



**ISTITUTO STUDI SVILUPPO AZIENDE NON PROFIT
UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI TRENTO**

via Inama, 5 – 38100 TRENTO (ITALY)
Tel. 0039-0461-882289 - fax 0039-0461-882294
e-mail: issan@risc1.gelso.unitn.it
<http://www-issan.gelso.unitn.it>

**LEGISLAZIONE TRIBUTARIA ED ENTI
“NON PROFIT”**

**Appunti descrittivi ragionati sull'imposizione corrente
del Terzo Settore**
(versione aggiornata)

Salvatore Pettinato

Working Paper n. 8

Indice degli argomenti trattati

Premessa

Introduzione: Il settore Non Profit nei suoi rapporti col fisco

1. L'ente non profit: perché tassarlo

2. Il soggetto di diritto «non profit» nell'ordinamento materiale

2.1. Iniziativa individuale d'impronta "non profit"

2.2 Associazione non riconosciuta

2.3 Associazione riconosciuta

2.4 Fondazione

2.5 Comitato

2.6 Società non profit

2.7 Sede secondaria di soggetto estero

3. L'arcipelago delle tipologie legali (di legge speciale)

3.1 Le organizzazioni del volontariato

3.2 Le cooperative sociali

3.3 Le organizzazioni non governative (O.N.G.)

3.4 Altre tipologie soggettive

4. Le posizioni soggettive nella legge fiscale e il concetto di ente non commerciale

4.1 L'«oggetto principale»

4.2 L'attività commerciale

5. Le situazioni-base rilevanti nei singoli principali tributi applicati al non profit

5.1 Produzione di redditi (IRPEG)

5.2 Svolgimento di affari ed atti economici (IVA)

5.3 Modificazioni patrimoniali registrate (Registro, Successioni, CC GG.)

5.4 Produzione di economia a livello regionale e locale (ICI, IRAP)

5.5 Ottenimento di donazioni o successioni (Successioni e donazioni)

5.6 Utilizzo di carte bollate (Bollo)

5.7 Possesso di capitale d'impresa (Imposta patrimoniale straordinaria)

6. Il regime corrente degli enti non commerciali

6.1 Le imposte dirette (o sul reddito)

- 6.1.1 Il principio di limitata imponibilità
- 6.1.2 Obblighi di contabilità fiscale e forfetizzazioni
- 6.1.3 Determinazione del reddito complessivo imponibile
- 6.1.4 Deduzioni e detrazioni
- 6.1.5 Dichiarazione dei redditi

6.2 L'IVA

6.3 Gli altri tributi:

- 6.3.1 Imposta di registro
- 6.3.2 Imposta di bollo
- 6.3.3 Successioni e donazioni
- 6.3.4 Imposte ipotecarie e catastali
- 6.3.5 Lotterie e operazioni a premio
- 6.3.6 Concessioni governative
- 6.3.7 ICI
- 6.3.8 Imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni
- 6.3.9 Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche
- 6.3.10 Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani
- 6.3.11 Imposta sugli spettacoli
- 6.3.12 IRAP

7. Il regime corrente degli enti associativi

7.1 Le imposte dirette

- 7.1.1 Enti associativi comuni
- 7.1.2 Enti associativi agevolati
 - 7.1.2.1 Casistica soggettiva
 - 7.1.2.2 Regime speciale
 - 7.1.2.3 Cautele statutarie

7.1.3 Enti associativi di promozione sociale

7.2 L'IVA

7.3 Gli altri tributi

8. Il regime corrente delle Onlus

8.1 «Chi può essere» Onlus

- 8.1.1 Requisiti di tipologia
- 8.1.2 Requisiti statutari
- 8.1.3 Requisiti di contenuto e oggetto

8.2 Analisi dei profili-presupposto

- 8.2.1 Solidarismo esclusivo
- 8.2.2 Attività istituzionali e connesse
- 8.2.3 Non distribuibilità di utili
- 8.2.4 Destinazione vincolata dei mezzi
- 8.2.5 Obbligatorietà di bilancio
- 8.2.6 Democraticità di struttura
- 8.2.7 Obbligo di enunciazione

8.3 Il regime in concreto

- 8.3.1 Imposte sul reddito
- 8.3.2 IVA
- 8.3.3 Altri tributi
 - 8.3.3.1 Deduzioni e detrazioni (imposte dirette)
 - 8.3.3.2 Ritenute alla fonte
 - 8.3.3.3 Imposta di bollo
 - 8.3.3.4 Concessioni governative
 - 8.3.3.5 Successioni e donazioni
 - 8.3.3.6 Invim
 - 8.3.3.7 Tributi locali
 - 8.3.3.8 Imposta di registro
 - 8.3.3.9 Imposta sugli spettacoli
 - 8.3.3.10 Lotterie, Tombole, Pesche

8.4 Sanzioni, responsabilità, cautele

8.5 Onlus: esserlo o non esserlo (valutazioni di opportunità)

9. La riduzione dell'IRPEG del 50% ed il regime fiscale del volontariato

9.1 La riduzione IRPEG

9.2 Il regime fiscale agevolato delle organizzazioni di volontariato

Bibliografia

Premessa

Gli appunti descrittivi che danno corpo a questa dispensa costituiscono riformulazione pressoché integrale, in forma aggiornata al 1° dicembre 1999, della prima stesura del Working Paper ISSAN n. 7, redatto a fine '98, sempre con l'intendimento di offrire agli studenti del "Corso di perfezionamento post-laurea per la gestione di organizzazioni non profit e cooperative sociali" dell'Università di Trento un compendio sintetico di sostegno per lo studio di una tematica nota per il livello di specializzazione che richiede ai suoi cultori.

