



CENTRO STUDI RAGIONIERI

Gian Mario Colombo - Stefano Ragghianti

Enti non commerciali e Onlus

Aspetti contabili e fiscali

COPIA UNICA



1. GIAN MARIO COLOMBO, *Le organizzazioni di volontariato. Aspetti civilistici e fiscali*, (1993).
2. GUIDO SIPALA, *La valutazione delle aziende. Problematiche civilistiche e fiscali*, (1994).
3. GIUSEPPE ROCCO, *Termini di management*, (1994).
4. GIAN MARIO COLOMBO, *Formazione professionale e fisco*, (1995).
5. GUIDO SIPALA, *Le perizie contabili con esercitazioni pratiche*, (1995).
6. GUIDO SIPALA, *La verifica della contabilità e del bilancio d'esercizio. Il nuovo bilancio nella normativa Cee. La nota integrativa e la relazione sulla gestione*, (1996).
7. BRUNO DEI, *Commento ai conti di bilancio*, (1996).
8. GILBERTO GELOSA - MASSIMO INSALACO, *Fusioni e scissioni di società. Profili civilistici e tributari*, (1996).
9. *Il nuovo processo tributario. Atti del Convegno - Milano, 18 febbraio, 11 e 12 marzo 1993*, a cura di Mario Miscali, (1996).
10. GUIDO SIPALA, *La determinazione del valore delle aziende e dei beni aziendali*, (1997).
11. *Revisione degli Enti Locali*, a cura della Commissione paritetica di studio degli Enti Locali, Ordine dei Dottori Commercialisti e Collegio dei Ragionieri della Circostrizione di Busto Arsizio, (1998).
12. FEDERICO BELLINI, *Definitività dell'imposizione inesistente o difforme e possibili rimedi*, (1999).
13. GUIDO SIPALA, *Strategie di valutazione d'azienda*, (1999).
14. GIAN MARIO COLOMBO - STEFANO RAGGHIANI, *Enti non commerciali e Onlus. Aspetti contabili e fiscali*, (2000).

Per Informazioni e Acquisti

Dott. A. Giuffrè Editore S.p.A. - Via Busto Arsizio, 40 - 20151 Milano
Tel. 02/380.892.90 - Fax 02/380.095.82
<http://www.giuffre.it>

Centri di documentazione e di distribuzione Giuffrè



CENTRO STUDI RAGIONIERI

Gian Mario Colombo - Stefano Ragghianti

Enti non commerciali e Onlus

Aspetti contabili e fiscali

*In collaborazione con
il Centro nazionale per il volontariato Lucca*

GIUFFRÈ EDITORE

TUTTE LE COPIE DEVONO RECARE IL CONTRASSEGNO DELLA S.I.A.E.

© Copyright Dott. A. Giuffrè Editore, S.p.A. Milano - 2000

La traduzione, l'adattamento totale o parziale, la riproduzione con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm, i film, le fotocopie), nonché la memorizzazione elettronica, sono riservati per tutti i Paesi.

Tipografia «MORI & C. S.p.A.» - 21100 Varese - Via F. Guicciardini 66

PREFAZIONE

Un scenario ampio di organismi peraltro non giuridicamente determinati ai quali si riferisce la legge 460, non può che indurre a una riflessione complessa, come di solito è la normativa contabile e fiscale.

Questo testo, dovuto alla competenza e alla esperienza professionale del Prof. Gianmario Colombo e del Dott. Stefano Raggianti da tempo consulenti di enti e associazioni « senza fini di lucro », oggetto di normative nazionali e regionali intensificate in questi ultimi anni, è un tentativo di rispondere alle esigenze di grandi e soprattutto piccole organizzazioni, non abituate ad affrontarle nella quotidianità.

I due coautori si sono divisi i compiti: il prof. Colombo si è occupato degli « Enti non commerciali » e tra di essi gli enti ecclesiastici e quelli di tipo associativo; e di essi ha affrontato le scritture, la contabilità separata, il bilancio, l'I.V.A. e Irap, nonché la raccolta di fondi, i vari regimi di contabilità, quella semplificata e quella ordinaria.

Stefano Raggianti ha trattato delle Onlus di diritto, le associazioni di volontariato, le cooperative sociali, le organizzazioni non governative, le associazioni di promozione sociale nonché le figure delle « Onlus parziali » e i loro limiti.

Dopo una analisi dei requisiti soggettivi delle Onlus, le agevolazioni fiscali, I.V.A., Irap, erogazioni liberali, titoli di solidarietà.

Un'attenzione particolare è alle scritture contabili delle Onlus, lo stato patrimoniale e il conto economico della gestione, la complessa questione I.V.A., le « attività connesse » e i rapporti tra Onlus e altri soggetti.

Una sorta di trattazione analitica di un tema non facile, nella fiducia che possa essere utilizzato anche da « non esperti », che il Centro Nazionale per il Volontariato ha sollecitato ai due autori, avendone sperimentato la affidabilità e disponibilità.

Che il loro impegno divenga una pubblicazione « Giuffrè » è una

ulteriore garanzia per il livello scientifico raggiunto; tutto il settore del non profit ne ha particolare bisogno in un momento in cui intraprende una strada nuova che non può essere affidata al caso e alla improvvisazione, anche quando — ed è la sua ricchezza — nasce dalla spontanea scelta per la dedizione e la solidarietà.

Il binomio « senza fini di lucro » e « competenza » comporterà qualche problema in più, ma farà crescere la qualità di coloro che a questa vogliono essere fedeli, rispondendo alle esigenze di modernità ed efficienza.

MARIA ELETTRA MARTINI
Presidente Centro Nazionale per il Volontariato

INDICE

<i>Prefazione</i> di MARIA ELETTRA MARTINI	v
<i>Introduzione</i>	xi

CAPITOLO I ENTI NON COMMERCIALI

1. Qualificazione degli enti e determinazione dei criteri per individuarne l'oggetto esclusivo o principale	1
2. Enti non commerciali e perdita della qualifica	6
3. Perdita della qualifica di ente non commerciale: approfondimenti	10
4. Occasionali raccolte pubbliche di fondi e contributi per lo svolgimento convenzionato di attività	13
5. Regime forfettario di eliminazione del reddito	18
6. Agevolazioni temporanee per il trasferimento di beni patrimoniali a enti non commerciali	20

CAPITOLO II ENTI DI TIPO ASSOCIATIVO

1. Premessa	31
2. Le associazioni privilegiate	33
A) Individuazione dei soggetti	33
B) Decommercializzazione di talune attività	36
3. La riforma degli statuti	41
4. Imposta sul valore aggiunto	46
5. Termini per le modifiche statutarie	46

CAPITOLO III CONTABILITÀ FISCALE E RENDICONTO DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

1. Le scritture contabili degli enti non commerciali	49
2. La contabilità separata	50
3. Le registrazioni e i libri contabili	52
4. La rilevazione degli acquisti « promiscui »	53
5. Individuazione dei beni relativi all'attività commerciale	56
6. Contabilità separata e I.V.A.	57
7. Obblighi contabili ed I.R.A.P.	59

8. Bilancio degli enti non commerciali.	59
9. La raccolta pubblica di fondi e l'apposito rendiconto.	68
10. Conclusioni.	70

CAPITOLO IV I REGIMI CONTABILI

1. Introduzione.	73
2. Esame analitico dei vari regimi contabili.	74
3. Il regime semplificato.	75
4. Attività commerciale multipla.	77
5. Le variazioni del regime contabile.	77
6. Gli enti di nuova costituzione.	78
7. Determinazione del valore dei ricavi.	79
8. Il sistema della contabilità semplificata.	79
9. La contabilità ordinaria.	81
10. Passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria.	82
11. Passaggio dal regime ordinario a quello semplificato.	86
12. Bilancio tipo enti non commerciali	90

CAPITOLO V L'ORGANISMO DI CONTROLLO

1. I compiti dell'Authority.	98
2. I poteri dell'Authority.	100
3. Gli strumenti organizzativi.	102

CAPITOLO VI LE ONLUS

1. I possibili soggetti.	106
2. I settori di attività.	107
3. I soggetti svantaggiati.	111
4. I Requisiti formali degli statuti.	114
5. Attività istituzionali e attività connesse.	123
6. Le Onlus di diritto.	128
7. Organizzazioni di volontariato.	131
8. Requisiti formali degli statuti.	133
9. Obbligo di bilancio.	137
10. Cancellazione dal registro regionale del volontariato.	146
11. Le cooperative sociali di cui alla legge n. 381/1991.	147
12. Le organizzazioni non governative di cui alla legge n. 49/1987.	152
13. Le Onlus « parziali »	157
13.1 Gli enti religiosi.	157
13.2 Limiti alla attività degli enti religiosi onlus parziali.	161
14. Le associazioni di promozione sociale e le Onlus.	161

CAPITOLO VII ANAGRAFE DELLE ONLUS	165
--	-----

CAPITOLO VIII LE AGEVOLAZIONI FISCALI

1. Le imposte sui redditi.	171
2. Erogazioni liberali.	175
3. I.V.A.	180
4. Altre agevolazioni.	183
4.1 Ritenute alla fonte.	183
4.2 Le Onlus e l'Irap.	193
4.3 Obblighi dichiarativi ai fini Irap.	197
5. I titoli di solidarietà.	198

CAPITOLO IX LE SCRITTURE CONTABILI PER LE ONLUS

1. Scritture contabili dell'attività complessiva.	202
2. Il rendiconto o bilancio di esercizio delle Onlus.	205
2.1 Stato Patrimoniale.	206
2.2 Conto Economico o rendiconto della gestione.	207
3. Scritture contabili delle attività connesse.	208
4. I regimi semplificati.	210
4.1 Le Onlus minori.	211
5. Gli adempimenti contabili obbligatori per le attività delle Onlus.	213
5.1 I libri obbligatori	213
6. La detrazione dell'I.V.A. e la contabilità separata degli enti non commerciali e delle Onlus.	215
7. Le operazioni esenti e la detrazione dell'I.V.A. sugli acquisti.	218
8. Le liquidazioni periodiche contribuenti trimestrali e mensili	219
9. Dichiarazione annuale I.V.A.	220
10. Codice fiscale e numero partita I.V.A. La dichiarazione di inizio attività.	222
11. Adempimenti I.V.A. delle associazioni di volontariato iscritte	224
12. Gli obblighi contabili delle attività connesse.	225
13. Controlli sulle Onlus e regime sulle sanzioni.	238

CAPITOLO X LE ONLUS E GLI ALTRI SOGGETTI

1. Rapporto e coordinamento con gli altri enti non commerciali.	243
2. Rapporto e coordinamento con la disciplina delle cooperative sociali.	246

APPENDICE

D.Lgs. 04.12.97, n. 460	« Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale »	253
Circolare 12.05.98, n. 124	« Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali »	277
Circolare 26.06.98, n. 168	« Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. Disposizioni riguardanti le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale »	315

INTRODUZIONE

Occorre innanzitutto rilevare che di enti non profit non si parla né nella legislazione civilistica, né in quella fiscale.

In effetti, il codice civile contrappone gli enti senza scopo di lucro, del Libro I, agli enti collettivi aventi scopo di lucro (società), del Libro V.

Secondo la dottrina, i criteri principali di distinzione tra gli enti di cui al Libro I e quelli del Libro V consistono fondamentalmente nello scopo (altruistico per i primi, egoistico per i secondi) e nell'attività (non economica per gli enti senza scopo di lucro, economica per gli altri). In realtà la distinzione non è così netta, in quanto vi sono, ad esempio, associazioni e fondazioni che esercitano un'attività economica, cioè un'attività diretta alla produzione di beni e servizi; e, peraltro, nella legislazione italiana si trovano casi di società senza scopo di lucro (società sportive di cui alla legge n. 91/1980). È dunque necessario trovare un nuovo sicuro criterio distintivo tra le organizzazioni profit e quelle non profit, e questo, anche sulla scorta di quanto avviene in altri Paesi (nella specie Stati Uniti), potrebbe forse essere individuato nel divieto assoluto di distribuire gli utili da parte dei soggetti non profit. In questo consiste lo scopo non economico dell'ente e l'attività economica assume una funzione strumentale rispetto al raggiungimento di tale scopo.

La legislazione speciale, poi, ha messo l'accento sugli scopi che devono essere perseguiti da un particolare tipo di enti, che potrebbero essere chiamati "pubblici" in quanto perseguono scopi di utilità sociale. Basti citare gli scopi di assistenza e beneficenza (IPAB), di religione e di culto (gli enti ecclesiastici, legge n. 222/1985), di sanità (legge n. 833/1987 per il riordino del Servizio sanitario nazionale), di solidarietà (legge n. 266/1991 sul volontariato e legge n. 381/1991 sulle cooperative sociali).

I fini sociali di primaria importanza (cfr. art. 41 Cost.) giustifi-

cano una disciplina agevolata che si può riassumere in tre punti: in contributi pubblici, convenzioni per lo svolgimento di servizi sociali, agevolazioni fiscali.

Sul piano fiscale gli enti senza scopo di lucro sono generalmente inquadrati tra gli enti non commerciali, in quanto non hanno per oggetto esclusivo e principale l'esercizio di attività commerciali. Il trattamento fiscale di tali enti riposa sul principio fisiocratico secondo il quale, ovunque vi sia ricchezza prodotta, questa deve essere tassata, indipendentemente dagli scopi per i quali viene prodotta.

Il punto di partenza della riflessione sul regime fiscale degli enti non profit dovrebbe essere, ad avviso di chi scrive, l'abbandono dell'attuale configurazione dell'ente non commerciale, rappresentato come una specie di giano bifronte, ove coesistono attività istituzionale (statutaria) e attività commerciale, strumentale rispetto alla prima, e rilevante sotto il profilo fiscale. È una distinzione difficile da operare sia a livello di principio (la stessa nozione di attività commerciale, di derivazione mercantilistica, appare ormai superata), sia a livello operativo (basti pensare alla difficoltà per realizzare la contabilità separata, la scissione degli acquisti promiscui, etc.). La "decommercializzazione" dell'attività svolta per il perseguimento dei fini istituzionali, presente anche nella legge delega di riforma, rappresenta il tentativo di superamento di questa impostazione, e nello stesso tempo testimonia la difficoltà di tradurre tecnicamente la volontà di detassazione degli enti non commerciali. In tale situazione si è costretti a ricorrere a regimi speciali di imposta (cfr. legge n. 266/1991 e legge n. 381/1991), generalmente incentrati su norme derogative di quantificazione sulla base imponibile, su forfettizzazioni (cfr. legge n. 398/1991), su riduzioni di aliquote (50 per cento dell'aliquota IRPEG, cfr. art. 6 del D.P.R. n. 601/1973), su esenzioni soggettive o oggettive.

Tutto sommato questa figura "mista" dell'ente non commerciale (privato e impresa nello stesso tempo) poggia su una concezione della realtà economica ormai superata, secondo la quale si continua a considerare l'attività di utilità sociale come non economica, ammettendo al più una attività commerciale "marginale" (cfr. art. 8, comma 4, della legge n. 266/1991 sulle organizzazioni di volontariato). A livello normativo, su questa lunghezza d'onda, si può citare come emblematico l'art. 108, comma 1, D.P.R. n. 917/1986, ove si

prevede la non imponibilità delle prestazioni di servizi erogati da enti non commerciali, a patto che siano resi in conformità con le finalità istituzionali, senza una specifica organizzazione e verso pagamento di un corrispettivo che non ecceda i costi di diretta imputazione (con esclusione, quindi, di quelli indiretti). In proposito si osserva solo che oggi non è possibile produrre alcun servizio sociale di una qualche significatività senza una apposita organizzazione e senza assicurarne la continuità mediante l'equilibrio economico della gestione. Si veda anche l'art. 111 del D.P.R. n. 917/1986, dove il legislatore procede in modo alterno, ponendo, dopo ogni norma agevolativa, limitazioni dettate dalla preoccupazione di possibili abusi.

La distinzione tra enti profit e enti non profit dovrebbe essere fatta non tanto (o non solo) in base all'attività effettivamente svolta, ma anche in base alle finalità sociali perseguite: occorre cioè distinguere fra chi produce per il profitto e per dividere gli utili e chi non produce per il profitto. Il divieto di distribuire gli utili sotto qualsiasi forma — in modo diretto e indiretto —, le finalità di carattere sociale, altri vincoli statutari sull'attività, la verifica dell'effettiva destinazione dei proventi unicamente all'esercizio dell'attività istituzionale e la verifica della devoluzione del patrimonio, in caso di scioglimento, a fin di pubblica utilità, dovrebbero costituire garanzie sufficienti contro eventuali abusi di chi volesse approfittare della situazione. Sotto queste condizioni gli enti non profit devono potere esercitare tutte le attività e realizzare tutte le finalità ideali (non economiche) che vogliono (assistenza e beneficenza, sanità, religione e culto, solidarietà, eccetera). Conviene ulteriormente precisare che "l'attività economica svolta sarà normalmente in una posizione strumentale rispetto allo scopo dell'ente, ma non si può escludere che il suo esercizio possa rappresentare la stessa attività istituzionale dell'ente" ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Cfr. G. PONZANELLI, *Nuove figure e nuove problematiche degli enti non profit*, Milano, 1993, pag. 14.

CAPITOLO I
ENTI NON COMMERCIALI

In attuazione della delega di cui all'art. 3, commi 186-189, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, per il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali, il D.Lgs. del 4 dicembre 1997, n. 460, recante « Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale » ⁽¹⁾ apporta modificazioni e integrazioni al Testo Unico delle imposte sui redditi (D.P.R. n. 917/1986), andando praticamente a modificare tutti gli articoli che interessano la disciplina degli enti (residenti e non *residenti*).

Successivamente il Ministero delle Finanze ha fornito le proprie interpretazioni con due circolari: la n. 124/E del 12 maggio 1998 ⁽²⁾, che commenta i primi nove articoli del decreto, quelli destinati agli enti non commerciali, e la n. 168/E del 26 giugno 1998 ⁽³⁾, che si sofferma sulla nuova figura delle Onlus.

1. Qualificazione degli enti e determinazione dei criteri per individuarne l'oggetto esclusivo o principale.

Nella definizione di ente non commerciale si vuole dare rilevanza a elementi di natura obiettiva, connessi all'attività effettivamente esercitata (art. 3, c. 187, lett. *a*) della legge-delega).

Già dall'esame della normativa vigente (art. 87, c. 1, lett. *b*) e *c*) del D.P.R. n. 917/1986) si ricava che l'elemento distintivo tra enti commerciali (lett. *b*) ed enti non commerciali (lett. *c*) è costituito dall'oggetto. In particolare, si tratta di vedere se vi è esercizio di

⁽¹⁾ In G.U. n. 1 del 2 gennaio 1998, S.O. n. 1/L.

⁽²⁾ In G.U. n. 121 del 27 maggio 1998, S.O. n. 100.

⁽³⁾ In G.U. n. 159 del 10 luglio 1998, S.O. n. 118.

attività commerciale, e se questa debba considerarsi « prevalente » (4), a prescindere dalla valutazione degli scopi, dalle idealità perseguite, dalla natura pubblica o privata dell'ente, ed anche dall'assenza del fine di lucro (5). Da questo punto di vista la circolare ministeriale n. 124/E del 1998 non potrebbe esprimersi con maggiore chiarezza: dopo aver precisato che l'elemento distintivo degli enti non commerciali è costituito « dal fatto di non avere tali enti quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività di natura commerciale, intendendosi per tale l'attività che determina reddito d'impresa ai sensi dell'art. 51 del T.U.I.R. », prosegue puntualizzando che « nessun rilievo assume, invece, ai fini della qualificazione dell'ente come non commerciale, la natura (pubblica o privata) del soggetto, la rilevanza sociale delle finalità perseguite, l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati » (punto 1.1).

L'art. 1 del D.Lgs. n. 460/1997 apporta delle modificazioni al comma 4 dell'art. 87, dirette, anzitutto, a precisare i criteri per individuare l'oggetto esclusivo o principale dell'attività di tali organismi.

Relativamente agli enti residenti, l'oggetto esclusivo o principale è determinato in base:

— alla legge (si veda, ad esempio, per gli enti ecclesiastici l'art. 16 della L. n. 222/1985);

— all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata (criterio formale). La forma dell'atto ha dunque anche una rilevanza sostanziale ai fini di stabilire il criterio di individuazione dell'oggetto principale.

In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato (criterio sostanziale).

I due criteri sono alternativi per gli enti residenti, mentre per gli enti non residenti l'unico criterio utilizzabile è quello dell'attività effettivamente esercitata. Per questi ultimi, dunque, il criterio della

(4) Cfr. A.M. PROTO, *Classificazione degli enti diversi dalle società e natura delle attività esercitate*, in *Rassegna Tributaria* n. 3/1995, p. 549.

(5) Cfr. F. GALLO, *I soggetti del libro primo del Codice Civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Rivista diritto tributario*, 1993, I, p. 347.

effettività è fondamentale per la determinazione dell'oggetto principale rilevante ai fini dell'applicazione delle norme di cui agli articoli 113 e 114 del Testo Unico.

In ogni caso, il rapporto tra atto costitutivo (o statuto) e attività effettivamente svolta è sempre stato, fin dall'inizio della riforma tributaria del 1973, un punto critico nella definizione degli enti non commerciali, anche perché la maggiore preoccupazione che muove l'amministrazione è quella elusiva. Non va dimenticato, infatti, che dallo statuto può emergere l'attività principale dell'ente, ma non la sua natura, che potrà essere commerciale o meno in ragione delle diverse modalità operative, e non sulla base di quanto dichiarato nello statuto.

La disciplina vigente « dispone che il criterio formale, laddove applicabile, consente l'identificazione dell'attività principale degli enti pubblici e privati, in via definitiva, in quella che ha determinato la costituzione stessa dell'ente e che, tra più attività, lo tipizza e consente il raggiungimento dello scopo » (6).

La legge delega sembra utilizzare il criterio di effettività, in quanto fondato su elementi di « natura obiettiva », ma non indica i parametri in base ai quali misurare la commercialità dell'ente. La alternativa è sempre tra criteri quantitativi (ad esempio, entità delle entrate commerciali rispetto a quelle istituzionali) e criteri qualitativi (rapporto attività-fini principali).

Il nuovo testo del comma 4 dell'art. 87, D.P.R. n. 917/1986, modificato dall'art. 1 del decreto in esame, stabilisce che « per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto ». Come si vede, la scelta è una conferma, per gli enti residenti, del criterio qualitativo, anche attraverso una esplicita definizione dell'oggetto principale. Ciò non toglie che sia sempre possibile, in sede di verifica, una comparazione tra l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari, così come individuati dalla legge o dallo statuto, con quella effettivamente svolta (7).

(6) Cfr. A.M. PROTO, *Enti non commerciali e Onlus*, in *Rassegna Tributaria*, 1997, p. 588. Sulla difficoltà di applicazione del criterio di effettività: cfr. C. SACCHETTO, *L'imposizione degli enti non commerciali nel testo unico*, in Circolare n. 8/1989, allegata al *Corriere Tributario* n. 47/1989.

(7) Nel recente passato la Corte di Cassazione, con sentenza n. 10409 del 10 ottobre 1990, ebbe ad affermare che « al fine di verificare se l'attività commerciale eventualmente

Nell'intento di meglio definire la categoria degli enti non commerciali il D.Lgs. n. 460/1997 (art. 1) si limita a meglio precisare il concetto di « oggetto principale », senza tenere nella debita considerazione le finalità ideali, le quali andrebbero certamente dimostrate con la propria storia e i comportamenti concreti; ma da cui non si può prescindere se non si vuole correre il rischio che molti enti appartenenti al mondo « non profit » (non potendo magari neanche diventare Onlus per mancanza di qualche requisito previsto dall'art. 10 del decreto) si ritrovino nella categoria degli enti commerciali sulla base del principio, ricordato ripetutamente dalla C.M. 124/E/1998, della « prevalenza » dell'attività commerciale rispetto a quella istituzionale.

Ora, si pensi a molti enti che, istituzionalmente, da molto tempo (vedi, ad esempio, le ex IPAB) dedicano la loro attività ai servizi sociali (scuola, assistenza, ecc.). Questi si ritrovano enti commerciali per il solo fatto di esercitare « attività organizzate in forma di impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile » (art. 51, c. 2, lett. a) del D.P.R. n. 917/1986). Ma, a questo punto, viene da chiedersi: quale servizio sociale, degno di questo nome, è possibile rendere in una società avanzata senza una specifica organizzazione che combini al meglio i fattori produttivi, che operi, cioè, secondo criteri imprenditoriali? In secondo luogo, le modalità gestionali non hanno alcuna rilevanza ai fini della determinazione della natura (commerciale o non commerciale) dell'attività svolta ⁽⁸⁾?

Prendiamo il caso degli enti di formazione professionale, costi-

esercitata dagli enti diversi dalle società sia prevalente rispetto all'attività istituzionale, le previsioni dell'atto costitutivo non sono vincolanti, dovendosi, piuttosto, avere riguardo all'attività effettivamente esercitata ».

Questa affermazione di principio non può certamente dirsi nuova, essendo stata ribadita dalla Amministrazione finanziaria, ad esempio, con R.M. 27 febbraio 1980, n. 11/003.

È sempre stato dato per scontato (e il Ministero non ha mancato di sottolinearlo a più riprese: si veda, ad esempio, il caso della Croce Rossa) che, ai fini della qualificazione dell'ente nel novero di quelli commerciali, (art. 87, comma 1, lett. b), del Testo Unico delle imposte sui redditi) o di quelli non commerciali (art. 87, comma 1, lett. c), del medesimo Testo Unico delle imposte sui redditi), rileva non tanto la finalità del sodalizio (che può essere altamente meritoria), bensì lo strumento, e cioè l'organizzazione delle persone e dei beni in seno all'ente, unitamente al peso delle diverse variabili di entrata e di uscita (commerciali e istituzionali).

⁽⁸⁾ Cfr. PROTO A.M., *Ancora in tema di enti non societari*, in *Rassegna Tributaria* n. 11/1995, p. 1831. Sul punto si veda anche: CASTALDI L., *Brevi riflessioni in materia di*

tuiti ai sensi dell'art. 5, c. 2, lett. b) della L. n. 845/1978, che svolgono in regime di convenzione con l'ente pubblico attività formativa.

La convenzione, oltre che regolare i rapporti con l'ente pubblico, rappresenta anche lo strumento mediante il quale si realizza l'inserimento degli enti gestori nel quadro generale della formazione professionale, e, quindi, nel piano degli interessi collettivi, in quanto essi compiono un servizio che, in modo prioritario, compete all'ente pubblico.

Ai sensi dell'art. 2 della legge-quadro sulla formazione professionale, le iniziative formative di cui all'art. 5, c. 2, lett. b) della stessa legge costituiscono un servizio di pubblico interesse.

Questa è una condizione essenziale per avere diritto al finanziamento pubblico.

I sistemi di finanziamento possono variare nelle diverse regioni, le quali, ai sensi dell'art. 117 della Costituzione, hanno la competenza in materia di formazione professionale. Tuttavia, al di là dei criteri stabiliti da ciascuna regione, il finanziamento avviene sempre dietro rendicontazione delle spese riconosciute e a copertura delle medesime.

Appare quindi chiaro che l'equazione su cui poggia l'intero sistema è verificata dall'uguaglianza tra entrate (finanziamenti) e spese, con il risultato che, almeno tendenzialmente, non dovrebbe verificarsi alcun « reddito di esercizio » ⁽⁹⁾.

Non si può dire, quindi, che vi sia « l'economicità » (=commercialità) della gestione.

Questi enti diventerebbero enti commerciali per il solo fatto di esercitare in modo prevalente attività commerciale ai sensi dell'art. 51 del T.U.I.R.

Verrebbe così vanificata anche l'applicazione dell'art. 2, c. 1, lett. b) del decreto, che era stato pensato appositamente per agevolare gli enti che operano in convenzione (accreditamento) con gli enti pubblici, nello svolgimento di « attività sociali », conformemente alle finalità istituzionali; paradossalmente, questa norma di-

trattamento tributario delle sovvenzioni pubbliche corrisposte agli enti lirici, in *Rassegna Tributaria*, 1/1995, p. 838.

⁽⁹⁾ Cfr. COLOMBO G.M., *Formazione professionale e fisco*, Giuffrè, Milano, 1995, p. 64.

verrebbe inapplicabile proprio nell'ipotesi in cui l'attività convenzionata rappresentasse l'unica (o *quasi*) attività svolta, perché vi è esercizio di impresa ⁽¹⁰⁾.

Una riprova di quanto detto sopra si ha leggendo l'art. 6 (anche se la circolare ministeriale esplicativa ha cercato in tutti i modi di attenuare i *toni*), ove appare chiaro che la « prevalenza » (anche questo concetto però andrebbe meglio chiarito!) dell'attività commerciale, come definita dall'art. 51 del T.U.I.R., fa assumere all'ente la natura di ente commerciale.

D'altro canto, la C.M. 124/E/1998, già citata, sottolinea con forza in diversi punti (ad esempio, parlando degli enti di tipo *associativo*) che la disciplina agevolativa prevista dal decreto può essere applicata agli enti che rivestono la qualifica di enti non commerciali nel senso chiarito sopra. Così, anche le associazioni sportive dilettantistiche che rientrano nella L. 398/1991 devono sottostare alla verifica sulla commercialità (vedi art. 6 del D.Lgs. 460/1997). In altri termini, non è affatto scontato che le associazioni sportive dilettantistiche siano enti non commerciali. Ciò potrebbe significare, tra l'altro, che questi soggetti, esonerati da obblighi contabili, dovrebbero tenere una sorta di « contabilità » al fine di dimostrare la loro « non commercialità ».

2. Enti non commerciali e perdita della qualifica.

L'argomento è ripreso in modo articolato dall'art. 6 del D.Lgs. n. 460/1997, che introduce nel D.P.R. n. 917/1986 l'art. 111-*bis*. Il comma 1 dell'articolo in esame pone una ipotesi di presunzione legale di perdita della qualifica di ente non commerciale, collegata all'esercizio prevalente di attività commerciale « per un intero periodo di imposta ». La disposizione è simmetrica rispetto a quella contenuta nel comma 1, lett. *c*), dell'art. 87 del D.P.R. n. 917/1986 (enti non commerciali), ove, per definizione, l'attività principale deve essere non commerciale. Questo deve essere un presupposto indiscutibile, tant'è che gli altri parametri sono da considerarsi in

⁽¹⁰⁾ Su questo punto cfr. anche l'ultima parte del paragrafo 3.

aggiunta a quello della commercialità o non commercialità dell'attività prevalente.

La C.M. 124/E/1998 chiarisce che « la norma fondamentale per verificare in termini di effettività la natura dell'ente dichiarata nell'atto costitutivo e nello statuto è quella recata dal primo comma dell'art. 111-*bis* del T.U.I.R., che contiene una presunzione legale della perdita della qualifica di ente non commerciale, qualora, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente eserciti quale attività principale un'attività commerciale ».

Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche di alcuni parametri stabiliti dal decreto, ma non solo di quelli (comma 2).

Non entriamo nel merito di questi parametri, che mettono a confronto attività istituzionale e attività commerciale, anche se sul piano tecnico i rilievi non mancano. Così, ad esempio, i redditi (da intendersi come ricavi) dell'attività commerciale sono confrontati con le entrate istituzionali (contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative). Non vi è cosa più aleatoria di questa, nel senso che in un anno un ente può ricevere cospicue donazioni, e l'anno successivo non ricevere nulla, con notevole peggioramento del rapporto tra entrate istituzionali ed entrate commerciali. Anche qui bisognerà fare riferimento a una serie di indici, congiuntamente presi, e per un periodo di tempo adeguato. Il triennio sarebbe stato il periodo più congruo.

In ogni caso, l'arco temporale previsto (un intero periodo di imposta) appare piuttosto ristretto, e, comunque, non comparabile nel tempo. Non a caso la bozza di decreto, predisposta dalla Commissione Zamagni, parlava di tre esercizi consecutivi, proprio perché anche la valutazione dell'attività svolta ha un significato ben diverso se fatta su un arco temporale sufficientemente lungo.

La previsione normativa viene interpretata in maniera restrittiva dal Ministero, secondo cui, a proposito dell'espressione « un intero periodo d'imposta », « occorre chiarire che tale lasso di tempo costituisce soltanto una proiezione temporale di osservazione dell'attività dell'ente, essendo poi sufficiente, per valutare la prevalenza dell'attività commerciale, che tale prevalenza sussista per la maggior parte del periodo d'imposta » (punto 1.3).

Il successivo comma 2 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 460/1997 —

come sostiene la Relazione illustrativa — rileva propriamente sul piano dell'accertamento « attraverso la indicazione di taluni parametri ritenuti particolarmente significativi, sui quali, oltre che su altri elementi desumibili dall'analisi delle specifiche realtà esaminate, dovrà necessariamente soffermarsi l'attenzione degli organi di controllo ».

Sul piano pratico, comunque, la norma sembra assolutamente inapplicabile. Le agevolazioni si perdono a partire dal periodo di imposta in cui vengono meno le condizioni normative che giustificano le agevolazioni stesse, e, quindi, dallo stesso periodo di imposta in cui si ha la perdita della qualifica di ente non commerciale. Ciò comporta che l'ente deve annotare nell'inventario di cui all'art. 15 del D.P.R. n. 600/1973 tutti i beni facenti parte del proprio patrimonio. L'iscrizione, che deve avvenire secondo le modalità di cui al D.P.R. n. 689/1974, deve essere effettuata entro 60 giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica ⁽¹¹⁾.

Ora, poiché il verificarsi del mutamento del titolo avviene solitamente a consuntivo, e, quindi, al termine del periodo di imposta, è evidente che per applicare una norma del genere gli amministratori dovrebbero essere dotati di facoltà divinatorie.

La disposizione, quanto meno singolare, viene ampiamente giustificata, invece, dalla circolare ministeriale, secondo la quale « in tal modo viene assicurata una perfetta corrispondenza tra le modalità di tassazione e l'effettiva attività svolta dall'ente nel periodo d'imposta stesso, evitando nel contempo possibili manovre elusive ».

Circa la difficoltà a conoscere anticipatamente il proprio futuro, il Ministero (C.M. 124/E/1998) propone di « operare fin dall'inizio del periodo d'imposta una valutazione prospettica della propria attività ai fini della corretta qualificazione tributaria » e per questo ravvisa « per l'ente l'opportunità di porre in essere gli adempimenti

⁽¹¹⁾ Cfr. B. SANTACROCE, *Enti al test dell'attività commerciale*, in *Il Sole 24 Ore* del 4 agosto 1997, p. 6. La bozza Zamagni così si esprime: « il mutamento di qualifica opera a partire dal primo periodo di imposta successivo a quello in cui si verificano le condizioni di cui al comma precedente e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'art. 15 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973 entro il termine di 60 giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento stesso ».

contabili previsti dalla normativa vigente per gli enti commerciali fin dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale l'ente stesso ritenga di assumere la qualifica di ente commerciale, onde evitare la ricostruzione del reddito sulla base di elementi presuntivi nonché l'applicazione delle sanzioni per la violazione delle norme relative alla tenuta della contabilità » (punto 1.4).

La soluzione più corretta sarebbe stata che l'inventario fosse predisposto entro 60 giorni dall'inizio del periodo di imposta successivo, così come proposto dalla bozza elaborata dalla Commissione Ministeriale presieduta dal prof. Zamagni.

Si noti infine che, in base all'art. 6, comma 1 del D.Lgs. n. 460/1997, gli *enti ecclesiastici* riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili (ad esempio, le *parrocchie*) sono considerati *enti non commerciali ope legis* e non devono, quindi, sottostare alla verifica dei parametri di cui all'art. 6 (perdita della qualifica di ente non commerciale). La meccanica applicazione di questi parametri di carattere quantitativo, basati sulla prevalenza dell'attività commerciale rispetto a quella istituzionale, avrebbe condotto alcuni enti ecclesiastici alla perdita della qualifica di ente non commerciale. Basti pensare, ad esempio, alle parrocchie che gestiscono scuole materne. Le rette degli alunni costituiscono ricavi: è facile, quindi, che si verifichi prevalenza dell'attività considerata fiscalmente commerciale ai sensi dell'art. 51 del T.U.I.R. rispetto all'attività istituzionale (attività di religione e di culto, attività formativa, ecc.). In realtà, ad una corretta interpretazione dell'art. 1 del decreto, la precisazione dell'art. 6 appare, in un certo senso, superflua. Vediamo il perché. Tutto il sistema fa perno sulla modifica dell'art. 87, comma 4 del T.U.I.R. ove si identifica l'oggetto principale nell'attività essenziale per realizzare gli scopi primari, indicati nella legge, nell'atto costitutivo e nello statuto. In virtù di questo principio fondamentale, l'ente non commerciale si caratterizza per lo svolgimento di una attività strumentale essenziale per il perseguimento delle proprie finalità ideali e non lucrative. In questo, è vero, il giudizio di prevalenza dell'attività svolta (oggetto principale) deve essere legato a criteri di carattere qualitativo-funzionale e non meramente quantitativo. In questo senso va letto anche l'art. 6 del decreto, ove vengono previsti anche parametri quantitativi per valutare la natura dell'ente, i quali tuttavia devono essere utilizzati in

via subordinata e devono comunque tener conto del principio fondamentale recato dall'art. 87, comma 4, già citato. In ogni caso, il giudizio sull'attività prevalente *dovrà tenere conto delle caratteristiche complessive* dell'ente, ricordando altresì che, a differenza dell'attività commerciale, oggettivamente quantificabile anche in base alle risultanze delle scritture contabili obbligatorie, l'attività istituzionale non sempre si materializza in fatti suscettibili di misurazione monetaria. Diventa difficile, pertanto — e in qualche caso impossibile — tradurre questo rapporto *mezzi (attività) / fini (scopi ideali)* in termini quantitativi, proprio perché i risultati dell'attività svolta spesso non sono quantificabili.

Ora, l'ente ecclesiastico, avendo per definizione finalità di religione e di culto, non poteva che essere considerato « ente avente per oggetto principale attività non commerciale » e, quindi, ente non commerciale. È evidente, d'altro canto, che qualora l'ente ecclesiastico non fosse *effettivamente* tale (non svolgesse, cioè, attività di religione e di culto) verrebbe messa in discussione anche la qualifica di ente non commerciale. Non a caso, la Circolare Ministeriale n. 124/E del 12 maggio 1998, esplicativa del D.Lgs. n. 460/1997 precisa che « per gli anzidetti enti valgono comunque i criteri dettati dall'art. 87 del T.U.I.R. » ed aggiunge che « in ogni caso, per l'attività commerciale eventualmente svolta da tali enti si applicano le disposizioni in materia di reddito di impresa ».

3. Perdita della qualifica di ente non commerciale: approfondimenti.

La qualifica di ente non commerciale si perde (a norma dell'art. 6, D.Lgs. n. 460/1997) allorché vi è la prevalenza dell'attività commerciale su quella istituzionale. In termini quantitativi (indipendentemente dalle previsioni statutarie) tale prevalenza si misura (anche, ma non solo) in base ai seguenti parametri:

a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività (il concetto di « immobilizzazioni » riguarda ogni valore dell'attivo immobilizzato, quindi non solo le immobilizzazioni materiali, ma anche quelle immateriali);

b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali

rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;

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

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

Quanto al punto a), la C.M. 124/1998 puntualizza che tra le immobilizzazioni riferite all'attività commerciali si devono comprendere quelle di cui all'art. 2424 del c.c., ovvero quelle materiali, immateriali e finanziarie; questo elemento deve essere confrontato con gli « investimenti relativi alle attività istituzionali, ricomprendendo in essi anche gli investimenti relativi alle attività decommercializzate ».

Risultano abbastanza generiche le espressioni utilizzate alle lettere b) e c), rendendo confusi i termini del confronto.

Nel primo caso (lett. b) si mettono a confronto ricavi di natura corrispettivo (relativi all'attività commerciale con esclusione quindi dei ricavi decommercializzati) rispetto al valore nominale delle cessioni e prestazioni relative all'attività istituzionale.

Non può sfuggire a nessuno l'estrema difficoltà di normalizzare il valore dei beni e dei servizi dell'attività istituzionale dal momento che spesso interviene l'opera gratuita del volontariato e che in molte circostanze manca nel settore del privato sociale un punto di riferimento sicuro rappresentato dal mercato.

Nel secondo caso (lett. c) i termini sono tutte « le componenti positive del reddito di impresa » e dall'altro lato le entrate istituzionali non corrispettive (contributi, liberalità, ecc.).

Se ne deduce, quindi che non vengono presi in considerazione redditi di natura diversa (redditi di capitale, redditi fondiari).

Il giudizio di prevalenza è sempre tra redditi di attività commerciale e entrate istituzionali.

La C.M. 124/1998 precisa inoltre che le « attività decommercializzate di cui agli articoli 108 e 111 del T.U.I.R. non devono essere computate ai fini dell'applicazione dei parametri di cui al comma 2 ».

La perdita della qualifica di ente non commerciale, ai sensi dell'art. 6, D.Lgs. n. 460/1997, opera, come già osservato, nel

periodo d'imposta in cui vengono meno i requisiti di ente non commerciale, e non nell'esercizio successivo. Le principali conseguenze fiscali possono così riassumersi:

- non esiste più la distinzione tra attività istituzionale e attività commerciale;

- tutta l'attività viene attratta nel reddito d'impresa, senza più la distinzione tra redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di attività commerciale e redditi diversi;

- le entrate istituzionali (contributi, liberalità, sovvenzioni, quote associative) diventano ricavi;

- la contabilità è solo ordinaria (la contabilità semplificata non esiste per gli enti commerciali) e vi confluiscono tutti i fatti amministrativi relativi alla gestione complessiva.

La determinazione del reddito avviene, quindi, in base alle regole generali del reddito d'impresa.

In questo senso potranno cogliersi anche alcune opportunità, quali, ad esempio la possibilità di dedurre anche costi relativi all'attività « istituzionale ».

La perdita della qualifica di ente non commerciale, ai sensi dell'art. 6, comma 2 del D.Lgs. n. 460/1997, vale anche ai fini I.V.A. Ciò significa, ad esempio, che alle associazioni sportive dilettantistiche non sarà più applicabile il regime forfettario previsto dalla L. n. 398/1991, bensì dovrà applicare il regime normale I.V.A. mensile o trimestrale, a seconda del volume di affari.

In caso di svolgimento di attività spettacolistica, invece, si dovranno continuare a intrattenere i rapporti con la S.I.A.E.

Questa specie di automatismo ⁽¹²⁾ evidenzia ancora una volta l'assurdità della retroattività della norma prevista dal comma 3 dell'art. 111-*bis* del T.U.I.R. Nell'ipotesi, infatti, in cui il cambiamento di qualifica avvenga durante l'esercizio si dovrà provvedere alla riliquidazione dell'I.V.A. fin dall'inizio dell'anno, tenendo conto anche dell'I.V.A. sugli acquisti dell'attività istituzionale?

Altra questione non affrontata dalla norma è la possibilità di riacquistare la qualifica di ente non commerciale. Poiché la perdita della qualifica è legata a fatti di gestione per natura loro variabili, è

(12) Cfr. Cc.M. 124/E del 12 maggio 1998.

da ritenere che una volta venuti meno determinati ostacoli, l'ente mantenutosi non lucrativo in senso civilistico, possa riacquistare dal periodo di imposta successivo la qualifica di ente non commerciale.

4. Occasionali raccolte pubbliche di fondi e contributi per lo svolgimento convenzionato di attività.

L'art. 2 del D.Lgs. n. 460/1997 prevede che « non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lett. c) del comma 1 dell'articolo 87:

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

Come rileva la Circolare Ministeriale esplicativa, n. 124/E del 12 maggio 1998, l'esclusione delle iniziative in argomento dalla imposizione tributaria è subordinata alle seguenti condizioni:

1. Deve trattarsi di iniziative *occasionali*. Ma la prima difficoltà è quella di stabilire quando siamo di fronte a iniziative *occasionali* « Occasionale » si contrappone ad « abituale », « ripetitivo », ecc. Quante volte all'anno si potranno fare le raccolte pubbliche di fondi? La risposta è rimandata a un decreto ministeriale che avrebbe dovuto essere emanato entro il 30 giugno 1998. Le indicazioni ministeriali in materia non sono state sinora confortanti, soprattutto per quegli enti che trovano nei proventi della raccolta fondi la fonte principale delle proprie entrate e, quindi, sono nella necessità di organizzare sistematicamente tali raccolte.

2. La raccolta di fondi deve avvenire « in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione ». Occorre innanzitutto notare che deve trattarsi di raccolte *pubbliche* di fondi, cioè di proposte dirette al pubblico, che vengono normalmente svolte mediante mezzi di comunicazione di massa (televisione, giornali, manifesti, ecc.); generalmente le offerte non hanno contropartita per i sovventori e la raccolta deve avvenire in occasione di particolari circostanze (manifestazioni, celebrazioni, ecc.). Si tratta di limiti posti chiaramente in funzione antielusiva.

Non rientrano in questo discorso le erogazioni liberali di carattere privato agli enti non commerciali, così come i contributi a fondo

perduto che continuano ad essere non imponibili se destinati all'attività istituzionale.

3. I beni ceduti per la raccolta di fondi devono essere *di modico valore* (ad es., cessione di piante o frutti). La Circolare 124/E non chiarisce la portata dell'espressione « modico valore », né tantomeno quali siano i servizi che possono essere resi ai sovventori in esenzione da imposta.

Si fa notare, inoltre, che le attività occasionali di raccolte pubbliche di fondi sono altresì escluse dall'imposta sul valore aggiunto ed esenti da ogni altro tributo. Si sottolinea che questa disciplina agevolativa, per il richiamo espressamente fatto dall'art. 26 del decreto, è applicabile anche alle Onlus ed è assai ampia, comprendendo « ogni altro tributo » tra cui, ad esempio, l'I.R.A.P.

Con decreto del Ministro delle Finanze possono essere stabiliti modalità e limiti per considerare occasionale la raccolta di fondi, per evitare effetti distorsivi sulla concorrenza, soprattutto nei confronti di piccole e medie imprese (sono ammesse anche offerte pubbliche di beni di modico valore o prestazioni di servizi ai sovventori).

Come si vede, la norma fa perno sul concetto di occasionalità, il quale, peraltro, è di difficile precisazione. Non a caso si attende ancora il decreto ministeriale che stabilisca i confini della occasionalità. Si noti, comunque, che questa impostazione rischia di penalizzare le piccole organizzazioni, le quali non sono in grado di organizzare poche manifestazioni di grande rilevanza nazionale o locale, ma sono, viceversa, in grado di conseguire buoni risultati con una presenza assidua sulle piazze, utilizzando l'opera dei volontari, più che gli strumenti di comunicazione di massa. Occorre, pertanto, individuare dei criteri diversi per garantire il fisco da eventuali abusi, ma, nello stesso tempo, non danneggiare i soggetti meritevoli, anche se privi di mezzi di propaganda.

Il reperimento dei fondi necessari per lo svolgimento delle attività istituzionali è condizione essenziale per la stessa sopravvivenza degli enti non profit, i quali statutariamente non perseguono attività lucrative da cui trarre risorse economiche, ma la raccolta pubblica di fondi presenta aspetti assai delicati di tutela della pubblica fede, soprattutto quando si utilizzano i potenti mezzi di comunicazione di massa. Non a caso, l'art. 3, c. 192, della legge-delega assegna all'organismo di controllo del non profit, di cui si

prevede la istituzione, il compito di « assicurare la tutela da abusi ». Più concretamente, l'art. 8 dello stesso decreto in esame prevede, come meglio vedremo in seguito, una rigorosa documentazione dell'attività svolta⁽¹³⁾ da parte di coloro che gestiscono i fondi.

Per venire incontro a queste esigenze, in aggiunta al rendiconto generale dell'ente, occorre redigere un apposito e separato rendiconto analitico, relativo alle entrate e alle spese sostenute in occasione della raccolta pubblica di fondi⁽¹⁴⁾.

Di grande rilievo è la lett. *b*), comma 2-*bis*, art. 108, del D.P.R. n. 917/1986, introdotta dall'art. 2 del decreto in esame, la quale, superando la attuale distinzione tra contributo a fondo perduto per l'esercizio di attività istituzionali (contributi generici) e contributo-corrispettivo (contributi specifici), dati cioè anche per lo svolgimento di specifiche attività (i primi non rilevanti fiscalmente, i secondi invece sì, in quanto sono ricavi ai sensi dell'art. 53, lett. *f*), del D.P.R. 917/1986⁽¹⁵⁾), ritiene non imponibili anche questi ultimi, purché siano:

- a) corrisposti da enti pubblici;
- b) per lo svolgimento in regime convenzionato o in regime di accreditamento (art. 8, comma 7, D.L. n. 502/1992);
- c) attività aventi finalità sociali;
- d) esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

La prima condizione riguarda la provenienza dei fondi: deve trattarsi di contributi pubblici e, come precisa la circolare ministeriale n. 124/E/1998, la norma « non opera alcuna distinzione tra contributi a fondo perduto e contributi che hanno natura di corrispettivi. Si deve, pertanto, ritenere che rientrino nella sfera applicativa dell'agevolazione anche i contributi che assumono natura di corrispettivi » (punto 2.2).

⁽¹³⁾ Cfr. S. MORONI, *Più trasparenza nel non profit*, in *Il Sole 24 Ore*, inserto *L'Esperto Risponde* n. 58/1996, p. 1336.

Circa il trattamento fiscale riservato alla raccolta fondi, cfr. A.M. PROTO, *Enti non commerciali e Onlus*, op. cit., p. 598: « la non imponibilità delle raccolte di fondi, quindi, a differenza di quanto disposto per i contributi pubblici non dipende da alcuna deroga connessa alla meritevolezza del fine perseguito dall'ente, come avviene invece per le agevolazioni, né da alcun vincolo sulla destinazione dei fondi raccolti, ma dalla inesistenza di attività economica ».

⁽¹⁴⁾ Su questo punto si veda diffusamente il capitolo relativo a « Contabilità e bilancio ».

⁽¹⁵⁾ Cfr. G.M. COLOMBO, *Il trattamento fiscale dei contributi erogati agli enti non commerciali*, in *Corriere Tributario* n. 7/1997, pag. 492.

Lo svolgimento delle attività in regime di convenzione o di accreditamento è ritenuta garanzia sufficiente affinché i finanziamenti vengano unicamente utilizzati per il perseguimento degli scopi istituzionali, e che le modalità di gestione non siano lucrative. Tale convincimento è rafforzato dal fatto che, generalmente, l'erogazione del finanziamento avviene sulla base della rendicontazione delle spese sostenute (spesso vincolate per capitoli di *spesa*) in base a parametri prefissati. Non dovrebbe pertanto essere possibile che si formino avanzi di gestione, e qualora si formassero, dovrebbero essere restituiti ⁽¹⁶⁾. La convenzione appare dunque l'elemento fondamentale per decidere dell'esclusione dall'imponibile di contributi che spesso sono erogati a fronte di attività specifiche, sia pure svolte su incarichi dell'ente pubblico, che per sé possono essere definite, per le modalità del loro svolgimento, commerciali ai sensi del combinato disposto dell'art. 51 e 108, comma 1, secondo periodo, del Testo Unico.

Discorso analogo deve essere fatto per l'accreditamento (art. 8, comma 7, del D.L. n. 502/1992) delle strutture sanitarie private che entrano a far parte del sistema sanitario nazionale.

A proposito di convenzioni, vi sono almeno due punti da chiarire.

Il primo riguarda il trattamento ai fini delle imposte dirette da riservare ai proventi privati, spesso complementari rispetto ai finanziamenti pubblici, comunque necessari per coprire integralmente i costi del servizio. Si pensi ad una casa di riposo che riceve dalla Regione il finanziamento per l'attività assistenziale, in base alla convenzione, ed inoltre incassa dagli ospiti le rette necessarie per raggiungere il pareggio di bilancio. Per stabilire l'imponibilità o meno di queste rette aggiuntive si potrebbe fare riferimento all'art.

⁽¹⁶⁾ Si vedano in proposito le convenzioni stipulate con le Regioni per l'esercizio dell'attività di formazione professionale ai sensi dell'art. 5 della L. n. 845/1978 sulla formazione professionale. In questo ambito più che il corrispettivo per prestazioni di servizi, il finanziamento pubblico, pertanto, si qualifica come una sovvenzione per l'esercizio di un servizio di pubblico interesse, e in ogni caso si dovrebbe parlare di un rimborso spese più che del prezzo di una prestazione.

Cfr. G.M. COLOMBO, *Formazione professionale e fisco*, Giuffrè, Milano, p. 5 e L. CASTALDI, *Brevi riflessioni sul D.M. 25 maggio 1995 concernente i criteri per l'individuazione delle attività commerciali e produttive marginali delle organizzazioni di volontariato*, in *Rassegna Tributaria*, 1995, p. 1399.

108, comma 1, cpv. del D.P.R. n. 917/1986, il quale prevede che per gli enti non commerciali « non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione »; ma, come si sa, si tratta di una norma « in bianco », di difficile applicazione ⁽¹⁷⁾ e quindi, da utilizzare con prudenza.

Analogo problema si ha per le « altre » attività svolte dall'ente, diverse da quelle convenzionate. In questo caso, si dovranno seguire le regole generali di tassazione degli enti non commerciali.

In secondo luogo, occorre verificare l'applicabilità della norma in esame nell'ipotesi in cui la convenzione tra uno o più enti pubblici (es. Unione Europea) sia firmata con un ente capo progetto, il quale pensa ad erogare i fondi di competenza agli altri soggetti incaricati di svolgere parte del progetto. Si tratta, comunque, di fondi pubblici che passano attraverso la funzione di coordinamento del capo progetto, ma che sono destinati fin dall'inizio, ciascuno per la propria parte, ai realizzatori del progetto stesso. Qualora questa condizione risulti anche formalmente in convenzione, si dovrebbe poter invocare la norma in esame.

Ricordiamo che, posto il mancato coordinamento I.V.A.-IRPEG, nel D.Lgs. n. 460/1997, ad esempio, nulla cambia nella disciplina, ai fini I.V.A., delle operazioni convenzionate. Se si tratta dello svolgimento di servizi sociali (attività sanitarie, didattiche, assistenziali, ecc.), che sono generalmente esenti da I.V.A. ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. 633/1972, rimane il problema della indetraibilità dell'I.V.A. sugli acquisti, e, quindi, di un costo aggiuntivo per enti che esercitano spesso un servizio di supplenza nei confronti dello Stato.

Il fine sociale delle attività svolte (generalmente si tratta di prestazioni di servizi sociali) giustifica ulteriormente il trattamento agevolativo concesso dalla norma. La finalità sociale dovrebbe essere già implicita nel fatto che si tratta di attività di interesse pubblico. In effetti, la norma tende anche ad agevolare l'esercizio dei servizi sociali (assistenza, formazione, istruzione, sanità, ecc.) da parte dei

⁽¹⁷⁾ Cfr. LEO, MONACCHI, SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Giuffrè, p. 1841.

privati. Servizi che, in prima istanza, essendo di interesse collettivo, dovrebbero essere svolti dall'ente pubblico, quale esercizio di propria attività istituzionale.

Le attività convenzionate infine devono essere « conformi » agli scopi istituzionali dell'ente, ovvero, precisa il Ministero, « le finalità sociali devono ricomprendersi tra le finalità tipiche dell'ente » (punto 2.2, C.M. n. 124/E/1998). Deve, cioè, trattarsi di attività « principale » (non, quindi, di attività strumentali o accessorie) che costituisce la stessa ragione di essere dell'ente. Lo stretto legame tra mezzi e fini, richiesto da questa ulteriore condizione, è ulteriore garanzia che i finanziamenti pubblici concessi raggiungano le finalità statutarie previste, e giustifichino, quindi, un trattamento fiscale privilegiato.

Da ultimo, occorre accennare a una questione di fondamentale importanza che può influire anche sulla qualificazione commerciale dell'ente. L'art. 108, c. 2-bis, configura ipotesi di *esclusione* nel senso che simili attività non darebbero mai luogo al presupposto di imposta oppure di *esenzione* nel senso che il presupposto di per sé si realizzerebbe, ma il legislatore per fini agevolativi avrebbe scelto di non considerarlo rilevante? Qualificata dottrina⁽¹⁸⁾ ritiene che « l'art. 108-bis del T.U.I.R. n. 917/1986 intenderebbe riferirsi a fattispecie di esclusione », argomentando che « non sarebbe logico rispetto alla *ratio* della disciplina considerare tale fattispecie come esenti ovvero riconducibili ad una norma meramente agevolativa per poi ritenere che le stesse ai sensi dell'art. 111-bis, comma 2, lett. c) del T.U.I.R. n. 917/1986, ai fini della perdita della qualifica di ente non commerciale, vadano ricomprese nell'indagine quantitativa sulle componenti prevalenti, non dei redditi derivanti da attività commerciali ma nelle entrate istituzionali.

5. Regime forfettario di determinazione del reddito.

L'art. 4 del decreto legislativo dà attuazione al c. 187 lett. e) dell'art. 3 della legge-delega, ove si prevede « l'adozione di regimi di imposizione semplificata ai fini dell'imposta sui redditi e dell'I.V.A.

⁽¹⁸⁾ Cfr. V. FICARI, *Disciplina degli enti non commerciali*, in « Commento. agli interventi di riforma tributaria » (a cura di Miccinesi) Cedam, 1999.

nei confronti degli enti non commerciali *che hanno conseguito proventi da attività commerciali entro limiti predeterminati, anche con l'adozione di coefficienti e di imposte sostitutive* ».

Accanto ad un sistema « normale » di determinazione dell'imponibile fiscale, sostanzialmente riconducibile al reddito civilistico, variato in più o in meno per tenere conto delle norme fiscali, indubbiamente il sistema forfettario rappresenta una semplificazione e una agevolazione per l'ente. D'altro lato, consente in ogni caso all'erario di avere un gettito, sia pure da un genere di attività che è a scarso valore aggiunto, e, quindi, non è in grado di dare materia imponibile di qualche interesse.

Il meccanismo è già stato adottato con successo per le associazioni sportive dilettantistiche (L. n. 398/1991), successivamente estesa alle associazioni senza scopo di lucro (L. n. 66/1992). Vi si prevede un sistema forfettario di calcolo dell'imposta sia ai fini IRPEG (ove l'imponibile è determinato mediante l'applicazione di un coefficiente di redditività sui ricavi commerciali) che dell'I.V.A. Tale regime è fatto salvo dall'art. 109-bis del T.U.I.R.

Agli enti ammessi alla tenuta della contabilità semplificata (art. 18 del D.P.R. n. 600/1973), viene data facoltà di optare per la determinazione forfettaria del reddito di impresa. Il meccanismo è molto semplice, e consiste nell'applicare all'ammontare dei ricavi (art. 53 del D.P.R. n. 917/1986), conseguiti nell'esercizio di attività commerciali (includendovi, quindi, tutte le attività commerciali eventualmente esercitate, ed escludendo eventuali proventi derivanti dall'attività istituzionale), un coefficiente di redditività progressivo per scaglioni di fatturato e per tipo di attività.

I coefficienti di redditività con riguardo alle attività di prestazioni di servizi sono previsti nella misura del 15% per proventi fino a 30 milioni, del 25% da 30 a 360 milioni per le altre attività, del 10% fino a 50 milioni e del 15% da 50 milioni a 1 miliardo.

Al risultato così ottenuto andrà aggiunto l'ammontare di altri componenti positivi di reddito di cui agli artt. 54 (plusvalenze attive), 55 (sopravvenienze attive), 56 (dividendi e interessi) e 57 (proventi immobiliari).

Per questi enti si dovrà dunque valutare anche la convenienza sul piano sostanziale (debito di imposta) ad adottare l'attuale sistema di determinazione del reddito di impresa, previsto dall'art. 79 del

D.P.R. n. 917/1986 per gli enti in contabilità semplificata, o il regime forfettario, previsto dall'articolo in esame.

Per quanto riguarda l'Iva, il Ministero fa notare che, nonostante la previsione contenuta nella delega, « la norma non prevede parallelamente regimi di imposizione semplificata in materia di imposta sul valore aggiunto, in ordine alla quale restano applicabili i criteri generali previsti dalla normativa recata dal D.P.R. n. 633/1972 in relazione alle specifiche attività esercitate » (punto 4.1, C.M. n. 124/E/1998).

Per quanto riguarda gli adempimenti relativi all'opzione, i commi 4 e 5 dell'art. 4 del D.Lgs. n. 460/1997 dettano le condizioni per l'esercizio della stessa, ma puntualmente la circolare n. 124/E/1998 fa notare che essi « sono da ritenersi superati in forza dei principi generali che emergono dalle disposizioni contenute nel regolamento recante il « riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette », approvato con D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442 ». Il Ministero ritiene, infatti, che le previsioni contenute nel regolamento « in ordine al riconoscimento dei comportamenti concludenti del contribuente trovino applicazione anche ai fini della determinazione forfettaria del reddito », in quanto « il predetto regime di determinazione forfettaria del reddito, si correla ad un regime di contabilità semplificata ». Nel caso specifico, però, aggiunge la circolare, « poiché il comportamento concludente correlato all'applicazione del regime forfettario di determinazione del reddito si esplica e si esaurisce in sede di dichiarazione dei redditi, nell'ottica di semplificazione degli adempimenti del contribuente si ritiene non necessaria la comunicazione dell'opzione prevista dall'art. 2 del D.P.R. n. 442 del 1997 » (punto 4.1).

6. Agevolazioni temporanee per il trasferimento di beni patrimoniali a enti non commerciali.

Per favorire operazioni di ristrutturazione da parte di enti non commerciali già esistenti alla data di emanazione del D.Lgs. n. 460/1997, l'art. 9 del decreto citato prevede un regime di agevolazioni temporanee per le operazioni di trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni patrimoniali nei confronti di enti non commerciali,

nonché per la esclusione di beni immobili strumentali dalle attività commerciali gestite dagli stessi.

Dopo l'emanazione della norma sono sorti molti dubbi interpretativi sia sotto il profilo civilistico⁽¹⁹⁾ che fiscale. Con riguardo a questo ultimo aspetto, con l'emanazione della C.M. 124/E del 12 maggio 1998 sono stati chiariti molti aspetti operativi, che risulteranno particolarmente utili per i soggetti che intendono avvalersi delle agevolazioni di cui sopra.

a) Ambito soggettivo.

Per quanto riguarda il cedente, non sorgono problemi particolari, in quanto cedente può essere persona fisica, società semplice, impresa commerciale, sia individuale che societaria, o ente non commerciale, mentre possono essere ammessi al beneficio sia gli enti non commerciali che le Onlus, escluse le società cooperative, in quanto queste ultime — seppure Onlus — sono inquadrabili fra i soggetti di cui all'art. 87, c. 1, lett. a) del T.U.I.R., dunque assoggettate alla disciplina tributaria delle società ed enti commerciali (C.M. 168/E del 26 giugno 1998, Par. 10).

b) Tipologie di trasferimenti.

Il primo comma dell'art. 9 prevede due fattispecie distinte:

— trasferimento di beni (mobili e immobili, rientranti nella sfera giuridica del *cedente*) o di complessi di beni (aziende o rami d'azienda);

— trasferimento dell'unica azienda.

Il secondo comma si occupa della esclusione dal patrimonio dell'impresa dell'ente non commerciale degli immobili strumentali per destinazione.

⁽¹⁹⁾ La Circolare del Consiglio Nazionale del Notariato del 2 giugno 1998 elenca una serie di problemi che l'art. 9 solleva:

— « se 'il trasferimento a titolo gratuito' sia una donazione o un atto gratuito non donativo.

— Se tale atto sia compatibile con la capacità dell'alienante e con la sua attività statutaria nell'ipotesi in cui esso sia una società con o senza personalità giuridica.

— Se, ammessa la soluzione positiva, esistano altri ostacoli di diritto comune, in particolare la tutela dei soci e dei terzi e soprattutto la tutela del ceto creditorio.

— Se, esistendo tali ostacoli, la norma fiscale si ponga anche come norma speciale che permetta 'comunque' il trasferimento gratuito a favore di enti non commerciali ».

1) Il primo comma prevede che il trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni a favore di enti non commerciali è esente dalle imposte sulle successioni e donazioni, ipotecaria e catastale, sull'incremento di valore degli immobili e relativa imposta sostitutiva; inoltre, non si ha realizzo o distribuzione di plusvalenze o minusvalenze in capo al soggetto che effettua la cessione gratuita di aziende o di beni, né si generano sopravvenienze attive tassabili in capo all'ente beneficiario.

Particolarmente interessante è il passo della circolare, citata sopra, che riguarda le agevolazioni ai fini delle imposte indirette: « il trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni a favore di enti non commerciali è esente da imposte sulle successioni e donazioni, ipotecarie e catastali, INVIM e relativa imposta sostitutiva e non è soggetto all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera b) del D.P.R. n. 633 del 1972 ».

Rimanevano tuttavia notevoli incertezze sulla esenzione da I.V.A. dei trasferimenti dei singoli beni. Infatti, la C.M. 124/E chiarisce al punto 7.1.3 che il trasferimento gratuito a favore degli enti non commerciali non è soggetto all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 2, c. 3, lett. b) del D.P.R. n. 633/1972. Tale norma però fa riferimento solo al trasferimento di aziende e/o rami di azienda, e non anche alle cessioni di singoli beni. Per questi, quindi, rimaneva il problema della imponibilità ai fini I.V.A., se si eccettua il caso di esenzione previsto dall'art. 10, n. 12 della legge I.V.A. per alcuni soggetti particolari (20).

Nel nuovo testo introdotto dall'art. 5 del D.Lgs. n. 422/

(20) Le perplessità concernevano almeno i seguenti aspetti:

a) anzitutto la necessità di prevedere l'esenzione da I.V.A. anche per il trasferimento dei singoli beni;

b) trattandosi di un atto di assegnazione a titolo gratuito, non vi è corrispettivo. Qual è il valore del bene da prendere a riferimento per l'applicazione dell'imposta: valore catastale, valore contabile o valore normale?

c) Deducibilità dell'I.V.A. applicata in fattura. In effetti, se l'addebito dell'I.V.A. è a titolo di « rivalsa » e l'ente donatario destina il bene alla sfera commerciale della propria attività, avrà titolo per la deduzione dell'imposta pagata. Se l'I.V.A. non viene addebitata, il donante dovrà rilevare nella propria contabilità la sopravvenienza passiva indeducibile ex art. 60 del D.P.R. n. 917/1986. In questo caso (come nell'ipotesi in cui il bene venga destinato alla sfera istituzionale del donatario), l'I.V.A. diventa un costo che, dati i valori che possono essere in gioco specie nel trasferimento di immobili, può non essere irrilevante.

1998 (21), modificativo del D.Lgs. n. 460/1997, scompare l'elencazione tassativa delle imposte indirette dalle quali i trasferimenti a titolo gratuito erano esentati, e si afferma con chiarezza l'esclusione da qualsiasi imposta sui trasferimenti, comprendendo, quindi, anche l'I.V.A.

Si pone così fine ai dubbi e alle incertezze sorte nei primi mesi di applicazione della norma, concernenti la eventuale applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ai trasferimenti gratuiti dei singoli beni.

Resta aperto il problema degli atti già posti in essere prima del decreto correttivo, dal momento che non è prevista alcuna retroattività delle norme in esame (22). Sarebbe comunque ingiusto che, trattandosi di operazioni agevolate, si applicasse anche in questo caso la soluzione all'italiana: « chi ha dato, ha dato, chi ha avuto, ha avuto ».

L'altra modifica significativa introdotta dall'art. 5 del D.Lgs. n. 422/1998 è volta a chiarire che oggetto del trasferimento a titolo gratuito possono essere non solo i beni strumentali (*rectius*: plusvalenti), ma anche beni-merce (cioè, beni dalla cui cessione si originano, per il cedente, ricavi ex art. 53 T.U.I.R.).

Come si è già detto, l'art. 9 dispone che il trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni non dà luogo, ai fini delle imposte sui redditi, a realizzo o distribuzione di plusvalenze, ricavi e minusvalenze, compreso il valore di avviamento (è scomparso il riferimento alle rimanenze), non costituisce presupposto per la tassazione di sopravvenienze attive nei confronti dell'ente cessionario, né è soggetto ad alcune imposte sui trasferimenti.

Chiarita così la portata delle agevolazioni, che per non contenere più la norma un'elencazione che avrebbe dovuto considerarsi tassativa in ordine alle imposte, nominativamente individuate, da cui andavano esenti dette cessioni, è senz'altro ormai espressamente estesa a tutti i tipi di imposta che gravano sui trasferimenti, altri dubbi si affacciano alla mente dell'interprete.

(21) Cfr. D.Lgs. n. 422 del 19 novembre 1998, recante: « Disposizioni correttive dei decreti legislativi 237, 241, 446, 460 e 472 del 1997 ».

(22) Cfr. P. MENEGHETTI, *Le cessioni gratuite di beni a organizzazioni non profit evitano la tagliola dell'I.V.A.*, in « Il Sole-24ore » del 4 novembre 1998, p. 26.

È noto come plusvalenze e minusvalenze siano disciplinate dal legislatore fiscale come componenti straordinarie del reddito d'impresa, e si differenzino nettamente dai ricavi, afferendo a beni c.d. patrimoniali e/o strumentali, ossia diversi da quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa.

Sul piano civilistico il legislatore del 1991 conferma tale natura, disponendo, all'art. 2425 c.c., che plusvalenze e minusvalenze siano iscritte a conto economico fra proventi e oneri straordinari, rispettivamente alle voci E20 ed E21 del predetto conto.

Sotto il profilo economico, plusvalenze (o *minusvalenze*) originano maggiori (o *minori*) valori rispetto al costo di acquisizione del bene ceduto al netto delle quote di ammortamento eventualmente dedotte. Ossia: il loro valore è dato dalla differenza fra il corrispettivo pattuito per la cessione e il costo non ammortizzato del bene ceduto.

Nel caso di specie manca, tuttavia, un corrispettivo in senso tecnico, disciplinando la norma ipotesi di cessioni gratuite. E sul piano fiscale l'operazione è considerata come non produttiva di plus o minusvalenze per il soggetto cedente, a condizione che il cessionario dichiari nell'atto di cessione di voler utilizzare il bene ricevuto per lo svolgimento della propria attività.

Non potendosi del resto semplicemente cancellare il cespite dai propri libri contabili, sotto il profilo civilistico il cedente dovrà provvedere ad annotare l'operazione, iscrivendone il risultato anche alla voce E20 (o E21) del proprio conto economico. Detto valore sarà calcolato attribuendo convenzionalmente quale corrispettivo della cessione il valore normale del bene ceduto ⁽²³⁾.

E qui, come risulta evidente, la neutralità fiscale dell'operazione comporta una divaricazione sistematica fra valori di bilancio e valori fiscalmente riconosciuti, con tutte le conseguenze ai fini del riconoscimento fiscale dei costi.

L'iscrizione, alla voce E20, di una plusvalenza fiscalmente non rilevante, infatti, determinerà una necessaria conseguenza sull'eventuale residuo costo non ammortizzato del bene ceduto, che, per

⁽²³⁾ Si potrà poi (se si vorrà), per evitare di mostrare un risultato diverso, operare una rettifica di valore ai sensi dell'art. 2426, u. comma, del c.c., « inquinando » il bilancio civilistico.

essere calcolata la plusvalenza con il metodo appena ricordato, non sarà più riconosciuto deducibile fiscalmente, dal momento che la variazione extra-contabile operata sulla dichiarazione dei redditi è assolutamente neutra.

Non così se ad essere ceduti saranno beni totalmente ammortizzati (dove allora la plusvalenza neutra fiscalmente sarà pari all'intero valore normale del bene ceduto, già interamente ammortizzato in esercizi precedenti) o beni-merci, produttivi cioè di ricavi, il cui costo di acquisto incide senz'altro sulla determinazione del reddito di periodo. La circolare tace sul punto. Analoghi scostamenti si produrranno nel bilancio del cessionario, per il quale la norma esclude la configurabilità di sopravvenienze attive tassabili, « neutralizzando », anche qui fiscalmente, l'aumento di valore nel patrimonio dell'ente. E, tuttavia, anche qui la divaricazione costante e sistematica fra il bilancio civilistico e i valori fiscalmente riconosciuti non mancherà di avere conseguenze sulla produzione del reddito imponibile.

Sebbene, infatti, si sostenga, ancorandosi alla lettera della norma (art. 2426 c.c.) che, in caso di beni acquisiti gratuitamente, non di costo in senso tecnico possa parlarsi, con la conseguenza che per essi non sarà possibile iscrivere alcun valore in bilancio, tuttavia parrebbe che, essendo lo scopo della presente agevolazione quello di favorire il rafforzamento patrimoniale dell'ente non commerciale, di questo debba esserci traccia nei libri contabili.

Sicché, potrebbe pervenirsi all'opposta conclusione per cui i beni così acquisiti, determinando un aumento del netto patrimoniale, vanno valutati ed iscritti in bilancio al loro valore normale (ossia effettivo, lo stesso che è stato preso a base per la determinazione della plus/minusvalenza neutrale in capo al cedente), al lordo degli oneri eventualmente e di qualsiasi natura sostenuti, e pertanto anche normalmente ammortizzati.

Detta ultima conclusione non potrà avere naturalmente effetti fiscali, dal momento che il bene acquisito gratuitamente al patrimonio dell'ente non ha dato luogo a sopravvenienza assoggettata a tassazione. E dunque non può essere ammortizzato con effetti fiscalmente rilevanti.

Ulteriore non trascurabile conseguenza attiene alla circostanza

che anche eventuali successive spese di manutenzione inerenti a detti beni non saranno deducibili dal reddito di periodo.

2) *La seconda parte del primo comma prevede il caso del trasferimento a titolo gratuito dell'unica azienda.* Stante il venir meno in questa ipotesi sia dei valori iscritti nell'attivo che di quelli iscritti al passivo, l'imprenditore cedente — che, se imprenditore individuale, perde tale status — ha l'obbligo di affrancare le riserve o fondi in sospensione di imposta eventualmente costituiti in precedenza, mediante il pagamento di un'imposta, sostitutiva dell'IRPEF e dell'IRPEG, pari al 25%.

Per i saldi attivi di rivalutazione e per la rivalutazione obbligatoria di beni immobili delle imprese, l'imposta sostitutiva va applicata con l'aliquota del 10%, e non è consentito l'utilizzo del credito di imposta (24).

Secondo la medesima norma, l'affrancamento delle riserve e dei fondi indicati nell'art. 105, comma 7, lettere b) e c) del T.U.I.R. è, invece, assoggettato ad imposta sostitutiva con aliquota, rispettivamente, del 5 e del 10 per cento.

La circolare 124/E, coordinando la normativa già in vigore al momento dell'emanazione del D.Lgs. n. 460/1997, precisa, tuttavia, che tali percentuali si applicano solo ai soggetti con periodo di imposta non corrispondente con l'anno solare, per i quali non trova applicazione l'art. 1, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 467, che prevede un'imposta sostitutiva sulle riserve, rispettivamente, del 2,2 per cento e del 5,6 per cento.

La non tassabilità dell'operazione di trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni è subordinata a due condizioni:

a) l'atto di trasferimento doveva essere fatto per atto pubblico, sottoposto a registrazione entro il 30 settembre 1998 (*termine ora prorogato al 30 settembre 1999 D.Lgs.*);

b) in questo atto l'ente deve dichiarare che intende utilizzare i beni ricevuti *direttamente* per lo svolgimento della propria attività.

Il vincolo di destinazione è ritenuto essenziale per impedire manovre speculative; tuttavia, in questo modo, si rischia di impedire

(24) Le modalità di versamento dell'imposta sostitutiva e il codice tributo da utilizzare sono riportati sulla C.M. 124/E al punto 7.1.4. Il periodo di riferimento da indicare sul modello è l'anno per il quale si effettuano i versamenti.

l'applicazione della norma a molte realtà che svolgono effettivamente attività non lucrative. Infatti, può accadere che l'ente intenda destinare l'immobile allo svolgimento della sua stessa attività istituzionale, ma dandolo in uso ad un ente collegato. Si pensi, ad esempio, ad una associazione religiosa istituita da una parrocchia, la quale, invece di svolgere direttamente alcune attività di carattere assistenziale, educativo, ecc., preferisce affidarle ad un ente senza scopo di lucro, l'associazione, appunto, dotandolo delle necessarie strutture (25). Secondo le affermazioni del ministero (26), la condizione di cui sopra va letta nel senso che « non è ammessa la possibilità di utilizzo non strumentale all'attività esercitata dall'ente, intendendosi per tale sia quella istituzionale che quella commerciale eventualmente esercitata ». Inoltre, sul presupposto che la finalità della norma è quella di favorire la patrimonializzazione degli enti, viene affermato che la condizione posta si ritiene « parimenti rispettata qualora l'ente non commerciale proceda alla cessione dei beni acquisiti gratuitamente impiegando l'intero corrispettivo conseguito nell'acquisto di altri beni strumentali da utilizzare nell'ambito dell'attività propria dell'ente stesso ».

Sotto questo profilo, un'altra ipotesi meritevole di attenzione è quella degli immobili ricevuti da una fondazione, e da questa successivamente affittati. Per le fondazioni la destinazione a reddito del patrimonio immobiliare è strettamente connessa al raggiungimento delle finalità istituzionali. Dovrebbe, pertanto, essere riconosciuta anche in questo caso l'agevolazione di cui all'art. 9.

3) *Il secondo comma dell'articolo 9 riprende l'istituto della dimissione dei beni immobili* che era stato introdotto dall'articolo 58 della legge n. 413/1991, così come modificato dall'art. 62, comma 24, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con legge 29 ottobre 1993, n. 427, a favore degli imprenditori individuali e successivamente esteso agli enti non commerciali che esercitavano attività di carattere assistenziale, didattico, sanitario e culturale. Questa possibilità viene reintrodotta a condizione che l'ente utilizzi un immobile strumentale per destinazione (art. 40, comma 2, del D.P.R. n.

(25) Cfr. PIZZINI F., *Le agevolazioni temporanee per il trasferimento dei beni patrimoniali, in Onlus - Enti non commerciali e Parrocchie*, Centro Ambrosiano IITL spa, 1998, p. 37.

(26) Cfr. C.M. 124/E del 12 maggio 1998, punto 7.1.1.

917/1986), cioè utilizzato esclusivamente per produrre redditi di carattere commerciale.

Giova osservare anzitutto che, a differenza della disposizione, sopra citata, del 1993, l'attuale disposizione non prevede limiti connessi alla attività dell'ente; sarà quindi possibile estromettere gli immobili di qualsiasi ente non commerciale.

La norma, peraltro, non riguarda gli immobili che sono stati acquisiti e inseriti nel patrimonio istituzionale dell'ente, anche in seguito all'avvenuta estromissione dall'attività commerciale ai sensi del D.L. n. 331/1993 di cui si è detto sopra.

In base a una formula che ricorda quella di cui all'art. 30 della L. n. 449/1997, anche gli enti non commerciali hanno la possibilità di estromettere i *beni immobili strumentali per destinazione*, utilizzati alla data del 1° gennaio 1998.

L'utilizzo deve manifestarsi alla data di entrata in vigore del decreto legislativo (cioè 1° gennaio 1998), e l'opzione per la dismissione dovrà essere esercitata entro il 30 settembre 1998.

Al fine di fare transitare l'immobile dall'attività commerciale all'ambito istituzionale dell'ente, dovrà essere corrisposta un'imposta sostitutiva dell'IRPEG e dell'I.V.A.

L'imposta dovuta è pari al 5 per cento o al 10 per cento del valore dell'immobile, determinato secondo i criteri di cui all'art. 52, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986, cioè moltiplicando la rendita per 50 (categoria catastale D e A10), 34 (categoria C1) e 100 in tutti gli altri casi. Per le unità immobiliari non ancora censite in catasto, devono essere considerate le rendite catastali attribuite alle attività immobiliari già censite.

Le differenti imposte sostitutive dipendono dalla circostanza che gli immobili derivino dal patrimonio personale, tale essendo da considerarsi « il bene di proprietà dell'ente stesso, non acquistato nell'esercizio di impresa, indipendentemente dall'anno di acquisizione e dal periodo di tempo intercorso tra l'acquisto e l'utilizzazione nell'impresa » (5 per cento), ovvero già nell'esercizio di impresa (10 per cento).

