'approvazione del conto stesso.

Le disposizioni recate dal terzo comma dell'art. 1-bis, introdotto dalla legge di conversione n. 488 del 9 agosto 1986, spiegano efficacia, ai sensi dell'art. 21 della medesima legge, a far tempo dal 18 agosto 1986, data di pubblicazione sulla G.U. n. 190 della legge n. 488.

Tuttavia il titolo I, art. 2, terzo comma, del D.L. 30 aprile 1986, n. 133, recante provvedimenti urgenti per la finanza locale, decaduto per mancata conversione in legge come da comunicato del Ministero di grazia e giustizia pubblicato sulla G.U. n. 147 del 27 giugno 1986, stabiliva che la deliberazione del cosiddetto consuntivo "è adottata il 30 settembre dell'anno successivo".

Detta disposizione non ha trovato collocazione nel D.L. 1 luglio 1986, n. 318, ma è stata reintrodotta con l'art. 1-bis, terzo comma, dalla legge di conversione n. 488 del 9 agosto 1986, la quale, peraltro, con il secondo comma dell'art. 1 ha disposto che "restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodotti ed i rapporti giuridici sorti dagli articoli .... nonché" dal titolo I e dal titolo III del D.L. 30 aprile 1986, n. 133".

Da detta disposizione discende automaticamente che la deliberazione del conto consuntivo, già per l'esercizio finanziario 1985, poteva essere adottata entro il 30 settembre 1986 con la conseguenza che il termine ultimo per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativi al medesimo esercizio 1985 è andata a scadere entro il 30 ottobre 1986 beninteso nel rispetto delle disposizioni recate dal secondo comma dell'art. 9 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

RIS. 18.08.90

PRO 11/803

### Risoluzione ministeriale 18 agosto 1990 Protocollo 11/803

#### ACCERTAMENTO - RITENUTE - CONTRIBUTI CORRISPOSTI DA ENTI LOCALI A FAVORE DI ASSOCIAZIONI

Con nota del 4 luglio 1988, la Provincia di ..., facendo riferimento ai chiarimenti forniti dalla Scrivente con la risoluzione n. 11/027 dell'11 gennaio 1988 circa l'assoggettabilità o meno alla ritenuta d'acconto del 4 per cento prevista dall'art. 28 del D.P.R. n. 600 del 1973, dei contributi corrisposti dagli enti locali in favore di società o associazioni per iniziative specifiche, ha chiesto di conoscere "quali adempimenti debba adottare e/o quali certificazioni debba acquisire dal beneficiario (associazione culturale o sportiva o similare) il sostituto d'imposta al fine di correttamente operare all'atto dell'erogazione di un contributo per l'attività corrente".

Nel ribadire il punto di vista espresso con la citata risoluzione n. 11/027 dell'11 gennaio 1988 circa la non applicabilità al contributo erogato alle associazioni in argomento dagli enti pubblici della ritenuta di cui al secondo comma dell'art. 28 del D.P.R. n. 600 del 1973 sia qualora il contributo medesimo assuma esplicitamente la natura di un reale contributo in conto capitale sia quando il contributo stesso è erogato per consentire alle associazioni di qua di promuovere attività per il perseguimento dei fini istituzionali e sempre che dette attività non assumano il carattere della commercialità, e da ritenere che l'ente erogante possa essere esonerato dall'applicazione della ritenuta di cui al citato art. 28 del D.P.R. n. 600/1973 quando risulti esplicitamente e formalmente dalla delibera di concessione del contributo che questo è concesso ad un'associazione, classificabile tra i soggetti di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 87 del Testo Unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, per il compimento dei fini istituzionali e non per lo specifico svolgimento di attività che, seppure collaterali a quelle d'istituto, assumono la natura commerciale.

Infatti, e da ritenere che allorché l'associazione culturale, sportiva ecc., svolga di fatto attività rivolte alla realizzazione dei fini primari istituzionali, questo non possa assumere, ai fini dell'applicazione della ritenuta di cui all'art. 28 citato, la caratteristica di "impresa" nel senso voluto dal medesimo art. 28.

Resta inteso che, come chiarito con la risoluzione n. 11/027 richiamata, nel caso in cui risulti dalle delibere di concessione dei contributi che questi vengono erogati per la riduzione degli oneri sopportati dalle associazioni per l'espletamento delle attività commerciali, gli enti eroganti dovranno operare sui contributi medesimi la ritenuta prescritta.

# VOLONTARIATO

Gazzetta Ufficiale del 22 agosto 1991

LEGGE 11 AGOSTO 1991, n. 266

La Camera dei deputati ed il Senato della Repubblica hanno approvato;

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Promulga la seguente legge:

## Art. 1.

### Finalità e oggetto della legge

1. La Repubblica italiana riconosce il valore sociale e la funzione dell'attività di volontariato come espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo, ne promuove lo sviluppo salvaguardandone l'autonomia e ne favorisce l'apporto originato per il conseguimento delle finalità di carattere sociale, civile e culturale individuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province autonome di Trento e di Bolzano e dagli enti locali.

2. La presente legge stabilisce i principi cui le regioni e le province autonome devono attenersi nel disciplinare i rapporti fra le istituzioni pubbliche e le organizzazioni di volontariato nonché i criteri cui debbono uniformarsi le amministrazioni statali e gli enti locali nei medesimi rapporti.

## Art. 2.

### Attività di volontariato

1. Ai fini della presente legge per attività di volontariato deve intendersi quella prestata in modo personale, spontaneo e gratuito, tramite l'organizzazione di cui il volontario fa parte, senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà.

2. L'attività del volontario non può essere retribuita in alcun modo nemmeno dal beneficiario. Al volontario possono essere soltanto rimborsate dall'organizzazione di appartenenza le spese effettivamente sostenute per l'attività prestata, entro limiti preventivamente stabiliti dalle organizzazioni stesse.

3. La qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di contenuto patrimoniale con l'organizzazione di cui fa parte.

## Art. 3.

### Organizzazioni di volontariato

1. È considerato organizzazione di volontariato ogni organismo liberamente costituito al fine di svolgere l'attività di cui all'articolo 2, che si avvalga in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti.

2. Le organizzazioni di volontariato possono assumere la forma giuridica che ritengono più adeguata al perseguimento

dei loro fini, salvo il limite di compatibilità con lo scopo solidaristico.

3. Negli accordi degli aderenti, nell'atto costitutivo o nello statuto, oltre a quanto disposto dal codice civile per le diverse forme giuridiche che l'organizzazione assume, devono essere espressamente previsti l'assenza di fini di lucro, la democraticità della struttura, l'elettività e la gratuità delle cariche associative nonché la gratuità delle prestazioni fornite dagli aderenti, i criteri di ammissione e di esclusione di questi ultimi, i loro obblighi e diritti. Devono essere altresì stabiliti l'obbligo di formazione del bilancio, dal quale devono risultare i beni, i contributi o i lasciti ricevuti, nonché le modalità di approvazione dello stesso da parte dell'assemblea degli aderenti.

4. Le organizzazioni di volontariato possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure occorrenti a qualificare o specializzare l'attività da esse svolta.

5. Le organizzazioni svolgono le attività di volontariato mediante strutture proprie o, nelle forme e nei modi previsti dalla legge, nell'ambito di strutture pubbliche o con queste convenzionate.

## Art. 4.

### Assicurazione degli aderenti ad organizzazioni di volontariato

1. Le organizzazioni di volontariato debbono assicurare i propri aderenti, che prestano attività di volontariato, contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività stessa, nonché per la responsabilità civile verso i terzi.

2. con decreto del Ministro dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato, da emanarsi entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono individuati meccanismi assicurativi semplificati, con polizze anche numeriche o collettive, e sono disciplinati i relativi controlli.

## Art. 5.

### Risorse economiche

1. Le organizzazioni di volontariato traggono le risorse economiche per il loro funzionamento e per lo svolgimento della propria attività da:

- a) contributi degli aderenti;
- b) contributi di privati;
- c) contributi dello Stato, di enti o di istituzioni pubbliche finalizzati esclusivamente al sostegno di specifiche e documentate attività o progetti;
- d) contributi di organismi internazionali;
- e) donazioni e lasciti testamentari;
- f) rimborsi derivanti da convenzioni;
- g) entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali.