Essi sono stati predisposti per chi non deve fare della materia tributaria l'oggetto precipuo del suo lavoro, ma non può però prescindere da una conoscenza di base accurata e rigorosa.

S.P.

INTRODUZIONE “Il settore Non Profit nei suoi rapporti col fisco”

Quando in Italia si affrontano temi fiscali, al di fuori di un ambito di addetti ai lavori in senso stretto, e quale che ne sia lo spunto per entrare in argomento è facilissimo scivolare in grandi difficoltà di comprensione: una difficoltà che riguarda anche i giuristi non specialisti, tra cui gli avvocati, i magistrati, e tra questi, provocatorio a dirsi, persino alcuni di quelli che hanno chiesto di far parte della Commissioni tributarie giudicanti, anche se in questo caso la cosa non è certo la regola.

E' evidente che ciò è conseguenza di un'ipertecnicismo interno che da tempo ha contagiato grandemente la materia, per conseguenza di una congerie di istituti, meccanismi “trovate” di continua introduzione, alla cui origine si trovano, egualmente compromessi, un modo inaccurato di produrre diritto troppo “alla svelta”, ma anche una presenza delle ragioni della contingenza politica troppo ingombrante (si pensi ai tanti modi di introdurre, ora esplicitamente, orano, quei condoni fiscali che tutti dicono di aborrire), per non parlare del crescente ricorso alla decretazione governativa (ora nella forma del decreto-legge e ora mediante il quasi-abuso della decretazione delegata, sottoposta poi a innumerevoli rettifiche e correzioni subito dopo le reazioni all'impatto).

Ma comunque, al di là del grande dubbio della «cultura media necessaria» dell'uomo moderno a proposito dei suoi doveri fiscali, che contro ogni aspettativa logica, è cresciuta grandemente, come dimostra il consumo estremissimo dei servizi in materia è obbiettivamente un fatto che il sistema fiscale italiano è diventato una palestra di complicatezze d'ogni tipo, sia per l'eccesso di leggi, sia per l'atteggiamento iniziatico di chi la materia ha amministrato che non ha in alcun modo ostacolato l'avvitamento culturale della stessa (basti cercare di tradurre una cartella delle tasse, o anche solo leggere qualunque documento prodotto all'interno dell'amministrazione finanziaria, pur dopo il vano manuale di stile promosso senza speranza alcuna di successo dal Ministero della funzione pubblica nel 1997).

La difficoltà verbale è, così, diventata una sembianza di maggior peso e importanza, di cui in più ambiti si beneficia infondatamente, o per denaro o per prestigio.

Contro questa visione complicatrice, che altro non riproduce se non l'antica tendenza di chi ha potere a legittimare se stesso in un'aurea di sovrordinazione culturale, generando negli amministrati il complesso d'inferiorità tipico del non sapiente, abbiamo provato ad opporre una raccolta ordinata descrittiva sulla legislazione tributaria concernente il non profit, che fa della semplicità (possibile) la sua bandiera: chi, alla sua lettura, farà seguire un approccio professionale, saprà e darà meglio senz'altro tecnicizzare le informazioni che sono oggetto di queste pagine, ma la scelta di semplicità di base - che è ampiamente possibile, perché non si parla di cose oggettivamente difficili, ma solo complicate per dolosa opera dell'uomo - permetterà, quantomeno nelle intenzioni di chi scrive, anche a chi non ha posto né il diritto, né il diritto tributario in particolare, al centro della sua formazione o della sua professionalità, di accedere con auspicata compiutezza ad una visione di partenza non parziale, ad un compendio illustrativo essenziale non proprio atecnico, ma, comunque, pur se composto in modo divulgativo, prodotto con il dovuto rigore della materia legale.

Dato che nell'ambito della legislazione tributaria italiana il settore non profit rappresenta, per unanime riconoscimento degli stessi tecnici, un campo di particolare complessità, soprattutto perché destinatario di molte norme rese difficili dall'applicazione «adattata» di disposizioni pensate per le imprese, il tentare una spiegazione completa e ordinata dello «statuto fiscale» del settore, con il minor ricorso possibile al gergo interno dei tributaristi, ma nell'ossequio della tematica che resta stretta e mirata - ci è parsa una sfida molto stimolante.

Chiaramente non si promette, qui, una lettura di assoluto riposo ovvero di amena distrazione: ma non crediamo che il lettore tipo di questo lavoro (prioritariamente lo studente di corsi di livello universitario destinati al “non profit”, operatore di prima formazione nel non profit, ovvero

amministratore non professionale) possa versare nella condizione di pretendere addirittura ciò come un diritto: senza sforzo non c'è apprendimento nel senso corretto del termine.