La circolare ministeriale chiarisce come debba essere stabilito se l'immobile proviene dal patrimonio dell'ente (circostanza che rende, evidentemente, meno onerosa l'operazione): non possono essere considerati provenienti dal patrimonio quelli acquistati per essere

adibiti alle attività commerciali se « tale circostanza risulti dall'atto di acquisto », né quelli indicati nelle scritture contabili purché « relative al periodo d'imposta nel quale l'acquisizione si è verificata » in quanto hanno influito nei risultati dell'attività, avendo consentito, ad esempio la detrazione dell'I.V.A. o la deduzione delle quote di ammortamento. Se però gli immobili « sono transitati dal patrimonio dell'ente a quello dell'impresa in periodi d'imposta successivi a quello di acquisizione non sono da considerarsi acquistati in regime d'impresa », anche se « gli stessi siano indicati nell'inventario o nel registro dei beni ammortizzabili e/o siano state portate in deduzione le relative quote di ammortamento agli effetti della determinazione del reddito d'impresa ».

Un'ulteriore precisazione riguarda l'ipotesi di affitto o di concessione in usufrutto dell'unica azienda: in tali casi l'estromissione viene ritenuta impossibile per carenza del requisito oggettivo, l'esercizio di attività commerciale, « atteso che per l'intera durata dell'affitto o della concessione in usufrutto detta attività viene a mancare ».

Infine, sempre in tema di esclusione degli immobili dall'ambito commerciale, occorre segnalare che in data 12 maggio 1998 è stato emanato il decreto contenente le modalità di presentazione della dichiarazione di opzione e di versamento delle imposte sostitutive.

CAPITOLO II
ENTI DI TIPO ASSOCIATIVO

1. Premessa.

L'art. 3, c. 187, lett. c) della legge 23 dicembre 1996 così recita: « esclusione dall'ambito di imposizione, per gli enti di tipo associativo, da individuare con riferimento a elementi di natura obiettiva connessi all'attività effettivamente esercitata, nonché sulla base di criteri statutari diretti a prevenire fattispecie elusive, di talune cessioni di beni e prestazioni di servizi resi agli associati nell'ambito delle attività proprie della vita associativa ».

Gli enti di tipo associativo godono già di un regime speciale all'interno della categoria degli enti non commerciali.

Prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 460/1997 la disciplina agevolativa era imperniata sui seguenti principi (vedi art. 111 del D.P.R. n. 917/1986, e, parallelamente l'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972):

a) attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti in conformità alle finalità istituzionali a fronte del versamento della quota associativa: non è considerata commerciale (c. 1);

b) si considerano tuttavia attività commerciali i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali i soci hanno diritto (le c.d. quote *differenziate*); le quote differenziate hanno un contenuto commerciale, in quanto sono il corrispettivo dovuto in base ad un rapporto sinallagmatico instauratosi tra soci ed ente (c. 2).

c) In deroga alla previsione normativa di cui sopra, nei confronti delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive opera una presunzione di non commerciabilità delle attività compiute in favore dei soci in conformità delle attività istituzionali, anche dietro la corresponsione di uno

specifico corrispettivo (c. 3). Si ha quindi una specie di « istituzionalizzazione » delle attività commerciali, compiute in favore dei soli soci, in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Il principio di conformità genericamente inteso come necessità di un rapporto funzionale (strutturale) dell'attività commerciale rispetto al perseguimento degli scopi istituzionali, viene meglio precisato dall'art. 5 del D.Lgs. 460/97 e riferito alle sole attività svolte in « diretta attuazione » degli scopi istituzionali.

Pertanto, quando l'associazione offre servizi a non soci dietro corrispettivo si configura esercizio di attività commerciale;

d) il 4° comma chiude l'articolo in esame elencando un serie di attività che sono sempre e comunque, anche se esercitate dagli enti di cui al c. 3, considerate commerciali e, quindi, imponibili. Tra di esse alcune interessano in modo del tutto particolare gli enti: la somministrazione di pasti, le prestazioni alberghiere e di alloggio, organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, gestione di spacci aziendali e di mense.

L'art. 5 del D.Lgs. n. 460 del 4 dicembre 1997, pubblicato sul S.O. della Gazzetta Ufficiale del 02 gennaio 1998, va ad innovare significativamente la disciplina degli enti in parola, anzitutto apportando delle modificazioni all'art. 111 del Testo Unico, e parallelamente, all'art. 4 della legge I.V.A.

Notiamo preliminarmente che non è sempre facile esprimere un giudizio circa la meritorietà, in rapporto alle finalità perseguite e all'attività svolta, delle agevolazioni concesse, né individuare, come in molti altri casi, una logica unitaria nella concessione delle agevolazioni fiscali. Indubbiamente non è estranea in questi casi la capacità di pressione di potenti categorie sociali interessate. Riesce difficile, ad esempio, giustificare il fatto che talune agevolazioni non vengano estese ad alcuni tipi di fondazioni che hanno le stesse finalità e svolgono la stessa attività delle associazioni in esame. Il D.Lgs. n. 460/1997 non ha modificato i primi due commi dell'art. 111 del D.P.R. n. 917/1986; il terzo comma, invece, ha subito delle modifiche significative! Inoltre il legislatore delegato mediante l'introduzione nell'art. 111 dei commi 4-bis e 4-ter ha decommercializzato specifiche attività commerciali svolte da ben individuate tipologie di associazioni.

2. Le associazioni privilegiate.

Tra le associazioni agevolate di cui al comma 3 dello stesso articolo vengono ricomprese le associazioni di promozione sociale e quelle di formazione extrascolastica della persona, mentre viene esplicitato che le associazioni sportive agevolate sono unicamente le associazioni sportive dilettantistiche.

A) Individuazione dei soggetti.

Questa precisazione, evidenzia la circolare 124, comporta che « a decorrere dal 1° gennaio 1998, non tutte le associazioni sportive, ma solo le associazioni sportive dilettantistiche, sono destinatarie del riformulato comma 3 dell'art. 111 » e chiarisce che i soggetti interessati sono « gli enti associativi individuati dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398 [...] definite anche alla luce della circolare n. 1 dell'11 febbraio 1992 della soppressa Direzione generale delle imposte dirette e del decreto del ministro delle Finanze del 18 maggio 1995 ». Si tratta, concretamente delle « associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva, riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche, intendendosi per tali le attività sportive esclusivamente dilettantistiche come definite nell'ambito della normativa regolamentare dei predetti organismi cui l'associazione è affiliata ».

L'art. 25 della L. 13 maggio 1999, n. 133 che detta « Disposizioni tributarie in materia di associazioni sportive dilettantistiche » al c. 1 prevede un ampliamento dei soggetti ammessi a godere dei benefici della 398/1991, implicitamente allargando l'area delle associazioni sportive dilettantistiche, includendovi « quelle non riconosciute dal Coni o dalle Federazioni sportive nazionali purché riconosciute da enti di promozione sportiva ».

Tra i nuovi soggetti inseriti dal D.Lgs. n. 460/1997, infatti, figurano anche le associazioni di promozione sociale che, puntualizza il ministero, sono « quelle associazioni che promuovono la solidarietà e il volontariato, nonché l'aggregazione sociale attraverso lo svolgimento di attività culturali o sportive al fine di innalzare la qualità della vita, come ad esempio le Acli e l'Arci ».

Importante è poi il punto di vista ministeriale a proposito delle associazioni di formazione extra-scolastica della persona dal momento che non vi sono riferimenti legislativi in proposito. La circolare sostiene « in primo luogo, che tali associazioni per poter essere ricondotte nell'ambito applicativo dell'art. 111 del T.U.I.R. non devono svolgere come attività principale l'organizzazione di corsi, atteso che tale circostanza comporterebbe la loro qualificazione come enti commerciali » e continua, delimitando ulteriormente il campo, sostenendo che « l'espressione « formazione extra-scolastica della persona » non individua, in via generale, l'intero settore dell'attività di formazione, ma un più limitato ambito di tale attività che privilegia la crescita intellettuale dell'individuo, mirata allo sviluppo della sua personalità complessiva e che esclude la formazione professionale intesa all'apprendimento di conoscenze specifiche finalizzate all'inserimento nel mondo del lavoro e alla particolare specializzazione professionale ».

Il Ministero poi, a proposito della riconducibilità in una delle diverse tipologie di associazioni indicate dal comma 3 richiama « l'indirizzo espresso in proposito dalla Corte Costituzionale, con sentenza 5-19 novembre 1992, n. 467, che afferma l'insufficienza dell'autoqualificazione dell'ente (come associazione politica, sindacale, di categoria, culturale, eccetera) sulla base della sola definizione statutaria e, quindi, la necessità di una valutazione della reale natura dell'ente e dell'attività in concreto esercitata, alla stregua di obiettivi criteri desumibili dall'insieme delle norme dell'ordinamento ». Viene segnalato, a titolo esemplificativo, il caso delle associazioni a carattere religioso (diverse, evidentemente, da quelle civilmente riconosciute come tali): esse « devono comprovare la natura e la caratteristica dell'organizzazione secondo i criteri che qualificano nell'ordinamento dello Stato i fini di religione e di culto, desumibili dal Concordato tra Stato e Chiesa cattolica e dalle Intese stipulate con le altre confessioni religiose » (punto 5.2.2).

In conclusione, si può affermare che si è di fronte ad una estensione dei soggetti beneficiari dell'agevolazione, cui tuttavia corrisponde, ai fini delle imposte dirette (è rimasta, invece, immutata la previsione dell'art. 4, comma 4 del D.P.R. n. 633/1972) la sostituzione del criterio della diretta attuazione degli scopi istituzio-

nali a quello della conformità ⁽¹⁾. È stato osservato ⁽²⁾ che « un'attività commerciale può essere collegata all'attività principale non commerciale, e, quindi al perseguimento dello scopo o degli scopi istituzionali sotto il profilo finanziario funzionale ed organizzatorio. In tutte queste eventualità è, però, necessario che l'attività commerciale rappresenti *attività - mezzo e non attività - fine* ». Secondo la C.M. 124/E, più volte citata, l'attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali deve costituire « il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo ». Tale attività, pertanto, « non è quella genericamente rientrante tra le finalità istituzionali dell'ente », nè può esaurire l'ambito operativo dell'ente.

In secondo luogo, il nuovo c. 3 apparentemente non prevede una disciplina restrittiva come avveniva precedentemente per le associazioni culturali e sportive, secondo la quale i benefici si applichino nei confronti di particolari categorie di soci (soci minori di età e soci effettivi). Ciò si giustifica, a nostro avviso, con il fatto che per tutte le associazioni interessate il godimento delle agevolazioni di cui al presente articolo è subordinato all'inserimento di alcune clausole statutarie specifiche, indicate dal c. 4-*quinquies* del nuovo testo dell'art. 111, che appaiono assai vincolanti. Come si è già detto, nell'art. 111 viene sostituito il c. 3 e sono aggiunti i commi da 4-*bis* a 4-*sexies*. Punto fondamentale della disciplina rimane il principio secondo cui sono agevolate unicamente le operazioni rivolte ai soci. Inoltre, come osserva la Relazione Ministeriale al decreto, « resta confermata l'originaria formulazione del comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R., nella parte in cui esclude dall'area della commercialità soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nei confronti di tesserati di altre associazioni che svolgono le medesime attività e che facciano parte di un'unica organizzazione locale o nazionale. Di particolare rilievo è la disposizione contenuta nel nuovo c. 4-*bis*. La legge delega prevede (art. 3, c. 187, lett. c) una

⁽¹⁾ Per un precedente, al riguardo, cfr. l'art. 25, c. 5 del D.Lgs. n. 367/1996 in materia di fondazioni musicali ove si considerano « svolte in conformità agli scopi istituzionali le attività commerciali il cui contenuto oggettivo realizza direttamente uno o più degli scopi stessi ».

⁽²⁾ Cfr. V. FICARI, *Disciplina fiscale degli enti non commerciali*, in « Commento agli interventi di riforma tributaria » (a cura di M. Miccinesi), Cedam, 1999, pag. 686.

specifica disposizione per la esclusione di talune cessioni di beni e prestazioni di servizi « resi agli associati nell'ambito dell'attività propria della vita associativa ».

B) *Decommercializzazione di talune attività.*

Il decreto legislativo introduce talune eccezioni al disposto del c. 4 dell'art. 111 (attività considerate in ogni caso commerciali), limitatamente alla gestione di bar e all'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici da parte di alcune associazioni particolarmente impegnate nel perseguire fini di interesse collettivo che — si è ritenuto — offrono adeguate garanzie sul piano della corrispondenza delle attività di fatto svolte ai fini statutari, e, quindi, non rappresentano un rischio per l'erario. Si tratta, dunque, di una presunzione di non commercialità dell'attività svolta da alcuni soggetti nel perseguimento delle finalità istituzionali.

Sulla base delle agevolazioni concesse, si possono, a questo punto, identificare le seguenti tipologie:

- associazioni « normali » (art. 111, c. 1 e 2)
- associazioni privilegiate (art. 111, c. 3)
- associazioni di promozione sociale (art. 3, c. 6, lett. e) della L. n. 287/1991).

In particolare, non si considera commerciale la gestione di bar con somministrazioni offerte solo ai soggetti di cui al c. 3 dell'art. 11, all'interno dei circoli ricreativi organizzati dalle associazioni di promozione sociale, di cui all'art. 3, c. 6, lett. e) della L. n. 287/1991, le cui finalità assistenziali siano state riconosciute dal Ministero dell'Interno⁽³⁾. Altro presupposto da verificare è che *l'attività sia strettamente complementare* a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali. Risulta difficile definire, sul piano giuridico, il concetto di complementarietà.

⁽³⁾ Si tenga presente che il riconoscimento di cui si parla nel testo è anche il presupposto per ottenere l'autorizzazione amministrativa all'esercizio di bar nei circoli frequentati da soli soci, in deroga alle limitazioni previste dalla legge sul commercio (L. 25 agosto 1991, n. 287).

Una più puntuale definizione delle associazioni di promozione sociale è attesa dalla nuova legge sull'associazionismo sociale attualmente all'esame del Parlamento (si veda il testo unificato - Atti Parlamentari - giovedì 18 settembre 1997 - Commissione I).

Cfr. anche F. RICCA, *Esentasse il servizio bar del circolo*, in « Italia Oggi » del 12 Luglio 1997, p. 31.

Deve cioè trattarsi di attività accessorie rispetto all'attività principale; attività che comunque sono strumentali e talmente collegate ad essa da renderne quasi impossibile senza di esse l'esercizio. Si pensi, ad esempio, a un circolo ricreativo per anziani ove l'esistenza della struttura ricreativa, in quanto luogo di ritrovo, è il presupposto per lo svolgimento di attività assistenziali nei loro confronti. Si noti che con la norma in esame, si dà soluzione al problema dei bar dei circoli delle associazioni di carattere sociale, aventi una larga base associativa. Non esiste alcuna associazione di questo tipo che non abbia un bar per i propri soci, inteso proprio come luogo di aggregazione sociale. Sulla imponibilità o meno delle prestazioni ivi erogate si è discusso all'infinito. Basti ricordare l'annoso problema dell'assoggettamento ad imposta dell'attività svolta dai bar dei circoli ricreativi e sportivi che ha visto l'Amministrazione Finanziaria ondeggiare prima in un atteggiamento di apertura e poi di totale chiusura⁽⁴⁾, anche in considerazione di taluni abusi che si sono verificati in passato⁽⁵⁾. Ora l'agevolazione è ristretta ad un ben individuato tipo di associazioni che per la larga base associativa di cui dispongono, nonché per la loro organizzazione interna, dovrebbero dare sufficiente garanzia di evitare abusi. In quest'ottica, ma tenendo anche conto delle esigenze degli enti, un atteggiamento di maggiore apertura ad altri enti di tipo associativo forse non sarebbe stata fuori luogo, anche perché avrebbe evitato dubbi e controversie con l'Amministrazione in sede applicativa; a cominciare dal fatto che non è sempre chiaro quando ci troviamo di fronte ad un bar o ad esercizi simili, nella sostanza aperti a tutti, oppure all'approntamento di piccoli servizi di ristoro per i soci. Non a caso il decreto in esame circoscrive il beneficio fiscale alle somministrazioni di ali-

⁽⁴⁾ Cfr. G.M. COLOMBO, *Circoli culturali e ricreativi*, in *Enti non profit* vol. a schede, Ipsoa Editore, Parte III, p. 385.

⁽⁵⁾ In un primo tempo la C.M. n. 25 del 03/08/1979 richiamava l'attenzione sul fatto che ai sensi dell'art. 4 ultimo comma del D.P.R. n. 633/1972 fossero da assoggettare al tributo, in quanto considerate attività comunque commerciali, la gestione di mense e somministrazione di pasti, « con esclusione della gestione di bar ».

Il cambiamento di rotta si è avuto con la Ris. Min. 15 ottobre 1994, n. VI-12-166 del Dipartimento delle entrate confermata con la Risoluzione n. 217/E del 17/7/95, ove si ritiene che « la somministrazione di bevande da parte di circoli culturali e ricreativi vada assunta come attività commerciale anche se svolta esclusivamente a soci ».

menti e bevande, effettuate presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar e esercizi similari.

Altre esclusioni oggettive dalle imposte dirette riguardano:

a) organizzazioni di viaggi e soggiorni turistici da parte, oltre che delle associazioni di promozione sociale di cui sopra, delle associazioni politiche, sindacali e di categoria e di quelle riconosciute da confessioni religiose con le quali lo stato ha stipulato patti, accordi o intese.

Notiamo che quest'ultima espressione è un po' generica. In ogni caso, coincide nè con gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo stato ha stipulato patti, accordi o intese (art. 10, c. 9), nè con gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili (art. 6).

Si tratta di enti:

- di tipo associativo;
- la cui qualifica religiosa non è autocertificata, ma è garantita da un « riconoscimento » da parte di confessioni religiose con cui lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese;
- tale riconoscimento deve avvenire sulla base della normativa interna a ciascuna confessione religiosa.

Nel caso della Chiesa cattolica occorre riferirsi al Codice di diritto canonico. Si tratta pertanto solo delle associazioni di fedeli che hanno avuto una delle diverse forme di riconoscimento previste dal Codice di diritto canonico:

- l'*agnitio* (riconoscimento come presa d'atto dopo l'esame degli statuti: cfr. can. 299, § 3) per le associazioni private di fedeli;
- il conferimento della persona giuridica sempre per le associazioni private;
- l'erezione con conferimento *ipso iure* della persona giuridica per le associazioni pubbliche di fedeli.

L'agevolazione a queste associazioni si giustifica proprio in base alla considerazione che questa attività è strettamente funzionale al perseguimento degli scopi istituzionali (si pensi, ad esempio, ai pellegrinaggi per le associazioni religiose⁽⁶⁾). A differenza di quanto previsto al c. 4-*bis* per le associazioni di promozione sociale non

⁽⁶⁾ Cfr. G.M. COLOMBO, *Associazioni religiose*, in *Enti non profit* vol. a schede, Ipsa Editore, Parte III, p. 371.

viene richiamata espressamente la complementarietà dell'attività in parola (organizzazione di viaggi) rispetto a quelle svolte in diretta attuazione delle finalità istituzionali. Una condizione peraltro che anche nel caso delle associazioni di promozione sociale sembra diretta più alla somministrazione di alimenti e bevande (attività per la quale è più sentita l'esigenza di evitare pratiche elusive) che all'organizzazione di viaggi.

Diversa l'interpretazione del ministero che, offrendo indicazioni a proposito della possibilità di organizzare viaggi e soggiorni turistici, non distingue tra i soggetti del comma 4-*bis* e quelli del comma 4-*ter*, richiedendo per entrambi « la necessità di verificare in concreto che l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici sia funzionale alla completa realizzazione degli scopi istituzionali » (punto 5.2.2).

Da tempo si poneva il problema per queste associazioni di un coordinamento tra la normativa fiscale, la quale, come abbiamo visto, ritiene comunque commerciali, da chiunque esercitate, queste prestazioni e la « Legge quadro per il turismo e interventi per il potenziamento e la qualificazione dell'offerta turistica » (L. 17 maggio 1983 n. 217) e delle successive leggi regionali di attuazione, in riferimento al turismo sociale svolto dalle associazioni. Spesso infatti gli adempimenti fiscali rappresentavano per alcune piccole associazioni (sia pure collegate con organismi di carattere nazionale) un ostacolo insormontabile alla organizzazione di viaggi per i propri soci. A questo proposito vi è un punto specifico nella legge-quadro che interessa il nostro argomento. Recita infatti l'art. 10: « Le associazioni senza scopi di lucro che operano a livello nazionale per finalità ricreative, culturali, religiose o sociali sono autorizzate esclusivamente per i propri associati ad esercitare attività turistiche ricettive ». Ora la norma fiscale chiarisce che alcune di queste attività (organizzazione di viaggi e soggiorni turistici) sono al di fuori della sfera commerciale nel momento in cui sono svolte in favore dei soci da determinati soggetti, ben identificati, i quali non coincidono esattamente con quelli previsti dalla legge-quadro sul turismo, essendo limitati alle associazioni di promozione sociale, alle associazioni politiche, sindacali e di categoria, e alle associazioni religiose.

b) Le cessioni di pubblicazioni riguardanti i contratti collettivi di lavoro, effettuate anche a non associati, e le attività di assistenza nella

stessa materia contrattualistica e della legislazione sul lavoro, effettuate prevalentemente ai propri soci da associazioni sindacali e di categoria *verso corrispettivi che non superino i costi di diretta imputazione*. Quest'ultima condizione, ormai ricorrente nella disciplina di questi enti, è posta soprattutto a salvaguardia della concorrenza, e come garanzia, date le modalità non economiche di esercizio, che effettivamente si perseguono gli scopi statutari non lucrativi.

La norma va coordinata con l'art. 78 della L. n. 413/1991 al comma 8, così come modificato dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, il quale stabilisce che le prestazioni corrispondenti a quelle dei centri autorizzati di assistenza fiscale, si considerano rilevanti ai fini dell'imposta sui redditi e dell'I.V.A., ancorché rese dalle associazioni sindacali e di categoria, e rientranti tra le finalità istituzionali di queste ultime in quanto richieste dall'associato per ottemperare ad obblighi di legge derivanti dall'esercizio dell'attività statutariamente prevista.

Circa il contenuto della norma vi è da dire che l'ambito di applicazione dell'imposta è limitato alle « prestazioni corrispondenti a quelle dei Centri di assistenza fiscale ».

A tale proposito l'art. 78, comma 4, della legge n. 413/1991 prevede che i Centri possono:

- 1) tenere ed eventualmente conservare le scritture contabili;
- 2) predisporre le dichiarazioni annuali ed i relativi allegati.

A titolo esemplificativo, e non esaustivo, si possono elencare le seguenti attività, come rientranti nel campo dell'assistenza fiscale:

- tenuta della contabilità I.V.A. e servizi connessi;
- tenuta della contabilità ai fini delle imposte dirette;
- compilazione delle dichiarazioni fiscali di tutti i tipi (I.V.A., imposte dirette, ICIAP, ICI, ecc.);
- tenuta dei libri fiscali (cespiti, inventari, ecc.);
- tenuta del registro carico e scarico degli animali allevati (imprese agricole).

Come si vede, è esclusa tutta la materia che riguarda la assistenza amministrativa (7). Ora si esclude dall'area impositiva in modo esplicito la materia del lavoro.

(7) Per un approfondimento dell'argomento, cfr. G.M. COLOMBO, *Associazioni sindacali e di categoria*, in *Enti non profit*, vol. a schede, IPSOA Editore, Parte III, p. 351

Particolare interessante è che l'attività può essere rivolta anche a non soci (e nel caso di pubblicazioni riguardanti i contratti di lavoro non è nemmeno necessario rispettare il vincolo della prevalenza ai soci, imposto alle altre associazioni privilegiate dal c. 3 dell'art. 111 del D.P.R. n. 917/1986), purché si rispetti il vincolo sui corrispettivi che è già stato illustrato.

3. La riforma degli Statuti.

L'applicazione della disciplina privilegiata prevista ai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater è subordinata all'osservanza di alcune clausole da inserire negli statuti delle associazioni interessate (art. 5, c. 4 *quinquies*). L'atto costitutivo e lo statuto devono essere redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata.

Alcune di esse sono dirette a garantire il perseguimento di finalità ideali e non lucrative da parte degli enti (lett. a), b), ed f), altre ad assicurare la democraticità della struttura (lett. c) ed e)) e la trasparenza della gestione (lett. f)).

A parte l'ormai classico divieto di distribuzione degli utili, anche indirettamente (8) ai soci (lett. a), sia durante la attività della associazione che in caso di *scioglimento di essa* (lett. b), il principio fondamentale che si vuole affermare è che le agevolazioni fiscali sono giustificate nel momento in cui le risorse disponibili sono totalmente impiegate nel perseguimento delle finalità istituzionali e non vengono invece distolte per altri scopi, sia pure di gratificazione dei soci o delle persone comunque coinvolte nella gestione.

Si noti che il divieto riguarda non la produzione di un risultato positivo (lucro oggettivo), implicitamente riconoscendo in questo modo il superamento della condizione posta in altri casi (*ex art. 108 c. 1, 1° cpv. del T.U.I.R.*) per la decommercializzazione della attività del pareggio tra ricavi e costi di diretta imputazione, bensì la distribuzione sia diretta, che indiretta dei risultati dell'attività, (lucro soggettivo). Non è pertanto ammessa l'appropriazione degli utili da

(8) Sulle forme possibili di distribuzione indiretta di fondi si può vedere quanto previsto per le Onlus all'art. 10, c. 6 di questo decreto. Secondo la C.M. 124/E/1998 tale norma può configurarsi come norma di riferimento anche per gli enti di tipo associativo.

parte dei soci, ma neanche la possibilità di avvantaggiarsi in qualsiasi modo anche mediante meccanismi erogativi diversi dalla distribuzione. A questo proposito, con riferimento specifico alle Onlus, il D.Lgs. n. 460/1997 all'art. 10, c. 6 individua alcune fattispecie precise che non possono essere meccanicamente trasportate nel nostro caso, ma che, comunque, possono essere un utile punto di riferimento.

Circa l'impiego degli utili o avanzi di gestione, contrariamente a quanto avviene per le Onlus (art. 10, c. 1 D.Lgs. n. 460/1997) non è previsto l'obbligo di impiegare gli utili o avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali; è, comunque, prevista la devoluzione, in caso di scioglimento dell'ente, del patrimonio residuo ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'Organismo di controllo di cui all'art. 3, c. 190, della L. n. 662/1996.

La lett. f) completa il quadro, sancendo, come del resto la dottrina e la giurisprudenza va sostenendo da tempo, la *intransmissibilità della quota* (a differenza di quanto avviene nelle società) se non a causa di morte e per il valore nominale. La non rivalutabilità della quota sancisce l'impossibilità che il valore possa essere oggetto di incrementi periodici.

La *democraticità della struttura* (lett. c ed e) è ritenuto un altro elemento, introdotto anche da altri modelli di legislazione non profit (in primo luogo nella L. n. 266/1991 sul *volontariato*), posto a garanzia del corretto funzionamento dell'ente, riducendo il rischio che pochi si impadroniscano della struttura per perseguire interessi personali, non rispettando gli interessi generali, e, spesso, nemmeno i vincoli posti dalla legge.

A questo fine viene posta la lett. c), la quale ripropone il contenuto dell'art. 14 del D.P.R. n. 537/1993 per le associazioni culturali e sportive, la cui disciplina, posta in funzione antielusiva, era tutta incentrata sulla figura del *socio effettivo* (in contrapposizione ai *soci temporanei*) caratterizzata dal fatto di vedere statutariamente sancita una serie di diritti di partecipazione sia in sede di approvazione o modifica dello statuto che per l'elezione delle cariche sociali. Opportunamente questa disposizione viene integrata con l'obbligo di indicare negli statuti i criteri di ammissione ed esclu-

sione dei soci, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti.

Particolarmente attesa dalle associazioni è, invece, la modifica apportata dai commi 2 e 3 dell'art. 5 del decreto correttivo D.Lgs. n. 422/1998, che dispone, per le associazioni di rilevanza nazionale prive di organizzazione articolata sul territorio ed aventi un elevato numero di soci, una deroga al requisito statutario del voto singolo del socio, prevedendo la possibilità del voto per corrispondenza.

La predetta possibilità è stata limitata a quegli enti che espressamente prevedevano tale modalità di espressione del voto nell'atto costitutivo già prima dell'entrata in vigore della legge delega (Legge n. 662/1996), cioè del 1° gennaio 1997.

Si ricorderà che il voto per corrispondenza era stato espressamente escluso in un passo della relazione illustrativa del D.Lgs. n. 460/1997, riportato dalla Circolare Ministeriale n. 124/E, già citata, in base al « rilievo che la ratio della norma, diretta a prevenire fattispecie elusive (art. 3, c. 187, lett. c) della Legge Delega), richiede la partecipazione reale e fisica dei soci alla vita dell'associazione ».

Come si vede, il principio della democraticità della struttura non deve arrivare a bloccare il funzionamento di realtà associative che hanno dimostrato di saper coniugare il principio di democraticità con quello del rispetto delle finalità costitutive dell'ente. La stessa Commissione dei Trenta si è fatta interprete di questa esigenza e, con riferimento alle Onlus, ha chiesto al Governo di valutare l'opportunità di derogare ad alcune previsioni riguardanti la democraticità della struttura per le « associazioni e istituti che hanno ottenuto il riconoscimento giuridico e/o i cui statuti conferiscono poteri particolari di nomina di organi di enti pubblici e/o privati o a persone insigne di particolare autorevolezza ». Su questo punto il Ministero ha espresso un diverso avviso, ritenendo che non esiste, per tali soggetti, alcun reale impedimento al rispetto del requisito statutario citato.

In realtà, ad avviso di chi scrive, si tratta di intendersi sullo stesso concetto di democraticità. Il principio di democraticità, posto in chiave antielusiva per preoccupazioni di ordine fiscale, non può diventare un principio assoluto e inderogabile. Così, ad esempio, non si può certo dire che non sia democratica la nomina, fatta dal Consiglio Comunale, del Sindaco o di un suo delegato nel Consiglio

Direttivo di una associazione ove il Comune abbia degli interessi riconosciuti dall'atto costitutivo dell'ente, solo per il fatto che non vi è stata l'elezione da parte dell'assemblea dei soci.

Può essere utile a chiarire qualche incertezza circa l'obbligo per le associazioni di inserire nei propri statuti le clausole richieste la precisazione contenuta nella circolare n. 124/1998: « i vincoli statutari non si applicano per gli enti associativi che, pur beneficiando della disposizione del comma 1 dell'art. 111 del T.U.I.R., relativa alla non imponibilità delle quote associative, non si avvalgono del regime agevolativo dei commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dello stesso articolo » (punto 5.3).

Il principio della democraticità della struttura unito a quello della trasparenza della gestione sono ulteriormente rafforzati sia dalla lett. e) (principio del voto singolo, eleggibilità delle cariche sociali, sovranità dell'assemblea, ecc.) ma, soprattutto, dalla lett. d) ove viene posto l'obbligo di redigere il rendiconto economico e finanziario. Un'espressione quest'ultima tratta dalla contabilità pubblica, quindi difficilmente comparabile con il linguaggio del Codice Civile concernente il bilancio d'esercizio delle imprese. Non è in altri termini chiaro se debba trattarsi di un documento composto del conto economico e della situazione patrimoniale, né in quale forma e quali contenuti debba avere. Vi è perciò la più ampia libertà nella redazione del bilancio, ovviamente fatte salve le regole ragionieristiche.

Al di là di questi aspetti, è fuori dubbio, comunque, che si debba dare conto sia dell'aspetto economico (costi e ricavi) che finanziario (entrate-uscite, nonché debiti e crediti) della gestione, secondo quanto previsto dallo statuto. Le modalità di redazione del rendiconto saranno quindi fissate dallo statuto, ma è importante sottolineare l'obbligo di redigere un documento contabile rappresentativo dell'andamento della gestione per tutte le associazioni « privilegiate » di cui al c. 3, indipendentemente dalla dimensione e rilevanza fiscale della loro attività.

La circolare n. 124/1998 oltre a ricordare che « viene imposto alle associazioni ammesse a fruire del regime agevolativo in argomento l'obbligo di redigere e approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario », aggiunge che tale obbligo è da riferirsi « sia all'attività istituzionale sia a quella commerciale eventualmente

esercitata, indipendentemente dal regime contabile, ordinario o semplificato, adottato dall'ente non commerciale » e che il rendiconto deve includere « anche l'attività decommercializzata » (punto 5.3).

La Relazione Governativa al D.Lgs. n. 422/1998, contenente norme correttive del D.Lgs. n. 460/1997, chiarisce che la disposizione generica adottata dalla norma (« rendiconto economico e finanziario ») deriva dalla riconosciuta opportunità di non imporre a tali soggetti adempimenti eccessivamente onerosi. In ogni caso — prosegue la Relazione — « è evidente che il concetto di rendiconto economico e finanziario non comprende la situazione patrimoniale ».

Da ultimo si deve notare che proprio per salvaguardare la particolare struttura organizzativa di alcune associazioni a larga base associativa (associazioni religiose, politiche, sindacali e di categoria) si è ritenuto di escludere questi soggetti dall'osservanza degli obblighi previsti dalle lettere c) ed e) del c. 7, concernenti la democraticità della struttura. La Relazione ministeriale così si esprime: « la peculiare struttura organizzativa delle stesse è di per sé funzionale, per esperienza storicamente comprovata, al perseguimento delle finalità istituzionali ».

Ci si potrebbe ora domandare: che cosa succede se le associazioni privilegiate di cui all'art. 111, c. 3 del T.U.I.R. dovessero perdere i requisiti statutari di cui all'art. 111 c. 4-*quinquies*? A differenza delle Onlus per le quali la perdita dei requisiti formali e sostanziali comporta non solo la decadenza dei benefici fiscali ma lo scioglimento dell'ente (vedi C.M. 168/E del 26 giugno 1998), la conseguenza per le associazioni sarebbe « il mero non godimento del regime fiscale di favore, l'applicazione di un regime di tassazione normale e la conservazione della natura di ente non commerciale oppure la riqualificazione dell'associazione come ente non commerciale laddove l'assenza dei requisiti che condizionano l'applicazione del regime di favore sia indicativa della principalità dell'attività commerciale » (9).

(9) Cfr. V. FICARI, *op. cit.*, loc. cit. pag. 694.

4. Imposta sul valore aggiunto.

Il c. 2 dell'art. 5, riprendendo il parallelismo IRPEG-I.V.A. per gli enti di tipo associativo, introdotto dal D.P.R. 954/1982, e successivamente sempre mantenuto, nonostante le innumerevoli modifiche introdotte negli artt. 111 del D.P.R. n. 917/1986 e 4 del D.P.R. n. 633/1972, opera il coordinamento tra i due tributi modificando l'art. 4, c. 4 del D.P.R. n. 633/1972, per introdurre nel nuovo sistema agevolativo relativo alle associazioni privilegiate le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni di promozione sociale e formazione extrascolastica della persona. Viene, infine, integrato l'ultimo comma dello stesso art. 4 per escludere alcune attività svolte da particolari tipi di associazioni dalla sfera commerciale anche ai fini I.V.A. Anche se si deve subito osservare che tale parallelismo viene mantenuto per le associazioni di promozione sociale solo per la somministrazione di alimenti e bevande. Per quanto riguarda l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici nulla viene detto ai fini I.V.A. Tali attività sono pertanto da ritenersi escluse ai fini delle imposte dirette, ma soggette ad I.V.A., così come avviene per la stesse attività effettuate dalle associazioni politiche sindacali, di categoria e delle associazioni riconosciute da confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi, intese.

Questo rappresenta una delle modifiche più incisive alla disciplina I.V.A. contenuta nel decreto legislativo, che in altre parti (Onlus) si limita, relativamente a questo tributo, ad una semplice opera di coordinamento con il D.P.R. n. 633/1972 delle attività svolte dagli enti, senza tuttavia includere alcuna agevolazione sostanziale.

Il nuovo c. 7 dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 subordina l'applicazione delle disposizioni agevolative di cui sopra alla redazione dell'atto costitutivo e dello statuto nelle forme e con le stesse clausole indicate nell'art. 111, c. 4-*quinquies* del T.U.I.R.

5. Termini per le modifiche statutarie.

Con norma transitoria si consentiva, al comma 3 dell'art. 5, alle associazioni già costituite di adeguare, entro 6 mesi dall'entrata in vigore dal decreto in esame, i propri statuti alle previsioni descritte sopra ove ciò fosse necessario per poter godere delle agevolazioni

fiscali. Accogliendo il parere espresso dalla Commissione parlamentare dei Trenta, questo termine è stato portato a dodici mesi per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, in considerazione della difficoltà di riunire in tempi brevi le assemblee dei soci, le quali avrebbero dovuto procedere alle modifiche statutarie.

L'art. 5 del D.Lgs. n. 422/1998 ha prorogato i termini per gli adempimenti statutarie al 18 dicembre 1998.

Circa le conseguenze, anche sostanziali, di tale adeguamento, la C.M. 22 gennaio 1999, n. 22/E, così si esprime: « il termine del 18 dicembre è stato fissato per l'adeguamento degli statuti delle associazioni religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, già costituite prima del 1° gennaio 1998, che si avvalgono, per il 1998, del regime agevolativo recato dai commi 3, 4-*bis*, 4-*ter* e 4-*quater* dell'art. 111 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e dai commi 4, 2 periodo e 6, dell'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Il termine del 31 dicembre 1998 è stato fissato per l'adeguamento degli statuti delle associazioni politiche, sindacali e di categoria già costituite alla data del 1° gennaio 1998 che si avvalgono, per il medesimo periodo, del menzionato regime agevolativo.

Non sono tenuti ad adeguare gli statuti gli enti associativi che si avvalgono soltanto delle disposizioni di cui ai commi 1 e 2 del citato art. 111 del T.U.I.R.

L'adeguamento degli statuti entro gli anzidetti termini — 18 e 31 dicembre 1998 — rende applicabili i menzionati regimi agevolativi, previsti ai fini delle imposte sui redditi e ai fini I.V.A., per l'intero periodo di imposta 1998.

Si precisa che l'adeguamento degli statuti effettuato oltre il predetto termine del 18 dicembre 1998, ma entro quello di chiusura del periodo di imposta in corso alla medesima data, comporterà l'applicazione del regime agevolativo di cui all'art. 111, commi 3 e seguenti del T.U.I.R., fin dall'inizio di imposta stesso, mentre per l'imposta sul valore aggiunto il regime agevolativo si renderà applicabile a partire dalle operazioni effettuate dalla data in cui l'adeguamento viene eseguito.

In conformità all'anzidetto criterio interpretativo, resta ferma, per gli enti associativi che non abbiano provveduto ad adeguare gli

statuti nel corso del 1998, la possibilità di adeguare gli stessi anche nei periodi d'imposta successivi, avvalendosi delle disposizioni agevolative di cui ai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art. 111 del T.U.I.R. per l'intero periodo di imposta in corso alla data di adeguamento dello statuto, nonché del regime agevolativo previsto ai fini dell'I.V.A. ai commi quarto, secondo periodo, e sesto, dell'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972, per le operazioni effettuate dalla data di adeguamento dello statuto stesso.

CAPITOLO III CONTABILITÀ FISCALE E RENDICONTO DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

Dopo la riforma tributaria del 1972 la contabilità ha assunto una grande importanza ai fini fiscali. Uno dei cardini della riforma, infatti, è stato il passaggio da un sistema di tassazione ai fini del reddito basato su parametri, indici induttivi, ecc. a un sistema basato sulle risultanze di una contabilità correttamente tenuta.

Per quanto riguarda gli enti non commerciali, in particolare, la contabilità fiscale, anche per mancanza di obblighi contabili sotto il profilo civilistico, ha assunto una importanza fondamentale, accresciuta dal fatto che essa ha una valenza non solo formale, ma anche sostanziale, avendo rilevanti conseguenze sia per la determinazione dell'imponibile ai fini delle imposte dirette che per la detrazione dell'I.V.A. assolta sugli acquisti e importazioni.

1. Le scritture contabili degli enti non commerciali.

L'art. 20 del D.P.R. n. 600/1973, nel momento in cui stabilisce che è applicabile agli enti non commerciali, relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, la disciplina delle scritture contabili delle imprese commerciali (vedi art. 14), racchiude il principio fondamentale in materia di contabilità di tali enti: cioè la totale separazione, sotto il profilo dell'obbligo contabile-fiscale, tra ambito commerciale e ambito non commerciale dell'attività da essi svolta, evidenziando altresì la non rilevanza, dal punto di vista fiscale, dell'attività istituzionale. Da ciò si può dedurre anzitutto che le operazioni non riferibili all'attività commerciale non vanno obbligatoriamente contabilizzate ai fini fiscali. Si può inoltre ritenere che non saranno soggetti alle norme di contabilità obbliga-

toria gli enti non commerciali svolgenti attività commerciale occasionale. Analoga considerazione può essere fatta per i proventi di natura fondiaria, per i redditi di capitale, per i redditi diversi (vedi art. 81 del D.P.R. n. 917/1986), salvo che tali redditi non siano prodotti nell'ambito di un'attività di impresa. Non sempre, dunque, gli enti religiosi sono soggetti alla tenuta delle scritture contabili.

Si può pertanto affermare, conclusivamente, che la contabilità obbligatoria ai fini fiscali concerne l'esercizio non occasionale di attività commerciale. Diventa dunque fondamentale (e non solo ai fini contabili, ma anche per la determinazione della soggettività tributaria degli enti, oltre che, come si è già detto, ai fini della determinazione dell'imponibile) stabilire se vi sia esercizio di impresa e individuare quali siano in concreto le attività commerciali svolte. Questa verifica deve essere fatta avendo presente, oltre a quanto già previsto dagli artt. 51, 108, 111 del D.P.R. n. 917/1986, anche il nuovo art. 2 del D.Lgs. n. 460/1997 riguardante le agevolazioni per le raccolte pubbliche occasionali di fondi e per i contributi ricevuti per lo svolgimento in convenzione con enti pubblici in conformità alle attività istituzionali di attività con finalità sociali, per i quali è prevista la non imponibilità ai fini delle imposte dirette. Ma, in concreto, ci si domanda come attuare questa « separazione » tra attività istituzionale e attività commerciale e come si deve operare nell'ipotesi di costi comuni all'una e all'altra attività (cosiddetti *costi promiscui*). Il discorso qui viene svolto ai fini delle imposte dirette, ma, con le debite correzioni, può essere utilizzato anche nei confronti dell'I.V.A.

2. La contabilità separata.

Sino al 31 dicembre 1997, gli enti non commerciali potevano optare, per quanto concerne gli obblighi contabili-fiscali, per due diverse soluzioni, aventi rilevanti conseguenze anche ai fini della determinazione dell'imposta, sia per l'I.V.A. che per le imposte dirette:

— tenere una *contabilità separata per l'attività commerciale*, nella quale occorre rilevare distintamente i fatti amministrativi relativi all'attività commerciale rispetto a quelli che riguardavano l'attività istituzionale dell'ente;

— tenere una *contabilità unica, cioè una contabilità generale dell'ente*, in cui fare confluire tutte le rilevazioni relative alle attività esercitate, fossero esse commerciali o istituzionali.

A partire dal 1° gennaio 1998, l'art. 3 del D.Lgs. n. 460/1997 modifica radicalmente il sistema contabile degli enti non commerciali, sancendo l'*obbligo della tenuta della contabilità separata* per le attività commerciali esercitate, sia per gli enti in contabilità semplificata che per quelli in contabilità ordinaria. Si introduce così un cambiamento sostanziale nella contabilità fiscale, ed anche nella determinazione del reddito di impresa degli enti non commerciali, stante la stretta connessione tra tipo di contabilità adottato e la determinazione del reddito imponibile posta dall'art. 109 del D.P.R. n. 917/1986 previgente. Non esiste più, dunque, la possibilità di tenere la contabilità unica, sia pure con tutti i correttivi ad essa già apportati mediante le modificazioni all'art. 109 introdotte dall'art. 14 della L. n. 537/1993, dalle quali peraltro emergeva già con chiarezza la predilezione del legislatore per la contabilità separata, dal momento che, anche in ipotesi di contabilità unica, era prevista unicamente la deducibilità analitica dei costi commerciali e quella proporzionale dei costi promiscui, con conseguente indeducibilità dei costi istituzionali.

Unica eccezione è rappresentata dagli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica, i quali ai sensi del nuovo c. 4-bis dell'art. 109, « sono esonerati dall'obbligo di tenere la contabilità separata qualora siano osservate le modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria tenuta a norma di legge dagli stessi enti.

La contabilità è anche strumento per trarre elementi per una qualificazione (commerciale o non commerciale) dell'ente. Le scritture contabili diverranno, infatti, la base anche per l'applicazione e la verifica dei parametri di cui all'art. 6 del decreto, concernente la perdita della qualifica di ente non commerciale.

I parametri non servono a stabilire la natura (commerciale o non commerciale) dell'ente, bensì a monitorare il mantenimento nel tempo del possesso dei requisiti per conservare la qualifica di ente non commerciale.

Questo discorso, ovviamente, non vale per gli enti ecclesiastici

civilmente riconosciuti, i quali sono enti non commerciali *ope legis* (art. 6, c. 1 del D.Lgs. n. 460/1997).

È superfluo altresì ricordare che il reddito complessivo degli enti non commerciali continuerà ad essere determinato secondo i criteri stabiliti nell'art. 108 del D.P.R. n. 917/1986, e secondo le modalità previste dalle singole categorie reddituali, mentre per il reddito di impresa per i soggetti in contabilità ordinaria verrà determinato solo in maniera analitica, essendo soppresso il comma 2 nella precedente formulazione.

3. Le registrazioni e i libri contabili.

Al fine di realizzare una corretta contabilità separata, l'imputazione dei costi promiscui doveva essere fatta all'atto della registrazione delle operazioni (R.M. 363789 del 1° ottobre 1989) e doveva, pertanto, risultare da un esame diretto delle scritture cronologiche (giornale, schede di mastro, ecc.).

Circa la tenuta delle scritture contabili in contabilità separata, si ricorda che l'art. 20 del D.P.R. n. 600/1973 richiama le disposizioni previste dagli artt. 14, 15, 16 (contabilità ordinaria) e 18 (contabilità semplificata) del medesimo decreto per gli enti e le società commerciali. Nulla però dice la legge fiscale circa il contenuto e le modalità con cui questi libri devono essere tenuti. Dal tenore della norma si ricava, comunque, come si è già detto, che in tali scritture vanno rilevate le operazioni inerenti alla attività commerciale, distintamente da quelle relative alla attività istituzionale dell'ente. Ciò potrebbe anche essere fatto, riteniamo, nell'ambito della tenuta di scritture omnicomprensive, purché sia tecnicamente possibile tenere distinta (ad esempio mediante sottoconti) la rilevazione di fatti amministrativi relativi all'una o all'altra attività, e possa essere esercitata da parte del Fisco un'azione di accertamento dell'attività commerciale senza bisogno di accedere ad ulteriori scritture contabili.

La « separazione contabile » dei fatti amministrativi tra la sfera della attività commerciale e istituzionale può avvenire pertanto:

— mediante l'adozione di due sistemi contabili distinti (attività commerciale e attività istituzionale), essendo chiaro che solo la contabilità commerciale ha rilevanza fiscale;

— oppure, in seno alle risultanze contabili complessive dell'ente, tramite l'individuazione di appositi conti o sottoconti, evidenziando la natura della posta contabile sottesa (commerciale, istituzionale o promiscua).

Questa seconda soluzione, per quanto comportante una maggiore complessità della gestione contabile derivante dalla gestione di un piano dei conti con diversi livelli di articolazione e dalla necessità di una maggiore attenzione, in sede di imputazione contabile, presenta l'indubbio vantaggio di rilevare nei registri obbligatori (libri giornale e/o I.V.A.) tutte le operazioni relative all'ente. Vantaggio che rileva nel momento in cui, per effetto dell'applicazione dei parametri previsti all'art. 6 del D.Lgs. n. 460/1997 a cui si è fatto riferimento in precedenza, l'ente dovesse trovarsi nella condizione di perdere la qualifica ente non commerciale.

In tale ipotesi, la tenuta di due sistemi contabili distinti, stante la inapplicabilità agli enti commerciali della contabilità separata, comporterebbe una serie di problemi connessi alla necessità di procedere *ex post* ad una ricongiunzione delle due contabilità. Si pensi, a titolo esemplificativo, alle difficoltà nel rispettare i termini di registrazione previsti dall'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ed alle relative conseguenze in termini di accertamento e, nel campo I.V.A., alla eventuale necessità di presentare dichiarazioni sostitutive alle dichiarazioni periodiche I.V.A. nel frattempo presentate.

Per quanto riguarda le modalità di tenuta di detti libri e registri, occorrerà riferirsi all'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, alle norme del codice civile, e alle regole ragionieristiche.

4. La rilevazione degli acquisti « promiscui ».

Osserviamo anzitutto che questa operazione di « separazione » dei fatti amministrativi da rilevare non suscita particolare difficoltà quando si tratti di costi (acquisti) di diretta imputazione, relativi cioè all'area commerciale o a quella istituzionale. Più complesso è il caso, peraltro abbastanza frequente, di costi (acquisti) che siano contemporaneamente riferibili sia all'attività commerciale che a quella istituzionale. Si tratta dei cosiddetti costi promiscui, quali possono essere le utenze (luce, gas, telefono, ecc.) e i materiali di consumo

(cancelleria, materiali di pulizia, ecc.) utilizzati nello svolgimento dell'una e dell'altra attività. Identico discorso potrebbe farsi per le manutenzioni, gli ammortamenti dei beni strumentali utilizzati promiscuamente, i costi del personale impiegato indifferentemente ora nell'attività commerciale, ora nell'attività istituzionale. Per la determinazione della parte di costo che deve essere attribuita alla attività commerciale, il Ministero delle finanze ha suggerito un generico criterio di proporzionalità (vedi Ris. n. 9/406 del 5 maggio 1979). Il Ministero ha infatti osservato che *«relativamente alle classi di costi congiunti deve necessariamente operarsi un criterio proporzionale di imputazione che non assurge a criterio generale, ma opera esclusivamente per la parte di costo che deve essere attribuita all'attività commerciale. Così assunta, tale quota si pone poi quale costo specifico nella contabilità generale della gestione commerciale»*.

In mancanza di una precisa disposizione legislativa, si riteneva possibile fare riferimento a criteri di ripartizione specifica: ad esempio, la ripartizione dei costi di riscaldamento in base alla superficie radiante; la suddivisione dei costi dei materiali di pulizia in base alla superficie dei locali puliti; o dei costi di energia elettrica in base ai metri quadrati dei locali illuminati, ecc. (vedi, ad esempio, R.M. 450565/90 del 29.12.90). Dopo l'emanazione del D.Lgs. n. 460/1997 esiste un criterio «legale» di ripartizione di costi promiscui: quello proporzionale. Così, infatti, dispone il comma 3-bis del nuovo art. 109 del D.P.R. n. 917/1986. Le spese ed i costi relativi a beni e servizi utilizzati promiscuamente sono deducibili in proporzione al rapporto che risulta ponendo al numeratore ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito di impresa (attività commerciale) e al denominatore tutti i ricavi e proventi (attività istituzionale e attività commerciale). Lo stesso rapporto vale per la deducibilità della rendita catastale o del canone di locazione degli immobili utilizzati promiscuamente. Il legislatore ha preferito per la determinazione della parte di costi promiscui deducibili un criterio aritmetico, che ha il pregio della certezza, ma che non segue una logica aziendale (la quale vorrebbe che fossero ricercati criteri inerenti alla natura dei costi da imputare). Al fine di chiarire il criterio di rappresentazione data a questa ripartizione dal legislatore si fa riferimento a quanto previsto dalle Istruzioni per la compilazione del modello Unico 99 - Enti non commerciali, applicandole al seguente

esempio: nel corso dell'anno 1998 un ente in contabilità ordinaria presenta a consuntivo i seguenti dati (in migliaia di lire):

a) costi promiscui totali: Lire 100.000 (da indicare al rigo RU33 del Modello Unico 99 - Enti non commerciali);

b) ammontare dei ricavi ed altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa: Lire 800.000 (da indicare al rigo RU31 del Modello Unico 99 - Enti non commerciali);

c) ricavi totali: Lire 2.000.000 (da indicare al rigo RU32 del Modello Unico 99 - Enti non commerciali).

Dai dati riportati emerge quanto segue:

d) rapporto ricavi commerciali / ricavi totali: $800.000 / 2.000.000 = 40\%$ e) costi promiscui fiscalmente riconosciuti = $100.000 * 40\% = 40.000$

f) costi promiscui eccedenti la quota deducibile da indicare quale variazione in aumento al rigo RA23 del Mod. Unico 99 - Enti non commerciali : $100.000 - 40.000 = \text{Lire } 60.000$.

Ai fini di una corretta applicazione del disposto dell'art. 109, comma 3-bis del T.U.I.R., contabilmente conviene, pertanto, procedere a rilevare tutti i costi promiscui nell'ambito dell'attività commerciale; la suddivisione dei costi promiscui tra attività istituzionale e commerciale effettuata direttamente in contabilità potrebbe, infatti, in taluni casi, condurre a costi promiscui fiscalmente riconosciuti maggiori rispetto a quelli imputati a conto economico (dell'attività commerciale), casistica non contemplata dalle attuali Istruzioni ministeriali. Qualora, quindi, esigenze interne dell'Ente portino a ritenere opportuna una suddivisione dei costi promiscui tra attività commerciali ed istituzionali sulla base di criteri specifici (ad esempio al fine di rappresentare ai soci, in sede di bilancio, i differenti andamenti economici delle due realtà) si ritiene opportuno procedere ad una ripartizione extracontabile degli stessi.

In conclusione, la contabilizzazione dei costi promiscui, ai fini delle imposte sui redditi, non si discosta da quella di una operazione prettamente commerciale, avendo l'unico riguardo di procedere ad una classificazione del piano dei conti che consenta una corretta individuazione delle poste sulle quali operare con il criterio di proporzionalità.

Nel momento in cui l'ente si ritrovi con dei costi promiscui per un ammontare notevole, è necessario che valuti la convenienza di

ridurne, ove possibile, l'entità, destinando esclusivamente beni e servizi alla attività commerciale, piuttosto che applicare un parametro che potrebbe essere penalizzante ⁽¹⁾. La prassi, spesso seguita in passato, di collocare, in caso di incertezza sulla loro destinazione (istituzionale o commerciale), tutti i costi promiscui tra le attività istituzionali, ma in modo da non incidere sulla deduzione dei costi al momento di determinare l'imponibile, potrebbe essere censurata nel momento in cui si andassero a verificare i parametri di cui all'art. 6 del D.Lgs. 460/97. Infine, non va dimenticato che, con l'abolizione della contabilità unica, il nuovo testo non può trovare significato se non come metodo per la scissione dei costi promiscui e la determinazione della parte di essi afferente all'attività commerciale da includere nella contabilità separata di cui al nuovo comma 2 dello stesso art. 109.

5. Individuazione dei beni relativi all'attività commerciale.

Particolarmente interessante appare il nuovo comma 3 dell'art. 109 del T.U.I.R., introdotto dall'art. 3 del decreto legislativo concernente l'individuazione dei beni relativi all'attività commerciale, che non mancherà di portare chiarezza nella contabilità degli enti, sia sotto l'aspetto patrimoniale che reddituale.

Accogliendo una tesi da tempo sostenuta in dottrina, la nuova formulazione, allo scopo di precisare quali siano i beni correlati all'attività commerciale, rilevanti anche ai fini della determinazione del reddito di impresa per quanto riguarda i componenti positivi e negativi ad essi attribuibili, stabilisce l'applicabilità agli enti non commerciali dell'art. 77, commi 1 e 3-bis del D.P.R. n. 917/1986, che disciplina le imprese individuali. Il parallelismo persone fisiche-enti non commerciali nella determinazione dell'imponibile ai fini delle imposte dirette qui trova applicazione nelle seguenti ipotesi:

— i beni dell'attività istituzionale, indicati tra le attività commerciali (esercizio di impresa), devono essere iscritti nell'inventario dei beni dell'impresa, tenuto ai sensi dell'art. 2217 del c.c.;

— anche gli immobili strumentali per destinazione (art. 40, c. 2

⁽¹⁾ Vedi quanto si è detto in proposito nel paragrafo destinato alla contabilità separata.

del D.P.R. n. 917/1986), così come quelli per natura, sono considerati relativi all'attività commerciale solo se indicati nell'inventario (contabilità ordinaria) o nel libro cespiti ammortizzabili (per gli enti in contabilità semplificata). Il comma 3-bis dell'art. 77 citato detta anche una regola circa la valutazione dei beni strumentali, nel momento in cui venisse effettuato il passaggio di detti beni dalla sfera istituzionale a quella commerciale. I criteri da utilizzare per la valutazione sono gli stessi dettati per il passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria (D.P.R. n. 689/1974).

L'iscrizione nel libro degli inventari vidimato ai sensi dell'art. 2215 del codice civile è pertanto essenziale ai fini della riconducibilità dei singoli beni nell'ambito della sfera commerciale dell'ente, con ciò che ne consegue in termini di deducibilità dei relativi costi. Tuttavia, per motivazioni analoghe a quanto esposto in materia di contabilità separata, riteniamo opportuno indicare nell'ambito dell'inventario tutti i beni dell'ente, pur mantenendo in evidenza la suddivisione tra beni attribuiti alla sfera commerciale e beni attribuiti alla sfera istituzionale. L'adozione di questo *modus operandi*, pur non obbligatorio, risulta infatti particolarmente utile nel caso di passaggio di beni nell'ambito delle due sfere e nell'ipotesi di perdita della qualifica di ente non commerciale.

All'art. 20 del D.P.R. n. 600/1973 viene aggiunto anche un terzo comma (cfr. art. 8 del decreto legislativo), il quale estende le semplificazioni contabili già previste dalla L. n. 662/1996, art. 3, c. 166 per le imprese minime, gestite da persone fisiche, agli enti non commerciali in contabilità semplificata, che esercitano attività commerciale entro limiti di ricavi prefissati in rapporto al tipo di attività: 30 milioni per le prestazioni di servizi e 50 milioni per le altre attività.

6. Contabilità separata ed I.V.A.

Ai sensi dell'art. 19-ter del D.P.R. n. 633/1972, non solo la contabilità separata è presupposto per la detrazione dell'imposta relativa agli acquisti e importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali e agricole, ma tale detrazione spetta a condizione che essa sia tenuta conformemente alle disposizioni di cui agli artt. 20 e 20-bis (scritture contabili degli enti non commerciali) del D.P.R. n.

600/1973. L'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente è ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale o agricola.

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313 sono stati disegnati *ex novo* i criteri per l'imputazione dei costi promiscui tra la sfera delle operazioni escluse I.V.A. e quelle imponibili. *I costi promiscui devono essere separati con criteri di imputazione oggettiva* fra cessioni di beni e prestazioni di servizi non imponibili e cessioni e prestazioni imponibili.

Come si vede, è un criterio del tutto diverso sia rispetto a quello previsto dall'art. 3 D.Lgs. n. 460/1997 per stabilire la deducibilità dei costi promiscui ai fini delle imposte dirette, sia a quello stabilito per l'IRAP (imposta regionale sulle attività produttive) ⁽²⁾. Infatti, per queste imposte, una volta individuato il totale dei costi promiscui, ad esso si applica la percentuale di deduzione più volte richiamata.

Questo comporterà, tra l'altro, la necessità di un intervento sul software applicativo contabile degli enti non commerciali, provvedendo ad un opportuno adattamento dello stesso. Ove, infatti, la fattura di acquisto sia relativa solo in parte all'attività commerciale, l'ente dovrà procedere all'annotazione nel registro, di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972, dell'intero importo, rilevando nella colonna dell'I.V.A. indetraibile quella parte di tributo corrispondente all'imponibile attribuibile all'attività istituzionale.

Particolarmente interessante, tuttavia, appare la Ris. Min. n. 137 dell'8 settembre 1998, la quale, pur riferendosi a un caso particolare, introduce un principio di carattere generale, che, sia pure con le dovute cautele, può essere preso in considerazione. Rilevato che: « per quanto concerne il trattamento applicabile ai beni e servizi destinati ad essere impiegati sia in operazioni soggette al tributo che in operazioni escluse, il successivo comma 4 del citato articolo 19 stabilisce un diritto di detrazione parziale in quanto rapportato all'I.V.A. relativa alla quota di beni e servizi imputabili agli stessi in operazioni soggette. Viene precisato, in proposito, che la percentuale di imposta detraibile deve essere determinata secondo criteri

⁽²⁾ Istituita con D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

oggettivi, coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati ». La Risoluzione continua affermando che « poiché nel caso in esame, per la eterogeneità e la peculiarità dei servizi resi nei porti turistici, sussiste l'impossibilità di adottare criteri specifici di imputazione degli acquisti destinati promiscuamente alla attività commerciale e alla attività non commerciale, si ritiene che, al fine di stabilire la misura della detrazione spettante in relazione all'I.V.A. pagata per detti acquisti, possa farsi riferimento alla percentuale rappresentata dalla attività svolta ».

Il criterio proporzionale, dunque, in casi estremi rimane tuttora valido anche ai fini I.V.A.

7. Obblighi contabili e IRAP.

Anche gli enti non commerciali rientrano nell'ambito di applicazione dell'IRAP, istituita con D.Lgs. del 15 dicembre 1997, n. 446. Diversi sono i criteri per la determinazione della base imponibile, nel caso di solo esercizio di attività istituzionale o in presenza anche di attività commerciale in contabilità ordinaria o semplificata. Le nuove norme richiedono alcuni adempimenti sotto il profilo contabile se si vuole essere in grado di predisporre con la dovuta precisione la dichiarazione IRAP (Mod. Unico - Enti non commerciali). In estrema sintesi, occorrerà:

— rivedere il piano dei conti per individuare le voci rilevanti ai fini IRAP;

— classificare le componenti positive e negative della base imponibile IRAP secondo lo schema del D.Lgs. n. 127/1991 ⁽³⁾, anche da parte dei soggetti che non vi sono civilisticamente obbligati, tra cui gli enti non commerciali

8. Bilancio degli enti non commerciali.

Contabilità e bilancio sono strettamente legati tra di loro non solo perché non è possibile redigere correttamente il bilancio senza il supporto di una contabilità, ma anche perché la struttura ed il

⁽³⁾ Il provvedimento ha recepito alcune direttive CEE in materia societaria.

contenuto del bilancio sono spesso in funzione del « tipo » di contabilità tenuta. Così, sbocco naturale di una contabilità finanziaria è il rendiconto finanziario, il quale si limita a una contrapposizione delle entrate e delle uscite e mette in evidenza come, mediante la gestione, sono state utilizzate le risorse disponibili. Esso vuole inoltre dimostrare come si è venuto a formare l'avanzo o il disavanzo finanziario, ma non consente, ad esempio, di trarre elementi di giudizio circa l'economicità della gestione (4) (5).

Osserviamo ancora che, a differenza di quanto avviene per le società, la legge comune si limita a fissare l'obbligo della redazione del bilancio per le associazioni riconosciute (art. 20 del c.c.), ma non fissa né i criteri di valutazione, né la struttura, né la forma, né il contenuto del bilancio stesso. Si ritiene, peraltro, che questi enti non siano nemmeno tenuti alla osservanza della IV Direttiva CEE in materia di bilancio. Permane dunque per gli enti di cui al Libro I del c.c. la più ampia libertà nella redazione del bilancio, che faccia comunque salvi i principi fondamentali di chiarezza e precisione, e che contempli un contenuto minimo necessario a fornire le informazioni sulla gestione a coloro che vi hanno interesse sia all'interno dell'organizzazione che all'esterno (enti pubblici, società civile, terzi sovventori, e, non ultimo, il fisco che deve essere in ogni momento in grado di accertare che i requisiti voluti dalla norma per avere le agevolazioni fiscali siano effettivamente rispettati).

Vi è da dire anche che l'obbligo di redazione del bilancio (indipendentemente dagli aspetti fiscali), era già stato introdotto per altri soggetti non profit. Basti citare le cooperative sociali (L. n. 381/1991) (6), le quali, essendo delle società, sia pure senza scopo di lucro, devono redigere il bilancio secondo le regole previste per le società dal codice civile; le organizzazioni di volontariato (L. n. 266/1991 art. 3, c. 3), dal cui bilancio devono risultare i beni, i

(4) Sui possibili schemi di bilancio degli enti non profit cfr. c. TRAVAGLINI, *Contabilità e bilancio per la rendicontazione e il controllo nelle aziende no profit*, in *Gestire il no profit*, Pirola Editore, pagg. 211 ss.

(5) Per un esempio di rendiconto finanziario di una organizzazione di volontariato si veda Allegato 1.

(6) Cfr. L. MARTINELLI - S. LEPRI, *Le cooperative sociali*, Pirola Editore, pag. 151.

contributi o i lasciti ricevuti (7); e, infine, le organizzazioni non governative per la cooperazione internazionale (L. n. 49/1987).

Relativamente agli enti non commerciali, l'art. 8 del decreto legislativo, integrando il disposto dell'art. 20 del D.P.R. n. 600/1973, prevede l'obbligo di rendicontare singolarmente ed analiticamente in « un apposito e separato rendiconto » le operazioni finanziarie connesse con l'attività svolta in occasione delle raccolte pubbliche di fondi. Il documento previsto dal nuovo comma aggiunto all'art. 20, che verrà analizzato più diffusamente in seguito, deve essere compilato indipendentemente dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, obbligatorio ai fini fiscali per gli enti in contabilità ordinaria che esercitano attività commerciale. Il disposto dell'art. 8 del decreto legislativo ribadendo l'obbligo di redazione di un rendiconto economico e finanziario e non di un bilancio di esercizio redatto ai sensi degli artt. 2423 e seguenti del codice civile pare confermare quanto affermato in precedenza per quel che riguarda l'ampia libertà nei contenuti e nella forma del documento stesso. A questo proposito, al di là della dizione letterale (rendiconto economico e finanziario), non si può non evidenziare come non sia possibile, soprattutto per questi enti, dar conto della gestione senza rappresentare la situazione patrimoniale, che spesso ha un'importanza decisiva per dare una corretta informazione ai soggetti interessati alla gestione. Non si può invece parlare per questi enti di conto economico, bensì di rendiconto gestionale, in quanto il conto economico tende a rappresentare il reddito (o la perdita) di esercizio, che nelle imprese è l'indice più significativo per misurare l'andamento della gestione, ma che negli enti senza scopo di lucro, date le caratteristiche e le finalità non lucrative della gestione, non ha un significato importante.

Si rammenta inoltre che un obbligo specifico di « redigere e approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie » è previsto anche per gli enti di tipo associativo (art. 5, c. 2, lett. d). Circa le modalità di compilazione di

(7) Cfr. G.M. COLOMBO, *Contabilità e bilancio delle organizzazioni di volontariato*, in *Corriere Tributario*, n. 50/1995; L. PUDDU, *Contabilità e bilancio delle organizzazioni di volontariato*, in *L'impresa commerciale*, nn. 16-17-18/1994.

tale rendiconto valgono le osservazioni che sono appena state fatte a proposito di enti non commerciali.

Fatte queste premesse, a nostro avviso, il bilancio degli enti non profit dovrebbe constare di tre documenti:

a) *Stato Patrimoniale*

Lo schema previsto dal codice civile per le società può essere utilizzato, sia pure con qualche adattamento, tenendo conto che per gli enti non profit occorre privilegiare nella rappresentazione dei valori di bilancio la destinazione delle risorse piuttosto che la natura delle stesse. Occorrerà soprattutto distinguere la gestione caratteristica (istituzionale) dalla gestione delle attività commerciali.

b) *Rendiconto della gestione*

Lo schema da utilizzare deve tenere conto, delle diverse peculiarità che caratterizzano le tipologie di soggetti che rientrano nell'ambito degli enti non commerciali. In linea di massima si ritiene necessario distinguere tra enti che effettuano esclusivamente operazioni di natura istituzionale ed enti che affiancano a queste ultime anche operazioni commerciali. Nel primo caso si ritiene che il rendiconto della gestione debba fornire una ripartizione dei proventi e degli oneri che consenta di dar conto ai terzi portatori di interessi delle modalità in base alle quali l'ente ha operato nel corso del periodo oggetto di analisi. A titolo di esempio, si propone il seguente schema:

RENDICONTO DELLA GESTIONE DI ENTE SVOLGENTE
ESCLUSIVAMENTE ATTIVITÀ ISTITUZIONALI

PROVENTI ATTIVITÀ ISTITUZIONALI

A) *Contributi*

- da enti pubblici;
- da enti privati.

B) *Sovvenzioni*

C) *Liberalità:*

- in denaro:
 - * da privati;
 - * da enti commerciali;
 - * da altri.
- In natura:
 - * da privati;
 - * da enti commerciali;
 - * da altri

D) *Quote associative:*

- Ordinarie;
- Straordinarie.

E) *Proventi finanziari*

F) *Proventi diversi*

G) *Proventi straordinari*

Totale proventi

Disavanzo di gestione

Totale a pareggio

ONERI ATTIVITÀ ISTITUZIONALI

A) *Acquisti di merci e materie sussidiarie*

B) *Utenze:*

- spese telefoniche;
- energia elettrica;
- gas riscaldamento.

C) *Prestazioni di servizio*

D) *Affitti e noleggi*

E) *Costi del personale*

F) *Ammortamenti:*

- beni materiali;
- beni immateriali.

G) *Accantonamenti*

H) Altri oneri di gestione

I) Oneri finanziari

J) Oneri straordinari

K) Imposte sul reddito

Totale oneri

Avanzo di gestione

Totale a pareggio

Nel caso invece di enti che esercitano attività commerciali si pone il problema di conciliare l'esigenza di fornire una rappresentazione corretta dell'attività svolta con l'assenza del fine di lucro tipica di queste organizzazioni. Lo schema civilistico, così come strutturato, può fornire infatti delle informazioni sull'equilibrio economico della gestione, ma non misurare l'utilità sociale, cioè il contributo dell'ente al « miglioramento della qualità della vita », arrecata dall'attività dell'ente. Se si vuol dar conto dell'impatto avuto sull'« ambiente » circostante occorre ricorrere ad altri strumenti come, ad esempio, al bilancio sociale e ad altre tecniche, come l'analisi costi-benefici, in grado di rappresentare il valore aggiunto che si forma in conseguenza dell'azione dell'ente sia all'interno che all'esterno dell'ente stesso.

Tuttavia, non si può trascurare l'esigenza di fornire ai responsabili dell'ente uno strumento di valutazione dei risultati conseguiti per mezzo dell'attività commerciale esercitata che pur posta in essere senza finalità di lucro deve certamente contribuire all'equilibrio economico complessivo dell'ente. Considerato in questa ottica si deve ritenere che lo schema di conto economico previsto dall'art. 2425 del codice civile possa risultare, opportunamente integrato da commenti da riportare nella relazione sulla gestione, indicato per l'assolvimento di tale esigenza, sia in quanto fornisce una visione più chiara dell'andamento economico sia in quanto consente confronti nel tempo e nello spazio utili anche in un'organizzazione no profit.

Tale schema presenta, inoltre, l'indubbio vantaggio di evidenziare separatamente alcuni aspetti che in taluni enti (soprattutto nelle *fondazioni*) assumono particolare rilevanza:

- *gestione patrimoniale*, comprende l'insieme delle operazioni rivolte all'impiego di patrimoni allo scopo di trarne un reddito;
- *gestione finanziaria*, ove vengono impiegati i mezzi monetari eccedenti il normale fabbisogno finanziario della gestione;
- *gestione straordinaria*, che accoglie accadimenti straordinari (costi e proventi) rispetto alla ordinaria gestione.

In uno schema di conto economico che tenga separata la rilevazione di tali gestioni è possibile determinare il contributo di ciascuna di esse alla determinazione del risultato della gestione.

La rappresentazione della gestione secondo lo schema civilistico, inoltre, pur non essendo obbligatoria, risulta utile anche ai fini fiscali (vedi quadri per la determinazione dell'IRAP e dell'IRPEG nel Mod. Unico 99 - Enti non commerciali).

L'impostazione di due schemi differenti per l'attività istituzionale e per quella commerciale comporta, in sede di predisposizione del bilancio complessivo dell'ente, alcune riflessioni in merito alla struttura da utilizzare. In linea di massima riteniamo che si possano scegliere due differenti soluzioni in funzione della rilevanza della componente commerciale, della natura dei proventi dell'attività istituzionale e delle esigenze specifiche dell'organizzazione nei confronti dei terzi:

1. Utilizzare lo schema proposto per le attività istituzionali, integrandolo con i proventi e gli oneri tipici dell'attività commerciale;
2. Utilizzare lo schema civilistico. In tal caso, posto che non dovrebbero esservi particolari problemi a classificare correttamente gli oneri sostenuti, qualche attenzione in più lo pone l'attribuzione dei proventi alle singole poste del conto economico, con particolare riferimento all'ordinarietà o straordinarietà delle stesse.

In entrambi i casi si ritiene comunque opportuno allegare al documento riepilogativo i singoli rendiconti della gestione.

c) *Relazione sulla gestione*

Il bilancio di esercizio ha il compito di rappresentare la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente. Esso è sicuramente insufficiente a illustrare la complessità dell'attività svolta, soprattutto in presenza di fattori qualitativi difficilmente misurabili.

A ciò dovrà sopperire la relazione sulla gestione, un documento che sicuramente dovrà essere più vicino alla Nota Integrativa piuttosto che alla Relazione morale (« conto morale »), che tradizionalmente accompagna il rendiconto degli enti morali.

Si dovrà quindi passare da una rassegna di cose fatte e di buone intenzioni sulle cose da fare, a una illustrazione anche in termini quantitativi delle principali grandezze di bilancio (sia patrimoniali che reddituali) e delle variazioni avvenute nell'esercizio nella consistenza dell'attivo e del passivo, nonché delle prospettive future in relazione alle possibilità di sviluppo del settore ed agli eventuali vincoli che possono essere posti dall'ambiente (legislazione, autorità, ecc.).

Non si dovrà inoltre porre l'accento (in ciò talvolta sospinti, involontariamente, anche dagli organi autorizzativi e di controllo i quali richiedono spesso solo dati relativi alla situazione patrimoniale dell'ente) solo sulla consistenza patrimoniale da cui gli enti morali traggono le rendite per il conseguimento dei fini istituzionali, come sinora spesso si è fatto nella erronea convinzione che l'aspetto economico della gestione in questi enti fosse poco rilevante; ma anche sulla dinamica costi-ricavi (soprattutto nei casi di aziende di prestazioni di servizi), e, comunque, sulle rendite e sulle spese, essendo l'equilibrio economico-finanziario condizione per la sopravvivenza stessa dell'organizzazione nel tempo.

In mancanza, come si è già detto, di una Nota Integrativa, la relazione dovrà chiarire il contenuto delle voci di bilancio ed i criteri di valutazione utilizzati. A questo scopo sarà utile anzitutto tenere presente lo schema proposto dal codice civile per la Relazione degli amministratori (art. 2488), almeno per la parte che può interessare i nostri enti. In linea generale, dunque, non dovranno essere trascurati i seguenti punti:

- illustrare l'andamento della gestione con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti;
- indicare le attività di ricerca e di sviluppo;
- indicare i fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio;
- evidenziare l'evoluzione prevedibile della gestione.

Ma, accanto a questi elementi, occorre misurare la utilità « sociale » recata dall'organizzazione. Come si è già detto, la riclassifi-

cazione dei bilanci mediante il sistema del « valore aggiunto » o l'analisi « costi-benefici » può essere di grande aiuto, ma occorre fare una integrazione dei dati monetari con indicatori non monetari su attività e progetti specifici dell'organizzazione, in modo da riuscire a dare una rappresentazione meno approssimata della gestione complessiva dell'ente.

La relazione sulla gestione assume un ruolo centrale soprattutto per quegli enti la cui attività non può essere misurata dal mercato. I rendiconti economici e finanziari non permettono una analisi compiuta delle attività svolte e la rilevazione dei costi effettivi e dei benefici interni ed esterni (utenti di servizi e collettività) apportati dall'attività dell'organizzazione. Nè tanto meno il reddito di esercizio o l'avanzo di gestione riescono a sintetizzare e rappresentare il raggiungimento o meno delle finalità sociali (non identificabili nel profitto).

Per una ricostruzione più attendibile dei costi effettivi (compresi, quindi, i costi figurativi) e dei benefici forniti dalla organizzazione sarà utile servirsi anche di indicatori di efficacia (risultato ottenuto/risultato previsto) ed efficienza (risorse impiegate/risultato ottenuto). Alcuni di questi, assai semplici, possono essere anche individuati dal sistema della contabilità finanziaria (confronti tra obiettivi del preventivo e risultati del consuntivo). Peraltro, questo è un discorso che merita approfondimento, non potendosi negli enti non profit utilizzare semplicemente gli indici di bilancio di cui si servono le imprese per trarre elementi validi di giudizio circa l'andamento della gestione e il perseguimento delle finalità dell'ente.

La relazione deve altresì dar conto, nei vari casi, della gestione erogatrice, degli aspetti non monetari della gestione (es. opera del volontariato, risultati sociali conseguiti, ecc.), nonché dei piani per il futuro (programmazione a medio e a lungo termine), anche indipendentemente della quantificazione degli stessi.

Per rispondere all'esigenza di interpretare e integrare i valori espressi dal bilancio dalla relazione sulla gestione dovrebbero emergere almeno i seguenti elementi:

- cenni alle finalità e all'attività istituzionale dell'ente;
- i rapporti con l'ambiente (comunità locale, ecc.) e i benefici per la collettività soprattutto in termini di servizi forniti e di sensibilizzazione sui gravi problemi sociali;

— attività svolta dagli organi statutari e politiche gestionali (assunzioni, investimenti distinti per tipo di attività e loro effetti sulla gestione);

— quali sono stati i principali servizi erogati ai soci (soprattutto nel caso di associazioni) e/o ai terzi;

— come sono variati i costi di gestione rispetto al passato, e per quali motivi;

— quali sono le fonti di finanziamento (interne ed esterne) e la loro natura (da convenzioni, da oblazioni, da donazioni) e il « peso » che ognuna di esse ha sull'ammontare delle entrate;

— analisi dei crediti e dei debiti (per tipologia, per data di scadenza, ecc.);

— donazioni, contributi, liberalità ricevute nell'esercizio, comprese le donazioni di beni in natura, valorizzate a prezzi di mercato.

9. La raccolta pubblica di fondi e l'apposito rendiconto.

A fronte delle agevolazioni fiscali, previste dall'art. 2 del D.Lgs. n. 460/1997 in materia di raccolta pubblica di fondi, è prevista all'art. 8 del D.Lgs. n. 460/1997 una rigorosa rendicontazione. I commi introdotti nell'art. 20 del D.P.R. n. 600/1973 dispongono, infatti che indipendentemente dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un *apposito e separato rendiconto*. Esiste, dunque, un obbligo generalizzato di redigere il rendiconto, indipendentemente dagli obblighi contabili in materia che gli enti possono avere, sia ai fini civilistici, derivanti dalle leggi speciali (si pensi alle organizzazioni di volontariato di cui alla L. n. 266/1991 o alle organizzazioni non governative di cui alla L. n. 49/1987) o da previsioni statutarie, che ai fini fiscali, ove gli obblighi contabili sorgono nel momento in cui vi sia esercizio di attività commerciale (art. 20, comma 1 del D.P.R. n. 600/1973).

Siamo di fronte, quindi, a un caso di deroga a uno dei principi fondamentali che regolano l'obbligo contabile ai fini fiscali degli enti non commerciali. È uno dei tanti esempi presenti nel decreto di norme di carattere civilistico contenute in una normativa fiscale.

Anche il regime contabile prescelto (contabilità ordinaria o

contabilità semplificata) — come giustamente osserva la C.M. 124/E/1998 — non ha rilevanza ai fini di stabilire l'obbligo di redigere il rendiconto. Analoga considerazione deve essere fatta per i soggetti che assolvono gli obblighi contabili di cui all'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'art. 3 della L. 23 dicembre 1996, n. 662.

Il legislatore non è nuovo a questo genere di richiesta di adempimenti formali, ogniqualvolta si tratti di raccolta fondi a fini solidaristici. Giustamente la Circolare Ministeriale n. 124/E/1998, più volte citata, ricorda il precedente rappresentato dall'art. 1, lett. a) del D.M. 25 maggio 1995, concernente le attività marginali delle organizzazioni di volontariato. In quella sede, la norma disponeva anche che condizione generale, per poter fruire dell'agevolazione, è il totale impiego dei proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali per fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato. Secondo la C.M. n. 3/11/152 del 1992, la dimostrazione di tale impiego può essere fornita mediante la presentazione del bilancio corredato da una relazione circa l'impiego dei proventi dell'attività commerciale svolta, in questo caso allo scopo di predisporre una valida documentazione di prova, può essere utile aprire in contabilità appositi conti funzionanti come delle « unità economiche particolari », ove vengono evidenziate le entrate e le uscite relative alle attività commerciali e produttive marginali. Prima ancora, la documentazione contabile relativa alle operazioni effettuate deve specificare le diverse causali da cui i proventi derivano, seguendo, se del caso, le fattispecie previste dal D.M. sulle attività marginali. Analogo discorso può essere fatto per gli acquisti.