2. Le organizzazioni di volontariato, prive di personalità giuridica, iscritte nei registri di cui all'articolo 6, possono acquistare beni mobili registrati e beni immobili occorrenti per lo svolgimento della propria attività. Possono inoltre, in deroga agli articoli 600 e 786 del codice civile, accettare donazioni e, con beneficio d'inventario, lasciti testamentari, destinando i beni ricevuti e le loro rendite esclusivamente al conseguimento delle finalità previste dagli accordi, dall'atto costitutivo e dallo statuto.

3. I beni di cui al comma 2 sono intestati alle organizzazioni. Ai fini della trascrizione dei relativi acquisti si applicano gli articoli 2659 e 2660 del codice civile.

4. In caso di scioglimento, cessazione ovvero estinzione delle organizzazioni di volontariato, ed indipendentemente dalla loro forma giuridica, i beni che residuano dopo l'esaurimento della liquidazione sono devoluti ad altre organizzazioni di volontariato operanti in identico o analogo settore, secondo le indicazioni contenute nello statuto o negli accordi degli aderenti, o, in mancanza, secondo le disposizioni del codice civile.

#### **Art. 6. Registri delle organizzazioni di volontariato istituiti dalle regioni e dalle province autonome**

1. Le regioni e le province autonome disciplinano l'istituzione e la tenuta dei registri generali delle organizzazioni di volontariato.

2. L'iscrizione ai registri è condizione necessaria per accedere ai contributi pubblici nonché per stipulare le convenzioni e per beneficiare delle agevolazioni fiscali, secondo le disposizioni di cui, rispettivamente, agli articoli 7 e 8.

3. Hanno diritto ad essere iscritte nei registri le organizzazioni di volontariato che abbiano i requisiti di cui all'articolo 3 e che allegino alla richiesta copia dell'atto costitutivo e dello statuto o degli accordi degli aderenti.

4. Le regioni e le province autonome determinano i criteri per la revisione periodica dei registri, al fine di verificare il permanere dei requisiti e l'effettivo svolgimento dell'attività di volontariato da parte delle organizzazioni iscritte. Le regioni e le province autonome dispongono la cancellazione dal registro con provvedimento motivato.

5. Contro il provvedimento di diniego dell'iscrizione o contro il provvedimento di cancellazione è ammesso ricorso, nel termine di trenta giorni dalla comunicazione, al tribunale amministrativo regionale, il quale decide in camera di consiglio, entro trenta giorni dalla scadenza del termine per il deposito del ricorso, uditi i difensori delle parti che ne abbiano fatto richiesta. La decisione del tribunale è appellabile, entro trenta giorni dalla notifica della stessa, al Consiglio di Stato, il quale decide con le medesime modalità e negli stessi ter-

mini.

6. Le regioni e le province autonome inviano ogni anno copia aggiornata dei registri all'Osservatorio nazionale per il volontariato, previsto dall'articolo 12.

7. Le organizzazioni iscritte nei registri, sono tenute alla conservazione della documentazione relativa alle entrate di cui all'articolo 5, comma 1, con l'indicazione nominativa dei soggetti eroganti.

#### **Art. 7. Convenzioni**

1. Lo Stato, le regioni, le province autonome, gli enti locali e gli altri enti pubblici possono stipulare convenzioni con le organizzazioni di volontariato iscritte da almeno sei mesi nei registri di cui all'articolo 6 e che dimostrino attitudine e capacità operativa.

2. Le convenzioni devono contenere disposizioni dirette a garantire l'esistenza delle condizioni necessarie a svolgere con continuità le attività oggetto della convenzione, nonché il rispetto dei diritti e della dignità degli utenti. Devono inoltre prevedere forme di verifica delle prestazioni e di controllo della loro qualità nonché le modalità di rimborso delle spese.

3. La copertura assicurativa di cui all'articolo 4 è elemento essenziale della convenzione e gli oneri relativi sono a carico dell'ente con il quale viene stipulata la convenzione medesima.

#### **Art. 8. Agevolazioni fiscali**

1. Gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 3, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e dall'imposta di registro.

2. Le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 3 costituite esclusivamente per fini di solidarietà, non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto; le donazioni e le attribuzioni di eredità o di legato sono esenti da ogni imposta a carico delle organizzazioni che perseguono esclusivamente i fini suindicati.

3. All'articolo 17 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, come modificato dall'articolo 1 della legge 25 marzo 1991, n. 102, dopo il comma 1-bis è aggiunto il seguente:

«1-ter. Con i decreti legislativi di cui al comma 1, e secondo i medesimi principi e criteri direttivi, saranno introdotte misure volte a favorire le erogazioni liberali in denaro a favore delle organizzazioni di volontariato costituite esclusivamente a fini di solidarietà, purché le attività siano destinate a finalità di volontariato, riconosciute idonee in base alla normativa vigente in materia e che risultano iscritte senza interruzione da almeno due anni negli appositi registri. A tal fine, in deroga alla disposizione di cui alla lettera a) del comma 1, dovrà essere prevista la deducibilità delle predette erogazioni, ai sensi degli articoli 10, 65 e 110 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni e integrazioni, per un ammontare non superiore a lire 2 milioni ovvero, ai fini del reddito di impresa, nella misura del 50 per cento della somma erogata entro il limite del 2 per cento degli utili dichiarati e fino ad un massi-

mo di lire 100 milioni».

4. I proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) e dell'imposta locale sui redditi (ILOR), qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato. I criteri relativi al concetto di marginalità di cui al periodo precedente, sono fissati dal Ministro delle finanze con proprio decreto, di concerto con il Ministro per gli affari sociali.

#### **Art. 9. Valutazione dell'imponibile**

1. Alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'articolo 6 si applicano le disposizioni di cui all'articolo 20, primo comma, del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, come sostituito dall'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1982, n. 954.

#### **Art. 10. Norme regionali e delle province autonome**

1. Le leggi regionali e provinciali devono salvaguardare l'autonomia di organizzazione e di iniziativa del volontariato e favorirne lo sviluppo.

2. In particolare, disciplinano:

a) le modalità cui dovranno attenersi le organizzazioni per lo svolgimento delle prestazioni che formano oggetto dell'attività di volontariato, all'interno delle strutture pubbliche e di strutture convenzionate con le regioni e le province autonome;

b) le forme di partecipazione consultiva delle organizzazioni iscritte nei registri di cui all'articolo 6 alla programmazione degli interventi nei settori in cui esse operano;

c) i requisiti ed i criteri che danno titolo di priorità nella scelta delle organizzazioni per la stipulazione delle convenzioni, anche in relazione ai diversi settori di intervento;

d) gli organi e le forme di controllo, secondo quanto previsto dall'articolo 6;

e) le condizioni e le forme di finanziamento e di sostegno delle attività di volontariato;

f) la partecipazione dei volontari aderenti alle organizzazioni iscritte nei registri di cui all'articolo 6 ai corsi di formazione, qualificazione e aggiornamento professionale svolti o promossi dalle regioni, dalle province autonome e dagli enti locali nei settori di diretto intervento delle organizzazioni stesse.

#### **Art. 11. Diritto all'informazione ed accesso ai documenti amministrativi**

1. Alle organizzazioni di volontariato, iscritte nei registri di cui all'articolo 6, si applicano le disposizioni di cui al capo V della legge 7 agosto 1990, n. 241.

2. Ai fini di cui al comma 1 sono considerate situazioni giuridicamente rilevanti quelle attinenti al perseguimento degli scopi statutari delle organizzazioni.