S.P

1. L'ente non profit: perché tassarlo

Anche chi non si è formato attraverso lo studio del diritto sa che nel campo giuridico è imperante un principio di lettura rigidissima delle definizioni concettuali, e non potrebbe essere altrimenti: molti considerano ciò una sorta di vizio di rigidità della materia, perdendo di vista la considerazione che l'assenza di criteri rigidi aprirebbe la strada alla legge del più forte. E' evidente che non bastano concetti formulati in modo rigoroso senza un sistema di lettura altrettanto rigoroso, ed è comunque cosa chiara che se si intende accettare il primato della legge si deve nel contempo accettare quello del suo tecnicismo interno, senza l'insofferenza, cui purtroppo, si fa fin troppo spesso ricorso (la cultura comune, oggi, sembra ispirata a criteri ben diversi, e accusa spesso la legge di essere contraria al diritto solo perché vi scorge precetti che non apprezza).

Ecco perché, senza rivendicare alcuna presunta maggiore importanza alla materia, ci sentiamo di affermare che nell'organizzazione legale dei problemi in genere, e poi di quello della regolamentazione del settore non profit in particolare, definizioni e concettualizzazioni non equivocabili, suddivise, precise e dettagliate, per tutte le nozioni di volta in volta usate nei testi legislativi, sono importanti come e forse più, se è possibile, di quanto avviene in ogni altro ambito scientifico.

Per certi versi, anzi, la componente prima della scientificità del diritto materiale (cioè, quello vissuto e concreto) è data proprio dalla tenuta logica dell'incrocio in cui il portato letterale delle disposizioni e quello delle norme di principio si incontrano di continuo.

Si tratta di precisare delle «regole del gioco» fisse, e non posticce o ambigue, che una volta poste devono apparire ed essere generalmente leggibili da tutti, immutabili e di conseguenza difendibili per chi è (giuridicamente) aggredito in loro nome, ovvero utilizzabili da chi, usando delle medesime, muove una contestazione che ritiene legittima, pretende un adempimento che ritiene a sé dovuto, propone l'irrogazione di una sanzione che ritiene meritata, nel senso negativo del termine, da qualcuno che ha violato, per l'appunto, una regola.

La maggior parte delle norme che possono doversi applicare in ogni ambito, compreso ovviamente quello fiscale, porta con sé, oltre ad altri aspetti che ora non rilevano, dei particolari presupposti detti di solito, spesso per eccessiva semplificazione, «soggettivi» (ossia una serie di implicazioni preventive che presuppone il ricorrere di un'applicabilità delimitata a certi soggetti e non ricomprendente altri) che devono poter funzionare con molta chiarezza, pena chissà quali incertezze e ingiustizie.

Quindi nulla di strano se, nella materia fiscale applicata agli enti non profit queste definizioni «soggettive» abbondano e sono spesso essenziali e imprescindibili, perché altrimenti si rischierebbe di disputare *sine die* per casi come un'agevolazione creata per gli «enti di volontariato» arbitrariamente autoapplicata, ad esempio, da «un ente associativo di promozione sociale», magari sulla scorta di un'analogia ravvisata in base a credenze molto personalistiche e giuridicamente inesatte, e cioè da un soggetto che, pur facendo opera meritoria non è iscritto agli albi del volontariato e quindi non riveste completamente la posizione che la legge considera per effetto del suo portato.

Nessun sistema di regole sopravvive ad incertezze tanto cruciali, e dunque l'incidenza affaticante di tali profili «soggettivi» dev'essere sopportata, da chi studia il «non profit», senza esitazioni, pur alla luce del fatto che gli operatori di questo settore sono spesso convinti che l'assolutezza dei valori tutelati dall'impegno disinteressato rende prioritario l'impegno stesso rispetto al valore civile della legalità.

Inutile dire che una pratica «deficitaria» generalizzata di quest'ultimo valore, quale quella che purtroppo non è rara in Italia, rinforza queste tensioni quasi «eversive»: ma è assurdo pensare che la «legge del non profit» possa scriversi come un comparto totalmente a parte, come un'isola di legge tenue a mo' di zona franca; nessun ordinamento, di nessuna ispirazione possibile, lo ammetterebbe mai, e comunque un simile status di semi-avulsione legislativa non è concesso, negli ordinamenti democratici moderni, neppure allo Stato-organizzazione, oppure allo Stato *tout court*. L'ente del

non profit, nella misura in cui opera nel consorzio civile, deve «accontentarsi», quindi, di essere un soggetto come gli altri, con tutt'al più un equilibrato riconoscimento della sua particolarità, senza che per questo egli possa ritenersi neanche moralmente ammesso ad ignorare obblighi e soggezioni di legge, comprese ovviamente quelle fiscali, la cui disciplina deve esaurire l'esigenza collettiva della discriminazione e del riconoscimento del c.d. ruolo sussidiario di queste strutture private alla conduzione ed alla salvaguardia di istanze di interesse generale.