Tutto il ciclo economico (acquisti, vendite, rimanenze, se si tratta di *merci*), infatti, dovrà essere dimostrabile, sia per quanto riguarda l'origine che la destinazione dei beni in conformità alle fattispecie contemplate nel decreto ministeriale. I documenti di carico e scarico dei beni faranno da supporto alle scritture contabili, che saranno necessariamente sintetiche.

La verifica del totale impiego di tali proventi per i fini istituzionali si avrà seguendo i flussi finanziari (uscite di cassa e di banca). Una prova teoricamente difficile da dare visto l'unitario fluire della gestione, praticamente possibile nel momento in cui si dimostri che tutte le uscite di una organizzazione di volontariato sono per le

finalità istituzionali e che a fine esercizio non risulta alcun saldo di cassa ⁽⁸⁾.

Riteniamo che anche lo « apposito e separato rendiconto » previsto dall'art. 8 del D.Lgs. n. 460/1997 debba dare la dimostrazione di come i fondi raccolti siano stati impiegati e debba realizzare un collegamento anche con la contabilità generale dell'ente.

Visto che si tratta di dar conto di operazioni finanziarie (raccolta fondi), ove l'aspetto economico ha scarsa rilevanza, il rendiconto potrebbe avere natura finanziaria (entrate e spese), cioè dare la dimostrazione da una parte dell'entità dei fondi raccolti e dall'altra degli impieghi effettuati. È evidente che l'analiticità del rendiconto, così come la chiarezza della nota illustrativa di commento che accompagna il documento e ne chiarisce gli aspetti più rilevanti, sicuramente aiutano la comprensione delle operazioni di gestione dei fondi. Il rendiconto dovrà essere redatto entro termini precisi (quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio), tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973, cioè anche oltre i termini di accertamento. Anche se il documento non ha una valenza fiscale (la raccolta pubblica di fondi viene considerata un'operazione non imponibile dall'art. 2 del decreto legislativo), appare tuttavia chiaro l'intento di favorire la massima trasparenza nella gestione di tali fondi nell'interesse di quanti (cittadini e imprese) intendono contribuire all'attività degli enti non commerciali, avendo una informazione chiara su come vengono impiegati i fondi a disposizione.

10. Conclusioni.

Gli enti non commerciali devono assumere dal 1° gennaio 1998 (vedi art. 3) alcune importanti decisioni in materia contabile. Devono anzitutto impostare, qualora già non l'avessero fatto, una contabilità separata e stabilire il regime contabile all'interno del quale vengono a collocarsi (contabilità ordinaria, contabilità semplificata, regime di contabilità supersemplificata per i contribuenti minori — art. 3, c. 166 della L. n. 662/1996). Nel redigere il piano

⁽⁸⁾ Per lo svolgimento di un esempio in tal senso, si veda V. PINTO, *Volontariato e Fisco*, Fivoli, 1996, p. 71, e M. SETTI, *Enti non commerciali - Adempimenti contabili e fiscali*, Giuffrè, 1994, pp. 288-290.

dei conti devono altresì avere presenti le implicanze contabili determinate dalla introduzione della nuova imposta (IRAP). In caso di raccolta pubblica di fondi devono redigere, relativamente a ciascun evento, un apposito e separato rendiconto (distinto da quello per le restanti attività) delle entrate e delle spese. Devono quindi predisporre le scritture contabili necessarie per poterlo compilare.

CAPITOLO IV I REGIMI CONTABILI

1. Introduzione.

Per regime contabile si intende l'insieme delle scritture di cui è obbligatoria la tenuta ai fini delle imposte dirette e dell'I.V.A., e le modalità di registrazione sulle stesse dei fatti gestionali dell'impresa.

I regimi contabili previsti per gli enti in argomento sono:

- a) il regime supersemplificato di cui all'art. 3 comma 166 della L. n. 662/1996;
- b) il regime forfettario diverso da quello di cui alla legge n. 398/1991;
- c) il regime forfettario *ex* L. n. 398/1991;
- d) il regime di contabilità semplificato di cui all'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973;
- e) il regime della contabilità ordinaria separata;
- f) il regime peculiare delle Onlus.

In questa sede non prendiamo in esame le problematiche tipiche delle Onlus⁽¹⁾ per concentrarci invece sulle tematiche peculiari degli enti non commerciali.

Inoltre, per comodità, si farà esclusivo riferimento agli enti non commerciali privati, trascurando quelli obbligati per legge alla tenuta della contabilità finanziaria. Per questi ultimi enti le problematiche nascenti dalla corretta impostazione dell'impianto contabile sono molto peculiari e purtroppo non semplificate per effetto della riforma recata dal D.Lgs. n. 460/1997.

Si farà, altresì, astrazione dalla problematica dei contributi degli enti pubblici i quali, a norma dell'art. 108 comma 2-*bis* del Testo

⁽¹⁾ Vedasi sull'argomento G.M. COLOMBO, *Contabilità fiscale e bilancio (rendiconto) nella riforma degli enti non profit*.

Unico, ricevono un trattamento fiscale particolare, anche in relazione ai successivi aspetti di cui all'articolo 111 del Testo Unico.

Si discuteranno brevemente le caratteristiche peculiari dei menzionati regimi contabili unitamente alle problematiche che concernono i mutamenti e passaggi di regime contabile.

2. Esame analitico dei vari regimi contabili.

Il regime « supersemplificato » trova applicazione anche per gli enti non commerciali quando i ricavi (intesi nell'accezione di volume di affari e cioè di fatture registrate ai fini dell'imposta sul valore aggiunto) non sono superiori a 30 milioni per quanto concerne le prestazioni di servizio e di 50 milioni per quanto riguarda le altre attività.

Il regime forfettario, di nuova istituzione, disciplinato dall'articolo 109-bis del Testo Unico prevede l'applicazione di percentuali di redditività come meglio evidenziate nel citato decreto (prestazioni di servizio: fino a 30 milioni coefficiente 15%, fra 30 e 360 milioni 25%; altre attività: fino a 50 milioni coefficiente 10%, fra 50 e 1 miliardo 15%).

A differenza del sistema semplificato che vedremo in seguito, il regime forfettario prevede che:

— in ipotesi di esercizio congiunto di attività di prestazioni di servizi e altre ⁽²⁾ prevale, in ipotesi di non tenuta di contabilizzazione distinta, il limite dei 360 milioni per le prestazioni di servizio;

— in ipotesi di supero dei parametri in oggetto, l'effetto si riverbera immediatamente e non a partire dal periodo di imposta successivo (anno solare) contrariamente a quanto si verifica per gli enti semplificati che devono passare al regime ordinario ⁽³⁾;

— ai fini I.V.A. non esiste un regime forfettario, a differenza del regime supersemplificato sopra illustrato;

— i ricavi vanno assunti secondo quanto previsto dall'articolo 75 del T.U. (criterio di competenza) e non in base al principio della

⁽²⁾ Per « attività di prestazioni di servizio » si intendono quelle specificate dal D.M. 17 gennaio 1991.

⁽³⁾ Si veda utilmente SERAFINI A. *Le scritture contabili degli enti non commerciali e delle Onlus*, in *Il Fisco* n. 8/98, pp. 2936 ss.

registrazione ai fini I.V.A. (volume di affari) o secondo il principio della « cassa » di cui al regime forfettario *ex* L. n. 398/1991;

— ai ricavi come appena determinati vanno aggiunti gli altri componenti di reddito (plusvalenze, sopravvenienze attive, dividendi), come previsto anche dall'altro regime forfettario *ex* L. n. 398/1991;

— per quanto attiene ai contributi in conto impianti, si rendono applicabili le modificazioni al sistema impositivo di cui alla legge finanziaria per l'anno 1998;

— per le liberalità si potrà fruire della tassazione in cinque anni.

L'accantonamento del 50 per cento della liberalità a riserva (possibile solo per gli enti in contabilità ordinaria) non esiste più come facoltà.

Il regime forfettario *ex* L. n. 398/1991 ormai è ampiamente collaudato e scelto da parecchie entità del non-profit ⁽⁴⁾.

Il regime di contabilità semplificato, in passato di larga diffusione, è disciplinato dall'articolo 18 del D.P.R. n. 600/1973 (360 milioni per prestazioni di servizi e 1000 milioni per i beni). La peculiarità di tale sistema contabile, rispetto a quello forfettario, è che:

— in caso di sparametrazione in un periodo di imposta (anno solare), gli effetti si riverberano dal successivo anno;

— in caso di annotazione delle scritture contabili in maniera indistinta, qualora vengano effettuate prestazioni di servizio e cessioni di beni, prevale il tetto del miliardo per le altre attività diverse dai servizi.

Il regime infine della contabilità ordinaria separata si applica con gli stessi criteri degli enti commerciali.

3. Il regime semplificato.

Il sistema fiscale della contabilità semplificata, regolato essenzialmente dalle norme contenute nell'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, può essere sintetizzato come segue:

1. Requisito soggettivo

È previsto un particolare sistema semplificato di scritture

⁽⁴⁾ Si veda SCIARRA T. *Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche*, in *Boll. Trib. Inf.* n. 22/97, pp. 1677 ss.

contabili ai fini della determinazione del reddito di impresa, in favore di:

- imprenditori individuali;
- società personali (soc. in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate);
- enti non commerciali, ossia enti che, pur esercitando attività commerciale, non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

2. Requisito oggettivo.

Il valore annuo dei ricavi, per avere diritto alla contabilità semplificata, deve risultare inferiore od uguale a:

a) 360.000.000 lire annue, per le imprese aventi per oggetto attività di:

- prestazione di servizi, in forma esclusiva o prevalente (rispetto all'ammontare dei ricavi);
- mista (di prestazione di servizi ed altre) senza separazione dell'ammontare dei ricavi.

b) 1.000.000.000 lire annue, per le imprese aventi per oggetto attività diverse dalle precedenti in forma esclusiva o prevalente, con separazione dei ricavi attraverso distinte annotazioni da effettuarsi sul registro I.V.A. dei corrispettivi o fatture emesse.

Nel caso di esercizio di attività miste (prestazione di servizi ed altre attività) si dovrà fare riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente (rispetto all'ammontare dei ricavi).

In mancanza di distinta annotazione dei ricavi si considera prevalente l'attività diversa da quella di prestazione di servizi, e, di conseguenza, si dovrà tener conto del limite di Lire 1.000.000.000.

Per distinta annotazione si deve intendere la possibilità di individuare in modo preciso, dalle registrazioni contabili, l'ammontare degli incassi relativi all'attività di prestazioni di servizi da quelli relativi ad altre attività.

Questa distinzione si può ottenere registrando i corrispettivi e/o fatture emesse delle distinte attività in colonne separate. La distinta annotazione non presuppone necessariamente la tenuta della contabilità separata ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 633/1972.

Esempio: bar e commercio

- bar: L. 380 milioni
- commercio L. 500 milioni

L'impresa è di diritto in contabilità semplificata.

Si deve evidenziare come la distinta annotazione dei ricavi sia la condizione essenziale per l'ottenimento del diritto.

Per taluni soggetti (rivenditori di giornali, di generi di monopolio, ecc.), la determinazione del valore limite dei ricavi, ai fini del diritto alla contabilità semplificata, è appositamente e distintamente indicato dalla legge.

4. Attività commerciale multipla.

Per quanto concerne le attività commerciali multiple, i redditi conseguiti in ciascun tipo di attività commerciale debbono essere sommati in modo da determinare un unico valore annuo da comparare con il limite stabilito per il diritto alla contabilità in esame (Min. Fin. Circ. n. 2/197 dell'11 luglio 1974).

Si deve precisare che, se le attività multiple sono in parte soggette ed in parte non soggette I.V.A., l'ente interessato dovrà comunque effettuare le annotazioni di tutte le attività esclusivamente sui registri I.V.A., evidenziando in apposite colonne le operazioni fuori campo I.V.A. (sia costi che ricavi).

5. Le variazioni del regime contabile.

Possono avere carattere oggettivo (superamento del limite dei ricavi) o derivare da specifiche opzioni del contribuente.

Il regime di contabilità semplificata si estende di anno in anno qualora il soggetto interessato non superi nell'anno solare passato i valori dei limiti indicati dalla legge. Da ciò deriva come conseguenza che alla fine di ogni anno solare si deve provvedere al relativo controllo dei ricavi⁽⁵⁾.

Il D.P.R. n. 442/1997, entrato in vigore il 7 gennaio 1998, ha rivisto la normativa riguardante le revoche relative i regimi contabili

(5) Valga la seguente situazione di un ente che produce servizi (limite L. 360 milioni):

Ricavi conseguiti nell'anno	Regime contabile
1995 320 milioni	1996 - semplificato
1996 400 "	1997 - ordinario
1997 300 "	1998 - semplificato

in materia di Iva e di imposte sui redditi. Con la C.M. n. 209 /E del 27 agosto 1998, sono state illustrate le novità introdotte, che verranno esaminate nel prossimo paragrafo.

In base alle nuove regole, l'opzione preventiva non esiste più. Il contribuente deve comunicare le opzioni fatte nella prima dichiarazione annuale Iva, presentata successivamente alla scelta operata.

6. Gli enti di nuova costituzione.

Gli Enti di nuova costituzione, in base a quanto stabilito dall'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, hanno la facoltà di tenere la contabilità semplificata, e, quindi, essere considerate imprese minori, nel primo anno di attività o, più probabilmente, nella frazione di anno decorrente dalla data di inizio dell'attività fino al 31 dicembre dello stesso anno.

Per il primo anno di attività non sono richieste condizioni particolari, basta avere la condizione soggettiva per essere qualificate imprese minori e una generica presunzione di non superare i 360 milioni o il miliardo di lire di ricavi ragguagliato ad anno.

Il ragguaglio ad anno significa che, se ad esempio un'impresa inizia la sua attività il 1° luglio, e quindi il periodo di attività del primo anno è di 6 mesi, la stessa non dovrà superare in questo primo esercizio i 180 milioni, dati da:

$$360.000.000 \times 6/12 = 180.000.000$$

Nel caso in cui tale limite non venga superato nel primo anno di attività, la qualifica di impresa minore verrà estesa all'anno successivo al primo e poi seguirà la regola generale dell'estensione di anno in anno della qualifica di impresa minore purché nell'anno precedente non superi il limite di ricavi più volte citato.

Se, invece, durante il primo periodo il volume d'affari ragguagliato ad anno supera il limite di 360 milioni o un miliardo, dall'anno successivo l'impresa non sarà più considerata « minore » ma dovrà adottare la contabilità ordinaria; tuttavia la contabilità semplificata tenuta per il primo anno di attività sarà considerata regolare.

In ogni caso, se si prevede già di superare il limite stabilito è opportuno iniziare subito con tutte le scritture obbligatorie delle aziende ordinarie poiché, in caso contrario, occorrerà ricostruire in seguito (cosa non sempre agevole) tutta la situazione contabile

all'inizio del successivo periodo di imposta, per poter avere la base di partenza della contabilità ordinaria.

7. Determinazione del valore dei ricavi.

Per avere diritto alla redazione della contabilità semplificata è indispensabile che il valore dei ricavi venga determinato in base alle voci contenute nell'art. 53 del T.U.I.R., e cioè:

- a) corrispettivi delle cessioni di beni e prestazioni di servizi oggetto dell'attività dell'impresa;
- b) corrispettivi delle cessioni di: materie prime e sussidiarie, semilavorati, altri beni mobili non strumentali destinati all'impiego nella produzione dell'impresa;
- c) corrispettivi della cessione di: azioni, obbligazioni ed altri titoli di serie o di massa;
- d) indennizzi risarcitori per perdite o danneggiamento dei beni indicati nelle precedenti lettere a), b), c), riscossi da chiunque ed in base a qualsiasi convenzione od accordo;
- e) contributi in denaro o valore normale dei contributi in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto (es. acquisto di macchinario con fornitura in omaggio di contenitori per avvio del programma produttivo);
- f) contributi in c/esercizio o c/gestione dello Stato e di altri enti pubblici a norma di legge;
- g) valore normale dei beni, indicati nelle lettere da a) a f):
 - destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore,
 - assegnati ai soci a qualsiasi titolo,
 - destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (es. omaggi, cessioni gratuite di beni a titolo di liberalità, ecc.).

8. Il sistema della contabilità semplificata.

Consiste nella tenuta dei seguenti libri:

- a) i registri tenuti per l'I.V.A. e cioè, il registro degli acquisti, il registro delle fatture emesse, il registro dei corrispettivi (l'apposito registro ove annotare l'ammontare globale delle entrate e delle uscite relative a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda

metà di ogni mese per i soggetti che effettuano soltanto operazioni non soggette a registrazione ai fini I.V.A.). Come previsto dall'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, le operazioni non soggette ad I.V.A. debbono essere separatamente annotate nei registri di cui sopra. I termini e le modalità di registrazione dei dati non I.V.A. sono previsti dall'art. 9 del D.L. n. 69/1989 e dal D.M. 2 maggio 1989.

— RegISTRAZIONI in corso d'anno.

È necessario provvedere all'annotazione, entro 60 giorni a decorrere dalla data del documento, di tutte le operazioni che ai fini dell'I.V.A.:

— non sono considerate cessioni di beni (art. 2, D.P.R. n. 633/1972)

— non sono considerate prestazioni di servizi (art. 3, D.P.R. n. 633/1972)

— non concorrono a formare la base imponibile (art. 15, D.P.R. n. 633/1972).

Tali operazioni assumono tuttavia una rilevanza, quali componenti positivi o negativi, ai fini della determinazione del reddito di impresa.

A titolo indicativo quanto detto interessa, ad esempio, gli aggi, le note di accredito senza I.V.A., gli interessi attivi bancari, le retribuzioni del personale e relativi contributi previdenziali, le quietanze dell'assicurazione, le ricevute dell'affitto, alle operazioni extraterritoriali o a quelle escluse ex art. 74, ecc.

In base all'art. 4, del D.P.R. n. 695/1996 le spese per prestazioni di lavoro dipendente possono essere globalmente annotate nelle scritture contabili previste dagli artt. 18 e 19 del D.P.R. n. 600/1973 entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, sempre che, se erogate, risultino regolarmente annotate nella contabilità prevista dalla vigente legislazione speciale sul lavoro.

Come si vede, in luogo della registrazione cronologica è stata prevista l'annotazione di documenti di spese per gruppi omogenei, come indicato dalla delega di cui alla l. n. 549/1995.

— RegISTRAZIONI di fine esercizio.

Anche le imprese in contabilità semplificata devono rispettare il principio della competenza pertanto, entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi devono essere annotati i seguenti componenti di reddito:

— nel registro delle fatture emesse/dei corrispettivi, se trattasi di componenti positivi quali fatture da emettere, plusvalenze, sopravvenienze attive, ratei e risconti, ecc.;

— nel registro degli acquisti se trattasi di componenti negativi quali minusvalenze, compensi ad amministratori, ammortamenti, accantonamento TFR, fatture da ricevere, sopravvenienze passive, altri.

Sui libri I.V.A. andrà annotata anche l'entità complessiva delle rimanenze (ciò in collegamento a quanto si dirà sub *b*).

Tutte le annotazioni devono essere effettuate cronologicamente e secondo le norme stabilite da una ordinata contabilità previste dal Codice Civile.

b) l'inventario delle rimanenze di magazzino che deve contenere, all'inizio e alla fine dell'esercizio, i dati per pervenire alla valutazione delle rimanenze (artt. 59 e 61 del D.P.R. n. 917/1986).

L'inventario verrà redatto mediante annotazione sul registro degli acquisti I.V.A. del valore delle rimanenze finali, da eseguire entro il termine stabilito per la presentazione annuale dei redditi, indicando distintamente il valore e le quantità per singole categorie di beni, nonché i criteri seguiti per la valutazione delle giacenze di magazzino.

Per gli esercenti attività non soggette ad I.V.A. l'ammontare del valore delle rimanenze, delle quantità e dei criteri di valutazione adottati deve essere effettuata su apposito registro. Le annotazioni di cui sopra possono anche essere effettuate in un apposito prospetto di dettaglio.

c) il registro dei beni ammortizzabili: non si tratta di un obbligo, ma di un onere. È prescritto infatti al fine di consentire la deducibilità delle quote di ammortamento, e va tenuto come previsto per le imprese in contabilità ordinaria;

d) eventuali libri paga, matricola e registro infortuni; e comunque le scritture obbligatorie relative alle retribuzioni corrisposte ai lavoratori dipendenti;

e) ogni altro libro previsto dalle leggi diverse da quelle tributarie.

9. La contabilità ordinaria.

Soggetti interessati

— Enti non commerciali con ricavi dell'attività commerciale su

base annua superiore a 360 milioni (prestazione di servizi) o un miliardo (altre attività);

— enti non commerciali che hanno optato per la contabilità ordinaria.

Scritture contabili obbligatorie (art. 14 e seg., D.P.R. n. 600/1973)

— libro giornale e libro degli inventari (artt. 2216 e 2217 c.c.);

— registri prescritti ai fini I.V.A. (artt. 23, 24, 25 del D.P.R. n. 633/1972);

— le scritture ausiliarie contenenti gli elementi reddituali e patrimoniali raggruppati in categorie omogenee (schede di mastro);

— le scritture ausiliarie di magazzino (solo per alcuni soggetti in rapporto alle giacenze);

— il libro dei beni ammortizzabili (in quanto ne ricorrano i presupposti);

— i libri sociali obbligatori a norma dell'art. 2421 c.c.;

— il libro matricola e il libro paga (art. 21 D.P.R. n. 600/1973);

— il registro di carico e scarico degli animali allevati (art. 18-bis D.P.R. n. 600/1973)

10. Passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria.

I cambiamenti di regime, e in particolare il passaggio dal regime delle imprese « minori » al regime superiore, pongono problemi agli operatori, sia in sede teorica che in sede pratica, anche e soprattutto a causa della normativa complessa ed eccessivamente differenziata, nello spazio (previsione di diversi regimi coesistenti), nel tempo (mutamento nella disciplina dei singoli regimi).

L'attuale normativa che regola i passaggi di regime sotto l'aspetto fiscale è la L. n. 154/89 integrata dal D.P.R. 689/74.

Il passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria pone come obbligo primario la redazione del *prospetto iniziale delle attività e passività*. A tale scopo sarà necessario individuare i beni relativi all'attività commerciale distintamente da quelli relativi all'attività istituzionale (questi ultimi infatti nell'ipotesi di contabilità separata non entrano in contabilità) e procedere alla determinazione dei valori fiscalmente riconosciuti degli stessi.

Sotto il profilo giuridico, il prospetto in esame, pur essendo nella sostanza analogo all'inventario, rappresenta nella forma un adempimento autonomo ed eccezionale avente valore esclusivo fiscale. Esso serve come base per l'impianto di una data contabilità ordinaria, la quale, com'è noto, ha l'obbligo di evidenziare le movimentazioni patrimoniali e finanziarie in aggiunta a quelle economiche di gestione. Il problema del prospetto iniziale non si pone dunque per gli enti di nuova istituzione.

Il prospetto suddetto può essere redatto, a scelta, come segue:

a) redazione di un prospetto a se stante, utilizzando un apposito stampato, da sottoporre a vidimazione e bollatura d'ufficio del registro o ad un notaio, in esenzione di tributi (essendo un documento esclusivamente fiscale), entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno precedente a quello di inizio della tenuta della contabilità ordinaria;

b) redazione del prospetto sul libro degli Inventari, il quale deve essere sottoscritto e sottoposto a vidimazione nei termini di vidimazione del prospetto di cui sopra (R.M. n. 2/135 del 2.4.1975, Ministero delle finanze).

Il prospetto di bilancio deve contenere:

— i dati identificativi del soggetto compilatore;

— valore delle attività e delle passività, suddivise fra i vari conti;

— valore del patrimonio netto, suddiviso fra i conti componenti.

Per la valutazione delle attività e delle passività si deve fare riferimento per i beni acquistati prima del 1974 alle disposizioni previste dal D.P.R. n. 689/1974 che ha disciplinato il passaggio alla tassazione in base al bilancio al momento della introduzione della riforma fiscale. Diciamo brevemente che le attività e le passività patrimoniali devono assumere, quali valori fiscali di riferimento, quelli attribuiti alla data dell'ultimo esercizio chiuso nel regime di contabilità semplificata. Con R.M. n. 9/2240 del 20 settembre 1980 il Ministero ha chiarito che il regime fiscale delle imprese minori, pur se improntato ad una maggiore semplificazione, conosce le stesse regole di valutazione delle imprese ordinarie. Non dovrebbero quindi porsi particolari problemi dal momento che la documentazione dei predetti valori si poneva già nel regime semplificato.

Allo scopo di facilitare la ricerca dei valori da includere nel

Prospetto delle attività e delle passività si fornisce uno schema di riferimento concernente i criteri di determinazione dei valori stessi.

PROSPETTO DELLE ATTIVITÀ E PASSIVITÀ

ATTIVITÀ E PASSIVITÀ	CRITERI DI DETERMINAZIONE DEI VALORI
Cassa	Consistenza effettiva del denaro esistente in cassa alla fine dell'anno precedente.
Banca (saldi <i>attivi</i>)	Saldi attivi dei c/c bancari intestati all'Ente alla fine dell'anno precedente.
Clienti	Rilevazione nominativa dei singoli clienti considerando per ciascuno, in base alla effettiva documentazione, il valore nominale del credito.
Crediti diversi	Si iscrivono al valore nominale (al netto di eventuali perdite verificatesi nei precedenti <i>esercizi</i>).
Ratei e risconti attivi	Rilevazione per la parte imputabile all'esercizio, secondo la corretta applicazione del principio di competenza.
Beni mobili strumentali non iscritti in pubblici registri (es. <i>tornio</i>) di proprietà dell'ente	a) Beni acquistati: Il costo di acquisto risulta dalla documentazione contabile dell'Ente (Fatture, note, ecc.) b) Beni costruiti in economia il costo di produzione è documentato o è da stimare con riferimento alla data di ultimazione della costruzione.
Beni mobili iscritti in pubblici registri	Valgono gli stessi criteri dei beni mobili non iscritti nei pubblici registri di cui al punto precedente.

ATTIVITÀ E PASSIVITÀ	CRITERI DI DETERMINAZIONE DEI VALORI
Beni immobili di proprietà dell'Ente	Costi sostenuti sino al passaggio di regime contabile. In particolare: per gli immobili, qualora si incontrino difficoltà nel determinare il valore, conviene chiedere una perizia. Per i beni strumentali acquistati ante 1974, si tenga presente che: a) se esiste una documentazione di spesa: costo di acquisto eventualmente maggiorato delle spese incrementative documentate o da una percentuale forfettaria del 3% per ogni anno o frazione di anno superiore a 6 mesi sino al 31 dicembre 1973. Dal 1974 non è possibile alcun incremento di valore forfettario. b) in mancanza di documentazione: valore commerciale alla data di acquisto, maggiorato del 3% fino al 31 dicembre 1973. c) se non si conosce la data di acquisto: valore commerciale al 31 dicembre 1973. Per i beni in successione: valori definiti con la denuncia di successione.
Rimanenze iniziali	Valgono le quantità e i valori (a prezzo di acquisto) dei beni a fine esercizio.
Banche (saldi <i>passivi</i>)	Saldi passivi dei conti correnti bancari intestati all'Ente a fine esercizio.

ATTIVITÀ E PASSIVITÀ	CRITERI DI DETERMINAZIONE DEI VALORI
<i>Debiti:</i>	
Fornitori	Rilevati al valore nominale (totale fattura) al 01.01.94 per ogni fornitore sulla base della documentazione.
Debitori diversi	Valore nominale al 01.01.94 dei debiti verso gli enti previdenziali e assistenziali, verso l'Erario, ecc.
Ratei e risconti passivi	Vanno rilevati per la parte imputabile al nuovo esercizio secondo la competenza.
Fatture da ricevere	Per merce ricevuta nell'anno precedente e non ancora fatturata.
Fondo ammortamento	Quote di ammortamento effettivamente accantonate negli anni precedenti, e documentati.
Fondo T.F.R.	Valore globale delle quote effettivamente accantonate negli anni precedenti per i dipendenti assunti successivamente al 1.1.1974. Per i dipendenti già in forza al 1.1.74 il fondo è pari all'importo calcolato come sopra, incrementato del 50 per cento delle quote maturate fino al 31 dicembre 1973.

11. Passaggio dal regime ordinario a quello semplificato.

Il D.M. 27 settembre 1989, n. 352 dispone che questo cambiamento del regime contabile produce i seguenti effetti:

a) la perdita del beneficio conseguito con l'accantonamento a riserva dei contributi o liberalità in conto capitale che sono stati accantonati ai sensi dell'art. 55, c. 3, lett. b) del D.P.R. n. 917/1986 (art. 5, c. 1). In mancanza di un bilancio di esercizio non è più

possibile il mantenimento di un fondo in sospensione di imposta;
b) i fondi *ex artt.* 70, 71, 72, 73 del D.P.R. n. 917/1986, accantonati negli esercizi precedenti, non concorrono a formare il reddito di impresa dell'esercizio in cui avviene il passaggio, a condizione che risultino iscritti nel registro degli acquisti tenuto ai fini I.V.A. In mancanza di detta iscrizione tali importi saranno ripresi a tassazione.

Le spese e le perdite relative a detti fondi che si verificano negli anni successivi (in regime semplificato) sono deducibili solo per la parte che eccede i predetti accantonamenti.

CONTABILITÀ SUPER SEMPLIFICATA

Soggetti interessati

— enti non commerciali con ricavi dell'attività commerciale non superiore a 30 milioni (prestazioni di *servizi*) e 50 milioni (altre attività).

Scritture contabili

— registri I.V.A.;
— in sostituzione dei registri apposito prospetto approvato con D.M. 11 febbraio 1997.

Modalità di tenuta registri

— entro il 15 del mese successivo annotazione complessiva dei corrispettivi;
— entro il termine per la liquidazione periodica annotazione complessiva degli acquisti.

CONTABILITÀ FORFETTARIA D.L. N. 460/1997

Soggetti interessati

— gli stessi della contabilità semplificata.

Scritture contabili e modalità tenuta registri

— uguali a quelli della contabilità semplificata.

Reddito imponibile ai fini fiscali

— determinato in base a coefficienti di redditività.

 CONTABILITÀ FORFETTARIA L. N. 398/1991

Soggetti interessati

— associazioni senza fini di lucro, associazioni pro loco, associazioni sportive dilettantistiche.

Scritture contabili

— distinta d'incasso (attività organizzazione spettacoli);
 — dichiarazione d'incasso (proventi non soggetti all'imposta sugli spettacoli).

Detrazione forfettaria

— Detrazione forfettaria I.V.A. pari a 2/3 dell'imposta dovuta.

Reddito imponibile

— Coefficiente redditività del 6% applicato all'ammontare dei proventi.

 REGIMI CONTABILI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

Contabilità ordinaria

• Soggetti interessati

— enti non commerciali con ricavi dell'attività commerciale su base annua superiore a 360 milioni (prestazione di servizi) o un miliardo (altre attività);
 — enti non commerciali che hanno optato per la contabilità ordinaria.

• Scritture contabili obbligatorie (art. 14 e seguenti D.P.R. n. 600/1973)

— libro giornale e libro degli inventari (artt. 2216 e 2217 c.c.);
 — registri prescritti ai fini I.V.A. (artt. 24 e 25 del D.P.R. n. 633/1972);
 — le scritture ausiliarie contenenti gli elementi reddituali e patrimoniali raggruppati in categorie omogenee (schede di mastro);
 — le scritture ausiliarie di magazzino (solo per alcuni soggetti);
 — il libro dei beni ammortizzabili (in quanto ne ricorrano i presupposti);
 — libri sociali obbligatori a norma dell'art. 2421 c.c.;
 — il libro matricola e il libro paga (art. 21 D.P.R. n. 600/1973);
 — il registro di carico e scarico degli animali allevati (art. 18-bis D.P.R. n. 600/1973).

 REGIMI CONTABILI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

Contabilità semplificata

• Soggetti interessati

— enti non commerciali con ricavi dell'attività commerciale su base annua inferiore a 360 milioni (prestazione di servizi) o un miliardo (altre attività).

• Scritture contabili da tenere

— registri prescritti ai fini I.V.A.;
 — registro beni ammortizzabili (se intendono effettuare ammortamenti).

• Modalità di tenuta dei registri

— *entro 60 giorni* dalla data di effettuazione dell'operazione devono essere registrati i componenti positivi e negativi di reddito non risultanti dai registri I.V.A. (art. 9 D.L. 69/89);
 — *entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale* devono essere effettuate le annotazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito;
 — *entro lo stesso termine* sul registro I.V.A. acquisti deve essere annotato il valore delle rimanenze indicando distintamente le quantità e i valori per singole categorie di beni giacenti alla fine dell'esercizio.

12. Bilancio tipo enti non commerciali

BILANCIO AL 31/12/1998

ATTIVO	Istituzionale	Commerciale	Consolidato	
A CREDITI VERSO SOCI PER VERSAMENTI ANCORA DOVUTI				
B IMMOBILIZZAZIONI				
I IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI				924.944
Spese ammortizzabili	924.944		924.944	
II IMMOBILIZZAZIONI MA- TERIALI				79.678.251
Impianto telefonico	1.864.500		1.864.500	
Fondo Amm.to Impianto telefonico	(1.864.500)		(1.864.500)	
Impianto elettrico	2.770.000		2.770.000	
Fondo amm.to impianto elettrico	(2.770.000)		(2.770.000)	
Attrezzature	8.384.255		8.384.255	
Fondo amm.to attrezzature	(2.096.000)		(2.096.000)	
Mobili e arredi	82.879.156		82.879.156	
Fondo amm.to mobili e arredi	(26.354.000)		(26.354.000)	
Macchine elettroniche	32.264.840		32.264.840	
Fondo amm.to macchine elettroniche	(15.400.000)		(15.400.000)	
III IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE				0
C ATTIVO CIRCOLANTE				
I RIMANENZE				
Prodotti finiti e merci				
II CREDITI				76.843.654
Crediti verso clienti				
Clienti nominativi diversi	16.274.750	31.265.304	47.540.054	
Crediti verso clienti fatture da emettere				
Clienti nominativi diversi	25.000.000		25.000.000	
Crediti v/ Erario e enti Prev. Ass.				
Erario c/ I.V.A.		2.300.000	2.300.000	

ATTIVO	Istituzionale	Commerciale	Consolidato	
Erario R.A. C/rimborso	615.600		615.600	615.600
Erario c/acconto imposte	1.388.000		1.388.000	
Crediti v/INAIL				
III ATTIVITÀ FINANZIARIE				0
Partecipazioni				
Titoli				
Azioni				
IV DISPONIBILITÀ LIQUIDE				58.774.546
Depositi bancari e postali				
Banca c/c A	55.182.658		55.182.658	
Banca c/c B			3.444.973	
Cassa				
Cassa centrale	146.915		146.915	
D RATEI E RISCONTI				4.138.329
Ratei attivi				
Risconti attivi	2.997.041	281.288	3.278.329	
Costi anticipati	860.000		860.000	
TOTALE ATTIVO	183.068.159	37.291.565	220.359.724	220.359.724
Cassa centrale	146.915		146.915	
Perdita dell'esercizio				
TOTALE A PAREGGIO				220.359.724

PASSIVO	Istituzionale	Commerciale	Consolidato	
A PATRIMONIO NETTO				46.204.783
Fondo patrimoniale	27.078.188	18.604.572	45.682.760	
Avanzo esercizi precedenti	522.023		522.023	
Disavanzo esercizi precedenti				
B FONDI PER RISCHI E ONERI				4.483.215
Fondo svalutazione crediti	3.072.500	781.632	3.854.132	
Fondo imposte e tasse	629.083		629.083	
C TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO	7.729.303		7.729.303	7.729.303

PASSIVO	Istituzionale	Commerciale	Consolidato	
D DEBITI				136.944.058
<u>Debiti verso fornitori</u>				
<i>Nominativi diversi</i>	3.992.717	16.058.294	20.051.011	
<u>Debiti verso fornitori fatture da ricevere</u>				
<i>Debiti v/fornitori per fatt. da ricevere</i>	78.603.859		78.603.859	
<u>Debiti tributari</u>				
<i>Erario c/ Irpef cod. 1001</i>	950.267		950.267	
<i>Erario c/ Irpef cod. 1040</i>	655.400	416.412	1.071.812	
<i>Erario c/ Irpef cod. 1041</i>	3.153.400		3.153.400	
<u>Debiti verso Istituti di previdenza e sicurezza</u>				
<i>Debiti v/ I.N.P.S.</i>	1.197.730		1.197.730	
<i>Debiti v/ I.N.P.S. gest. autonomi</i>	1.431.273		1.431.273	
<i>Debiti v/ I.N.A.I.L.</i>	8.700		8.700	
<u>Debiti diversi</u>				
<i>Debiti diversi</i>	30.476.006		30.476.006	
E RATEI E RISCONTI				0
<i>Ratei passivi</i>				
<i>Risconti passivi</i>				
<i>Ricavi anticipati</i>				
TOTALE PASSIVO	159.500.449	35.860.910	195.361.359	
Utile dell'esercizio	23.567.710	1.430.655	24.998.365	
TOTALE A PAREGGIO	183.068.159	37.291.565	220.359.724	
CONTO ECONOMICO				
A VALORE DELLA PRODUZIONE				470.715.000
<u>Contributi associativi</u>				
<i>Contributi vari</i>	392.996.750		392.996.750	
<u>Ricavi prestazioni</u>				
<i>Prestazioni a non soci</i>		77.693.250	77.693.250	
<i>Prestazioni varie</i>		25.000	25.000	

CONTO ECONOMICO	Istituzionale	Commerciale	Consolidato	
<u>Altri ricavi</u>				
<i>Proventi diversi</i>				
B COSTI DELLA PRODUZIONE				(242.180.378)
<u>Servizi di generali</u>				
<i>Costo Collaborazioni</i>	(153.450.028)	(57.693.250)	(211.143.278)	
<i>Servizi di consulenza</i>	(25.637.100)	(5.400.000)	(31.037.100)	
<u>Servizi generali</u>				(11.838.866)
<i>Servizi amministrativi</i>	(484.800)		(484.800)	
<i>Assicurazioni</i>	(1.333.000)	(677.228)	(2.010.228)	
<i>Spese servizio pulizia</i>	(1.882.920)	(2.000.000)	(3.882.920)	
<i>Spese di spedizione</i>	(795.850)	(540.000)	(1.335.850)	
<i>Manutenzioni ordinarie</i>	(1.473.400)		(1.473.400)	
<i>Canoni di assistenza tecnica</i>	(1.188.000)		(1.188.000)	
<i>Oneri e spese bancarie</i>	(1.327.118)	(136.550)	(1.463.668)	
<u>Servizi per utenze</u>				(17.973.030)
<i>Telefono</i>	(11.260.330)	(2.856.000)	(14.116.330)	
<i>Telefono cellulare</i>	(2.181.200)		(2.181.200)	
<i>Energia elettrica</i>	(1.675.500)		(1.675.500)	
<u>Costi per godimento beni di terzi</u>				(38.240.750)
<i>Canoni leasing</i>				
<i>Locazioni</i>	(38.240.750)		(38.240.750)	
<u>Costi per il personale</u>				(34.518.488)
<i>Salari e stipendi</i>	(22.310.288)		(22.310.288)	
<i>Costo ticket</i>	(1.872.000)		(1.872.000)	
<i>Contributi Previdenziali e ass.li</i>	(8.585.520)		(8.585.520)	
<i>Premio INAIL</i>	(91.000)		(91.000)	
<i>Accantonamento di fine rapporto</i>	(1.659.680)		(1.659.680)	
AMMORTAMENTI				(704.824)
<u>Ammortamento beni immateriali</u>				
<i>Amm.to spese ammortizzabili</i>	(704.824)		(704.824)	
<u>Ammortamento beni materiali</u>				(6.980.722)
<i>Amm.to impianto telefonico</i>	(372.900)		(372.900)	

CONTO ECONOMICO	Istituzionale	Commerciale	Consolidato	
<i>Amm.to impianto elettrico</i>	(554.000)		(554.000)	
<i>Amm.to attrezzature</i>	(449.771)		(449.771)	
<i>Amm.to mobili e arredi</i>	(2.750.400)		(2.750.400)	
<i>Amm.to macchine elettroniche</i>	(2.853.651)		(2.853.651)	
SVALUTAZIONI				
<u>Svalutazioni crediti</u>				
<i>Perdite su crediti</i>				
<u>Svalutazione immobilizzazioni materiali</u>				
<i>Svalutazioni cespiti ex L.</i>				
ACCANTONAMENTI PER RISCHI SU CREDITI				
<u>Accantonamento per rischi su crediti</u>				(3.072.500)
<i>Perdite presunte su crediti</i>	(3.072.500)		(3.072.500)	
ALTRI ACCANTONAMENTI				0
<u>Accantonamento per spese future</u>				
ONERI DIVERSI DI GESTIONE				(79.026.525)
<i>Spese condominiali</i>	(18.380.000)		(18.380.000)	
<i>Spese postali</i>	(158.700)	(253.450)	(412.150)	
<i>Valori bollati</i>	(814.750)	(850.450)	(1.665.200)	
<i>Abbonamenti e giornali riviste</i>	(3.112.150)		(3.112.150)	
<i>Spese di cancelleria</i>	(5.520.974)	(2.582.750)	(8.103.724)	
<i>Viaggi e trasferte e rimborsi spese</i>	(36.945.076)		(36.945.076)	
<i>Spese di rappresentanza</i>	(4.331.100)		(4.331.100)	
<i>Partecipazione a convegni</i>	(2.616.000)		(2.616.000)	
<i>Contributi associativi</i>	(1.571.110)		(1.571.110)	
<i>Spese varie</i>	(1.890.015)		(1.890.015)	
IMPOSTE E TASSE				(8.198.532)
<i>Imposte e tasse deducibili</i>	(238.000)	(196.000)	(434.000)	
<i>Imposte e tasse indeducibili</i>	(182.188)	(106.000)	(288.188)	
<i>Imposta I.V.A. indeducibile</i>	(5.992.939)		(5.992.939)	
<i>Ritenute interessi bancari</i>	(1.226.477)	(256.928)	(1.483.405)	

CONTO ECONOMICO	Istituzionale	Commerciale	Consolidato	
C PROVENTI E ONERI FINANZIARI				0
<u>Altri proventi finanziari</u>				5.494.091
<i>Proventi da titoli immobilizzati</i>				
<i>Proventi da titoli attivo circolante</i>				
<i>Interessi attivi bancari</i>	4.542.506	951.585	5.494.091	
<u>Oneri finanziari</u>				(94.004)
<i>Interessi passivi bancari</i>		(94.004)	(94.004)	
D RETTIFICA DI VALORE DI ATT.FIN.RIE				
<u>Rivalutazioni partecipazioni</u>				
<i>di titoli attivo circolante</i>				
<i>di attività immob. finanziarie</i>				
<u>Svalutazioni partecipazioni</u>				
<i>di titoli attivo circolante</i>				
<i>di attività immob. finanziarie</i>				
PROVENTI E ONERI STRAORDINARI				5.341.764
<u>Proventi straordinari</u>				
<i>Sopravvenienze attive</i>	4.904.750	416.679	5.321.429	
<i>Arrotondamenti e abbuoni attivi</i>	7.235	13.100	20.335	
E ONERI STRAORDINARI				3.486.873
<i>Sopravvenienze passive</i>	(2.893.713)	(496.500)	(3.390.213)	
<i>Arrotond. e abbuoni passivi</i>	(66.810)	(29.850)	(96.660)	
RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	30.304.710	4.930.655	35.235.365	35.235.365
<u>Imposte sul reddito dell'esercizio</u>				(10.237.000)
<i>Irap</i>	(6.737.000)	(1.500.000)	(8.237.000)	
<i>Irpeg</i>		(2.000.000)	(2.000.000)	
RISULTATO D'ESERCIZIO	23.567.710	1.430.655	24.998.365	24.998.365

CAPITOLO V L'ORGANISMO DI CONTROLLO

La L. 23 dicembre 1996, n. 662 ⁽¹⁾, oltre a conferire al Governo la delega per il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e per la istituzione delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), prevedeva anche la istituzione, entro il 31 dicembre 1997, di un Organismo di controllo sugli enti medesimi.

Il disegno di legge delega presentato inizialmente dal governo prevedeva l'istituzione di una Authority indipendente, avente compiti di indirizzo, segnalazione e controllo. Il testo approvato dal Parlamento (art. 3, c. 191 della L. n. 662/1996), invece, ridimensiona i compiti dell'Authority, parlando semplicemente di un Organismo di controllo. Non solo le funzioni attribuite sono generiche, ma non viene prevista alcuna norma che consenta l'operatività di tale Organismo (poteri decisionali, composizione dell'organismo, strutture centrali e periferiche, ecc.).

Viene mantenuto un generico potere di indirizzo rispetto alla uniforme applicazione della normativa sui requisiti soggettivi e sull'ambito di operatività degli enti non profit (art. 3, c. 190), con il compito altresì di assicurare la tutela contro possibili abusi da parte di enti che effettuano la raccolta pubblica di fondi (art. 3, c. 191). Nessun cenno veniva fatto nella delega originaria alle modalità di esercizio di questi poteri soprattutto di quello di vigilanza e controllo.

⁽¹⁾ Cfr. G.U. n. 303 del 28 dicembre 1996 - Suppl. ord. n. 233.

1. I compiti dell'Authority.

È apparso chiaro fin dall'inizio che la delega del 1996 aveva contenuti assai ristretti, e che, pertanto, occorre provvedere a eliminare gli ostacoli che si frapponessero alla piena operatività dell'Organismo di controllo, previsto dall'art. 3, c. 191 della L. n. 662/1996 (2).

L'art. 14 della L. 15 maggio 1999, n. 133 recante « disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale » (3), collegato alla Finanziaria 1999, amplia notevolmente i poteri originariamente conferiti dalla norma delegante all'Organismo di controllo.

Non si parla più di generici pareri e deliberazioni, ma si precisa che i pareri sono obbligatori e vincolanti, e si conferiscono poteri di indirizzo, promozione e ispezione, al fine di riscontrare l'osservanza della disciplina prevista per gli enti non profit. Alcuni settori di intervento sono già stabiliti dal D.Lgs. n. 460/1997. Si segnalano, ad esempio, le norme che concernono la devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento sia degli enti di tipo associativo (art. 5) che delle Onlus (art. 10) (4).

Ma, i compiti fiscali dell'Authority non si esauriscono qui. Correlando infatti le norme di delega, citate sopra, con il D.Lgs. n. 460/1997 si possono citare alcuni punti di particolare delicatezza, quali, ad esempio, l'art. 2 di detto decreto, con particolare riguardo alla raccolta pubblica di fondi. In questo caso, l'intervento dell'Organismo di controllo dovrebbe essere diretto a evitare possibili manovre elusive che possono essere messe in atto con tale mezzo. Particolare attenzione merita anche l'art. 6 del D.Lgs. n. 460/1997 che concerne la perdita della qualifica di ente non commerciale. Questa ipotesi non è stata espressamente fatta dal legislatore; ma,

(2) Per un confronto di contenuti tra vecchio e nuovo testo, vedi la tabella allegata a p. 103.

(3) Cfr. S.O. alla G.U. del 17 maggio 1999 n. 96/L, L. n. 113/1999.

(4) Cfr. A. CORSINI, *Authority e i compiti fiscali*, in *Il Sole 24 Ore* del 02/08/1999. Allo scopo di garantire maggiormente la non commercialità dell'ente il legislatore prevede non solo il divieto di distribuzione degli utili in modo diretto o indiretto durante la vita dell'ente, bensì prevedendo anche in caso di scioglimento che il patrimonio residuo non venga distribuito ai soci, ma devoluto ad enti di pubblica utilità, « sentito l'organismo di controllo », che deve rilasciare un parere obbligatorio. Un parere di cui non si conosce a tutt'oggi la natura: non è chiaro cioè se debba trattarsi di un parere vincolante o meno.

trattandosi di un evento di grande importanza per un ente, è stato giustamente osservato che « l'attribuzione di tale delicata valutazione a un organismo quale quello di controllo sul terzo settore sembra rispondere ad un criterio di indipendenza che appare coerente con l'istituzione stessa di tale organismo ».

Particolarmente opportuna per un definitivo assetto della disciplina sia civilistica (con riferimento anche ai problemi del lavoro gratuito), che fiscale del non profit appare la possibilità prevista dalla delega di formulare, da parte dell'Organismo di controllo, proposte di modifica della normativa. Questo discende dalla nuova previsione normativa secondo la quale l'Authority deve garantire l'uniforme applicazione della normativa fiscale relativa agli enti non commerciali e alle Onlus.

L'esperienza di questo primo anno di applicazione del decreto di riforma ha dimostrato che sono parecchi i punti non ancora risolti (5). Con il decreto approvato dal Consiglio dei Ministri il 30 ottobre 1998 sono state apportate al D.Lgs. n. 460/1997 le modifiche finalizzate a risolvere le questioni di maggiore urgenza (6). Ma lo stesso Ministero delle Finanze nella Relazione di accompagnamento al provvedimento precisa che in un intervento successivo potranno essere complessivamente valutati tutti i problemi pratici connessi alla introduzione della nuova disciplina fiscale degli enti non commerciali e delle Onlus.

È evidente che in questa fase di revisione della riforma l'Organismo di controllo dovrà assumere un ruolo fondamentale, che deriverà non solo da una approfondita conoscenza delle problematiche del settore non profit, ma anche dei tanti e diversi segmenti di cui esso si compone. Sono talmente diversi i campi operativi degli enti che risulta difficile concentrare le soluzioni in una norma che

(5) Cfr. G.M. COLOMBO, *La riforma del non profit «va migliorata»*, in *Corriere Tributario*, n. 42/1998.

La Commissione dei Trenta conviene su questo punto, affermando che: « è necessario inoltre individuare forme di controllo sostanziale che possono portare a relazioni periodiche rivolte ad integrare o modificare la legge per adeguarla alla effettiva volontà del legislatore, sulla base delle esperienze emerse dai controlli stessi ».

(6) Cfr. G.M. COLOMBO, *La riforma del non profit tra attese e realtà*, in *Corriere Tributario* n. 50/98.

valga per tutti i disparati settori del non profit (7). Questo lavoro di approfondimento si rivelerà particolarmente utile se si riuscirà, in un quadro unitario, a tenere conto della specificità di ciascuno e a semplificare gli adempimenti fiscali, soprattutto per gli enti di piccole dimensioni, ove la materia imponibile, seppur ve ne fosse, sarebbe davvero di modesta entità.

2. I poteri dell'Authority.

Il « collegato fiscale » alla finanziaria 1999 (vedi prospetto allegato) ha notevolmente rafforzato i poteri dell'istituendo Organismo il quale « è investito dei più ampi poteri di indirizzo, promozione e ispezione per la corretta osservanza della disciplina legislativa e regolamentare in materia di terzo settore ».

Non va poi dimenticato che la nuova disciplina stabilisce che i pareri dell'Organismo possono essere anche « vincolanti » e « obbligatori ». Si tratta di capire se su tutti o solo su alcune questioni sottoposte all'esame dell'Authority, questa deve pronunciarsi in un senso che deve essere necessariamente seguito dall'interlocutore. Questo indubbiamente renderebbe più penetrante il potere di indirizzo attribuito all'Authority.

Si vuole, da ultimo, sottolineare l'importanza del potere di controllo

Per assicurare controlli efficaci è necessario passare dai controlli formali a quelli sostanziali. In questo senso, non solo è necessaria l'introduzione nel mondo non profit di una cultura del bilancio, ma sarebbe utile prevedere, almeno per gli enti di certe dimensioni, adeguate forme di pubblicità del bilancio.

Questo discorso tocca in modo particolare gli enti che godono delle agevolazioni fiscali più rilevanti, cioè le Onlus.

Da ogni parte giunge la richiesta di trasparenza degli enti non profit. Non è infatti pensabile che di fronte ad aiuti finanziari da parte di enti e privati, di agevolazioni fiscali da parte dello Stato, di contributi e finanziamenti pubblici, non vi sia la possibilità di

(7) Cfr. A. PROPERSI, *La normativa sulle società non profit va rivista*, in « ItaliaOggi » del 3 dicembre 1998, p. 51.

verificare come queste risorse vengono impiegate da parte dei beneficiari.

La soluzione adottata si ispira all'esperienza di altri Paesi, come gli Stati Uniti, dove un simile organismo ha dato un contributo notevole allo sviluppo del settore non profit.

Ben vengano dunque i controlli esterni attuati dall'Amministrazione: controlli, peraltro non potranno che essere di legittimità e non di merito. Meglio però sarebbe affidare l'ordinaria funzione di controllo della gestione che, per la natura stessa delle operazioni da compiere, deve essere continuativa, a chi professionalmente (revisori contabili, società di revisione, ecc.) si occupa di questa attività, riservando all'Authority le funzioni generali di orientamento e di indirizzo anche mediante la formulazione di orientamenti operativi, nonché quella di controllo nei casi di gravi inadempienze. Infatti « la presenza, accanto agli Amministratori, di Revisori professionisti indipendenti diventa uno stimolo a meglio perseguire i fini istituzionali (8) ».

Né, riteniamo, possono giovare allo scopo di un controllo efficace le ispezioni delle associazioni di categoria, così come avviene per le cooperative (9), ove le Associazioni nazionali riconosciute realizzano anche, in forma delegata, l'esercizio delle funzioni di vigilanza periodica delle cooperative associate (10). Non sempre infatti questa forma di controllo ha raggiunto gli obiettivi che si volevano perseguire.

Collegato al potere di vigilanza vi è il potere sanzionatorio.

L'organismo potrà adottare provvedimenti di irrogazione di

(8) Cfr. A. PROPERSI, *Non profit, alle norme manca un tassello*, in *Affari e Finanza*, supplemento a « La Repubblica » del 18 ottobre 1996. Dello stesso Autore si può anche vedere: *Le funzioni di controllo degli enti non profit e l'Authority di settore*, in « Atti del convegno su il nuovo regime fiscale degli enti non profit », Milano, 21 ottobre 1997; nonché: *Terzo Settore: il « Collegato fiscale » configura i compiti dell'Authority*, in « Diritto e pratica delle società », n. 11/99, p. 10 ss.

(9) Favorevole all'impostazione data dalla normativa sulle cooperative è invece L. BOBBA, *Gli anticorpi del non profit*, in *Affari e Finanza*, supplemento a « La Repubblica » del 10 novembre 1996.

(10) Questa impostazione trova autorevole conferma nel Parere, più volte citato, della Commissione dei Trenta: « L'organismo di controllo potrebbe esser agevolato rispetto ai compiti da una attività di controllo e certificazione sullo status di organizzazione non profit affidata a associazioni nazionali cui le stesse aderiscono ».

sanzioni « aggiuntive », in quanto indipendenti da ogni altra sanzione prevista delle leggi tributarie, nei confronti dei rappresentanti legali e degli amministratori delle Onlus nelle ipotesi previste dall'art. 28 del D.Lgs. n. 460/1997. La personalizzazione delle responsabilità in capo agli amministratori è sicuramente un deterrente importante; non ci si può nascondere infatti il pericolo di un « camuffamento da organizzazioni non profit di organizzazioni speculative » (11). Questo spiega anche la severità della norma in un settore ove gli operatori più che i rigori della legge si attendono dallo Stato misure idonee ad agevolare la loro attività.

3. Gli strumenti organizzativi.

Il mancato decollo dell'Organismo di controllo è anche dovuto al fatto che non sono stati chiaramente individuati gli strumenti operativi e le risorse necessarie per il suo funzionamento. La norma inserita nel « collegato fiscale » alla legge Finanziaria 1999 non trascura questo aspetto. Infatti, ad un decreto del Presidente del Consiglio dei ministri è demandato il compito di fissare la sede, l'organizzazione interna, il funzionamento, il numero dei componenti, i compensi, i poteri e le modalità di finanziamento del nuovo Organismo. Questo aspetto, vista anche l'esperienza del recente passato, getta qualche ombra di dubbio circa i tempi di attuazione di questa norma. Così come ora rilevato che non sono ancora stati emanati i decreti di attuazione del D.Lgs. n. 460/1997. Deve essere comunque chiaro che solo attraverso strutture decentrate (come del resto notato dalla Commissione dei Trenta) si potrà assicurare l'operatività di un organo centrale, che, per quanto capace, non può certo moltiplicarsi in una multiforme attività di controllo, di indirizzo, di promozione e di verifica (12).

(11) L'espressione è usata, nel Parere già citato, dalla Commissione dei Trenta, la quale prosegue dicendo che ciò « comporterebbe l'inquinamento del settore, concorrenza sleale e distorsioni del mercato, perdita di gettito per l'erario ma anche un effetto boomerang in termini di immagine e credibilità nei confronti delle organizzazioni del terzo settore regolari e trasparenti ».

(12) Circa l'arco di competenza del settore cfr. F. CAPOGROSSI GUARNA, *In dirittura di arrivo l'Authority sulle Onlus*, in « ItaliaOggi » dell'8 maggio 1999, pag. 27: « L'Organismo di controllo, dunque, potrà intervenire in via formale e sostanziale sull'intero settore non

Per quest'ultimo aspetto potranno essere sicuramente di aiuto gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, in modo particolare quelli della Direzione Regionale delle Entrate, che gestiscono, tra l'altro, l'Anagrafe delle Onlus di cui all'art. 11 del D.Lgs. 460/97. Sarebbe tuttavia quanto mai auspicabile che l'Amministrazione finanziaria potesse disporre di un corpo di verificatori specificamente preparati ad affrontare le problematiche del settore, che sono, come si è già avuto modo di dire, assai particolari.

È invece discutibile, a nostro avviso, una funzione di autocertificazione e autocontrollo di organizzazioni non profit, affidata ad associazioni nazionali a cui le stesse aderiscono, anche se si deve ammettere che, almeno in una fase iniziale, questo coinvolgimento potrebbe rivelarsi utile per fare una tempestiva ricognizione dei soggetti e delle attività presenti nel settore (13).

L'AUTHORITY SUL NON PROFIT

La delega originaria	La modifica del collegato fiscale
190. Con decreto del presidente del consiglio dei ministri, su proposta dei ministri delle finanze, del lavoro e della previdenza sociale e per la solidarietà sociale, da emanare entro il 31 dicembre 1997, è istituito un organismo di controllo.	190. Invariato.

lucrativo e solidaristico in genere, effettuando una vera e propria attività accertativa e di ispezione in merito ai seguenti aspetti principali:

- 1) atto costitutivo e/o statuto
- 2) perdita di qualifica
- 3) anagrafe unica delle Onlus
- 4) impostazione fiscale e contabile.

(13) La Commissione dei Trenta, nel Parere più volte citato, traccia anche un profilo di tali associazioni, che « dovrebbero essere riconosciute in tale funzione, in virtù delle loro dimensioni, dell'entità della base associativa e dell'attività svolta ».

La delega originaria

191. L'organismo di controllo opera sotto la vigilanza del presidente del consiglio dei ministri e del ministro delle finanze e garantisce, anche con emissione di pareri e deliberazioni, l'uniforme applicazione della normativa sui requisiti soggettivi e sull'ambito di operatività rilevante per gli enti di cui ai commi 186 e 188. Esso è tenuto a presentare al parlamento apposita relazione annuale.

192. L'organismo di controllo ha, altresì, il compito di assicurare la tutela da abusi da parte di enti che svolgono attività di raccolta di fondi e di sollecitazione della fede pubblica attraverso l'impiego dei mezzi di comunicazione.

La modifica del collegato fiscale

191. L'organismo di controllo opera sotto la vigilanza del presidente del consiglio dei ministri e del ministro delle finanze e garantisce, anche con emissione di pareri obbligatori e vincolanti, l'uniforme applicazione della normativa sui requisiti soggettivi e sull'ambito di operatività rilevante per gli enti di cui ai commi 186 e 188. L'organismo di controllo è tenuto a presentare al parlamento apposita relazione annuale; è investito dei più ampi poteri di indirizzo, promozione e ispezione per la corretta osservanza della disciplina legislativa e regolamentare del terzo settore. Può inoltre formulare proposte di modifica della normativa vigente e adottare provvedimenti di irrogazione di sanzioni di cui all'art. 28 del decreto legislativo 4 dicembre 1997 n. 460.

192. Invariato.
192-bis. Con decreto del presidente del consiglio dei ministri, su proposta dei ministri delle finanze, del lavoro e della previdenza sociale e per la solidarietà sociale, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabiliti la sede, l'organizzazione interna, il funzionamento, il numero dei componenti e i relativi compensi, i poteri e le modalità di finanziamento dell'organismo di controllo di cui al comma 190.

CAPITOLO VI

LE ONLUS

Con D.Lgs. 4 dicembre 1997 n. 460, pubblicato sulla gazzetta ufficiale del 2 gennaio 1998, parte prima, supplemento ordinario, sono state istituite, come noto anche le Organizzazioni Non Lucrative di utilità sociale, in sigla Onlus.

In pratica si tratta di un gruppo particolare di enti non commerciali, che per caratteristiche soggettive ed oggettive, sono ritenuti meritevoli di particolari e più forti agevolazioni fiscali.

Al tempo stesso, per detti soggetti sono previsti adempimenti ed oneri più complessi ed articolati ed un sistema di controlli più profondo.

Un soggetto solo fiscale.

La disciplina relativa alle Onlus è una disciplina che per il momento ha natura esclusivamente e solamente di carattere tributario.

Si tratta quindi di una serie tipizzata di soggetti, ma solo dal punto di vista fiscale, poiché la normativa generale civilistica è rimasta in tutto e per tutto inalterata.

Tale meccanismo, se da una parte ha probabilmente anticipato i tempi di una necessaria riforma fiscale del settore non profit, dall'altra rende più complessa l'applicazione concreta della normativa, in quanto una normativa comune di carattere fiscale si applica, o può applicarsi, a soggetti civilisticamente anche molto diversi tra loro.

Anche per questo motivo, a differenza di quanto avvenuto nella prima parte del D.Lgs., la tecnica normativa in materia di onlus è mista: in parte si è disposto una serie di articoli speciali dedicati alle

onlus, senza quindi modificare la normativa generale, in parte si è andati nelle singole fonti normative, prevedendo specifiche modifiche riservate ai soli soggetti agevolati fiscalmente.

1. I possibili soggetti.

I soggetti che possono essere Onlus, sono in linea generale un po' tutti i soggetti classici del terzo settore.

Resta ovviamente inteso che appartenere ad una delle fattispecie normative sotto indicate è condizione necessaria, ma di per sé affatto sufficiente per potersi qualificare come Onlus, essendo necessarie oltre a ciò, anche altre condizioni essenziali in assenza delle quali il requisito complessivo non è raggiunto.

Possono quindi in astratto qualificarsi come organizzazioni non lucrative:

- Associazioni, con o senza personalità giuridica;
- Fondazioni;
- Comitati;
- Società cooperative;
- Enti privati, con o senza personalità giuridica;

Viceversa, alcuni altri soggetti, indipendentemente da ogni altra considerazione, non possono mai essere qualificate Onlus.

In questo caso evidentemente, la forma di questi soggetti è ritenuta dal legislatore incompatibile strutturalmente e funzionalmente alla qualifica di organizzazione di solidarietà sociale.

Questi soggetti sono:

- Tutte le società commerciali diverse dalla cooperative;
- Gli enti pubblici;
- Le fondazioni bancarie di cui alla L. 218/1990;
- Partiti e movimenti politici;
- Organizzazioni sindacali, di categoria e dei datori di lavoro;

Alcuni soggetti, invece, sono qualificati come organismi di solidarietà sociale dalla stessa legge e sono quindi considerati automaticamente Onlus.

In questo caso il legislatore evidentemente, in rispetto anche della legge di delegazione (L. 23 dicembre 1996 n. 662 comma 188) che conteneva esplicitamente tale previsione, ha effettuato una ragionamento inverso: il possedere determinati comporta « di dirit-

to » la qualifica di Onlus, ritenendo evidentemente la disciplina Onlus, assorbita da quella specifica dei settori.

Il comma 8 dell'art. 10 del decreto in esame stabilisce infatti che sono « in ogni caso » organizzazioni non lucrative:

- Gli enti di volontariato iscritti ai registri regionali in base alla L. quadro 266/91;

Ricordiamo che questi organismi sono generalmente associazioni non riconosciute, ma non necessariamente solo associazioni; infatti, anche la legge quadro, come detto, non vincola necessariamente l'ente di volontariato ad una forma particolare;

- Le organizzazioni non governative riconosciute tali, in base alla L. 49/87;
- Le cooperative sociali di cui alla L. n. 381/1991.

È bene sottolineare sin d'ora, che il ricordato comma 8 dell'art. 10 testualmente afferma che tale riconoscimento automatico (per gli elencati *soggetti*) avviene « nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità ».

Sotto il profilo semplicemente formale, altra questione è quella relativa alle Istituzioni Pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB), di cui alla L. n. 6972/1890, che presentano una problematica specifica: è noto infatti che alcune di loro sono iscritte ai registri regionali in base alla L. n. 266/1991 quali enti riconosciuti di volontariato e quindi in quanto tali soggetti qualificati automaticamente Onlus. Al tempo stesso, tuttavia, abbiamo, come detto, la norma che esclude gli enti pubblici dalla possibilità di rivestire tale qualifica, per cui può nascere una apparente contraddizione della norma. Si ritiene tuttavia, che il divieto per le Ipab debba considerarsi la norma prevalente, nel senso che in questo caso la qualifica di ente di volontariato non è in grado di sanare la situazione. Il divieto dovuto alla forma di ente pubblico si deve quindi ritenere « vincente ».

2. I settori di attività.

L'art. 10 del decreto in esame elenca tassativamente i settori di attività tipici delle Onlus. Essi sono:

1. Assistenza sociale e sociosanitaria;
2. Assistenza sanitaria;

3. Beneficenza;
4. Istruzione;
5. Formazione;
6. Sport dilettantistico;
7. Tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico di cui alla L. n. 1089/1939, comprese le biblioteche e i beni di cui al D.P.R. n. 1409/1963;
8. Tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente con esclusione dell'attività abituale di raccolta e riciclaggio di rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui al D.Lgs. 22/1997,
9. Promozione della cultura e dell'arte;
10. Tutela dei diritti;
11. Ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta da fondazioni o da esse affidate a università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e con modalità da definire con appositi regolamento governativo.

Il settore di attività è quindi il primo requisito necessario, anche se non sufficiente, per poter godere della qualifica in oggetto.

Occorre ovviamente una duplice condizione in proposito e cioè sia che il settore di attività risulti chiaramente dal contenuto dello statuto e che poi ciò corrisponda alla attività effettivamente e realmente svolta dall'ente.

È altresì possibile e probabile che alcuni soggetti operino contemporaneamente in più ambiti, specialmente se contigui ed affini, come per esempio il settore sanitario, sociosanitario e di beneficenza.

L'individuazione del settore di attività deve avvenire in base a parametri oggettivi. Per alcuni settori, l'individuazione obiettiva è facilitata dalla legislazione inerente la materia stessa. A titolo di esempio, la tutela dell'handicap effettuata da enti non profit è regolata dalla L. n. 104/1992, per cui le associazioni che operano in base a tale disposto possono agevolmente individuare il proprio settore.

È altresì vero che l'elenco degli undici settori di attività non è esaustivo di tutti i campi di intervento del non profit, per esempio per il volontariato.

Sul punto tuttavia interviene con alcuni passi decisivi la stessa relazione Ministeriale al decreto. In merito alla mancata previsione del settore della protezione civile, settore disciplinato dalla legge n.

996/1970 e dal successivo D.P.R. n. 66/1981, la relazione testualmente afferma che « si è ritenuto superfluo annoverare espressamente fra le Onlus le organizzazioni che praticano il volontariato di protezione civile, come invece proposto dalla commissione parlamentare, trattandosi di soggetti normalmente iscritti ai registri del volontariato istituiti dalle regioni ai sensi della legge 266 del 1991 e, come tali considerati in ogni caso Onlus in virtù del disposto del comma 8 dell'articolo 10 in esame ». In altri termini, una associazione di volontariato iscritta ai registri, ancorché svolgente una attività non rientrante nell'elenco delle attività tipiche, è comunque e sempre Organizzazione di utilità sociale.

L'affermazione è rilevante non solo perché risolve in modo esaustivo la questione specifica, ma anche e soprattutto perché sottintende una interpretazione chiara e poco equivocabile della clausola di automaticità prevista per il volontariato iscritto in base alla L. 266, così come per gli altri soggetti di diritto.

Il comma 2 del commentato art. 10 contiene tuttavia una rilevante distinzione tra gli elencati settori di attività: alcuni sono infatti considerati sempre di solidarietà sociale, mentre altri sono tali solo se rivolti a beneficio di determinati soggetti che si trovino in condizione di particolare svantaggio.

In altri termini il legislatore ha considerato che per alcune attività la qualificazione solidaristica è insita ed oggettivamente contenuta nell'attività stessa (si pensi alla *beneficenza*), per altre tale scopo è perseguito indirettamente a causa della indivisibilità del risultato che finisce per andare necessariamente a beneficio di una collettività e non di singoli (si pensi alla tutela del *patrimonio storico o ambientale*), mentre per altre ancora il fine solidaristico esiste solo a condizione che siano rivolte a soggetti in situazione di svantaggio (è il caso dell'assistenza sanitaria, che se rivolta a soggetti non svantaggiati non ha evidentemente finalità *solidaristiche*).

Naturalmente niente toglie che tra i soggetti svantaggiati vi siano anche gli stessi associati o soci dell'ente Onlus, (comma 3 dell'art. 10) giacché se la condizione di associato non deve portare ingiustificati vantaggi, nemmeno deve essere privativa di servizi.

I settori riconosciuti sempre di utilità sociale sono in sostanza:

- a) Assistenza sociale e socio sanitaria;
- b) La beneficenza;

- c) La tutela del patrimonio artistico;
- d) La tutela della natura.

I settori di attività considerati di solidarietà sociale solo se rivolti a determinati soggetti sono invece:

- a) L'assistenza sanitaria;
- b) L'istruzione;
- c) La formazione;
- d) Lo sport;
- e) La cultura;
- f) La tutela dei diritti.

Per effetto del disposto del secondo comma dell'articolo 10, per potersi qualificare come attività di solidarietà è necessario che le prestazioni relative a questo secondo gruppo di attività, siano rese a favore di:

- a) Persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;
- b) Componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

La norma è di particolare importanza in quanto la situazione di svantaggio del destinatario della prestazione è condizione essenziale e determinante affinché l'ente possa qualificarsi come Onlus e l'attività goda dei relativi benefici fiscali.

La disposizione di legge introduce un parametro, quello di svantaggio, tutt'altro che oggettivo e pacifico, ben potendosi argomentare in modo articolato su tutte le questioni poste.

Allo stato attuale, si ritiene che l'ente debba ancorare tale parametro a condizioni il più possibile oggettive e indiscutibili, magari predeterminando i parametri di identificazione, se possibile addirittura nel proprio statuto o almeno in regolamento interno richiamato dallo statuto stesso. Così per esempio, le situazioni di svantaggio economico possono essere individuate con parametri patrimoniali e reddituali al di sotto dei quali le prestazioni sono effettuate a condizioni di particolare favore; ancora, le condizioni di svantaggio fisico possono essere individuate attraverso un elenco esemplificativo di patologie note alla scienza medica, tali da rendere i soggetti del tutto o in parte inabili al lavoro; cosa simile deve dirsi per gli altri ambiti di svantaggio, quello psichico, sociale o familiare.

È inoltre necessario che la Onlus sia sempre in grado di fornire

la prova di dette prestazioni e quindi dei destinatari di esse. Ciò ovviamente sia ai fini della individuazione delle attività istituzionali, sia ai fini del possesso di uno dei requisiti fondamentali per la qualificazione di Onlus stessa.

La distinzione che l'art. 10 contiene tra i vari settori è di evidente e chiara rilevanza, con conseguenze pratiche piuttosto gravi: mentre alcuni settori di attività rientreranno sempre nel regime agevolato, altri vi rientrano solo alla rigida condizione già detta.

Sul punto era intervenuta con precisione anche la Commissione parlamentare, la quale in sede di parere favorevole aveva suggerito di formalizzare in modo più chiaro la differenza, distinguendo anche formalmente tra settori di « solidarietà sociale » (quelli agevolati indipendentemente dall'indagine sulle caratteristiche soggettive del beneficiario) e settori di « utilità sociale » (i *restanti*). Questa distinzione anche formale, che di fatto esiste nella portata concreta della norma, non è recepita dal tenore letterale dell'art. 10, che usa un meccanismo in parte diverso per concretizzare la differenza.

Anziché formalizzare la distinzione si è preferito inserire il comma 4 che introduce una presunzione assoluta di solidarietà per alcuni settori, indipendentemente da ulteriori indagini di merito.

3. I soggetti svantaggiati.

Sul fondamentale concetto di soggetto svantaggiato è intervenuta la prima circolare esplicativa del Ministero delle Finanze, la n. 168/E del 26.06.1998.

Con tale documento si è cercato di definire in maniera più precisa i requisiti di svantaggio. In primo luogo si tenta di dare una definizione generale parlando di « condizioni di obiettivo disagio, connesso a situazioni psico-fisiche particolarmente invalidanti, a situazioni di devianza, di degrado o grave disagio economico-familiare o di emarginazione sociale » (paragrafo 1.4. circolare ministeriale).

È quindi evidente che la situazione di svantaggio deve avere la caratteristica della « gravità », nel senso della sua obiettiva capacità di ridurre sensibilmente le opportunità sociali del soggetto. La citata circolare contiene poi anche un elenco, non tassativo ma semplice-

mente esemplificativo di condizioni soggettive presunte tali; così possono per esempio ritenersi soggetti svantaggiati:

- disabili fisici e psichici affetti da malattie comportanti menomazioni non temporanee;
- tossicodipendenti;
- alcolisti;
- indigenti;
- anziani non autosufficienti in condizioni di disagio economico;
- minori abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza;
- profughi;
- immigrati non abbienti.

È chiaro tuttavia come anche in questo modo l'individuazione non sia del tutto pacifica, poiché anche queste definizioni possono avere margini di discrezionalità e opinabilità: aiuteranno nel caso, dove presenti, le singole normative: per esempio dichiarazioni di indigenza delle autorità competenti, trattamenti alternativi previsti dalla legislazione in materia di tossico dipendenze, certificazioni mediche e così via.

A titolo di esempio, per la individuazione dello stato di tossicodipendenza si potrà fare riferimento a criteri, tipologie di sostanze usate e quantità stabilite dai decreti del Ministero della Sanità, oppure riferirsi a soggetti membri di strutture autorizzate alla riabilitazione ed al reinserimento di tali soggetti, quali per esempio gli « enti ausiliari » di cui all'art. 92 della L. 26 giugno 1990 n. 162.

Resta solo da sottolineare la importanza determinante di una corretta qualificazione di questi soggetti: essa infatti è condizione necessaria per distinguere in primo luogo tra attività istituzionali e attività connesse, (almeno in alcuni settori), ma anche e soprattutto, per poter addirittura qualificare l'ente come Onlus oppure no.

Bisogna ancora sottolineare quindi che per i settori ritenuti di utilità sociale solo a condizione che le prestazioni siano rese a tali soggetti, l'applicazione della disciplina Onlus resta assai problematica, da valutare con grande attenzione e in qualche caso di obiettivamente difficile applicazione.

Alcuni settori « speciali »

Bisogna poi richiamare l'attenzione sul fatto che alcuni settori sopra indicati sono disciplinati in maniera parzialmente autonoma, ancorando il beneficio anche ad altre condizioni oltre a quelle sopra descritte.

Tali ulteriori parametri sono indicati dal comma 4 dell'articolo in commento.

Così per esempio la tutela e promozione delle cose di interesse artistico è ancorata ai beni di cui alla L. n. 1089 del 1° giugno 1989 e a quelli elencati nel D.P.R. 30 settembre 1963 n. 1409.

Per l'attività di tutela ambientale invece bisogna escludere l'attività abituale di raccolta e riciclaggio di rifiuti urbani, speciali e pericolosi indicati dal D.Lgs. n. 22 del 5 febbraio 1997.

Anche l'attività di ricerca scientifica deve essere svolta da fondazioni e deve rivestire il carattere di « particolare interesse » in ambiti e secondo modalità che saranno definiti con successivo decreto ministeriale.

Da ultimo poi le attività di promozione della cultura e dell'arte, affinché possano essere qualificate di solidarietà devono godere di « apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello stato ». Sul punto si deve sottolineare che, se da una parte l'espressione « apporti economici » è assai ampia e comprensiva di qualsiasi provento economico (contributo, convenzione ecc.), la seconda espressione esclude che contributi da parte di amministrazioni diverse da quella centrale (esempio comuni, provincie) possano qualificare l'attività come attività solidaristica.

La circolare Ministero delle finanze nr. 168/E del 26.06.98, ha poi precisato su indicazione del Ministero dei beni Culturali, che i soggetti che possono avvalersi del regime Onlus dovrebbero essere quelli che godono di apporti economici in base ad alcune disposizioni specifiche:

1. L. 17 ottobre 1996 n. 534, Norme per l'erogazione di contributi statali alle istituzioni culturali;
2. L. 15 ottobre 1990 n. 418 festival dei due Mondi;
3. L. 1° dicembre 1997 n. 420 Fond. Rossini festival- Fond. Ravenna Manifestazioni;

4. Legge 26 luglio 1984 n. 414 società di cultura la Biennale di Venezia.

Il provvedimento citato al n. 1 appare assai ampio, anche se la lettera della norma parlava genericamente di apporti economici.

L'elenco deve intendersi provvisorio, in attesa di ulteriori chiarimenti da parte di altre amministrazioni diverse dal Ministero dei beni Culturali, preposte alla erogazione di fondi e contributi al settore artistico e culturale, in quanto la lettera della legge parla genericamente di amministrazione diretta centrale dello stato.

Anche questa normativa, apparentemente assai semplice può tuttavia creare qualche problema: è noto infatti che in molti casi i contributi dell'amministrazione diretta centrale dello stato vengono erogati in periodi talvolta anche molto distanti dal momento in cui è stata effettuata la domanda e che la certezza del contributo la si può avere solo al momento della effettiva erogazione. Si presentano quindi gravi problemi per taluni organismi culturali che avendo presentato domanda di contributo in un esercizio, si trovassero per qualsivoglia motivo a non percepire effettivamente tale contributo, magari avendo la certezza del diniego solo a distanza di tempo.

Resta poi inteso, come del resto precisato dalla stessa circolare che qualora l'attività culturale fosse rivolta prevalentemente a soggetti in condizioni di svantaggio, tale attività sarebbe perfettamente compatibile con il regime Onlus.

L'intento del legislatore appare piuttosto evidente. Vista la difficoltà di valutazione della valenza solidaristica di tali attività, nonché la obiettiva contiguità con attività commerciali pure, la natura solidaristica è individuata non già attraverso i destinatari delle prestazioni, ma attraverso la sussistenza di altre condizioni, sopra richiamate.

4. I Requisiti formali degli statuti.

Oltre alla tassativa indicazione del settore di attività, in qualche caso ancorato a parametri di individuazione dei soggetti beneficiari, è altresì condizione essenziale che gli statuti delle Onlus contengano alcune altre clausole essenziali ai fini della loro qualificazione, sempre elencati dal medesimo art. 10.

L'insieme di queste clausole, in generale non particolarmente innovative rispetto alla generalità del cosiddetto terzo settore, ten-

dono nel loro complesso a due obiettivi sostanziali: il primo tende a salvaguardare almeno entro certi limiti la « purezza » della Organizzazione Non Lucrativa come ente non commerciale ed alla effettività del rapporto associativo ove esistente; il secondo è un obiettivo di trasparenza e di tutela dei terzi in senso generale.

Vediamo le singole clausole indicate e richieste:

a) *esclusivo perseguimento di finalità solidaristiche:*

È quindi opportuno che tale intento sia esplicitamente menzionato e che non sia solo ricavabile dalle finalità generali dell'associazione

Ovviamente tale asserzione non può essere in contrasto né con la situazione effettivamente e di fatto svolta, né con altre finalità o attività dichiarate in atto, che devono avere tutte obiettiva natura solidaristica. In altri termini, come meglio diremo poi, non è possibile prevedere attività che non abbiano oggettivamente tale natura, almeno nel senso inteso dalla legge.

b) *divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse:*

Si tratta appunto della esplicita previsione di quanto sopra appena detto, nel senso che il perseguimento « esclusivo » di attività solidaristiche, implica necessariamente e conseguentemente il divieto di svolgere attività diverse da quelle che hanno tale requisito.