#### **Art. 12. Osservatorio nazionale per il volontariato**

1. Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri,

su proposta del Ministro per gli affari sociali, è istituito l'Osservatorio nazionale per il volontariato, presieduto dal Ministro per gli affari sociali o da un suo delegato e composto da dieci rappresentanti delle organizzazioni e delle federazioni di volontariato operanti in almeno sei regioni, da due esperti e da tre rappresentanti delle organizzazioni sindacali maggiormente rappresentative. L'Osservatorio, che si avvale del personale, dei mezzi e dei servizi messi a disposizione dal Segretariato generale della Presidenza del Consiglio dei Ministri, ha i seguenti compiti:

a) provvedere al censimento delle organizzazioni di volontariato ed alla diffusione della conoscenza delle attività da esse svolte;

b) promuovere ricerche e studi in Italia e all'estero;

c) fornire ogni utile elemento per la promozione e lo sviluppo del volontariato;

d) approvare progetti sperimentali elaborati, anche in collaborazione con gli enti locali, da organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'articolo 6 per far fronte ad emergenze sociali e per favorire l'applicazione di metodologie di intervento particolarmente avanzate;

e) offrire sostegno e consulenza per progetti di informatizzazione e di banche dati nei settori di competenza della presente legge;

f) pubblicare un rapporto biennale sull'andamento del fenomeno e sullo stato di attuazione delle normative nazionali e regionali;

g) sostenere, anche con la collaborazione delle regioni, iniziative di formazione ed aggiornamento per la prestazione dei servizi;

h) pubblicare un bollettino periodico di informazione e promuovere altre iniziative finalizzate alla circolazione delle notizie attinenti l'attività di volontariato;

i) promuovere, con cadenza triennale, una Conferenza nazionale del volontariato, alla quale partecipano tutti i soggetti istituzionali, i gruppi e gli operatori interessati.

2. È istituito, presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per gli affari sociali, il Fondo per il volontariato, finalizzato a sostenere finanziariamente i progetti di cui alla lettera d) del comma 1.

#### **Art. 13. Limiti di applicabilità**

1. È fatta salva la normativa vigente per le attività di volontariato non contemplate nella presente legge, con particolare riferimento alle attività di cooperazione internazionale allo sviluppo, di protezione civile e a quelle connesse con il servizio civile sostitutivo di cui alla legge 15 dicembre 1972, n. 772.

#### **Art. 14. Autorizzazione di spesa e copertura finanziaria**

1. Per il funzionamento dell'Osservatorio nazionale per il volontariato, per la dotazione del Fondo di cui al comma 2 dell'articolo 12 e per l'organizzazione della Conferenza nazionale del volontariato di cui al comma 1, lettera i), dello stesso articolo 12, è autorizzata una spesa di due miliardi di lire per ciascuno degli anni 1991, 1992 e 1993.

2. All'onere di cui al comma 1 si provvede mediante corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto, ai fini del

bilancio triennale 1991-1993, al capitolo 6856 dello stato di previsione del Ministero del tesoro per l'anno finanziario 1991, all'uopo utilizzando parzialmente l'accantonamento: « Legge quadro sulle organizzazioni di volontariato ».

3. Le minori entrate derivanti dall'applicazione dei commi 1 e 2 dell'articolo 8 sono valutate complessivamente in lire 1 miliardo per ciascuno degli anni 1991, 1992 e 1993. Al relativo onere si fa fronte mediante utilizzazione dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 1991-1993, al capitolo 6856 dello stato di previsione del Ministero del tesoro per l'anno finanziario 1991, all'uopo utilizzando parzialmente l'accantonamento:

«Legge - quadro sulle organizzazioni di volontariato».

#### Art. 15.

##### Fondi speciali presso le regioni

1. Gli enti di cui all'articolo 12, comma 1, del decreto legislativo 20 novembre 1990, n. 356, devono prevedere nei propri statuti che una quota non inferiore ad un quindicesimo dei propri proventi, al netto delle spese di funzionamento e dell'accantonamento di cui alla lettera d) del comma 1 dello stesso articolo 12, venga destinata alla costituzione di fondi speciali presso le regioni al fine di istituire, per il tramite degli enti locali, centri di servizio a disposizione delle organizzazioni di volontariato, e da queste gestiti, con la funzione di sostenerne e qualificarne l'attività.

2. Le casse di risparmio, fino a quando non abbiano proceduto alle operazioni di ristrutturazione di cui all'articolo 1 del citato decreto legislativo n. 356 del 1990, devono destinare alle medesime finalità di cui al comma 1 del presente articolo una quota pari ad un decimo delle somme destinate ad opere di beneficenza e di pubblica utilità ai sensi dell'articolo 35, terzo comma, del regio decreto 25 aprile 1929, n. 967, e successive modificazioni.

3. Le modalità di attuazione delle norme di cui ai commi 1 e 2, saranno stabilite con decreto del Ministro del tesoro,

di concerto con il Ministro per gli affari sociali, entro tre mesi dalla data di pubblicazione della presente legge nella *Gazzetta Ufficiale*.

#### Art. 16.

##### Norme transitorie e finali

1. Fatte salve le competenze delle regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano, le regioni provvedono ad emanare o adeguare le norme per l'attuazione dei principi contenuti nella presente legge entro un anno dalla data della sua entrata in vigore.

#### Art. 17.

##### Flessibilità nell'orario di lavoro

1. I lavoratori che facciano parte di organizzazioni iscritte nei registri di cui all'articolo 6, per poter espletare attività di volontariato, hanno diritto di usufruire delle forme di flessibilità di orario di lavoro o delle turnazioni previste dai contratti o dagli accordi collettivi, compatibilmente con l'organizzazione aziendale.

2. All'articolo 3 della legge 29 marzo 1983, n. 93, è aggiunto, in fine, il seguente comma:

«Gli accordi sindacali disciplinano i criteri per consentire ai lavoratori, che prestino nell'ambito del comune di abitazione dimora la loro opera volontaria e gratuita in favore di organizzazioni di volontariato riconosciute idonee dalla normativa in materia, di usufruire di particolari forme di flessibilità di orari di lavoro o di turnazioni, compatibilmente con l'organizzazione dell'amministrazione di appartenenza».

La presente legge, munita del sigillo dello Stato, sarà inserita nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarla e di farla osservare come legge dello Stato.

Data a Istrana, addì 11 agosto 1991

## Decreto ministeriale 25 maggio 1995 Numero 3263 Articolo 1 Gazzetta Ufficiale Numero 134/95

### Criteri per l'individuazione delle attività commerciali e produttive marginali svolte dalle organizzazioni di volontariato

In vigore dal 10.06.95

#### T.U. DIRETTE - ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO ATTIVITÀ COMMERCIALI E PRODUTTIVE MARGINALI

1. Agli effetti dell'art. 8, comma 4, della legge 11 agosto 1991, n. 266, si considerano attività commerciali e produttive marginali le seguenti attività:

a) attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato;

b) attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;

c) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;

d) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale;

e) attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 111, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione.

2. Le attività devono essere svolte:

a) in funzione della realizzazione del fine istituzionale dell'organizzazione di volontariato iscritta nei registri di cui all'art. 6 della legge n. 266 del 1991;

b) senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato, quali l'uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell'impresa.

3. Non rientrano, comunque, tra i proventi delle attività commerciali e produttive marginali quelli derivanti da convenzioni.

## Risoluzione Ministeriale 18 giugno 1994 Protocollo 296

### T.U. DIRETTE - Iva - AGEVOLAZIONI ASSOCIAZIONI DI VOLONTARIATO - TRATTAMENTO TRIBUTARIO

Con nota del ... diretta a questo Ministero e, per conoscenza, al Direttore dell'ufficio provinciale Iva di F., il dott. ..., nella sua qualità di Presidente dell'associazione di volontariato S.G.E. Con sede legale in F., ha chiesto di conoscere se l'associazione S.G.E. che per la sua attività di volontariato utilizza un registro cassa preventivamente vidimato dal Tribunale di F., debba assolvere ad altre formalità che caratterizzano una contabilità sistematica.

Al riguardo si precisa quanto segue.

L'art. 3, comma 1, della legge quadro n. 266 del 1991, definisce concettualmente le organizzazioni di volontariato recitando testualmente:

"E' considerata organizzazione di volontariato ogni organismo liberamente costituito al fine di svolgere l'attività di cui all'art. 2, che si avvalga in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti".