Le definizioni in materia legale, e non solo quelle soggettive, sono, ovviamente, l'esito di convenzioni tecniche «a monte»: talvolta la posizione soggettiva di un certo ente non è descritta legalmente da semplici caratteristiche organizzative o tipologiche dell'ente, ma magari dal possedere o non possedere esso un certo dato formale, al limite del «trascurabile», com'è per l'appunto per certe iscrizioni fatte entro certi termini in un dato registro. Ma ciò, ovviamente, non rileva in quanto tale: l'importante è il contenuto concreto della definizione, che va rispettato senza riserve.

Ecco perché al problema delle definizioni legali, su cui torneremo ampiamente nel prossimo paragrafo, deve guardarsi come a una specie di regolamento-base di prima partenza, che può prevedere conseguenze varie anche in rapporto a qualcosa che si fa o si è fatto o non fatto, e non solo a ciò che si è, si ritiene di essere o si vuole essere.

Premesso, dunque, che sarebbe atteggiamento del tutto errato credere di aver diritto a tutti i benefici ipotizzati da leggi e leggine per gli enti di utilità collettiva, solo per il fatto di ravvisare nella propria attività un esito di attività sociale o solidaristica, diventa importante, già in questa sede preliminare, precisare una considerazione generale che non deve sorprendere: non esiste in Italia una definizione legale stabile e unica, o unitaria, di ente non profit.

Questa espressione (ente non profit) viene «vissuta» legalmente come un concetto generico che nella sua accezione generale è quasi extragiuridico, che sta a significare solo che la data organizzazione opera senza scopi di lucro, ma ciò, di norma, non basta a garantire niente di troppo preciso né in sede legale generale né, tanto meno ancora, in sede fiscale: perché scattino conseguenze applicative di qualche tipo, vuoi positive vuoi negative, la fisionomia legale dell'ente di cui ci si occupa deve essere delineata ben più a fondo ed espressa con più particolari.

Particolari tali, cioè, da poter determinare un preciso incasellamento dell'ente in una delle diverse categorie e sottocategorie che la legislazione, un po' per scelta ed un po' per esito finale di varie concatenazioni nascenti da norme su norme, sempre esprime.

Tutto ciò non è affatto un vero problema: anzi, se vogliamo differenziarci da atteggiamenti critici manieristici di settore, la mancanza di un unico calderone soggettivo tipico chiamato «ente non profit» o «ente non lucrativo» è, in via teorica, garanzia di spazio per norme più specialistiche in cui differenze obiettivamente importanti all'interno del pianeta non profit (come la scolastica distinzione tra circolo del golf ed ente di assistenza agli anziani, entrambe strutture non profit ma di diversa valenza sociale tale da legittimare un diverso pacchetto di regole fiscali) trova il suo spazio.

Tra l'altro, senza bisogno di entrare in complicate notazioni teoriche, è bene denunciare subito il fatto che risulta non poco diffuso, anche tra gli addetti ai lavori, un altro equivoco generale sulla assenza di fini di lucro, che spesso crea grossi equivoci.

L'«assenza», nel caso, è quella che riguarda gli interessi (i fini) dei promotori, dei componenti, cioè del corpo sociale di base dell'ente: si è nel «non profit» quando, attraverso l'operatività economica generale della struttura creata, non si prevede di assicurare loro ritorni, remunerazioni, distribuzioni, profitti per quanto dato o fatto attraverso l'ente o per mezzo di questo.

E si parla, qui, di ritorni commisurati o commisurabili economicamente (cioè denaro ovvero beni o servizi in natura), e non anche di ritorni di tipo morale, o di prestigio o politici, neanche se in via indiretta a questi ultimi possono corrispondere ulteriori vantaggi economici (es. il presidente dell'associazione consegue un prestigio pubblico che, poi, converte in maggiori opportunità d'affari

per la sua azienda personale).

Ma l'ente in sé non è certo costretto, in totale coerenza idealistica con la sua qualità «non profit» (qualità da intendere qui sia nell'accezione economica tradizionale, sia in quella giuridica), a lavorare in perdita, a spendere più di quanto incassa: è invece essenziale, perché la denominazione mantenga il suo senso, che il risultato netto dell'operatività resti avvinto agli scopi istituzionali, cioè investito o accantonato per il raggiungimento delle finalità etiche che caratterizzano l'ente, ovvero erogato a beneficiari esterni al corpo sociale, sempre in coerenza con i fini predetti.

Il fatto che questa capacità di produrre fondi netti non meriti a priori alcuna agevolazione fiscale (mentre le agevolazioni, poi spettano, ma in funzione di presupposti ben più precisati), in conformità al principio fiscale generale di irrilevanza degli scopi di produzione e della destinazione del reddito, nulla toglie alla configurazione sopra svolta.

E' ben possibile, dunque, che una struttura ben gestita da criteri economici efficaci realizzi ogni anno avanzi o veri utili d'esercizio (es. il gross profit di un charity shop, dove le donazioni di beni usati vengono convertite nella moneta corrente di chi compera in modo del tutto «normale» le merci trovate di suo gradimento al bancone) salvo il fatto che detti utili non saranno distribuiti a beneficio di altri, se non del «bacino» diretto o indiretto di portatori di bisogno per i quali l'ente non profit statutariamente ha operato.