Tale divieto deve però essere esplicitato nello statuto e tale esplicitazione rende evidentemente non compatibili espressioni generali, talvolta presenti nei patti associativi, tese a considerare possibile ogni attività che « anche indirettamente si possa ritenere utile o opportuna per l'ente ».

Resta inteso ovviamente che la Onlus ben può operare in più di un settore, purché tutti compresi nell'elenco dell'art. 10.

In sostanza, la Onlus non può svolgere altra attività che non quella prevista dallo statuto e contemporaneamente prevista dall'art. 10.

La clausola in commento tuttavia è interessante soprattutto perché, come ben si può leggere, tale divieto di svolgere altre attività non è assoluto, ma ammette la importante eccezione delle attività connesse, pur se entro determinati limiti e a precise condizioni.

La purezza non commerciale della Organizzazione Non Lucrativa, non è quindi assoluta e rigida, ma ammette importante eccezione di carattere relativo. L'eccezione è di carattere relativo nel senso che poiché i limiti quantitativi sono rappresentati dalla prevalenza o meno dell'attività istituzionale, nonché da una percentuale tra attività connesse e spese complessive dell'ente, variano da ente a ente in ragione della rispettiva attività svolta.

Il divieto assoluto e rigido di svolgere anche minimamente attività diverse è parso al legislatore, e giustamente, eccessivamente oneroso e penalizzante per le Onlus, che non avrebbero avuto quindi altra forma di finanziamento che non la propria attività istituzionale.

Tale impostazione, se da una parte avrebbe salvaguardato fino al limite massimo la purezza non commerciale della organizzazione Non Lucrativa, dall'altro si sarebbe tradotto in un risvolto penalizzante per le Onlus, in direzione opposta alla stessa legge di delegazione.

Sul punto si ritiene inoltre che mentre le attività istituzionali devono essere tassativamente e dettagliatamente elencate, la individuazione delle attività connesse non sia necessaria, essendo sufficiente la dizione richiamata dalla norma.

È invece chiaro che le attività connesse effettivamente svolte devono avere tale requisito, giacché se così non fosse ci troveremmo di fronte non solo ad una attività commerciale, ma anche al venire meno di un presupposto essenziale per la qualificazione di Onlus, con il venire meno di tutto il regime speciale e non solo di un aspetto di esso.

c) *divieto di distribuire, anche in modo indiretto utili e avanzi di gestione nonché fondi riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre Onlus che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima e unitaria struttura.*

La presente clausola statutaria non ha caratteristiche particolarmente nuove, essendo generalmente prevista, in modo più o meno chiaro, in praticamente tutti gli statuti degli enti non commerciali.

La norma semmai regola in maniera più rigorosa e dettagliata tale divieto, estendendolo oltre che agli utili e agli avanzi dei gestione anche a fondi, riserve e capitale dell'ente. Con tali espressioni, che

tendono in pratica ad abbracciare tutti gli aspetti della patrimonializzazione sia contabile sia economica degli enti, si rende impossibile qualsiasi fuoriuscita economica da parte della Onlus stessa.

L'impossibilità di distribuire in qualsiasi modo utili e patrimonio dell'ente è uno degli elementi, anche se non il solo, di distinzione tra soggetti profit e non profit: il vincolo di destinazione è quindi elemento essenziale per la qualificazione di ogni ente non commerciale.

Il successivo comma 6 del commentato art. 10, contiene poi una serie di presunzioni assolute di distribuzione indiretta di utili o avanzi. Vengono individuate infatti cinque comportamenti patologici che, oltre ad altri non elencati, sono sempre considerati distribuzione di utili, senza possibilità di prova contraria e a prescindere da ogni altro esame di merito.

Queste manifestazioni di distribuzione di utili sono rappresentate da:

1. cessione di beni e prestazioni di servizi rese a soci, associati o partecipanti, fondatori o componenti degli organi dell'ente a coloro che ne facciano comunque parte o che operino per l'ente ai loro parenti entro il terzo grado agli affini entro il secondo, nonché alle società da questi soggetti direttamente o anche indirettamente controllate effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità.

Questa regola ammette tuttavia eccezioni:

per i settori della tutela delle cose artistiche e della tutela della natura e dell'ambiente è possibile accordare benefici ai propri associati e partecipanti nonché ai soggetti che effettuano erogazioni liberali, aventi significato onorifico e valore economico modico.

Il disposto tende evidentemente ad evitare che la distribuzione di utili avvenga facendo pagare sottocosto beni e servizi resi ai soggetti sopra indicati in ragione della loro qualifica.

Ovviamente la norma non vieta in assoluto che l'ente ceda o presti eccezionalmente servizi sotto costo; vieta solo che tale fatto avvenga a favore di determinati soggetti che non devono trarre vantaggio dalla loro natura.

Può essere persino superfluo, ma occorre richiamare l'attenzione sulla disposizione in commento, poiché è frequente che invece lo status di associato sia accompagnato da più o meno modesti vantaggi, che tendono appunto a giustificare tale posizione.

2. L'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che senza valide ragioni economiche siano superiori al loro valore normale:

Un altro modo esattamente uguale e contrario per distribuire utili, sarebbe quello di pagare a terzi beni e servizi ad un prezzo più alto del loro valore intrinseco, facendo quindi uscire dall'ente maggiori risorse economiche del necessario. Anche in questo caso la natura della norma è evidente, anche se il concetto di valore normale può risultare tutt'altro che pacifico. Il valore normale è quello mediamente praticato in condizioni di concorrenza, per cui eventuali sovrapprezzi devono essere giustificati da obiettive ragioni economiche quali per esempio possono essere quelle di dover ricorrere ad una prestazione altamente specialistica e quindi in condizioni di non perfezione della concorrenza.

Sul punto poi la relazione ministeriale al decreto ricorda che non è stata accolta la proposta della Commissione Parlamentare tesa a prevedere il divieto di pagare compenso superiori al 20% delle tariffe professionali, poiché tale divieto è già compreso nella norma più astratta e generale qui prevista.

3. Corresponsione ai componenti degli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso previsto dalle tariffe dei revisori contabili per il presidente del collegio sindacale della società per azioni.

Come ben si può comprendere la norma non considera distribuzione indiretta di utili il pagamento ai componenti degli organi di controllo ed amministrativi di compensi per le loro funzioni, ma pone solo dei limiti in verità assai ampi.

È quindi consentito retribuire i componenti degli organi entro i limiti sopra indicati, in ragione proprio della loro funzione.

Il legislatore, in considerazione del fatto che la gestione delle Organizzazioni Non Lucrative comporta senza dubbio dispendio di tempo, alta responsabilità nonché professionalità sempre maggiore, ha ritenuto non ostativo con le finalità solidaristiche il fatto che i componenti degli organi sociali percepiscano compensi per la loro attività. Tale divieto sarebbe infatti risultato penalizzante per le Onlus, per la tutela degli interessi dei loro appartenenti e quindi in ultima analisi anche per la esternalità delle prestazioni.

Occorre semmai ricordare che tale divieto resta per le associazioni di volontariato iscritte ai registri regionali in base alla L. n.

266/1991, secondo la quale le cariche sociali devono essere oltre che democratiche, anche gratuite. Tale requisito è infatti uno dei più rilevanti che caratterizza il volontariato rispetto al terzo settore.

4. la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari autorizzati di interessi passivi in dipendenza di prestiti di ogni specie superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto;

la Onlus può ovviamente investire in forme remunerative la propria liquidità, ma ciò deve avvenire verso istituti bancari o comunque intermediari finanziari autorizzati. Se l'operazione avviene verso terzi, la norma pone un ragionevole limite, nel senso che è considerata distribuzione indiretta di utili remunerare i terzi finanziatori un tasso superiore di 4 punti percentuali rispetto al tasso ufficiale di sconto. È quindi resa impossibile o comunque fortemente limitata una eventuale manovra tesa a distribuire in questo modo risorse dell'ente.

5. La corresponsione a lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento gli importi previsti dai contratti collettivi di lavoro.

Valgono in sostanza le considerazioni già svolte: la norma tende ad evitare entro certi limiti, che attraverso il pagamento di compensi per lavoro dipendente superiori alle retribuzioni contrattuali, si effettui una distribuzione indiretta.

e) *l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle direttamente connesse.*

Si tratta in buona sostanza di una ripetizione e specificazione del divieto di distribuire utili. Le risorse economiche derivanti dallo svolgimento dell'attività devono restare dentro l'ente e impiegate per le finalità dello stesso.

Tali utili di gestione godono di agevolazioni fiscali rilevanti, ma tale vantaggio è riconosciuto in considerazione del loro ulteriore impiego a finalità di utilità sociale.

È opportuna semmai la specificazione che tali avanzi possono indifferentemente essere impiegati sia per le attività istituzionali che per quelle connesse; l'ente può quindi ben finanziare tali attività con gli avanzi complessivi dell'ente.

È necessario tuttavia che ogni operazione sia collegata almeno indirettamente con le finalità solidaristiche: la manutenzione di un immobile, l'ammodernamento di attrezzature, l'acquisto di beni deve avere in ultima ipotesi questo obiettivo riscontro. In questa clausola vi leggiamo anche un invito indiretto a non eccedere nell'accantonamento di utili, alla formazione di riserve o di quote non giustificate di liquidità, specialmente se per lunghi periodi. È evidente infatti che lo scopo esclusivo di solidarietà di questi organismi fa sì che eventuali avanzi positivi di amministrazione siano impiegati alle stesse finalità.

- f) *l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di scioglimento per qualsiasi causa, ad altre Onlus o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'art. 3 comma 190 legge 23 dicembre 1996, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.*

Il divieto di distribuire avanzi, utili o comunque capitale dell'ente permane quindi anche in fase finale della vita dell'ente stesso e cioè in fase di liquidazione. Anzi, una vera e propria fase di liquidazione non sussiste nemmeno, in quanto il patrimonio deve restare tale. Semmai è possibile che tale patrimonio venga tradotto in denaro, con congruo e corrispondente ammontare e tale denaro sia devoluto nei modi stabiliti dalla legge.

La norma non è nuova in assoluto (si pensi alla legge sul volontariato), ma così formulata può presentare controversi aspetti.

Il patrimonio dell'ente è stato accumulato anche grazie alle rilevanti agevolazioni fiscali previste dalla legge, per cui la finalità solidaristica deve permanere anche in caso di estinzione dell'ente.

Ci si domanda in sostanza se per « scioglimento della Onlus » si deve anche intendere la semplice perdita di uno dei requisiti legali per qualificarsi tali, con la conseguenza della decadenza dai benefici fiscali, ma anche la sopravvivenza come ente non commerciale ordinario oppure se la norma si riferisca a una vera e propria estinzione del soggetto giuridico nel suo insieme. È chiaro che nella prima ipotesi la scelta di entrare nel regime deve essere valutata con ancora maggiore attenzione di quanto non debba già avvenire.

In assenza poi, almeno fino ad oggi, della relativa autorità di

controllo, il quesito è ancora più inquietante. Alla lettera della norma, il superamento del limite del 66% delle spese complessive relativo alle attività connesse così come qualsiasi altro mancato rispetto delle condizioni dell'art. 10 D.Lgs. n. 460/1997, sostanziale o formale, porterebbe allo scioglimento dell'organismo non lucrativo e quindi alla devoluzione del patrimonio.

- g) *l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale.*

Anche questo obbligo non rappresenta una novità assoluta per la maggioranza degli statuti.

È utile che gli accordi statutari regolino almeno in parte tale obbligo nel senso di prevedere per esempio modalità e termini di approvazione. La norma in esame deve quindi essere opportunamente coordinata con l'art. 25 del medesimo decreto, che, modificando l'art. 20 del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, prevede che la Onlus rediga entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio il bilancio o rendiconto consuntivo.

Il termine riveste anche importanza ai fini del termine della presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, prevista entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio anche se si deve notare che il termine sopra indicato è relativo alla redazione del rendiconto e non alla sua approvazione. Tale espressione deriva probabilmente dal fatto che essendo la norma di carattere generale, si rivolge anche a quelle Onlus che costituite in forme diverse dall'associazione (per esempio la fondazione) potrebbero non avere una vera e propria procedura di approvazione del bilancio.

- h) *disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori di età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione.*

Si deve intendere che la clausola in esame si applica esclusivamente a quelle Onlus costituite sotto la forma giuridica della asso-

ciazione e non in altre forme perfettamente compatibili con lo « status » di Onlus.

La norma tende a verificare l'effettività del rapporto associativo, salvaguardando la democraticità della struttura e la sua effettività.

Anche questa disposizione si qualifica come onere, non come obbligo, nel senso che il carattere democratico deve sussistere per poter godere dei benefici.

Dal tenore della legge si può desumere che rimane compatibile la qualifica di Onlus con la previsione statutaria, spesso presente in molti accordi, di diverse categorie di soci. Tuttavia, per tutte le categorie di soci (fondatori, sostenitori ecc.) deve essere almeno previsto il diritto di voto in due momenti fondamentali della vita associativa: la costituzione e la modifica dei patti associativi; la nomina delle cariche associative nei vari organi.

Non è pertanto ammissibile escludere categorie di associati dal diritto di voto su questi argomenti. Poiché inoltre la prima parte della clausola statutaria prevede una « disciplina uniforme del rapporto associativo » si ritiene che diversità di trattamento tra categorie e gruppi di soci non siano in generale ammissibili, almeno che non siano obiettivamente giustificati da condizioni oggettive di utilità.

Occorre poi che lo statuto escluda in modo esplicito e palese la temporaneità del vincolo associativo; l'intento antielusivo della norma è palese e simile a quello usato del resto per tutti gli enti non commerciali. Si vuole evitare che lo status di associato sia acquisto esclusivamente e transitoriamente per usufruire, magari in forma agevolata, di prestazioni da parte dell'ente.

Ovviamente niente può garantire che l'associato partecipi effettivamente e in modo continuativo alla vita dell'ente: la norma chiede soltanto che comunque tutti gli associati siano messi in grado di poterlo fare, almeno in via potenziale e di diritto.

- i) *l'uso della denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione « organizzazione non lucrativa di utilità sociale » o dell'acronimo « ONLUS ».*

È una norma ispirata prevalentemente alla tutela e garanzia dei terzi, anche se tale qualificazione non può che essere gradita all'ente

stesso. È dubbio se tale norma comporti una modifica della denominazione dell'ente, con la relativa aggiunta.

Alla lettera infatti si impone un uso obbligatorio, non anche una denominazione obbligatoria.

Si deve ritenere, come del resto specificato dalla citata circolare in materia di Onlus, che la modifica non riguardi anche i soggetti che si qualificano Onlus per effetto automatico di legge e quindi per esempio le associazioni di volontariato iscritte nei registri regionali di cui alla L. n. 266 e le cooperative sociali di cui alla L. n. 381/1991.

È poi evidente che almeno l'acronimo deve essere usato in ogni comunicazione esterna e quindi in ogni segno distintivo, compreso carta intestata, ricevute ecc.

5. Attività istituzionali attività connesse.

Il comma 5 dell'art. 10 cerca di definire in maniera più precisa le attività connesse, cioè quelle sole attività diverse da quelle istituzionali, consentite alle Organizzazioni non lucrative per il disposto del primo comma del medesimo articolo.

Come già in parte detto, il disposto consente alle Onlus di svolgere, oltre le attività istituzionali e quindi principali, anche altre attività che possono servire da finanziamento e sostentamento dell'organizzazione non lucrativa.

Per le attività connesse non esiste quindi alcun vincolo di destinazione nel senso che possono essere rivolte a tutti, indipendentemente da situazioni di svantaggio indicate invece per una parte delle attività istituzionali.

Tuttavia, tali attività subiscono altri e diversi limiti altrettanto importanti e determinanti.

In primo luogo tali attività non devono essere comunque prevalenti rispetto a quelle istituzionali, come esplicitamente recita il medesimo comma 5. È chiaro infatti che le attività solidaristiche e cioè istituzionali devono essere maggioritarie rispetto a quelle connesse.

Il secondo importante limite è anch'esso di carattere quantitativo: i proventi delle attività connesse non devono superare il 66% delle spese complessive dell'organizzazione.

In altri termini queste attività possono coprire, al massimo, il 66 per cento delle spese complessive dell'ente stesso, dovendo il resto pervenire dall'attività istituzionale.

Questo limite, teoricamente assai semplice e verificabile, pone tuttavia almeno allo stato attuale alcuni problemi.

In primo luogo si chiede un confronto tra proventi di attività connesse e spese dell'ente. Ci si deve chiedere in altri termini se il termine « spese » deve essere inteso nel suo senso letterale o se si deve intendere in senso di costo. In pratica cioè, è dubbio se un costo di competenza dell'esercizio ma non materialmente pagato possa o meno rientrare nel computo del calcolo.

Ma l'aspetto più controverso rimane ad oggi quello della definizione di « connessione ».

Infatti le attività connesse devono avere oggettiva analogia con quelle istituzionali, essere cioè operazione di integrazione, miglioramento e perfezionamento di quelle istituzionali.

In pratica si tratta di normali attività commerciali, rivolte alla generalità dei terzi verso pagamento di corrispettivi specifici, possibili solo a certe condizioni da parte delle Onlus.

Sul punto, la relazione ministeriale parla di « operazioni di completamento o di migliore fruibilità delle attività istituzionali, quali, per esempio, la vendita di depliant o di magliette pubblicitarie e altri oggetti di modico valore in occasione di campagne di sensibilizzazione ».

Occorre quindi un vincolo di collegamento obiettivo e strutturale con le attività statutarie istituzionali.

Ovviamente il problema più delicato si pone per quei settori di attività che rivestono la qualifica solidaristica solo se rivolti a determinati soggetti, mentre meno forte è il problema per quei settori che possono indifferentemente rivolgersi a tutti. Ed infatti il comma cinque del citato articolo espressamente prevede che si considerino connesse le attività svolte nei settori dell'assistenza sanitaria, istruzione, formazione sport dilettantistico promozione della cultura e dell'arte, nonché dei diritti civili, anche in assenza delle richieste condizioni di vincolo di destinazione, nonché più in generale quelle attività « accessorie per natura » a quelle istituzionali statutarie.

Si può quindi affermare che mentre per le Onlus operanti in settori valutati solidaristici solo a condizione che siano rivolte a

particolari categorie di soggetti, le attività connesse possono essere rappresentate dalle medesime attività questa volta rivolte a tutti, nonché da altre attività strettamente collegate alle prime, rivolte sempre a tutti, per le Onlus che operano in settori di attività valutati solidaristici sempre, le attività connesse sono solo attività strettamente collegate alle prime, che non si differenziano quindi per la loro destinazione, bensì per il loro contenuto oggettivo.

Così, a mero titolo di esempio per il, settore sanitario, è possibile considerare attività connessa l'attività di prestazione sanitarie a terzi non svantaggiati, purché ovviamente nei limiti sopra detti.

Ancora, si ritiene compatibile con la natura di Onlus attività di raccolta pubblicitaria da parte di associazione sportiva dilettantistica, oppure l'organizzazione di corsi a pagamento rivolti a terzi, purché sempre l'attività sportiva istituzionale sia rivolta prevalentemente a soggetti svantaggiati.

Per il settore della beneficenza, può considerarsi legittima una attività tesa a reperire fondi da destinare a scopi benefici, purché limitata ai parametri sopra indicati.

È appena il caso di sottolineare che lo svolgimento di attività non connesse è vietato alle Onlus e quindi il superamento dei sopra elencati limiti, sia quantitativi sia qualitativi ha il grave effetto di far perdere la qualifica di Organizzazione Non lucrativa. E la perdita della qualificazione di Onlus, non si limita all'effetto pur rilevante di rendere non più applicabili le agevolazioni fiscali, ma può avere anche gravi conseguenze in ordine alla destinazione del patrimonio.

Se infatti si deve intendere che la perdita della qualifica di Onlus, è una causa di scioglimento della stessa, si pone il problema della devoluzione del patrimonio a fini di pubblica utilità. (lettera f art. 10 comma 1 D.Lgs. n. 460/1997).

Che la questione della distinzione tra attività istituzionali, direttamente connesse ed accessorie sia tutt'altro che pacifica, lo dimostra il fatto che anche la Commissione Parlamentare sulle deleghe tributarie, chiamava l'attenzione sul punto, suggerendo addirittura la necessità di una distinzione effettuata in base a decreto ministeriale. Se da una parte appare difficile riuscire a delimitare il campo con fonte normativa secondaria, data l'eterogeneità del « terzo settore » è anche vero che per il momento appare insufficiente il

deitato della normativa primaria per poter serenamente distinguere tra settori e all'interno di ogni settore.

Quello che appare chiaro ad oggi è che risulta difficile pensare alle attività direttamente connesse come attività commerciali del tutto diverse ed autonome rispetto alla attività istituzionale e questo anche nella perfetta convinzione che tali attività servano per finanziare l'attività propria della Onlus.

Si deve trattare quindi di prestazioni analoghe e contigue a quelle istituzionali che si concretizzano in una effettuazione più ampia e generale della medesima attività o quanto meno del medesimo settore.

Sulla questione è intervenuta anche la già citata circolare ministeriale n. 168/E, che in pratica riepiloga la distinzione in due gruppi di attività connesse:

1. attività analoghe a quelle istituzionali;
2. attività accessorie per natura quelle istituzionali.

Per il primo gruppo non si presentano gravi problemi: in pratica si tratta di quelle cessioni di beni e prestazioni di servizi rese nell'ambito delle attività dell'assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, rese a soggetti non svantaggiati. Si tratta solo di rispettare i requisiti quantitativi e i limiti indicati dalla legge.

Problematica risulta invece la corretta individuazione del secondo gruppo, del tutto atipico e generale.

Per queste attività la citata circolare parla di « *attività strutturalmente funzionali sotto l'aspetto materiale a quelle istituzionali* », tese al reperimento di fondi che tuttavia non può rappresentare « *un' autonoma attività, ma deve svolgersi nel contesto dell'attività istituzionale e in stretta connessione con quest'ultima* ».

Si tratta, come ben si può capire, di una interpretazione piuttosto restrittiva, che tende a salvaguardare una volontà del legislatore di fare delle Onlus una categoria speciale di enti non commerciali quasi puri.

Per quanto quindi questo secondo gruppo di attività connesse per natura, non sia tipizzato dalla legge, e quindi teoricamente assai ampio, si deve ritenere che analogamente a quanto detto per il primo gruppo di attività connesse, debba trattarsi di una attività molto simile, contigua ed analoga a quella istituzionale.

È solo il caso di ricordare che lo svolgimento di una attività non connessa, anche in limiti molto modesti, è in grado di far perdere la qualifica di organizzazione non lucrativa all'ente.

È opportuno poi sottolineare una ulteriore differenza tra attività istituzionale e attività connesse: infatti il nuovo art. 111-ter del Testo Unico delle imposte dirette (introdotto dal D.Lgs. *Onlus*) mentre considera « non commerciali » le prime, si limita ad escludere dalla base imponibile le seconde.

Nel primo caso cioè si toglie per effetto di legge uno dei presupposti per la tassazione, mentre nel secondo caso si introduce una esenzione soggettiva riservata alle Onlus.

Se gli effetti sono simili, cioè la non assoggettabilità di entrambe le categorie di attività ad imposizione diretta, sotto il profilo formale vi è una rilevante differenza.

Mentre le attività istituzionali non soccombono agli obblighi fiscali di tenuta di scritture, le seconde, essendo intrinsecamente commerciali, ancorché non imponibili, sottostanno agli obblighi di tenuta di scritture contabili fiscalmente rilevanti.

La questione è specificamente affrontata dal successivo art. 25 del decreto 460, che introducendo l'art. 20-bis al D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, regola il regime di tenuta delle scritture contabili delle Onlus.

La lettera *b*) del citato articolo 25 ribadisce infatti tale concetto, cioè la necessità di scritture fiscali per le attività connesse.

Quello che appare evidente dallo spirito generale della normativa è il fatto che un vincolo di semplice strumentalità tra attività connessa e autofinanziamento dell'ente, non è di per sé sufficiente a qualificare come connessa tale attività. Non quindi ogni attività che serve da finanziamento dell'ente e da aiuto al raggiungimento dello scopo istituzionale è — per questo solo fatto — attività connessa. Anche in base ad alcuni importanti passaggi della circolare 28 giugno 1998 n. 168/E, paragrafo 1.5, tali concetti appaiono chiaramente. In particolare, difficilmente una attività potrà qualificarsi connessa se non viene svolta anche e prevalentemente l'attività istituzionale relativa: insomma non può esserci attività connessa nel settore sanitario se non vi è anche la relativa attività istituzionale svolta, nel senso voluto dalla legge cioè per esempio a favore di soggetti svantaggio.

Il calcolo sulla prevalenza o meno dell'istituzionale sul connesso, infatti deve essere fatto sempre secondo la medesima circolare, condivisibile sul punto, non solo in modo complessivo, ma anche settore per settore.

È altresì vero, e la circolare insiste sul punto, che il calcolo relativo alla prevalenza dell'istituzionale sul connesso, non è un fatto automatico che scaturisce solo dal rendiconto, ma comporta *l'esame di una pluralità di elementi rilevanti* sulla questione, quali ad esempio *gli investimenti, l'impiego delle risorse materiali ed umane il numero delle prestazioni effettuate.*

Tutti elementi dei quali evidentemente l'organismo non lucrativo deve essere in grado di fornire prova.

6. Le Onlus di diritto.

Come già detto alcuni soggetti sono considerati automaticamente e sempre organizzazioni non lucrative indipendentemente dal possesso di altri requisiti, già sopra indicati.

Nel rispetto della stessa legge di delegazione, il comma 8 del solito art. 10 dispone che siano considerati tali in ogni caso e nel rispetto della loro struttura e finalità:

- gli Organismi di volontariato di cui alla L. n. 266/1991 iscritti nei registri regionali e delle provincie autonome di Trento e Bolzano;
- le Organizzazioni Non Governative riconosciute idonee in base alla L. 26 febbraio 1987 n. 49;
- le Cooperative sociali di cui alla L. n. 381 del 8 novembre 1991.

In questo caso evidentemente il legislatore, sia delegato che delegante, ha effettuato un ragionamento diverso. Per questi soggetti non è né il settore di attività, né le modalità di svolgimento delle stesse, né il possesso di altri requisiti formali o sostanziali che qualifica l'ente come solidaristico, bensì la sua forma originaria, cioè la sua natura soggettiva.

Il possesso dei requisiti legali previsti per essere qualificati come soggetto di volontariato, per esempio, è ritenuto sufficiente al possesso dei requisiti di Onlus, in quanto evidentemente si ritiene che i primi comprendano e per certi aspetti superino i secondi. Consi-

derazione analoga vale per cooperativa sociali e organizzazioni non governative.

Come ricorda la già citata relazione ministeriale, tale principio e criterio direttivo trova fondamento non nel decreto delegato, ma nella legge di delegazione, per cui ogni diversa previsione, così come ogni diversa lettura, avrebbe rappresentato un evidente e per certi aspetti clamoroso eccesso di delega.

Questa previsione di automaticità ha notevoli conseguenze sia di ordine pratico che sostanziale.

In primo luogo, poiché la norma esplicitamente prevede che questo organismi siano Onlus « nel rispetto della loro struttura e finalità », essi non devono procedere alla eventuale integrazione e modifica dei propri statuti o patti tra aderenti, cosa che invece devono fare gli altri organismi qualora i propri statuti non prevedano già le clausole sopra esaminate.

Per questi soggetti non è necessaria nemmeno la modifica statutaria di cui alla lettera *i*) del primo comma art. 10, relativa all'uso nella denominazione della espressione per intero o in sigla di Onlus. In questo senso la circ. min. 168/E datata 26.06.98 è stata ulteriormente chiara ed esplicita sul punto, per la verità già sufficientemente chiaro. È di tutta evidenza che niente vieta che questi organismi, in altre comunicazioni al pubblico, (corrispondenza, segni distintivi ecc.) usi legittimamente tale qualificazione che certamente gli spetta per effetto automatico di legge.

La seconda rilevante conseguenza è che i soggetti Onlus automatici non devono evidentemente adempiere alla comunicazione prevista invece dall'art. 11 per gli altri soggetti. Su tale questione è intervenuto anche il ministero delle finanze che nelle istruzioni al modello specifica chiaramente tale concetto, piuttosto implicito per la verità già nella normativa generale. Anche la sopra citata circolare ribadisce ulteriormente tale concetto.

Ma la terza e più importante conseguenza è quella che, per i soggetti Onlus di diritto, non si applicano nemmeno gli altri limiti previsti dall'art. 10.

Per quanto il punto necessita di ulteriore chiarimento, la relazione ministeriale al decreto Onlus testualmente afferma che i benefici spettano « senza necessità di dover previamente modificare la loro struttura organizzativa e funzionale, né di dover rispettare i

requisiti richiesti nell'articolo 1 per la generalità delle Onlus. Il tenore letterale della legge di delega ha impedito di accogliere il suggerimento della Commissione parlamentare, tendente a consentire l'ingresso delle organizzazioni in argomento nel sistema delle Onlus, subordinatamente al rispetto dei requisiti predetti».

L'affermazione è, come si può vedere, molto chiara e netta, senza grandi margini di dubbio: l'iscrizione nei registri di volontariato in base alla legge quadro, l'essere cooperativa sociale o organizzazione non governativa in base alle rispettive leggi, è condizione sufficiente per poter essere qualificati « *in ogni caso* » Onlus.

Il problema che si pone in merito è relativo al fatto che gli organismi di diritto possono operare e generalmente lo fanno, anche in settori diversi da quelli indicati dal D.Lgs. in esame. Volontariato e cooperazione sociale, quest'ultima addirittura per disposizione di legge, ben possono operare in settori diversi da quelli ai quali sono vincolate la generalità delle organizzazioni non lucrative, ma ciò è una evidente volontà della legge.

La questione è senza dubbio delicata perché comporta conseguenze pratiche piuttosto contrastanti con le finalità generali della legge.

Essa comporta poi un problema pratico di vasta portata in ordine alla impossibile distinzione tra attività istituzionali e connesse, in quanto non essendoci la norma che individua il settore, manca anche la disposizione che fissa il criterio di distinzione: così per queste attività eventualmente svolte, non è possibile individuare la istituzionalità sulla base dell'indagine delle condizioni soggettive dei beneficiari.

È legittimo ritenere che se il soggetto Onlus « di diritto », svolge quindi anche una attività non rientrante nell'elenco di cui al decreto Onlus, né legittimamente qualificabile come attività direttamente connessa, tale attività sia compatibile con lo status di Onlus, ma debba essere ovviamente trattata fiscalmente in modo ordinario, cioè sottoponendola a tassazione secondo disciplina ordinaria.

In concreto, il problema si pose soprattutto per le organizzazioni di volontariato, in quanto le cooperative sociali, per quanto Onlus, non godono della agevolazione ai fini delle imposte dirette. L'art. 12 decreto n. 460/1997 infatti esclude tali soggetti dal beneficio.

7. Organizzazioni di volontariato.

La legge quadro sul volontariato.

La L. 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. Tale normativa ha solo in parte risolto e disciplinato gli aspetti fiscali degli enti di volontariato, né poteva essere altrimenti: vi è un indubbio collegamento sia funzionale che pratico tra legge quadro del 1991 e nuovo decreto Onlus, che presenta aspetti rilevanti e talvolta assai complessi, che devono essere ben approfonditi.

In questa sede ci limitiamo ad una breve illustrazione degli aspetti fiscali della L. n. 266 del 1991 e delle relative problematiche, senza ignorare del tutto quei collegamenti di carattere generale che un esame del genere comporta.

Per effetto della clausola di automaticità la legge del 91 trova quindi una nuova e ritrovata importanza, almeno sotto il profilo fiscale.

È noto che il possesso dei requisiti per qualificarsi ente di volontariato comporta anche il possesso dei requisiti per essere qualificati Onlus.

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 L. n. 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 L. n. 226 del 1991.

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.

Requisiti per godere dei benefici fiscali.

L'iscrizione ai registri regionali.

La prima condizione essenziale per poter godere dei benefici fiscali è l'iscrizione nei registri del volontariato tenuti dalle regioni e dalle province autonome (art. 6).

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

In primo luogo, 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.

8. Requisiti formali degli statuti.

1) Assenza dello scopo di lucro

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

È 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. Tale requisito è generalmente presente in ogni atto costitutivo di qualsiasi ente non commerciale ordinario, e non rappresenta quindi una specificità per il volontariato.

2) Carattere democratico dell'associazione

Sempre l'art. 3 impone la democraticità delle struttura. 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.

Come si vedrà, anche questo requisito viene ripreso dalla normativa del decreto n. 460/1997, sia per le Onlus che per gli enti non commerciali ordinari, in modo più organico e preciso di quanto non faccia la L. n. 266/1991. La legge quadro del 1991 è semmai sul

punto più generica dell'attuale normativa limitandosi a fissare genericamente tale principio; il nuovo decreto invece fissa con maggiore puntualità alcuni requisiti minimi per poter considerare la struttura democratica.

È comunque chiaro che il diritto di voto deve essere riconosciuto a tutti gli associati su tutte le questioni interne dell'associazione, non ritenendo compatibile con il carattere democratico alcuna esclusione o limitazione di tale fondamentale diritto.

3) *Elettività e gratuità delle cariche.*

Occorre che le cariche associative (Presidente, Direttore, sindaci a *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.

A ben guardare si tratta di una ulteriore specificazione del carattere democratico che l'ente deve avere, essendo evidentemente inammissibile una carica di fonte non democratica e quindi elettiva.

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.

La gratuità delle cariche è quindi una rilevante specificità del volontariato, che distingue e qualifica tali enti in modo del tutto diverso da qualsiasi altro soggetto non commerciale, comprese le stesse organizzazioni non lucrative.

È infatti noto che per le Onlus non vale il principio della gratuità delle cariche, che possono essere quindi retribuite, anche se la nuova legge pone solo dei limiti massimi di compenso, oltre il quale si presume una distribuzione di utili.

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.

4) *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. È 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, istituzionale e ripetitive. In questo caso il lavoro gratuito e volontario deve prevalere rispetto a quello retribuito, in qualsiasi modo.

Come è evidente anche questa rappresenta una assoluta specificità del volontariato, anche se la genericità della norma che si limita a fissare il principio generale, non sempre ha reso chiaramente applicabile il concetto.

Si ritiene che in queste due ultime specificità trovi fondamento sia generale che giuridico, la clausola di automaticità che qualifica automaticamente le organizzazioni di volontariato iscritte come organismi non lucrativi di utilità sociale, indipendentemente dal rispetto degli altri requisiti, necessari invece per la generalità delle altre organizzazioni.

5) *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.

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

6) *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.

Si tratta di fissare regole minime di convivenza, nonché di togliere ogni potere discrezionale e arbitrario agli organi direttivi.

La norma tende a specificare il carattere democratico dell'ente e, come vedremo, è anche questa norma che nella sostanza sarà ripresa dal nuovo decreto Onlus: essa tende a rendere effettivo il rapporto associativo, nonché a rendere effettivo lo status di associato.

7) *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.

Come per molte altre, anche questa norma sarà ripresa, non a caso, dal decreto delegato Onlus: quando il patrimonio dell'ente è costituito e accantonato anche in considerazioni di agevolazioni fiscali, la sua devoluzione non può che essere a fini di pubblica utilità.

9. **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 L. 266, 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.

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.

È 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. È 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.

Rapporto e coordinamento tra discipline.

La disciplina del volontariato, regolata come noto dalla L. n. 266/1991, si trova quindi dall'entrata in vigore del decreto n. 460/1997, intersecata e coordinata con la disciplina Onlus. Infatti sempre il comma 8 dell'art. 10 del decreto Onlus prevede che siano comunque fatte salve le previsioni di maggior favore relative ai tre organismi considerati di diritto Onlus (associazioni di volontariato, cooperative sociali, organizzazioni non governative) previste dalle relative leggi istitutive, che quindi restano perfettamente in vigore.

La « clausola di salvaguardia » tutela quindi le rispettive specificità e la disciplina delle organizzazioni non lucrative supera la normativa specifica senza tuttavia cancellarla.

Da questo sistema, che dal punto di vista teorico appare assai chiaro ed apprezzabile, sorgono tuttavia alcune problematiche di carattere pratico piuttosto complesse. Vediamo allora in sintesi in tentare un coordinamento tra l'art. 8 della L. 11 agosto 1991 n. 266 e la disciplina del decreto n. 460/1997.

È bene tuttavia chiarire sin da ora che il disposto del comma 8 dell'art. 10 non pone alcune alternative tra le due discipline, per cui non si pone il problema di quale scegliere.

Il D.Lgs. sulle Onlus, si limita ad introdurre nuove norme, specificando semplicemente che restano in vigore le precedenti disposte specificamente per alcune tipologie.

La clausola di automaticità « impone » un beneficio fiscale e non

può in nessun caso trasformarsi né esplicitamente né implicitamente in conseguenze negative.

Scegliere una agevolazione fiscale ai fini delle imposte dirette in base al decreto n. 460/1997, non impedisce affatto a nostro avviso di applicare una diversa agevolazione prevista dalla L. n. 266/1991 o viceversa.

Disciplina I.V.A.

Il secondo comma dell'art. 8 L. n. 266/1991 esclude dal campo di applicazione dell'I.V.A. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dagli organismi di volontariato iscritti ai registri regionali di cui alla medesima legge.

In pratica la norma toglie il presupposto di imposta alle operazioni attive effettuate dalle organizzazioni di volontariato, che quindi effettuano operazioni non già esenti, bensì fuori campo applicazione I.V.A.

La norma come noto, rappresenta solo in parte un vantaggio, poiché in questo modo l'ente di volontariato finisce per essere a tutti gli effetti un contribuente finale ai fini I.V.A., sopportandone per intero il costo in sede di acquisto di beni e servizi.

In pratica, poiché l'ente di volontariato non ha I.V.A. a debito sulle operazioni attive, non può detrarre I.V.A. sugli acquisti, nemmeno su quelli di carattere commerciale.

La disciplina I.V.A. delle organizzazioni non lucrative invece è in sostanza regolata dagli artt. 3 e 4 del D.P.R. 26 ottobre 1973 n. 633, così come modificati dall'art. 14 del decreto n. 460/1997.

Tale disciplina, in sintesi, assai simile a quella prevista per gli enti non commerciali ordinari prevede una distinzione tra attività istituzionale e attività commerciale, attività quest'ultima normalmente assoggettabile ad I.V.A., almeno che il tipo di attività non sia considerata esente da I.V.A. ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1973.

Da questa considerazione ne deriva che talvolta potrebbe risultare più conveniente l'applicazione della disciplina ordinaria I.V.A. piuttosto che quella prevista dall'art. 8 della legge quadro sul volontariato. La disciplina ordinaria infatti, prevedendo operazioni imponibili, ammette entro i limiti e con le modalità della normale

disciplina I.V.A., la detrazione dell' I.V.A. assolta a monte sugli acquisti di carattere commerciale, a condizione che sia tenuta una contabilità separata ai fini I.V.A.

In pratica l'ente iscritto a i registri del volontariato in base alla legge quadro del 1991, ha possibilità di scegliere se applicare la relativa disciplina I.V.A., e quindi non essere soggetto di imposta I.V.A., oppure se applicare la disciplina del nuovo decreto e quindi essere soggetto passivo I.V.A.

La circ. min. 26.06.1998 n. 168/E, nell'affrontare la tematica generale del coordinamento tra le due discipline, ha puntualizzato due aspetti:

in primo luogo la scelta non si configura dal punto di vista tecnico come opzione e quindi nessuna comunicazione all'erario deve essere fatto sul punto. Si tratta quindi di un comportamento di fatto che l'ente deve seguire sotto ogni profilo sia sostanziale che formale.

Secondariamente la circolare precisa che il regime deve essere unitario, nel senso che la scelta deve essere seguita per tutte le operazioni che il soggetto svolge durante l'anno, rilevanti ai fini I.V.A. In altri termini, non è possibile alternare operazioni fuori campo I.V.A. ai sensi dell'art. 8 L. n. 266/1991 e operazioni imponibili I.V.A. ai sensi D.Lgs. n. 460/1997: o si sceglie un sistema o si sceglie l'altro.

La precisazione, per quanto opportuna, è arrivata tuttavia in un periodo di imposta già in corso e nel quale le organizzazioni di volontariato avevano probabilmente già effettuato determinate operazioni.

In sintesi quindi la disciplina I.V.A. degli enti iscritti in base alla legge quadro sul volontariato può così sintetizzarsi:

1. Operazioni fuori campo I.V.A. ai sensi art. 8 L. n. 266/1991: l'ente non deve avere partita I.V.A., non ha adempimenti dichiarativi, scritture contabili, non detrae I.V.A. assolta sugli acquisti.

2. Operazioni imponibili I.V.A. ai sensi del D.P.R. n. 633/1972: l'ente è soggetto passivo I.V.A., tiene scritture contabili I.V.A., effettua dichiarazione annuale, compie operazioni imponibili, non imponibili e/o esenti, detrae I.V.A. pagata sugli acquisti nei limiti e nelle modalità stabilite dalla legge.

Questione tipica per il regime I.V.A. degli organismi di volontariato iscritti, è poi se l'alternatività dei regimi I.V.A. si pone per tutte le attività di questi organismi oppure se tale alternatività si pone per gruppi di attività.

In altri termini è lecito chiedersi se un ente che svolge molteplici attività, per esempio assistenza sociale e formazione, debba scegliere un unico regime per entrambe le attività, oppure possa decidere di considerare una attività esclusa ai sensi dell'art. 8 legge quadro ed una attività imponibile ai sensi del decreto n. 633.

Mentre infatti il paragrafo 5.2 della citata circolare 168/E del 26.06.1998, parla in un primo momento di mantenimento della scelta « per tutte le operazioni che il soggetto svolge nell'anno solare », nell'esempio fatto poche righe oltre si parla di medesimo regime per le medesime attività.

Poiché tra l'altro tale regime alternativo non è disposto dalla legge, ma dalla interpretazione posta dalla citata circolare, si propende per ritenere che tale regime alternativo si ponga per gruppi di stesse attività, ma non per l'insieme delle attività svolte.

Così se un ente di volontariato decide di effettuare le prestazioni di formazione in regime di esclusione ai sensi della L. n. 266/1991 dovrà effettuare, per un intero periodo di imposta I.V.A., tutte le operazioni di formazione in tale regime, mentre potrà effettuare operazioni diverse in regime di imponibilità, ancorché esenti.

Resta ovviamente inteso che tale comportamento implica un coerente atteggiamento in sede di gestione dell'I.V.A. assolta sugli acquisti, nel senso che l'imposta pagata sugli acquisti relativi ad operazioni gestite in regime di esclusione I.V.A., risulterà imposta non ammessa in detrazione secondo la disciplina generale del decreto I.V.A. e quindi l'ente dovrà gestire una contabilità ai fini I.V.A. di tipo separato.

Se invece l'ente di volontariato decide di svolgere tutta l'attività in base al più volte ricordato disposto dell'art. 8 L. n. 266/1991, allora perde le caratteristiche di soggetto passivo di imposta e come del resto già chiarito dalla circolare nr. 3 del 1992, non dovrà sottostare nemmeno agli obblighi formali degli altri soggetti, quali tenuta discrittture dichiarazioni ecc.

È chiaro quindi che nel calcolo di convenienza tra i due sistemi tutti gli elementi devono essere considerati.

Disciplina imposte dirette.

Sempre in base all'articolo 8 della legge quadro n. 266, per gli organismi di volontariato non si considerano imponibili ai fini delle imposizioni dirette le attività commerciali marginali così come definite dal successivo D.M. 25 maggio 1995.

Agli effetti dell'art. 8, comma 4, della L. 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 D.P.R. 22 dicembre 19806, n. 917, verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione.

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 L. n. 266/1991;
- 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.

Si tratta quindi di una agevolazione fiscale limitata a questo gruppo di attività che servono da finanziamento e sostentamento dell'ente.

Anche le organizzazioni non lucrative godono di una doppia agevolazione ai fini delle imposte dirette:

in primo luogo l'attività istituzionale statutaria nei settori indicati dall'art. 10 e alle condizioni ivi previste, non si considera attività commerciale;

secondariamente le attività direttamente connesse a quelle istituzionali, (purché non prevalenti le prime ed entro il limite del 66 per cento delle spese complessive) non concorrono a formare la base imponibile. (art. 12 comma 1 e 2 decreto n. 460).

Come ben si può comprendere l'agevolazione prevista per le Onlus ha carattere più generale rispetto alla precedente, abbracciando in pratica tutte le attività possibili per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

La previsione normativa si concretizza quindi in una più ampia previsione di esenzione, che mira ad abbracciare tutta l'attività istituzionale e non solo le limitate e poco rilevanti attività commerciali marginali.

A differenza di quanto avviene per la disciplina I.V.A., in questo caso nessuna alternatività si pone tra le due agevolazioni, che ben possono coesistere.

A ben guardare i due concetti non sono affatto lontani: il concetto di attività connesse, almeno quelle « per natura », non è lontano da quello di attività commerciali marginali usato dalla legge sul volontariato; semmai è più ampio e soprattutto atipico, non formalizzato da norma giuridica.

Nessun particolare problema si pone per quegli organismi di volontariato che operano in settori ritenuti sempre di solidarietà sociale, vedendo tali enti allargarsi la sfera di esenzione a tutta l'attività istituzionale, cosa che prima non necessariamente era.

Qualche problema di interpretazione si pone per quei settori ritenuti di solidarietà solo a condizione che i soggetti destinatari versino in condizioni di svantaggio.

Sembra tuttavia che la portata letterale della clausola che rende Onlus sempre questi organismi, superi la distinzione, ritenendo quindi sempre tale attività esonerata da imposta diretta.

Il delicato problema che si pone a questo riguardo semmai, anche se non nuovo, ma reso attualissimo dall'entrata in vigore della nuova disciplina è cosa accade a quelle organizzazioni di volunta-

riato che effettuano anche attività diverse e maggiori di quelle marginali, che qualora abbiano anche carattere istituzionale esulano dalla sfera tassativamente indicata dai settori dell'art. 10.

Secondo una autorevole dottrina, formata da diversi commentatori si ritiene che la associazioni di volontariato non possano svolgere attività commerciale se non marginale.

L'argomentazione di fondo si base sull'assunto della tassatività dell'elenco contenuto nell'art. 5 della L. n. 266/1991, che, dettagliando le risorse degli enti di volontariato, prevede, tra le altre, le attività commerciali marginali, ma non altre attività commerciali.

Lo svolgimento di una attività commerciale pura, quindi, ancorché di carattere istituzionale e ai soli fini di finanziamento dell'ente sarebbe radicalmente e irrimediabilmente incompatibile con lo « status » di associazione di volontariato.

Una tesi contraria, e soprattutto una pratica assai diffusa almeno sino ad oggi, sostiene invece che una attività commerciale pura sia perfettamente compatibile con la natura di organismo di volontariato, così come concepito dalla legge del 1991, così come del resto per ogni altro ente non commerciale. Solo che non godrebbe di agevolazione fiscale.

Tecnicamente questa teoria è suffragata da due rilevanti argomentazioni: in primo luogo, sotto un profilo generale non è consentito « presumere » un divieto, che deve essere esplicito; cosa che tra l'altro, è invece nella nuova legislazione delle Onlus, dove esplicitamente si richiede che gli statuti prevedano il divieto di svolgere altre attività oltre quelle istituzionali e connesse; in secondo luogo il successivo art. 9 della legge sul volontariato esplicitamente prevede che agli organismi di volontariato si applichi la normativa generale in materia di imposte dirette. Difficile sostenere che il richiamo riguardi solo gli eventuali redditi diversi da quelli di impresa (di fabbricati, di capitale ecc.) perché anche in questo caso occorrerebbe presumere una norma non esplicitata.

Da tutto ciò ne può evidentemente derivare che una associazione di volontariato potrà svolgere l'attività istituzionale tipica della Onlus, con abbinata attività connesse, godendo della agevolazione prevista dall'art. 12 del decreto Onlus; potrà svolgere le attività marginali come definite dal decreto relativo, godendo della agevolazione prevista stavolta dall'art. 8 della L. n. 266; e in ultimo anche

una vera e propria attività commerciale, per la quale ovviamente non godrà di alcuna agevolazione fiscale.

Per quanto questa interpretazione debba essere suffragata ufficialmente dall'amministrazione finanziaria, essa sembra essere la logica conseguenza di una interpretazione corretta del termine « in ogni caso » e « nel rispetto della struttura », contenuti nella clausola di automaticità dell'art. 10.

La tesi opposta a questa è quella che considererebbe tutta l'attività della Onlus automatica non imponibile ai fini IRPEG.

In altri termini, la previsione dell'art. 12 D.Lgs. n. 460/1997, introduttivo del nuovo art. 111-ter al testo unico delle imposte sul reddito, abbraccerebbe tutta l'attività dell'ente non essendo ammissibile che una Onlus, anche se automatica possa avere attività imponibile qualificabile come reddito di impresa.

Per quando l'ipotesi in esame sia limitata a casi probabilmente limitati e comunque « anomali » rispetto alla generalità degli enti iscritti nei registri del volontariato, la possibilità di considerare ogni e qualsiasi attività delle associazioni di volontariato non imponibili ai fini irpeg, risulta per quanto sostenibile, piuttosto prematura.

Altri tributi.

Per quanto riguarda invece altre imposte, tasse e tributi in generale, possiamo affermare che in parte le norme della legge quadro e del decreto Onlus, tendono a coincidere in parte no; dove non coincidono affermiamo che in linea generale le previsioni esentative del decreto n. 460/1997, sono quasi sempre più ampie.

Imposta di registro.

La previsione esentativa prevista dall'art. 8 della legge quadro risulta, per gli enti di volontariato, più ampia, sia in termini economici sia in termini di presupposto.

Dispone infatti la normativa sul volontariato che sono esenti da imposta di registro gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle organizzazioni di volontariato. Con risoluzione ministeriale 6 giugno 1994, prot. 8-16, in verità non isolata, il Ministero delle finanze ha precisato che nella previsione esonerativa

« possono ricomprendersi anche i trasferimenti immobiliari », a condizione che l'ente dichiari in atto la connessione dell'acquisto alla propria attività solidaristica.

In tal modo la previsione legale diventa più favorevole di quella prevista dall'art. 22 del decreto n. 460, che invece sottopone alla imposta fissa di 250.000 lire gli atti di trasferimento di beni immobili a favore della Onlus.

Per effetto della clausola di « miglior favore » gli enti di volontariato iscritti ai registri regionali possono quindi continuare a chiedere la esenzione in base alla normativa precedente.

Bollo.

Le due previsioni, quella dell'art. 8 L. n. 266 e quella dell'art. 17 decreto Onlus, tendono a coincidere nel senso dell'esenzione dal bollo per gli atti costitutivi e connessi alla propria attività.

Semmai, bisogna segnalare una maggiore ed opportuna specificazione da parte della normativa più recente.

Inoltre la legge quadro sul volontariato esige un vincolo tra atto e attività istituzionale che la nuova disposizione non richiede, trattandosi anche in questo caso di una agevolazione soggettiva.

Successioni e donazioni.

Anche in questo caso il confronto è tra art. 8 L. n. 266/1991 e art. 19 D.Lgs. n. 460/1997. Non nuova quindi per il volontariato nemmeno questa agevolazione.

Le due norme hanno infatti una identica efficacia.

Per la loro esclusiva natura fiscale sia la prima che la più recente lasciano tuttavia aperti i noti problemi di accettazione di eredità e donazioni per gli organismi non provvisti di personalità giuridica.

10. Cancellazione dal registro regionale del volontariato.

Problemi oltremodo delicati si pongono nell'ipotesi che l'ente venisse ad essere cancellato dal registro regionale del volontariato

previsto dalla L. 266 del 1991, per perdita di uno o più requisiti previsti dalla legge.

È evidente infatti che così come l'iscrizione ha l'effetto di qualificare automaticamente l'ente come Onlus, la sua cancellazione avrebbe al pari l'effetto automatico di far perdere tale qualifica.

Tale effetto prevede conseguenze assai gravi ed in particolare quella prevista dalla lettera f) dell'art. 10 decreto Onlus che impone la devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento « per qualunque causa » a fini di pubblica utilità o utilità sociale.

Allo stato attuale della normativa, stante la portata letterale della norma, sembra difficile prevedere ipotesi diverse da quella indicata nel senso che la perdita della qualifica di ente di volontariato comporterebbe automaticamente la necessità di devoluzione del patrimonio. Analoga norma del resto è prevista dalla stessa legge quadro sul volontariato.

Si ritiene tuttavia che qualora l'ente subisca la cancellazione dal registro del volontariato abbia sempre la possibilità di qualificarsi come Onlus non automatica, se e in quanto ne ricorrano i presupposti. In questa ipotesi si applicherà ovviamente la piena disciplina valida per la generalità delle Onlus e cioè la necessità di adeguare lo statuto secondo le disposizioni di legge, la necessità di effettuare la comunicazione all'anagrafe tributaria, la necessità di rispettare tutti gli altri limiti previsti dalla normativa.

In questo senso del resto è stata chiara anche la Circolare Ministero delle Finanze nr. 22/E del 22 gennaio 1999, che relativamente alla questione posta ha chiarito sia che la cancellazione dai registri regionali di cui all'art. 6 L. 266/1991 è causa automatica di perdita della qualifica di Onlus, sia che tale ente può sopravvivere come organismo non lucrativo adeguando il proprio statuto al più volte ricordato art. 10 del D.Lgs. n. 460 del 1997, sia alla comunicazione relativa.

11. Le cooperative sociali di cui alla legge n. 381/1991.

Anche le società cooperative sociali ai sensi della L. 8 novembre 1991 n. 381 sono considerate in ogni caso organismi non lucrativi.

Anche per questi soggetti quindi vale una clausola di automa-

ticità simile a quella esistente per gli organismi di volontariato iscritti nei registri regionali.

Anche in questo caso quindi, la valutazione della meritorietà fiscale di questi organismi non è basata sui parametri indicati dall'art. 10 del decreto n. 460/1997, ma è svolta a monte nel senso che la qualificazione di cooperativa sociale è condizione valutata sufficiente per godere delle agevolazioni Onlus.

Tuttavia, poiché ci troviamo comunque a società che, pur con caratteristiche di mutualità, hanno carattere astrattamente commerciale, in questo caso la clausola di automaticità ha una portata inferiore e di diverso spessore rispetto a quella analoga prevista per il volontariato iscritto.

Secondo l'art. 1 della L. n. 381/1991 le cooperative sociali hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini attraverso:

- a) la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi;
- b) lo svolgimento di attività diverse — agricole, industriali, commerciali o di servizi — finalizzate all'inserimento di persone svantaggiate.

La disciplina specifica individua poi altre caratteristiche soggettive ed oggettive per potersi qualificare come cooperativa di tipo sociale.

In ogni modo, il primo aspetto che balza con evidenza agli occhi è che mentre le cooperative sociali di tipo A, operano in settori di attività in qualche modo analoghi ed affini a quelli delle generalità delle Onlus, le cooperative di tipo B possono operare in qualsiasi settore di attività, pienamente e puramente commerciale, del tutto estranei per caratteristiche e tipologie di intervento a quelli individuati dall'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997. Infatti per questo secondo gruppo di cooperative la finalità sociale non è raggiunta mediante lo svolgimento di alcune attività, ma mediante l'inserimento lavorativo di soggetti qualificati come svantaggiati dalla stessa legge, al successivo art. 4.

In questo senso quindi la clausola di automaticità sembra porre apparentemente problemi maggiori di quanto non faccia per il volontariato, mentre invece ad un più attento esame il suo impatto appare minore.

Cerchiamo di riepilogare tali effetti e il coordinamento di tale disciplina:

1. La disposizione agevolativa ai fini delle imposte dirette prevista dall'art. 12 D.Lgs. n. 460/1997, introduttivo dell'art. 111-ter al D.P.R. n. 917/1986, non si applica per esplicita previsione, alle Onlus costituite sotto forma di cooperative, anche se cooperative sociali.

In sostanza la duplice previsione di non commerciabilità per le attività istituzionali e di non concorrenza alla formazione della base imponibile irpeg per quelle connesse, valida per la generalità delle Onlus, automatiche e non, non opera per quelle Onlus costituite sotto forma di società cooperativa, sociale o meno.

La cooperativa sociale, soggetto Onlus automaticamente, godrà quindi di tutte le altre agevolazioni relative ad altre imposte e tributi, ma non dell'agevolazione ai fini irpeg.

La società cooperativa sociale, Onlus automatica resta quindi Onlus titolare di reddito di impresa ai sensi del D.P.R. n. 917/1986, con le eventuali agevolazioni e riduzioni previste dalla disciplina generale ordinaria.

In questo senso quindi la clausola di automaticità resta in pratica « sterilizzata » e priva di sostanziali effetti ai fini irpeg.

2. Il sistema di scritture contabili delle cooperative sociali resta regolato dalla disciplina generale delle scritture contabili valido per la generalità delle società commerciali, regolato dal Codice Civile. Niente viene modificato sotto questo profilo.

3. In materia di imposta sul valore aggiunto invece, si ripropone, anche se in misura meno drastica, il problema delle due discipline alternative similmente a quanto si pone per le associazioni di volontariato iscritte. Tuttavia, in questo caso l'alternativa è meno forte di quanto non accada per il volontariato. Infatti mentre per quest'ultimo settore l'alternativa che si pone è secca tra operazioni escluse I.V.A. ai sensi dell'art. 8 L. n. 266/1991 e disciplina ordinaria I.V.A. del D.P.R. n. 633/1972, per le cooperative sociali Onlus automatiche la scelta non è tra operazioni escluse I.V.A. e operazioni imponibili, ma resta comunque e sempre nell'ambito di imponibilità I.V.A., dovendo semmai scegliere tra diverse aliquote applicabili.

Infatti, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi delle società cooperative, restano comunque operazioni rientranti nel campo di

applicazioni dell'imposta, non potendo mai essere considerate operazioni escluse.

Così, per esempio una cooperativa sociale soggetto Onlus automatico potrà, nel caso di effettuazione di prestazione socio sanitaria scegliere tra il regime speciale valido per dette cooperative sociali in base al quale tali prestazioni sono soggette all'aliquota del 4%, oppure in alternativa la disposizione di cui all'art. 10 n. 27-ter del D.P.R. n. 633/1972 che prevede che tali prestazioni siano esenti da imposta.

Ai sensi del noto comma 8 dell'art. 10 del decreto 460/97, la cooperativa sociale Onlus automatica sceglierà il regime applicabile sulla base di un calcolo di convenienza, giacché è di tutta evidenza che effettuare operazioni imponibili con aliquota ridotta fa scattare il diritto alla detrazione dell'I.V.A. assolta sugli acquisti.

Sul punto valgono le medesime considerazioni svolte per gli organismi di volontariato e cioè:

a) la scelta è libera e non si configura come opzione in senso tecnico, cioè non necessita di alcuna comunicazione all'anagrafe tributaria, ma è un comportamento di fatto che l'ente segue;

b) la scelta deve essere mantenuta per un intero periodo di imposta I.V.A., per cui se la cooperativa sociale intende effettuare tali operazioni in regime di imponibilità al 4%, dovrà mantenere tale regime per tutto il periodo di imposta per lo stesso tipo di operazioni.

Resta solo da segnalare che l'esempio fatto si riferisce solo alle cooperative sociali, in quanto le altre cooperative, che in linea teorica possono anche essere Onlus non automatiche, ma per scelta, non hanno un problema di alternatività in quanto il regime sopra descritto è tipico delle cooperative sociali.

Per quanto poi riguarda la previsione agevolativa dell'art. 15 decreto n. 460 del 1997, che esonera dall'emissione dello scontrino fiscale e della ricevuta fiscale le attività istituzionali delle Onlus, si ritiene che questa agevolazione possa applicarsi alle cooperative sociali, anche se la portata di questa norma risulta attenuata dal fatto che per tutte le attività di natura commerciale resta l'obbligo di emissione della fattura prevista dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972.

4. Al pari poi degli altri soggetti considerati dalla legge organismi non lucrativi « in ogni caso », le cooperative sociali non devono

procedere alla comunicazione all'anagrafe tributaria prevista dall'art. 11 del decreto n. 460, né ovviamente devono procedere alla modifica di statuto in base all'art. 10 dello stesso decreto, nemmeno per quanto riguarda la denominazione sociale.

5. Al pari inoltre degli altri soggetti considerati organizzazioni non lucrative per effetto di legge, anche alle cooperative sociali non si applicano gli altri limiti previsti dall'art. 10, validi invece per la generalità delle altre Onlus non automatiche.

Così, in primo luogo, non si pone il divieto di svolgere attività diverse da quelle elencate nel primo comma dell'art. 10, né si pone il limite del 66% delle spese complessive dell'ente per le attività direttamente connesse a quelle istituzionali. Anzi, si può ben affermare che per le cooperative sociali una distinzione di questo tipo neanche si pone e comunque non ha grande rilievo. Infatti per questi enti che, ricordiamo, rimangono società commerciali regolate dal libro V del Codice Civile, varranno le regole stabilite dalla legge e le previsioni statutarie.

Si tenga poi presente che mentre le cooperative sociali previste dalla lettera a) dell'art. 1 della L. 8 novembre 1991, n. 381, operano in settori tipici delle Onlus (*servizi socio sanitari ed educativi*), le cooperative sociali previste invece dalla lettera b) del medesimo provvedimento, operano in settori che possono essere anche del tutto atipici rispetto alla generalità delle Onlus. Tali cooperative infatti operano in settori (*agricolo, industriale, commerciale o di servizi*), che niente possono avere a che fare con quelli elencati dall'art. 10. Questi enti infatti, raggiungono lo scopo considerato socialmente utile, non mediante lo svolgimento di alcune attività considerate tali, ma mediante l'inserimento di alcune categorie particolari di soggetti, indicati dalla stessa legge, nel tessuto lavorativo ed occupazionale.

Si tratta di una « anomalia » o almeno particolarità del sistema assai forte, ed un effetto della clausola di automaticità del tutto particolare, che fa sì di avere organismi non lucrativi che operano in settori commerciali a tutti gli effetti. Come detto tuttavia, l'effetto è in parte attenuato dal fatto che le cooperative anche sociali non godono della principale agevolazione prevista per le altre Onlus, e cioè quella dell'art. 12 in materia di irpeg, in quanto questi enti restano titolari di reddito di impresa.

12. Le organizzazioni non governative di cui alla legge n. 49/1987.

Il terzo gruppo di soggetti considerati dalla legge automaticamente e in ogni caso organismi non lucrativi di utilità sociale sono le organizzazioni non governative di cui alla L. 26 febbraio 1987 n. 49, riconosciute idonee.

La legge denominata «Nuova disciplina della cooperazione dell'Italia con i Paesi in via di sviluppo», è un provvedimento molto ampio, di disciplina e regolamentazione dell'intero settore, che tra l'altro individua i soggetti denominati Organizzazioni Non Governative, ed ha anche alcuni aspetti fiscali, pur nel quadro di un provvedimento non a carattere tributario.

Anche in questo caso quindi, come per gli organismi di volontariato iscritti nei registri e le cooperative sociali, la valutazione dell'utilità sociale di tali enti non è rimessa alla corrispondenza degli stessi all'art. 10 del decreto n. 460/1997, ma è fatta con una valutazione a monte.

Ed anche in questo caso quindi valgono le considerazioni già fatte in ordine alla portata della clausola di automaticità e della clausola di miglior favore, come per gli altri soggetti.

Tuttavia, avendo anche questi soggetti una normativa di riferimento che contiene alcuni aspetti fiscali, si pone un problema di coordinamento tra le normative.

Ambito soggettivo.

Per quanto riguarda l'ambito formale di questi enti, la norma di riferimento è l'art. 28 della L. n. 49/1987, che indica i requisiti affinché le ONG possano ottenere dal Ministero degli Affari Esteri il riconoscimento di «idoneità». La norma in esame individua diversi requisiti richiesti come condizione essenziale per poter ottenere il riconoscimento ed in particolare:

a) per quanto riguarda la forma giuridica la ONG deve essere costituita ai sensi degli artt. 14, 36 e 39 del Codice Civile e cioè sotto forma di associazione riconosciuta o fondazione, associazione non riconosciuta, oppure comitato. Sono quindi escluse le società cooperative ed ovviamente le altre forme societarie;

b) Devono avere come scopo istituzionale quello di svolgere attività di cooperazione in favore delle popolazioni del terzo Mondo;

c) Non devono avere scopo di lucro e devono destinare ogni provento anche derivante da attività commerciali ai fini istituzionali;

d) Non devono avere rapporti di dipendenza con enti aventi scopo lucrativi;

e) Devono fornire adeguate garanzie di realizzazione delle attività previste;

f) Devono documentare la loro capacità organizzativa;

g) Devono accettare controlli periodici dall'organismo di controllo;

h) Devono presentare bilanci analitici e dimostrare la regolarità contabile;

i) Devono presentare annualmente una relazione annuale sull'attività realizzata.

Come si vede se la forma giuridica è piuttosto libera, la legge del settore entra piuttosto dettagliatamente nel merito della vita concreta dell'associazione individuando obblighi ed oneri assai precisi.

Ambito oggettivo.

Per quanto invece concerne l'effettiva attività delle ONG, il comma 2 del solito art. 28, individua gli ambiti per i quali tali enti possono ottenere l'idoneità e cioè:

a) realizzazione di programmi a breve e medio periodo nei Paesi in via di sviluppo;

b) selezione formazione e impiego di volontari in servizio civile;

c) attività di formazione sul luogo di cittadini di paesi in via di sviluppo;

d) attività di informazione e di educazione allo sviluppo.

In pratica questa norma, coordinata insieme al comma 3 dell'art. 2 della stessa legge, individua di fatto l'attività istituzionale delle ONG, per lo meno quelle tipiche delle del settore della cooperazione

Effetti dell'idoneità.

Gli effetti giuridici di tale riconoscimento di idoneità sono elencati dal successivo art. 29 della L. 49 del 1987.

Tra i vari aspetti, quelli, di ordine fiscale sono descritti dal comma 4 del medesimo articolo e consistono nel considerare attività di natura non commerciale le attività di cooperazione svolte dalle ONG riconosciute idonee.

Si tratta quindi di una esclusione generalizzata e non specifica da ogni tributo ed imposta, riconosciuta soggettivamente alle organizzazioni riconosciute idonee.

Anche il comma 4 dell'art. 14 della L. n. 49/1987 prevede una normativa con effetti fiscali: in particolare le operazioni effettuate nei confronti delle Amministrazioni dello stato e di associazioni non governative riconosciute idonee che provvedono secondo modalità stabile con decreto del Ministero delle Finanze al trasporto e spedizione di beni all'estero in attuazione di finalità umanitarie, così come le medesime importazioni, non sono soggette all'imposta sul valore aggiunto.

Altri effetti fiscali sono poi riconosciuti dal successivo art. 30 che prevede per persone fisiche e giuridiche la deducibilità delle oblazioni e donazioni a favore di ONG idonee sia fini irpef che irpeg nei limiti del 2% del reddito imponibile.

Coordinamento delle discipline.

Il D.Lgs. 460 del 1997 e la relativa clausola di automaticità si pongono quindi in questo contesto e le due normative, analogamente a quanto avviene per le altre Onlus automatiche, pongono alcuni problemi, anche se appaiono in misura minore di quanto non avvenga per altri settori.

1) Ai fini delle imposte dirette non si pongono particolari problemi: la portata infatti del 4 comma dell'art. 29 L. n. 49/1987 è sostanzialmente analoga agli effetti dell'art. 12 del D.Lgs. n. 460/1997. In sostanza l'attività istituzionale come sopra descritta non è considerata, per effetto del convergente disposto di entrambe le norme, attività commerciale.

Un problema semmai si pone anche in questo caso per le attività definite dalla legge come « direttamente connesse » e in linea generale nel caso che la ONG, oltre alla propria attività istituzionale come descritta, svolga anche una ulteriore attività commerciale, ovviamente per il finanziamento della propria attività istituzionale.

La lettera c) del comma 4 dell'art. 28 della legge 49, infatti parla esplicitamente di proventi che possono derivare da « attività commerciali accessorie o da altre forme di autofinanziamento ». Tale espressione che, introduce un concetto non lontano da quello di attività direttamente connesse introdotto dalla normativa generale delle altre Onlus, lascia intendere che evidentemente per le ONG riconosciute idonee, sono possibili altre forme di attività oltre quelle istituzionali finalizzate allo svolgimento di queste.

Per quanto rimangano tutti i dubbi relativi ad una corretta individuazione di queste attività connesse, si ritiene che qualora queste attività accessorie possano qualificarsi come « direttamente connesse » la previsione di non imponibilità dell'art. 12 decr. n. 460 possa abbracciare anche queste ulteriori attività.

Ricordiamo d'altra parte che lo stesso comma 2 dell'art. 10 decreto Onlus, individua come soggetti beneficiari delle prestazioni delle Onlus, oltre i soggetti svantaggiati citati, anche alla lettera b) i componenti di collettività estere limitatamente agli aiuti umanitari.

Se invece la organizzazione non governativa, al fine di autofinanziare la propria attività istituzionale di aiuti umanitari, svolge anche una attività commerciale pura che non può legittimamente qualificarsi come connessa, essendo una nuova e diversa attività, questa deve qualificarsi oggettivamente come commerciale e quindi avere rilievo fiscale, sia sostanziale che formale.

2. Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto invece si pone una alternatività secca tra le due discipline, quella del decreto Onlus e quella della legge speciale, in modo analogo a quanto avviene per il settore del volontariato iscritto in base alla legge n. 266 del 1991.

Se infatti la ONG vuole applicare le disposizioni della legge n. 49/1987, le attività istituzionali, così come importazioni ed esportazioni, non essendo attività commerciali sono operazione escluse dal campo di applicazione dell'I.V.A. ai sensi del D.P.R. relativo.

Naturalmente, in base alla clausola di miglior favore, qualora la ONG lo ritenesse opportuno potrebbe scegliere di applicare il regime previsto dal decreto 460 e rendere imponibile le operazioni attive.

La circolare ministeriale 168/E del giugno 1998, al paragrafo 5.2. specifica che anche le ONG, come gli altri soggetti automatici, non può per uno stesso periodo di imposta applicare insieme le due

normative ai fini I.V.A., ma deve scegliere in base ad un criterio di convenienza.

Valgono quindi considerazioni analoghe a quelle svolte per il volontariato.

3. Per quanto riguarda la deducibilità delle erogazioni liberali, prevista sia dall'art. 30 della legge n. 49/1987 sia dall'art. 13 del D.Lgs. n. 460/1997, si tenga presente che il comma 5 di quest'ultima norma pone una alternativa tra le due possibilità, nel senso che il contribuente non può godere contemporaneamente delle due agevolazioni.

4. Per quanto riguarda invece le agevolazioni e d esenzioni in materia di altre tasse, imposte e tributi (registro, invim, bolle ecc.) valgono, per effetto della clausola di miglior favore le disposizioni del decreto n. 460/1997, senza particolari problemi applicativi.

5. Per quanto riguarda invece gli obblighi contabili le organizzazioni non governative riconosciute idonee, sono ammesse, come del resto le associazioni di volontariato iscritte nei registri regionali, al sistema semplificato previsto dal comma 4 dell'art. 25 D.Lgs. n. 460/1997.

In base a tale disposto, le ONG riconosciute idonee, possono tenere in luogo delle scritture contabili previste per la generalità delle Onlus, un semplice rendiconto delle entrate e delle spese ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Anche in questo caso, tuttavia, come per gli organismi di volontariato iscritti, la norma è concretamente applicabile nel solo caso che l'organismo non governativo effettui esclusivamente attività istituzionali nel senso sopra detto. Se infatti l'ONG svolgesse anche, allo scopo di finanziare la propria attività, altre attività di natura commerciale — cosa in linea di principio che ci appare non impossibile — allora la norma non risulta concretamente applicabile in quanto scattano obblighi di contabilità fiscale separata.

Si ricorda poi che in base alla stessa legge n. 49/1987, la regolarità contabile è condizione per l'ottenimento del riconoscimento di idoneità, per cui è probabile che per le strutture di maggiori dimensioni, un semplice rendiconto delle entrate e delle uscite non sia sufficiente dovendo invece impostare un tipo di contabilità più articolato.

13. Le Onlus « parziali ».

13.1. *Gli enti religiosi.*

Una disciplina unica per tutti i soggetti ha costretto il legislatore a introdurre norme che tengano conto delle molteplici specificità.

Così il comma 9 dell'articolo 10 contiene una norma speciale per gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo stato ha stipulato accordi o intese.

In base al disposto in commento questi soggetti sono organismi non lucrativi limitatamente all'esercizio delle attività di cui all'articolo 10.

Si tratta quindi di soggetti parzialmente inclusi nella disciplina e cioè solo per la parte di attività ricomprese nel decreto.

Per questi enti quindi non si pone il divieto di attività diverse da quelle elencate nel decreto delegato, che restano quindi compatibili con la qualifica di Onlus: solo che tali attività diverse, eventualmente esercitate, non sono agevolate.

Infatti il comma 9 dell'art. 10 esclude come applicabilità il disposto della lettera c) del primo comma dell'articolo 10, relativo appunto al divieto, valido invece per la generalità delle altre Onlus, di svolgere attività diverse da quelle istituzionali e da quelle direttamente connesse.

La normativa agevolata si applica alla ulteriore e maggiore condizione che queste eventuali attività diverse siano tenute con contabilità separata, che in genere potrà essere una contabilità fiscalmente rilevante.

Per questi soggetti nasce quindi un particolare sistema di tenute contabili, che farà oltremodo discutere: a fianco infatti delle disposizioni dell'articolo 25, incombe un ulteriore onere di distinguere ulteriormente tra attività in quanto Onlus e attività extra Onlus.

Si deve trattare quindi di una contabilità che sia in grado di distinguere le due anime quella non lucrativa, nel senso previsto dal decreto in materia e quella ordinaria.

In pratica ci troveremo di fronte ad una tripartizione delle attività che saranno distinti tra attività istituzionali, attività direttamente connesse a quelle istituzionali e attività diverse, perfettamente compatibili.

In pratica, qualificandosi come Onlus parziale, l'ente in questione avrà o potrà avere questi gruppi di attività:

1. Attività istituzionale in uno o più settori indicati dalla lettera a) art. 10 comma 1 D.Lgs. n. 460/1997;
2. Attività direttamente connesse a quelle indicate nel punto 1;
3. Altre attività normalmente esercitate non rientranti nel punto 1.

È del tutto evidente che l'ente religioso si qualifica come Onlus parziale se e nella misura in cui esercita effettivamente una o più attività elencate nell'art. 10 del decreto Onlus, cioè se svolge una delle attività considerate di solidarietà sociale dalla legge. Ai settori indicati poi nel disposto normativo si applica la nota differenziazione tra settori considerati sempre di solidarietà e settori considerati di solidarietà solo previo esame delle caratteristiche soggettive dei soggetti beneficiari.

Se, viceversa, l'ente religioso non effettua alcuna delle attività tassativamente indicate dall'art. 10, allora evidentemente non si qualificherà come Organizzazione Non Lucrativa di utilità sociale, ma solo come ente non commerciale ordinario ai sensi dell'art. 87 del D.P.R. n. 917/1986.

In tal caso quindi non potrà beneficiare della disciplina agevolativa delle Onlus, che va dall'art. 10 in poi del nuovo decreto, ma sottostarà alla disciplina generale degli altri enti non commerciali.

Il che comporta anche che se l'ente fosse costituito sotto forma di ente associativo, vedrebbe applicarsi anche la particolare disciplina di questo sottogruppo di enti non commerciali, relativa soprattutto alla non commerciabilità dell'attività istituzionale resa a favore dei propri associati e partecipanti. In quest'ultimo caso, insomma, si applicherebbe l'art. 5 del decreto n. 460, come per tutti gli altri enti non commerciali.

La commissione parlamentare aveva ravvisato l'opportunità che il governo trovasse forme di riconoscimento delle attività non lucrative di questi enti rendendosi evidentemente conto della difficoltà pratica di applicare la normativa in esame.

Tuttavia, nessun limite né nessun rapporto viene imposto tra le due attività dalla normativa in esame.

Si ritiene quindi che quando le condizioni sopra esposte sono rispettate, l'ente religioso goda per intero del resto delle norme

agevolate, quale il sistema di detraibilità delle erogazioni liberali, le agevolazioni per le altre imposte e tributi.

Ambito soggettivo

Il comma 9 dell'articolo 10 qualifica come Onlus parziali, « gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese ». Si tratta di una espressione generale in grado di abbracciare una larga parte di soggetti. In pratica con questa espressione vengono compresi:

- a) enti ecclesiastici civilmente riconosciuti;
- b) associazioni religiose riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato accordi e intese.

Per quanto concerne il primo gruppo, si tratta in pratica degli enti per i quali lo Stato riconosce, anche in deroga alla disciplina generale personalità giuridica sulla base:

1. Dell'accordo di revisione del Concordato in base alla legge 20 maggio 1985 n. 222;
2. Delle leggi emanate in base a singole intese con confessioni diverse da quella Cattolica come ad esempio Tavola Valdese, Comunità israelitiche ecc.;
3. Dalle legge 24 giugno 1929 n. 1159 relativa alle confessioni religiose prive di intesa con lo stato.

Il secondo gruppo, invece concerne gli enti di tipo associativo, la cui natura religiosa non è assicurata da disposizione di legge o altra fonte, ma dal « riconoscimento » da parte della stessa confessione religiosa, con la quale tuttavia lo Stato deve aver preventivamente stipulato accordi e/o intese.

Ambito oggettivo

Affinché questi enti siano considerati, almeno parzialmente organismi non lucrativi e quindi beneficiari della relativa disciplina, occorre inoltre che si verifichino alcune altre condizioni, e cioè:

1. L'organismo è considerato Onlus se oltre alla propria attività confessionale esercita anche una delle attività indicate dal primo comma dell'articolo 10, cioè una delle attività considerate socialmente utili.

2. L'organismo è considerato Onlus, purché rispetti gli altri requisiti richiesti dall'articolo 10, se pur con rilevanti eccezioni. Il comma 7 del citato art. 10 esclude che per questi enti trovino applicazione la lettera *b)* ed *i)* del primo comma; non è quindi richiesto né il carattere democratico, né l'uso della denominazione Onlus.

La legislazione fiscale non ha quindi inteso entrare oltre il minimo indispensabile, nel merito della vita interna e dell'organizzazione strutturale di questi enti, che possono anche presentarsi in forma non associativa.

Si deve ritenere poi che la legge abbia finito per considerare questi enti oggettivamente non commerciali, nel senso che la loro natura religiosa e confessionale esclude a priori che il loro oggetto principale sia diverso da quello non lucrativo.

In linea generale valgono invece gli altri limiti ed obblighi imposti dalla legge, soprattutto quelli di carattere patrimoniale, in ordine al divieto di distribuzione degli utili, nonché ai settori di attività. Così per questi enti si applica regolarmente la distinzione tra settori di attività considerati sempre di solidarietà e settori di attività considerati socialmente utili se rivolti a soggetti svantaggiati. È altresì stabilito che questi enti non devono sottostare a modifiche ed adeguamenti di statuto. Semmai si deve invece segnalare che gli enti civilmente riconosciuti, se non in possesso di statuto — come spesso avviene — devono comunque predisporre un regolamento nella forma della scrittura privata registrata che recepisce, per la parte applicabile, le condizioni statutarie del citato art. 10.

3. L'attività svolta come soggetto Onlus deve essere contabilizzata mediante una contabilità separata, a pena di decadenza dai benefici di legge. In pratica restano valide le disposizioni di cui all'art. 25 decreto n. 460, valido per le generalità delle Onlus, con la ulteriore condizione della contabilità separata.

4. Per questi enti, come detto, non vale il divieto di svolgere attività diverse da quelle istituzionali e direttamente connesse, per cui in ipotesi è possibile che questi enti svolgano anche altre attività. Se queste altre attività rivestono natura commerciale, esse dovranno essere trattate sia formalmente che sostanzialmente come le attività commerciali degli enti non commerciali ordinari.