Il comma 3 dello stesso articolo stabilisce che negli accordi degli aderenti, nell'atto costitutivo o nello statuto, devono espressamente risultare "l'assenza di fini di lucro, la democraticità della struttura, l'elettività e la gratuità delle cariche associative nonché la gratuità delle prestazioni fornite dagli aderenti, i criteri di ammissione e di esclusione di questi ultimi, i loro obblighi e diritti".

In base all'art. 8 della legge in commento, per attività di volontariato deve intendersi quella prestata in modo personale, spontaneo e gratuito, tramite organizzazione di cui il volontariato fa parte, senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà.

Le agevolazioni fiscali in favore delle organizzazioni in commento sono previste dall'art. 8 sussistendo tutti i requisiti richiesti dalla legge quadro.

Il comma 2 dell'art. 8 stabilisce che le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto significando che ciò implicherebbe la totale esclusione dal campo Iva delle cennate operazioni in ordine alle quali non si ravviserebbe il presupposto necessario di cui all'art. 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 che stabilisce l'applicazione dell'imposta.

Da quanto appena dedotto ne consegue che gli acquisti operati dalle organizzazioni di volontariato sono assimilabili a quelli compiuti uti civis come privato sul quale si abbatte l'imposta finale.

Nel settore di cui ci si occupa il legislatore ha inteso mantenere il normale regime tributario con riferimento alle imposte sui redditi cui le associazioni di volontariato sono soggette ex

art. 87, lettera c) e seguenti del Tuir, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Il menzionato art. 87 stabilisce, infatti, che sono soggetti all'IRPEG, tra gli altri, "anche gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, tra i quali si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei cui confronti il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo".

L'attività delle associazioni di volontariato, aventi natura di enti non commerciali, anche se svolta istituzionalmente secondo fini di solidarietà sulla base della definizione concettualmente resa dagli artt. 2 e 3 della legge quadro n. 266 del 1991, assume, o può assumere, in alcuni casi, i caratteri dell'attività commerciale.

In tali casi, l'art. 8, comma 4, introduce un'importante agevolazione disponendo che "i proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta sul reddito qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato".

Ai fini del mantenimento dell'esenzione le organizzazioni di volontariato devono presentare agli uffici delle imposte dirette competenti, copia del bilancio corredata da un'analitica relazione sull'intera attività svolta con particolare riguardo all'entità dell'attività commerciale e produttiva marginale i cui proventi risultino impiegati nell'attività istituzionale dell'organizzazione.

I criteri relativi al concetto di marginalità delle attività produttive e commerciali svolte dalle organizzazioni di volontariato, sono fissati dal Ministro delle finanze con proprio decreto, di concerto con il Ministro per gli affari sociali; ciò ai sensi delle modifiche introdotte dall'art. 18 del D.L. n. 260/1994, al secondo periodo, comma 4 dell'art. 8 della L. n. 266/1991.

La necessità di presentare lo stato patrimoniale ed il conto economico che dal 1994 deve essere redatto in base alle direttive comunitarie, implica che il procedimento analitico di rilevazione dei fatti amministrativi debba essere realizzato per mezzo di scritture contabili con l'obbligo che queste siano regolarmente tenute affinché legittimino la presunzione di veridicità e di certezza dalla quale sono assistite ed affinché pongano in evidenza gli elementi che trovano specifica regolamentazione nelle norme fiscali ed in quelle della legge quadro n. 266 che prevede i requisiti necessari per il mantenimento dell'esenzione in favore delle organizzazioni di volontariato.

## Legge 11 agosto 1991, n. 266, recante: "Legge quadro sul volontariato"

Con legge n. 266 dell'11 agosto 1991, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 196 del 22 agosto 1991, concernente le attività di volontariato, sono state, tra l'altro, introdotte agevolazioni fiscali nei confronti dei soggetti destinatari della legge stessa.

L'attività di volontariato così come definita dall'art. 2 della legge, è "quella prestata in modo personale spontaneo e gratuito, tramite l'organizzazione, di cui il volontario fa parte, senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà". Al volontario possono essere soltanto rimborsate le spese effettivamente sostenute per l'attività prestata, entro limiti preventivamente stabiliti dall'organizzazione stessa.

L'art. 3 della legge n. 266 stabilisce che le organizzazioni di volontariato "possono assumere la forma giuridica che ritengono più adeguata al perseguimento dei loro fini, salvo il limite di compatibilità con lo scopo solidaristico"; lo stesso art. 3 stabilisce poi che "negli accordi degli aderenti, nell'atto costitutivo o nello statuto .. devono essere espressamente previsti l'assenza di fini di lucro .. i criteri di ammissione e di esclusione" degli aderenti.

Si osserva al riguardo che la compatibilità con lo scopo solidaristico, la previsione di criteri di escludibilità degli aderenti e, soprattutto, la necessità dell'assenza di fini di lucro rende impossibile per le organizzazioni di volontariato destinatarie della legge in oggetto, ai fini fiscali, la costituzione in forma societaria, considerato in particolare il disposto dell'art. 2247 del codice civile, che prevede come finalità essenziale del contratto di società "l'esercizio in comune di una attività economica allo scopo di dividerne gli utili".

Sono escluse, pertanto, anche le società cooperative, dalla partecipazione alle quali i soci traggono, comunque, una utilità diretta incompatibile con le finalità solidaristiche della legge n. 266.

Peraltro, va considerato che la recente legge n. 381 dell'8 novembre 1991 ha introdotto una particolare disciplina per le cooperative sociali che "hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini".

E' da rilevare che ai fini fiscali le organizzazioni di volontariato costituite in forma di associazioni o di fondazione hanno, in considerazione dei fini statutari, la natura di enti non commerciali.

I benefici tributari, con riferimento ai tributi sul reddito, sono recati dall'art. 8, commi 3 e 4, e dell'art. 9.

L'applicazione dei benefici medesimi è condizionata all'iscrizione delle organizzazioni nei "registri generali delle or-

ganizzazioni di volontariato" tenuti dalle regioni e dalle province autonome, ai sensi dell'art. 6 della legge in esame.

In particolare il comma 3 dell'art. 8 ha aggiunto il comma 1 ter all'art. 17 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, come modificato dall'art. 1 della legge 25 marzo 1991, n. 102.

Detto comma 1 ter è così formulato: "Con i decreti legislativi di cui al comma 1, e secondo i medesimi principi e criteri direttivi, saranno introdotte misure volte a favorire le erogazioni liberali in denaro a favore delle organizzazioni di volontariato costituite esclusivamente ai fini di solidarietà, purché le attività siano destinate a finalità di volontariato, riconosciute idonee in base alla normativa vigente in materia e che risultano iscritte senza interruzione da almeno due anni negli appositi registri. A tal fine, in deroga alla disposizione di cui alla lettera a) del comma 1, dovrà essere prevista la deducibilità delle predette erogazioni, ai sensi degli articoli 10, 65 e 110 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni ed integrazioni, per un ammontare non superiore a lire 2 milioni ovvero, ai fini del reddito d'impresa, nella misura del 50 per cento della somma erogata entro il limite del 2 per cento degli utili dichiarati e fino ad un massimo di lire 100 milioni".

La disciplina delle misure agevolative in favore delle erogazioni liberali è quindi rinviata ai decreti legislativi previsti dalla norma di delega di cui all'art. 17 della legge n. 408 del 1990.

Il comma 4 dell'art. 8 della legge n. 266 stabilisce che "i proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) e dell'imposta locale sui redditi (ILOR), qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato. Sulle domande di esenzione, previo accertamento della natura e dell'entità delle attività, decide il Ministro delle finanze con proprio decreto, di concerto con il Ministro per gli affari sociali".

Per quanto riguarda la definizione sotto l'aspetto oggettivo dell'ambito applicativo della disposizione, si è dell'avviso che per "attività commerciali e produttive marginali" dovrebbero intendersi esclusivamente le attività di carattere commerciale ovvero produttive di beni o servizi posti in essere dalle organizzazioni di volontariato per il tramite: a) degli assistiti, ai fini della loro riabilitazione e del loro inserimento sociale; b) dei volontari, intendendo per volontari quelli che svolgono l'attività secondo i criteri e nei limiti stabiliti dall'art. 2 della legge n. 266. Le attività stesse non debbono essere organizzate nella forma imprenditoriale, di cui agli articoli 2080 e seguenti del codice civile, siano esse industriali o artigiane.