Tutto ciò vale come principio in linea generale, con l'unica contenuta eccezione di certe cooperative non profit (dove si assiste per eccezione alla possibile remunerazione parziale del lavoro dei soci della struttura), delle quali, più avanti, si riferisce.

* * * * *

In assenza di una posizione soggettiva fiscale così generale come sarebbe, se fosse privatistica, quella di «ente non profit», e prima ancora di delineare la «mappa» delle distinzioni, appare comunque senz'altro possibile porsi un'altra domanda preliminare: è coerente e giusto per uno stato moderno tassare gli enti non profit? C'è un fondamento tecnico- giuridico dietro questa scelta?

E' evidente, infatti, che in teoria gli enti non profit - o quantomeno molte categorie degli stessi - nel momento in cui si adoperano per il bene collettivo si manifestano, a voler guardare con una certa lungimiranza le cose, come veri e propri «partner» dello stato, come suoi spontanei coadiuvanti, capaci di dividerne la «mission» pubblica, e in una certa misura di determinare addirittura dei risparmi di spesa in favore del primo: pensiamo ai volontari che nel sud del nostro paese prestano attività di alfabetizzazione o doposcuola o animazione in favore di bambini che vivono in quartieri a rischio-devianza, oppure ai tristemente sempre attuali volontari della protezione civile oppure ai pompieri, che nella maggior parte dei piccoli centri americani sono stati da sempre comuni cittadini impegnati a turno in caso di chiamata per necessità.

La collettività si aspetterebbe che fosse lo stato a mobilitarsi per assicurare queste funzioni, che spesso sono obiettivamente prestate con slancio e dedizione superiore a quella dei semplici stipendiati pubblici.

In questi ed in molti altri casi anche più riservati (assistenza ai lungodegenti senza famiglia, accoglienza in situazioni estreme) la società civile si fa quindi stato, si sostituisce all'apparato che solo per tradizione abbiamo immaginato essenzialmente statale o comunque pubblico.

Perché inquadrare, allora, dette iniziative, o meglio i soggetti che le realizzano tra i soggetti-contribuente e non tra i soggetti addirittura destinatari di una parte del gettito pubblico raccolto con le tasse applicate lì dove è ovvio che queste si applichino (cioè a carico dei mezzi finanziari di cui il cittadino dispone)?

Configurazioni simili, ad una lettura realistica dei fatti, appaiono fin troppo facilmente rappresentare una ipotesi limite, quasi di laboratorio, di una configurazione liberistica della vita sociale che è sostanzialmente irrealistica, dal momento che nessun ordinamento statale (neppure quelli, per l'appunto, liberisti) rinuncerebbe a privilegiare, quantomeno in prima istanza, la configurazione della struttura, che pure cura servizi di utilità collettiva, come soggetto «amministrato» (e quindi

tassato o almeno tassabile); ciò anche nei confronti del più utile, generoso, essenziale, degli enti non profit.

Si tratta di una conseguenza dei principi di sovranità della concezione di stato che, pur temperati da moderne configurazioni di democrazia, mantiene una forza insuperabile, anche alla luce - dobbiamo dirlo, visto che stiamo parlando di tributi - della prevenzione di abusi e di evasione di obblighi contributivi che facilissimamente conseguirebbero alla concessione di ampi margini.

Non è compito dell'osservatore di cose tributarie approfondire questi concetti, in cui il diritto si avvicina moltissimo alla politica generale, fino a lasciare intravedere la sua omogeneità con quella.

Altra cosa è l'osservazione per cui è comunque bene organizzare una legislazione cautelativa che preservi la conduzione privata di affari di interesse collettivo dal rischio di violazioni della pubblica fede, che sarebbero obiettivamente facili in campi come il presente (chiunque verserebbe soldi con facilità a chi senza smentita si presentasse come il paladino ufficiale dei bambini abbandonati, degli anziani che soffrono, dei profughi, dei malati e così via).

Questa dell'impostazione della legislazione sul non profit come una normativa antiabuso, è, per altri versi, uno dei profili che forse infastidisce di più: è mai possibile, si dice, che per colpa del rischio di abuso del disonesto si sottopongano gli onesti (anzi, i soggetti che meritoriamente si adoperano, quindi gli onesti attivi e non gli onesti «per astensione») ad una congerie di adempimenti ed oneri concepiti solo per cautelarsi dagli abusi?

Ci si può, addirittura, spingere a sostenere che il fatto stesso di tassare gli enti non profit di utilità sociale sia un'applicazione generalissima di tale principio? Non potrebbe cercarsi la soluzione in un sistema fiscale che funzioni meglio, che sappia accertare le imposte con diligenza, distinguendo per sua opera i furbi dagli onesti?