13.2. *Limiti alla attività degli enti religiosi Onlus parziali.*

Agli enti religiosi che svolgono anche attività tipiche delle Onlus e quindi che sono organismi non lucrativi parziali si applicano tuttavia gli altri limiti di natura qualitativa e quantitativa validi per la generalità delle Onlus non automatiche e cioè:

1. L'attività istituzionale deve essere prevalente rispetto alle attività direttamente connesse;

2. Le attività direttamente connesse, al pari delle altre Onlus, non devono superare il 66% delle spese complessive dell'ente. Su questo punto si ritiene che il parametro di riferimento rimanga la spesa complessiva dell'ente nel senso di computare nella base il totale delle spese, comprese quindi anche le spese relative all'altra eventuale attività commerciale esercitata non in quanto Onlus;

3. L'eventuale altra attività esercitata, se di natura commerciale, sarà gestita secondo la disciplina generale degli enti non commerciali ordinari, compreso l'eventuale regime di cui alla legge n. 398/1991, gli altri regimi forfettari eventualmente previsti, il tutto in contabilità ulteriormente separata.

Se quindi l'ente religioso, dopo attento esame del possesso dei requisiti descritti, rientra nell'insieme dei parametri indicati, può effettuare la comunicazione di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 460/1997 e qualificarsi come Onlus limitatamente alla attività rientrante nella disciplina.

14. **Le associazioni di promozione sociale e le Onlus.**

Il comma 9 dell'articolo 10 prevede altri soggetti che possono essere Onlus parziali e cioè le associazioni di promozione sociale di cui alla legge n. 287 del 25 agosto 1991, limitatamente a quelle indicate dall'art. 3 comma 6 lettera *e*).

Anche per questi soggetti per espressa previsione di legge sono consentite altre attività rispetto a quelle indicate dall'articolo 10. Infatti per loro è esplicitamente richiamata la non applicabilità del limite di cui alla lettera *c)* e cioè il divieto di svolgere attività diverse da quelle codificate.

Anche per questi soggetti, le disposizioni agevolative del decreto in esame si applicano sotto condizione che le altre attività siano

tenute in base all'articolo 20-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, come introdotto dalla presente normativa, con contabilità separata.

In pratica, se uno di questi enti svolge una delle attività elencate dal primo comma dell'art. 10, oltre ad una più generale attività, potrà considerarsi — limitatamente a questi settori — organismo non lucrativo, godendo delle agevolazioni relative, soprattutto in ordine alla imposizione diretta.

Al pari quindi di altre Onlus parziali, questi soggetti dovranno trattare i proventi derivanti da attività solidaristiche secondo la disciplina Onlus, e i proventi derivanti da attività diverse secondo la ordinaria disciplina fiscale degli enti non commerciali, distinguendo quindi entro questo ambito tra attività commerciali e non.

Anche in questo caso, la contabilità separata è condizione essenziale per l'applicazione dei benefici.

Naturalmente, anche in questo caso valgono considerazioni analoghe a quelle svolte per gli enti religiosi che possono qualificarsi Onlus parziali e che in sintesi riepiloghiamo:

1. L'attività istituzionale solidaristica deve essere prevalente rispetto all'attività connessa;
2. Le attività connesse non devono superare il limite noto del 66% delle spese complessive dell'ente;
3. Può essere svolta ulteriore e diversa attività, che se riveste carattere di attività commerciale secondo la disciplina generale deve essere gestita secondo la disciplina generale degli enti non commerciali e cioè, tra l'altro, in contabilità separata fiscalmente rilevante;
4. Per l'attività commerciale eventualmente esercitata, si applica la disciplina generale, ma anche quella specifica secondo la tipologia di ente; per cui se l'ente è configurato nella forma di ente di tipo associativo si applica la relativa disciplina che sommariamente possiamo sintetizzare nel fatto che l'attività istituzionale resa a favore di propri associati e partecipanti, non è in linea generale attività commerciale; l'ulteriore attività commerciale invece, può essere gestita secondo vari sistemi, tra i quali i regimi di tipo forfettario previsti, sia dalla legge 398/91 sia dal medesimo D.Lgs. n. 460/1997 art. 4.

5. Al tempo stesso, essendo l'ente di cui ora trattiamo, ente qualificato come associazione di promozione sociale riconosciute dal Ministero degli interni, si applica la particolare disciplina prevista

per questa tipologia: così la somministrazione di alimenti e bevande e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici sarà disciplinata dall'art. 5 del decreto n. 460, modificativo dell'art. 111 del testo Unico delle imposte dirette, che limitatamente a questi organismi e sotto precise condizioni indicate dalla stessa norma, considera tale attività non commerciale.

6. Dal punto di vista degli obblighi contabili, questi enti qualora svolgano anche attività tipiche delle Onlus e quindi si qualificano come Onlus parziali, devono coordinare e combinare insieme la disciplina contabile degli enti non commerciali e delle onlus, che così possiamo sintetizzare:

a) tenere una contabilità complessiva dell'ente che distingua tra:

1a: attività oggettivamente non commerciale (per es: quote associative, attività istituzionale a *propri associati e partecipanti*)

2a: attività non commerciale in quanto istituzionale per le Onlus ai sensi del primo comma dell'art. 10 decr. n. 460/1997 (per es: attività socio assistenziale oppure attività sanitaria a soggetti *svantaggiati*)

3a: attività direttamente connesse ai sensi dell'art. 10 decr. 460 (per esempio prestazioni sanitarie a soggetti non *svantaggiati*)

4a: Altre attività di natura commerciale (per es: prestazioni di servizi rese a terzi verso corrispettivo specifico quali *sponsorizzazioni*).

Una distinzione simile dovrà essere effettuata anche in sede di costi, dovendo necessariamente distinguere tra costi relativi alla attività commerciale e costi relativi all'attività non commerciale, intesa quest'ultima sia come attività oggettivamente non commerciale che come attività soggettivamente non commerciale per le Onlus.

b) agli effetti fiscali tenere una contabilità fiscalmente rilevante secondo le disposizioni del D.P.R. n. 600/1973 per le attività di cui al punto 3a (attività *connesse*) e al punto 4a (attività *commerciali*), mantenendo comunque la distinzione tra i due gruppi di attività.

c) In sede di dichiarazione dei redditi mod. 760, portare a tassazione esclusivamente le attività commerciali, escludendo quindi da imposizione sia l'attività oggettivamente non commerciale, sia

quella istituzionale ai sensi dell'art. 10 decreto n. 460, sia quella direttamente connessa all'istituzionale secondo la qualificazione effettuata dalla stessa norma. Resto inteso che queste attività commerciali, possono essere trattate fiscalmente secondo la disciplina generale degli enti non commerciali e quindi resta pienamente applicabile sia il sistema forfettario di cui alla legge n. 398/1991 sia il sistema forfettario previsto dall'art. 4 del decreto Onlus.

7. Rispettare un duplice ordine di limiti: in primo luogo quello relativo all'art. 6 del decreto n. 460/1997 sulla perdita della qualifica di ente non commerciale; in altri termini l'attività non commerciale deve prevalere su quella commerciale pura, pur con le precisazioni già fatte sulla non automaticità fra superamento del limite e perdita della qualifica di ente non commerciale; secondariamente, se vi è attività istituzionale tipica delle Onlus e cioè una delle attività elencate dalla lettera a) dell'art. 10 decr. n. 460/1997 questa deve essere prevalente rispetto alle attività connesse e quest'ultime non devono superare il 66% delle spese complessive dell'ente.

CAPITOLO VII ANAGRAFE DELLE ONLUS

L'articolo 11 del decreto istitutivo delle organizzazioni non lucrative impone un altro importante onere per poter godere delle agevolazioni previste per tale regime.

Dispone infatti che i soggetti che intraprendono le attività indicate dall'articolo 10 devono, entro trenta giorni, darne comunicazione alla direzione regionale delle entrate del Ministero delle finanze, nel cui ambito si trova il loro domicilio, su modello conforme a quello approvato con decreto ministeriale.

Come noto, il domicilio fiscale, per gli enti residenti, è determinato dalla sede legale dell'ente.

Gli enti che già esistevano alla data di entrata in vigore del decreto, avevano come termine il 30 gennaio 1988.

Il D.M. 18 gennaio 1998, che ha approvato il modello per effettuare le comunicazioni ha espressamente esonerato da tale comunicazione i soggetti che sono qualificati Onlus in ogni caso e cioè le associazioni di volontariato iscritte nei registri regionali, le cooperative sociali e le organizzazioni Non governative riconosciute idonee.

La specificazione è senza dubbio opportuna per togliere ogni dubbio, anche se ribadiamo che l'espressione « in ogni caso », per la sua univocità, era già sufficiente.

La comunicazione deve essere quindi effettuata soltanto da quelli organismi che, non appartenendo ad alcune delle categorie delle Onlus di diritto, devono comunicare all'amministrazione il possesso dei requisiti e l'intenzione di volersi avvalere del regime previsto per tali enti.

La comunicazione può essere spedita a mezzo raccomandata senza busta o consegnata a mano al competente ufficio finanziario.

Per gli enti che si costituiscono successivamente al primo gennaio 1998 il termine dei trenta giorni decorre dalla data:

— dello statuto o atto costitutivo, se redatto in forma di atto pubblico;

— di autenticazione o di registrazione se gli stessi atti sono redatti in forma di scrittura privata registrata o di scrittura privata semplicemente registrata.

Tuttavia, niente vieta che tale comunicazione venga fatta successivamente a tali termini, anche di molto tempo. In tal caso infatti le agevolazioni fiscali si applicheranno a decorrere dalla data di presentazione della comunicazione.

Non esiste quindi alcun termine perentorio per effettuare la comunicazione, che può essere effettuata in qualsiasi tempo.

Come anche ribadito dalla più volte richiamata circolare ministeriale 168/E, l'effettuazione successiva della comunicazione ha il solo effetto di posticipare la qualifica di Onlus e quindi di posticipare l'applicazione della relativa disciplina compresa quella di carattere agevolativo.

Ci troveremmo nel caso insomma di un organismo che per un certo periodo di imposta sarà soggetto al regime tributario ordinario, (per esempio ente non *commerciale*) ed a partire da una certa data al regime previsto per le organizzazioni non lucrative. Sul punto in oggetto, oltre la già citata circolare 168/E del 26 giugno 1998 (paragrafo 2.3), è tornata anche la successiva circolare 22 gennaio 1999 n. 22/E, con una rilevante precisazione rispetto alla prima. In relazione alla efficacia temporale della comunicazione all'anagrafe tributaria, il citato documento distingue tra tributi a rilevanza istantanea, quali per esempio l'I.V.A. e tributi per i quali è rilevante l'intero periodo di imposta, per esempio imposte sui redditi. Mentre per il primo tipo è di tutta evidenza che le agevolazioni non potranno che trovare effetto successivamente alla comunicazione, per quelli del secondo tipo, i benefici applicabili si rendono tali sin dall'inizio del periodo di imposta nel quale la comunicazione viene effettuata. In altri termini, se una organizzazione ha effettuato la comunicazione il 24 giugno 1998, ai fini di imposte quali I.V.A., registro, bollo, applicherà le agevolazioni relativamente alle operazioni successive, mentre ai fini IRPEG si potrà considerare organizzazione non lucrativa di utilità sociale per tutto l'esercizio 1998. Per

quanto la fonte della citata circolare sia il Ministero delle Finanze, non nascondiamo qualche perplessità sull'interpretazione, ancorché favorevole agli enti: basti pensare al caso di ente che, precedentemente alla comunicazione non possedeva i requisiti per potersi qualificare Onlus, oppure che svolgeva attività commerciali incompatibili con il regime Onlus. Prudenzialmente, quindi, la risposta fornita in sede di circolare 22/E del 1999, deve essere intesa che la comunicazione ha effetto fin dall'inizio del periodo di imposta, purché sussistano tutti i requisiti e presupposti di legge. Anche le Istruzioni Ministeriali al modello UNICO 99 enti non commerciali ed equiparati, dichiarazione dei redditi specificano in modo non del tutto univoco per la verità, che tale effetto agevolativo per l'intero periodo di imposta, opera per gli enti che hanno effettuato la comunicazione nel periodo di imposta ed hanno adeguato lo statuto.

Tale procedura è quanto mai opportuna specialmente per quegli enti che devono valutare con attenzione il possesso effettivo di tutti i requisiti formali e sostanziali previsti dalla legge.

Il decreto ministeriale in esame fissa poi il termine del 30 giugno 1998 per gli adeguamenti statutari necessari per conformare i patti a tutte le clausole ritenute essenziali dall'articolo 10 del decreto Onlus.

Ovviamente il disposto riguarda solo gli enti che entrano nel regime Onlus, non per effetto automatico di legge, ma per effetto di scelta e di conseguente comunicazione all'anagrafe.

La comunicazione deve essere effettuata, sempre entro trenta giorni, anche in caso di eventuali variazioni di uno qualsiasi dei dati comunicati, barrando l'apposita casella. Tale obbligo in verità, non è sancito dalla fonte primaria ma solo dal decreto di approvazione del modello di comunicazione all'anagrafe.

La comunicazione non deve quindi essere effettuata nel caso che l'organismo effettui una variazione di fatti, elementi o dati che non sono stati, perché non dovevano, essere oggetto di comunicazione.

È importante sottolineare che la comunicazione deve essere effettuata anche in caso di perdita della qualifica di Onlus, barrando l'apposita casella e descrivendo sempre nell'apposito spazio, la ragione della perdita della qualificazione.

La perdita della qualificazione di organizzazione non lucrativa può dipendere da diversi fattori: la cessazione dell'attività nel settore di appartenenza, la necessità di modifiche statutarie incompatibili

con lo status di Onlus, il superamento dei limiti previsti per le attività connesse, il prevalere dell'attività connesse su quelle istituzionali e così via.

Occorre sottolineare che, diversamente da quanto avviene per esempio per il riconoscimento della qualificazione di organismo di volontariato, il sistema delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, è basato (a parte ovviamente le Onlus di *diritto*), su una sorta di autocertificazione.

È opportuno forse ribadire che quella da inviare in base all'articolo 11 ha natura di semplice comunicazione e non riveste la qualificazione di « domanda », o « istanza », né di altra fattispecie simile. All'invio della comunicazione infatti non segue alcuna istruttoria né controllo da parte dell'amministrazione finanziaria, né alcun atto o provvedimento amministrativo tendente a verificare l'effettivo possesso o meno dei requisiti legali di organismo non lucrativo.

Tocca cioè all'organismo valutare se è in possesso di tutti i requisiti formali e sostanziali per potersi qualificare Onlus, senza nessun controllo preventivo da parte di nessun ente.

Il meccanismo deve essere apprezzato per la sua semplicità e per la sua rapidità, soprattutto perché rende immediati gli effetti dell'acquisizione dei requisiti, senza necessità di istruttorie e procedure burocratiche.

Tuttavia, il meccanismo, specialmente in una fase iniziale della legge, presenta anche qualche grave inconveniente.

Infatti, l'applicazione del regime agevolato è rimesso ad una sorta di autoanalisi che lo stesso organismo deve compiere, assumendosi le relative responsabilità.

Il meccanismo previsto dalla legge quadro sul volontariato invece, prevedeva un controllo da parte della Pubblica Amministrazione di carattere preventivo sul possesso o meno dei requisiti legali, che, se positivo, si concludeva con il decreto di iscrizione nei registri regionali: a quel punto si applicano le agevolazioni previste.

Per le organizzazioni non lucrative, viceversa, intanto si applica il regime speciale in quanto ritenga l'organismo stesso di averne i presupposti e poi successivamente la Pubblica Amministrazione ha poteri di controllo, per la verità non ancora tutti ben definiti.

Senza rimpiangere meccanismi di tipo autorizzatorio e o addirittura concessorio, resta il fatto che occorre estrema chiarezza su

tutti gli aspetti legali, al fine di poter accedere con serenità al regime tributario previsto.

Queste considerazioni naturalmente, non valgono per gli organismi che definiamo « *Onlus di diritto* », in quanto per loro valgono regole diverse.

Si deve poi segnalare una importante conseguenza della perdita della qualificazione di Onlus. Infatti, il venire meno di uno dei requisiti essenziali per il riconoscimento di organismo non lucrativo, non solo ha l'immediato effetto di far venire meno tutto il sistema agevolativo previsto per questi soggetti, ma può avere anche una ulteriore e più rilevante conseguenza. Infatti, tra i già ricordati obblighi stabiliti dall'articolo 10, vi è quello di devolvere il patrimonio in caso di scioglimento. La ragione consiste nel fatto che poiché tale patrimonio è stato realizzato anche in ragione del particolare regime agevolato, tale patrimonio non può che rimanere destinato a finalità solidaristiche. Se questa interpretazione è giusta, è evidente che la scelta del regime Onlus deve essere attentamente esaminato.

La tesi poi, crea altri problemi nel senso che tale ragionamento è pertinente per il patrimonio acquisito dopo l'entrata in vigore del decreto e quindi delle relative agevolazioni, ma non per il patrimonio acquisito precedentemente, in regime fiscale ordinario.

CAPITOLO VIII
LE AGEVOLAZIONI FISCALI

1. **Le imposte sui redditi.**

La più rilevante agevolazione fiscale per le Onlus è rappresentata dalla detassazione della attività istituzionale svolta in conformità ad esclusive finalità solidaristiche.

L'articolo 12 del decreto n. 460 ha infatti introdotto il nuovo articolo 111-*bis* al D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986.

Il primo comma stabilisce che l'attività istituzionale delle organizzazioni non lucrative, ad eccezione delle cooperative, non si considera attività commerciale.

L'agevolazione avviene quindi facendo venir meno il presupposto generale di imposta e cioè la commerciabilità delle attività svolte.

Da questo meccanismo ne deriva che per queste attività, riguardando in pratica la sfera non commerciale dell'ente, non incombono nemmeno adempimenti di carattere formale come la tenuta delle scritture contabili, anche se la portata effettiva di questa conseguenza è in larga parte attenuata, se non esclusa, dal disposto del successivo articolo 25, che disciplina il regime di tenuta delle scritture delle Onlus.

L'agevolazione non riguarda, come detto, le società cooperative, che pur potendo in linea generale appartenere alle organizzazioni non lucrative, restano tuttavia titolari di reddito di impresa, in quanto comunque società commerciali, anche se particolari.

È evidente che l'agevolazione fiscale spetta a condizione che si sia in possesso di tutti i requisiti per potersi qualificare come organismo non lucrativo.

In particolare per quei settori di attività che sono considerati solidaristici a condizione che le prestazioni siano svolte a favore di persone in situazioni di svantaggio oppure ad appartenenti a collet-

tività estere limitatamente agli aiuti umanitari, (che ripetiamo essere *assistenza sanitaria, istruzione, formazione sport dilettantistico, promozione della cultura senza apporti economici e ricerca scientifica*) è necessario che questa condizione si verifichi puntualmente, affinché tali attività siano considerate di solidarietà e quindi agevolate. Altrimenti queste attività possono al massimo qualificarsi come attività connesse e non come attività istituzionali.

È bene sottolineare nuovamente che per attività istituzionali delle organizzazioni non lucrative di cui al decreto 460 del 1997, non intendiamo semplicemente le attività previste dai relativi statuti o atti costitutivi, ma intendiamo le attività ivi previste e *contemporaneamente* previste dal primo comma dell'art. 10 decreto 460: o la Onlus opera in uno dei settori tassativamente indicati dalla legge, o non è una Onlus (salvo qualche eccezione per *le Onlus parziali e automatiche*).

Anche le attività connesse godono di vantaggio fiscale.

Il secondo comma del citato articolo 12 del decreto infatti, prevede che i proventi delle attività connesse non concorrono alla formazione della base imponibile, segnatamente alla formazione del reddito di impresa.

In questo caso il vantaggio fiscale è realizzato non facendo venire meno il requisito della commerciabilità, come per le attività istituzionali, ma escludendo tali proventi dalla base imponibile.

La conseguenza più rilevante di questo meccanismo è che, come diremo più ampiamente nella relativa parte, queste operazioni, restando a tutti gli effetti operazioni commerciali, soccombono agli obblighi di carattere formale quali appunto le scritture contabili fiscalmente obbligatorie.

Con la sola eccezione quindi delle cooperative possiamo dire in generale che l'organizzazione non lucrativa non è titolare di reddito di impresa, ai sensi dell'articolo 111-*bis* del T.U.I.R.

Per quanto il sistema non entri nel merito della distinzione tra lucro « oggettivo » e lucro « soggettivo », è abbastanza evidente che con il meccanismo proposto dall'articolo 12, il legislatore ha teso ad esonerare da imposizione quella attività in sé commerciale, ma che poiché svolta in diretta attuazione di scopi solidaristici istituzionali, merita agevolazione fiscale piena.

Anzi, meglio sarebbe dire che la Onlus non può essere titolare di reddito di impresa, almeno dal punto di vista soggettivo, in

quanto vige il divieto di svolgere attività diverse da quelle istituzionali e da quelle connesse.

Questa affermazione vede però alcune eccezioni: in primo luogo le già citate società cooperative, che anche se appartenenti al regime Onlus e se svolgenti attività istituzionale vedono la loro attività comunque attratta al regime del reddito di impresa.

In secondo luogo, un'altra eccezione è rappresentata dal disposto dell'articolo 10 comma 9 del decreto.

Questa norma dispone infatti che gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui alla legge n. 287 del 25 agosto 1991, articolo 3 comma 6, lettera *a*), siano considerate organismi non lucrativi, limitatamente alle attività elencate dall'articolo 10 stesso. Il che lascia con evidenza intendere che questi enti possono affiancare una loro precipua attività, che in generale potrebbe talvolta qualificarsi anche come attività commerciale.

Si pensi, tanto per fare un esempio, ad un ente religioso che affianca alla propria attività solidaristica una attività editoriale o di prestazione di servizi.

Una terza eccezione potrebbe a nostro avviso essere rappresentata dal caso, in concreto assai frequente, che un ente di volontariato iscritto ai registri di cui alla legge quadro, e quindi Onlus « in ogni caso », affianchi alla sua attività anche una ulteriore attività che potrebbe essere anche attività commerciale, cosa fino ad oggi ritenuta compatibile con la qualificazione di ente di volontariato.

Le agevolazioni in materia di imposte dirette si esauriscono, in base al D.Lgs. n. 460/1997, all'ambito del reddito di impresa e non si estendono alle altre categorie di reddito, anche se per i redditi di capitale valgono, in verità, norme speciali sancite dal successivo articolo 16 del decreto Onlus.

Quindi le organizzazioni non lucrative possono essere titolari di redditi fondiari, di capitale e diversi, dovendo portare normalmente a tassazione questi redditi.

In proposito continuano ad applicarsi le norme generali previste dall'articolo 108 del T.U.I.R. (D.P.R. n. 917/1986).

È opportuno segnalare che per quanto riguarda i redditi dei fabbricati strumentali alla attività istituzionale e all'attività connessa essi non sono produttivi di reddito fondiario in quanto appunto

strumentali alla attività, mentre i fabbricati non strumentali sono produttivi di reddito fondiario secondo le relative norme del testo unico delle imposte dirette.

Si ritiene infatti che la previsione legale della non commercialità dell'attività istituzionale non comporti la conseguenza di escludere dalla strumentalità i beni immobili utilizzati nell'esercizio di attività istituzionali.

Si deve poi richiamare anche il disposto della lettera *b*) dell'articolo 2 del medesimo decreto, che pur relativo agli enti non commerciali ordinari, anche per effetto della norma di rinvio di cui all'articolo 26, si applica anche agli organismi non lucrativi.

Tale norma dispone che non concorrono alla formazione della base imponibile i contributi derivanti da rapporti di convenzione o accreditamento con la pubblica amministrazione per lo svolgimento di attività istituzionali aventi finalità sociali.

Il ministero delle finanze ha già avuto modo di chiarire che la norma si riferisce anche, e diremmo soprattutto, alle somme erogate a titolo di vero e proprio corrispettivo per la prestazione di servizi in regime di accreditamento o di convenzione.

Premesso che l'agevolazione fiscale, sotto forma di non imponibilità, si applica anche alle Onlus, è il caso semmai di chiedersi se tali attività devono qualificarsi come istituzionali ovvero connesse nel senso indicato dall'articolo 10.

La distinzione, meno rilevante dal punto di vista sostanziale, lo è invece assai sotto il profilo formale per il diverso regime contabile al quale eventualmente soccombono; ma la distinzione diventa rilevante anche al fine della quantificazione e del limite delle attività connesse.

Si ritiene quindi che qualora la convenzione abbia ad oggetto attività nei settori propri dell'attività tipiche delle organizzazioni non lucrative e si rivolga alla generalità dei soggetti per i settori presunti sempre solidaristici, oppure a soggetti svantaggiati in ragione delle loro condizioni per gli altri settori, niente vieti di considerare tali attività istituzionali nel senso voluto dall'articolo 10.

La qualificazione di attività istituzionale non dipende infatti dalla fonte economica che paga materialmente la o le prestazioni, dipende bensì come detto in primo luogo dal contenuto della prestazione e, secondariamente, per alcuni settori, dalle condizioni soggettive del fruitore la prestazione.

Per quanto riguarda invece gli obblighi dichiarativi delle Onlus, mentre rimangono inalterati tali obblighi relativamente al possesso di altri redditi che eventualmente dovessero avere (fondiari, diversi ecc.), relativamente al reddito di impresa rimarrebbe valida la disposizione dell'articolo 1 del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, che al primo comma dispone che i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili devono presentare sempre la dichiarazione, anche in mancanza di redditi.

E non vi è dubbio che in forza dell'articolo 25 del decreto n. 460, che ha introdotto l'articolo 20-*bis* al citato D.P.R. n. 600, le organizzazioni non lucrative siano soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

Infatti la lettera *b*) del ricordato articolo 25, prevede come diremo meglio nella parte relativa, obblighi di natura contabile anche ai fini fiscali, in quanto le attività connesse, ancorché non concorrono alla base imponibile sono comunque attività commerciali.

Tuttavia, le istruzioni ministeriali al modello di dichiarazione dei redditi UNICO 99 enti non commerciali ed equiparati hanno chiarito, con interpretazione assai favorevole, che anche per tali attività connesse non sussiste obbligo di dichiarazione, così come non sussiste obbligo di dichiarazione per i redditi di capitale di cui all'art. 41 del D.P.R. n. 917/1986, eventualmente posseduti.

È chiaro tuttavia che in quella sede saranno applicate tutte le disposizioni relative alle agevolazioni fiscali per le Onlus in materia di imposte dirette.

Sarebbe utile semmai che le normative in esame fossero in qualche modo coordinate, giacché sembra che l'obbligo dichiarativo, relativo alla sola attività direttamente connessa, senza alcun altro parametro di confronto, non fornisca all'accertatore nessun elemento utile in più per svolgere a pieno la sua funzione.

2. Erogazioni liberali.

Un rilevante incentivo al finanziamento degli enti non lucrativi è introdotto dall'articolo 13 del decreto Onlus che modifica radicalmente la disciplina degli oneri deducibili, sia per le persone fisiche che per i titolari di reddito di impresa.

L'agevolazione è introdotta modificando la disciplina generale

degli oneri deducibili e quindi segnatamente gli articoli 13-*bis*, e 65 del Testo Unico delle imposte dirette (D.P.R. n. 917/1986).

Il meccanismo si inserisce nella disciplina generale, che ha visto ormai trasformarsi molti « oneri deducibili » dal reddito imponibile in « detrazioni di imposta » entro una certa aliquota massima. Ciò significa che, almeno per le persone fisiche, il beneficio fiscale risulta assai ridotto rispetto al passato, anche se l'effetto psicologico della detraibilità fiscale potrà continuare ad avere effetti.

Giunge quindi a compimento una riforma molto attesa dal settore che va a colmare una lacuna grave del nostro ordinamento, mai sanata nemmeno dall'articolo 8 della legge n. 266/1991 che sul punto è rimasta sempre inattuata, poiché i relativi decreti necessari per attuare la disposizione di legge, non hanno mai trovato emanazione.

Per la verità un meccanismo di detrazione delle liberalità effettuate a certi enti non commerciali era già previsto nel nostro sistema; tuttavia generalmente tale deducibilità era condizionata oltre che dal settore di attività, dal possesso della personalità giuridica da parte dell'ente ricevente, il che ovviamente escludeva di fatto una larghissima parte degli enti non commerciali.

Il vantaggio è quindi rappresentato dal fatto che chi effettua liberalità a favore delle Onlus può considerare onere deducibile dal proprio reddito le somme erogate, entro i limiti ed alle condizioni poste dall'articolo 13 in commento.

Persone fisiche.

Le persone fisiche possono detrarre dall'imposta lorda una percentuale del 19% delle erogazioni liberali effettuate per importi non superiori a quattro milioni di lire, a organismi non lucrativi, nonché i contributi associativi per importi non superiori a due milioni e cinquecentomila versati dai soci delle società di mutuo soccorso di cui all'art. 1 della legge n. 3818 del 15 aprile 1886.

La detrazione spetta a condizione che il versamento sia effettuato tramite banca o ufficio postale ovvero con altri mezzi di pagamento previsti dall'articolo 23 del D.Lgs. 9 luglio 1997 n. 241.

Questi mezzi di pagamento sono rappresentati da carte di

debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari ovvero da altri sistemi di pagamento.

In sostanza si tratta di modalità di pagamento tali da lasciare prova dell'effettività della donazione effettuata, escludendo quindi che l'ente possa ricevere tali somme in contanti.

È appena il caso di segnalare che a parte l'eccezione delle società di mutuo soccorso, la detrazione è riferita alle somme elargite a titolo di liberalità e non già a titolo di sottoscrizione della quota associativa.

L'articolo 13 contiene poi una norma di rinvio in quanto l'amministrazione si riserva la possibilità di stabilire ulteriori modalità con un possibile decreto successivo del ministro delle finanze.

La disposizione si applica anche ai soci di società semplici nella proporzione della loro partecipazione agli utili secondo il nuovo testo del comma 3 dell'articolo 13-*bis*.

Titolari reddito di impresa.

Le imprese possono invece detrarre dal reddito di impresa ai sensi del nuovo testo dell'articolo 65 del T.U.I.R. le erogazioni in denaro per importo non superiore a quattro milioni o al 2 per cento del reddito dichiarato, effettuate a favore delle Onlus.

Possono inoltre continuare a considerare componente negativo del reddito le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti assunti a tempo indeterminato utilizzati per prestazioni di servizi erogati a favore delle Onlus nel limite del cinque per mille delle spese complessive per prestazioni di lavoro dipendente.

In pratica se una impresa « presta » la propria manodopera a favore di una Onlus, può continuare a considerarla costo di competenza e di inerenza, anche se non relativo alla propria attività.

Per le imprese che hanno per oggetto la produzione o lo scambio di derrate alimentari o di prodotti farmaceutici, le cessioni a titolo gratuito di questi beni effettuate a favore delle organizzazioni non lucrative, non si considerano destinate a finalità estranee all'esercizio di impresa e quindi in deroga alla disciplina generale dell'articolo 53 del T.U.I.R., non sono considerati ricavi imponibili, cosa che invece sarebbe avvenuta sino ad oggi.

Tali cessioni gratuite quindi non rappresentano componente di reddito e non vanno soggette a tassazione.

Anche per le cessioni gratuite di altri beni valgono regole simili e per un importo fino a due milioni di lire tale cessione può addirittura essere considerata erogazione liberale ai sensi dell'articolo 65.

Si elimina quindi una assurdità del nostro sistema che prevedeva in sostanza la tassazione delle cessioni gratuite di beni a scopi di solidarietà; se tale norma ha un chiaro fondamento antielusivo, è altresì vero che portava a conseguenze assurde.

Il comma 4 impone tuttavia alcune condizioni: in primo luogo è necessario che chi effettua la liberalità ne dia preventiva comunicazione mediante raccomandata con avviso di ricevimento al competente ufficio delle entrate (con esclusione dei beni facilmente deperibili di *modico valore*) e che la Onlus beneficiaria in apposita dichiarazione da conservare per il cedente attesti il proprio impegno a utilizzare i beni in conformità alle proprie finalità istituzionali.

Le modalità pratiche sono poi meglio definite dal D.P.R. 10 novembre 1997 n. 441, articolo 2, comma 2 lettera *a*), il quale, oltre a precisare che la comunicazione *non deve* essere inviata qualora l'ammontare del costo complessivo dei beni oggetto della donazione sia inferiore a 10 milioni di lire, fissa alcune altre condizioni: la comunicazione deve pervenire agli uffici finanziari almeno cinque giorni prima della consegna e deve contenere il prezzo di acquisto del bene ceduto gratuitamente, data, ora luogo di inizio e fine del trasporto.

È sorto semmai il dubbio se sia compatibile con il disposto descritto la vendita di tali beni a scopi di finanziamento dell'ente non lucrativo, oppure se sia necessario un utilizzo diretto e specifico da parte della Onlus stessa.

Si propende per l'ipotesi della possibilità di utilizzare tali beni a scopi di finanziamento, anche in forza del disposto della lettera *a*) dell'articolo 2 del medesimo decreto n. 460/1997, che prevede proprio tale ipotesi, almeno limitatamente ai beni di « modico valore ».

Si ritiene che l'ufficio competente sia quello dove ha sede l'impresa cedente e non la Onlus, poiché è questa che potrebbe abusare della disposizione, per esempio superando i limiti previsti.

In secondo luogo il cedente entro il quindicesimo giorno del mese successivo deve annotare nei registri previsti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto la qualità e quantità dei beni ceduti.

Anche in questo caso il ministero delle finanze si riserva la possibilità di stabilire con apposito decreto ulteriori modalità e condizioni.

Se da una parte sono comprensibili le ragioni e i timori di comportamenti elusivi, dall'altra bisogna cercare di non appesantire inutilmente la procedura, che altrimenti perde la sua natura di sostegno per il settore non lucrativo.

Enti non commerciali.

Il disposto dell'articolo 13 del decreto Onlus modifica anche la disciplina degli oneri deducibili degli enti non commerciali estendendo anche a loro tramite una modifica dell'articolo 11-*bis* del tui le agevolazioni indicate sopra.

Alternatività delle deducibilità.

La norma in commento prevede da ultimo alcune condizioni di incompatibilità tra le varie deduzioni ammissibili.

Infatti, per quanto in maniera piuttosto limitata ed in generale subordinatamente al possesso della personalità giuridica da parte del ricevente, un sistema di detrazione delle liberalità a favore di enti non commerciali era comunque prevista nel nostro ordinamento.

La norma in esame tende quindi ad evitare un sovrapporsi delle norme e ad escludere un duplice beneficio.

Così per esempio la deducibilità delle erogazioni liberali effettuate a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto, (lettera *a* art. 65 D.P.R. n. 917/1986), così come le erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche aventi sede nel mezzogiorno che perseguono esclusivamente finalità di ricerca scientifica (lettera *b* art. 65 D.P.R. n. 917/1986) è consentita a condizione che il soggetto erogante non fruisca delle agevolazioni previste dalla nuova normativa.

3. I.V.A.

La disciplina relativa all'imposta sul valore aggiunto per le organizzazioni non lucrative vede la sua regolazione nell'articolo 14 del D.Lgs., con alcune modifiche del relativo D.P.R. n. 633 del 1972.

Si tratta per la verità della disciplina meno innovativa e del cambiamento meno rilevante rispetto a tutto l'impianto della disciplina delle Onlus, inferiore anche a molte aspettative del settore.

La nuova normativa infatti non coordina o coordina solo in parte la disciplina I.V.A. con quella delle imposte dirette.

Le considerazioni svolte in sede di imposizione diretta, relativamente all'articolo 12 del D.Lgs., vanno infatti a modificare unicamente il testo unico delle imposte dirette e non la disciplina I.V.A.

La disciplina generale I.V.A. rimane infatti sostanzialmente inalterata sia nei presupposti soggettivi che oggettivi.

Le fonti normative basilari rimangono quindi gli articoli 3 e 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633.

Come già detto nella parte generale quindi, secondo tale disposto si considerano attività commerciali e quindi tali da far scattare i requisiti di imponibilità le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese verso un pagamento di un corrispettivo specifico che in pratica rappresenta il prezzo della controprestazione.

La giurisprudenza e la prassi amministrativa sono costanti ed assai uniformi nel tempo nell'asserire che tutte le volte che esiste un rapporto sinallagmatico tra attività dell'ente e pagamento del corrispettivo siamo di fronte ad una attività rilevante ai fini I.V.A.

Tuttavia, anche per gli organismi non lucrativi valgono le presunzioni previste dall'articolo 4 del decreto I.V.A., sia in senso positivo che negativo.

In linea generale, sono considerate effettuate nell'esercizio di impresa e quindi commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte ai propri soci associati e partecipanti.

Secondo tali disposizioni, tuttavia, non si considerano commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra scolastica delle persone ai propri soci, associati o partecipanti, nonché di associa-

zioni che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale.

Poiché non è escluso, in via generale, che alcuni di questi enti possano rientrare nell'ambito soggettivo delle organizzazioni non lucrative, qualora ciò avvenga le prestazioni effettuate in dette condizioni sono da considerarsi anche ai fini I.V.A. operazioni non commerciali.

È già stato detto e merita di essere ricordato che allo stesso tempo sono esentate dall'imposta le operazioni di cessione di beni e le operazioni pubblicitarie gratuite merce a titolo gratuito effettuate a favore delle Onlus.

È opportuno ricordare infine che invece in base al disposto dell'articolo 8 legge n. 266/1991, per gli organismi di volontariato iscritti ai registri regionali, non si considerano cessione di beni e prestazioni di servizi le operazioni attive effettuate da tali organismi.

Le modifiche rilevanti quindi introdotte dal decreto n. 460 in materia di I.V.A. per le Onlus sono quindi relative alle operazioni attive ed in particolare alla previsione di esenzione di alcune di esse.

Infatti, modificando l'articolo 10 del D.P.R. n. 633/1972, sono considerate operazioni esenti le attività di cui ai punti 15), 19) 209 e 27-ter) e cioè prestazioni di trasporto malati e feriti, prestazioni di ricovero e cura, prestazioni didattiche e prestazioni socio sanitarie, estendendo quindi l'esenzione a tali operazioni anche se effettuate da organizzazioni non lucrative.

Su questo punto è già stato fatto notare una rilevante incongruenza, rappresentata dal fatto che le prestazioni sociosanitarie, educative di assistenza domiciliare, ambulatoriale o in comunità rese a favore di determinati soggetti da parte di cooperative sociali, cioè da soggetti più volte detti Onlus di diritto, sono soggette all'aliquota del 4%. È evidente che tale regime, consentendo la detraibilità dell'imposta pagata a monte su tali operazioni risulterebbe più conveniente.

Sul punto è già intervenuta la legge n. 449 del 1997 che ha limitato l'esenzione allo sole prestazione rese direttamente a favore del soggetto per cui l'aliquota del 4% resta per le prestazioni rese in convenzione da cooperative sociali. Le cooperative ordinarie invece vedono applicato l'art. 10 n. 27-ter del D.P.R. n. 633/1972 in base al

quale tali prestazioni si qualificano come operazioni esenti da imposta.

Come anche chiarito dalla circolare 168/E, per le cooperative sociali, Onlus di diritto, si presenta quindi la possibilità di scegliere, in base alla clausola di miglior favore, il regime più favorevole. Come già precisato in sede di commento alla disciplina del volontariato, la scelta è soggettiva per l'ente che deve effettuare un calcolo di convenienza tra i due regimi applicabili.

Tale scelta non è infatti immediata, in quanto non è affatto detto che il regime di esenzione sia più favorevole per l'ente, in quanto esso comporta, almeno in parte, una indetraibilità dell'I.V.A. assolta sugli acquisti. Se quindi l'ente opera con molti acquisti con I.V.A. ed è in grado di traslare in avanti l'imposta del 4%, il regime delle operazioni imponibili, ammettendo la detraibilità dell'I.V.A. pagata sugli acquisti inerenti, risulta generalmente più favorevole.

Sul delicato punto, bisogna ancora ricordare che per quanto la scelta non si configuri come 'opzione' in senso tecnico, da comunicare agli uffici finanziari, la scelta fra regimi deve essere unitaria ed omogenea, nel senso che non è possibile alternare operazioni esenti o operazioni imponibili al 4% per dette prestazioni, ma scegliere uno dei due sistemi per tutto il periodo di imposta valido ai fini I.V.A.

L'altra importante agevolazione è contenuta nel successivo articolo 15, che per le sole attività riconducibile alla sfera istituzionale, non sono soggette all'obbligo dell'emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale. Il tenore letterale porta a concludere che invece le operazioni connesse a quelle istituzionali devono essere documentate dai suddetti documenti.

È noto quindi che la questione dell'I.V.A. sugli acquisti, per le Onlus e per il volontariato in particolare, resta non risolto. Nessuna delle ipotesi ventilate anche dalla Commissione in sede di parere è stata accolta.

Come noto gli ostacoli derivano principalmente dalla direttiva CEE 923/77 del 19 ottobre 1992, che in materia di agevolazioni soggettive limita la potestà dei parlamenti nazionali.

Ricordiamo tra l'altro che la legge n. 662/1996 art. 3 comma 66, delega il governo al riordino di tale disciplina per gli enti di volontariato iscritti e quindi tale questione andrà risolta.

Nonostante tale delega la questione relativa all'I.V.A. sugli acquisti degli enti di volontariato resta del tutto aperta; la controverta questione infatti non è stata minimamente affrontata dalla riforma degli enti non commerciali. È noto che la questione, sollevata già dalla prima circolare ministeriale relativa alla legge quadro sul volontariato, ha avuto pronunce e decisioni contrastanti e contraddittorie. Con circolare ministeriale nr. 3 del 25 febbraio 1992, interpretando in maniera assai elastica la disposizione dell'art. 8 della L. n. 266/1991, veniva affermato che l'agevolazione in questione poteva anche ritenersi compresa la cessione, *effettuate nei confronti delle dette organizzazioni, di beni mobili registrati quali ambulanze, elicotteri o natanti di soccorso, attesa la loro sicura utilizzazione nell'attività sociale da queste svolte*. Con tale importante premessa, alcuni autorevoli uffici finanziari periferici hanno spesso dato interpretazioni difformi, talvolta anche molto ampie. Lo stesso Ministero delle Finanze è tornato più volte sulla questione, anche in modo non uniforme. Con risoluzione ministeriale 18 giugno 1994, protocollo 296, per esempio, si è fornita una interpretazione assai restrittiva, affermano che *gli acquisti operati dalle organizzazioni di volontariato sono assimilabili a quelli compiuti 'uti civis' come privato sul quale si abbatte l'imposta finale*. Invece con risoluzione 23 ottobre 1995 protocollo 13/464 e soprattutto con la più recente risoluzione 8 settembre 1998, numero 138/E, pur rispondendo in senso negativo ad alcune richieste, viene sostanzialmente richiamata la già ricordata circolare n. 3 del 1992, ribadendone la validità. Per quanto quindi un intervento legislativo sul punto rimanga del tutto necessario, sembra di capire che, limitatamente all'acquisto di beni mobili registrati che per loro caratteristiche particolari non possono essere usati per scopi diversi, si possa ritenere applicabile la discussa agevolazione.

4. Altre agevolazioni.

4.1. Ritenute alla fonte.

Il primo comma dell'articolo 16 del decreto Onlus esclude i contributi corrisposti alle organizzazioni non lucrative dall'assogget-

tamento della ritenuta del 4% prevista dall'articolo 28 secondo comma del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973.

Sulle questione era già intervenuta per la verità, tra le altre la risoluzione ministeriale 18 agosto 1990, protocollo 11/803, che aveva escluso dall'assoggettamento alla ritenuta i contributi corrisposti ad enti per la realizzazione dei primari fini istituzionali, limitando il prelievo a quei contributi che vanno a finanziare attività, che pur collaterali a quelle istituzionali rivestivano comunque natura commerciale, oppure a contributi che vengono erogati per la riduzione di costi di tipo commerciale.

Poiché come detto le Onlus non possono avere attività commerciale, o meglio non possono avere attività imponibili di reddito di impresa ai fini IRPEG (potendo infatti avere al massimo operazioni *connesse che non concorrono alla base imponibile*) la norma ha soppresso per questi soggetti la ritenuta di acconto.

Si deve semmai ricordare che poiché la norma incide solo sui contributi erogati da regioni, provincie, comuni ed altri enti pubblici, i contributi erogati da soggetti privati restano assoggettati normalmente a ritenuta.

Anche il secondo comma dell'articolo 16 in commento riveste rilevante importanza, andando a modificare il regime della tassazione dei redditi di capitale per le Onlus.

I redditi di capitale sono definiti dall'articolo 41 del D.P.R. n. 917/1986 (Testo Unico imposte sul reddito), che testualmente dispone:

1. Sono redditi di capitale:

a) gli interessi e gli altri proventi derivanti da mutui, depositi e conti correnti, compresa la differenza tra la somma percepita alla scadenza e quella data a mutuo o in deposito;

b) gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli similari e degli altri titoli diversi dalle azioni e titoli similari, compresa la differenza tra la somma percepita o il valore normale dei beni ricevuti alla scadenza e il prezzo di emissione;

b-bis) i proventi derivanti dalle cessioni a termine di obbligazioni e titoli similari; essi sono costituiti dalla differenza tra il corrispettivo globale della cessione e quello dell'acquisto se l'acquisto è contestuale alla stipula del contratto a termine, e, negli altri casi, dalla differenza tra il corrispettivo globale della cessione e il

valore di mercato del titolo alla data della stipula del contratto a termine. Per le obbligazioni da chiunque emesse all'estero si adotta il cambio del giorno della stipula del contratto a termine. Il valore di mercato deve essere documentato a cura del venditore: in mancanza, i proventi sono determinati in misura pari al 25 per cento su base annua applicato al corrispettivo globale della cessione. Dal corrispettivo globale della cessione si deducono i redditi maturati nel periodo di valenza del contratto, soggetti alla ritenuta alla fonte ai sensi del comma primo dell'articolo 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;

c) le rendite perpetue e le prestazioni annue perpetue di cui agli artt. 1861 e 1869 c.c.;

d) i compensi per prestazioni di fideiussione o di altra garanzia;

e) gli utili derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, salvo il disposto della lett. d) del 2° comma dell'art. 49;

f) gli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione e dai contratti indicati nel 1° comma dell'art. 2554 c.c., compresa la differenza tra la somma percepita o il valore normale dei beni ricevuti alla scadenza e le somme o il valore normale dei beni apportati, salvo il disposto della lett. c) del 2° comma dell'art. 49;

g) gli utili corrisposti ai mandanti o fiduciari e ai loro aventi causa dalle società o dagli enti che hanno per oggetto la gestione, nell'interesse collettivo di pluralità di soggetti, di masse patrimoniali costituite con somme di denaro e beni affidati da terzi o provenienti dai relativi investimenti, compresa la differenza tra l'ammontare ricevuto alla scadenza e quello affidato in gestione;

h) gli altri interessi non aventi natura compensativa e ogni altro provento in misura definita derivante dall'impiego di capitale.

2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano similari alle azioni i titoli di partecipazione al capitale di enti, diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche; si considerano similari alle obbligazioni:

a) [soppressa]

b) i buoni fruttiferi emessi da società esercenti la vendita a rate di autoveicoli, autorizzate ai sensi dell'art. 29 del R.D.L. 15 marzo 1927, n. 436, convertito dalla L. 19 febbraio 1928, n. 510;

c) i titoli in serie o di massa che contengono l'obbligazione incondizionata di pagare alla scadenza una somma non inferiore a quella in essi indicata, con o senza la corresponsione di proventi periodici, e che non attribuiscono ai possessori alcun diritto di partecipazione diretta o indiretta alla gestione dell'impresa emittente o dell'affare in relazione al quale siano stati emessi né di controllo sulla gestione stessa.

La normativa dell'articolo 16 è quindi derogativa rispetto a tutta la disciplina della tassazione dei redditi di capitale così come riformata dal recente D.Lgs. n. 239/1996 e del 21 novembre 1997 n. 461.

La sostanza dell'articolo è che le ritenute effettuate sui redditi di capitale effettuate a carico delle Onlus siano a titolo di imposta e cioè a titolo definitivo.

Ciò significa che la riforma che ha inciso prevalentemente sul reddito di impresa incide anche se in misura diversa e minore anche sui redditi di capitale.

Il meccanismo deriva in parte anche dal fatto che non potendo l'ente non lucrativo avere reddito di impresa, la tassazione separata è certamente più agevole.

Può trattarsi di un vantaggio non modesto e si inquadra in un sistema più omogeneo di tassazione dei redditi di capitale.

Resta ovviamente inteso che se il reddito di capitale non è colpito da ritenuta alla fonte, rimane regolarmente tassabile con conseguente obbligo di dichiarazione.

In questo caso risulta difficile distinguere se il reddito è conseguito nell'esercizio d'impresa oppure no: considerato il particolare sistema di tassazione delle Onlus, si propende per ritenere che il reddito vada tassato separatamente, e ciò anche perché come più volte ricordato gli organismi non lucrativi non possono essere titolari di reddito d'impresa.

Imposta di bollo.

Gli effetti dell'articolo 17 del decreto Onlus, che modifica il D.P.R. n. 642/1972, sono in sintesi rappresentati dall'esentare dall'imposta di bollo molti atti posti in essere dalle organizzazioni non lucrative in ragione del loro unico essere qualificati tali.

Infatti il tenore letterale della norma parla solo di atti richiesti o

posti in essere dalle Onlus, senza ulteriore indagine sulle motivazioni di tali atti. Ciò anche in considerazione del fatto che tali atti non possono che essere relativi alla attività istituzionale o al massimo alla attività connessa, non potendo la Onlus ovviamente avere altra attività.

In particolare il richiamato art. 17 parla di atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni.

La più volte richiamata circolare in materia di Onlus, al paragrafo 7.1 precisa che tale elencazione deve intendersi tassativa, per cui le fattispecie non espressamente richiamate, non possono considerarsi esenti, anche se comprese nella tabella del citato D.P.R. n. 642 del 26 ottobre 1972.

Segnaliamo che per gli organismi di volontariato iscritti ai registri regionali la esenzione non è nuova perché già la legge n. 266/1991 la prevedeva anche se limitata agli atti connessi alla propria attività. La norma richiedeva quindi un'ulteriore analisi sulle finalità dell'atto, cosa che nel caso dell'articolo 17 non è richiesto.

Con nota n. V/1910/191998/1990666 del 4 novembre 1998, il ministero delle finanze ha poi specificato di ritenere che nella previsione agevolativa possano essere compresi anche gli estratti di conto corrente posta e bancari inviati alle Onlus da parte dei vari istituti. Con risoluzione del 21 ottobre 1995 protocollo n. 1401/1995, analoga interpretazione era già stata fornita a favore degli organismi di volontariato iscritti ai registri regionali secondo la legislazione di settore.

Concessioni governative.

Anche l'articolo 18, modificando il D.P.R. n. 641/1972, opera nel senso di esonerare atti e provvedimenti concernenti le organizzazioni non lucrative dalle tasse di concessione governative.

Anche in questo caso si tratta di una agevolazione soggettiva, in ragione del solo possesso della qualifica di Onlus.

L'esenzione riguarda una casistica molto ampia e diversificata di oneri. Essa è di carattere soggettivo, come detto, nel senso che riguarda tutti gli adempimenti messi in dalle organizzazioni non

lucrative di cui al decreto n. 460. Ricordiamo tra l'altro concessioni in materia di sanità, commercio, professioni, ponti radio ecc.

Successione e donazione.

L'articolo 19 del decreto n. 460, modificando il D.Lgs. n. 346/1990 estende anche alle Onlus l'esenzione dalle imposte di donazione e successione per i trasferimenti a titolo gratuito e a causa di morte effettuati da chiunque a favore di detti soggetti.

Come noto per effetto del disposto del D.Lgs. n. 347/1990, l'esenzione è estesa anche alle imposte catastali e di trasferimento, quando il trasferimento della proprietà avviene a titolo gratuito.

Si tratta di norma permanente che tende ad agevolare i trasferimenti a favore di soggetti di utilità sociale e al tempo stesso la patrimonializzazione di questi enti.

La norma non è del tutto nuova nell'ordinamento poiché altre agevolazioni simili erano già previste.

Per esempio sempre l'articolo 8 della legge quadro sul volontariato già aveva una previsione simile, così come nello stesso decreto n. 346/1990 sono previste agevolazioni per il trasferimento a tale titolo a favore di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che hanno esclusivo scopo assistenziale, di studio, ricerca scientifica, educazione istruzione ed altre attività di pubblica utilità.

La normativa precedente, esclusa quella della legge n. 266/1991 si riferiva soltanto a soggetti in possesso di personalità giuridica quali fondazioni e associazioni non riconosciute, mentre la normativa in commento si riferisce alla generalità delle Onlus, indipendentemente dalla loro posizione civilistica.

È ovvio che per le organizzazioni non lucrative prive di personalità giuridica in fase di accettazione di eredità o donazioni restano i problemi che il nostro ordinamento ancora presenta.

Invim.

L'articolo 20 prevede l'esenzione in materia di imposta sull'incremento di valore degli immobili e dalla relativa imposta sostitutiva.

Si tratta di una agevolazione piuttosto limitata, perché in so-

stanza riguarda esclusivamente gli incrementi di valore di immobili acquisiti dalla Onlus a titolo gratuito o a causa di morte.

Si deve poi ricordare che l'invim è stata soppressa a far data dal 1° gennaio 1993, anche se l'imposta continua a essere dovuta nel caso che il presupposto di imposta si verifichi fino al 1.1.2003, limitatamente agli incrementi di valore alla data del 31 dicembre 1992.

Anche in questo caso non siamo di fronte ad una norma completamente nuova per l'ordinamento, che al D.P.R. n. 643/1972 già prevede una serie di esenzioni o riduzioni di imposta per la generalità degli enti non commerciali.

Esenzioni in materia di tributi locali.

L'articolo 21 prevede la facoltà per regioni province comuni e provincie autonome di disporre riduzioni su tributi di loro competenza a favore di Onlus.

La norma ha quindi carattere esclusivamente programmatico non potendo incidere una norma dello stato sull'autonomia impositiva di detti enti.

La norma ha carattere generale e permanente nel senso che potrà anche riferirsi a tributi futuri che una tendenza ormai consolidata al riconoscimento dell'autonomia impositiva di questi enti probabilmente riconoscerà.

Il carattere generale della normativa tende quindi ad abbracciare un ampio novero di tributi, ormai non indifferenti dal punto di vista economico anche per gli enti non commerciali.

Anche in questo caso non si tratta di una assoluta novità in quanto i singoli provvedimenti legislativi prevedono una serie molteplice di agevolazioni e riduzioni di singole imposte a favore di determinate categorie di enti non commerciali.

Elenchiamo di seguito le principali imposte e tasse che potrebbero essere toccate dalla normativa in commento:

I.C.I. D.Lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992

Tassa smaltimento rifiuti. D.Lgs. n. 507 del 15 novembre 1993

Imposta comunale pubblicità e affissioni: D.Lgs. n. 507 del 15 novembre 1993

Tosap comunale: D.Lgs. n. 507 del 15 novembre 1993

Tosap regionale: L. n. 281 del 16 maggio 1970

Tasse automobilistiche regionali D.Lgs. n. 504 del 30 novembre 1992.

Imposta di registro.

Anche in materia di imposta di registro, l'agevolazione è introdotta con modifica diretta della tariffa del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131.

Gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e comunque atti traslativi di diritti reali su beni immobili (usufrutto, uso e abitazione) effettuati a favore di organizzazioni non lucrative sono soggetti a tassa fissa nella misura di 250.000 lire.

L'agevolazione è subordinata al fatto che la Onlus dichiari nell'atto che intende utilizzare il bene per lo svolgimento della propria attività e che a tale dichiarazione segue l'effettivo utilizzo per un periodo di almeno due anni dall'acquisto.

La norma ha poi anche carattere di sanzione amministrativa dove prevede che in caso di falsa dichiarazione o di non utilizzo del bene a scopi istituzionali si applica l'imposta dovuta ordinaria oltre ad una sanzione del 30% dell'imposta.

Si ritiene che qualora l'immobile perda la destinazione di solidarietà incomba alla Onlus l'onere di provvedere entro venti giorni alla tassazione normale dell'atto di trasferimento, senza incorrere nel caso alla sanzione amministrativa.

Si ritiene anche che l'immobile possa essere destinato indifferentemente alla attività istituzionale così come a quella connessa, oppure come probabile, ad entrambe in modo promiscuo, senza ciò condizionare l'agevolazione. La norma parla infatti di utilizzo diretto, senza distinzione tra i due tipi di attività che comunque riguardano pur sempre le organizzazioni non lucrative.

Non sarebbe invece compatibile con le condizioni di agevolazione l'uso non diretto, anche parzialmente, del bene, per esempio perché concesso in locazione, comodato usufrutto a terzi e ciò anche di fatto indipendentemente dalla presenza di un titolo o meno.

È appena il caso di sottolineare come la norma, assai rilevante sul piano economico, introduca nel sistema di tassazione degli enti non commerciali e delle Onlus in particolare una stridente e rilevante disparità di trattamento: quando infatti il bene immobile o il

diritto reale di godimento sul bene immobile fosse soggetto ad I.V.A., avendone il venditore i presupposti di imposta, la Onlus pagherebbe per intero l'imposta; in caso di assoggettamento a registro, avendo il cedente tali caratteristiche l'atto sarebbe notevolmente agevolato.

L'altra agevolazione prevista sempre dal medesimo articolo 22, riguarda la tassazione delle registrazioni di atti costitutivi e di variazione delle stesse, sempre a tassa fissa di 250.000 lire.

Le agevolazioni ora descritte non hanno carattere di assoluta novità, poiché l'ordinamento già prevedeva agevolazioni per il settore.

In primo luogo bisogna ricordare nuovamente l'articolo 8 della legge n. 266/1991 relativa agli enti di volontariato che sul punto prevede l'esenzione dall'imposta di registro per tutti gli atti connessi all'attività istituzionale di tali enti, compreso quindi gli atti a titolo oneroso traslativi della proprietà di beni immobili.

Con risoluzione ministeriale 6 giugno 94 prot. 8/16 il ministero ha precisato che tale agevolazione comprende anche tali atti, a condizione che l'ente ne dichiari l'utilizzo a fini istituzionali.

Come già detto la previsione agevolativa è nel caso più ampia e si deve ritenere che continui ad applicarsi in base al comma 8 dell'articolo 10 che fa salve le condizioni di miglior favore.

Altre agevolazioni sono previste per le società cooperative, anche sociali in base all'articolo 9 tabella D.P.R. n. 131/1986.

Imposta sugli spettacoli.

Una ulteriore forma di finanziamento nonché di attività è quella di svolgere attività spettacolistiche.

L'articolo 23 del decreto prevede l'esenzione dalla relativa imposta per tutte le attività previste dal D.P.R. n. 640 del 26 ottobre 1972.

Si deve notare che in questo caso l'agevolazione non è limitata alle organizzazioni non lucrative, ma si estende anche agli organismi associativi di cui all'articolo 111 T.U.I.R., così come modificato dal presente decreto e quindi anche ad una parte degli enti non commerciali ordinari.

Anche in questo caso la norma pone alcune condizioni per poter godere della agevolazione.

In primo luogo occorre che la manifestazione spettacolistica sia occasionale.

La novità consiste nel fatto che questa volta il legislatore demanda ad un successivo decreto ministeriale la definizione di attività occasionale, anziché lasciare alla difficile interpretazione di dottrina, prassi e giurisprudenza tale concetto, così come normalmente è avvenuto in altre occasioni.

In secondo luogo la manifestazione di spettacolo deve essere effettuata in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

Non si deve quindi trattare di un momento isolato dalla vita dell'ente, che per poter godere del vantaggio deve svolgere una manifestazione istituzionale in occasione dello spettacolo.

La norma letterale comunque appare assai ampia e di agevole applicazione pratica nel caso.

La terza condizione è che di tale spettacolo sia data comunicazione preventiva all'ufficio SIAE territorialmente competente.

La norma tace su altri aspetti e quindi si deve notare che gli altri adempimenti formali per lo svolgimento di attività del genere restano inalterati.

L'agevolazione in esame non è modesta per la sua portata anche se è chiaro che molto dipenderà dal concetto di occasionalità che il ministero fisserà con il decreto alla cui emanazione è demandato.

Semmai dubbia è la portata concreta della norma almeno per le Onlus: a parte le organizzazioni non lucrative del settore culturale, che non rientrano facilmente nella disciplina Onlus, ci si chiede in quali altri casi la norma può servire.

Solo infatti nel caso che si possa qualificare l'attività in oggetto come attività direttamente connessa infatti, è possibile pensare ad una Onlus non culturale, che effettui tale attività.

Si ritiene per esempio che quando questa attività è rivolta prevalentemente a soggetti assistiti ed eventualmente aperta a terzi per motivi di finanziamento in limitati casi possa rientrare nel concetto di attività diretta e connessa.

A partire poi dal primo gennaio 2000, l'imposta sugli spettacoli

sarà abolita e, in attuazione della legge 3 agosto 1998, n. 288 è istituita con decreto legislativo n. 60 del 26 febbraio 1999, l'imposta sugli intrattenimenti. La nuova imposta, oltre evidentemente ad abolire la precedente imposta sugli spettacoli, è caratterizzata dai seguenti elementi: in primo luogo, si colpiscono solo alcune esecuzioni musicali e intrattenimenti per i quali la musica dal vivo non sia prevalente; in secondo luogo, le altre attività spettacolistiche finiscono nel regime I.V.A. ordinario. Per quanto concerne le agevolazioni, invece, la norma di riferimento è l'articolo 5 del citato nuovo decreto n. 60/1999. In tale disposto, si prevede la riduzione della base imponibile in presenza di finalità di beneficenza, ovvero in caso di Onlus, se pur entro limiti massimi di dodici giornate annue per organizzazione. Il comma 5 di detto articolo salva tuttavia la disciplina dell'articolo 23 del decreto n. 460 del 1997, per cui le considerazioni sopra svolte restano valide anche se, probabilmente, in un ambito meno ampio.

Agevolazione lotterie e tombole.

Anche questo settore è oggetto di varie discussioni ed ormai prossimo alla riforma.

La norma ha esteso anche agli organismi non lucrativi il regime previsto dalla normativa generale ed in particolare l'articolo 40 del R.D.L. n. 1933 del 19 ottobre 1938 e successive modificazioni.

Il regime riguarda:

1. lotterie limitate alla provincia con vendita di biglietti fino a lire 100 milioni;
2. tombole con premi fino a 25 milioni;
3. pesche e banche di beneficenza limitati al territorio del comune con ricavato non superiore a 100 milioni di lire.

4.2. Le Onlus e l'Irap.

Il D.Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, ha istituito l'imposta regionale sulle attività produttive, nell'ambito di una ampia riforma tributaria.

Tra i soggetti passivi vengono individuati, come detto nella

parte generale, anche gli enti non commerciali e, come noto, anche gli enti non commerciali che non svolgono attività commerciale nel senso indicato dalla legge.

Questa scelta è motivata dal fatto che la nuova imposta deve colpire tutti i soggetti che svolgono attività produttiva e quindi creatori di un 'valore aggiunto', indipendentemente dal fatto che beni e servizi siano rivolti o meno al mercato. È sufficiente quindi la remunerazione di alcuni fattori della produzione per far scattare il presupposto di imposta.

Non vi è dubbio che le Onlus siano enti non commerciali, anche se speciali, e quindi siano in linea di principio tra i soggetti passivi del tributo in esame.

Il decreto n. 460/1997, tace sulla questione Irap, non prevedendo alcuna agevolazione particolare sulla questione.

Per gli enti non commerciali la base imponibile è quindi determinata in base al disposto dell'art. 10 D.Lgs. n. 446/1997 che in sostanza dispone:

a) per gli enti non commerciali che non svolgono attività commerciali, la base imponibile è rappresentata dall'ammontare delle retribuzioni corrisposte al personale dipendente, dai redditi assimilati al lavoro dipendente in base all'art. 47 T.U.I.R., e dai compensi pagati per collaborazioni coordinate e continuative di cui all'art. 49 T.U.I.R.

b) Per gli enti non commerciali che svolgono anche attività commerciale, la base imponibile è invece rappresentata dalla base imponibile dell'attività commerciale (reddito di impresa), applicando le disposizioni di cui all'art. 5 del decreto IRAP, in ordine alla indeducibilità di alcuni costi, analogamente a quanto avviene per i soggetti commerciali.

Il medesimo articolo 10 fissa poi i criteri di ripartizione dei costi promiscui alle due sfere di attività commerciale, criteri analoghi a quelli per la determinazione della base imponibile IRPEG.

Gli organismi non lucrativi di utilità sociale possono vedere applicate quindi entrambe le fattispecie. Infatti:

a) l'attività istituzionale è considerata, ricorrendone i presupposti, attività non commerciale ai fini delle imposte dirette e quindi verrà tassata in base a quanto descritto dalla precedente lettera a).

b) L'attività direttamente connessa, se esercitata, non concorre alla formazione della base imponibile IRPEG, ma è considerata attività commerciale a tutti gli effetti, per cui sarà tassata ai fini IRAP in base a quanto sommariamente descritto nella precedente lettera b).

Per quanto concerne l'aspetto della ripartizione dei costi comuni alle due attività, si ritiene che non sorgano particolari problemi per le Onlus: infatti, come diremo meglio nella parte relativa agli obblighi fiscali, poiché le Onlus devono tenere, per le due attività, una contabilità separata, la ripartizione dei costi tra attività istituzionali e attività direttamente connesse dovrebbe essere già avvenuta 'a monte', cioè in corso di esercizio anche ai fini IRPEG; o quanto meno è opportuno che ciò avvenga.

Alcune rilevanti modifiche sono state poi introdotte dal D.Lgs. 10 aprile 1998 n. 137, il quale tra l'altro ha chiarito che il calcolo della base imponibile deve comunque essere effettuato secondo criterio di competenza economica e non di cassa come pure il tenore letterale di alcuni passaggi lascia intendere.

Nel merito della base imponibile, ferma restando la distinzione sopra ricordata tra attività istituzionale e attività connessa bisogna ricordare che relativamente alla attività istituzionale la base è rappresentata:

— dalle retribuzioni spettanti al personale dipendente in misura pari all'ammontare imponibile ai fini previdenziali determinato secondo le disposizioni del D.P.R. 30 aprile 1969 n. 153, art. 12;

— dalle indennità considerate redditi assimilati al lavoro dipendente ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. 917/1986, quali per esempio borse di studio, compensi per lavori socialmente utili ecc.

— compensi per collaborazioni coordinate e continuative di cui all'art. 49 del D.P.R. n. 917/1986;

— compensi per lavoro autonomo occasionale e non abituale di cui all'art. 81 del D.P.R. n. 917/1986.

Non concorrono invece alla determinazione della base imponibile ai fini IRAP il 70 per cento delle spese relative al personale assunto con contratto di formazione lavoro, le remunerazioni dei sacerdoti e gli assegni equiparati di cui all'art. 47, comma 1 lettera d) del D.P.R. n. 917/1986.

Come ben si può vedere quindi, è assai probabile che nel-

l'esercizio della propria attività istituzionale, la Onlus si trovi a remunerare tali fattori e quindi si trovi a creare valore imponibile ai fini Irap.

Relativamente invece alla determinazione della base imponibile Irap, attinente alla sfera delle attività connesse, essendo tali attività, come più volte ricordato, astrattamente 'commerciali', anche se non concorrenti alla base imponibile irpeg, e comunque obbligatoriamente tenute con contabilità separata fiscalmente rilevante, come stabilito dall'articolo 25 del decreto n. 460/1997, per tale parte valgono le regole generali irap relative al reddito di impresa.

In questo senso tutti i soggetti che svolgono attività commerciale, anche se non imponibile, devono riclassificare proventi e costi in base allo schema previsto dall'art. 2425 c.c. ed applicare quindi la normale procedura valida per ogni soggetto.

In questo senso sono state anche molto chiare le istruzioni ministeriali alla dichiarazione modello UNICO 99 redditi 1998, relativamente all'IRAP per gli enti non commerciali, che relativamente alla questione ricorda che le attività connesse delle Onlus *pur non concorrendo alla formazione del reddito sono considerate commerciali ad ogni altro effetto; pertanto ai fini della determinazione della base imponibile IRAP si applicano per tali attività i criteri di cui all'art 5*, cioè quelli ordinari per il reddito di impresa.

La materia è poi oggetto di riforma mentre andiamo in stampa segnatamente anche sull'articolo 10, relativamente proprio agli enti non commerciali. Dovrebbe trattarsi di dare maggiore armonia anche formale all'articolo 10, prevedendo — tra l'altro — per il sistema retributivo degli enti non commerciali il principio di cassa. Anche per le Onlus si pone ovviamente il problema della distinzione tra IRAP relativa alla attività non commerciale (cioè istituzionale previste dall' art. 10 decreto Onlus) e IRAP relativa alla sfera commerciale (cioè relativa alle attività connesse) e quindi della distinzione 'a monte' anche dei costi. Quando non è possibile ripartire oggettivamente i costi comuni alle due 'anime' occorrerà usare il medesimo criterio proporzionale tra l'ammontare dei ricavi commerciali (per le Onlus *ricavi da attività connesse*) e l'ammontare complessivo di tutti i proventi e ricavi.

IRAP ATTIVITÀ ISTITUZIONALI BASE IMPONIBILE	IRAP ATTIVITÀ CONNESSE BASE IMPONIBILE
Attività non commerciale	Attività commerciale
Art. 10 D.Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997 e s.m.	Art. 5 D.Lgs. 446 del 15 dicembre 1997 e s.m.
Redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati Compensi relativi a collaborazioni coordinate e continuative Compensi per lavoro autonomo occasionale	Componenti positivi e negativi di reddito oltre riprese in aumento secondo la disciplina ordinaria

4.3. *Obblighi dichiarativi ai fini Irap.*

Dispone l'art. 19 D.Lgs. 446/97 che la dichiarazione ai fini IRAP sia presentata nello stesso termine e con le stesse modalità della dichiarazione dei redditi ai fini IRPEF o IRPEG.

I soggetti che non sono obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi, per esempio enti non commerciali che non hanno svolto attività commerciale, né hanno posseduto nel periodo di imposta altri redditi, devono comunque provvedere alla presentazione di apposita dichiarazione Irap entro sei mesi dalla chiusura del periodo di imposta.

Da quanto sopra descritto ne deriva in pratica che:

a) le Onlus che hanno svolto nel periodo di imposta esclusivamente attività istituzionale (e non hanno posseduto altri redditi) e che quindi non avendo svolto attività commerciale non hanno obbligo dichiarativo, devono comunque adempiere agli obblighi dichiarativi IRAP entro il termine di sei mesi, come indicato. Calcoleranno quindi la loro base imponibile in base all'art. 10 comma 1, sopra descritto.

b) Le Onlus che nel periodo di imposta hanno svolto anche attività direttamente connesse e quindi commerciali, anche se non imponibili ai fini dell'imposizione diretta, regolarizzeranno l'adem-

pimento dichiarativo entro il termine di presentazione della dichiarazione mod. 760.

Questi soggetti determineranno la base imponibile per quanto attiene l'attività istituzionale in base al primo comma del citato art. 10 e per quanto attiene alla attività direttamente connessa in base al secondo comma del medesimo art. 10, in modo analogo a quanto avviene per gli enti non commerciali ordinari svolgenti anche attività commerciale.

5. I titoli di solidarietà.

Il decreto n. 460/1997 è una normativa esclusivamente fiscale che tende ad agevolare il terzo settore con una serie ampia e articolata di agevolazioni fiscali e di sistemi di detrazione fiscale.

L'unica norma che non riveste carattere esclusivamente fiscale, è rappresentata dall'articolo 29, che introduce i cosiddetti titoli di solidarietà.

Sulla natura di tali titoli si discuterà a lungo, essendo assai incerta sotto diversi profili, non ultimo quello del rapporto tra sottoscrittore e organismo.

Tuttavia la norma riveste importanza, almeno per il momento, per la introduzione di questo ulteriore strumento di finanziamento per le Onlus, il cui sviluppo è tutto da inventare.

Il vantaggio fiscale è rappresentato dal fatto che l'articolo 29 in esame riconosce come costo fiscalmente detraibile dal reddito di impresa, la differenza tra il rendimento effettivo del titolo e il tasso di riferimento determinato con decreto del ministero del Tesoro di concerto con quello delle Finanze.

In pratica il minor rendimento è in parte compensato dal vantaggio fiscale di detrarre tale minor rendimento effettivo.

Come si è detto, la norma limita la deducibilità al solo reddito di impresa, escludendo quindi dal vantaggio, gli altri sottoscrittori possessori di redditi diversi da quello di impresa.

Sotto questo aspetto, la norma non può non destare perplessità, poiché è difficile prevedere che affluiscano a tali titoli rilevanti somme derivanti dall'esercizio di impresa, considerato anche il loro rendimento di regola inferiore rispetto a quello di mercato.

Non appare quindi giustificata l'esclusione della possibilità di

detrazione per le persone fisiche, che in linea generale appaiono forse più interessati a tale tipo di investimento.

L'articolo 29 secondo comma contiene poi una ulteriore delega al governo per individuare i soggetti abilitati, le condizioni e i limiti anche di tasso per tali emissioni.

La norma quindi per il momento ha troppe caratteristiche di norma in bianco per poterne valutare in modo appropriato l'effettiva portata.

Per quanto invece concerne il limite di destinazione, e cioè che i fondi vadano a finanziare l'attività dell'ente, non sembra che possano sorgere problemi, in quanto si tratta di un limite assai ampio, nel senso che appare evidente che tali fondi possono essere utilizzati per tutti gli impieghi derivanti dall'attività istituzionale della Onlus.

Più complesso per il momento è invece capire cosa accade se, dopo l'emissione di tali titoli, l'ente perde, per il venir meno di qualche requisito, la qualificazione di organo non lucrativo.

È chiaro che la prima ed ovvia conseguenza è il venir meno per il sottoscrittore della possibilità di considerare costo fiscale la differenza di rendimento, anche se non sarà agevole determinarne praticamente le conseguenze, specialmente se la perdita avviene in corso di anno. Ci potremmo trovare di fronte al caso quindi di avere periodi di detraibilità con altri in cui la detraibilità non è ammessa.

Anche in questo caso poiché la norma risulta sostanzialmente in bianco, risulta difficile valutarne a pieno la portata.

Si ritiene che il vantaggio fiscale da solo non sia in grado di sviluppare questa forma di finanziamento per le Onlus, e che il meccanismo debba essere integrato con un sistema articolato di modalità di emissione, garanzie, disciplina della emissione, delle modalità di raccolta, forme di rimborso.

CAPITOLO IX
LE SCRITTURE CONTABILI DELLE ONLUS

Un sistema di agevolazioni così esteso come quello del quale godono le organizzazioni non lucrative richiede ovviamente e conseguentemente un sistema di accertamento e quindi di scritture contabili assai preciso e rigoroso.

Esigenze di controllo da parte dell'amministrazione non contrastano ed anzi tendono a convergere con esigenze interne di trasparenza amministrative ed anche di controllo gestionale da parte degli stessi organi interni dell'ente non lucrativo.

Il sistema contabile delle Onlus è regolato dall'articolo 25 del decreto in esame che in pratica introduce l'articolo 20-*bis* al D.P.R. n. 600/1973, articolo specificatamente ed unicamente dedicato alle Onlus.

Trattandosi ovviamente di nuovi soggetti, siamo di fronte anche ad un sistema totalmente nuovo per quanto concerne gli adempimenti fiscali di tali soggetti.

In primo luogo bisogna ricordare che il sistema previsto nel citato articolo 25 riguarda tutte le Onlus ad esclusione di due categorie: intanto sono escluse da questo sistema le cooperative, sociali e non, in quanto essendo tali soggetti comunque società di capitali, vedono regolati i propri obblighi principalmente dalla normativa civilistica, che resta in proposito del tutto inalterata; anche le associazioni di volontariato iscritte ai registri regionali vedono una disciplina particolare regolata dal comma 4 del medesimo articolo 25.

La norma generale quindi riguarda tutti gli altri soggetti Onlus e si applica indipendentemente dalla forma giuridica adottata.

1. Scritture contabili dell'attività complessiva.

La norma fissa in primo luogo, con la lettera *a*) una regola di carattere generale, che riguarda l'obbligo contabile dell'attività nel suo complesso svolta. L'ampia espressione usata si riferisce quindi a tutte le manifestazioni contabili dell'ente, siano esse relative all'attività istituzionale che connessa, sia alla sfera più propriamente non commerciale quale quella relativa a contributi, liberalità, donazioni e successioni, quote degli aderenti ecc.

La norma non vincola strettamente ad un certo regime contabile, né ad un particolare sistema tecnico di tenuta delle scritture. Infatti la norma tende a vincolare sotto il profilo del contenuto delle scritture, fissandone i requisiti formali e sostanziali.

Le scritture relative al complesso dell'attività devono avere i seguenti requisiti:

— cronologicità, nel senso che le operazioni devono essere annotate giorno per giorno in successione temporale;

— sistematicità: nel senso che il criterio adottato deve essere relativo ad un 'sistema' di tenuta di scritture generalmente accettato e riconosciuto, uniforme ed univoco;

— completezza: nel senso che le scritture devono essere complete, abbracciando l'insieme delle operazioni senza eccezione alcuna;

— analiticità: nel senso che le operazioni devono essere annotate singolarmente ed in maniera non unita ma scomposta per singola manifestazione.

Queste caratteristiche riguardano la regolarità formale delle scritture, ma non solo evidentemente.

La norma tuttavia impone anche un vincolo di risultato nel senso che tale sistema di scritture deve sfociare in un 'documento' (espressione letterale dell'articolo 25) che a sua volta abbia determinate caratteristiche e cioè che rappresenti la situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'ente.

La situazione patrimoniale è quella relativa al possesso di beni mobili e immobili, materiali e immateriali, tenendo conto del loro logoramento per effettivo utilizzo, che rappresenta inoltre la situazione creditoria e debitoria dell'ente.

La situazione finanziaria è quella invece relativa alla situazione

della liquidità, agli investimenti finanziari eventualmente effettuati, alle fonti di finanziamento e di indebitamento e così via.

La situazione economica infine è quella che rappresenta il risultato della gestione sotto il profilo della competenza economica e quindi che tiene conto dei costi e dei ricavi al momento della loro manifestazione giuridico economica, indipendentemente dalla eventuale manifestazione numeraria dell'incasso e del pagamento.

È abbastanza per capire che per quanto l'articolo 25 non parli espressamente di contabilità ordinaria in partita doppia, pone una serie di vincoli formali e sostanziali da richiedere qualcosa di molto simile a tale tipo di contabilità.

Ed infatti, il comma 2 dell'articolo 25 stesso considera regolarmente assolti gli obblighi di cui sopra quando la contabilità risulta tenuta tramite libro giornale e libro inventari tenuti in conformità alle disposizioni del codice civile. (art. 2216 e 2217).

Dispongono queste norme che il libro giornale deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all'impresa, nel nostro caso alla Onlus, e che l'inventario deve contenere attività e passività e si chiude con il bilancio di esercizio. L'inventario deve essere sottoscritto dal legale rappresentante riportato sul relativo libro entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Gli articoli in questione, esplicitamente richiamati, non fanno riferimento né diretto né indiretto alla vidimazione iniziale, per cui si ritiene che questa parte della contabilità non sia soggetta a questo adempimento iniziale a differenza degli obblighi per attività connesse.

Tuttavia, il richiamo esplicito a norme del codice civile consigliano quanto meno per analogia di procedere a tale formalità.

Sistemi contabili diversi, per quanto in linea di principio non vietati, richiederebbero sia in corso di esercizio che soprattutto a termine esercizio, una serie di operazioni di coordinamento tali da rendere praticamente impossibile l'operazione.

Che tuttavia il disposto complessivo in esame non vincoli teoricamente ad un determinato sistema contabile è avvalorato anche dal fatto che la norma parla genericamente di un 'documento' da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio. Ora, ben inteso che questo documento è in sostanza il 'bilancio', la generica

espressione usata lascia aperte alcune strade, almeno dal punto di vista teorico.

Si sottolinea poi il fatto che il termine di quattro mesi è un termine ordinatorio per la redazione del bilancio e non per la sua approvazione, che comunque resta alla libera determinazione dello statuto.

La norma tace poi sull'eventuale mancato rispetto di tale termine e quindi in generale dobbiamo dire che si tratterebbe di una irregolare tenuta delle scritture contabili con tutte le gravi conseguenze del caso.

Dalle considerazioni sopra fatte ne deriva che in pratica tutte le organizzazioni non lucrative andranno ed anzi vanno dal primo gennaio 1998 verso un sistema di contabilità ordinaria generalizzata che quanto meno deve apprezzarsi per chiarezza e certezza di sistema contabile.

Sempre la lettera a) dell'articolo 25 impone poi la distinzione in capo alla contabilità complessiva tra attività istituzionali e attività connesse.

È quindi necessario che il 'piano dei conti' almeno relativamente al conto economico, tenga conto dal lato dei ricavi di questa distinzione a partire dall'inizio della tenuta delle scritture contabili.