Il beneficio, per ciò che concerne l'imposizione sui redditi e' condizionato al totale impiego dei proventi in questione per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato, impiego che deve essere idoneamente documentato.

In particolare, per ciò che concerne l'"entita'" delle attivita', pur non essendo questa ancorata ad una specifica percentuale delle entrate dell'organizzazione, dovra' essere individuata sulla base di parametri correlati a diverse situazioni di fatto quali, a titolo esemplificativo, la occasionalita' dell'attivita', la non concorrenzialita' (che puo' essere anche ricondotta a radicate tradizioni locali che riservino al volontariato determinati servizi in favore della comunita' locale) dell'attivita' sul mercato, il rapporto tra risorse impiegate e ricavi, il rapporto tra i ricavi dell'attivita' e i servizi resi dall'organizzazione.

In ordine alla presentazione delle "domande di esenzione" di cui al comma 4 dell'art. 8 della legge n. 266 ed al procedimento relativo al loro accoglimento o diniego, si osserva quanto segue.

La disposizione recata dal comma 4 dell'art. 8 della citata legge n. 266, dopo aver stabilito che "i proventi derivanti da attivita' commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'Irpeg e dell'ILOR, qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato" prevede che "sulle domande di esenzione, previo accertamento della natura e dell'entita' delle attivita'", decide il Ministro delle finanze con proprio decreto, di concerto con il Ministro per gli affari sociali".

Al riguardo e' opportuno premettere che la procedura di accertamento mediante decreto interministeriale costituisce una novita' nel sistema dei procedimenti finalizzati al riconoscimento di agevolazioni fiscali in materia di imposte sui redditi, finora di competenza degli uffici delle imposte dirette, nelle forme e nei modi stabiliti da fonti normative, nel quadro della potesta' di accertamento ad essi attribuita.

La legge n. 266 del 1991 nulla prevede in ordine alla procedura da seguire per ottenere il decreto interministeriale di cui al comma 4 in argomento.

Si forniscono, pertanto, di seguito le seguenti istruzioni.

Le "domande di esenzione" in argomento vanno presentate all'ufficio distrettuale delle imposte dirette nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale delle singole organizzazioni istanti. Gli uffici devono trasmettere a questa Direzione generale, entro sei mesi dalla data del ricevimento, le domande prodotte, corredandole del parere istruttorio reso sulla base dell'accertamento di fatto della "natura" e della "entita'" delle attivita' per cui e' stato chiesto il trattamento di favore.

Le domande di esenzione devono contenere una analitica e precisa descrizione delle attivita' commerciali e produttive marginali, per le quali viene chiesta l'ammissione al beneficio, nonche' della loro entita'.

Le domande devono essere corredate, oltre che del certificato di iscrizione nei registri generali delle organizzazioni di volontariato di cui all'art. 6 della legge n. 266, anche dell'atto costitutivo dal quale deve risultare il fine esclusivo di

solidarieta', e dello statuto o degli accordi degli aderenti, del bilancio e di ogni idonea documentazione atta a provare il totale impiego dei proventi delle attivita' in questione per i fini istituzionali delle organizzazioni.

Dette domande possono essere presentate una sola volta e spiegare effetto anche per gli esercizi successivi, salvo una revoca del provvedimento di accoglimento delle domande medesime, conseguente alla cancellazione delle organizzazioni dai registri di cui all'art. 6 ovvero al venir meno delle condizioni poste dal quarto comma dell'art. 8 (la decorrenza iniziale dell'esenzione va riferita al periodo d'imposta per il quale la domanda e' presentata).

Annualmente, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi, deve, invece, essere presentata agli Uffici delle imposte dirette competente copia del bilancio corredata da una sintetica relazione sull'attivita' svolta onde fornire documentazione dell'impiego dei proventi esonerati dall'imposizione.

Gli uffici segnalano alla commissione interministeriale di cui al paragrafo successivo l'eventuale omissione di tale adempimento.

Per quanto concerne poi l'emanazione del decreto interministeriale di accoglimento delle domande di cui al comma 4 dell'art. 8 (ovvero di diniego o di revoca) verra' istituita, con decreto del Ministero delle finanze di concerto con il Dipartimento degli affari sociali, una apposita commissione istruttoria costituita da rappresentanti del Ministero delle finanze e del Dipartimento degli affari sociali, al fine di un esame congiunto delle domande di esenzione finalizzato all'emanazione del decreto stesso, cio' in coerenza con i principi in materia di semplificazione dell'azione amministrativa dettati dal capo IV della legge 7 agosto 1990, n. 241, recante nuove norme in materia di procedimento amministrativo.

L'art. 9 della legge n. 266 del 1991 ha, poi, stabilito che: "alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'art. 6 si applicano le disposizioni di cui all'art. 20, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, come sostituito dall'art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1982, n. 954".

Tale disposizione rende applicabile alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri tenuti dalle regioni e dalle province autonome di cui all'art. 6 della legge n. 266, siano esse enti di tipo associativo o non, la particolare normativa prevista per gli enti non commerciali di tipo associativo dal già vigente primo comma dell'art. 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 dicembre 1973, n. 598 (ora recepita dai commi 1, 2 e 3 dell'art. 111 del T.U.I.R. approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917).

Cio' comporta l'applicazione in favore dei soggetti interessati della disciplina secondo cui le somme versate alle organizzazioni dagli associati o partecipanti a titolo di contributo o quote associative non concorrono a formare il reddito imponibile delle organizzazioni.

Viene ad applicarsi, inoltre, nei confronti delle organizza-

zioni in parola il disposto dell'ultima parte del primo comma dell'art. 20 del decreto del Presidente della Repubblica n. 598 (recepito nel terzo comma dell'art. 111 T.U.I.R.), secondo il quale per le associazioni assistenziali non si considerano effettuate nell'esercizio di attivita' commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso pagamento di corrispettivi specifici effettuate, in conformita' alle finalita' istituzionali, nei confronti degli associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attivita' e che, per legge, regolamento o statuto, fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonche' dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali.

Per quanto concerne l'imposizione indiretta le agevolazioni fiscali sono contenute nei commi 1 e 2 dell'art. 8 e sono subordinate alla circostanza che le organizzazioni di volontariato siano costituite esclusivamente per fini di solidarieta' e siano iscritte nei cennati registri tenuti dalle regioni e province autonome. Al comma 1 e' previsto che gli atti costitutivi delle cennate organizzazioni e quelli relativi allo svolgi-

mento della loro attivita' sono esenti dall'imposta di bollo e di registro.

Pertanto, nelle ipotesi previste, la formalita' della registrazione, agli effetti dell'imposta di registro, dovra' essere eseguita senza pagamento di imposta.

Al comma 2 si prevede l'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto delle operazioni effettuate dalle organizzazioni medesime, con l'effetto che nessun adempimento fiscale va osservato in relazione alle dette operazioni. Nella previsione esentativa possono ritenersi comprese anche le cessioni, effettuate nei confronti delle dette organizzazioni, di beni mobili registrati, quali autoambulanze, elicotteri o natanti di soccorso, attesa la loro sicura utilizzazione nell'attivita' sociale da queste svolte.

E' prevista infine l'esenzione generalizzata da ogni imposta per quanto riguarda gli atti di donazione e le attribuzioni di eredita' o di legato a favore delle organizzazioni di volontariato.

RIS 29.05.93

PRO 300028

## Risoluzione ministeriale del 29 maggio 1993 Protocollo 300028

### REGISTRO - MODIFICHE DELL'ATTO COSTITUTIVO O DELLO STATUTO DELLE ASSOCIAZIONI DI VOLONTARIATO

L'associazione di volontariato "C.A.", con istanza diretta a codesta Intendenza, ha chiesto l'esonero assoluto dall'assolvimento dell'imposta di registro "per ogni atto inerente la modifica dell'atto costitutivo o dello statuto regolante la vita dell'Ente, ai sensi dell'art. 8 della legge in oggetto".