Ebbene, inutile nascondersi verità di fatto spiacevoli: la tendenza dell'uomo a sottrarsi a "lacci e laccioli", in ogni occasione della sua vicinanza al denaro, è comprovata come naturale e irrefrenabile, come dimostra la stessa frequente attitudine degli enti non profit, pur regolarizzatissimi, a cercare gli *escamotage* o le strette e formali aderenze alle regole visibili che permettano forme di risparmio, di autosottrazione ad obblighi, di agevolazione fruibile.

E allora è difficile augurarsi che la logica di controlli e prevenzioni, che anima il senso di gran parte della legislazione, possa essere facilmente ridimensionata.

Ed in ogni caso, anche accettando il principio che i cittadini sensibili e meritori potrebbero un giorno far fronte, solo in virtù della loro spinta solidaristica, a tutti i bisogni primari delle collettività sofferenti esistenti all'interno della società, meglio di quanto non lo possano fare gli impiegati statali, non è seriamente possibile accettare che uno stato moderno, in cui i nuovi bisogni si manifestano con una celerità impianificabile, possa lasciare ai tempi e ai modi dello spontaneismo privato un campo così delicato.

Allora il mantenimento di un primato pubblico, quantomeno a livello di coordinamento del non profit, appare irrinunciabile e ciò giustifica la scelta di mantenere gli organismi che la società civile esprime sul piano dei soggetti privati in teoria normalmente tassabili, salvo preoccuparsi - questo sì che dovrebbe sentirsi come un dovere di forte pressione anche giuridica - di far funzionare al meglio la «macchina» delle attenuazioni.

Dopo di ché, regole differenziate di graduazione del livello di prelievo e di sottomissione fiscale (intesa anche sotto forma di adempimenti di base obbligatori) devono garantire il buon funzionamento dell'apparato non profit: scelta che è quella complessivamente presente, a livello di ispirazione di fondo, nella nostra legislazione, specialmente alla luce delle innovazioni legate dapprima alle leggi speciali sul volontariato e le cooperative sociali, ma soprattutto - per la sua portata esclusivamente fiscale - a quelle di cui alla recente riforma del 1997 (legge 622/1996, nonché D. Lgs. 460 del 1997).

2. Il soggetto di diritto «non profit» nell'ordinamento materiale

Prima di approfondire l'assetto fiscale corrente della legislazione tributaria, quanto meno nel senso di individuarne tutte le conseguenze applicative (imposte, adempimenti, tempi, modalità, aliquote etc.) è fase fondamentale il determinare la giusta collocazione sul piano civile generale dell'ente "non profit".

Nel campo dei rapporti tra normativa specialistica tributaria e ordinamento giuridico generale, e ciò su base assiomatica, l'impostazione cosiddetta «civilistica» è da considerarsi sempre come quella di base; essa è, cioè, il fondamento per riconoscere e descrivere gli elementi caratterizzanti di ciò che si designa come «fattispecie tributaria» (l'ipotesi, la situazione giuridica in atto, cioè).

Un ente è giuridicamente una «certa cosa» in ragione di ciò che si trova ad essere ai fini civilistici, (cioè nel contesto delle norme civilistiche, non solo il codice civile ovviamente) e non ai fini fiscali; questi ultimi, anche se incidono molto rilevantemente sul piano economico, e si rivelano pertanto tutt'altro che trascurabili, non costituiscono, nel sistema concettuale che è implicito nella visione legale di queste cose, un dato oggettivo, descrittivo, bensì solo un dato «strumentale», cioè un codice di classificazione giustificato dalla soggezione dell'ente all'obbligo di pagamento delle imposte, dalla necessità di ossequiare un certo metodo di incasellamento, di «arruolamento» nell'esercito dei contribuenti.

L'ente si pone, di solito, com'è noto e com'è ovvio, come un soggetto di diritto distinto rispetto ai suoi componenti e promotori, salvi i differenziati livelli di cautela posti dalla legge sul piano delle responsabilità patrimoniali, in modo che i terzi i quali si trovano a trattare con uno di questi enti (per vendergli una macchina, per affittargli un appartamento, per comprare uno dei suoi servizi) non rischino di trovarsi legalmente pregiudicati all'atto di qualche inadempimento.

Ma tale conseguenza è frutto dello stesso principio di duplicità soggettiva, ne è anzi un'applicazione di sostegno (altrimenti nessuno la rispetterebbe e tutti si rifiuterebbero di riconoscere nell'associazione una struttura soggettiva autonoma giuridicamente).

Tali cautele, oggi che gli enti raccolgono 14/15 miliardi di donazione in poco più di un giorno (è la cifra raccolta dall'Associazione «30 ore per la vita» sulle reti Mediaset nel settembre 1998), e che sono in grado di pilotare spostamenti di masse patrimoniali anche ingenti, si pongono in tutta la loro serietà.

Indipendentemente dalle varie classificazioni e sottoclassificazioni fiscali e derivate che andremo a fare, va detto che la gamma di posizioni soggettive che si possono determinare al riguardo non è particolarmente estesa, e si articola così:

- a. iniziative non profit individuali (sfocianti o meno in associazioni di fatto);
- b. associazioni non riconosciute;
- c. associazioni riconosciute;
- d. fondazioni;
- e. comitati;
- f. società con scopi non profit.