La distinzione è di ovvia ed evidente importanza.

Come già detto in sede di commento all'articolo 10 del decreto, le attività direttamente connesse, oltre a dover rispettare quel vincolo di connessione, devono anche rispettare limiti quantitativi: non devono prevalere rispetto a quelle istituzionali e in ogni caso non devono superare il 66% delle spese complessive.

È chiaro che poiché il sistema di tenuta della contabilità è propedeutico rispetto al sistema di accertamento, tale distinzione consente un controllo continuo ed efficace sia interno che esterno.

Ricordiamo solo che lo sfondamento di tali limiti è sufficiente alla perdita della qualifica di organismo non lucrativo.

La distinzione tra attività istituzionale e attività connessa non è per nulla semplice e non solo per la obiettiva incertezza tra le due categorie.

Per i settori di attività che sono considerati di solidarietà sociale solo a condizione che le prestazioni siano rese a favore di soggetti svantaggiati, (assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport, tu-

tela dei diritti, cultura non finanziata *centralmente*), tale distinzione, infatti, non è possibile a priori e in via generale, ma può essere fatta solo a posteriori e singolarmente per ogni operazione.

Tale distinzione, infatti, non può prescindere da una analisi sulle condizioni soggettive del beneficiario della prestazione stessa, che solo se si trova in condizioni di svantaggio oppure di appartenenza a collettività estere è in grado di qualificare la prestazione come istituzionale.

In altri termini, in questi settori di attività, la condizione di operazione istituzionale ovvero connessa, non è data dal contenuto oggettivo della prestazione, bensì dalla condizione soggettiva del beneficiario.

La cosa comporta un'indagine da parte dell'ente, non solo sempre difficile, ma in qualche caso anche di dubbia legittimità, dovendo indagare su condizioni di svantaggio personale.

È probabile che in qualche caso l'attività istituzionale sia resa in regime di convenzionamento con l'ente pubblico, perciò l'indagine verrà effettuata una volta per tutte; ma niente vieta ed anzi è auspicabile che prestazioni solidaristiche vadano anche a singoli utilizzatori.

2. Il rendiconto o bilancio di esercizio delle Onlus.

Il sistema di tenuta delle scritture contabili è strettamente legato alle modalità di redazione del bilancio o rendiconto di esercizio che le Onlus devono redigere. La redazione del bilancio complessivo è un momento di grande rilievo per l'ente sia sotto il profilo interno che esterno.

Ricordiamo in linea di principio che tale documento non trova disciplina alcuna nel codice civile, il quale si limita a regolare la redazione del bilancio per i soggetti pienamente commerciali. Al pari non si ritiene applicabile agli enti non commerciali la disciplina prevista dalla IV direttiva CEE in materia di bilanci comunitari. Manca quindi ogni riferimento ad obblighi legislativi, non solo sotto il profilo formale (tipo e modi di presentazione del bilancio), ma anche sotto il profilo sostanziale (criteri di valutazione, iscrivibilità di costi e ricavi ecc.).

Da questa considerazione ne deriva almeno in via teorica una

ampia libertà da parte delle Onlus nella redazione del bilancio o rendiconto che dir si voglia. Tuttavia, poiché il documento deve comunque rispondere ai requisiti sopra indicati, tale libertà si restringe notevolmente, ritenendo che una contabilità di tipo economico come quella indicata debba comunque sfociare in un bilancio in sostanza composta da stato patrimoniale e conto economico, per molti aspetti simile a quello dei normali soggetti commerciali. La normativa prevista quindi dal libro V del Codice Civile, resta quindi un punto di riferimento fondamentale per una corretta redazione del bilancio; si ritiene anzi che la normativa del decreto n. 460, pur non facendolo in modo esplicito, tenda ad assumere tale normativa come punto di riferimento essenziale anche per le Onlus.

L'articolo 25 comma 1 lettera a) del decreto Onlus, si limita a prevedere il termine di redazione del bilancio previsto entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio; per quanto invece riguarda il termine di approvazione del documento farà fede il vincolo statutario, nel senso che entro tale termine il documento deve essere solo redatto e non necessariamente anche approvato da eventuali organi dell'ente.

2.1. Stato patrimoniale.

La prima parte del bilancio è costituita dallo stato patrimoniale così come indicato dalla normativa civilistica e dalla normale tecnica contabile.

Tale documento non deve subire rilevanti variazioni rispetto a quello ordinario: appare semmai opportuna anche in questa sede, una distinzione in ordine alla destinazione delle risorse e degli impieghi: così appare utile la distinzione nella colonna delle attività tra beni (mobili e immobili) destinati allo svolgimento delle attività istituzionali, connesse o comuni alle due sfere.

In linea generale appare utile ogni possibile distinzione tra le due 'anime' dell'ente, anche sotto il profilo dello stato patrimoniale. Resta inteso che quanto meno per interpretazione analogica i riferimenti legislativi restano senza dubbio gli artt. 2423, 2423-bis, 2423-ter, 2424 e 2424-bis c.c., sia sotto il profilo del possibile contenuto, sia sotto il profilo dei criteri di valutazione.

2.2. Conto economico o rendiconto della gestione.

Il secondo documento di cui si compone il bilancio è il conto economico, anche se in questa sede appare più opportuno parlare di rendiconto economico della gestione e non solo per una questione nominalistica. È infatti in questa sede che appare necessario apportare le maggiori differenziazioni rispetto allo schema ordinario di conto economico.

È preliminarmente necessario che tale documento permetta all'amministrazione finanziaria quel controllo di merito sulla attività effettiva della Onlus. Ed infatti la lettera a) del primo comma dell'articolo 25 decreto Onlus, esplicitamente richiede la distinzione tra attività istituzionali e attività connesse.

Sarà quindi necessario che il 'piano dei conti' di questo documento distingua i ricavi in ricavi derivanti da:

1. attività istituzionali, eventualmente distinte tra settori di attività;
2. attività connesse, a loro volta eventualmente distinte in settori di attività;
3. attività di raccolta fondi, se e in quanto esercitate dalla Onlus.

Le attività di cui al punto 2 saranno poi anche annotate separatamente ai fini fiscali.

Relazione al bilancio sulla gestione.

Per quanto la legge non lo imponga, appare altresì opportuno che il bilancio sia accompagnato da una relazione dell'organo amministrativo tesa ad illustrare l'attività dell'ente, specialmente se di rilevante dimensione.

Tale relazione dovrebbe in primo luogo contenere elementi di carattere generale sull'attività svolta dall'ente, sui destinatari delle prestazioni, sulle modalità di reperimento dei mezzi economici. In secondo luogo, tale documento potrebbe contenere anche elementi quantitativi tesi alla spiegazione dei conti di maggiore significato economico e meno leggibili da parte dei terzi.

Relazione del collegio dei revisori.

Il comma 5 dell'articolo 25 D.Lgs. n. 460/1997 stabilisce che se

i proventi superano per due anni consecutivi l'ammontare di due miliardi, indicizzato secondo la legge n. 398/1991, il bilancio deve recare una relazione dell'organo di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nei registri dei revisori contabili. L'organo di controllo contabile è quindi imposto solo per gli enti che in via continuativa, e si presume non transitoria, hanno dimensioni economiche significative e comunque non marginali.

La circ. min. n. 168/E del 26 giugno 1998, sulla questione precisa che l'obbligo della relazione scatta già a partire dal medesimo secondo anno, cioè dall'esercizio stesso nel quale si verifica la condizione richiesta dalla legge. Tale interpretazione oltre che letteralmente assai discutibile, può finire per costringere l'organo a commentare un bilancio relativo ad un esercizio nel quale non si era in carica e non si è quindi proceduto periodicamente a quei controlli necessari per poter certificare la regolarità e veridicità di un bilancio.

La disposizione del comma 5 poi tace sul contenuto di detta relazione, anche se si deve ritenere che tale documento debba in sostanza assicurare la regolare tenuta delle scritture contabili, la verità e chiarezza del bilancio ed in generale la regolarità ed il rispetto della normativa in materia di Onlus.

Per quanto il collegio sindacale o dei revisori contabili sia un organo 'interno' all'ente, è abbastanza evidente come dal contesto della normativa, esso finisca per assumere una funzione non solo di tutela interna, ma anche di controllo generale di legalità dell'ente.

Appare poi evidente che dove è statutariamente previsto l'organo del collegio sindacale, anche se non imposto per legge, il bilancio debba comunque essere accompagnato da una relazione di detto organo.

3. Scritture contabili delle attività connesse.

La lettera *b*) del solito articolo 25 disciplina invece il regime contabile delle attività connesse, le quali, ricordiamo, pur non concorrendo alla formazione della base imponibile al fine delle imposte dirette, restano comunque attività commerciali pure e quindi soggette agli obblighi formali.

La prima parte della norma si limita a richiamare gli articoli 14,

15, 16, 18, e 18 dello stesso D.P.R. n. 600/1973 al quale del resto appartiene anche l'articolo 20-*bis* introdotto.

In pratica è il richiamo all'insieme di norme relative alle scritture contabili valevole per le imprese for profit: la cosa è comprensibile se teniamo presente quanto detto e cioè che le attività connesse ancorché non imponibili sono comunque non commerciali. Gli articoli citati obbligano quindi alla tenuta dei seguenti libri e registri:

- A) Libro giornale e d inventari;
- B) Registri I.V.A.;
- C) Scritture di magazzino se dovute;
- D) Registro beni ammortizzabili;

Tuttavia l'esplicito richiamo all'articolo 18 del decreto n. 600, ammette anche le Onlus al regime di contabilità semplificata ivi previsto; perciò gli organismi non lucrativi che hanno un volume di affari per attività connesse in un anno non superiore a 360 milioni di lire se effettuano prestazioni di servizi o 1 miliardo se svolgenti altre attività, possono adempiere alla tenuta delle scritture contabili con la contabilità valevole ai fini dell'imposta sul valore aggiunto oltre a libro beni ammortizzabili.

In questa ipotesi, l'ente dovrà tenere una contabilità complessiva di tipo ordinario per l'attività complessiva ed invece contabilità fiscale per attività connesse di tipo semplificato.

In sostanza la portata complessiva della norma obbliga ad una contabilità separata, analoga anche se profondamente diversa ai fini della determinazione della base imponibile, a quella degli enti non commerciali ordinari: una prima contabilità complessiva, relativa al complesso dell'attività dell'ente, ed una seconda soggetta anche a formalità preventive, fiscalmente più rilevante relative alla sola attività connesse.

La più volte citata circolare ministeriale 168/E, ricorda che la separata tenuta delle scritture contabili relative alle attività connesse è condizione essenziale ai fini dell'applicabilità ai soggetti stesse delle disposizioni agevolative.

Si ritiene tuttavia che quando le attività connesse siano tenute, per opzione o per superamento dei volumi di affari previsti e indicati, in modo ordinario, un unico libro giornale che distingua tra attività istituzionale e attività connesse sia in grado di soddisfare sia

l'obbligo di cui alla lettera *a*) sia l'obbligo di cui alla lettera *b*) dell'articolo 25 in commento.

Ciò in considerazione che tutte le esigenze di accertamento sono comunque ampiamente tutelate.

4. I regimi semplificati.

La seconda parte della lettera *b*) contiene poi una ulteriore agevolazione formale.

Infatti per le Onlus che hanno avuto un importo di ricavi annui non superiori a 30 milioni se effettuano prestazioni di servizi, oppure 50 milioni negli altri casi gli adempimenti contabili sono assolti in base al comma 166 dell'art. 3 della legge n. 662 del 23 dicembre 1996, che così dispone:

Fermi restando, se prescritti, gli obblighi di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi, in deroga a quanto previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, le persone fisiche esercenti imprese, arti o professioni di cui al comma 165 possono:

a) annotare l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni fatturate o, in mancanza del relativo obbligo, effettuate in ciascun mese, con riferimento a tale mese, entro il giorno 15 del mese successivo, nei registri previsti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero in apposito prospetto, che tiene luogo degli stessi, conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze, tenuto e conservato a norma dell'articolo 39 del citato D.P.R. n. 633 del 1972. Entro la stessa data e secondo le stesse modalità devono essere annotati i compensi ed i corrispettivi delle operazioni non rilevanti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e, entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi, il valore delle eventuali rimanenze;

b) annotare entro il termine previsto per le liquidazioni trimestrali dell'imposta sul valore aggiunto l'importo complessivo

presa, arte o professione, dovrà essere comunque richiesta e conservata ai sensi dell'articolo 22 del D.P.R. n. 600 del 1973;

c) conservare, ai sensi dell'articolo 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la documentazione degli altri costi di cui si intenda effettuare la deduzione ai fini delle imposte sui redditi.

È il caso di segnalare che la norma si riferisce esclusivamente al comma 166 del citato articolo 3, perciò si limita ad agevolazioni di tipo contabile e non a criteri di determinazione della base imponibile che sono regolati dai successivi e diversi commi.

Come detto in questo caso, diversamente da quanto avverrà più oltre il regime agevolato di tenuta delle scritture è individuato esclusivamente dal volume delle attività connesse.

Infatti, per quanto si parli genericamente di 'ricavi', non si deve dimenticare che la lettera in questione regola la disciplina delle attività connesse, non di quelle complessive: è legittimo ritenere che quindi il parametro quantitativo, cioè il limite di ricavi, sia riferito esclusivamente alla attività connesse.

Oltretutto, siamo in fase di regolazione di scritture contabili fiscalmente rilevanti, il che conferma quanto sopra concluso.

4.1. Le Onlus minori.

Il comma 3 invece del medesimo articolo 25 prevede un regime semplificato per le organizzazioni non lucrative che hanno conseguito tra attività connesse a attività istituzionali proventi per ammontare non superiore a 100 milioni di lire. Tale importo è annualmente aggiornato in base alla legge n. 398/1991 e per il 1997 era stabilito in lire 125.647.000.

Tale limite è stato elevato con effetto dal 1 gennaio 2000 fino a 360 milioni di lire (art. 25 legge 13 maggio 1999 n. 133).

Occorre quindi capire se l'elevazione consistente del limite per poter usufruire delle disposizione della legge 398 del 1991, abbia automatico effetto anche sull'agevolazione relativa alle Onlus, di cui al citato art. 25 comma 3 decreto n. 460/1997. Propendiamo per la risposta affermativa, nel senso che l'agevolazione si applica per la

Questi enti in luogo di quanto detto alla precedente lettera *a*) possono assolvere alla tenute delle scritture mediante la tenuta di un semplice rendiconto delle entrate e delle spese complessive tenuto secondo le modalità previste dall'articolo 20 del D.P.R. n. 600/1973, così come modificato dall'articolo 8 del decreto n. 460/1997.

Tale rendiconto tenuto secondo modalità di cassa deve riepilogare in modo chiaro e trasparente il complesso delle entrate e delle uscite dell'ente continuando a distinguere tuttavia tra attività istituzionale e attività connesse.

Tale rendiconto tuttavia libera esclusivamente dagli obblighi di cui alla lettera *a*) dell'articolo 25 (contabilità *complessiva*) e non libera ovviamente dagli obblighi di cui alla lettera *b*) (attività *connesse*) perciò qualora siano svolte anche queste attività restano gli obblighi sopra descritti, eventualmente anche in regime semplificato o super semplificato.

Dal tenore letterale della norma citata sembra di capire che il limite dei 100 milioni venga individuato esclusivamente dalla somma dei proventi derivanti da attività istituzionali e connesse e non da altri proventi: si ritiene quindi che nel calcolo non debbano essere comprese altri proventi eventualmente compatibili con la qualifica di Onlus quali possono essere liberalità, quote associative, contributi a fondo perduto, donazioni e lasciti ereditari e così via.

Queste entrate infatti non concernono la attività istituzionale dell'ente intesa come attività rientrante in uno dei settori indicati all'articolo 10, ma pervengono all'organizzazione non lucrativa in base ad altro titolo e ragione economico giuridica.

Semmai più complesso è verificare se l'ammontare massimo per poter godere dell'agevolazione è calcolato con criterio di cassa ovvero con criterio di competenza economica. L'espressione proventi conseguiti farebbe in verità propendere per un criterio di competenza, giacché il provento è conseguito secondo tale principio; tuttavia poiché la norma fa poi slittare verso un sistema basato sul criterio di cassa (rendiconto delle *entrate*) sembra ragionevole propendere per questo criterio. La relazione ministeriale sul punto tace.

5. Gli adempimenti contabili obbligatori per le attività delle Onlus.

Gli obblighi contabili delle Onlus, relativamente all'I.V.A. sono in sostanza quelli 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 hanno anche entrate derivanti da attività commerciali pure.

Sintetizziamo brevemente i principali adempimenti ricordando che in pratica, sotto il profilo I.V.A., una organizzazione non lucrativa di utilità sociale, si comporta come ente non commerciale ordinario, giacché i presupposti di imposta restano inalterati dopo l'emanazione della riforma del 1997. Rimandiamo quindi alla parte degli enti non commerciali ordinari.

5.1. I libri obbligatori.

Formalità preliminari.

I registri obbligatori in base alla disciplina I.V.A. (art. 39 D.P.R. n. 633/1972), sono soggetti ad alcune formalità preliminari, prima cioè 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: notaio, Camera di Commercio, ufficio I.V.A. competente, ufficio del registro.

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

Registro 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:

1. numero e data di emissione della fattura;
2. importo delle operazioni distinte per aliquote;
3. 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'I.V.A.

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 separatati 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 D.P.R. n. 633/1972), cioè quelle operazioni di carattere commerciale che pur rientrando nel campo di applicazione I.V.A., sono in pratica soggetta ad aliquota zero.

Registro dei corrispettivi.

Questo registro (art. 24 D.P.R. n. 633/1972) non è obbligatorio per la generalità dei contribuenti, ma soltanto per le attività di commercio al minuto e per quelle attività considerate assimilate.

È 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 I.V.A. 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.

Ricordiamo tuttavia che l'articolo 15 del decreto n. 460/1997, esonera le Onlus dalla emissione della ricevuta fiscale e dello scontrino fiscale, limitatamente alle operazioni riconducibili all'attività istituzionale dell'ente: ciò significa, che in tanto l'agevolazione non riguarda le operazioni relative alle attività connesse e secondariamente che comunque gli obblighi fiscali formali restano esattamente dovuti.

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 I.V.A.

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.

6. La detrazione dell'I.V.A. e la contabilità separata degli enti non commerciali e delle Onlus.

Anche in questo caso la disciplina è sostanzialmente analoga, sotto il profilo I.V.A., a quella degli enti non commerciali ordinari, esaminata ampiamente nella prima parte.

Anche le Onlus possono essere quindi soggetti al versamento dell'eventuale I.V.A. a debito, risultante dalla differenza tra l'I.V.A. incassata sulle operazioni commerciali e quella pagata in sede di acquisto.

Ovviamente, l'I.V.A. detraibile è esclusivamente quella pagata sulla parte relativa all'attività commerciale, dove ai fini I.V.A. per attività commerciale si può intendere anche quella istituzionale o connessa. Infatti i due concetti, cioè validi ai fini delle imposte dirette e ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non coincidono affatto: le Onlus godono dell'agevolazione ai fini delle imposte dirette, nei limiti detti, ma non necessariamente ai fini I.V.A.

In altri termini, potrà essere dedotta solo l'I.V.A. pagata in sede di acquisti sostenuti per conseguire quei ricavi assoggettati ad I.V.A., in quanto afferenti l'attività imponibile. 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, e quella fiscale.

Tuttavia, ribadiamo nuovamente che la disciplina I.V.A. e quella delle imposte dirette non è del tutto coordinata: mentre infatti l'attività istituzionale delle Onlus, non è considerata commerciale ai fini delle imposte dirette, essa rimane attratta normalmente al campo di applicazione dell'I.V.A. Ai fini di questa imposta hanno quindi rilevanza piena non solo le attività connesse, ma anche le attività istituzionali, anche se come probabile, alcune di queste operazioni rientranti nell'ambito istituzionale saranno operazione esenti ai sensi dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 in materia di I.V.A.

La contabilità separata ai fini I.V.A. 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.

Per acquisti commerciali si intendono gli acquisti relativi sia alle attività istituzionali che quelli relativi alle attività connesse, giacché — ribadiamo — queste attività rientrano in linea generale nelle attività imponibili della Onlus.

La distinzione tra attività istituzionali e attività direttamente connesse secondo la disciplina dell'articolo 10 del decreto 469 del 1997 è infatti una distinzione rilevante ai fini delle imposte dirette, ma assai meno rilevante se non addirittura inesistente ai fini della disciplina I.V.A.

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 anno-

tare 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 « I.V.A. 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 D.P.R. n. 633/1972), sia da numerose pronunce ministeriali. Ricordiamo a solo titolo di esempio la Risoluzione Ministeriale 5 maggio 1979 protocollo 9/406, la quale a proposito 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 I.V.A. per poter detrarre legittimamente l'I.V.A. 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 I.V.A. sugli acquisti promiscui. Una associazione che avrà una attività commerciale del trenta per cento delle entrate totali, detarrerà il trenta per cento dell'I.V.A. sui costi comuni, oltre ovviamente l'intera I.V.A. 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 I.V.A. 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 I.V.A. 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 I.V.A., verrà registrata nella colonna dell'attività commerciale e sarà la parte da conteggiare in detrazione nella liquidazione I.V.A.; una parte, con I.V.A. 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'I.V.A. commerciale è detraibile nei limiti previsti dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, valido per tutti i soggetti. Per esempio non è detraibile l'I.V.A. pagata sugli acquisti di carburanti e lubrificanti, su spese di albergo e ristorante ecc., nemmeno se attinente alla sfera commerciale.

Gli enti non commerciali, come detto nella prima parte e quindi anche le Onlus, hanno quindi una doppia indetraibilità: una oggettiva, valida per tutti i soggetti I.V.A. 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 I.V.A. acquisti.

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

Può accadere che nell'esercizio dell'attività ritenuta imponibile ai fini I.V.A., l'ente, cioè la Onlus, effettui operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. I.V.A.

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 assistenziali, possono riguardare le associazioni.

Il testo del citato articolo 10, dopo la riforma delle Onlus, prevede una serie di operazioni esenti anche per quest'ultime: l'imposta complessiva della riforma Onlus ai fini I.V.A., ha infatti inciso prevalentemente sotto questo profilo, quello cioè di estendere una serie di esenzioni, già precedentemente previste, anche alle organizzazioni non lucrative, che merita evidentemente un trattamento simile a quello di altri soggetti.

Come detto queste operazioni possono rientrare nel campo dell'attività commerciale, sono soggette a fatturazione e registrazione ma creano un nuovo problema di indetraibilità dell'I.V.A. sugli acquisti. Chi effettua operazioni esenti può detrarre l'I.V.A. 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, detarrerà quindi solo il cinquanta per cento dell'I.V.A. sugli acquisti commerciali nel senso sopra indicato.

Occorre solo non confondere questo tipo di operazioni con quelle precedentemente descritte. Le operazioni esenti indicate dall'art. 10 sono operazioni commerciali, almeno ai fini dell'I.V.A., 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.

8. 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 I.V.A., anche se a credito.

La posizione del contribuente potrà essere quindi di I.V.A. a debito (I.V.A. incassata maggiore dell'I.V.A. *pagata*) o a credito, (I.V.A. incassata minore dell'I.V.A. *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 15 del mese successivo a quello di riferimento per i titolari di conto fiscale;

Tuttavia i cosiddetti contribuenti minori possono effettuare le liquidazioni I.V.A. 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 360.000.0000 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.

9. Dichiarazione annuale I.V.A.

Un altro importante appuntamento che riguarda le Organizzazioni Non lucrative soggetti passivi I.V.A., è la dichiarazione annuale dell'I.V.A. (art. 38 del decreto I.V.A.).

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

Modalità termini e altri aspetti relativi alla scadenza della dichiarazione hanno carattere ordinario, nel senso che la disciplina relativa in niente si discosta da quella ordinaria per tutti i soggetti passivi I.V.A.

L'ufficio I.V.A. 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 I.V.A. 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, già descritte nella prima parte che qui riepiloghiamo brevemente, che non discendono da legislazione specifica o da speciali istruzioni, ma che derivano dalle considerazioni sinora fatte e che forse vale la pena ripetere.

1. 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.

2. Tra le operazioni passive troveranno iscrizione solo gli acquisti commerciali, cioè solo gli acquisti per i quali è stata 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 I.V.A. non detraibile, conterrà quindi solo gli acquisti con I.V.A. oggettivamente non detraibile (art. 19), ma comunque relativi all'attività commerciale e non gli

acquisti con I.V.A. 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.

10. Codice fiscale e numero di partita I.V.A. la dichiarazione di inizio attività.

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

I primi non dovranno avere numero di partita I.V.A., 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 Onlus, invece dovrà necessariamente avere il numero di partita I.V.A. che in linea generale varrà anche come numero di codice fiscale.

Il numero di partita I.V.A. è attribuito invece dall'ufficio provinciale I.V.A., competente secondo il domicilio fiscale dell'ente. 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 qualche rapida riga di commento.

Non è affatto detto infatti che ogni Organizzazione Non lucrativa debba essere necessariamente soggetto passivo I.V.A. Possono infatti esistere Onlus che svolgono la loro attività istituzionale senza che per questo si verifichino necessariamente i presupposti di imposta: se la Onlus realizza la propria attività senza dover mettere in atto attività di cessione di beni o di prestazioni di servizi verso pagamento di corrispettivi specifici, infatti siamo di fronte ad una Onlus a tutti gli effetti che non è soggetto passivo I.V.A.: è il caso per

esempio dell'ente non lucrativo che finanzia la propria attività solo tramite raccolta di fondi, oppure quote associative e contributi a fondo perduto, oppure liberalità e donazioni.

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 I.V.A.

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 I.V.A., quindi non tiene conto delle entrate non commerciali dell'ente. È 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 servizi 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 rapportato 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 relative alle scelte future dell'associazione. È 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 n. 398/1991, 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 comunicato entro trenta giorni dal suo verificarsi con una dichiarazione di variazione dati da redigersi sul medesimo modello.

11. Adempimenti I.V.A. delle associazioni di volontariato iscritte

Gli enti di volontariato iscritti nei registri di cui alla legge n. 266 del 1991, hanno una particolare disciplina I.V.A., come già detto nella parte speciale.

Pertanto avranno anche una disciplina particolare sotto il profilo degli adempimenti formali, sia di tenuta delle scritture che dichiarativi.

Tali adempimenti dipenderanno in larga misura dalla scelta che l'associazione avrà fatto relativamente al regime I.V.A., secondo la clausola di miglior favore tra normativa specifica delle legge n. 266 e normativa generale Onlus.

Se l'organismo di volontariato avrà scelto il regime I.V.A. previsto dall'art. 8 della legge n. 266/1991, cioè quello che prevede che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non si considerano operazioni rilevanti I.V.A., esso non avrà adempimenti di nessun tipo in quanto non sarà soggetto passivo I.V.A.

Se cioè l'insieme delle operazioni attive sarà gestito in tale regime, l'ente, come già specificato dalla circolare del 1992, non dovrà avere numero di partita I.V.A., non dovrà tenere scritture

I.V.A. fiscalmente rilevanti, non avrà da effettuare versamenti di imposta né adempimenti dichiarativi. È chiaro, come più volte ricordato, che tale sistema comporta dover sostenere il costo di tutta l'imposta pagata a monte, su tutti gli acquisti effettuati, in quanto in questo caso l'ente si comporta come un qualsiasi soggetto consumatore finale e quindi contribuente di fatto oltre che di diritto.

Se invece l'ente di volontariato, con le precisazioni e i richiami già fatti soprattutto in sede di commento della circolare ministeriale, decidesse in base alla clausola di miglior favore di considerare le proprie attività in entrata rientranti nel campo di applicazione dell'I.V.A. ai sensi del D.P.R. n. 633 relativo, come la generalità delle altre Onlus, allora scattano anche gli adempimenti I.V.A. descritti e validi per tutti.

Se inoltre l'ente di volontariato volesse svolgere alcune attività in regime di esclusione I.V.A. ai sensi dell'art. 8 legge n. 266 ed alcune in regime di imponibilità, fermo quanto già detto in sede di commento del paragrafo 5.2 della circolare ministeriale 168/E del 26.6.1998, allora risulterebbe necessaria l'impostazione di una contabilità separata I.V.A., tesa a distinguere gli acquisti relativi a operazione escluse ai sensi art. 8 L. n. 266/1991, la cui I.V.A. sarebbe indetraibile, e gli acquisti relativi ad operazioni imponibili, la cui imposta risulta invece detraibile nei termini e nei modi della disciplina generale.

Vogliamo nuovamente ricordare che il citato paragrafo della circolare ministeriale pone una alternativa tra le due scelte, che è stata interpretata in questa sede come alternativa per gruppi omogenei di prestazioni e non come alternativa assoluta e generale tra un sistema e l'altro.

12. Gli obblighi contabili delle attività connesse.

Può essere utile ripetere nuovamente che mentre le attività istituzionali sono attività non commerciali, le attività direttamente connesse, anche se non formano la base imponibile sono comunque attività commerciali ai fini delle imposte dirette e quindi, in quanto tali soggette alle scritture contabili obbligatorie anche dal punto di vista fiscale.

Mentre quindi la disciplina generale della tenuta delle scritture

contabili dell'attività istituzionale è regolata dalla prima parte dell'articolo 25 del nuovo decreto, la disciplina generale delle attività connesse è regolata, secondo il richiamo dello stesso articolo 25, dalla normativa generale in materia di enti non commerciali.

Per quanto tale disciplina sia stata abbondantemente trattata nella prima parte, appare utile un breve richiamo.

Il possesso di reddito di impresa, anche se non imponibile ai fini irpeg, come avviene di fatto per le Onlus, 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, le Onlus che abbiano un volume di affari, per attività connesse a quelle istituzionali:

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, (cioè ai ricavi derivanti dall'esercizio di attività direttamente connesse a quelle istituzionali) escludendo quindi quelle entrate che per la loro natura afferiscono all'attività non commerciale dell'ente.

Le Onlus 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.

Obblighi contabili del volontariato.

Il comma 4 dell'articolo 25 D.Lgs. n. 460/1997 prevede poi un'ulteriore semplificazione contabile, riservata questa volta alle asso-

ciazioni di volontariato iscritte ai registri di cui alla legge n. 266/1991 e alle organizzazioni non governative riconosciute idonee in base alla legge n. 49/1987.

L'agevolazione in esame ha quindi carattere soggettivo e non ha limiti di volume di affari essendone del tutto indipendente.

Il vantaggio riconosciuto è rappresentato dalla possibilità di adempiere agli obblighi formali della contabilità, in luogo di quanto detto sopra, mediante un semplice rendiconto delle entrate e delle spese, rendiconto introdotto e citato dall'articolo 8 del medesimo decreto n. 460.

Si tratta quindi di tenere una semplice contabilità che annoti su normale registro di entrate e uscite, non soggetto a vidimazione ma solo da conservare entro i termini dell'accertamento, l'attività complessiva dell'ente e che sia in grado a fine esercizio di poter riepilogare l'attività complessiva dell'ente nel citato rendiconto, che in pratica riepiloga per voci, l'attività dell'ente.

Nel merito della questione, per la verità, la relazione ministeriale al decreto, aggiungendo parole non previste dalla lettera della norma, testualmente afferma che tali enti devono continuare a distinguere tra attività direttamente connesse e attività istituzionali. Il problema di per sé è piuttosto marginale poiché tale distinzione non è complessa da effettuare.

Tuttavia le parole destano perplessità in ordine alle conseguenze logiche di tale affermazione. Infatti tale distinzione per gli organismi considerati organizzazioni non lucrative per effetto di legge, non ha particolare significato.

La stessa relazione ministeriale in sede di commento dell'articolo 10 e segnatamente della clausola di 'automaticità' aveva affermato che per le Onlus di diritto non si applicano i limiti di cui all'articolo 10. In altri termini per i soggetti che sono considerati sempre Onlus, questa distinzione non dovrebbe avere alcuna importanza e soprattutto alcuna conseguenza pratica, per questo tale distinzione appare del tutto superflua.

È chiaro invece, e forse questo è il significato delle parole usate in sede di relazione, che se ci sono operazioni fiscalmente rilevanti, queste soccombono a normali obblighi fiscali.

Il punto che merita rapida riflessione è quello relativo agli

obblighi contabili delle attività direttamente connesse, regolati per la generalità delle Onlus dalla lettera *b*) dell'articolo in commento.

È chiaro che in questo caso, trovandosi di fronte come più volte detto ad operazioni che non concorrono alla determinazione della base imponibile Irpeg, ma che vedono la presenza dei presupposti I.V.A., vi sarebbero obblighi contabili in tal senso. Dobbiamo tuttavia ricordare nuovamente il disposto dell'articolo 8 legge n. 266/1991 che per le associazioni di volontariato pone le operazioni attive fuori del campo di applicazione dell'I.V.A., non considerandole né prestazioni di servizi, né cessioni di beni.

Da tale considerazione ne deriva conseguentemente che, in linea generale, non essendo gli organismi di volontariato soggetti passivi iva, non hanno obblighi nemmeno in tal senso.

Le stesse operazioni invece, potrebbero avere rilevanza fiscale ai fini delle imposte dirette, almeno relativamente ad obblighi formali, per cui in questo caso ci troviamo di fronte ad un soggetto non I.V.A. che adempie a scritture contabili relative alla attività direttamente connessa, secondo tale disciplina.

C'è semmai da fare una ulteriore e diversa considerazione pratica: è evidente che se l'ente di volontariato, oltre alla propria attività istituzionale e oltre alle attività commerciali marginali di cui al D.M. 25 maggio 1995, effettua anche, come sino ad oggi è stato di fatto possibile e tollerato, una attività commerciale pura ed extra marginale, questa, in quanto non agevolata, soccombe anche a tutti gli obblighi fiscalmente rilevanti.

Quindi anche in questo caso saremo concretamente di fronte ad una contabilità separata: una di carattere istituzionale o quanto meno interna all'ente, che riepiloghi la contabilità complessiva dell'ente al fine di adempiere alle disposizioni del decreto Onlus; una relativa alla attività direttamente connessa, rilevante fiscalmente, ma agevolata in base al decreto n. 460/1997, nel senso di non concorrere alla determinazione della base imponibile Irpeg ed una (eventuale), fiscalmente rilevante e quindi soggiacente a quella disciplina, per quanto concerne l'attività commerciale pura.

Gli effetti della clausola di automaticità per questi soggetti ha anche conseguenze di carattere contabile, come era evidente, nel senso di travolgere almeno in parte l'agevolazione formale; quanto

meno necessita di integrare tale disciplina se si vuole correttamente adempiere alle scritture.

Tuttavia il silenzio del comma 4 sul punto, fa intendere che risulta sempre più complesso dover legittimare una attività commerciale pura per gli enti di volontariato di cui alla legge n. 266/1991.

Obblighi contabili Onlus parziali.

Ricordiamo che per quei soggetti che abbiamo indicato come Onlus parziali, vigono regole almeno in parte diverse.

Questi soggetti sono come noto gli enti ecclesiastici delle confessione religiose con cui lo stato ha effettuato accordi e le associazioni di promozione sociale in base alla legge n. 287/1991.

Tali soggetti vedono regolato il loro regime contabile dal comma 9 dell'articolo 10 del decreto e non dall'articolo 25; cioè vedono regolata la materia in base alla stessa norma che dispone la possibilità di essere considerati organismi non lucrativi, limitatamente alle attività tipiche di tali enti.

Tale beneficio è accordato a condizione che le contabilità relative alle due sfere siano tenute separatamente.

Anche questi soggetti vedranno quindi di fatto una tripartizione delle loro attività con distinzione tra attività istituzionali, direttamente connesse e 'altre attività'.

TIPOLOGIA Onlus	CONTABILITÀ GENERALE	ATTIVITÀ CONNESSE	CONTABILITÀ I.V.A.	ALTRE ATTIVITÀ
Onlus ORDINARIA	Scritture cronologiche complessive con distinzione tra attività istituzionali e connesse	Contabilità separata fiscalmente rilevante	Normale	Non può avere altra attività
Onlus ORDINARIA CON RICAVI COMPLESSIVI INFERIORI A 100 MILIONI	Rendiconto delle entrate e delle uscite secondo l'art. 20 D.P.R. n. 600/1972	Contabilità separata fiscalmente rilevante	Normale	Non può avere altra attività

TIPOLOGIA Onlus	CONTABILITÀ GENERALE	ATTIVITÀ CONNESSE	CONTABILITÀ I.V.A.	ALTRE ATTIVITÀ
Onlus ORDINARIA CON ATTIVITÀ CONNESSE INFERIORE A 30 M. SE PRESTAZIONI SERVIZI O 50 SE ALTRE ATTIVITÀ	Scritture cronologiche o rendiconto delle entrate se ammissibile	Regime semplificato di cui a comma 166 art. 3 L. n. 662 del 1996	Regime semplificato comma 166 art. 3 L. n. 662 del 1996	Non può avere altre attività
Onlus AUTOMATICA ENTE DI VOLTARIATO ISCRITTO	Rendiconto delle entrate e delle spese ai sensi art. 20 D.P.R. n. 600/1973	Contabilità separata fiscalmente rilevante	Nessun adempimento se ha scelto regime art. 8 L. 266/91 Adempimenti normali se ha scelto regime imponibile.	Contabilità separata fiscalmente rilevante se svolge altre attività commerciali
Onlus AUTOMATICA COOPERATIVA SOCIALE	Libro giornale secondo Codice Civile	Libro giornale secondo Codice civile	Regime normale I.V.A.	
Onlus AUTOMATICA O.N.G.	Rendiconto delle entrate e delle uscite ai sensi dell'art. 20 D.P.R. n. 600/1973	Contabilità fiscalmente rilevante se svolta	Operazioni fuori campo I.V.A. se non è scelto l'altro regime	Possibili altre attività
Onlus PARZIALE ENTE RELIGIOSO	Contabilità cronologica che distingua attività istituzionali, attività connesse altre attività	Contabilità separata fiscalmente rilevante	Regime normale I.V.A.	Contabilità separata per altre eventuali attività commerciali svolte
Onlus PARZIALE A.P.S.	Contabilità cronologica con distinzione attività istituzionali, connesse ed altre	Contabilità fiscalmente rilevante	Regime normale I.V.A., salvo opzione	Contabilità fiscalmente rilevante per attività commerciali

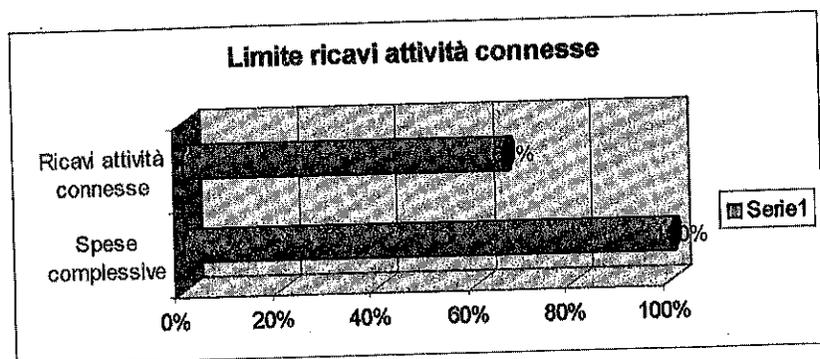
OBBLIGHI DICHIARATIVI

SOGGETTO	760	760 IRAP	I.V.A.	770
ONLUS ORDINARIA E ONLUS MINORI	Solo se ha altri redditi	SI se paga compensi rientranti base imponibile irap	si	SI se paga compensi soggetti a ritenuta
Onlus AUTOMATICA ENTE DI VOLTARIATO ISCRITTO	NO se non svolge altra attività commerciale o possiede altri redditi	SI se paga compensi rientranti nella base imponibile irap o se ha reddito di impresa.	NO se effettua operazioni escluse art. 8 L. n. 266/1991, si se sceglie regime imponibile	SI se paga compensi soggetti a ritenuta
Onlus AUTOMATICA COOPERATIVA SOCIALE	SI	SI	SI	SI se paga compensi soggetti a ritenuta
Onlus AUTOMATICA O.N.G.	NO se non svolge altra attività commerciale o possiede altri redditi	SI se paga compensi rientranti nella base imponibile irap o se ha reddito d'impresa	NO se sceglie regime non commerciale L. n. 49/1987 si se sceglie regime imponibilità	SI se paga compensi soggetti a ritenuta
Onlus PARZIALE ENTE RELIGIOSO	SI se svolge anche attività commerciale o altri redditi	SI se paga compensi rientranti nella base imponibile irap o se ha reddito d'impresa	SI	SI se paga compensi soggetti a ritenuta
Onlus PARZIALE A.P.S.	SI se svolge attività commerciale o altri redditi	SI se paga compensi rientranti nella base imponibile irap o se ha reddito d'impresa	SI	SI se paga compensi soggetti a ritenuta

Ripartizione dei ricavi



■ Attività istituzionale
■ Attività connesse



BOZZA PIANO DEI CONTI N. 1
STATO PATRIMONIALE

ATTIVITÀ

IMMOBILIZZAZIONI

IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Ristrutturazioni immobili strumentali
Ristrutturazioni immobili non strumentali
Software

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Impianti e macchinari
Mobili e macchine ordinarie d'ufficio
Macchine elettroniche d'ufficio
Automezzi ordinari
Automezzi speciali
F.do amm.to macchinari
F.do amm.to mobili e macchine ufficio
F.do amm.to macchine elettr.
F.do amm.to automezzi
F.do amm.to automezzi speciali

IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

Acconti versati
depositi cauzionali

CREDITI VERSO CLIENTI

Crediti verso clienti

ALTRI CREDITI

Altri crediti verso terzi.
Fatture da emettere

F.DO SVALUTAZIONE CREDITI.

F.do svalut. Crediti clienti.

ALTRI CREDITI

CREDITI VERSO ENTI

Crediti verso enti previdenziali.
Erario conto irpeg acconto
Erario c/ I.V.A.
altri crediti diversi
Erario c/ irap
Inail c/contr.

DISPONIBILITÀ LIQUIDE

BANCHE

Banca x c/c
banca Y c/c

CASSA

Cassa sede

RATEI E RISCONTI

RISCONTI ATTIVI

Risconti att. Assicurazioni
Altri risconti attivi.

RATEI ATTIVI

ratei attivi

PASSIVITÀ

PATRIMONIO NETTO

RISERVE

F.do di riserva
Avanzi esercizi precedenti.

ACCANTONAMENTI

F.DO T.F.R.

F.do TFR personale dip.te
Altri accantonamenti.

BANCHE

BANCHE C/C

DEBITI VERSO FORNITORI

FATTURE DA RICEVERE

ALTRI DEBITI

DEBITI VERSO ENTI

Debiti verso enti previdenziali.

erario c.to ritenute 1001

erario c.to ritenute 1040

erario c.to altre ritenute

Erario c.to I.V.A.

Erario c.to I.V.A. ACQUISTI

Erario c.to I.V.A. VENDITE

Erario c.to irpeg

ALTRI DEBITI

DEBITI VERSO DIPENDENTI

salari e stipendi

Altre indennità

RATEI E RISCOINTI PASSIVI

Risconti passivi

risconti passivi

Ratei passivi

ratei passivi.

CONTO ECONOMICO

RICAVI

RICAVI NON COMMERCIALI

Quote associative

Oblazioni e liberalità

Contributi da enti

RICAVI ISTITUZIONALI

ricavi convenzione Usl.

Ricavi attività A)

RICAVI ATTIVITÀ CONNESSE

Ricavi servizi a pagamento

Altri ricavi

Altri ricavi

Fitti attivi

PROVENTI FINANZIARI

Interessi attivi

COSTI.

SPESE DI SEGRETERIA E GENERALI.

Cancelleria e stampati.

telefoniche

Pulizia locali

assicurazioni

Consulenze professionali

riscaldamento.

postali

personale dipendente

contributi prev.li e assist.

Accantonamento TFR

Inail

Rimborsi spese generali

Competenze bancarie

Perdite su crediti.

COSTI SERVIZIO ATTIVITÀ ISTITUZIONALI

Personale dipendente

Contributi previdenziali.

Inail

Accantonamento TFR

carburanti

Lubrificanti.

manutenzione mezzi speciali

telefoniche

rimborsi spese

materiale di consumo

imposte e tasse di circolazione

assicurazioni mezzi speciali

Prestazioni professionali medici

COSTI ATTIVITÀ CONNESSE

Personale dipendente

materiale di consumo

Assicurazioni

telefoniche

AMMORTAMENTI

Amm.to imp.

Amm.to macch. Uff.

Amm.to macch. Elettr.

Amm.to automezzi

Amm.to automezzi speciali

Amm.to spese di manutenzione.

Amm.to software.

ONERI TRIBUTARI

Imposte su interessi.

Imposta di registro.

Irpeg d'esercizio

bolli e marche

Altri diritti e imposte

Smaltimento rifiuti.

Irap d'esercizio.

ONERI FINANZIARI.

interessi passivi

ONERI E RICAVI STRAORDINARI.

Plusvalenze

Sopravvenienze

Minusvalenze

SCHEMA DI CONTO ECONOMICO N. 2

RICAVI

RICAVI NON COMMERCIALI

Quote associative

Oblazioni e liberalità

Contributi da enti

RICAVI ISTITUZIONALI

ricavi convenzione X

ricavi convenzione Y

RACCOLTA PUBBLICA DI FONDI

Raccolta iniziativa 1.

Raccolta iniziativa 2

ALTRI RICAVI

Interessi Attivi

Sconti e abbuoni.

Plusvalenze

Altri ricavi

Fitti attivi

PROVENTI FINANZIARI

Interessi attivi

COSTI.

SPESE DI SEGRETERIA E GENERALI.

Cancelleria e stampati.

telefoniche

Pulizia locali

assicurazioni

Consulenze professionali

riscaldamento.

postali

personale dipendente

contributi prev.li e assist.

Accantonamento TFR

Inail

Rimborsi spese generali

Competenze bancarie

Perdite su crediti.

COSTI PER ATTIVITÀ ISTITUZIONALI

Personale dipendente

Contributi previdenziali.

Inail

Accantonamento TFR

carburanti

Lubrificanti.

manutenzione mezzi speciali

telefoniche

Prestazioni professionali medici

COSTI ATTIVITÀ CONNESSE

Personale dipendente

Contributi prev.

Inail

Acc.to TFR

manutenzione.

materiale di consumo

Assicurazioni

Telefoniche

AMMORTAMENTI

Amm.to imp.

Amm.to macch. Uff.

Amm.to macch. Elettr.

Amm.to automezzi

Amm.to automezzi speciali

Amm.to spese di manutenzione.

Amm.to software.

ONERI TRIBUTARI

Imposte su interessi.

Imposta di registro.

Irpeg d'esercizio

bolli e marche

Altri diritti e imposte

Smaltimento rifiuti.

Irap d'esercizio.

ONERI FINANZIARI.

interessi passivi

ONERI E RICAVI STRAORDINARI.

Plusvalenze

Sopravvenienze

Minusvalenze

COSTI PER RACCOLTA PUBBLICA DI FONDI

Costi iniziativa 1

Costi iniziativa 2

13. Controlli sulle Onlus e regime sulle sanzioni.

È abbastanza chiaro e in linea di principio anche condivisibile

che un sistema così ampio e anche forte di agevolazioni fiscali sia accompagnato da un rigido sistema di sanzioni in caso di abuso o di mancato rispetto della normativa.

È anche vero che l'attuale disciplina sia civilistica che di carattere tributario era sul punto assai carente tale da non rappresentare certamente una sicurezza né per i responsabili degli enti, né per i 'terzi' in senso lato.

È altresì vero che la preoccupazione che nel settore si nascondano elementi non puri, che cerchino di approfittare della vantaggiosa normativa a scopi esclusivamente lucrativi, deve essere una preoccupazione non solo dell'amministrazione finanziaria, ma di tutto il settore, che non può che trarne vantaggio sotto tutti i profili.

Del resto la stessa legge di delegazione conteneva in merito principi e criteri direttivi assai rigorosi, imponendo esplicitamente di regolare la questione.

Ciò premesso tuttavia il regime previsto dal disposto del decreto 460 sulla questione, non può non destare qualche perplessità.

La disciplina appare assai stringata, essendo demandata ai soli articoli 27 e 28 del decreto.

L'articolo 27 si qualifica come norma a tutela dell'interesse e della fede pubblica, quindi a garanzia prevalentemente dei terzi soggetti che entrano in contatto con l'organo non lucrativo.

Dispone infatti il divieto per chi non è organismo non lucrativo dell'uso nella denominazione o comunque nelle comunicazioni al pubblico, delle parole 'organizzazione non lucrativa di utilità sociale'.

Anzi il divieto è ancora più generale nel senso che non sono vietate solo le testuali parole indicate, ma anche altre parole o locuzioni che per similarità siano in grado di trarre in inganno i terzi, generando quindi confusione e incertezza sulla esatta qualificazione dell'ente. Così saranno ovviamente vietate locuzione del tipo: 'organizzazione di utilità sociale', oppure 'ente di utilità sociale', oppure (si ritiene) ancora 'associazione di solidarietà sociale' e così via.

Come si vede anche in questo caso non sarà sempre pacifica la discussione poiché il divieto imposto non è riferito ad un elenco tipizzato di espressioni, ma si riferisce a tutte le espressioni in grado di trarre in inganno.

La sanzione per l'eventuale abuso della denominazione è però

rimandato alla lettera c) del successivo articolo 28) che prevede una sanzione amministrativa da 600 mila a 2 milioni di lire.

La fattispecie sanzionatoria resta quindi di natura amministrativa, salvo ovviamente che la fattispecie rappresenti anche reato.

Nel suo complesso invece il sistema delle sanzioni è regolato in modo più articolato al successivo articolo 28.

In primo luogo la norma ha carattere aggiuntivo ed integrativo del normale regime di sanzioni tributarie che continua ovviamente ad applicarsi in tutti i casi di violazione di norma tributaria.

La lettera a) dell'articolo in commento introduce ed aggiunge al sistema già previsto una solidarietà tra i rappresentanti legali e tutti i membri degli organi amministrativi che si avvalgono dei benefici della normativa senza possedere i requisiti richiesti dall'articolo 10, istitutivo e qualificante le Onlus.

La stessa responsabilità è prevista in caso di violazione di alcune disposizioni statutarie e segnatamente quelle previste alle lettere c) e d) del comma 1 del medesimo articolo 10.

Si tratta in pratica del divieto di svolgere attività diverse da quelle istituzionali con la sola eccezione di quelle direttamente connesse e del divieto di distribuzione anche in forma indiretta di utili, avanzi o patrimonio dell'ente.

In caso di violazione si applica anche in questo caso una sanzione amministrativa da 2 a 12 milioni di lire, indipendentemente come detto da ogni altra sanzione prevista da legge tributaria per la specifica e concreta violazione e violazioni effettuate.

Sul punto bisogna fare qualche commento.

In primo luogo non è nemmeno del tutto pacifico chi siano i destinatari della norma.

Se la locuzione legali rappresentanti è assai chiara infatti, lo è meno la definizione di organi amministrativi e ciò in quanto la disciplina del codice civile, a differenza di quanto avviene per le società commerciali, non tipizza, né poteva farlo, gli organi amministrativi degli enti non lucrativi.

Così, insieme con un organo amministrativo vero e proprio, denominato consiglio direttivo o con espressioni simili, è frequente trovare nell'organizzazione interna di questi enti figure come il 'segretario amministrativo', il 'tesoriere' e così via.

È quindi legittimo il dubbio se la norma in commento si riferisca anche a tali soggetti.

La commissione parlamentare, sempre in sede di parere sulla questione aveva opportunamente suggerito di ancorare la responsabilità almeno ai casi di dolo o colpa grave e non prevedere, come sembra, una sorta di responsabilità solidale oggettiva e senza colpa.

Tale introduzione avrebbe consentito di distinguere tra comportamenti e responsabilità all'interno dell'ente, poiché per le figure sopra descritte ci possiamo trovare di fronte a soggetti con ampia autonomia decisionale, così come a soggetti nominalmente qualificati allo stesso modo, ma senza autonomia amministrativa rilevante e con funzioni meramente esecutive. Sembra difficile, se non impossibile sul piano della legittimità, prevedere responsabilità indipendentemente da un esame della fattispecie concreta.

In ordine alla responsabilità di queste figure propendiamo quindi per un esame singolo e non per una affermazione sempre e comunque di responsabilità anche se solo in parte suffragati dalla norma.

In secondo luogo, la norma appare per certi aspetti ridondante: infatti la sanzione è prevista per il mancato rispetto di uno qualsiasi dei requisiti dell'articolo 10 e poi specificamente per alcune violazioni statutarie, ritenute evidentemente e a ragione maggiormente qualificanti le organizzazioni non lucrative.

C'è da chiedersi quindi che cosa accade in caso di violazione di una diversa disposizione statutaria (non espressamente *richiamata*) che pur deve essere presente, per esempio in caso di violazione del disposto di cui alla lettera e) (obbligo di impiegare gli utili ed avanzi per la realizzazioni di *attività istituzionali e connesse*) oppure di quello della lettera g) (Obbligo di redigere il *bilancio*).

A noi sembra che si tratterebbe comunque del mancato rispetto di uno dei requisiti previsti dall'articolo 10 e neanche di poco conto per la verità, per cui il richiamo esplicito a due sole questioni ci appare superfluo.

Oltretutto, il richiamo è sulla questione della esatta identificazione delle attività direttamente connesse che per il momento è il punto meno chiaro della vicenda.

Anche questa questione non era sfuggita al dibattito che aveva

preceduto la emanazione definitiva del decreto collegata ed anche la commissione parlamentare era intervenuta sul punto.

L'aspetto è tanto più delicato in quanto per gli organismi non lucrativi che non sono tali per effetto di legge, l'esame del possesso o meno dei requisiti è demandato esclusivamente all'ente stesso, senza nessun controllo da parte dell'amministrazione.

Come già detto la comunicazione da effettuarsi ai sensi dell'articolo 11 del decreto n. 460 è appunto una comunicazione e non una domanda o una istanza: non deve quindi né essere accettata né respinta, ma è una sorta di 'presa d'atto' da parte dell'amministrazione fiscale.

Se il sistema è apprezzabile per la rapidità e semplicità di applicazione, l'autocontrollo del possesso dei requisiti previsti dalla legge per appartenere al sistema delle Onlus, è tutt'altro che agevole e non per volontà dei soggetti, ma per obiettive e riconoscibili difficoltà di applicazione.

Dovrebbe poi andare da sé che per i soggetti organizzazioni non lucrative per effetto di legge, come per i soggetti parzialmente non lucrative, il divieto di svolgere attività diverse non rileva nemmeno sotto il profilo delle sanzioni.

La lettera *b*) sanziona invece l'omessa comunicazione di cui all'articolo 11 con la sanzione amministrativa da lire 200 mila a lire 2 milioni.

La conseguenza più grave dell'omessa comunicazione è comunque quella già prevista dal secondo comma del medesimo articolo 11, il quale afferma che la comunicazione all'anagrafe delle Onlus è condizione essenziale per godere dei benefici fiscali.

Il secondo comma dell'articolo 28 attribuisce poi la competenza della irrogazione delle sanzioni indicate all'ufficio delle entrate nel cui ambito territoriale si trova il domicilio fiscale della organizzazione non lucrativa.

L'ultimo comma stabilisce poi la solidarietà passiva tra l'ente, i legali rappresentanti e i membri degli organi amministrativi, oppure tra questi ultimi e terzi fruitori di indebiti vantaggi fiscali, (per esempio *finanziatori*) per le imposte indebitamente risparmiate, le relative sanzioni e gli interessi e ciò come detto indipendentemente da una situazione di dolo o colpa grave.

CAPITOLO X LE ONLUS E GLI ALTRI SOGGETTI

1. Rapporto e coordinamento con gli altri enti non commerciali.

Il coordinamento tra disciplina degli enti non commerciali e organismi non lucrativi è esplicitamente trattato dall'articolo 26 del decreto che con chiara norma di rinvio dichiara applicabile ai secondi la disciplina dei primi.

In modo particolare la norma richiama gli articoli 2 e 9 del decreto 460/97, la cui applicabilità alle Onlus è assai chiara e agevole: se infatti di tali agevolazioni possono godere gli enti non commerciali ordinari, a maggior ragione possono goderne le organizzazioni non lucrative, stante la loro maggiore meritorietà rispetto ai primi.

Quindi anche per loro valgono le relative esenzioni: sono esclusi da ogni tributo i fondi pervenuti da raccolte pubbliche di fondi (lettera *a*) articolo 2), così come i proventi derivanti da convenzioni con la pubblica amministrazione in seguito ad attività istituzionali aventi finalità sociali, non hanno carattere commerciale ai fini delle imposte dirette (art. 2 lettera *b*).

Allo stesso modo le agevolazioni fiscali previste dal successivo articolo 9 ben si possono applicare agli organismi non lucrativi.

Più difficile comprendere invece quali altre norme del presente decreto si possono applicare alle Onlus.

Come si vede infatti la norma di rinvio effettua un richiamo non della disciplina generale degli enti non commerciali, ma esclusivamente delle norme del decreto stesso, il che rende certamente le cose più complesse.

Per una serie di norme il richiamo è certamente del tutto inutile.

Per esempio la disciplina delle imposte dirette risulta di fatto non applicabile: gli enti non lucrativi hanno solo attività istituzionali

(non *commerciali*) in uno dei settori indicati, oppure attività direttamente connesse (non *imponibili*), altrimenti non sono organismi non lucrativi.

Più complesso è chiarire se il richiamo alla normativa generale può valere ai fini I.V.A. ed in particolare al nuovo testo dell'articolo 4 del D.P.R. n. 633/1972.

Come noto tale norma dispone la non commerciabilità di operazioni rese in conformità allo statuto a propri associati e partecipanti per le associazioni politiche, sindacali di categoria religiose assistenziali culturali, sportive dilettantistiche di formazione non scolastica.

Ora, non è affatto impossibile che pur non richiamate, alcune di queste organizzazioni siano anche organizzazioni non lucrative, almeno per chi opera in uno dei settori comuni ad entrambi gli ambiti, per esempio in campo assistenziale.

Per quanto gli organismi non lucrativi non siano esplicitamente richiamati nell'articolo, per quanto lo stesso articolo 4 del decreto I.V.A. sia oggetto solo in parte di modifica da parte del decreto delegato, è altresì vero che striderebbe non poco non considerare la normativa applicabile alle Onlus, che quindi vedrebbero almeno ai fini I.V.A. fiscalmente rilevante la propria attività nei confronti dei propri associati, i quali se non devono godere di vantaggi in ragione della loro qualità nemmeno devono essere penalizzati rispetto agli associati di un normale ente non commerciale.

D'altra parte il comma 9 dell'articolo 10 sembra suffragare questa ipotesi: in quella sede infatti si prevedono in pratica quei soggetti che abbiamo definito Onlus parziali.

Il citato comma 9 infatti dopo aver regolato gli enti religiosi, prevede che le associazioni di promozione sociale comprese tra gli enti di cui alla legge 25 agosto 1991, n. 287, articolo 3 comma 6 lettera e) le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal ministero dell'interno, siano considerate Onlus limitatamente allo svolgimento delle attività tipiche delle Onlus stesse, ammettendo quindi anche per questi soggetti, come per gli enti religiosi la possibilità di una attività diversa e quindi non agevolata. Anche per questi soggetti il complesso delle agevolazioni è riconosciuto a condizione di una contabilità separata per tali attività.

Non si vede perché, in altri termini, una Onlus piena non possa

applicare ai fini I.V.A. la disciplina degli altri soggetti enti non commerciali.

A noi sembra che questo aspetto non contrasterebbe troppo con la normativa, non più almeno della normativa prevista per le Onlus parziali.

Nessun problema sembra invece porre l'articolato o complesso disposto dell'articolo 6, relativo alla perdita della qualifica di ente non commerciale, in quanto è chiaro che prima di tali parametri, assai complessi, entrano in gioco considerazioni in ordine alla esclusività della attività istituzionale e connessa della Onlus, le quali ripetiamo non possono avere altra attività oltre quella.

Alle stesso modo la non prevalenza delle attività istituzionali su quelle direttamente connesse, è condizione che opera prima delle altre condizioni indicate dal ricordato articolo 6.

Per effetto poi dell'esplicito richiamo dell'articolo 2 del decreto in commento, si ritiene applicabile alla organizzazione non lucrativa anche il disposto dell'articolo 8, primo comma decreto n. 469/1997, in caso di raccolta pubblica di fondi.

Qualora quindi l'organismo non lucrativo effettui tale forma di finanziamento si deve ritenere applicabile anche a loro l'obbligo, indipendente ed aggiuntivo rispetto ad ogni altro obbligo contabile, di predisporre entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio un apposito e separato rendiconto, dal quale devono risultare entrate e spese di ogni singola raccolta pubblica; ciò deve avvenire in modo chiaro e trasparente, anche mediante apposita relazione che ne dettigli il contenuto.

La norma appare quindi di difficile interpretazione anche se l'unico senso che appare avere è quella relativa all'imposta sul valore aggiunto, non vedendo altrimenti quale senso avrebbe.

Per quanto riguarda invece il regime contabile occorre ricordare che in base all'ultimo comma dell'articolo 25 i soggetti che abbiamo definito Onlus parziali e cioè enti religiosi ed alcune associazioni di promozione sociale vedono applicate le norme del medesimo articolo limitatamente alle attività proprie delle Onlus.

Altra questione, di rilievo più teorico che pratico, è se la disciplina della legge n. 398 del 1991 sia applicabile per norma di rinvio alle Onlus. Deve essere del tutto pacifico che ovviamente il dubbio si pone semmai esclusivamente ai soli fini I.V.A., giacché le

Onlus non hanno — non possono avere — reddito imponibile irpeg, almeno le Onlus pure. Anche in questo caso, per quanto la situazione si presenti assai particolare non vediamo difficoltà di sorta.

2. Rapporto e coordinamento con la disciplina delle cooperative sociali.

In merito poi al rapporto e coordinamento con la disciplina delle cooperative sociali, soggetti Onlus di diritto per il momento è opportuno svolgere solo le seguenti brevi considerazioni.

La prima considerazione che si deve ripetere riguarda gli effetti concreti della clausola di automaticità prevista dal comma 8 dell'articolo 10, analoga a quella per gli organismi di volontariato iscritti e per le organizzazioni non governative riconosciute idonee.

Analoghe sono anche le relative considerazioni sulla portata di tali effetti automatici, con problemi corrispondenti e per certi aspetti maggiori.

L'articolo 1 della legge 8 novembre 1991 n. 381 infatti definisce così i settori di attività delle cooperative sociali:

a) gestione di servizi socio sanitari ed educativi;

b) svolgimento di attività diverse, agricole commerciali industriali, commerciali o di servizi, finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate.

Come ben si può vedere sia le cooperative note come di tipo a) sia quelle di tipo b) prevedono settori di attività che non sempre si conciliano con quelli individuati dall'articolo 10.

Per quanto riguarda infatti quelle di tipo a) il settore educativo appartiene a quel gruppo di attività considerate di solidarietà non in ogni caso, ma previo possesso dei requisiti di svantaggio da parte dei fruitori le prestazioni; ancora più palese è il contrasto per le cooperative del secondo gruppo, che possono svolgere attività anche del tutto escluse dalle indicazioni tassative dell'articolo 10.

Evidentemente anche in questo caso valgono considerazioni simili rispetto a quelle del volontariato iscritto nei registri.

Ciò che il legislatore ha voluto agevolare non è quindi in questa sede il settore di attività, bensì la forma giuridica, nel caso quella della legge n. 381/1991.

Anche la risposta alle obiezioni sul punto, hanno natura similare

e cioè la lettera della legge di delegazione ha impedito di intervenire sul punto, pena un eccesso di delega.

Le perplessità sono solo in parte attenuate dalla diversa natura delle agevolazioni fiscali valide per le cooperative, quindi anche sociali, rispetto a quelle del volontariato.

Come già detto, infatti, l'agevolazione dell'articolo 12 ai fini delle imposte dirette, non si applica alle attività delle cooperative, per esplicita previsione di legge.

Le cooperative sociali quindi, anche se Onlus, restano titolari di reddito di impresa a tutti gli effetti, normalmente tassato secondo la relativa disciplina.

In quanto soggetti non lucrativi di diritto e automaticamente, si ritiene, per considerazioni analoghe a quelle svolte per le associazioni di volontariato, che ad esse non si applichino i limiti di cui all'articolo 10 e che nessuna rilevanza abbia per loro la distinzione tra attività istituzionali e direttamente connesse.

Per loro la perdita della qualifica di Onlus è legata strettamente e inscindibile rispetto alla perdita di cooperativa sociale in base alla legge n. 381/1991.

Nessuna rilevanza quindi deve essere di conseguenza data alle caratteristiche soggettive dei destinatari della prestazioni, non avendo alcun rilievo la qualifica di soggetti svantaggiati o meno, per i motivi sopra detti.

Anche per quanto riguarda la generalità delle condizioni e dei limiti posti dal resto dell'articolo 10, sia per la lettera della norma, sia per le considerazioni svolte in sede di relazione ministeriale si propende per ritenere non applicabili tali limiti, per esempio in materia di distribuzione di utili anche in forma diretta, di rapporto associativo, e così via.

Intanto tali questioni sono già regolate dalla legge in materia, almeno in linea generale e poi in questo caso il legislatore, anche per effetto della delega, ha ragionato in termini completamente diversi: la qualifica di Onlus non è attribuita da considerazioni soggettive sul possesso dei requisiti previsti dall'articolo 10, ma come dire 'a monte' in sede di valutazione politica del soggetto già rispondente ad altri requisiti formali e sostanziali.

Anche per quanto riguarda la disciplina della tenuta delle scritture contabili delle Onlus, per espressa previsione dell'articolo

25 non si applica alle società cooperative, né ordinarie né sociali, che quindi restano obbligate al sistema di tenute delle scritture previste dal Codice Civile per tali enti, ed abbondantemente disciplinato dalla normativa relativa e specifica.

Si ritiene invece applicabile a tali soggetti la normativa relativa alla deducibilità fiscale delle liberalità prevista dall'articolo 13 del decreto n. 460/1997.

Tale norma infatti si riferisce in generale alle Onlus, senza distinzione alcuna rispetto alle Onlus-cooperative.

Tuttavia bisogna anche dire che alcune di esse sembrano essere non poco in contrasto con la natura di queste Onlus particolari, che restano al tempo stesso anche soggetti imprenditori a tutti gli effetti.

Si pensi tanto per fare un esempio al comma 2 e 3 del citato articolo sulle erogazioni liberali.

I beni merce ceduti da una impresa ad una Onlus cooperativa non rappresentato ricavo né per il donante né per il ricevente.

Quale significato abbia per una Onlus di questa natura utilizzare i beni in conformità alle proprie attività istituzionali non è del tutto chiaro, giacché l'attività istituzionale del ricevente è comunque attività commerciale fiscalmente rilevante.

Bisogna dire che la norma stessa al comma 4 riserva al ministero delle finanze la facoltà di impartire ulteriori condizioni cui subordinare l'applicazione della normativa in esame, per cui è molto probabile che in quella sede vengano risolti problemi simili.

Non appare invece in contrasto e non pone problemi particolari il resto della disciplina, specialmente nella parte della esenzione da altri tributi, quali registro, INVIM, bollo e così via ben potendosi applicare senza problemi alle cooperative.

In questi casi infatti siamo di fronte ad agevolazione che non toccando imposte dirette ed I.V.A., non contrastano con la natura commerciale della Onlus cooperativa.

Rapporto e coordinamento con la disciplina della legge sul volontariato.

Anche sotto questo profilo si pongono problemi analoghi, del resto già affrontati in sede di commento alla disciplina specifica. Del resto la clausola di miglior favore, così anche come interpretata dalle citate circolari ministeriali sino ad ora emanate, consente alle Onlus

automatiche ed al volontariato iscritto, di gestire in modo sereno l'importante riforma emanata. Norme di coordinamento e quanto meno interpretazioni sul punto, sarebbero necessarie per quelle Onlus automatiche che operano come detto al di fuori dei settori tipici delle organizzazioni non lucrative indicate dall'articolo 10 del decreto n. 460. La assoluta tassatività di tale elenco, più volte ribadita, si scontra anche per il volontariato iscritto ai registri regionali di cui alla legge di settore, con le realtà operative che si muovono, talvolta anche in modo rilevante, in ambiti diversi da quelli indicati. Di fatto le associazioni di volontariato finiscono per comportarsi, almeno alcune di esse, come una sorta di *Onlus parziali* non esplicitamente previste dal decreto Onlus.

L'alternativa sarebbe che in quanto Onlus automatiche, tutte le loro attività rientrino nella agevolazione prevista ai fini delle imposte dirette. Tesi che, almeno per ora, non ci sentiamo di condividere.

Del resto, la filosofia di fondo del decreto Onlus, non è stata quella di agevolare ogni e qualsiasi attività delle Onlus purché strumentale al raggiungimento degli scopi, ma è stata quella di agevolare soltanto determinate attività o, al massimo, alcune altre direttamente collegate.

APPENDICE

Decreto Legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 1 del 2 gennaio 1998 — Supplemento Ordinario n. 1

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA Visti gli articoli 76 e 87, quinto comma, della Costituzione;

Visto l'articolo 3, commi 186, 187, 188, 189 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, recante delega al Governo per la disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 4 luglio 1997;

Visto l'articolo 3, comma 1, della legge 31 luglio 1997, n. 259, che ha fissato alla data del 30 novembre 1997 il termine per l'esercizio delle deleghe legislative recate dal citato articolo della legge n. 662 del 1996;

Vista la deliberazione del Presidente del Senato della Repubblica, d'intesa col Presidente della Camera dei deputati, adottata ai sensi dell'articolo 3, comma 15, della citata legge n. 662 del 1996, recante proroga di venti giorni del termine per l'espressione del parere da parte della Commissione parlamentare istituita a norma dell'articolo 3, comma 13, della medesima legge n. 662 del 1996;

Acquisito il parere della summenzionata Commissione parlamentare;

Vista la deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 14 novembre 1997;

Sulla proposta del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro e del bilancio e della programmazione economica;

E m a n a il seguente decreto legislativo:

Sezione I - Modifiche alla disciplina degli enti non commerciali in materia di imposte sul reddito e di imposta sul valore aggiunto.

Art. 1.

Qualificazione degli enti e determinazione dei criteri per individuarne l'oggetto esclusivo o principale di attività.

1. Nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del

Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, all'articolo 87, il comma 4 è sostituito dai seguenti:

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

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

Art. 2.

Occasionali raccolte pubbliche di fondi e contributi per lo svolgimento convenzionato di attività

1. Nell'articolo 108, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente il reddito complessivo degli enti non commerciali, dopo il comma 2, è aggiunto, in fine, il seguente:

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

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

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

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

3. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, possono essere stabiliti condizioni e limiti affinché l'esercizio delle attività di cui all'articolo 108, comma 2-bis, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, possa considerarsi occasionale.

Art. 3.

Determinazione dei redditi e contabilità separata

1. All'articolo 109 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente la determinazione dei redditi degli enti non commerciali, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) i commi 2 e 3 sono sostituiti dai seguenti:

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

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

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

b) il comma 4-bis è sostituito dal seguente:

« 4-bis. Gli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica sono esonerati dall'obbligo di tenere la contabilità separata qualora siano osservate le modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria tenuta a norma di legge dagli stessi enti. ».

Art. 4.

Regime forfetario di determinazione del reddito

1. Nel testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo l'articolo 109 è inserito il seguente:

« Art. 109-bis (Regime forfetario degli enti non commerciali). — 1. Fatto salvo quanto previsto, per le associazioni sportive dilettantistiche, dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e, per le associazioni senza scopo di lucro e per le pro-loco, dall'articolo 9-bis del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66, gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata ai sensi dell'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività corrispondente alla classe di appartenenza secondo la tabella seguente ed aggiungendo l'ammontare dei componenti positivi del reddito di cui agli articoli 54, 55, 56 e 57:

a) attività di prestazioni di servizi:

1) fino a lire 30.000.000, coefficiente 15 per cento;

- 2) da lire 30.000.001 a lire 360.000.000, coefficiente 25 per cento;
- b) altre attività:
- 1) fino a lire 50.000.000, coefficiente 10 per cento;
- 2) da lire 50.000.001 a lire 1.000.000.000, coefficiente 15 per cento.
2. Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.
3. Il regime forfetario previsto nel presente articolo si estende di anno in anno qualora i limiti indicati al comma 1 non vengano superati.
4. L'opzione è esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e comunque per un triennio. La revoca dell'opzione è effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata.
5. Gli enti che intraprendono l'esercizio d'impresa commerciale 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. ».

Art. 5.

Enti di tipo associativo

1. All'articolo 111 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente l'attività svolta dagli enti di tipo associativo, sono apportate le seguenti modificazioni:
- a) il comma 3 è sostituito dal seguente:
- « 3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati. »;
- b) dopo il comma 4, sono aggiunti, in fine, i seguenti:
- « 4-bis. Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di

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

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

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

4-quinquies. Le disposizioni di cui ai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

- a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
- e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, secondo comma, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti;

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

4-*sexies*. Le disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del comma 4-*quinquies* non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria. ».

2. Nell'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativo all'esercizio di imprese ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nel quarto comma, secondo periodo, relativo al trattamento di talune cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da enti di tipo associativo, le parole: « e sportive » sono sostituite dalle seguenti: « sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona »; nello stesso comma, il terzo periodo è soppresso;

b) nel quinto comma, lettera a), relativo al trattamento delle pubblicazioni curate da enti di tipo associativo, le parole: « e sportive » sono sostituite dalle seguenti: « sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona »;

c) dopo il quinto comma, sono aggiunti, in fine, i seguenti:

« Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considera commerciale, anche se effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, sempreché tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel secondo periodo del quarto comma.

Le disposizioni di cui ai commi quarto, secondo periodo, e sesto si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;

b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello

statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

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

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

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa. Le disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del settimo comma non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria. ».

3. Entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, le associazioni costituite prima della predetta data predispongono o adeguano il proprio statuto, ai sensi dell'articolo 111, comma 4-*quinquies*, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dal comma 1, lettera b), ed ai sensi dell'articolo 4, settimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato dal comma 2, lettera b).

4. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, il termine di cui al comma 3 è di dodici mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

Art. 6.

Perdita della qualifica di ente non commerciale

1. Nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo l'articolo 111, è inserito il seguente:

« Art. 111-*bis* (Perdita della qualifica di ente non commerciale). — 1. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.

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

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

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

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

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

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

4. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili. »

2. Nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, all'articolo 4, dopo l'ultimo comma, è aggiunto il seguente:

« Le disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale di cui all'articolo 111-bis del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applicano anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. »

Art. 7.

Enti non commerciali non residenti

1. All'articolo 114 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, riguardante gli enti non commerciali non residenti nel territorio dello Stato, nel comma 2, le parole: « senza tenerne contabilità separata si applicano le disposizioni dei commi 2 e 3 dell'articolo 109 » sono sostituite dalle seguenti: « si applicano le disposizioni dei commi 2, 3 e 3-bis dell'articolo 109 ».

Art. 8.

Scritture contabili degli enti non commerciali

1. Nell'articolo 20 decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, riguardante le scritture contabili degli enti non commerciali, dopo il primo comma, sono aggiunti, in fine, i seguenti:

« Indipendentemente alla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'articolo 108, comma 2-bis, lettera a), testo unico delle imposte

sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Gli enti soggetti alla determinazione forfetaria del reddito ai sensi del comma 1 dell'articolo 109-bis del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni, relativamente alle attività di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi, assolvono gli obblighi contabili di cui all'articolo 18, secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662. ».

Art. 9.

A agevolazioni temporanee per il trasferimento di beni patrimoniali

1. Il trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni a favore di enti non commerciali, con atto sottoposto a registrazione entro il 30 settembre 1998, è esente dalle imposte sulle successioni e donazioni, ipotecaria e catastale, sull'incremento di valore degli immobili e relativa imposta sostitutiva, non dà luogo, ai fini delle imposte sui redditi, a realizzo o a distribuzione di plusvalenze e minusvalenze, comprese quelle relative alle rimanenze e compreso il valore di avviamento, né costituisce presupposto per la tassazione di sopravvenienze attive nei confronti dell'ente cessionario, a condizione che l'ente dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività. Qualora il trasferimento abbia a oggetto l'unica azienda dell'imprenditore cedente, questi ha l'obbligo di affrancare le riserve o fondi in sospensione d'imposta eventualmente costituiti in precedenza previo pagamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche ovvero dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto pari al 25 per cento, secondo le modalità determinate con decreto del Ministro delle finanze. Per i saldi attivi di rivalutazione costituiti ai sensi delle leggi 29 dicembre 1990, n. 408, e 30 dicembre 1991, n. 413, recanti disposizioni tributarie per la rivalutazione dei beni, lo smobilizzo di riserve e di fondi e per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, l'imposta sostitutiva è stabilita con l'aliquota del 10 per cento e non spetta il credito d'imposta previsto dall'articolo 4, comma 5, della predetta legge n. 408 del 1990 e dall'articolo 26, comma 5, della predetta legge n. 413 del 1991; le riserve e i fondi indicati nelle lettere b) e c) del comma 7 dell'articolo 105 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono assoggettati ad imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio con l'aliquota, rispettivamente, del 5 per cento e del 10 per cento.

2. L'ente non commerciale che alla data di entrata in vigore del presente decreto utilizzi beni immobili strumentali di cui al primo periodo del comma 2 dell'articolo 40 del testo unico delle imposte sui redditi,

approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, può, entro il 30 settembre 1998, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, mediante il pagamento di una somma a titolo di imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nella misura del 5 per cento del valore dell'immobile medesimo, determinato con i criteri di cui all'articolo 52, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, nel caso in cui gli stessi provengano dal patrimonio personale, e del 10 per cento nel caso di acquisto in regime di impresa. Per bene proveniente dal patrimonio si intende il bene di proprietà dell'ente stesso non acquistato nell'esercizio di impresa indipendentemente dall'anno di acquisizione e dal periodo di tempo intercorso tra l'acquisto e l'utilizzazione nell'impresa.

3. Con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono stabilite le modalità di presentazione della dichiarazione di opzione e di versamento delle imposte sostitutive previste ai commi 1 e 2.

Sezione II - *Disposizioni riguardanti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale*

Art. 10.

Organizzazioni non lucrative di utilità sociale

1. Sono organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, prevedono espressamente:

a) lo svolgimento di attività in uno o più dei seguenti settori:

- 1) assistenza sociale e socio-sanitaria;
- 2) assistenza sanitaria;
- 3) beneficenza;
- 4) istruzione;
- 5) formazione;
- 6) sport dilettantistico;
- 7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409;

8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti

urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22;

9) promozione della cultura e dell'arte;

10) tutela dei diritti civili;

11) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400;

b) l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;

c) il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;

d) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;

e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;

f) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

g) l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;

h) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

i) l'uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione « organizzazione non lucrative di utilità sociale » o dell'acronimo « ONLUS ».

2. Si intende che vengono perseguite finalità di solidarietà sociale quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie nei settori dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili non sono rese nei confronti di soci, associati o partecipanti, nonché degli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, ma dirette ad arrecare benefici a:

a) persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;

b) componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

3. Le finalità di solidarietà sociale s'intendono realizzate anche quando tra i beneficiari delle attività statutarie dell'organizzazione vi siano i propri soci, associati o partecipanti o gli altri soggetti indicati alla lettera *a*) del comma 6, se costoro si trovano nelle condizioni di svantaggio di cui alla lettera *a*) del comma 2.

4. A prescindere dalle condizioni previste ai commi 2 e 3, si considerano comunque inerenti a finalità di solidarietà sociale le attività statutarie istituzionali svolte nei settori della assistenza sociale e sociosanitaria, della beneficenza, della tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, della ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400, nonché le attività di promozione della cultura e dell'arte per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato.

5. Si considerano direttamente connesse a quelle istituzionali le attività statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, di cui ai numeri 2), 4), 5), 6), 9) e 10) del comma 1, lettera *a*), svolte in assenza delle condizioni previste ai commi 2 e 3, nonché le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse. L'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori elencati alla lettera *a*) del comma 1, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione.

6. Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione:

a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità. Sono fatti salvi, nel caso delle attività svolte nei settori di cui ai numeri 7) e 8) della lettera *a*) del comma 1, i vantaggi accordati a soci, associati o partecipanti ed ai soggetti che effettuano erogazioni liberali, ed ai loro familiari, aventi significato puramente onorifico e valore economico modico;

b) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;

c) la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645, e dal decreto-legge 21 giugno 1995, n. 239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n. 336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;

d) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto;

e) la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche.