L'Ufficio del Registro di Taranto ha ritenuto dovuta, invece, la corresponsione della suddetta imposta nella misura fissa.

Codesta Intendenza, "ritenendo non manifestamente infondata l'eccezione dell'Associazione che ne occupa, attesa la ratio della disposizione legislativa dettante norme di particolare favore ed incoraggiamento alla costituzione delle associazioni di volontariato, ai sensi del non equivoco disposto dall'art. 1 della ripetuta legge", ha chiesto il parere di questa Direzione Generale al fine di provvedere all'eventuale rimborso della somma corrisposta.

La scrivente informa che questo Dicastero si e' pronuncia-

to sulla problematica in esame nell'alegata Circolare n. 3 del 25.02.92, relativa alla legge 11.08.91, n. 266 (Legge quadro sul volontariato), laddove ha chiarito che: "Per quanto concerne l'imposizione indiretta le agevolazioni fiscali sono contenute nei commi 1 e 2 dell'art. 8 e sono subordinate alla circostanza che le organizzazioni di volontariato siano costituite esclusivamente per fini di solidarieta' e siano iscritte nei cennati registri tenuti dalle regioni e province autonome.

Al comma 1, e' previsto che gli atti costitutivi delle cennate organizzazioni e quelli relativi allo svolgimento delle loro attivita' sono esenti dall'imposta di bollo e di registro. Pertanto, nelle ipotesi previste, la formalita' della registrazione, agli effetti dell'imposta di registro, dovra' essere eseguita senza pagamento di imposta".

La Scrivente ritiene, quindi, che nella fattispecie in esame si possa procedere al rimborso della somma versata.

## Risoluzione ministeriale del 6 giugno 1994 Protocollo 12-0011

### Iva - ASSOCIAZIONI DI VOLONTARIATO TRATTAMENTO FISCALE

Con nota del 21 ottobre 1993, diretta al Ministro delle finanze, il dott. S.C., nella sua qualità di presidente della ... soc. cooperativa a responsabilità limitata, ha chiesto di conoscere il regime fiscale ai fini Iva applicabile a norma della legge 11 agosto 1991, n. 266 alle attività marginali di bar e mensa svolte dalla ... costituita nella forma di società cooperativa a responsabilità limitata.

Al riguardo si precisa quanto segue.

L'art. 3, primo comma, della legge quadro n. 266 del 1991, definisce concettualmente le organizzazioni di volontariato recitando testualmente: "E' considerato organizzazione di volontariato ogni organismo liberamente costituito al fine di svolgere l'attività di cui all'art. 2, che si avvalga in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti".

Il successivo secondo comma del medesimo articolo 3, stabilisce che "le organizzazioni di volontariato possono assumere la forma giuridica che ritengono più adeguata al perseguimento dei loro fini, salvo il limite d'incompatibilità con lo scopo solidaristico".

Si osserva in proposito - come, peraltro, precisato con circolare ministeriale n. 3, prot. n. 11/152, del 25 febbraio 1992 - che la compatibilità con lo scopo solidaristico, la previsione di criteri di escludibilità degli aderenti e, soprattutto, la necessità dell'assenza di fini di lucro, rende impossibile per le organizzazioni di volontariato destinatarie della legge in commento, ai fini fiscali, la costituzione in forma societaria, considerato, in particolare, il disposto dell'art. 2247 del codice civile, che prevede come finalità essenziale del contrat-

to di società, l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili.

Sono escluse, pertanto, anche le società cooperative, dalla partecipazione alle quali i soci traggono, comunque, un'utilità diretta incompatibile con le finalità solidaristiche della legge n. 266.

Per quanto concerne l'imposizione indiretta, le agevolazioni fiscali sono contenute nei commi 1 e 2 dell'art. 8 e sono sempre subordinate alla sussistenza di tutti i requisiti richiesti nei confronti dei soggetti destinatari della legge n. 266.

Cio' posto, con riguardo al quesito posto dall'associazione istante, si precisa che il comma 2 del medesimo articolo 8, stabilisce che le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, significando che ciò implicherebbe la totale esclusione dal campo Iva delle cennate operazioni in ordine alle quali non si ravviserebbe il presupposto necessario di cui all'art. 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 che stabilisce l'applicazione dell'imposta. Conseguentemente, gli acquisti operati dalle organizzazioni di volontariato sono assimilabili a quelli compiuti "uti civis" come privati sul quale si abbatte l'imposta fiscale.

Comunque, alla luce di quanto in precedenza esposto, si conclude ritenendo che le agevolazioni fiscali previste dalla legge n. 266 del 1991 non possano, tuttavia, applicarsi nei confronti d'Associazione istante in quanto costituita in forma di società cooperativa.

## Risoluzione ministeriale del 7 ottobre 1994 Protocollo 10-218

### BOLLO DOCUMENTI RELATIVI AD ASSOCIAZIONI DI VOLONTARIATO

... ha chiesto di conoscere il parere della scrivente in ordine al trattamento, agli effetti dell'imposta di bollo, degli atti (documenti, decreto prefettizio di guardia giurata, giuramento presso la Pretura ed ogni altro atto in genere) preliminari al conferimento dell'incarico regionale a Guardia Ecologica Volontaria.

Al riguardo si osserva che l'art. 8 della legge 11 agosto 1991, n. 266 (legge quadro sul volontariato) accorda, tra l'altro, l'esenzione dal pagamento dell'imposta di bollo, oltre che agli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato, anche a quelli connessi allo svolgimento della loro attività.

C'è da tener presente, tuttavia, che l'iscrizione nei regi-

stri generali delle organizzazioni di volontariato, secondo quanto dispone l'art. 6 della citata legge n. 266, è condizione necessaria per beneficiare delle agevolazioni fiscali.

Cio' premesso, si ritiene che gli atti e i documenti posti in essere per la nomina a guardia giurata particolare quali atti connessi allo svolgimento dell'attività dell'organizzazione di volontariato possono essere prodotti in esenzione dal pagamento del tributo di bollo sempreché, beninteso, i gruppi di guardie ecologiche volontarie siano iscritti nel registro di cui all'art. 6 della legge n. 266/91 e l'aspirante guardia giurata, una volta ottenuta la nomina, possa svolgere l'attività esclusivamente per l'organizzazione cui appartiene.

## Risoluzione ministeriale 11 agosto 1995 Protocollo 12-1591

### AGEVOLAZIONI - ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO ESENZIONE DEI PROVENTI - CONDIZIONI

Con la nota ... l'ufficio ... ha trasmesso alla scrivente la documentata istanza con la quale l'associazione ... ha chiesto il riconoscimento dell'esenzione dei proventi derivanti dalla propria attività di volontariato così come originariamente previsto dal comma 4, dell'art. 8 della L. n. 266/1991 che, testualmente recitava: "... Sulle domande di esenzione, previo accertamento della natura e dell'entità delle attività, decide il Ministro delle finanze con proprio decreto, di concerto con il Ministro per gli affari sociali".

Com'è noto, le disposizioni recate dal secondo periodo, comma 4, dell'art. 8 della L. 11 agosto 1991, n. 266, hanno subito radicali modificazioni introdotte dall'art. 18 del D.L. n. 138/1994 che, decaduto, è stato reiterato con D.L. 29 aprile 1994, n. 260, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 giugno 1994, n. 413.

In relazione al contenuto della norma di origine la questione relativa al riconoscimento formale di esenzione affidata all'emanazione di un decreto interministeriale, si era rivelata tecnicamente errata poiché non poteva essere considerata "esenzione" la non imponibilità ex lege dei proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali poste

in essere dalle organizzazioni di volontariato.