In altre parole tutte le iniziative possibili, riferibili ad una connotazione non profit, nel nostro ordinamento giuridico, sul piano della classificazione esperibile all'interno di questa disciplina, non possono che dar luogo ad una (e solo ad una) delle suddette ipotesi.

Ciascuna di queste figure riceverà poi ulteriori sottodistinzioni, che talvolta non sono neanche tali, ma che rispondono a diverse e più precisate abitudini espressive o lessicali. Ciò accade sia in sede civile (ad esempio i partiti politici e i sindacati sono anche forme di associazioni, così come i patronati, le associazioni di categoria e sindacali); accade altresì in sede di legislazione specialistica (tutte le associazioni possono essere enti di volontariato, sia che si tratti di associazioni con personalità che di enti non riconosciuti; ovvero, le cooperative sociali sono una categoria settoriale

di società non profit); ed ancora accade soprattutto, nel senso che le variabili sono molto più articolate, in sede fiscale, dove una fondazione sarà ente non commerciale e anche Onlus, ovvero solo ente non commerciale; dove un'associazione potrà essere o meno annoverabile tra le associazioni di promozione sociale trasformandosi poi in Onlus, ovvero decadendo dai benefici di collocazione tra gli enti non commerciali e dunque migrare verso la qualifica di ente commerciale pur restando non profit statutariamente e così via (ma abbiamo già chiaramente detto della natura strumentale delle classificazioni fatte in sede fiscale).

Del ventaglio soggettivo di base di cui sopra si impone ora una breve analisi.

2.1 Iniziativa individuale (di impronta "non profit")

Quello delle strutturazioni soggettive nel campo legale tende ad essere sempre un campo alquanto difficile perché, di fronte ad una certa rigidità delle soluzioni canoniche, si pongono nella pratica innumerevoli soluzioni anche molto originali.

Spesso, ad esempio, iniziative collettive di vario tipo - e diremmo che per definizione si tratta di iniziative non collegate agli affari, altrimenti le forme tipiche come «società», «impresa individuale» etc. si imporrebbero - ricevono denominazioni le più diverse (lega, movimento, unione, gruppo, centro, club, collettivo, fratellanza, raggruppamento e così via).

La verità è che spesso tutte queste denominazioni fantasiose (ma forse neanche tanto, perché si tratta di denominazioni che rispettano la matrice ora politica, ora culturale, ora sociale dell'iniziativa) sottintendono chiare organizzazioni di tipo associativo, nascendo dall'intesa stabile di più persone ad operare in forma collettiva per il perseguimento di scopi condivisi.

In questo caso appare chiarissima la volontà dei singoli di dar vita ad un gruppo di molti, con la pattuizione anche elementare di qualche minima regola di gruppo (stabilire che le decisioni si prenderanno a maggioranza in assemblea e che Tizio o Caio saranno i portavoce del gruppo); ed in teoria questo è già sufficiente per ritenere che un'associazione si è formata, dal momento che non vigono regole formali minime per la nascita delle figure soggettive di questo genere.

Ovviamente, andare dal notaio e redigere un atto costitutivo con le firme autenticate attribuisce all'ente una ben diversa evidenza formale, perché ad esempio per il fatto dell'autentica, l'atto sarà sottoposto a registrazione ufficiale dallo stesso notaio e così ne conseguirà la data certa, la più facile invocabilità in caso di controversia legale e così via; ma resta fermo che la legge non prevede requisiti di forma minima; Ovviamente l'ente pagherà le conseguenze dell'essersi dotato di una forma inesistente, nel senso che tutti coloro che agiranno per suo conto risponderanno in modo personale di tutti gli impegni presi (ad esempio chi affitterà la sede non potrà desistere dal pagare il canone invocando questioni associative al creditore), nonché le dispute interne saranno pressoché irrisolvibili, con la conseguenza di un forte attentato permanente alla continuità della struttura, con il rischio di ribaltoni continui al vertice, di fratture del gruppo, ma l'associazione esiste: essa nasce con il mutuo assenso dei più a farne parte e ad agire di concerto con un obiettivo (lecito) comune.

E' chiaro che stiamo però ipotizzando una situazione sconsigliabile e di confine: basti pensare all'eventuale tassazione che dovesse scattare in occasione di una sponsorizzazione occasionale, per far comprendere come il mettersi ad agire senza gli argini di una buona formalizzazione sarebbe scelta quasi insensata (anche se la cosa è tutt'altro che impossibile e inconsueta: pensiamo ai centri sociali messi insieme da giovani per rappresentare il dichiarato disagio di certe aree territoriali, ai gruppi spontanei di assistenza all'immigrazione clandestina di massa).

Proprio alla luce di ciò, anche per amore di completezza di casistica, ci si può spingere ad ipotizzare persino delle iniziative non profit individuali, in cui un leader carismatico si impegni su un certo progetto e determini, per emulazione, la collaborazione spontanea di altri sullo stesso: si pensi ad una raccolta fondi attuata con una grande mobilitazione sportiva o musicale (vogliamo fare l'esempio storico di Bob Geldof con il celebre concerto londinese del *Live Aid*, tenuto per una raccolta anti-carestia etiopica; spesso iniziative portate avanti da sacerdoti di impegno sono nate così, e solo in seguito sono state dotate di struttura collettiva).