7. Le disposizioni di cui alla lettera *b*) del comma 1 non si applicano alle fondazioni, e quelle di cui alle lettere *b*) ed *i*) del medesimo comma 1 non si applicano agli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

8. Sono in ogni caso considerati ONLUS, nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità, gli organismi di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49, e le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381. Sono fatte salve le previsioni di maggior favore relative agli organismi di volontariato, alle organizzazioni non governative e alle cooperative sociali di cui, rispettivamente, alle citate leggi n. 266 del 1991, n. 49 del 1987 e n. 381 del 1991.

9. Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera *e*), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, sono considerati ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera *a*) del comma 1; fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lettera *c*) del comma 1, agli stessi enti e associazioni si applicano le disposizioni anche agevolative del presente decreto, a condizione che per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 25, comma 1.

10. Non si considerano in ogni caso ONLUS gli enti pubblici, le società commerciali diverse da quelle cooperative, gli enti conferenti di cui alla legge 30 luglio 1990, n. 218, i partiti e i movimenti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e le associazioni di categoria.

Art. 11.*Anagrafe delle ONLUS e decadenza dalle agevolazioni*

1. È istituita presso il Ministero delle finanze l'anagrafe unica delle ONLUS. Fatte salve le disposizioni contemplate nel regolamento di attuazione dell'articolo 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, in materia di istituzione del registro delle imprese, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 1995, n. 581, i soggetti che intraprendono l'esercizio delle attività previste all'articolo 10, ne danno comunicazione entro trenta giorni alla direzione regionale delle entrate del Ministero delle finanze nel cui ambito territoriale si trova il loro domicilio fiscale, in conformità ad apposito modello approvato con decreto del Ministro delle finanze. La predetta comunicazione è effettuata entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto da parte dei soggetti che, alla predetta data, già svolgono le attività previste all'articolo 10. Alla medesima direzione deve essere altresì comunicata ogni successiva modifica che comporti la perdita della qualifica di ONLUS.

2. L'effettuazione delle comunicazioni di cui al comma 1 è condizione necessaria per beneficiare delle agevolazioni previste dal presente decreto.

3. Con uno o più decreti del Ministro delle finanze da emanarsi, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le modalità di esercizio del controllo relativo alla sussistenza dei requisiti formali per l'uso della denominazione di ONLUS, nonché i casi di decadenza totale o parziale dalle agevolazioni previste dal presente decreto e ogni altra disposizione necessaria per l'attuazione dello stesso.

Art. 12.*A agevolazioni ai fini delle imposte sui redditi*

1. Nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo l'articolo 111-*bis*, introdotto dall'articolo 6, comma 1, del presente decreto, è inserito il seguente:

« Art. 111-*ter* (Organizzazioni non lucrative di utilità sociale). — 1. Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale.

2. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile. ».

Art. 13.*Erogazioni liberali*

1. Al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del

Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 13-*bis* sono apportate le seguenti modificazioni:

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

2) nel comma 3, relativo alla detrazione proporzionale, in capo ai singoli soci di società semplice, afferente gli oneri sostenuti dalla società medesima, le parole: « Per gli oneri di cui alle lettere *a*), *g*), *b*) e *i*) » sono sostituite con le seguenti: « Per gli oneri di cui alle lettere *a*), *g*), *b*), *i*) ed *i-bis*) »;

b) nell'articolo 65, comma 2, relativo agli oneri di utilità sociale deducibili ai fini della determinazione del reddito d'impresa, dopo la lettera *c*-*quinquies*), sono aggiunte, in fine, le seguenti:

« *c-sexies*) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, a favore delle ONLUS;

c-septies) le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di ONLUS, nel limite del cinque per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, così come risultano dalla dichiarazione dei redditi. »;

c) nell'articolo 110-*bis*, comma 1, relativo alle detrazioni d'imposta per oneri sostenuti da enti non commerciali, le parole: « oneri indicati alle lettere *a*), *g*), *b*) e *i*) del comma 1 dell'articolo 13-*bis* » sono sostituite dalle seguenti: « oneri indicati alle lettere *a*), *g*), *b*), *i*) ed *i-bis*) del comma 1 dell'articolo 13-*bis* »;

d) nell'articolo 113, comma 2-*bis*, relativo alle detrazioni d'imposta per oneri sostenuti da società ed enti commerciali non residenti, le parole: « oneri indicati alle lettere *a*), *g*), *b*) e *i*) del comma 1 dell'articolo 13-*bis* »

sono sostituite dalle seguenti: « oneri indicati alle lettere a), g), b), i) ed *i-bis*) del comma 1 dell'articolo 13-*bis* »;

e) nell'articolo 114, comma 1-*bis*, relativo alle detrazioni d'imposta per oneri sostenuti dagli enti non commerciali non residenti, le parole: « oneri indicati alle lettere a), g), b) e i) del comma 1 dell'articolo 13-*bis* » sono sostituite dalle seguenti: « oneri indicati alle lettere a), g), b), i) ed *i-bis*) del comma 1 dell'articolo 13-*bis* ».

2. Le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, che, in alternativa alla usuale eliminazione dal circuito commerciale, vengono ceduti gratuitamente alle ONLUS, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

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

4. Le disposizioni dei commi 2 e 3 si applicano a condizione che delle singole cessioni sia data preventiva comunicazione, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, al competente ufficio delle entrate e che la ONLUS beneficiaria, in apposita dichiarazione da conservare agli atti dell'impresa cedente, attesti il proprio impegno ad utilizzare direttamente i beni in conformità alle finalità istituzionali e, a pena di decadenza dei benefici fiscali previsti dal presente decreto, realizzi l'effettivo utilizzo diretto; entro il quindicesimo giorno del mese successivo, il cedente deve annotare nei registri previsti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero in apposito prospetto, che tiene luogo degli stessi, la qualità e la quantità dei beni ceduti gratuitamente in ciascun mese. Per le cessioni di beni facilmente deperibili e di modico valore si è esonerati dall'obbligo della comunicazione preventiva. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, possono essere stabilite ulteriori condizioni cui subordinare l'applicazione delle richiamate disposizioni.

5. La deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali a favore di organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987, n. 49, prevista dall'articolo 10, comma 1, lettera g), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è consentita a condizione che per le medesime

erogazioni il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d'imposta di cui all'articolo 13-*bis*, comma 1, lettera *i-bis*), del medesimo testo unico.

6. La deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali previste all'articolo 65, comma 2, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è consentita a condizione che per le medesime erogazioni liberali il soggetto erogante non usufruisca delle deduzioni previste dalla lettera *c-sexies*) del medesimo articolo 65, comma 2.

7. La deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali previste all'articolo 114, comma 2-*bis*, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è consentita a condizione che per le medesime erogazioni liberali il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d'imposta previste dal comma 1-*bis*, del medesimo articolo 114.

Art. 14.

Disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto

1. Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo, relativo alla individuazione dei soggetti beneficiari di operazioni di divulgazione pubblicitaria che non sono considerate prestazioni di servizi, dopo le parole: « solidarietà sociale, » sono inserite le seguenti: « nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), »;

b) all'articolo 10, primo comma, relativo alle operazioni esenti dall'imposta, sono apportate le seguenti modificazioni:

1) nel numero 12), dopo le parole: « studio o ricerca scientifica » sono aggiunte, in fine, le seguenti: « e alle ONLUS »;

2) nel numero 15), dopo le parole: « effettuate da imprese autorizzate » sono aggiunte, in fine, le seguenti: « e da ONLUS »;

3) nel numero 19), dopo le parole: « società di mutuo soccorso con personalità giuridica » sono inserite le seguenti: « e da ONLUS »;

4) nel numero 20), dopo le parole: « rese da istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni » sono inserite le seguenti: « e da ONLUS »;

5) nel numero 27-*ter*), dopo le parole: « o da enti aventi finalità di assistenza sociale » sono inserite le seguenti: « e da ONLUS »;

c) nell'articolo 19-*ter*, relativo alla detrazione per gli enti non commerciali, nel secondo comma, le parole: « di cui all'articolo 20 » sono sostituite dalle seguenti: « di cui agli articoli 20 e 20-*bis* ».

Art. 15.*Certificazione dei corrispettivi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*

1. Fermi restando gli obblighi previsti dal titolo secondo del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le ONLUS, limitatamente alle operazioni riconducibili alle attività istituzionali, non sono soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale.

Art. 16.*Disposizioni in materia di ritenute alla fonte*

1. Sui contributi corrisposti alle ONLUS dagli enti pubblici non si applica la ritenuta di cui all'articolo 28, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

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

Art. 17.*Esenzioni dall'imposta di bollo*

1. Nella Tabella allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, relativa agli atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto, dopo l'articolo 27, è aggiunto, in fine, il seguente:

« Art. 27-bis — 1. Atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS). ».

Art. 18.*Esenzioni dalle tasse sulle concessioni governative*

1. Nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, recante disciplina delle tasse sulle concessioni governative, dopo l'articolo 13, è inserito il seguente:

« Art. 13-bis (Esenzioni). — 1. Gli atti e i provvedimenti concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative. ».

Art. 19.*Esenzioni dall'imposta sulle successioni e donazioni*

1. Nell'articolo 3, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, relativo ai trasferimenti non soggetti all'imposta, dopo le parole: « altre finalità di pubblica utilità » sono aggiunte, in fine, le seguenti: « nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) ».

Art. 20.*Esenzioni dall'imposta sull'incremento di valore degli immobili e dalla relativa imposta sostitutiva*

1. Nell'articolo 25, primo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, recante disciplina dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili, relativo all'esenzione dall'imposta degli incrementi di valore di immobili acquistati a titolo gratuito, dopo le parole: « pubblica utilità », sono inserite le seguenti: «, nonché da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) ».

2. L'imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili di cui all'articolo 11, comma 3, del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, non è dovuta dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

Art. 21.*Esenzioni in materia di tributi locali*

1. I comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano possono deliberare nei confronti delle ONLUS la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti.

Art. 22.*Agevolazioni in materia di imposta di registro*

1. Alla tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nell'articolo 1, concernente il trattamento degli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, dopo il settimo periodo, è aggiunto, in fine, il seguente: « Se il trasferimento avviene a favore di organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS) ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-quater): lire 250.000. »; nel medesimo articolo,

dopo la nota II-ter), è aggiunta, in fine, la seguente: «II-quater). A condizione che la ONLUS dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro 2 anni dall'acquisto. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione per lo svolgimento della propria attività è dovuta l'imposta nella misura ordinaria nonché una sanzione amministrativa pari al 30 per cento della stessa imposta.»;

b) dopo l'articolo 11 è aggiunto, in fine, il seguente:

«Art. 11-bis — 1. Atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale: lire 250.000.».

Art. 23.

Esenzioni dall'imposta sugli spettacoli

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

2. L'esenzione spetta a condizione che dell'attività richiamata al comma 1 sia data comunicazione, prima dell'inizio di ciascuna manifestazione, all'ufficio accertatore territorialmente competente. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, potranno essere stabiliti condizioni e limiti affinché l'esercizio delle attività di cui al comma 1 possa considerarsi occasionale.

Art. 24.

A agevolazioni per le lotterie, tombole, pesche e banchi di beneficenza

1. Nell'articolo 40, primo comma del regio decreto-legge 19 ottobre 1938, n. 1933, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 1939, n. 973, recante riforma delle leggi sul lotto pubblico, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al numero 1), relativo alla autorizzazione a promuovere lotterie, dopo le parole: «enti morali,» sono inserite le seguenti: «organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS),»;

b) al numero 2), relativo alla autorizzazione a promuovere tombole, dopo le parole: «enti morali,» è inserita la seguente: «ONLUS,»;

c) al numero 3), relativo alla autorizzazione a promuovere pesche o banchi di beneficenza, dopo le parole: «enti morali,» è inserita la seguente: «ONLUS,».

Art. 25.

Disposizioni in materia di scritture contabili e obblighi formali delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale

1. Nel decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dopo l'articolo 20, è inserito il seguente:

«Art. 20-bis (Scritture contabili delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale). — 1. Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) diverse dalle società cooperative, a pena di decadenza di benefici fiscali per esse previsti, devono:

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

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

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

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

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

5. Qualora i proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di due miliardi di lire, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, il bilancio

deve recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili. ».

2. Ai soggetti di cui all'articolo 10, comma 9, le disposizioni del comma 1 si applicano limitatamente alle attività richiamate allo stesso articolo 10, comma 1, lettera a).

Art. 26.

Norma di rinvio

1. Alle ONLUS si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali e, in particolare, le norme di cui agli articoli 2 e 9 del presente decreto.

Art. 27.

Abuso della denominazione di organizzazione non lucrativa di utilità sociale

1. L'uso nella denominazione e in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico delle parole « organizzazione non lucrativa di utilità sociale », ovvero di altre parole o locuzioni, anche in lingua straniera, idonee a trarre in inganno è vietato a soggetti diversi dalle ONLUS.

Art. 28.

Sanzioni e responsabilità dei rappresentanti legali e degli amministratori

1. Indipendentemente da ogni altra sanzione prevista dalle leggi tributarie: a) i rappresentanti legali e i membri degli organi amministrativi delle ONLUS, che si avvalgono dei benefici di cui al presente decreto in assenza dei requisiti di cui all'articolo 10, ovvero violano le disposizioni statutarie di cui alle lettere c) e d) del comma 1 del medesimo articolo sono puniti con la sanzione amministrativa da lire 2 milioni a lire 12 milioni; b) i soggetti di cui alla lettera a) sono puniti con la sanzione amministrativa da lire 200 mila a lire 2 milioni qualora omettono di inviare le comunicazioni previste all'articolo 11, comma 1; c) chiunque contravviene al disposto dell'articolo 27, è punito con la sanzione amministrativa da lire 600 mila a lire 6 milioni.

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

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

Art. 29.

Titoli di solidarietà

1. Per l'emissione di titoli da denominarsi « di solidarietà » è riconosciuta come costo fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa la differenza tra il tasso effettivamente praticato ed il tasso di riferimento determinato con decreto del Ministro del tesoro, di concerto con il Ministro delle finanze, purché i fondi raccolti, oggetto di gestione separata, siano destinati a finanziamento delle ONLUS.

2. Con lo stesso decreto di cui al comma 1 sono stabiliti i soggetti abilitati all'emissione dei predetti titoli, le condizioni, i limiti, compresi quelli massimi relativi ai tassi effettivamente praticati e ogni altra disposizione necessaria per l'attuazione del presente articolo.

Art. 30.

Entrata in vigore

1. Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore il 1° gennaio 1998 e, relativamente alle imposte sui redditi, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1997.

Circolare 124 del 12.05.98. Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali.

Premessa.

Il decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 (pubblicato nel supplemento ordinario n. 1/L alla Gazzetta Ufficiale n. 1 del 2 gennaio 1998) ha dato attuazione alle deleghe recate nei commi 186-187 dell'art. 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, relativi al riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali, e nei commi 188-189 del medesimo articolo 3, concernenti la disciplina delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS).

Il menzionato decreto legislativo è strutturato in due sezioni, la prima riservata al riordino delle norme tributarie relative agli enti non commerciali, la seconda alla definizione e regolamentazione delle ONLUS.

Sul piano sistematico il decreto legislativo in argomento non costituisce una legge speciale in materia di enti non commerciali e organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

Il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali è operato prevalentemente attraverso modifiche ed integrazioni del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché dell'art. 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto.

Per le ONLUS il regime agevolativo discende in gran parte da interventi su singole leggi di imposta.

Le disposizioni recate dal decreto legislativo n. 460 del 1997 sono entrate in vigore il 1 gennaio 1998 e, relativamente alle imposte sui redditi, trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1997.

Con la presente circolare si forniscono i chiarimenti necessari al fine di assicurare uniformità di interpretazione da parte degli uffici interessati relativamente alle norme concernenti il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali, contenute nella Sezione I (artt. 1-9) del decreto legislativo in oggetto.

Con successiva circolare verranno fornite istruzioni per l'applicazione delle disposizioni riguardanti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, contenute nella Sezione II del medesimo decreto legislativo n. 460 del 1997.

1. Qualificazione degli enti non commerciali

1.1. Nozione di ente non commerciale

Il decreto legislativo n. 460 del 1997, nel riordinare la disciplina degli enti non commerciali, non ha apportato modifiche alla disposizione recata dall'art. 87, comma 1, lettera c), del T.U.I.R. che fornisce la nozione generale di « ente non commerciale », individuando tale tipologia soggettiva negli enti pubblici e privati diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

L'elemento distintivo degli enti non commerciali, anche a seguito del citato decreto legislativo n. 460 del 1997, è costituito, quindi, dal fatto di non avere tali enti quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di una attività di natura commerciale, intendendosi per tale l'attività che determina reddito d'impresa ai sensi dell'art. 51 del T.U.I.R.

Nessun rilievo assume, invece, ai fini della qualificazione dell'ente non commerciale la natura (pubblica o *privata*) del soggetto, la rilevanza sociale delle finalità perseguite, l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati.

1.2. Individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'attività

L'art. 87, comma 4, del T.U.I.R. stabilisce i criteri per l'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'ente.

Tale disposizione è stata modificata dall'art. 1 del decreto legislativo n. 460 del 1997 che ha, altresì, aggiunto allo stesso art. 87 un ulteriore comma 4-*bis*.

Nella previgente formulazione l'anzidetto comma 4 dell'art. 87 disponeva che « l'oggetto esclusivo o principale dell'ente è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata ».

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

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

Il successivo comma 4-*bis* prevede che:

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

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

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

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

a) Enti residenti

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

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

b) Enti non residenti

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

3) La previsione più innovativa e di maggior rilievo rispetto alla previgente disciplina è costituita dalla definizione dell'oggetto principale dell'attività, recata dal novellato comma 4 dell'art. 87.

Secondo tale disposizione, per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Pertanto, ai fini della qualificazione dell'ente come commerciale o non commerciale, occorre anzitutto avere riguardo alle previsioni contenute nello statuto, nell'atto costitutivo o nella legge.

Nell'ipotesi in cui i menzionati atti prevedano lo svolgimento di più attività, di cui alcune di natura commerciale ed altre di natura non commerciale, per la qualificazione dell'ente occorre fare riferimento all'attività che per lo stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari e che tipizza l'ente medesimo.

Se l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari è non commerciale, l'ente deve annoverarsi fra quelli non commerciali, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'imposta sul valore aggiunto e, conseguentemente, deve essere rispettivamente assoggettato alla disciplina

recata dal Titolo II, Capo III, del T.U.I.R. e dall'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 nonché alla disciplina contabile prevista per tale categoria di enti.

Diversamente, l'ente, ancorché dichiarati finalità non lucrative, è considerato ente commerciale quando l'attività essenziale per la realizzazione degli scopi tipici è di natura commerciale.

La definizione di ente non commerciale risultante dal riformulato comma 4 dell'art. 87 del T.U.I.R. deve, tuttavia, essere confrontata con la previsione dell'art. 6 del decreto legislativo n. 460 del 1997 concernente « la perdita della qualifica di ente non commerciale ».

1.3. Perdita della qualifica di ente non commerciale

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

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

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

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

Il raffronto va effettuato tra le immobilizzazioni relative all'attività commerciale — tra le quali devono comprendersi tutte le tipologie indicate nell'articolo 2424 del codice civile e cioè le immobilizzazioni materiali quali fabbricati, impianti, macchinari, automezzi, mobili, ecc., le immobilizzazioni immateriali quali brevetti, diritti d'autore, avviamento, spese di impianto e così via e le immobilizzazioni finanziarie — e gli investimenti relativi alle attività istituzionali ivi compresi gli investimenti relativi alle attività decommercializzate.

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

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

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

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

L'art. 6 in esame ha dato attuazione al criterio dettato dall'art. 3, comma 187, lett. a), della legge delega n. 662 del 1996, secondo cui il legislatore avrebbe dovuto procedere alla « definizione della nozione di ente non commerciale, conferendo rilevanza ad elementi di natura obiettiva connessi all'attività effettivamente esercitata », provvedendo ad individuare elementi di carattere oggettivo, la cui presenza consente di verificare in termini di effettività l'attività prevalente.

La norma fondamentale, per verificare in termini di effettività la natura dell'ente dichiarata nell'atto costitutivo o nello statuto, è quella recata dal primo comma dell'art. 111-*bis* del T.U.I.R. che contiene una presunzione legale di perdita della qualifica di ente non commerciale, qualora, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente eserciti quale attività principale un'attività commerciale (in base all'art. 51 del T.U.I.R.).

La qualifica di ente non commerciale, impressa dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto, che consente all'ente di fruire della disciplina degli enti non commerciali su base dichiarativa, va verificata, pertanto, prendendo in esame l'attività effettivamente svolta.

Il secondo comma dell'art. 111-*bis* indica, inoltre, alcuni parametri che costituiscono « fatti indice di commercialità », i quali non comportano automaticamente la perdita di qualifica di ente non commerciale, ma sono particolarmente significativi e inducono ad un giudizio complessivo sull'attività effettivamente esercitata. Questa norma, in sostanza, non contiene presunzioni assolute di commercialità, ma traccia un percorso logico, anche se non vincolante quanto alle conclusioni, per la qualificazione dell'ente non commerciale, individuando parametri dei quali deve tenersi anche conto (e non solo *quindi*) unitamente ad altri elementi di giudizio.

Non è, pertanto, sufficiente il verificarsi di una o più delle condizioni stabilite dal secondo comma dell'art. 111-*bis* per poter ritenere avvenuto il mutamento di qualifica, ma sarà necessario, in ogni caso, un giudizio complesso, che tenga conto anche di ulteriori elementi, finalizzato a verificare che l'ente abbia effettivamente svolto per l'intero periodo d'imposta prevalentemente attività commerciale.

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

per l'attività commerciale svolta dai predetti enti si applicano le disposizioni in materia di reddito di impresa.

Per quanto riguarda il significato dell'espressione « intero periodo d'imposta », contenuta nel comma 1 dell'art. 111-*bis*, occorre chiarire che tale lasso di tempo costituisce soltanto una proiezione temporale di osservazione dell'attività dell'ente, essendo poi sufficiente, per valutare la prevalenza dell'attività commerciale, che tale prevalenza sussista per la maggior parte del periodo d'imposta.

Quindi, in presenza di attività commerciale prevalente per la maggior parte del periodo d'imposta l'ente perde la qualifica di ente non commerciale a decorrere dall'inizio del medesimo periodo.

Si precisa, inoltre, che le attività « decommercializzate » di cui agli artt. 108 e 111 del T.U.I.R. non devono essere computate ai fini dell'applicazione dei parametri di cui al comma 2 citato, in quanto, per espressa previsione normativa, non danno luogo a reddito d'impresa.

Si evidenzia, inoltre, che il comma 2 dell'art. 6 del decreto legislativo n. 460 del 1997 stabilisce espressamente che la perdita della qualifica di ente non commerciale ai fini delle imposte sui redditi vale anche ai fini dell'I.V.A.

Le norme sulla perdita della qualifica di ente non commerciale, per esplicita previsione contenuta nel comma 4 dell'art. 111-*bis* del T.U.I.R., non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili. Per gli anzidetti enti valgono, comunque, i criteri dettati dall'art. 87 del T.U.I.R. In ogni caso, per l'attività commerciale eventualmente svolta da tali enti si applicano le disposizioni in materia di reddito di impresa.

1.4. Decorrenza della perdita della qualifica di ente non commerciale.

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

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

Il tenore letterale della norma comporta che, a differenza di quanto previsto da altre disposizioni tributarie, il mutamento di qualifica spiega effetti fin dall'inizio del periodo di imposta in cui lo stesso si verifica. In tal modo viene assicurata una perfetta corrispondenza tra le modalità di tassazione e l'effettiva attività svolta dall'ente nel periodo di imposta stesso, evitando nel contempo possibili manovre elusive.

Si rende, pertanto, necessario, per l'ente interessato, operare fin dall'inizio del periodo di imposta una valutazione prospettica della propria

attività ai fini della corretta qualificazione tributaria. Da quanto sopra discende per l'ente l'opportunità di porre in essere gli adempimenti contabili previsti dalla normativa vigente per gli enti commerciali fin dall'inizio del periodo di imposta nel quale l'ente stesso ritenga di assumere la qualifica di ente commerciale, onde evitare la ricostruzione del reddito sulla base di elementi presuntivi nonché l'applicazione delle sanzioni per la violazione delle norme relative alla tenuta della contabilità.

È appena il caso di precisare che, ai fini dell'istituzione della predetta contabilità, occorre attivare un prospetto delle attività e delle passività redatto con i criteri di cui al D.P.R. n. 689 del 1974 nonché le scritture contabili di cui agli artt. 14 e seguenti del D.P.R. n. 600 del 1973.

2. Reddito complessivo degli enti non commerciali. Occasionali raccolte pubbliche di fondi e contributi per lo svolgimento convenzionato di attività

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

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

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

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

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

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

La norma non attribuisce rilevanza né al luogo di produzione dei redditi né alla destinazione degli stessi.

Si segnala che è rimasta invariata la previsione di non commercialità

delle prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

Continua, altresì, ad applicarsi la disposizione recata dall'articolo 8 del T.U.I.R. concernente, tra l'altro, il riporto delle perdite derivanti dall'esercizio delle imprese commerciali in contabilità ordinaria.

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

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

Tale comma prevede che:

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

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

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

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

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

Le disposizioni sopra riportate vengono di seguito esaminate.

a) Occasionali raccolte pubbliche di fondi

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

Per espressa previsione del comma 2 dell'art. 2 del decreto legislativo n. 460 del 1997 le anzidette attività fruiscono, oltre che dell'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, dell'esenzione da ogni altro tributo, sia erariale che locale.

L'esclusione delle iniziative in argomento dall'imposizione tributaria, che tende ad incentivare una delle forme più cospicue di finanziamento per molti enti non commerciali, è subordinata alle seguenti condizioni:

- 1) deve trattarsi di iniziative occasionali;
- 2) la raccolta dei fondi deve avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- 3) i beni ceduti per la raccolta dei fondi devono essere di modico valore.

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

b) Contributi per lo svolgimento convenzionato di attività

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

L'agevolazione è subordinata alle seguenti condizioni:

- 1) deve trattarsi di attività aventi finalità sociali;
- 2) le attività devono essere svolte in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.

Le finalità sociali devono ricomprendersi fra le finalità tipiche dell'ente.

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

rientrano nella sfera applicativa dell'agevolazione anche i contributi che assumono natura di corrispettivi.

3. *Determinazione dei redditi degli enti non commerciali e contabilità separata*

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

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

« 1. I redditi e le perdite che concorrono a formare il reddito complessivo degli enti non commerciali sono determinati distintamente per ciascuna categoria in base al risultato complessivo di tutti i cespiti che vi rientrano. Si applicano, se nel presente capo non è diversamente stabilito, le disposizioni del titolo I relative ai redditi delle varie categorie ».

Vengono, invece, sostituiti i commi 2 e 3 dello stesso articolo, viene aggiunto un ulteriore comma *3-bis* e viene modificato il comma *4-bis*.

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

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

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

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

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

La disposizione recata dal previgente comma 2 dell'art. 109 del T.U.I.R. consentiva agli enti non commerciali di tenere una contabilità unica e comprensiva sia dei fatti commerciali che di quelli istituzionali.

La norma del nuovo comma 2 del citato art. 109, nell'intento di rendere più trasparente la contabilità commerciale degli enti non commerciali e di evitare ogni commistione con l'attività istituzionale, anche al fine di individuare più agevolmente l'oggetto principale dell'ente e la sua reale qualificazione, impone, in via generale, agli enti non commerciali per l'attività commerciale eventualmente esercitata l'obbligo della contabilità separata a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1997.

Riguardo alle spese e agli altri componenti negativi relativi ai beni e

servizi adibiti promiscuamente per l'esercizio di attività commerciali e per altre attività, il criterio per la loro deducibilità è indicato nell'attuale comma *3-bis*, che riproduce sostanzialmente il secondo periodo del previgente comma 2.

Il limite di deducibilità delle spese e dei componenti negativi anzidetti è determinato sulla base del rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Per gli immobili utilizzati promiscuamente si deduce la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte corrispondente a detto rapporto.

Il comma 3 dell'art. 109, nel testo introdotto dal decreto legislativo n. 460 del 1997, chiarisce, poi, che per l'individuazione dei beni relativi all'impresa si applicano le disposizioni recate dall'art. 77, commi 1 e *3-bis* del T.U.I.R. relative all'impresa individuale in rapporto ai beni personali della persona fisica; con ciò presupponendo la previa inclusione degli stessi nell'inventario anche in caso di provenienza dal patrimonio relativo all'attività istituzionale.

L'art. 7 del decreto legislativo n. 460 del 1997, nel modificare l'art. 114 del T.U.I.R., estende agli enti non residenti l'obbligo, previsto dal comma 2 del citato art. 109, relativo alla tenuta della contabilità separata per l'attività commerciale svolta nel territorio dello Stato nonché l'applicabilità delle disposizioni recate dai commi 3 e *3-bis* dello stesso art. 109 del T.U.I.R.

Ai sensi del comma *4-bis* dell'art. 109, l'obbligo di tenere la contabilità separata non si applica agli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica qualora siano osservate le modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria tenuta a norma di legge dagli stessi enti.

4. *Regimi forfetari di determinazione del reddito degli enti non commerciali*

4.1. *Regime generale*

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

In particolare la norma in commento inserisce, dopo l'art. 109 del T.U.I.R., l'art. 109-*bis* che introduce un regime forfetario per la determinazione del reddito d'impresa, generalizzato a tutti gli enti non commerciali

ammessi alla tenuta della contabilità semplificata ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

La norma non prevede parallelamente regimi di imposizione semplificata in materia di imposta sul valore aggiunto, in ordine alla quale restano applicabili i criteri generali previsti dalla normativa recata dal D.P.R. n. 633 del 1972 in relazione alle specifiche attività esercitate.

Si precisa che possono fruire del regime di determinazione forfetaria del reddito di cui all'art. 109-*bis* in esame solo gli enti non commerciali nei confronti dei quali ricorrano i presupposti dell'art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973 citato.

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

I coefficienti di redditività sono i seguenti.

a) *Attività di prestazioni di servizi:*

fino a lire 30.000.000 di ricavi	15%
da lire 30.000.001 fino a lire 360.000.000 di ricavi	25%

b) *Altre attività:*

fino a lire 50.000.000 di ricavi	10%
da lire 50.000.001 fino a lire 1.000.000.000 di ricavi	15%

Si precisa che, qualora i predetti limiti di ricavi (lire 360 milioni e lire 1 miliardo) risultino superati alla chiusura del periodo d'imposta, non potrà trovare applicazione per il periodo medesimo il regime di determinazione forfetaria del reddito.

Nell'ipotesi di contemporaneo esercizio di attività di prestazioni di servizi e di altre attività si applica il coefficiente stabilito per l'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi (comma 2 dell'art. 109-*bis*).

Al reddito determinato applicando i coefficienti di redditività si aggiunge poi l'ammontare dei componenti positivi del reddito d'impresa di cui agli articoli 54 (plusvalenze *patrimoniali*), 55 (sopravvenienze *attive*), 56 (dividendi ed *interessi*) e 57 (proventi *immobiliari*) del T.U.I.R.

Il regime forfetario di determinazione del reddito in esame può trovare applicazione fino a quando non vengano superati i limiti sopraindicati.

I commi 4 e 5 dell'art. 109-*bis* del T.U.I.R. stabiliscono le modalità per fruire del regime forfetario in argomento attraverso l'esercizio di una specifica opzione. Si riporta di seguito il testo dei citati commi 4 e 5.

« 4. L'opzione è esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha

effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e comunque per un triennio. La revoca dell'opzione è effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata.

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

Si deve tuttavia precisare che i predetti commi 4 e 5 dell'art. 109-*bis* del T.U.I.R. sono da ritenersi superati in forza dei principi generali che emergono dalle disposizioni contenute nel regolamento recante il « riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette », approvato con D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442 (pubblicato nella G.U. n. 298 del 23 dicembre 1997).

Infatti, anche se il predetto regolamento fa esplicito riferimento alle opzioni o revoche « di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili » deve ritenersi che le previsioni in esso contenute in ordine al riconoscimento dei « comportamenti concludenti del contribuente » trovino applicazione anche ai fini della determinazione forfetaria del reddito.

A tale conclusione si perviene in considerazione del fatto che il predetto regime di determinazione forfetaria del reddito, si correla ad un regime di contabilità semplificata (art. 18 e art. 20, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973).

Peraltro, poiché il comportamento concludente correlato all'applicazione del regime forfetario di determinazione del reddito si esplica e si esaurisce in sede di dichiarazione dei redditi, nell'ottica di semplificazione degli adempimenti del contribuente si ritiene non necessaria la comunicazione dell'opzione prevista dall'art. 2 del D.P.R. n. 442 del 1997.

Detta comunicazione di opzione non si rende necessaria neppure ai fini dell'adozione delle particolari semplificazioni contabili previste dall'art. 3, comma 166, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, estese — in forza del nuovo comma 3 dell'art. 20 del D.P.R. n. 600 del 1973 (introdotto con l'art. 8 del decreto legislativo n. 460 del 1997) — agli enti non commerciali che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni, relativamente alle prestazioni di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi e che sono pertanto assoggettabili alla determinazione forfetaria del reddito. Infatti, come chiarito con la circolare n. 10/E del 17 gennaio 1997, i contribuenti che si avvalgono delle predette semplificazioni contabili non sono tenuti ad assolvere alcun particolare adempimento di carattere formale, non dovendo comunicare alcuna opzione agli Uffici finanziari.

Al riguardo si precisa che, in presenza dei citati presupposti, la contabilità semplificata di cui al citato art. 3, comma 166, della legge n. 662 del 1996, resta valida ancorché, nel periodo d'imposta in cui detta conta-

bilità semplificata è adottata, vengano superati i limiti previsti per l'applicazione del regime forfetario di determinazione del reddito (lire 360 milioni o 1 miliardo di ricavi) e, pertanto, detto regime forfetario non si renda di fatto più applicabile all'ente non commerciale che conseguentemente determina il reddito secondo le regole generali.

Per gli specifici chiarimenti concernenti gli adempimenti connessi all'adozione della predetta contabilità semplificata, si fa rinvio al paragrafo concernente le scritture contabili.

4.2. *Regime forfetario per le associazioni sportive, associazioni senza scopo di lucro e pro-loco.*

Per espressa previsione del nuovo art. 109-bis, comma 1, del T.U.I.R. è fatto salvo il particolare regime forfetario di determinazione del reddito già previsto per le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza scopo di lucro e le pro-loco.

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

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

Il regime forfetario si applica alle associazioni che nel periodo d'imposta precedente abbiano conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo complessivo limitato, aggiornato di anno in anno, e da ultimo fissato, con D.M. 28 novembre 1997, in lire 128.411.000.

Si precisa inoltre che, per quanto concerne le modalità di esercizio dell'opzione per il regime di cui alla citata legge n. 398 del 1991, si deve tener conto delle disposizioni del richiamato D.P.R. n. 442 del 1997.

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

Il regime forfetario previsto in via generale dall'art. 109-bis del T.U.I.R. per gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata non ha abrogato il regime forfetario disciplinato dall'art. 78, comma 8, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, come successivamente integrato dall'art.

62, comma 1, lett. a), del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Quest'ultimo regime, infatti, limitato all'attività di assistenza fiscale resa nei confronti degli associati dalle associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo, si configura come regime naturale, per le anzidette associazioni che possono, invece, su opzione determinare il reddito e l'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari.

Per l'attività di assistenza fiscale resa agli associati dalle associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo, pertanto, il reddito imponibile e l'I.V.A. si determinano di regola forfetariamente, secondo il citato art. 78, comma 8, della legge n. 413 del 1991, salvo opzione per il regime di determinazione del reddito e dell'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari.

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

Per le attività commerciali eventualmente esercitate, diverse da quelle di assistenza fiscale di cui all'art. 78, comma 8, della legge n. 413 del 1991, può applicarsi il regime forfetario generale disciplinato dall'art. 109-bis del T.U.I.R. sempreché, ovviamente, sussistano i presupposti ivi previsti.

Al riguardo si precisa che i ricavi derivanti da tali altre attività commerciali eventualmente esercitate devono essere autonomamente considerati sia ai fini del limite dei ricavi che dei coefficienti di redditività indicati nell'art. 109-bis citato.

5. *Enti di tipo associativo*

5.1. *Premessa.*

Gli enti non commerciali di tipo associativo sono destinatari di uno speciale regime tributario di favore sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Tali enti costituiscono, pertanto, una specie del più ampio genere degli enti non commerciali.

Ciò comporta, in sostanza, che gli enti di tipo associativo, che devono qualificarsi come enti non commerciali in base ai criteri dettati dall'art. 87 del T.U.I.R. e dall'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 nonché alla luce della disposizione dell'articolo 111-bis dello stesso T.U.I.R., sono assoggettati, in via generale, sia in materia di imposte sui redditi che in materia d'imposta sul valore aggiunto, alla disciplina propria degli enti non commerciali, ma

relativamente alle attività rese all'interno della vita associativa fruiscono di un trattamento agevolato in presenza delle condizioni espressamente indicate a tal fine dalla legge.

5.2. Imposte sui redditi.

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

Trovano, altresì, applicazione nei confronti di tali enti le norme recate dagli articoli 109, 109-bis e 110 del T.U.I.R.

La disciplina di favore propria degli enti non commerciali di tipo associativo è recata dall'art. 111 del T.U.I.R.

Tale articolo è stato modificato dall'art. 5 del decreto legislativo n. 460 del 1997.

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

5.2.1. Disciplina generale degli Enti associativi.

ART. 111, COMMI 1 E 2, DEL T.U.I.R.

Riguardo al regime agevolativo proprio degli enti associativi recato dall'art. 111 del T.U.I.R. si precisa che le modifiche apportate dall'art. 5 del decreto legislativo in argomento non interessano i commi 1 e 2 dell'articolo in esame.

Pertanto, restano invariate le disposizioni recate da tali commi il cui testo è il seguente:

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

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

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

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

I corrispettivi specifici resi per cessioni di beni e prestazioni di servizi ad associati o partecipanti si considerano componenti del reddito d'impresa o redditi diversi, secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o occasionalità.

È appena il caso di precisare che l'attività « esterna » degli enti associativi, quella cioè resa da tali enti nei confronti dei terzi, continua a restare, di regola, fuori dalla sfera di applicazione dell'art. 111 del T.U.I.R.

5.2.2. Regime agevolativo per particolari tipologie di enti associativi

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

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

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

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizio effettuate da associazioni culturali o sportive costituite ai sensi dell'articolo 36 del codice civile, la disposizione si applica nei confronti degli associati o partecipanti minori d'età e, per i maggiorenni, a condizione che questi abbiano il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione ed abbiano diritto a

ricevere, nei casi di scioglimento della medesima, una quota del patrimonio sociale, se questo non è destinato a finalità di utilità generale.»

L'art. 5 del decreto legislativo in esame ha modificato il comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R. e ha aggiunto allo stesso articolo, in funzione di completamento della disciplina agevolativa e di delimitazione dei presupposti del regime agevolativo recato dallo stesso comma 3 dell'art. 111, gli ulteriori commi da 4-bis a 4-sexies.

Le modifiche al comma 3 dell'art. 111 nonché l'introduzione dei commi da 4-bis a 4-sexies sono disposte in attuazione della delega recata dall'art. 3, comma 187, lett. c), della legge n. 662 del 1996 che fra i criteri e principi direttivi in materia di riordino della disciplina degli enti non commerciali ha previsto l'esclusione dall'ambito dell'imposizione, per gli enti di tipo associativo, da individuare con riferimento ad elementi di natura obiettiva connessi all'attività effettivamente esercitata, nonché sulla base di criteri statutari diretti a prevenire fattispecie elusive, di talune cessioni di beni e prestazioni di servizi rese agli associati nell'ambito dell'attività propria della vita associativa.

ART. 111, COMMA 3, DEL T.U.I.R.

1) *Attività rese agli associati in diretta attuazione degli scopi istituzionali*

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

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

Nella nuova formulazione il comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R., che riproduce sostanzialmente sotto l'aspetto contenutistico la disposizione agevolativa recata dal primo periodo del previgente comma 3, opera una parziale deroga alla regola generale espressa nel comma 2 dello stesso art. 111, secondo la quale sono considerate commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese agli associati e partecipanti verso corrispettivi specifici, ancorché si tratti di attività conformi alle finalità istituzionali. Il regime agevolativo recato dal comma 3, nel testo modificato dal decreto legislativo in esame, consiste, infatti, nella esclusione del carattere commerciale delle attività rese da talune tipologie associative, in diretta attuazione

degli scopi istituzionali, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici.

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

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

a) *Tipologie di associazioni agevolate*

In ordine al primo dei requisiti sopra indicati si segnala che la nuova disposizione del comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R. ha ampliato l'ambito soggettivo di applicazione del regime agevolativo in argomento.

Continuano ad essere destinatarie dell'anzidetta disciplina, senza alcuna modifica, le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali e culturali.

Riguardo alle associazioni sportive, si evidenzia che la nuova disposizione delimita l'ambito applicativo del trattamento di favore alle «associazioni sportive dilettantistiche». Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 1998, non tutte le associazioni sportive, ma solo le associazioni sportive dilettantistiche, sono destinatarie del riformulato comma 3 dell'art. 111. La limitazione, che ha finalità antielusiva, è intesa ad identificare gli enti destinatari della previsione di non commercialità delle attività rese ai propri iscritti, associati o partecipanti, dietro pagamento di corrispettivi specifici, in diretta attuazione degli scopi istituzionali, con gli enti associativi individuati dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398. Risulta, pertanto, circoscritta l'applicabilità del comma 3 dell'art. 111 alle associazioni sportive, come delimitate dalla legge n. 398 del 1991, definite anche alla luce della circolare n. 1 dell'11 febbraio 1992 della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette e del decreto del Ministro delle finanze del 18 maggio 1995, come associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva, riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche, intendendosi per tali le attività sportive esclusivamente dilettantistiche come definite nell'ambito della normativa regolamentare dei predetti organismi cui l'associazione è affiliata.

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

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

Si possono ritenere associazioni di promozione sociale quelle associazioni che promuovono la solidarietà e il volontariato nonché l'aggregazione

sociale attraverso lo svolgimento di attività culturali o sportive al fine di innalzare la qualità della vita, come ad esempio le ACLI e l'ARCI.

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

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

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

In relazione all'inquadramento di un ente nell'ambito di una delle tipologie associative sopra individuate, emerge che lo stesso assumerà rilievo solo dopo aver appurato l'esatta qualificazione dell'ente e cioè se lo stesso debba ricomprendersi tra gli enti non commerciali.

Infatti, l'associazione deve essere preventivamente qualificata come ente non commerciale sulla base dell'oggetto principale dell'attività, intesa, come in precedenza evidenziato, quale attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente.

Ai fini della successiva qualificazione dell'ente quale associazione riconducibile in una specifica tipologia indicata nel comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R. si richiama l'indirizzo espresso in proposito dalla Corte Costituzionale, con sentenza 5-19 novembre 1992, n. 467, che afferma l'insufficienza dell'autoqualificazione dell'ente (come associazione politica, sindacale, di categoria, religiosa, culturale, ecc.) sulla base della sola definizione statutaria e, quindi, la necessità di una valutazione della reale natura dell'ente e dell'attività in concreto esercitata, alla stregua di obiettivi criteri desumibili dall'insieme delle norme dell'ordinamento.

In sostanza, poiché la riconducibilità di un ente in una delle tipologie associative indicate nel comma 3 dell'art. 111 comporta la possibilità di fruire di un trattamento tributario di favore, al fine di evitare che sia

l'associazione « arbitra della propria tassabilità » va verificata la natura e la caratteristica della stessa, in mancanza di specifici e manifesti riconoscimenti, sulla base di criteri obiettivi che qualificano nell'ordinamento le finalità politiche, sindacali, di categoria, religiose ecc..

Ad esempio, le associazioni a carattere religioso che non siano state civilmente riconosciute come tali (secondo le regole poste sulla base di intese o secondo la disciplina della legge 24 giugno 1929, n. 1159) devono comprovare la natura e la caratteristica dell'organizzazione secondo i criteri che qualificano nell'ordinamento dello Stato i fini di religione e di culto, desumibili dal Concordato fra Stato e Chiesa cattolica e dalle Intese stipulate con altre confessioni religiose.

b) *Destinatari delle attività agevolate*

Circa i destinatari delle attività agevolate, si segnala che vengono menzionati espressamente nel nuovo testo, accanto agli associati o partecipanti, « gli iscritti » non richiamati dal previgente testo, riferendosi la norma agevolativa anche alle associazioni politiche e sindacali.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono, pertanto, essere rese nei confronti « degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali ».

c) *Attività agevolate*

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

L'individuazione dell'attività che può ritenersi svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali deve essere effettuata, secondo le indicazioni della sentenza della Corte Costituzionale 5-19 novembre 1992, n. 467 già in precedenza richiamata, alla stregua di criteri obiettivamente riscontrabili e non sulle base di un'autoqualificazione risultante dalla sole indicazioni statutarie.

Si vuole con ciò precisare che l'attività svolta « in diretta attuazione degli scopi istituzionali » non è quella genericamente rientrante fra le finalità istituzionali dell'ente, in quanto il legislatore subordina l'applicazione del regime di favore alla circostanza che l'anzidetta attività costituisca il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo.

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

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

a) devono essere effettuate da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche e di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona;

b) devono essere effettuate prevalentemente agli associati, anche se a titolo gratuito.

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

Presunzione di commercialità.

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

Il menzionato comma 4 stabilisce che per tutti gli enti associativi, compresi quelli indicati al precedente comma 3, alcune prestazioni, ancorché rese agli associati, sono in ogni caso commerciali.

La norma reca in sostanza una presunzione di commercialità per le seguenti prestazioni:

- cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
- somministrazione di pasti;
- erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito;
- prestazioni di servizi portuali e aeroportuali;
- gestione di spacci aziendali e di mense;
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- pubblicità commerciale;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

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

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

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

« 4-bis. Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno, non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di

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

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

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

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

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

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

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

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

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

È considerata non commerciale l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici se svolta da associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lettera e), della legge n. 287 del 1991, da associazioni politiche, sindacali, di categoria nonché da associa-

zioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, alle seguenti condizioni:

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

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

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

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

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

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

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

Non sono considerate commerciali le cessioni delle pubblicazioni riguardanti i contratti collettivi nazionali di lavoro se effettuate dalle associazioni sindacali e di categoria, anche in deroga al limite imposto dal comma 3 dell'art. 111. La non commercialità è in tali ipotesi riconosciuta anche se le pubblicazioni sono cedute prevalentemente a terzi, a condizione che i corrispettivi percepiti non eccedano i costi di diretta imputazione.

Si precisa che la locuzione costi di diretta imputazione va intesa secondo i criteri già adottati in precedenza con riferimento ai c.d. costi specifici nella circolare della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette n. 40 del 26 novembre 1981.

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

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

— l'attività sia prestata prevalentemente agli iscritti, associati o partecipanti;

— i corrispettivi percepiti non eccedano i costi di diretta imputazione.

Attività di assistenza fiscale.

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

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

Novità di notevole rilevanza sono contenute nella disposizione recata dall'art. 4-*quinquies* del nuovo art. 111 del T.U.I.R.

Tale norma consente l'applicabilità del trattamento di favore recato dal comma 3 dell'art. 111, nonché quello previsto dai commi 4-*bis*, 4-*ter* e 4-*quater*, dello stesso art. 111, a condizione che le associazioni destinatarie degli anzidetti regimi:

1. abbiano redatto l'atto costitutivo o lo statuto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata;

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

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

a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione, nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;

b) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità e salvo diversa destinazione imposta dalla legge. A tal fine dovrà essere sentito l'istituendo organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662. Tale ultima prescrizione procedimentale relativa all'organismo di controllo deve essere di fatto osservata ancorché non sia necessario riprodurla, quale clausola espressa, nello statuto o atto costitutivo;

c) la disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

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

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

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

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

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

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

In sostanza l'obbligo di non distribuzione degli utili, anche in modo indiretto, nonché l'obbligo di devolvere il patrimonio, in caso di scioglimento dell'associazione, ad altro ente associativo con analoghe finalità o ai fini di pubblica utilità, comporta che le particolari tipologie di enti associativi destinatari del regime agevolativo recato dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art. 111 del T.U.I.R. si configurino quali enti non lucrativi.

Assume, pertanto, rilievo ai fini della decommercializzazione di determinate attività l'assenza, in capo ad alcuni enti non commerciali di tipo associativo, del fine di lucro che si realizza attraverso il divieto di distribuzione di utili.

La finalità non lucrativa costituisce un'ulteriore condizione cui è subordinato il regime di favore illustrato nei paragrafi precedenti recati dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art. 111.

Circa la clausola concernente il divieto di distribuzione di utili si rileva che la norma non fornisce alcuna indicazione in ordine alla nozione di « distribuzione indiretta » di utili o di avanzi di gestione. Si chiarisce, tuttavia, che ai fini della interpretazione di tale nozione possono soccorrere

i criteri stabiliti all'art. 10, comma 6, dello stesso decreto legislativo n. 460 del 1997.

Tale norma, infatti, nell'individuare particolari fattispecie che « costituiscono in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione », seppure inserita fra le disposizioni della Sezione II del decreto legislativo n. 460 in esame relativa alla disciplina tributaria delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, può configurarsi come norma di riferimento anche per gli enti di tipo associativo.

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

La disciplina del rapporto associativo e il principio di democraticità comprendente il diritto al voto degli associati o partecipanti maggiori di età e il diritto di nomina degli organi amministrativi (già recata dal secondo periodo del previgente testo del comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R.) è estesa a tutte le tipologie di associazioni ammesse al regime tributario recato dal comma 3 e dai commi 4-bis, 4-ter e 4-quater più volte richiamati, (lettere c) ed e) del comma 4-quinquies dell'art. 111 del T.U.I.R.) ad eccezione delle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato, patti, accordi o intese, nonché delle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

Infatti, le clausole riportate sotto le lettere c) ed e) del comma 4-quinquies dell'art. 111 del T.U.I.R., relative alla disciplina del rapporto associativo e alla libera eleggibilità degli organi amministrativi, non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria (comma 4-sexies dell'art. 111 del T.U.I.R.).

Per quanto riguarda le modalità di espressione del voto, si ricorda che nella relazione illustrativa del decreto legislativo n. 460 del 1997 è stato esplicitamente chiarito quanto segue:

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

Si precisa, tuttavia, in proposito che per le organizzazioni complesse a carattere nazionale si deve tener conto della pratica impossibilità di garantire la partecipazione reale e fisica dei soci alla vita dell'associazione nonché del principio di democrazia rappresentativa fondato sul mandato; pertanto per tali organizzazioni è consentita l'espressione del voto da parte degli associati mediante delega da conferire ad altri associati.

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

Viene imposto alle associazioni ammesse a fruire del regime agevola-

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

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

La documentazione di supporto di tale documento, anche se non fiscale, deve essere conservata con le modalità previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, attesa la rilevanza attribuita allo stesso rendiconto annuale imposto da una norma tributaria quale specifico requisito per l'applicazione di un particolare trattamento di favore.

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

5.3.1. Termini per la predisposizione o l'adeguamento degli statuti

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

A decorrere dalla stessa data del 1° gennaio 1998 le associazioni, che già abbiano l'atto costitutivo o lo statuto, devono altresì verificare la compatibilità del contenuto dei predetti atti con le clausole sopra richiamate a pena di inammissibilità del regime recato dal nuovo testo del comma 3 dell'art. 111, nonché dai commi 4-bis, 4-ter e 4-quater dello stesso articolo.

I termini per predisporre o adeguare gli atti costitutivi o statuti o regolarizzare gli atti medesimi nelle predette forme sono i seguenti:

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

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

Si precisa che entro i termini sopraindicati è sufficiente che lo statuto

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

5.4. Imposta sul valore aggiunto

L'art. 5, comma 2, del decreto legislativo n. 460 del 1997, apporta modifiche all'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Tali modifiche sono intese a coordinare le disposizioni in materia di I.V.A. relative agli enti di tipo associativo con le novità introdotte ai fini delle imposte sui redditi, allo scopo di escludere dal campo di applicazione dell'I.V.A. le stesse attività non soggette ad imposizione ai fini delle imposte sui redditi.

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

Viene modificato l'ambito soggettivo di applicazione della norma recata dal comma 4 dell'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972, nella parte in cui prevede la non commercialità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, ancorché dietro pagamento di corrispettivi specifici, ai soci, associati o partecipanti, ad associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali.

Continuano ad essere destinate dell'anzidetta disciplina, senza alcuna modifica, le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali e culturali, mentre per le associazioni sportive la nuova disposizione delimita, a decorrere dal 1° gennaio 1998, l'ambito applicativo del trattamento di favore « alle associazioni sportive dilettantistiche ».

Il nuovo comma 4 dell'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 ha, inoltre, esteso il regime di favore dal medesimo recato alle associazioni di promozione sociale ed alle associazioni di formazione extra-scolastica della persona.

Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 1998, le tipologie associative destinate della disposizione in esame sono le seguenti:

— associazioni politiche;

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

Viene parimenti modificato l'ambito soggettivo di applicazione della disposizione del comma 5, lett. a), dell'art. 4, relativamente alla previsione di non commercialità delle cessioni di pubblicazioni cedute prevalentemente ai propri associati. Le associazioni beneficiarie di tale regime sono le stesse sopra elencate.

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

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

Il nuovo sesto comma dell'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 riproduce il comma 4-*bis* dell'art. 111 del T.U.I.R., relativo alle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lettera e), della legge n. 287 del 1991, limitatamente alla previsione di non commercialità della somministrazione di alimenti e bevande.

Si sottolinea che, diversamente da quanto previsto dal comma 4-*bis* dell'art. 111 del T.U.I.R., ai fini dell'I.V.A. non è riconosciuto carattere « non commerciale » all'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici effettuata dalle stesse associazioni di promozione sociale, le quali, pertanto, restano assoggettate al tributo in base alla presunzione assoluta di commercialità disposta dall'art. 4, quinto comma, lett. g), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il nuovo settimo comma dell'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 subordina l'applicabilità delle disposizioni agevolative recate dai commi quarto, secondo periodo, e sesto dello stesso art. 4 alla redazione dell'atto costitutivo e dello statuto nelle forme dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, nonché alla condizione che le associazioni interessate si conformino alle specifiche clausole indicate nella medesima disposizione. Dette clausole coincidono con quelle indicate nell'art. 111, comma 4-*quinquies*, del T.U.I.R. (vedi paragrafo 5.3 relativo ai vincoli statutari per gli enti di tipo associativo).

Il nuovo comma ottavo dell'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 riproduce il comma 4-*sexies* del citato art. 111 del T.U.I.R. che esonera le associazioni religiose riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese nonché le associazioni politiche, sindacali e di categoria dal recepimento delle clausole recate dalle lettere c) ed e) del precedente comma, relative alla disciplina del rapporto associativo e della

libera eleggibilità degli organi amministrativi, e ciò al fine di salvaguardare la peculiare struttura delle anzidette organizzazioni.

Si evidenzia che, diversamente da quanto previsto dal comma 4-*ter* dell'art. 111 del T.U.I.R., ai fini dell'imposta del valore aggiunto non è stata sancita la « decommercializzazione » delle attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici effettuate dalle associazioni politiche, sindacali, di categoria e dalle associazioni riconosciute da confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nei confronti dei soci, associati o partecipanti. Tali attività, pertanto, ancorché svolte dalle predette associazioni sono assoggettate all'I.V.A.

Sono ugualmente imponenti ai fini dell'I.V.A., in assenza di una norma espressa di esclusione analoga a quella recata dal comma 4-*quater* dell'art. 111 del T.U.I.R., le cessioni di pubblicazioni riguardanti i contratti collettivi di lavoro, qualora le stesse non siano effettuate prevalentemente a favore dei soci o degli associati, nonché le prestazioni di assistenza in materia di applicazione di contratti collettivi di lavoro, e di legislazione sul lavoro effettuate nei confronti di terzi.

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

6. Scritture contabili degli enti non commerciali

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

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

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

I commi introdotti nel citato art. 20 del D.P.R. n. 600 del 1973 dal decreto legislativo n. 460 del 1997, dispongono: « Indipendentemente alla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'articolo 108, comma 2-*bis*, lettera a), testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Gli enti soggetti alla determinazione forfetaria del reddito ai sensi del comma 1 dell'articolo 109-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni, relativamente alle attività di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi, assolvono gli obblighi contabili di cui all'articolo 18, secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 ».

Con il nuovo secondo comma dell'articolo 20 del D.P.R. n. 600 del 1973, ferma restando la obbligatorietà delle scritture contabili previste dal primo comma del medesimo articolo, viene introdotto uno specifico obbligo di rendicontazione in relazione all'agevolazione recata dal comma 2-*bis* dell'art. 108 del T.U.I.R. (introdotto dall'art. 2 del decreto legislativo n. 460 del 1997) per le raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente dagli enti non commerciali in concomitanza di ricorrenze, celebrazioni e campagne di sensibilizzazione.

Dette attività devono essere oggetto — al fine, tra l'altro, di salvaguardare in modo scrupoloso i principi di trasparenza e di rappresentare correttamente i fatti della gestione nell'interesse di coloro che intendono partecipare a tali attività — di una rigorosa rendicontazione, indipendentemente anche dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario di cui agli artt. 111, comma 4-*quinquies*, del T.U.I.R. e 4, settimo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Deve, pertanto, essere redatto, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, un apposito e separato rendiconto, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 600 del 1973. Ne consegue che, al pari degli altri documenti contabili, il rendiconto va conservato, agli effetti fiscali, fino a quando non sia divenuto definitivo l'accertamento relativo al periodo d'imposta cui il rendiconto stesso si riferisce e, quindi, in caso di controversia, anche oltre il termine decennale previsto dall'art. 2220 del codice civile.

Nel rendiconto vanno riportate, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese afferenti ciascuna delle manifestazioni (celebrazioni, ricorrenze o campagne di *sensibilizzazione*) previste dall'art. 108, comma 2-*bis*, lett. *a*) del T.U.I.R., che hanno originato le entrate e le spese medesime. Il rendiconto deve essere accompagnato, ove necessario, da una relazione illustrativa concernente le entrate e le spese anzidette.

È appena il caso di precisare che il predetto rendiconto deve essere redatto sia dagli enti non commerciali che si avvalgono del regime di contabilità ordinaria sia da quelli che si avvalgono del regime di contabilità semplificata previsto dall'art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Con il nuovo terzo comma dell'art. 20 del D.P.R. n. 600 del 1973, introdotto dall'art. 8 del decreto legislativo n. 460 del 1997, viene stabilito che gli enti non commerciali soggetti alla determinazione forfetaria del reddito, ai sensi dell'art. 109-*bis* del T.U.I.R., e che abbiano conseguito

nell'anno solare precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni, relativamente alla attività di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi, assolvono gli obblighi contabili di cui all'art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973 secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'art. 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

In particolare, permanendo, se prescritti, gli obblighi di fatturazione e certificazione dei corrispettivi, i soggetti stessi possono annotare l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni fatturate in ciascun mese, con riferimento allo stesso mese, entro il giorno 15 del mese successivo, nei registri previsti ai fini I.V.A. ovvero nell'apposito prospetto riepilogativo, che tiene luogo dei registri stessi, conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, pubblicato nella G.U. n. 37 del 14 febbraio 1997, ed alle relative istruzioni. Inoltre, i soggetti medesimi devono annotare entro il termine previsto per le liquidazioni trimestrali dell'I.V.A., l'importo complessivo imponibile mensile o trimestrale degli acquisiti e delle importazioni indicando l'imposta detraibile nel registro di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972 o nel prospetto sopra menzionato di cui al modello approvato con il citato D.M. 11 febbraio 1997 (circolare ministeriale n. 10/E del 17 gennaio 1997).

Si precisa, infine, che i soggetti in questione, che fruiscono delle predette semplificazioni contabili, devono, comunque, osservare l'obbligo di redigere l'apposito rendiconto previsto dal nuovo comma 2 dell'art. 20 del D.P.R. n. 600 del 1973.

7. Agevolazioni temporanee per il trasferimento di beni patrimoniali

7.1. Trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni

L'articolo 9, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997 introduce un regime agevolativo transitorio relativo ai trasferimenti a titolo gratuito di aziende o beni a favore di enti non commerciali effettuati entro il 30 settembre 1998, al fine di favorire il potenziamento patrimoniale degli stessi.

Il trasferimento può essere effettuato indistintamente da persone fisiche, da società semplici, da imprese commerciali esercitate in forma sia individuale che societaria e da enti non commerciali.

Il soggetto destinatario del trasferimento di aziende o beni deve essere un ente non commerciale o una organizzazione non lucrativa di utilità sociale, escluse le società cooperative.

7.1.1. Ambito oggettivo, condizioni e limiti

Il trasferimento a titolo gratuito deve riguardare aziende, complessi aziendali o singoli rami di azienda nonché singoli beni e deve essere effettuato a titolo gratuito con atto sottoposto a registrazione entro il 30 settembre 1998.

L'ente non commerciale beneficiario deve dichiarare nell'atto di trasferimento che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività, con la conseguenza che per gli stessi non è ammessa la possibilità di utilizzo non strumentale all'attività esercitata dall'ente, intendendosi per tale sia quella istituzionale che quella commerciale eventualmente esercitata.

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

7.1.2. Agevolazioni ai fini delle imposte sui redditi

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

7.1.3. Agevolazioni ai fini delle imposte indirette

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

7.1.4. Trasferimento dell'unica azienda dell'imprenditore cedente

Ai sensi dell'art. 9, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997 nel caso in cui il trasferimento abbia ad oggetto l'unica azienda dell'imprenditore cedente, questi ha l'obbligo di affrancare le riserve o fondi in sospensione di imposta eventualmente costituiti in precedenza previo pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'IRPEG pari al 25 per cento.

Al riguardo, si precisa che il codice tributo utilizzabile per il versamento dell'imposta sostitutiva è il 1674 denominato « Imposta sostitutiva Irpef, Irpeg, Ilor, Iva, su riserve e fondi in sospensione di imposta e su saldi attivi di rivalutazione ».

Il periodo di riferimento da indicare sui modelli di versamento è l'anno per il quale si effettuano i versamenti.

Relativamente alle modalità di versamento si fa richiamo alla nota del

24 febbraio 1998, prot. n. 1998/21572 della Direzione Centrale per la Riscossione con la quale è stato precisato quanto segue.

Nel caso in cui il versamento dell'imposta sostitutiva in argomento è dovuto da soggetti non titolari di partita I.V.A. lo stesso va effettuato ai concessionari del servizio della riscossione competenti in base al domicilio fiscale del contribuente, utilizzando la distinta Mod. 8 ovvero il bollettino di conto corrente postale Mod. 11. Le persone fisiche e le società di persone possono effettuare il versamento anche mediante delega alla banca, utilizzando il modello di delega unica di cui al decreto ministeriale 25 settembre 1995 (grafica colore *azzurro*). Nell'ipotesi in cui il medesimo versamento è dovuto da soggetti titolari di partita I.V.A. lo stesso va effettuato ai concessionari per il servizio della riscossione competenti in base al domicilio fiscale del contribuente, utilizzando rispettivamente la distinta Mod. 22 o la delega di pagamento Mod. D, ovvero, nel caso di pagamento tramite gli uffici postali, il bollettino Mod. 31. I pagamenti effettuati successivamente alla data di entrata in vigore del decreto di attuazione delle disposizioni di cui all'art. 24 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, saranno eseguiti secondo le modalità di cui al decreto stesso, attualmente in corso di perfezionamento.

Per i saldi attivi di rivalutazione costituiti ai sensi della legge 29 dicembre 1990, n. 408 e della legge 30 dicembre 1991, n. 413 relative alle disposizioni tributarie in materia di rivalutazione dei beni, smobilizzo di riserve e di fondi e per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, l'imposta sostitutiva delle imposte di cui sopra è fissata nella misura del 10 per cento e non spetta il credito di imposta previsto dall'art. 4, comma 5 della citata legge n. 408 del 1990 e dell'art. 26, comma 5 della predetta legge n. 413 del 1991.

Anche per detta imposta sostitutiva il codice tributo è il 1674 e per il versamento valgono le medesime modalità sopra richiamate.

L'ultima parte del comma 1 dell'art. 9 in commento stabilisce che le riserve e i fondi indicati nelle lettere *b*) e *c*) del comma 7 dell'art. 105 del T.U.I.R. sono assoggettati ad imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio con aliquota rispettivamente del 5 per cento e del 10 per cento. In proposito, si ritiene che la norma possa trovare applicazione nei confronti dei soggetti il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare per i quali non spiega ancora effetto l'art. 1, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 467, concernente disposizioni in materia di imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio e di credito di imposta sugli utili societari; resta inteso, invece, che per il periodo d'imposta in cui si applica la disciplina dell'affrancamento obbligatorio delle riserve da assoggettare a maggiorazione di conguaglio l'imposta sostitutiva sulle anzidette riserve sarà quella determinata con le percentuali previste dal citato decreto legislativo n. 467 del 1997 e non quella determinata con le percentuali previste dall'art. 9 del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Ai fini del versamento della predetta imposta, si fa presente che il

codice tributo, così come precisato con la citata nota del 24 febbraio 1998, è il 1675 denominato « Imposta sostitutiva sui fondi in sospensione di imposta e soggetti a maggiorazione di conguaglio ». Anche in questo caso sono applicabili le medesime modalità di versamento già richiamate.

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

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

Ai fini dell'applicazione delle predette disposizioni, l'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 9 in esame prevede che per bene proveniente dal patrimonio deve ritenersi il bene, di proprietà dell'ente stesso non acquistato nell'esercizio dell'impresa, indipendentemente dall'anno di acquisizione e dal periodo di tempo intercorso tra l'acquisto e l'utilizzazione nell'impresa.

Ne consegue che sono da ritenere immobili non provenienti dal patrimonio dell'ente quelli acquistati per essere adibiti nell'attività di impresa quando tale circostanza risulti dall'atto di acquisto ovvero quelli indicati nelle scritture contabili cronologiche (libro giornale o registro degli *acquisti*) relative al periodo d'imposta nel quale l'acquisizione si è verificata i quali hanno avuto una incidenza nella gestione dell'attività commerciale stessa avendo, ad esempio, consentito la detrazione dell'I.V.A. pagata all'acquisto o la deduzione di quote di ammortamento.

Sulla base di quanto precede, deve ritenersi che gli immobili che sono transitati dal patrimonio dell'ente a quello dell'impresa in periodi di imposta successivi a quello di acquisizione non sono da considerarsi acquistati in regime di impresa, a nulla rilevando che gli stessi siano indicati nell'inventario o nel registro dei beni ammortizzabili e/o siano state portate in deduzione le relative quote di ammortamento agli effetti della determinazione del reddito di impresa.

7.2.1. Condizione per avvalersi della opzione

Possono avvalersi dell'opzione in esame gli enti che, con riferimento

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

7.2.2. Determinazione del valore cui applicare le aliquote

Ai fini della determinazione del valore cui applicare le aliquote del 5 o del 10 per cento, secondo i criteri previsti dal comma 4 dell'art. 52 del D.P.R. n. 131 del 1986, richiamato dal comma 2 dell'art. 9 del decreto legislativo n. 460 del 1997, va assunta la rendita catastale attribuita all'unità immobiliare, determinata a seguito della revisione generale disposta con il decreto del Ministro delle finanze del 20 gennaio 1990 (in G.U. del 7 febbraio 1990, n. 31), moltiplicata per i coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze del 14 dicembre 1991. Per le unità immobiliari non ancora censite in catasto vanno assunte le rendite catastali attribuite alle unità immobiliari similari già censite.

Al riguardo, si fa presente che il codice tributo stabilito per il pagamento della predetta imposta sostitutiva è 1676 denominato « imposta sostitutiva Irpeg, Ilor, Iva — art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 460/97 ». Il periodo di riferimento da indicare sui modelli di versamento è l'anno per il quale si effettuano i versamenti. Relativamente alle modalità di versamento si richiamano le relative istruzioni indicate nella nota della Direzione Centrale della riscossione del 24 febbraio 1998 più volte citata.

7.2.3. Effetti del mancato esercizio dell'opzione

Il mancato esercizio dell'opzione e/o l'omesso versamento dell'imposta sostitutiva dovuta entro la data del 30 settembre 1998 comporta che gli immobili strumentali in argomento continuano ad essere considerati relativi all'attività di impresa dell'ente non commerciale.

Restano salve, ai fini dei controlli della regolarità delle dichiarazioni di opzione e dei relativi versamenti dell'imposta sostitutiva, le disposizioni contenute nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in materia di accertamento e quelle di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 in materia di riscossione.

7.2.4. modalità di presentazione della dichiarazione di opzione

Con istruzioni che verranno emanate con decreto del Ministro delle finanze, in corso di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, è stato stabilito che la dichiarazione di opzione, conforme allo schema allegato al predetto decreto ministeriale, va predisposta in carta libera e spedita a mezzo

raccomandata senza avviso di ricevimento, all'ufficio delle Imposte Dirette ovvero, ove esistente, all'Ufficio delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale alla data di presentazione della dichiarazione stessa.

Si ricorda che nella dichiarazione di opzione vanno riportati gli estremi del versamento dell'imposta sostitutiva e alla dichiarazione stessa va allegata copia della distinta rilasciata dal concessionario o, se il versamento è fatto mediante il servizio postale, l'attestazione rilasciata dal competente ufficio.

Gli Uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.

**Circolare 26.06.1998, n. 168. Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.
Disposizioni riguardanti le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale**

Premessa

Con circolare n.124/E del 12 maggio 1998 sono stati forniti i chiarimenti necessari al fine di assicurare uniformità di interpretazione da parte degli uffici interessati relativamente alle norme concernenti il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali, contenute nella Sezione I (artt. 1-9) del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.

Con la presente circolare si forniscono le prime istruzioni per l'applicazione delle disposizioni riguardanti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), contenute nella Sezione II (artt. 10-29) del medesimo decreto legislativo n. 460 del 1997, che hanno dato attuazione alla delega recata dall'art. 3, commi 188 e 189, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Resta fermo che ulteriori chiarimenti saranno forniti anche sulla base dei contributi interpretativi del costituendo organismo di controllo di cui al medesimo art. 3, commi 190, 191 e 192, della menzionata legge n. 662 del 1996.

Circa la natura delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale si precisa innanzitutto che le stesse — individuate sulla base di criteri di qualificazione diversi da quelli degli enti non commerciali — costituiscono un'autonoma e distinta categoria di enti rilevante solo ai fini fiscali, destinataria di un regime tributario di favore in materia di imposte sui redditi, d'imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette nonché di ulteriori specifici tributi.

Le disposizioni agevolative in favore delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale integrano e modificano le vigenti leggi d'imposta che disciplinano i singoli tributi, mentre la delimitazione dei requisiti che qualificano le Onlus assume valenza generale nel sistema tributario.

Si ricorda che le disposizioni recate dal decreto legislativo n. 460 del 1997 sono entrate in vigore il 1° gennaio 1998 e, relativamente alle imposte sui redditi, trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1997.

1. *Requisiti per la qualificazione delle onlus*

1.1. *Tipologie di enti*

L'art. 3, comma 189, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, nel dettare i principi e i criteri direttivi in materia di disciplina tributaria delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, ha delimitato l'ambito dei soggetti inquadrabili in tale categoria soggettiva, individuando esattamente gli enti ai quali non è concesso assumere la qualifica di organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

In particolare la citata disposizione alla lett. a) esclude dall'ambito dei soggetti qualificabili come Onlus « gli enti pubblici e le società commerciali diverse da quelle cooperative, le fondazioni bancarie, i partiti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e le associazioni di categoria ».

In attuazione dei criteri impartiti dalla legge delega n. 662 del 1996, il decreto legislativo n. 460 del 1997, all'art. 10, comma 1, individua positivamente i soggetti che possono assumere la qualifica di Onlus, stabilendo che, ricorrendone i presupposti, « Sono organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato con o senza personalità giuridica ».

Il comma 10 del medesimo art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997 dispone che « Non si considerano in ogni caso Onlus gli enti pubblici, le società commerciali diverse da quelle cooperative, gli enti conferenti di cui alla legge 30 luglio 1990, n. 218, i partiti e i movimenti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e di categoria ».

Dall'esame delle disposizioni menzionate risulta in sostanza che possono assumere la qualifica di Onlus solo gli enti privati, mentre sono espressamente esclusi dal regime tributario delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale gli enti pubblici.

Nell'ambito degli enti di diritto privato la norma elenca espressamente i soggetti in ogni caso esclusi dalla categoria delle Onlus, mentre lascia ampia facoltà di scelta nella individuazione della forma giuridica da assumere ai fini della inquadrabilità fra le organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

Si può in sintesi tracciare il seguente quadro riassuntivo.

Soggetti ammessi

I soggetti che possono assumere la qualifica di organizzazione non lucrative di utilità sociale sono i seguenti:

- associazioni riconosciute e associazioni non riconosciute;
- comitati;
- fondazioni;
- società cooperative;

— altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica.
La norma non fa riferimento ai consorzi di cooperative che, pertanto, non possono assumere la qualifica di Onlus.

Soggetti esclusi

I soggetti esclusi dal particolare regime fiscale delle Onlus, sono i seguenti:

- enti pubblici;
- società commerciali, diverse da quelle cooperative;
- enti conferenti di cui alla legge 30 luglio 1990, n. 218;
- partiti e movimenti politici;
- organizzazioni sindacali;
- associazioni di datori di lavoro;
- associazioni di categoria.

Enti non residenti

I requisiti necessari per la qualificazione di un soggetto nell'ambito delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, indicati nel comma 1 art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, non consentono di ricomprendere in tale tipologia soggettiva gli enti non residenti, ciò anche in assenza di un'espressa esclusione normativa in tal senso.

Infatti, le disposizioni contenute nella Sez. II del decreto legislativo n. 460 del 1997, in forza del richiamo che le stesse fanno ad istituti propri del diritto interno (es. atto pubblico, scrittura privata autenticata o registrata, contratti collettivi nazionali di lavoro) ed a leggi nazionali (es. per il limite del compenso massimo dei componenti gli organi amministrativi e di controllo viene fatto riferimento al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645, e dal decreto-legge 21 giugno 1995, n. 239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n. 336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni), non possono che riferirsi esclusivamente ad enti residenti.

Peraltro, per gli enti non residenti non sarebbe di fatto esperibile il controllo sulla sussistenza dei requisiti dell'articolo 10 del decreto legislativo in esame (es. esclusività dell'attività nei settori art. 10, comma 1, lett. a).

1.2. *Vincoli statutari*

Gli enti che presentano i requisiti tipologici per essere inquadrati fra le organizzazioni non lucrative di utilità sociale devono redigere lo statuto o l'atto costitutivo nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata al fine di acquisire tale qualifica.

L'art. 10, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997 fissa il

contenuto di tali atti, indicando le clausole che gli stessi devono espressamente prevedere.

Si tratta di clausole che impongono agli enti che intendono qualificarsi come Onlus i seguenti vincoli:

« a) lo svolgimento di attività in uno o più dei seguenti settori:

- 1) assistenza sociale e socio sanitaria;
- 2) assistenza sanitaria;
- 3) beneficenza;
- 4) istruzione;
- 5) formazione;
- 6) sport dilettantistico;
- 7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico

e storico di cui alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409;

8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22;

9) promozione della cultura e dell'arte;

10) tutela dei diritti civili;

11) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400;

b) l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;

c) il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera

a) ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;

d) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre Onlus che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;

e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;

f) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

g) l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;

h) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo

espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

i) l'uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione « organizzazione non lucrativa di utilità sociale » o dell'acronimo « Onlus ». ».

È del tutto ovvio come le clausole imposte statutariamente alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale costituiscono vincoli ai quali di fatto le stesse devono necessariamente adeguarsi.

1.3. Settori di attività

L'art. 10, comma 1, lett. a) del decreto legislativo n. 460 del 1997 delimita i settori di attività in cui possono operare le organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

L'art. 10, comma 1, lett. c), del medesimo decreto legislativo n. 460 del 1997 vieta alle Onlus di svolgere attività al di fuori di quelle espressamente elencate, ad eccezione delle attività ad esse direttamente connesse.

La norma individua, quindi, in modo tassativo undici settori di attività — riportati nel paragrafo precedente — in cui le Onlus possono impegnarsi istituzionalmente in via esclusiva e diretta.

In sostanza, si tratta di attività alle quali il legislatore delegato riconosce carattere di interesse collettivo, in attuazione di una precisa indicazione al riguardo contenuta nell'art. 3, comma 189, lett. a) della legge delega n. 662 del 1996.

Ai fini dell'esatta individuazione dell'ambito di attività consentito alle Onlus in ciascuno degli undici settori indicati nell'art. 10, comma 1, lett. a), del decreto legislativo n. 460 si devono tuttavia tener presente le precisazioni fornite nel paragrafo seguente.

1.4. Finalità di solidarietà sociale

L'art. 10, comma 1, lett. b), del decreto legislativo n. 460 del 1997 stabilisce che le Onlus devono perseguire esclusivamente finalità di solidarietà sociale.

I commi 2, 3 e 4 dello stesso articolo 10 delimitano il concetto di solidarietà sociale, dettando precise indicazioni sulla qualificazione solidaristica delle attività proprie di ciascun settore indicato nell'art. 10, comma 1, lett. a), dello stesso decreto legislativo n. 460 del 1997.

In particolare i commi 2 e 3 dell'art. 10 in esame prevedono:

« 2. Si intende che vengono perseguite finalità di solidarietà sociale quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie nei settori dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili non sono rese nei confronti di soci, associati

o partecipanti, nonché degli altri soggetti indicati alla lettera *a*) del comma 6, ma dirette ad arrecare benefici a:

a) persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;

b) componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

« 3. Le finalità di solidarietà sociale s'intendono realizzate anche quando tra i beneficiari delle attività statutarie dell'organizzazione vi siano i propri soci, associati o partecipanti o gli altri soggetti indicati alla lettera *a*) del comma 6, se costoro si trovano nelle condizioni di svantaggio di cui alla lettera *a*) del comma 2. ».

Il successivo comma 4 del medesimo art. 10 stabilisce poi che:

« 4. A prescindere dalle condizioni previste ai commi 2 e 3, si considerano comunque inerenti a finalità di solidarietà sociale le attività statutarie istituzionali svolte nei settori della assistenza sociale e socio-sanitaria, della beneficenza, della tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, della ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400, nonché le attività di promozione della cultura e dell'arte per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato. ».

In sostanza i settori di attività elencati art. 10, comma 1, lett. *a*), del decreto legislativo n. 460 del 1997 vengono distinti ai fini dell'individuazione delle finalità di solidarietà sociale in due categorie:

1) settori per i quali le finalità di solidarietà sono correlate alle condizioni dei destinatari;

2) settori per i quali le finalità di solidarietà sociale si considerano immanenti, per espressa previsione normativa.

1) *Settori per i quali le finalità di solidarietà sono correlate alla condizione dei destinatari.*

Tali settori sono i seguenti:

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

Il comma 2 art. 10 del decreto legislativo in esame stabilisce che negli

anzidetti settori vengono perseguite finalità solidaristiche solo qualora l'attività ad essi relativa sia diretta a procurare vantaggi a soggetti svantaggiati esterni all'organizzazione.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere dirette ad arrecare in generale benefici esclusivamente ai seguenti soggetti:

a) soggetti svantaggiati a causa di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;

b) componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

In via di principio, pertanto, nei suddetti settori le attività non devono essere a beneficio dei soci, associati o partecipanti della Onlus, ovvero dei fondatori, dei componenti degli organi amministrativi e di controllo, di coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, di soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, dei loro parenti entro il terzo grado e dei loro affini entro il secondo grado.

Viene, tuttavia, precisato nel comma 3 art. 10 in esame che questi ultimi soggetti, qualora versino nelle stesse condizioni di svantaggio fisico, psichico, economico, sociale o familiare, che qualificano come solidaristica l'attività dell'ente, possono essere beneficiari delle attività istituzionali dell'organizzazione.

Nozione di persone svantaggiate

La valutazione della condizione di « svantaggio » costituisce un giudizio complessivo inteso ad individuare categorie di soggetti in condizioni di obiettivo disagio, connesso a situazioni psico-fisiche particolarmente invalidanti, a situazioni di devianza, di degrado o grave disagio economico-familiare o di emarginazione sociale.