Cosicché, con la nuova formulazione del comma 4 dell'art. 8 della L. n. 266/1991, così come recepita dall'art. 18 del D.L. 29 aprile 1994, n. 260, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 giugno 1994, n. 413, è venuto meno, di conseguenza, l'obbligo di giungere alla concessione dell'esenzione mediante l'emanazione di un decreto interministeriale significando che, allorquando le Organizzazioni di volontariato si riconoscano titolari di tutti i requisiti richiesti, secondo i criteri stabiliti dal D.M. 25 maggio 1995, in G.U. n. 134 del 10 giugno 1995, ad esse deve intendersi riconosciuto il diritto all'agevolazione che, pertanto, non assume carattere costitutivo ed in ordine alla quale, gli uffici delle imposte avranno quindi cura di esercitare l'attività di controllo alla stregua di quanto previsto per gli enti non commerciali tra i quali rientrano le Organizzazioni in commento.

Si restituisce, pertanto, la documentata istanza prodotta dall'associazione... in quanto le nuove disposizioni introdotte dalla legge di conversione n. 413/1994 hanno, di fatto, determinato la caducazione di quanto originariamente stabilito dall'art. 8, comma 4, secondo periodo, della L. n. 266/1991.

## Risoluzione ministeriale 5 giugno 1995 Numero 138/E Potocollo 10-777

### BOLLO

#### CONVENZIONI CON LE ASSOCIAZIONI DI VOLONTARIATO

Gli atti di convenzione relativi alla concessione di un collegamento radioelettrico richiesto da un'associazione di volontariato possono essere redatti in carta libera, ai sensi dell'art. 8 della legge 11 agosto 1991, n. 266, che accorda, tra l'altro, l'esenzione dall'imposta di bollo, oltre che agli atti costitutivi dell'organizzazione di volontariato, anche a quelli connessi con lo svolgimento della loro attività.

Condizioni per usufruire dell'esenzione sono: a) l'iscrizione nei registri generali delle organizzazioni del volontariato (ex art. 6 della legge n. 266/1991); b) la strumentalità degli atti di convenzione al raggiungimento dei fini di solidarietà per i quali l'organizzazione è sorta.

## Circolare ministeriale 8 agosto 1995 Numero 221/E

#### AGEVOLAZIONI - T.U. DIRETTE - VOLONTARIATO SPETTANZA DEI BENEFICI FISCALI - MODALITÀ

Nella Gazzetta Ufficiale - serie generale n. 134 del 10 giugno 1995 è stato pubblicato il decreto del ministro delle Finanze di concerto con il ministro per la Famiglia e la solidarietà sociale, datato 25 maggio 1995, che fissa i "criteri per l'individuazione delle attività commerciali e produttive marginali svolte dalle organizzazioni di volontariato" agli effetti dell'articolo 8, comma 4 della legge 11 agosto 1991, n. 266.

L'articolo citato, nel testo modificato dall'articolo 18 del decreto legge 29 aprile 1994, n. 260, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 giugno 1994, n. 413, ha stabilito che:

"I proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) e dell'imposta locale sui redditi (ILOR), qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato. I criteri relativi al concetto di marginalità, di cui al periodo precedente, sono fissati dal ministro delle Finanze con proprio decreto, di concerto con il ministro per gli Affari sociali".

Si ricorda che, nella formulazione originaria recata dalla legge n. 266 del 1991, l'articolo 8, comma 4, prevedeva:

"I proventi derivanti da attività commerciali e produttive

marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) e dell'imposta locale sui redditi (ILOR), qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato. Sulle domande di esenzione, previo accertamento della natura e dell'entità delle attività, decide il ministro delle Finanze con proprio decreto, di concerto con il ministro per gli Affari sociali".

La modifica normativa apportata dall'articolo 18 del decreto legge n. 260, ha eliminato la previsione della specifica procedura di riconoscimento dell'agevolazione (espressa "domanda di esenzione" della organizzazione di volontariato interessata e provvedimento di riconoscimento o di diniego del beneficio per ogni singola organizzazione nella forma del decreto interministeriale).

Pertanto, la verifica della spettanza del beneficio fiscale per le attività in argomento deve essere svolta, senza una formale istanza di parte e uno specifico provvedimento di riconoscimento o diniego dell'esenzione, nell'ambito dell'attività di accertamento cui sono istituzionalmente preposti gli uffici distrettuali delle imposte dirette, sulla base dei criteri di marginalità fissati con l'anzidetto decreto datato 25 maggio 1995.

## Indice

Introduzione .....	Pag. 5
<b>PARTE PRIMA</b>	
<b>I SOGGETTI DEL TERZO SETTORE</b> .....	7
<i>Premessa</i>	
<i>L'atto costitutivo e lo statuto</i> .....	7
<i>Le associazioni non riconosciute</i> .....	7
<i>Le associazioni riconosciute</i> .....	8
<i>Le fondazioni</i> .....	10
<i>Le istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza</i> .....	10
<i>Le associazioni di volontariato - legge 266/1991</i> .....	11
Gli organi e il loro funzionamento .....	13
<i>Premessa</i>	
<i>L'organo amministrativo</i> .....	13
<i>L'assemblea degli associati</i> .....	13
<i>Il collegio dei revisori</i> .....	14
<i>I libri sociali</i> .....	15
<b>PARTE SECONDA</b>	
<b>I.V.A.</b> .....	17
<i>Premessa</i>	
<i>I presupposti di imposta e la base imponibile</i> .....	17
<i>Attività abituale e non occasionale</i> .....	19
<i>Quote associative e contributi a fondo perduto</i> .....	19
<i>Gli adempimenti contabili obbligatori</i> .....	20
<i>I libri obbligatori</i> .....	20
<i>La detrazione dell'IVA e la contabilità separata degli enti non commerciali</i> ..	22
<i>Le operazioni esenti e la detrazione dell'IVA sugli acquisti</i> .....	24
<i>Le liquidazioni periodiche contribuenti trimestrali e mensili</i> .....	24
<i>Dichiarazione annuale IVA</i> .....	25
<i>Tassa di concessione governativa sulla partita IVA</i> .....	26
<i>Codice fiscale e numero di partita IVA</i>	
<i>La dichiarazione di inizio attività</i> .....	26
<i>Alcuni casi particolari</i> .....	29
<i>Gestione di bar e circoli - Somministrazione di alimenti e bevande</i> .....	29
<i>Le sponsorizzazioni</i> .....	30
<i>Le pubblicazioni delle associazioni</i> .....	30
<i>La locazione di immobili</i> .....	31
<i>La cessione di beni immobili</i> .....	31

PARTE TERZA .....	
<b>IRPEG ILOR</b> .....	33
<i>Premessa</i> .....	
<i>Il presupposto dell'imposta e la base imponibile Irpeg e Ilor</i> .....	33
<i>Redditi fondiari</i> .....	33
<i>Il reddito di impresa</i> .....	34
<i>La determinazione della base imponibile del reddito di impresa</i> .....	36
<i>Quale scelta?</i> .....	38
<i>La ritenuta del 4% sui contributi alle associazioni</i> .....	39
<i>Gli obblighi contabili</i> .....	40
<i>Contabilità semplificata</i> .....	40
<i>Contabilità ordinaria</i> .....	41
<i>Le varie combinazioni possibili</i> .....	41
<i>Quale scegliere?</i> .....	44
<i>Dove scegliere</i> .....	45
<i>La contabilità pubblica</i> .....	45
<i>Redditi di capitale</i> .....	45
<i>Redditi diversi</i> .....	46
<i>Il reddito complessivo e gli oneri deducibili</i> .....	48
<i>La deducibilità fiscale delle liberalità agli enti non commerciali</i> .....	50
<i>Aliquota Irpeg e riduzione per gli enti non commerciali</i> .....	50
<i>Gli enti non commerciali e l'Ilor</i> .....	51
<i>La dichiarazione dei redditi modello 760</i> .....	52
<i>La situazione degli enti non commerciali</i> .....	53
<i>Esempio di compilazione di dichiarazione annuale IVA</i> .....	54
<i>Esempio di compilazione del mod. AA7/6 Domanda di attribuzione del num. di C.F. e dichiarazione di inizio attività</i> .....	58
PARTE QUARTA .....	
<b>LA LEGGE QUADRO SUL VOLONTARIATO</b> .....	63
<i>Premessa</i> .....	
<i>Le associazioni di volontariato: ambito soggettivo</i> .....	63
<i>Requisiti per godere dei benefici fiscali</i> .....	64
<i>L'atto costitutivo e i patti tra gli aderenti</i> .....	64
<i>Esempio di statuto tipo per un'organizzazione di volontariato</i> .....	67
<i>I benefici fiscali</i> .....	70
<i>Bollo</i> .....	70
<i>Registro</i> .....	71
<i>I.V.A.</i> .....	72
<i>IRPEG ed ILOR</i> .....	74
<i>Le attività marginali</i> .....	74
<i>Le convenzioni</i> .....	76
<i>Deducibilità fiscale delle liberalità alle organizzazioni di volontariato</i> .....	77
<i>La legge 398 del 1991 per le associazioni</i> .....	77

PARTE QUINTA .....	
<b>I COMPENSI A TERZI</b> .....	81
<i>Premessa</i> .....	
<i>Adempimenti del datore di lavoro</i> .....	81
<i>Dichiarazione modello 770</i> .....	82
<i>Compensi a lavoratori autonomi</i> .....	82
<i>Collaborazioni coordinate continuative</i> .....	82
<i>Collaborazioni e prestazioni occasionali</i> .....	83
<i>Il contributo previdenziale sui compensi professionali</i> .....	83
<i>I rimborsi spese</i> .....	85
<i>Esempi di fatture e ricevute di professionisti o collaboratori coordinati e continuativi</i> .....	87
PARTE SESTA .....	
<b>TRIBUTI MINORI</b> .....	89
<i>Premessa</i> .....	
<i>Imposta sugli spettacoli</i> .....	89
<i>Imposta comunale sugli immobili I.C.I.</i> .....	90
<i>Esenzione per gli enti non profit</i> .....	91
<i>Pagamento e dichiarazione imposta comunale sulla pubblicità e sulle pubbliche affissioni</i> .....	91
<i>Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche</i> .....	92
<i>Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani interni</i> .....	92
APPENDICE .....	
<b>IVA</b> .....	
<i>D.P.R. 26.10.72 N. 633 art. 4</i> .....	95
<i>D.P.R. 26.10.72 N. 633 art. 10</i> .....	96
<i>D.P.R. 26.10.72 N. 633 art. 19</i> .....	98
<i>D.P.R. 26.10.72 N. 633 art. 19bis</i> .....	99
<i>D.P.R. 26.10.72 N. 633 art. 19ter</i> .....	100
<i>Ris. Min. 03.10.85 prot. 396318</i> .....	101
<i>Ris. Min. 21.07.87 prot. 362538</i> .....	102
<i>Ris. Min. 15.03.90 prot. 430191</i> .....	102
<i>Ris. Min. 10.08.90 prot. 430769</i> .....	103
<i>Ris. Min. 04.02.91 prot. 431143</i> .....	103
<i>Ris. Min. 14.02.91 prot. 431152</i> .....	104
<i>Ris. Min. 01.06.91 prot. 431420</i> .....	105
<i>Ris. Min. 29.08.92 prot. 445883</i> .....	105
<i>Circ. Min. 21.06.91 N. 32 prot. 430213</i> .....	106
<i>Ris. Min. 05.01.95 N. 4/E prot. 12-2563</i> .....	107
<i>D.P.C. 07.11.95 N. 7025 art. 1</i> .....	107
<i>Ris. Min. 17.07.95 N. 217/E Prot. 12-391</i> .....	108
<b>IRPEG ILOR</b> .....	
<i>D.P.R. 22.12.86 N. 917 art. 65</i> .....	109

<i>D.P.R. 22.12.86 N. 917 art. 108</i> .....	»	110
<i>D.P.R. 22.12.86 N. 917 art. 110</i> .....	»	110
<i>D.P.R. 22.12.86 N. 917 art. 109</i> .....	»	111
<i>D.P.R. 22.12.86 N. 917 art. 110bis</i> .....	»	111
<i>D.P.R. 22.12.86 N. 917 art. 111</i> .....	»	112
<i>D.P.R. 22.12.86 N. 917 art. 114</i> .....	»	113
<i>D.P.R. 22.12.86 N. 917 art. 115</i> .....	»	114
<i>D.P.R. 22.12.86 N. 917 art. 116</i> .....	»	114
<i>D.P.R. 22.12.86 N. 917 art. 118</i> .....	»	115
<i>Ris. Min. 28.01.76 prot. 10/50175</i> .....	»	116
<i>Ris. Min. 22.04.85 prot. 11/189</i> .....	»	117
<i>Ris. Min. 21.11.86 prot. 11/710</i> .....	»	118
<i>Commissione tributaria primo grado 20.11.89 sez. 1</i> .....	»	119
<i>Commissione tributaria centrale 08.10.91 N. 6683 sez. 10</i> .....	»	119
<i>Ris. Min. 09.08.91 prot. 11/067</i> .....	»	120
<i>Legge 16.12.91 N. 398 art. 1</i> .....	»	121
<i>Legge 16.12.91 N. 398 art. 2</i> .....	»	122
<i>Legge 16.12.91 N. 398 art. 3</i> .....	»	122
<i>Ris. Min. 28.10.92 prot. 11/143</i> .....	»	123
<i>Commissione tributaria centrale 23.06.93 N. 2192 sez. 4</i> .....	»	124
<i>Ris. Min. 15.10.94 prot. 12-0166</i> .....	»	125
<i>Ris. Min. 12.09.81 prot. 11/766</i> .....	»	125
<i>Cassazione 08.03.95 N. 2705 sez. 1</i> .....	»	126
<b>ACCERTAMENTO</b>		
<i>D.P.R. 22.12.73 N. 600 art. 9</i> .....	»	129
<i>D.P.R. 29.09.73 N. 601 art. 6</i> .....	»	130
<i>Ris. Min. 05.05.79 prot. 9/406</i> .....	»	130
<i>Ris. Min. 22.12.86 prot. 11/1031</i> .....	»	132
<i>Ris. Min. 18.08.90 prot. 11/803</i> .....	»	133
<b>VOLONTARIATO</b>		
<i>Legge 11 agosto 1991 N. 266</i> .....	»	135
<i>D.M. 25.05.95 N. 3263</i> .....	»	139
<i>Ris. Min. 18.06.94 prot. 296</i> .....	»	140
<i>Circolare 25.02.92 N. 3</i> .....	»	141
<i>Ris. Min. 29.05.93 prot. 300028</i> .....	»	143
<i>Ris. Min. 06.06.94 prot. 12-0011</i> .....	»	144
<i>Ris. Min. 07.10.94 prot. 10-218</i> .....	»	145
<i>Ris. Min. 11.08.95 prot. 12-1591</i> .....	»	145
<i>Ris. Min. 05.06.95 prot. 138/E prot. 10-777</i> .....	»	146
<i>Circolare Min. 08.08.95 N. 221/E</i> .....	»	146

E' noto come i problemi fiscali del terzo settore in generale e del volontariato in particolare, siano notevolmente cresciuti negli ultimi anni, di pari passo al crescere e al diffondersi dei rapporti tra non profit, pubblica amministrazione e mercato.

Le normative vigenti impongono adempimenti sempre più complessi per i quali necessitano consulenze di esperti. La presente pubblicazione è rivolta a chi deve amministrare enti non commerciali in generale ed associazioni di volontariato in particolare. Non essendo esaustiva di tutte le problematiche fiscali che si possono presentare, vuole essere una sorta di manuale-guida di prima necessità. Il Centro Nazionale per il Volontariato è sempre a disposizione, con i suoi esperti, per ulteriori chiarimenti.

*Stefano Raghianti svolge l'attività di dottore commercialista e di insegnante di Diritto ed Economia. Da alcuni anni si dedica allo studio delle problematiche fiscali degli enti non profit e delle associazioni di volontariato partecipando anche a convegni e seminari su questi temi. E' consulente del C.N.V per gli aspetti fiscali.*

**CENTRO NAZIONALE PER IL VOLONTARIATO**

Via Catalani, 158 - 55100 LUCCA

Tel. 0583/419500 - Fax 0583/419501

Indirizzo Internet: <http://cnv.cpr.it>

e-mail: [cnv@cnv.cpr.it](mailto:cnv@cnv.cpr.it)