Situazioni di svantaggio possono, pertanto, riscontrarsi ad esempio nei seguenti casi:

- disabili fisici e psichici affetti da malattie comportanti menomazioni non temporanee;
- tossico-dipendenti;
- alcolisti;
- indigenti;
- anziani non autosufficienti in condizioni di disagio economico;
- minori abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza;
- profughi;
- immigrati non abienti.

2) *Settori per i quali si considerano immanenti, per espressa previsione normativa, le finalità di solidarietà sociale*

Si tratta di settori per i quali le finalità di solidarietà sociale si

intendono perseguite a prescindere dalla verifica delle condizioni di svantaggio dei destinatari dell'attività. Come precisato dal comma 4 art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997 si considerano, comunque, inerenti a finalità di solidarietà sociale le attività statutarie istituzionali svolte nei seguenti settori:

- attività di assistenza sociale e socio-sanitaria;
 - beneficenza;
 - tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409;
 - tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22;
 - attività di promozione della cultura e dell'arte, per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato;
 - ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400.
- Il fine solidaristico è considerato immanente per alcune attività, come l'assistenza sociale, socio-sanitaria e la beneficenza, per le quali la condizione di svantaggio dei destinatari è presupposto essenziale dell'attività stessa, senza necessità di ulteriori precisazioni normative.
- Per altri settori, quali la tutela e valorizzazione del patrimonio storico ed artistico ovvero della natura e dell'ambiente e la ricerca scientifica, il fine solidaristico si intende perseguito indirettamente a beneficio non di singole persone ma della collettività diffusa.

Promozione della cultura e dell'arte

L'attività di promozione della cultura e dell'arte ha una posizione del tutto peculiare tra le varie attività previste art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Il comma 2 dello stesso articolo ricomprende infatti tale attività tra quelle per le quali la finalità di solidarietà sociale è correlata alla condizione dei destinatari.

In via generale l'attività di promozione della cultura e dell'arte fa parte quindi della prima categoria di settori di attività, di cui si è in precedenza trattato, per i quali è necessario che l'attività sia diretta ad arrecare benefici a persone svantaggiate per le condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari o ai componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

Tuttavia, il comma 4 dello stesso articolo 10, elencando le attività per le quali le finalità di solidarietà sociale sono considerate inerenti senza necessità di verificare la qualità dei soggetti beneficiari, ricomprende tra queste anche le attività di promozione della cultura e dell'arte a condizione che alle stesse vengano riconosciuti « apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato ».

Si evidenzia che la norma in esame prevede espressamente che l'apporto economico sia erogato dall'amministrazione centrale dello Stato con esclusione, quindi, di quello effettuato da altri enti.

Il legislatore ha voluto estendere il regime agevolativo delle Onlus a quelle attività per le quali, prescindendo dalla condizione di svantaggio dei destinatari, è riconosciuto un apporto economico da parte dell'amministrazione centrale dello Stato.

Il riconoscimento di apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato è « condicio sine qua non » per essere ammessi a fruire della normativa Onlus.

Al riguardo il Ministero dei Beni culturali ha precisato che « gli Istituti che perseguono fini di promozione della cultura e dell'arte e che potrebbero avvalersi della normativa Onlus possono essere individuati tra i destinatari degli apporti economici erogati da questa Amministrazione (Beni Culturali) ai sensi delle seguenti disposizioni:

- 1) Legge 17 ottobre 1996, n. 534, « Norme per l'erogazione di contributi statali alle Istituzioni Culturali ».
- 2) Legge 15 dicembre 1990, n. 418, Fondazione Festival dei Due mondi.
- 3) Legge 1° dicembre 1997, n. 420, Fond. Rossini Festival — Fond. Ravenna Manifestazioni.
- 4) Legge 26 luglio 1984, n. 414 — « Società di cultura la Biennale di Venezia ».

Si evidenzia che l'art. 1 della citata legge 17 ottobre 1996, n. 534, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 248 del 22 ottobre 1996, stabilisce che, a decorrere dal 1 gennaio 1997, le istituzioni culturali in possesso dei requisiti di cui all'articolo 2 della stessa legge sono ammesse, a domanda, al contributo ordinario annuale dello Stato mediante l'inserimento nell'apposita tabella.

Si fa presente che la suddetta tabella delle istituzioni culturali, ammesse al contributo ordinario annuale dello Stato per il triennio 1997-1999, è stata pubblicata con decreto del Ministro per i Beni culturali e Ambientali nella Gazzetta Ufficiale n. 229 del 1 ottobre 1997.

Si fa riserva di ulteriori chiarimenti, relativamente al settore in esame, sulla base di elementi che verranno a tal fine forniti dalle amministrazioni competenti all'attribuzione degli apporti economici di cui trattasi.

Attività di ricerca scientifica

Per quanto riguarda il settore di attività di ricerca scientifica, art. 10,

comma 1, lett. a) del decreto legislativo n. 460 del 1997, rinvia ad apposito regolamento governativo la definizione degli ambiti e delle modalità in cui l'attività di ricerca scientifica potrà essere svolta da parte di organizzazioni non lucrative di utilità sociale. Ciò comporta che non tutta l'attività di ricerca scientifica può consentire il riconoscimento della qualifica di Onlus, ma solo quella svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità che devono essere stabilite da norme regolamentari.

1.5. *Attività connesse*

L'art. 10, comma 1, lett. c), del decreto legislativo n. 460 del 1997 vieta alle Onlus di svolgere attività diverse da quelle istituzionali nei settori tassativamente individuati, ad eccezione di quelle a queste direttamente connesse.

Lo stesso articolo 10, comma 5, primo periodo, fornisce la seguente nozione di attività direttamente connesse:

« Si considerano direttamente connesse a quelle istituzionali le attività statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, di cui ai numeri 2), 4), 5) 6), 9) e 10) del comma 1, lettera a), svolte in assenza delle condizioni previste ai commi 2 e 3, nonché le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse ».

La norma riconduce in sostanza le attività connesse a due tipologie fondamentali:

- 1) attività analoghe a quelli istituzionali;
- 2) attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse.

1) *Attività analoghe a quelle istituzionali, limitatamente ai settori dell'assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili.*

Si è precisato nel paragrafo precedente che nei settori dell'assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, le finalità di solidarietà sociale si ritengono perseguite solo se le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relativi alle attività statutarie sono dirette alle persone svantaggiate o ai componenti le collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

Negli stessi settori si considerano attività direttamente connesse le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie effettuate nei confronti di soggetti che non versino nelle anzidette condizioni, sempreché vengano rispettati le condizioni e i limiti stabiliti dalla norma, in seguito specificati.

2) *Attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse.*

Questo secondo gruppo di attività comprende le attività direttamente connesse a quelle statutarie per ciascuno degli undici settori elencati nell'articolo 10, comma 1, lett. a), del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Sono attività strutturalmente funzionali, sotto l'aspetto materiale, a quelle istituzionali, quali ad esempio la vendita di depliant nei botteghini dei musei o di magliette pubblicitarie e altri oggetti di modico valore in occasione di campagne di sensibilizzazione.

È da considerare attività accessoria per natura, in quanto integrativa di quelle istituzionali, la preparazione di personale specializzato da utilizzare esclusivamente all'interno dell'organizzazione per il perseguimento delle proprie finalità solidaristiche.

Le attività direttamente connesse a quelle istituzionali di entrambe le tipologie descritte costituiscono, come precisa la relazione illustrativa del decreto legislativo n. 460 del 1997, fonti per il « reperimento di fondi necessari per finanziare le attività istituzionali » dell'organizzazione.

Si segnala, tuttavia, che il concetto di accessorialità per natura o di attività integrative comporta che l'attività di reperimento dei fondi non può costituire un'autonoma attività, ma deve svolgersi nel contesto dell'attività istituzionale e in stretta connessione con quest'ultima. Condizioni e limiti per l'esercizio delle attività connesse

Il secondo periodo del comma 5 dell'articolo 10 del decreto legislativo in esame stabilisce la relazione che deve intercorrere fra l'attività istituzionale, che deve restare l'attività principale, e le attività connesse.

La norma dispone che « l'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori elencati alla lettera a) del comma 1, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione ».

In sostanza sono consentite alle Onlus le attività direttamente connesse a quelle istituzionali sempreché siano rispettate le seguenti condizioni:

- 1) le attività direttamente connesse non siano prevalenti rispetto all'attività istituzionale;
- 2) i proventi delle attività direttamente connesse non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione.

Secondo la relazione illustrativa del decreto legislativo n. 460 del 1997, affermare il carattere non prevalente delle attività connesse « è di fondamentale importanza per caratterizzare in senso solidaristico la struttura operativa e funzionale delle Onlus, evitando che le stesse possano svolgere, all'opposto, in via esclusiva o principale attività « connesse ».

Il criterio della prevalenza comporta, quindi, l'esame di una pluralità di elementi rilevanti ai fini del raffronto fra attività istituzionali e quelle direttamente connesse, quali ad esempio gli investimenti, l'impiego delle risorse materiali ed umane e il numero delle prestazioni effettuate.

La verifica della prevalenza va fatta con riferimento a ciascun periodo d'imposta e in relazione ad ogni singolo settore (attività statutaria relativa ad uno specifico settore ed attività connessa all'attività istituzionale propria del settore *considerato*).

Si precisa che il criterio della prevalenza è autonomo rispetto all'ulteriore criterio indicato al punto 2), che prende in esame i proventi delle attività direttamente connesse in rapporto alle spese complessive dell'organizzazione.

1.6. Finalità non lucrative

Alle Onlus sono imposti tre specifici vincoli:

- a) divieto di distribuzione anche indiretta di utili o avanzi di gestione;
- b) destinazione vincolata degli utili o avanzi di gestione;
- c) devoluzione vincolata del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente.

a) *Divieto di distribuzione, anche in modo indiretto, di utili o avanzi di gestione (Art. 10, comma 1, lett. d)*

Il divieto è analogo a quello imposto a particolari tipologie di associazioni dall'art. 111, comma 4-*quinquies*, del T.U.I.R. e dall'art. 4, settimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 (v. Circolare n. 124/E del 12 maggio 1998, par. 5.3.).

Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale è prevista l'ulteriore possibilità di destinare gli utili o avanzi di gestione ad altre Onlus.

Per quanto riguarda le cooperative in possesso dei requisiti necessari per avvalersi della disciplina delle Onlus si precisa che è consentita la destinazione del tre per cento degli utili ai fondi mutualistici da parte delle società cooperative, quale destinazione imposta dalla legge 31 gennaio 1992, n. 59 (art. 11).

Il comma 6 art. 10 del decreto legislativo in esame individua particolari fattispecie che costituiscono « in ogni caso indiretta distribuzione di utili o avanzi di gestione » ed assumono pertanto valore di presunzione assoluta.

Il testo del comma 6 art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997 è il seguente:

« 6. Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione:

- a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o

indirettamente controllate o collegate, effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità. Sono fatti salvi, nel caso delle attività svolte nei settori di cui ai numeri 7) e 8) della lettera a) del comma 1, i vantaggi accordati a soci, associati o partecipanti ed ai soggetti che effettuano erogazioni liberali, ed ai loro familiari, aventi significato puramente onorifico e valore economico modico;

b) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;

c) la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645, e dal decreto-legge 21 giugno 1995, n. 239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n. 336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;

d) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto;

e) la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche ».

La norma vieta, innanzitutto, di cedere beni o servizi a condizioni economiche più favorevoli a tutti coloro che sono coinvolti nella gestione della Onlus o ne facciano parte e a coloro che sovvenzionano l'organizzazione.

La disposizione non si applica nel caso in cui le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono relative alle attività statutarie proprie dei settori della tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico o storico e della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente (art. 10, comma 1, lett. a) nn. 7 e 8), purché i vantaggi accordati ai soci, associati o partecipanti ed ai soggetti che effettuano erogazioni liberali e ai familiari degli stessi abbiano significato onorifico e valore economico modico.

È altresì vietato corrispondere, senza valide ragioni economiche, corrispettivi superiori al valore normale dei beni o servizi acquistati. Si ritiene che in tale fattispecie sia da ricondurre la corresponsione ai consulenti della Onlus di corrispettivi superiori a quelli stabiliti dalle tariffe professionali.

La lettera c) del comma 6 dell'art. 10 in esame impone, inoltre, di non corrispondere ai componenti gli organismi amministrativi e di controllo emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni.

Alla lett. d) dello stesso comma 6 viene fissata la misura massima degli interessi passivi che possono corrispondersi a soggetti diversi dagli istituti di credito e intermediari finanziari. Detti interessi non possono essere superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto.

È, infine, vietato alle Onlus di corrispondere stipendi superiori del 20

per cento a quelli previsti dai contratti collettivi per le medesime qualifiche (si fa riferimento a tal fine alla media nazionale).

b) *Destinazione vincolata degli utili o avanzi di gestione (art. 10, comma 1, lett. e)*

Gli utili o avanzi di gestione devono essere impiegati per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle connesse.

L'obbligo è assolto anche con la costituzione di riserve vincolate agli anzidetti fini.

c) *Devoluzione vincolata del patrimonio in caso di scioglimento (art. 10, comma 1, lett. f)*

Lo scioglimento per qualsiasi causa della Onlus impone a questa di devolvere il patrimonio ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità.

La devoluzione del patrimonio sarà posta in essere sotto il controllo dell'istituendo organismo previsto dall'art. 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

È fatta salva ogni diversa destinazione imposta dalla legge, quale quella prevista per le società cooperative dall'art. 11 della legge n. 59 del 1992.

Si precisa che la perdita di qualifica equivale, ai fini della destinazione del patrimonio, allo scioglimento dell'ente. A tale conclusione si perviene in considerazione della ratio della disposizione in argomento intesa ad impedire all'ente, che cessa per qualsiasi ragione di esistere come Onlus, la distribuzione del patrimonio, costituito anche in forza di un regime fiscale privilegiato, o la sua destinazione a finalità estranee a quelle di utilità sociale tutelate dal decreto legislativo in esame.

Non si ritiene, infatti, di poter consentire all'ente vincolato quale Onlus nella distribuzione e nella destinazione degli utili o avanzi di gestione di vanificare tali vincoli attraverso il libero utilizzo del patrimonio a seguito della perdita della qualifica di Onlus.

Pertanto, in caso di perdita della qualifica, la ONULS dovrà devolvere il patrimonio ad altra organizzazione non lucrativa di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito il menzionato organismo di controllo.

1.7. *Obbligatorietà del bilancio o rendiconto annuale (art. 10, comma 1, lett. g)*

È imposto alle Onlus l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale a prescindere da specifiche previsioni civilistiche.

Come evidenzia la relazione illustrativa del decreto legislativo n. 460 del 1997, le disposizioni che precisano tale obbligo sono dettate all'art. 25 dello stesso decreto. Istruzioni in proposito sono contenute nel paragrafo relativo alle scritture contabili.

È appena il caso di segnalare che le cooperative, ivi comprese quelle sociali, restano assoggettate alla normativa civilistica in materia nonché agli ordinari adempimenti contabili prescritti per le società ed enti commerciali.

1.8. *Disciplina dei rapporti associativi (art. 10, comma 1, lett. b)*

È imposto alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale la presenza di un ordinamento democratico, garantito dalla esclusione di ogni forma di partecipazione temporanea alla vita associativa e dalla previsione per gli associati o partecipanti maggiori di età del diritto di voto al fine di consentire il controllo più ampio possibile da parte dei soggetti interessati sull'attività dell'organizzazione, sul suo effettivo svolgimento e sul rispetto degli obblighi di legge.

Il vincolo di cui trattasi non trova applicazione per espressa previsione art. 10, comma 7, del decreto legislativo n. 460 del 1997 nei confronti delle fondazioni e degli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

Per quanto riguarda le modalità di espressione del voto si richiamano i chiarimenti forniti con circolare n. 124/E del 12 maggio 1998, relativamente all'analogo vincolo imposto ad alcuni tipi di enti associativi destinatari di uno specifico regime di favore.

In particolare in tale sede è stata esclusa la possibilità di esprimere il voto per corrispondenza, mentre è stato precisato « che per le organizzazioni complesse a carattere nazionale si deve tener conto della pratica impossibilità di garantire la partecipazione reale e fisica dei soci alla vita dell'associazione nonché del principio di democrazia rappresentativa fondato sul mandato; pertanto per tali organizzazioni è consentita l'espressione del voto da parte degli associati mediante delega da conferire ad altri associati ».

1.9. *Uso della locuzione « Organizzazione non lucrativa di utilità sociale » o dell'acronimo « Onlus » (art. 10, comma 1, lett. i)*

Nella denominazione e in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico le Onlus, al fine della immediata riconoscibilità e a tutela della fede pubblica, devono utilizzare la locuzione « Organizzazione non lucrativa di utilità sociale » o l'acronimo « Onlus ».

L'art. 10, comma 7, del decreto legislativo in esame stabilisce che non sono tenuti ad uniformarsi a tale previsione gli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

Si segnala che l'art. 27 del decreto legislativo n. 460 del 1997 vieta a soggetti diversi dalle Onlus l'uso della locuzione « organizzazione non lucrativa di utilità sociale » o dell'acronimo « Onlus » e di ogni altra analoga parola o locuzione, anche in lingua straniera.

Una specifica sanzione è prescritta per l'abuso della denominazione di organizzazione non lucrativa di utilità sociale dall'art. 28, comma 1, lett. c),

del decreto legislativo n. 460 del 1997, come si precisa nel paragrafo relativo alle sanzioni per responsabilità dei rappresentanti legali e degli amministratori.

1.10. *Enti considerati in ogni caso Onlus*

Art. 10, comma 8, del decreto legislativo n. 460 del 1997 prevede che:

« Sono in ogni caso considerati Onlus, nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità, gli organismi di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49, e le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381. Sono fatte salve le previsioni di maggior favore relative agli organismi di volontariato, alle organizzazioni non governative e alle cooperative sociali di cui, rispettivamente, alle citate leggi n. 266 del 1991, n. 49 del 1987 e n. 381 del 1991 ».

La norma, in attuazione della delega recata dall'art. 3, comma 189, lett. b) della legge n. 662 del 1996, sancisce l'automatica qualifica come Onlus dei seguenti soggetti:

— organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano ai sensi dell'art. 6 della medesima legge;

— organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49;

— cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, iscritte nella « sezione cooperazione sociale » del registro prefettizio di cui al decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni.

Con circolare n. 127/E del 19 maggio 1998 è stato chiarito che l'automatica qualificazione come Onlus per gli enti sopra elencati comporta che gli stessi non sono tenuti ad adeguare i propri statuti o atti costitutivi alle disposizioni del citato art. 10, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997, ivi compresa la prescrizione contenuta nella lett. *t*) dello stesso comma, concernente l'uso nella denominazione della locuzione « organizzazione non lucrativa di utilità sociale » o dell'acronimo « Onlus ».

La relazione illustrativa del decreto legislativo n. 460 del 1997 evidenzia in proposito che dall'estensione automatica della « soggettività fiscale Onlus » consegue che gli enti in questione possono beneficiare anche delle norme agevolative recate dal decreto legislativo n. 460 del 1997 « senza necessità di dover previamente modificare la loro struttura organizzativa e funzionale, né di dover rispettare i requisiti richiesti nell'articolo 10 per la generalità delle Onlus ».

La disposizione in commento dà attuazione altresì al disposto del comma 188 dell'art. 3 della legge n. 662 del 1996 secondo il quale « sono fatte salve le disposizioni di maggiore favore relative alle organizzazioni di

volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, alle cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, e alle organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987, n. 49 ».

Al riguardo si ritiene che l'individuazione della norma di maggior favore possa essere frutto di una valutazione soggettiva da parte del destinatario (organizzazione di volontariato, organizzazione non governativa, cooperativa *sociate*) in relazione a ciascun imposta o tributo oggetto di agevolazioni.

In sostanza l'ente può scegliere se applicare la normativa relativa alle Onlus o quella dettata dalla normativa speciale (rispettivamente legge n. 266 del 1991, legge n. 49 del 1987 e legge n. 381 del 1991), ponderando la convenienza tra le diverse previsioni agevolative. Ovviamente la scelta può essere effettuata in relazione alle sole ipotesi in cui sia configurabile una alternativa tra le normative considerate, dovuta al fatto che la stessa fattispecie trovi disciplina sia nelle disposizioni recate dalla specifica normativa sulle Onlus sia nelle disposizioni recate dalle citate leggi speciali.

La problematica relativa all'applicazione delle norme di maggior favore assume particolare rilievo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Si rinvia in proposito al paragrafo concernente le agevolazioni in materia di I.V.A. per ulteriori chiarimenti.

1.11. *Soggetti considerati Onlus limitatamente a determinate attività*

L'art. 10, comma 9, del decreto legislativo n. 460 del 1997 prevede:

« Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera *e*), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, sono considerati Onlus limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera *a*) del comma 1; fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lettera *c*) del comma 1, agli stessi enti e associazioni si applicano le disposizioni anche agevolative del presente decreto, a condizione che per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 25, comma 1 ».

La norma introduce due eccezioni al principio sancito alla lett. *c*), comma 1, del medesimo art. 10, secondo il quale è vietato alle Onlus di svolgere attività diverse da quelle relative agli undici settori tassativamente elencati alla lett. *a*), comma 1, dello stesso articolo.

Gli enti ai quali è consentito derogare all'anzidetto principio sono i seguenti:

- 1) enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese;
- 2) associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui

all'art. 3, comma 6, lett. e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno.

Gli enti sopra elencati hanno facoltà di svolgere anche attività non riconducibili fra quelle proprie dei settori elencati art. 10, comma 1, lett. a), come definiti nei paragrafi precedenti, e di configurarsi come Onlus solo parzialmente cioè limitatamente alle attività svolte nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale nei settori espressamente indicati nell'anzidetta disposizione.

Ciò comporta che i soggetti di cui trattasi possono accedere al regime tributario previsto in favore delle Onlus dagli articoli 12 e seguenti del decreto legislativo n. 460 del 1997 limitatamente ai settori di cui al comma 1, lett. a), art. 10 menzionato a condizione che per tali attività:

a) siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'art. 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 25, comma 1 del decreto legislativo in esame (v. paragrafo relativo alle scritture *contabili*);

b) siano rispettati i requisiti statutari e i vincoli sostanziali imposti art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, ferme restando le deroghe previste dal comma 7 dello stesso art. 10, nonché l'onere della comunicazione imposto dall'art. 11 dello stesso decreto.

Ai fini dell'applicazione dei vincoli formali e sostanziali richiamati devono tenersi presenti anche le norme pattizie che regolamentano gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

In particolare, con riferimento agli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, va tenuto presente il documento conclusivo della Commissione paritetica italo-vaticana, pubblicato nel supplemento ordinario n. 210 alla Gazzetta Ufficiale del 15 ottobre 1997, n. 241 con il quale è stato precisato che agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti « non sono... applicabili... le norme, dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque richiedersi ad essi, ad esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, né la conformità del medesimo, ove l'ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private ».

Tali enti devono, tuttavia, comunque predisporre un regolamento, nella forma della scrittura privata registrata, che recepisca le clausole art. 10, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997.

1.12. *Onlus ed enti non commerciali*

Si ritiene di dover precisare che la riconducibilità nella categoria soggettiva delle Onlus prescinde da qualsiasi indagine sull'oggetto esclusivo o principale dell'ente e, quindi, sulla commercialità o meno dell'attività di fatto dallo stesso svolta.

Vengono, infatti, assunti come criteri di differenziazione e qualifica-

zione dell'ente come organizzazione non lucrativa di utilità sociale i requisiti esclusivamente stabiliti art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997 in precedenza descritti.

Non trovano, pertanto, applicazione nei confronti delle Onlus le disposizioni dell'art. 87, comma 1, lett. c), e comma 4, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nonché quelle relative alla perdita della qualifica di ente non commerciale recate dall'art. 111-bis dello stesso Testo Unico, sulle quali sono stati forniti chiarimenti con la già menzionata circolare n. 124/E del 12 maggio 1998, paragrafo 1.

2. *Comunicazione ai sensi dell'art. 11*

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

« 1. È istituita presso il Ministero delle finanze l'anagrafe unica delle Onlus. Fatte salve le disposizioni contemplate nel regolamento di attuazione dell'articolo 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, in materia di istituzione del registro delle imprese, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 1995, n. 581, i soggetti che intraprendono l'esercizio delle attività previste all'articolo 10, ne danno comunicazione entro trenta giorni alla direzione regionale delle entrate del Ministero delle finanze nel cui ambito territoriale si trova il loro domicilio fiscale, in conformità ad apposito modello approvato con decreto del Ministro delle finanze. La predetta comunicazione è effettuata entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto da parte dei soggetti che, alla predetta data, già svolgono le attività previste all'articolo 10. Alla medesima direzione deve essere altresì comunicata ogni successiva modifica che comporti la perdita della qualifica di Onlus.

2. L'effettuazione delle comunicazioni di cui al comma 1 è condizione necessaria per beneficiare delle agevolazioni previste dal presente decreto ».

Pertanto, i soggetti in possesso dei requisiti di cui art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, che intendono avvalersi delle agevolazioni introdotte dal decreto legislativo in esame, devono darne comunicazione, mediante la presentazione dell'apposito modello, alla Direzione Regionale delle Entrate nel cui ambito territoriale si trova il loro domicilio fiscale.

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

— organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome ai sensi dell'articolo 6 della medesima legge;

— organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49;

— cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, iscritte

nella « sezione cooperazione sociale » del registro prefettizio di cui al decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni; per i quali, come già illustrato nel paragrafo 1.10, relativo agli enti considerati in ogni caso Onlus, il comma 8 art. 10, in conformità a quanto previsto dall'art. 3, comma 189, lett. b), della legge n. 662 del 1996, ha disposto un'estensione automatica della soggettività fiscale Onlus.

2.1. *Termini di presentazione*

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

a) *Organizzazioni di nuova costituzione*

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

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

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

b) *Organizzazioni già costituite*

Alle organizzazioni già costituite alla data del 1 gennaio 1998 e che a tale data svolgevano le attività previste dall'articolo 10, comma 1, lett. a), del decreto legislativo n. 460 del 1997, è stata riconosciuta la possibilità di fruire delle agevolazioni, introdotte a favore delle Onlus, a decorrere dal 1 gennaio 1998, data di entrata in vigore delle disposizioni recate dal decreto legislativo n. 460 del 1997.

Tale disposizione, tuttavia, trova applicazione nei confronti dei soggetti interessati a condizione che gli stessi, entro il termine del 31 gennaio 1998, abbiano provveduto ad effettuare, ai sensi dell'art. 11 in commento, la prescritta comunicazione alla Direzione Regionale delle Entrate competente.

2.2. *Effetti della comunicazione*

La comunicazione prevista dall'art. 11 del decreto legislativo in esame, per i soggetti che svolgono la propria attività nei settori elencati art. 10, comma 1, lett. a), dello stesso decreto legislativo n. 460 del 1997, si configura come un onere, cui assolvimento costituisce condizione necessaria per accedere al regime tributario riservato alle Onlus.

Pertanto, gli enti e le società cooperative — ad eccezione, come precisato, delle organizzazioni di volontariato, delle organizzazioni non governative e delle cooperative sociali — che abbiano tutti i requisiti prescritti dall'art. 10, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997, non possono essere ammessi a beneficiare delle agevolazioni introdotte dal medesimo decreto legislativo n. 460 del 1997, in mancanza dell'anzidetta comunicazione.

2.3. *Decorrenza del regime agevolativo*

Per i soggetti che si costituiscono a partire dal 1 gennaio 1998, tenuti ad effettuare la comunicazione prescritta dall'art. 11 del decreto legislativo n. 460 del 1997 entro 30 giorni dalla data dell'atto costitutivo o dello statuto, le agevolazioni si applicano a decorrere dalla data di costituzione.

Si segnala al riguardo, che la comunicazione tardiva, effettuata quindi oltre il menzionato termine stabilito dalla norma, non comporta la perdita in via definitiva dei benefici fiscali ma ne differisce unicamente la decorrenza alla data di presentazione del modello di comunicazione.

Per quanto riguarda, invece, le organizzazioni già costituite alla data del 1 gennaio 1998, come in precedenza precisato, le stesse sono state ammesse a godere dei benefici fiscali introdotti per le Onlus a decorrere dal 1 gennaio 1998, a condizione che le anzidette organizzazioni abbiano provveduto ad effettuare la comunicazione di cui all'art. 11 del decreto legislativo in commento entro il 31 gennaio 1998.

Pertanto, la presentazione del modello di comunicazione oltre il termine del 31 gennaio 1998 determina lo slittamento della decorrenza delle agevolazioni, delle quali sarà possibile beneficiare a partire dalla data di presentazione della comunicazione stessa.

2.4. *Adeguamento dell'atto costitutivo o dello statuto*

L'art. 10, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997, come illustrato al paragrafo 1.2, indica espressamente le clausole che devono essere contenute negli atti costitutivi o negli statuti delle Onlus.

Per le organizzazioni già operanti alla data del 1 gennaio 1998 nei settori di attività individuati dall'art. 10, comma 1, lett. a), del decreto legislativo in esame, si rende quindi necessario adeguare i propri statuti o atti costitutivi alle disposizioni dettate dal citato art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, al fine di recepire le clausole statutarie richieste dalla nuova normativa in materia di Onlus.

Si segnala al riguardo che con le istruzioni al modello di comunicazione, approvato unitamente alle stesse con D.M. 19 gennaio 1998, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 17 del 22 gennaio 1998, è stato precisato che le organizzazioni già operanti alla data del 1 gennaio 1998, le quali abbiano effettuato la comunicazione ai sensi dell'art. 11 in esame, possono fruire delle agevolazioni recate dal decreto legislativo n. 460 del 1997

adeguando i propri statuti o atti costitutivi entro il termine del 30 giugno 1998.

Si precisa che entro il 30 giugno 1998 è sufficiente che lo statuto o l'atto costitutivo, conformi alle disposizioni art. 10 del decreto legislativo in commento, siano approvati dall'organo assembleare, ancorché non sia intervenuta, ove richiesta, l'autorizzazione dell'autorità di controllo competente.

Resta fermo che la mancata osservanza nei fatti di tutte le prescrizioni contenute art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, nonché la mancata definitiva approvazione delle clausole anzidette, comportano il venir meno, fin dall'inizio, del regime agevolativo riservato in via esclusiva alle Onlus.

Le organizzazioni che adeguano i propri statuti o atti costitutivi sono tenute a darne comunicazione, entro 30 giorni dall'avvenuto adeguamento, alla Direzione Regionale delle Entrate competente.

Lo statuto non deve essere allegato al modello di comunicazione.

2.5. Modello di comunicazione

La comunicazione prevista dall'art. 11, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997 deve essere effettuata utilizzando il modello approvato con il menzionato decreto ministeriale 19 gennaio 1998, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 17 del 22 gennaio 1998.

La comunicazione, sottoscritta dal rappresentante legale dell'ente, deve essere spedita mediante raccomandata in plico senza busta e si considera presentata nel giorno in cui è consegnata all'ufficio postale. La stessa, inoltre, può essere consegnata in duplice esemplare direttamente alla Direzione Regionale delle Entrate competente la quale, previa apposizione del timbro a calendario e degli estremi di protocollazione, ne restituisce uno per ricevuta.

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

Comunicazione delle variazioni

Il modello di cui trattasi deve essere utilizzato anche per comunicare le variazioni intervenute che comportano per l'ente la perdita della qualifica di Onlus.

La comunicazione deve essere effettuata entro 30 giorni dal verificarsi della variazione e la stessa dovrà essere specificata nel riquadro appositamente previsto.

Si precisa, inoltre, che deve essere comunicata alla Direzione Regionale competente, entro trenta giorni, ogni variazione dei dati, già forniti in sede

di presentazione della comunicazione prescritta dall'art. 11, comma 1, del decreto legislativo in esame, eventualmente verificatasi.

2.6. Sanzioni

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

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

Si precisa al riguardo che detta sanzione si applica nell'ipotesi in cui la Onlus fruisca dei benefici fiscali recati dalla Sez. II del decreto legislativo n. 460 del 1997 senza effettuare la prescritta comunicazione.

Nel caso in cui l'ente che abbia tutti i requisiti della Onlus non si avvalga tuttavia del regime fiscale di favore anzidetto, nessuna sanzione potrà essere applicata per omessa comunicazione.

La sanzione fissata dall'art. 28 del decreto legislativo n. 460 del 1997 si applica in ogni caso per mancata comunicazione delle variazioni che comportino la perdita della qualifica Onlus.

3. Trattamento delle onlus in materia di imposte sui redditi

3.1. Attività istituzionali e attività connesse

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

Detta disposizione stabilisce che:

« 1. Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale.

2. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile ».

Il legislatore ha operato una netta distinzione tra attività istituzionali indicate al comma 1, lett. a), art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997 intese all'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale e attività connesse.

Le attività istituzionali sono, infatti, del tutto escluse dall'area della commercialità; conseguentemente tali attività sono completamente irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi.

A differenza delle attività istituzionali, le attività connesse mantengono

la natura di attività commerciali, ma non concorrono, per espressa previsione contenuta nel comma 2 dell'art. 111-ter del T.U.I.R., alla formazione del reddito imponibile.

Il diverso trattamento tributario fra attività istituzionali e attività connesse ha conseguenze sul piano degli adempimenti contabili prescritti alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale. L'art. 20-bis, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 600 del 1973, introdotto dall'art. 25 del decreto legislativo n. 460 del 1997, ha, infatti, sancito l'obbligo, limitatamente alle attività connesse, della tenuta delle scritture contabili previste dalle vigenti disposizioni fiscali per gli esercenti attività commerciali (v. paragrafo relativo alle scritture *contabili*).

3.2. Altri redditi

Occorre premettere che l'art. 26 del decreto legislativo n. 460 del 1997 dispone: « alle Onlus si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali ».

Ciò comporta che per le Onlus il reddito complessivo si determina, a norma dell'art. 108 del T.U.I.R. sulla base della somma dei redditi appartenenti alle varie categorie reddituali (redditi fondiari, di capitale, d'impresa e redditi *diversi*).

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

3.3. Società cooperative

Si fa presente che le disposizioni in esame recate dall'art. 111-ter del T.U.I.R. non si applicano alle società cooperative, ivi comprese le cooperative sociali.

Ciò si rileva dalla formulazione letterale del comma 1, dell'art. 111-ter anzidetto che, utilizzando la locuzione « ad eccezione delle società cooperative », esclude espressamente dal regime di decommercializzazione delle attività istituzionali tutte le cooperative, senza ulteriori distinzioni fra società cooperative in generale e cooperative sociali.

Peraltro, il comma 2 dell'art. 111-ter, non facendo alcun riferimento ai soggetti destinatari della disposizione dallo stesso recata, lascia intendere, sulla base di una interpretazione di tipo logico-sistematico della norma, che gli enti ai quali esso si riferisce non possono che essere quelli espressamente indicati nel comma 1 dello stesso art. 111-ter, cioè le organizzazioni non lucrative di utilità sociale ad eccezione delle società cooperative.

Per queste ultime, ancorché destinatarie delle altre disposizioni agevolative in materia di Onlus, resta applicabile il regime fiscale proprio delle società di capitali di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) del T.U.I.R., fatta salva l'applicabilità, ove ne ricorrano le condizioni, della disciplina fiscale in

favore delle cooperative recata dal titolo III del D.P.R. n. 601 del 1973 e dall'art. 12 della legge n. 904 del 1977.

3.4. Ritenute alla fonte

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

« Sui contributi corrisposti alle Onlus dagli enti pubblici non si applica la ritenuta di cui all'articolo 28, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 ».

Detta disposizione, in sostanza, prevede l'esonero dalla ritenuta del 4 per cento stabilita dall'art. 28 del D.P.R. n. 600 richiamato sui contributi corrisposti ad imprese esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali, da regioni, province, comuni ed altri enti pubblici; si precisa che la disposizione in esame trova applicazione anche nei confronti delle società cooperative Onlus.

Per quanto concerne, poi, i redditi di capitale corrisposti alle Onlus si fa presente che il comma 2 dello stesso art. 16 del decreto legislativo n. 460 del 1997 ha disposto che:

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

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

4. Erogazioni liberali

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

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

« i-bis) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni di lire, a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), nonché i contributi associativi, per importo non superiore a 2 milioni e 500 mila lire, versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui all'articolo 1 della legge 15 aprile

1886, n. 3818, al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie. La detrazione è consentita a condizione che il versamento di tali erogazioni e contributi sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e secondo ulteriori modalità idonee a consentire all'Amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Ministro delle finanze da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400. ».

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

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

Per le società semplici le erogazioni liberali in denaro sono detraibili, da parte dei singoli soci, in proporzione ai redditi ad essi imputati sulla base della loro quota di partecipazione agli utili della società come previsto dal comma 1, dell'art. 5 del T.U.I.R..

L'art. 110-*bis*, comma 1, del T.U.I.R., riguardante le detrazioni d'imposta per oneri sostenuti da enti non commerciali, è stato modificato al fine di ricomprendere tra tali oneri anche quelli recati dalla lett. *i-bis*), aggiunta al comma 1 dell'art. 13-*bis* del T.U.I.R.

Pertanto, il comma 1, dell'art. 110-*bis* del T.U.I.R., come modificato dall'art. 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997, è il seguente:

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

Ai fini della disciplina delle detrazioni d'imposta spettanti per gli oneri sostenuti da società ed enti commerciali non residenti, è stato modificato il comma 2-*bis*, dell'art. 113, del T.U.I.R., aggiungendo tra gli oneri detraibili ivi previsti quelli di cui alla citata lett. *i-bis*), del comma 1, dell'art. 13-*bis* del T.U.I.R. Il testo, come riformulato, è il seguente:

« 2-*bis*. Dall'imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento degli oneri indicati alle lettere *a)*, *g)*, *h)*, *i)* ed *i-bis*) del comma 1 dell'articolo 13-*bis*. Si applica la disposizione dell'art. 110-*bis*, comma 1, ultimo periodo. ».

Per la detrazione d'imposta relativa agli oneri sostenuti dagli enti non

commerciali non residenti, è stato modificato l'art. 114, comma 1-*bis*, del T.U.I.R., il cui attuale testo è il seguente:

« 1-*bis*. Dall'imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento degli oneri indicati alle lettere *a)*, *g)*, *h)*, *i)* ed *i-bis*) del comma 1 dell'articolo 13-*bis*. La detrazione spetta a condizione che i predetti oneri non siano deducibili nella determinazione del reddito d'impresa che concorre a formare il reddito complessivo. Si applica la disposizione dell'art. 110-*bis*, comma 1, terzo periodo. ».

In merito a quanto sopra riportato, va anzitutto precisato che, sebbene il terzo periodo del comma 1, dell'art. 110-*bis* del T.U.I.R., stabilisca che nel caso « di rimborso degli oneri per i quali si è fruito della detrazione l'imposta dovuta per il periodo nel quale l'ente ha conseguito il rimborso è aumentata di un importo pari al 22 per cento dell'onere rimborsato », tale percentuale deve essere correttamente intesa nella misura del 19 per cento. A tale conclusione si perviene in considerazione del fatto che la disciplina relativa alle Onlus si applica a decorrere dal 1 gennaio 1998 e che da questa stessa data la percentuale di detrazione degli oneri di cui trattasi, precedentemente fissata nella misura del 22 per cento, è stata ridotta al 19 per cento, come confermato con circolare n. 3/E del 9 gennaio 1998.

In sostanza, la norma stabilisce che la detrazione dall'imposta lorda spetta per un importo pari al 19 per cento degli oneri sostenuti per le erogazioni liberali in denaro a favore di Onlus per un importo non superiore a quattro milioni di lire, sempreché tali oneri non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi.

La disposizione recata dall'art. 13-*bis*, comma 1, lett. *i-bis*), in esame subordina la detraibilità delle erogazioni liberali in denaro in favore delle Onlus ai limiti e alle condizioni di seguito illustrate.

Vengono, infatti, disposte, in modo tassativo, le modalità di versamento delle somme oggetto delle erogazioni liberali cui è condizionato il diritto alla detrazione.

Gli anzidetti versamenti, infatti, dovranno essere effettuati esclusivamente utilizzando uno dei seguenti sistemi di pagamento:

- banca;
- ufficio postale;
- sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e cioè carte di debito, carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari.

La previsione delle anzidette modalità di versamento trova la propria ratio nella necessità, da parte dell'amministrazione finanziaria, di poter operare efficaci controlli sulle detrazioni in parola, nonché nell'esigenza di prevenire eventuali abusi.

Il comma 5 dell'art. 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997, ha sancito la non cumulabilità tra le detrazioni d'imposta spettanti per le anzidette erogazioni liberali in favore delle Onlus, ai sensi dell'art. 13-*bis*, comma 1, lett. 1-*bis* del T.U.I.R., con gli oneri deducibili, spettanti ai sensi

art. 10, comma 1, lett. g), dello stesso T.U.I.R., per le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di organizzazioni non governative.

La formulazione letterale del comma 5, dell'art. 13, del decreto legislativo n. 460 del 1997 in esame, è la seguente:

« 5. La deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali a favore di organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987, n. 49, prevista art. 10, comma 1, lettera g), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è consentita a condizione che per le medesime erogazioni il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d'imposta di cui all'articolo 13-bis, comma 1, lettera i-bis), del medesimo testo unico. ».

Si precisa che laddove la norma surriportata parla di « deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali a favore di organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987 », la deducibilità di cui trattasi è da intendersi correttamente riferita non al reddito imponibile, bensì al reddito complessivo.

Precisato quanto sopra, si chiarisce che non è parimenti consentita, per espressa previsione del comma 7, dell'art. 13, dello stesso decreto legislativo n. 460 del 1997, la cumulabilità tra la detrazione d'imposta spettante ai sensi dell'art. 114, comma 1-bis, del T.U.I.R., per le erogazioni liberali in denaro a favore di Onlus, con gli oneri deducibili, spettanti ai sensi dell'art. 114, comma 2-bis, lettere a) e b), del T.U.I.R., per le erogazioni a favore dello Stato, di altri enti pubblici e di associazioni e fondazioni legalmente riconosciute che svolgono o promuovono attività dirette alla tutela del patrimonio ambientale e quelle a favore di organismi di gestione di parchi e riserve naturali, e di ogni altra zona di tutela speciale paesistico-ambientale, nonché gestita da associazioni e fondazioni private legalmente riconosciute, effettuate per sostenere attività finalizzate alla conservazione, valorizzazione, studio, ricerca e sviluppo dei predetti ambiti protetti.

4.2. *Erogazioni liberali in denaro effettuate da imprese e società*

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

« c-sexies) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, a favore delle Onlus; ».

La norma in esame sancisce la deducibilità dal reddito d'impresa delle erogazioni liberali in denaro in favore delle Onlus per un importo non superiore a quattro milioni di lire o al due per cento del reddito d'impresa dichiarato.

La deducibilità di tali oneri non è consentita se il soggetto erogante usufruisce per le medesime liberalità delle deduzioni previste dalle lettere a) e b) del medesimo art. 65, comma 2, del T.U.I.R., per le erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto o

finalità di ricerca scientifica (lett. a)) o per le erogazioni liberali a favore di persone giuridiche aventi sede nel Mezzogiorno e che perseguono esclusivamente finalità di ricerca scientifica (lett. b)).

4.3. *Erogazioni liberali in natura*

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

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

« c-septies) le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di Onlus, nel limite del cinque per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, così come risultano dalla dichiarazione dei redditi. ».

La disposizione prevede la deducibilità dal reddito d'impresa delle spese sostenute per lavoratori dipendenti le cui prestazioni sono rese a beneficio di una Onlus. È riconosciuta, quindi, alle imprese, ferma restando la deducibilità delle spese per prestazioni di lavoro di cui all'art. 62, comma 1, del T.U.I.R., la possibilità di « prestare » i propri dipendenti ad una Onlus beneficiando di un'ulteriore deduzione nel limite del 5 per mille dell'ammontare complessivo delle spese sostenute dall'azienda per prestazioni di lavoro dipendente, così come risultano dalla dichiarazione dei redditi. La deducibilità è ammessa sempreché si tratti di lavoratori assunti a tempo indeterminato.

I commi 2 e 3, dello stesso art. 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997, recano le seguenti disposizioni concernenti le erogazioni liberali consistenti in cessioni gratuite di beni:

« 2. Le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, che, in alternativa all'usuale eliminazione del circuito commerciale, vengono ceduti gratuitamente alle Onlus, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

3. I beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa diversi da quelli di cui al comma 2, qualora siano ceduti gratuitamente alle Onlus, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. La cessione gratuita di tali beni, per importo corrispondente al costo specifico complessivamente non superiore a 2 milioni di lire, sostenuto per la produzione o l'acquisto, si considera

erogazione liberale ai fini del limite di cui all'articolo 65, comma 2, lettera c-*sexies*, del predetto testo unico. ».

In sostanza le due norme sopra riportate, al fine di incentivare le erogazioni in natura, recano una speciale disciplina che mira a neutralizzare gli effetti dell'art. 53, comma 2, del T.U.I.R., il quale considera ricavi, fra l'altro, il valore normale dei beni, alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa stessa.

In particolare è consentito alle imprese di cedere alle Onlus, gratuitamente e senza alcun limite, derrate alimentari e prodotti farmaceutici alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa stessa, altrimenti destinati all'usuale eliminazione dal circuito commerciale.

Si precisa che la disposizione si applica limitatamente alle derrate alimentari o ai prodotti farmaceutici che vengono esclusi dal circuito commerciale per difetti di confezionamento o altre cause che, pur diminuendo o facendo venir meno il valore commerciale del prodotto, non ne impediscono tuttavia l'utilizzo (es. prodotti prossimi alla scadenza).

Le imprese possono, altresì, cedere gratuitamente, come previsto al comma 3, dell'art. 13 in esame, anche altri beni diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici destinati all'eliminazione dal circuito commerciale, a condizione che siano beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, nonché all'ulteriore condizione che il costo specifico complessivo dei beni ceduti non sia superiore a due milioni di lire.

Tale costo specifico, d'importo complessivamente non superiore a due milioni di lire, concorre, peraltro, con eventuali erogazioni liberali in denaro alla formazione del limite di deducibilità (fino a 4 milioni di lire o al 2% del reddito d'impresa *dichiarato*) previsto dalla nuova lett. c-*sexies*, dell'art. 65 del T.U.I.R.

In merito a quanto sopra, si precisa che per costo specifico di un bene deve intendersi quello nel quale rientrano tutti i costi sostenuti dall'impresa per la realizzazione del bene stesso e che concorrono quindi a comporre il valore di quest'ultimo, quali, ad esempio, il costo delle materie prime, dei semilavorati, dei prodotti finiti, degli altri beni destinati ad essere fisicamente incorporati nei prodotti finiti, degli imballaggi utilizzati, etc.

La possibilità di fruire delle agevolazioni recate dai commi 2 e 3, dell'art. 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997, è subordinata al rispetto dei seguenti adempimenti formali previsti dal comma 4 dello stesso art. 13, gravanti sia sul cedente che sulla Onlus beneficiaria:

— preventiva comunicazione delle singole cessioni di beni, da parte dell'impresa cedente, al competente ufficio delle entrate, mediante raccomandata con avviso di ricevimento. Le cessioni di beni facilmente deperibili e di modico valore sono esonerate dall'obbligo della comunicazione preventiva;

— dichiarazione da parte della Onlus beneficiaria, da conservare agli

atti dell'impresa, attestante l'impegno ad utilizzare direttamente i beni ricevuti in conformità alle finalità istituzionali e a realizzare l'effettivo utilizzo diretto, a pena di decadenza dai benefici fiscali per essa previsti;

— annotazione, da parte dell'impresa cedente, nei registri previsti ai fini I.V.A. o in apposito prospetto, della quantità e qualità dei beni ceduti gratuitamente in ciascun mese. Tale annotazione deve essere effettuata entro il quindicesimo giorno successivo alla cessione dei beni.

Si fa presente che le cessioni gratuite di beni, alla cui produzione e scambio è diretta l'attività dell'impresa, godono dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, per effetto della modifica apportata art. 10, n. 12, del D.P.R. n. 633 del 1972, per la cui trattazione si rinvia al successivo paragrafo concernente le agevolazioni fiscali in materia di imposta sul valore aggiunto.

5. Agevolazioni fiscali in materia di imposta sul valore aggiunto

5.1. Esclusioni ed esenzioni

L'art. 14 del decreto legislativo n. 460 del 1997, detta la disciplina relativa all'imposta sul valore aggiunto applicabile a determinate operazioni poste in essere in favore delle Onlus nonché ad alcune operazioni attive poste in essere da dette organizzazioni, apportando modifiche al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Le modifiche in parola consistono nell'estendere alle Onlus particolari disposizioni di esclusione o di esenzione dall'applicazione del tributo, già disposte dal D.P.R. n. 633 del 1972 per operazioni aventi particolare rilevanza sociale, in conformità alle norme comunitarie dettate in materia dalla VI direttiva CEE n. 388/77 del 17 maggio 1977.

In particolare la lett. a) del citato art. 14 modifica l'art. 3, terzo comma, primo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972, relativo alla individuazione dei soggetti beneficiari di operazioni di divulgazione pubblicitaria che non sono considerate prestazioni di servizi, inserendo dopo le parole: « solidarietà sociale », le seguenti: « nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale ». A seguito di tale modifica risultano, quindi, non rilevanti ai fini dell'I.V.A. le prestazioni pubblicitarie volte alla promozione delle attività istituzionali delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

La successiva lett. b), del medesimo art. 14 del decreto legislativo n. 460 del 1997, individua le cessioni di beni effettuate in favore delle Onlus nonché le attività poste in essere da tali enti che rientrano nel regime di esenzione dal tributo ai sensi art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972. A tal fine vengono modificati i numeri 12), 15), 19), 20) e 27-*ter*) del citato articolo 10, inserendo le Onlus nelle previsioni esentative di carattere soggettivo ivi disciplinate.

Per effetto della modifica art. 10, n. 12) in esame, risultano esenti dall'I.V.A. le cessioni di beni, previste dall'art. 2, n. 4), del D.P.R. n. 633 del

1972, per le quali l'imprenditore ha operato la detrazione all'atto dell'acquisto o dell'importazione, effettuate in favore delle Onlus.

Si precisa, altresì, che le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa restano comunque escluse dal campo di applicazione del tributo, ivi comprese quelle effettuate nei confronti delle Onlus, ai sensi dell'art. 19-*bis*1, comma 1, lett. *b*) e dell'art. 2, n. 4, del D.P.R. n. 633 del 1972.

A seguito delle modifiche apportate ai numeri 15), 19), 20) e 27-*ter*) art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, le esenzioni dall'I.V.A. si estendono alle Onlus, nei limiti delle attività loro consentite come precisato nel paragrafo 1 relativo ai requisiti per la qualificazione delle Onlus.

Le prestazioni esenti da I.V.A. e indicate nei numeri sopra richiamati sono le seguenti:

— prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati (art. 10, n. 15);

— prestazioni di ricovero e cura, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto (art. 10, n. 19);

— prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati alle strutture di detti organismi (art. 10, n. 20);

— prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese direttamente (art. 10, n. 27-*ter*).

Si evidenzia che detta disposizione individua come destinatari delle prestazioni socio-sanitarie agevolate solo alcuni dei soggetti considerati dall'art. 10, comma 2, lett. *a*), del decreto legislativo n. 460 del 1997. Tale ultima disposizione ricollega, infatti, il perseguimento delle finalità di solidarietà sociale alla circostanza che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi vengano rese nei confronti della più ampia categoria delle persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari. Pertanto, le prestazioni socio-sanitarie rese nei confronti di soggetti svantaggiati non menzionati art. 10, n. 27-*ter*) del D.P.R. n. 633 del 1972 non godono del trattamento di esenzione ivi previsto rimanendo, quindi, assoggettate ad imposta con applicazione della aliquota ordinaria.

In relazione alle prestazioni di cui al n. 27-*ter*) art. 10 in esame, occorre precisare che di recente l'art. 17, comma 38, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, ha modificato art. 10, n. 27-*ter*) del D.P.R. n. 633 del 1972.

La previgente formulazione era la seguente:

« 27-*ter*) le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti,

di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale, sia direttamente che in esecuzione di appalti, convenzioni e contratti in genere ».

In forza della modifica apportata dal citato art. 17, comma 38, della legge n. 449 del 1997, le parole « sia direttamente che in esecuzione di contratti d'appalto, convenzioni e contratti in genere » sono state sostituite con la parola « direttamente ». Ne consegue che rientrano nella previsione di esenzione in esame le sole prestazioni socio-sanitarie che le Onlus rendono ai soggetti appartenenti alle categorie menzionate nel citato art. 10, n. 27-*ter*), in esecuzione di un'obbligazione contrattuale assunta direttamente nei confronti dei soggetti interessati. Restano, invece, assoggettate all'I.V.A., con applicazione della aliquota ordinaria, le prestazioni di cui trattasi rese dalle Onlus in favore delle predette categorie di soggetti svantaggiati ma in esecuzione di contratti d'appalto, convenzioni, contratti in genere stipulati o conclusi con soggetti terzi. Ad esempio, resta esclusa dall'esenzione l'ipotesi in cui l'obbligo di rendere la prestazione socio-sanitaria sia assunto dalla Onlus nei confronti di un Comune committente del servizio di assistenza socio-sanitaria.

Si rammenta che un'analoga limitazione non è stata introdotta nel n. 41-*bis*) della tabella A, parte seconda, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, il quale prevede l'applicazione dell'aliquota del 4% alle prestazioni socio-sanitarie ed educative rese da cooperative sia direttamente che in esecuzione di contratti d'appalto e di convenzioni in genere. In riferimento alla richiamata voce n. 41-*bis*) della citata tabella A, verranno forniti chiarimenti nel paragrafo seguente.

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

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

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

Le disposizioni recate dalla normativa speciale in favore degli enti in argomento sono le seguenti:

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

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

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

Tale voce 41-*bis*) della Tabella A è stata oggetto di numerosi interventi modificativi, da ultimo apportati dall'art. 4-*bis* del decreto legge 2 ottobre 1995, n. 415, convertito dalla legge 29 novembre 1995, n. 507, in base al quale risultano attualmente assoggettate all'aliquota del 4% le prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili o ovunque rese, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psichici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disassettamento e di devianza, rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale.

Si precisa al riguardo che la norma sopra riportata non torna applicabile alle cooperative diverse da quelle sociali di cui alla legge n. 381 del 1991, che si qualificano come Onlus ai sensi del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Dette società cooperative-Onlus applicano, infatti, per le suddette prestazioni la disposizione di cui art. 10, n. 27-*ter*) del D.P.R. n. 633 del 1972, in forza della quale le prestazioni stesse sono esenti dall'applicazione dell'I.V.A., mentre le cooperative sociali possono applicare, fra le due, la disposizione di maggior favore, ai sensi del menzionato articolo 10, comma 8, del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Si chiarisce che la scelta fra le diverse previsioni agevolative, anche se non è configurabile come opzione in senso tecnico e quindi non necessita di una comunicazione agli Uffici secondo le modalità indicate dal regolamento di cui al D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, disciplinante le opzioni, deve essere mantenuta per tutte le operazioni che il soggetto svolge nell'anno solare. Ciò risponde sia ad esigenze di cautela fiscale, che richiedono chiarezza e coerenza nei comportamenti dei contribuenti, sia

alle caratteristiche del tributo, essendo l'I.V.A. un'imposta che si determina nell'arco di un intero periodo d'imposta e non per singole operazioni.

Pertanto, qualora, ad esempio, la cooperativa sociale intenda applicare l'aliquota I.V.A. del 4% ad alcune prestazioni di carattere socio-sanitario ed educativo, ai sensi della legge n. 381 del 1991, non potrà avvalersi nel corso dello stesso anno d'imposta delle disposizioni esentative previste dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, n. 27-*ter*), per altre prestazioni socio-sanitarie, e n. 20), per ulteriori prestazioni educative.

Analogamente le organizzazioni non lucrative di utilità sociale e le organizzazioni non governative non possono avvalersi, nello stesso anno d'imposta, delle disposizioni recate dall'art. 14 del decreto legislativo n. 460 del 1997 unitamente alle norme dell'art. 8, comma 2, della legge n. 266 del 1991 e degli articoli 14, comma 4, e 29, comma 4, della legge n. 49 del 1987, che rispettivamente le riguardano.

6. *Esonero dalla certificazione dei corrispettivi ai fini I.V.A.*

L'art. 15 del decreto legislativo n. 460 del 1997 contiene una disposizione agevolativa in materia di osservanza degli obblighi contabili prescritti ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, non sono soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi, mediante l'emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale, le operazioni riconducibili alle attività istituzionali svolte dalle Onlus elencate dall'articolo 10, comma 1, lett. a), del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Sono, invece, soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi le operazioni direttamente connesse a quelle istituzionali.

Permane, tuttavia, per tutte le attività di natura commerciale, sia istituzionali che connesse, l'obbligo di emissione della fattura prevista dall'articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972, qualora non ricorrano i presupposti di legge di cui al menzionato articolo 22 dello stesso decreto, come, si evince dal disposto dell'articolo 15 del decreto legislativo in esame.

Resta inteso che in tutte le cennate ipotesi di operazioni effettuate dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, indipendentemente dalla natura istituzionale o meno dell'attività esercitata, dovranno essere osservati gli adempimenti contabili previsti dal titolo secondo del più volte citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 e cioè l'obbligo di registrazione, di liquidazione del tributo, e relative annotazioni, nonché quello di presentare le dichiarazioni.

7. *Altre agevolazioni*

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

7.1. *Esenzioni dall'imposta di bollo*

L'art. 17 del decreto legislativo n. 460 del 1997 ha introdotto nella Tabella allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, relativa agli atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto, l'art. 27-bis. Detta disposizione stabilisce che sono esenti dal tributo in esame gli « atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) ».

Si sottolinea che l'agevolazione introdotta riguarda le Onlus sia come enti destinatari degli atti che come soggetti che li pongono in essere.

Poiché l'elencazione degli atti esenti deve ritenersi tassativa, gli atti non espressamente elencati ma ricompresi nella tariffa del bollo, approvata con D.M. 20 agosto 1992 e successive modificazioni, non possono godere del beneficio in parola.

7.2. *Esenzioni dalle tasse sulle concessioni governative*

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

7.3. *Esenzioni dall'imposta sulle successioni e donazioni*

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

Il nuovo testo dell'art. 3, comma 1, del testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni risulta, quindi, così formulato:

« Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) ».

Si precisa che in forza del richiamo all'art. 3 del decreto legislativo n. 346 del 1990, contenuta negli artt. 1 e 10 del decreto legislativo n. 347 del 1990, concernente il testo unico delle imposte ipotecarie e catastali, l'esen-

zione è estesa anche alle imposte ipotecarie e catastali relativamente ai medesimi trasferimenti.

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

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

Il nuovo testo della lettera c) del comma 1 dell'articolo 25 del D.P.R. n. 643 del 1972, prevede l'esenzione dall'INVIM » degli immobili acquistati a titolo gratuito, anche per causa di morte, da enti pubblici o privati legalmente riconosciuti qualora la donazione, l'istituzione di erede o il legato abbiano scopo specifico di assistenza, educazione, istruzione, studio, ricerca scientifica o pubblica utilità, nonché da organizzazioni non lucrative di utilità sociale ».

Evidentemente l'esenzione si riferisce alle donazioni in quanto l'acquisto a titolo gratuito per causa di morte trova la sua disciplina nel secondo comma dello stesso art. 20 del decreto legislativo n. 460 del 1997. Con il secondo comma del precitato art. 20 viene introdotta, in favore delle Onlus, l'esenzione dall'imposta sostitutiva dell'INVIM di cui all'art. 11 del decreto legislativo 28 marzo 1997, n. 79, convertito con modificazioni nella legge 28 maggio 1997, n. 140.

Il testo del secondo comma dell'art. 20 del decreto legislativo n. 460 del 1997, è il seguente:

« L'imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili di cui all'articolo 11, comma 3, del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, non è dovuta dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale ».

Appare opportuno, al riguardo, riportare il testo dell'art. 11, comma 3, del decreto-legge n. 79 del 1997, convertito, con modificazioni, nella legge n. 140 del 1997:

« In deroga a quanto stabilito dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, per gli immobili caduti in successione, acquistati dal defunto prima del 31 dicembre 1992, è dovuta solidalmente dai soggetti che hanno acquistato il diritto di proprietà, oppure diritti reali di godimento sugli immobili medesimi, una imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili, pari all'uno per cento del loro valore complessivo alla data dell'apertura della successione, se detto valore supera 250 milioni di lire. L'imposta non si detrae da quella sulle successioni e, se versata da uno solo dei coobbligati, ha effetto liberatorio anche per gli altri.

In luogo della dichiarazione di cui all'art. 18 del citato decreto n. 643 del 1972, i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sostitutiva, oppure uno di essi, devono adempiere gli obblighi previsti dagli articoli 29, comma 1, lettera *n-bis*), e 30 comma 1, lettere *b*) e *c*). Per l'accertamento, la riscossione anche coattiva, le sanzioni, gli interessi e il contenzioso si applicano le disposizioni di cui al citato decreto n. 643 del 1972. L'imposta sostitutiva si applica alle successioni apertesi fino alla data del 1 gennaio 2003 ».

Le disposizioni esonerative sopra citate hanno effetto dal 1° gennaio 1998 e quindi si applicano alle donazioni poste in essere ed alle successioni aperte a decorrere dal 1° gennaio 1998.

7.5. *Esenzioni in materia di tributi locali*

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

7.6. *Agevolazioni in materia di imposta di registro*

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

La lettera *b*) del medesimo art. 22 del decreto legislativo n. 460 del 1997 aggiunge, alla citata tariffa, parte prima, allegata al testo unico dell'imposta di registro, l'articolo 11-*bis* che dispone l'applicazione dell'im-

posta fissa di lire 250.000 per gli « atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale ».

Con le norme sopra riportate viene introdotto a regime, ai fini dell'imposta di registro, il trattamento agevolato degli atti posti in essere dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

In particolare la lettera *a*) dell'art. 22 in esame introduce un trattamento di favore, consistente nell'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa, pari a lire duecentocinquantamila, per « i trasferimenti a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento » nei confronti delle Onlus, purché ricorrano le condizioni, di seguito esplicitate, dettate dalla nota II-*quater*) della tariffa, parte prima.

Per usufruire del regime di cui si tratta è fatto obbligo alla Onlus di rendere nell'atto di acquisto la dichiarazione di intento dalla quale risulti la volontà di utilizzare direttamente il bene acquistato per lo svolgimento della propria attività; l'utilizzo diretto del bene deve essere realizzato entro due anni dalla data di acquisto. Il regime agevolato spetta, quindi, solo nell'ipotesi in cui gli immobili entro due anni dall'acquisto vengano destinati, in quanto strumentali, allo svolgimento dell'attività istituzionale dell'organizzazione.

Nell'ipotesi in cui sia stata resa nell'atto di acquisto una dichiarazione d'intento mendace, ovvero non sia stato realizzato, nel biennio previsto, l'utilizzo diretto del bene ai fini istituzionali della Onlus, è disposta la decadenza dal beneficio tributario e, quindi, il recupero dell'imposta di registro nella misura ordinaria, nonché l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'imposta dovuta.

In relazione alla lettera *b*) dello stesso art. 22 del medesimo decreto legislativo n. 460 del 1997, si osserva che, in presenza delle condizioni previste, vengono agevolati anche gli atti costitutivi e gli atti recanti modifiche statutarie delle Onlus per i quali è stabilita l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa.

A tale proposito, considerata la genericità della previsione normativa, appare evidente che sono compresi nel regime di favore gli atti sopra individuati che recano, tra l'altro, conferimenti di proprietà o di diritti reali di godimento su beni mobili ed immobili.

Con riferimento al trattamento tributario riservato agli atti costitutivi ed alle modifiche statutarie si precisa che l'agevolazione compete anche prima dell'effettuazione della comunicazione prevista dall'art. 11 del decreto legislativo n. 460 del 1997 e che pertanto gli Uffici, in tale ipotesi, sono tenuti successivamente ad accertare che i soggetti beneficiari del regime di favore abbiano provveduto alla suddetta comunicazione nei termini prescritti dalla norma secondo quanto precisato nel precedente paragrafo relativo alle comunicazioni.

L'Ufficio, conseguentemente, provvederà a recuperare le normali im-

poste qualora, dai controlli effettuati successivamente, non risultino rispettate le previsioni dell'art. 11 sopra richiamato.

7.7. *Esenzioni dall'imposta sugli spettacoli*

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

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

2. L'esenzione spetta a condizione che dell'attività richiamata al comma 1 sia data comunicazione, prima dell'inizio di ciascuna manifestazione, all'ufficio accertatore territorialmente competente. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, potranno essere stabiliti condizioni e limiti affinché l'esercizio delle attività di cui al comma 1 possa considerarsi occasionale ».

La disposizione in esame prevede l'esenzione dall'imposta sugli spettacoli per le attività spettacolistiche svolte occasionalmente sia dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale sia dalle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

Le attività spettacolistiche per le quali non è dovuta l'imposta sugli spettacoli sono quelle indicate nella tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 640 del 1972.

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

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

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

L'art. 24 del decreto legislativo n. 460 del 1997 ha esteso alle Onlus il regime agevolato per le lotterie, tombole e pesche di beneficenza già previsto per gli enti morali, le associazioni ed i comitati senza fini di lucro dall'art. 40, comma 1 del regio decreto-legge 19 ottobre 1938, n. 1933, convertito dalla legge 5 giugno 1939, n. 973.

Ai sensi dell'art. 40 del regio decreto n. 1933 del 1938 come modificato

dal decreto legislativo n. 460 del 1997, l'Ufficio delle Entrate, o la Direzione Regionale delle Entrate ove esso non sia stato ancora attivato, può autorizzare, previo nulla osta della Prefettura:

« 1) le lotterie promosse e dirette da enti morali, organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), associazioni e comitati senza fini di lucro, aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi, disciplinati dagli articoli 14 e seguenti del codice civile, con vendita di biglietti staccati dai registri a matrice in numero determinato, il cui importo complessivo per ogni singola operazione non superi la somma di lire 100.000.000. La vendita di biglietti deve essere limitata al territorio della provincia;

2) le tombole promosse e dirette da enti morali, Onlus, associazioni e comitati senza fini di lucro, aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi disciplinati dagli articoli 14 e seguenti del codice civile, purché il prodotto netto di esse sia destinato a scopi assistenziali, educativi e culturali e purché i premi non superino complessivamente la somma di lire 25.000.000. La vendita delle cartelle deve essere limitata al comune in cui la tombola si estrae e nei comuni limitrofi e deve effettuarsi per il tramite delle ricevitorie del lotto;

3) le pesche o banchi di beneficenza promossi e diretti da enti morali, Onlus, associazioni e comitati senza fini di lucro, aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi, disciplinati dagli articoli 14 e seguenti del codice civile, purché l'operazione sia limitata al territorio del comune ed il ricavato non ecceda la somma di lire 100.000.000. ».

Al fine di ottenere la prescritta autorizzazione, i soggetti promotori delle suindicate iniziative devono produrre apposita istanza in carta da bollo all'Ufficio delle Entrate o alla Direzione Regionale delle Entrate competente per territorio.

All'istanza deve essere allegata la documentazione prevista dall'articolo 90 del Regolamento sui servizi del lotto (Regio decreto 25 luglio 1940, n. 1077).

Si ritiene che sia estensibile anche alle Onlus, quali soggetti legittimati ai sensi dell'articolo 24 del decreto legislativo n. 460 del 1997 a promuovere lotterie, tombole e pesche o banchi di beneficenza, il disposto del penultimo comma dell'art. 40 del sopracitato regio decreto-legge n. 1933 del 1938, introdotto dall'articolo 8 della legge 26 marzo 1990, n. 62, che prevede un particolare regime per le tombole i cui premi non superino complessivamente tre milioni di lire e per le pesche di beneficenza il cui ricavato non ecceda la somma di L. 15.000.000, promosse in occasioni di feste o sagre a carattere locale e che abbiano ambito limitato alle feste o sagre stesse. Dette manifestazioni sono considerate trattenimenti ai sensi dell'art. 69 del T.U. delle leggi di Pubblica Sicurezza, approvato con R.D. 18 giugno 1931, n. 733, e, pertanto, soggette alla sola autorizzazione amministrativa rilasciata da Comuni ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 24 luglio 1977, n. 616.

Per quanto concerne, infine, il regime fiscale relativo alle lotterie,

tombole e pesche o banchi di beneficenza, si segnala che, a seguito dell'abolizione, per espressa previsione del comma 3 dell'articolo 19 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, della tassa di lotteria, a decorrere dal 1 gennaio 1998, dette iniziative sono assoggettate alla sola ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, nella misura del 10 per cento del valore dei premi, ai sensi dell'art. 30 del D.P.R. n. 600 del 1973. Detta ritenuta non è dovuta per lo svolgimento di tombole e pesche di beneficenza promosse in occasione di feste o sagre a carattere locale.

8. Scritture contabili delle onlus

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

Il testo dell'art. 20-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 è il seguente:

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

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

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

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

3. I soggetti richiamati al comma 1 che nell'esercizio delle attività istituzionali e connesse non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a lire 100 milioni, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili

previste al primo comma, lettera a), il rendiconto delle entrate e delle spese complessive, nei termini e nei modi di cui all'articolo 20.

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

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

Le norme riportate, in sostanza, prevedono che le Onlus, diverse da quelle costituite in forma di società cooperativa, per le quali restano fermi gli adempimenti contabili propri delle società ed enti commerciali, per espressa disposizione legislativa devono assolvere, a pena di decadenza dai benefici fiscali per esse previsti, una serie di adempimenti che di seguito si illustrano.

Il comma 1, lett. a), dell'art. 20-*bis*, del D.P.R. n. 600 del 1973, dispone nei confronti delle Onlus l'obbligo di redigere, relativamente all'attività complessivamente svolta, comprensiva cioè sia dell'attività istituzionale che delle attività connesse, scritture contabili cronologiche e sistematiche redatte in modo da conferire trasparenza a tutte le operazioni poste in essere relativamente a ciascun periodo della gestione.

Inoltre, deve essere redatto, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, un apposito documento contenente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della Onlus, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali. Sostanzialmente in detto documento dovrà essere riportato il bilancio o rendiconto annuale, richiesto dall'art. 10, comma 1, lett. g) del decreto legislativo n. 460 del 1997, opportunamente elaborato al fine di porre in rilievo le diverse attività svolte dalla Onlus.

Le scritture in argomento non necessitano di particolari formalità di validazione o di bollatura, ma vanno conservate, unitamente alla relativa documentazione ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Il comma 2, dell'art. 20-*bis*, dello stesso D.P.R. n. 600 del 1973, considera assolti gli obblighi di cui al precedente comma 1, lett. a), qualora la contabilità della Onlus consti del libro giornale, tenuto in conformità a quanto stabilito all'art. 2216 del codice civile e del libro inventari di cui all'art. 2217 del codice civile.

Il comma 1, lett. b), dell'art. 20-*bis* in esame, impone alle Onlus, relativamente alle attività direttamente connesse a quelle istituzionali, di tenere le scritture contabili previste dagli artt. 14, 15, 16 e 18 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Trattasi, in definitiva, di una contabilità specifica concernente le attività di cui all'art. 10, comma 5, del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Ovviamente detta contabilità non si pone come alternativa agli obblighi sopra illustrati previsti dalla precedente lett. a), dell'art. 20-bis, del D.P.R. n. 600 del 1973, ma coesiste con gli stessi che, come sopra accennato, si riferiscono a tutte le attività, istituzionali e connesse, svolte dalla Onlus.

Si evidenzia, inoltre, che il citato comma 1, lett. b), dell'art. 20-bis consente alle Onlus che conseguono annualmente, in relazione alle attività direttamente connesse a quelle istituzionali, ricavi per un ammontare non superiore a 30 o a 50 milioni di lire, rispettivamente per le attività di prestazione di servizi e per gli altri casi, di assolvere gli adempimenti contabili, in luogo di quelli prescritti in via generale ai fini dell'I.V.A. e quelli prescritti per le attività connesse ai fini delle imposte sui redditi, secondo le disposizioni di cui all'art. 3, comma 166 della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

In particolare, i predetti soggetti possono annotare l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni effettuate in ciascun mese, entro il giorno 15 del mese successivo, nei registri previsti ai fini dell'I.V.A. ovvero nell'apposito prospetto riepilogativo, che tiene luogo dei registri stessi, conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, pubblicato nella G.U. n. 37 del 14 febbraio 1997, ed alle relative istruzioni. Inoltre, i soggetti medesimi devono annotare entro il termine previsto per le liquidazioni trimestrali dell'I.V.A., l'importo complessivo imponibile mensile o trimestrale degli acquisti e delle importazioni indicando l'imposta detraibile nel registro di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972 o nel prospetto sopra menzionato di cui al modello approvato con il citato D.M. 11 febbraio 1997 (circolare ministeriale n. 10/E del 17 gennaio 1997).

Un'ulteriore semplificazione in relazione agli adempimenti contabili è prevista, dal comma 3 dell'art. 20-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, per le Onlus che nel corso del periodo d'imposta non abbiano conseguito, dall'esercizio delle attività istituzionali e di quelle direttamente connesse, proventi per un ammontare superiore a lire 100 milioni, limite modificato annualmente secondo le modalità previste dall'art. 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398 (cioè con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri in relazione alla variazione percentuale del valore medio dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, relativo al periodo di dodici mesi terminante il 31 agosto di ciascun anno rispetto al valore medio del medesimo indice rilevato con riferimento allo stesso periodo dell'anno precedente).

Le Onlus in possesso di tale requisito possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili cronologiche e sistematiche di cui al primo comma, lett. a), dell'art. 20-bis, del D.P.R. n. 600 del 1973 (ferme restando le scritture contabili prescritte per le attività connesse dello

stesso art. 20-bis, lett. b) e gli adempimenti contabili stabiliti ai fini dell'I.V.A.) nonché della situazione patrimoniale, economica e finanziaria ivi prevista, il rendiconto delle entrate e delle spese complessive nei termini e nei modi di cui all'art. 20 del D.P.R. n. 600 del 1973, nel testo integrato dall'art. 8 del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Detto rendiconto, pertanto, dovrà essere redatto entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio. Per esigenze di trasparenza e di maggiore chiarezza, il rendiconto potrà essere accompagnato da una relazione illustrativa.

Il comma 4 dell'art. 20-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, prevede una disciplina semplificata per le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano, ai sensi dell'art. 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, e per le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49.

Detti soggetti possono, in luogo delle scritture contabili cronologiche e sistematiche, previste dall'art. 20-bis, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 600 del 1973, redigere e tenere un rendiconto delle entrate e delle spese relative all'attività complessivamente esercitata nei termini e nei modi di cui all'art. 20, del D.P.R. n. 600 del 1973, come integrato dall'art. 8 del decreto legislativo n. 460 del 1997, indipendentemente dall'ammontare dei proventi conseguiti. Il rendiconto va redatto entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio e accompagnato da una relazione illustrativa ove lo richiedano esigenze di trasparenza e di maggior chiarezza.

Il comma 5 dell'art. 20-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, introduce un particolare onere nei confronti delle Onlus i cui proventi complessivi superino, per due anni consecutivi, l'ammontare di due miliardi di lire, importo modificabile annualmente secondo le modalità previste dall'art. 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, già in precedenza illustrate.

Pertanto, qualora il detto ammontare di due miliardi di lire venga superato consecutivamente per il secondo periodo d'imposta, già per il periodo medesimo dovrà essere predisposta, in allegato al bilancio di competenza del periodo stesso ed al rendiconto previsto dal decreto legislativo n. 460 del 1997, una relazione di controllo sottoscritta da uno o più iscritti nel registro dei revisori contabili.

Il comma 2, dell'art. 25 del decreto legislativo n. 460 del 1997, stabilisce, poi, espressamente che per gli enti ecclesiastici e per le associazioni di promozione sociale di cui all'art. 10, comma 9, dello stesso decreto legislativo n. 460 del 1997, l'applicazione degli obblighi contabili di cui all'art. 20-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, anziché all'attività complessivamente svolta dai soggetti stessi, è limitata alle sole attività, istituzionali e a quelle ad esse connesse, ammesse al regime proprio delle Onlus.

La separata tenuta delle scritture contabili relativamente alle predette attività costituisce condizione essenziale ai fini dell'applicabilità ai soggetti stessi delle disposizioni agevolative introdotte dal decreto legislativo n. 460

del 1997, così come previsto dal citato comma 9 dell'art. 10 del decreto medesimo.

9. *Sanzioni e responsabilità dei rappresentanti legali e degli amministratori delle onlus*

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

Il testo dell'art. 28 è il seguente:

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

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

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

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

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

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

Il comma 1, lett. a), dell'articolo in esame prevede l'applicazione di una specifica sanzione nei confronti dei rappresentanti legali e dei membri degli organi amministrativi della Onlus qualora la stessa usufruisca dei benefici recati dal decreto legislativo n. 460 del 1997, in assenza dei necessari requisiti di carattere soggettivo od oggettivo, espressamente previsti dal comma 1 dell'art. 10 del citato decreto, o allorché siano state violate le disposizioni statutarie in relazione al divieto di svolgere attività diverse da quelle espressamente previste dall'art. 10 o al divieto di distribuzione di utili o avanzati di gestione, di cui rispettivamente alle lettere c) e d), del comma 1, dell'art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997.

La sanzione prevista è determinata in misura variabile tra un limite minimo di lire 2 milioni ed un limite massimo di lire 12 milioni.

La seconda violazione, prevista dal comma 1, lett. b), dell'art. 28 del decreto legislativo n. 460 del 1997, come già precisato al paragrafo con-

cernente la comunicazione, si rende applicabile nei confronti dei soggetti sopra menzionati qualora non risulti effettuata la comunicazione prescritta dall'art. 11, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Si precisa al riguardo che la sanzione in commento trova applicazione nel caso in cui l'ente, in mancanza della predetta comunicazione, abbia usufruito delle agevolazioni riservate alle Onlus.

La sanzione è stabilita in misura variabile tra un limite minimo di lire 200 mila e un limite massimo di lire 2 milioni.

Ulteriore fattispecie di violazione, individuata dall'art. 28, comma 1, in esame ha carattere generale essendo rivolta a chiunque abusi dell'acronimo Onlus ovvero di altre parole anche in lingua straniera o locuzioni analoghe idonee a trarre in inganno circa la qualifica dell'ente.

In quest'ultimo caso la sanzione è determinata in misura variabile tra un limite minimo di lire 600 mila e un limite massimo di lire 6 milioni.

Competente ad irrogare le sanzioni amministrative di cui sopra è l'Ufficio delle Entrate competente in base al domicilio fiscale della Onlus.

Si fa presente che l'art. 28 del decreto legislativo in esame, al comma 2, richiama l'art. 54, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, che è stato abrogato dall'art. 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Ai fini della determinazione delle sanzioni fissate dallo stesso articolo 28 deve farsi, pertanto, riferimento all'art. 7 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

10. *Rinvio alla normativa degli enti non commerciali*

L'art. 26 del decreto legislativo n. 460 del 1997 contiene una norma di carattere residuale con la quale viene precisato che si applica alle Onlus, per quanto non specificamente disciplinato, la normativa relativa agli enti non commerciali.

La disposizione in particolare richiama gli articoli 2 e 9 dello stesso decreto legislativo n. 460 del 1997, concernenti rispettivamente agevolazioni per le occasionali raccolte pubbliche di fondi e per i contributi corrisposti da enti pubblici per lo svolgimento convenzionato di attività e agevolazioni temporanee per il trasferimento di beni patrimoniali. Da ciò consegue, in particolare, che le Onlus, al pari degli enti non commerciali, possono svolgere attività di raccolta pubblica di fondi in via occasionale alle condizioni e limiti stabiliti dall'art. 2 del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Si rinvia, pertanto, per i chiarimenti in merito alle anzidette norme, alla circolare n. 124/E del 12 maggio 1998, paragrafi 2 e 7.

Si ritiene di dover precisare che le disposizioni concernenti gli enti non commerciali, ivi comprese quelle recate dai richiamati articoli 2 e 9 del decreto legislativo n. 460 del 1997, non si applicano, in quanto incompatibili, alle società cooperative Onlus, atteso che queste ultime, come già precisato, sono inquadrabili fra i soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. a)

del T.U.I.R. e sono, pertanto, assoggettate alla disciplina tributaria delle società ed enti commerciali.

Si pregano gli Uffici in indirizzo di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.

L 28700679

ENTI NON
COMMERCIALI E
ONLUS
COLOMBO G.
RAGGHIANI S.

A. GIUFFRÈ
EDITORE

S 00002788

ISBN 88-14-07985-4