In teoria ciò è del tutto possibile, salvo il fatto che per definizione concettuale le mobilitazioni in chiave non profit sono più proprie allorché sono attribuibili ad un'intesa di tipo pluralistico; esse garantiscono con ciò una sorta di controllo collettivo e democratico di appropriatezza e congruità, al riparo da tentazioni individualistiche.

Legalmente, quello che può dirsi per le iniziative non profit su base individualistica (sono frequenti le ospitalità di animali abbandonate, e talvolta ad opera di singoli sacerdoti le cure ad immigrati indigenti e simili) è che esse finiscono relegate in una sorta di limbo giuridico: diventano delle attività libere dell'individuo che non partecipano di benefici fiscali, che in casi di realizzazione di basi economiche capaci di legittimare l'applicazione di imposte - ad esempio un servizio di assistenza retribuito anche a semplice rimborso di spese vive ad animali feriti - non conoscerebbero attenuazione alcuna, e potrebbero con facilità generare presupposti impositivi a carico di chi riscuote somme in concomitanza alla conduzione delle attività.

Certi ordinamenti esteri menzionano espressamente le iniziative individuali per escluderle formalmente dal non profit tutelato.

Bisogna, però, per completezza osservare come nel nostro paese si siano verificate di frequente ipotesi di iniziative individuali talvolta benevolmente talvolta fraudolentemente camuffate in senso associativo: non si può generalizzare in materia, ma certe volte non c'è niente di torbido dietro queste situazioni mentre altre certe volte si nasconde un consapevole dolo.

La distinzione spesso è sottile e impalpabile e dipende da ciò che fuori non si vede.

Pensiamo ai casi di circoli sportivi con cui un proprietario di campo e di attrezzature ha costituito con moglie, figli e amici un'associazione, magari aderendo al CONI, ed avviando una sostanziale gestione imprenditoriale del noleggio delle attrezzature.

Talora è la passione a spingere a ciò, ed anche se la posizione di proprietario degli impianti diventa un elemento di dominio di fatto, si può egualmente accettare che si sia in presenza di associazioni «reali» dove si pratica lo sport, si va in assemblea, si eleggono organi e cariche magari vuote, poiché la vitalità del promotore basta e avanza a far funzionare l'associazione. Altre volte, al contrario, non c'è altro nella sostanza che un'attrezzatura che riscuote canoni di noleggio destinati poi a perdersi nei rivoli di una contabilità insufficiente, a pagare compensi più o meno neri a terzi amici, ovvero a rifinanziare la gestione, adducendosi il carattere di quota sociale in capo ai pagamenti riscossi non solo da soci ma da veri e propri avventori.

Un fenomeno simile, meno accettabile, si verifica nel campo dell'assistenza agli anziani, nelle case di riposo in cui la società dei consumi «deposita» i propri vecchi.

Tante volte in questi casi è eretta sulla carta un'associazione senza scopo di lucro (magari di 3 persone), la quale però ammette a finanziamenti regionali del settore sanità o del versante assistenziale.

In realtà anche qui la presenza di soci promotori ed affiliati si può verificare facilmente, attraverso la disamina dei diritti statutari, e quindi contestare per simulazione.

Se appare chiaro che la casa di riposo è nella sostanza una clinica padronale in cui il Presidente possiede la struttura, assume, paga i collaboratori, non risponde a nessun consiglio o nessuna assemblea delle sue scelte, è evidente che si è in presenza di un'iniziativa individuale, in cui al carisma del fondatore si è sostituita la sua capacità di abusare delle leggi: è sul piano civilistico che queste iniziative sarebbero facilmente smontabili dalle autorità di controllo, con conseguente sottomissione d'autorità previa naturalmente l'identificazione di un'attività di scambio riconducibile al concetto di impresa di queste strutture alle norme civili e fiscali delle imprese individuali (fatto che determinerebbe, data l'enormità della violazione, un fortissimo rischio di chiusura dell'iniziativa causa la totale abnormità costitutiva).

Ricapitolando, dunque, senza una cura minima di almeno alcune formalità di base, si corre il rischio di subire l'irrelevanza legale della forma collettiva quando l'iniziativa è suscettibile di riferimento individuale su qualche promotore singolo, ovvero si sconfinava nella configurazione di un'associazione di fatto, che rappresenta pur sempre un passo avanti ma che vive su sabbie mobili perché tutto l'agire giuridico può essere messo in discussione.

2.2 Associazione non riconosciuta

La cattiva impressione generale data dal fatto di doversi qualificare come « soggetti non riconosciuti» lascia perplessi i non tecnici di fronte a questa nozione, che invece rappresenta senz'altro, a maggior ragione dopo il varo delle Onlus, la struttura più diffusa di organizzazione collettiva non profit.

Il riconoscimento di cui si parla, come è noto, è quello di cui all'art. 12 del codice civile, che è sinonimo di personalità giuridica, riflettendo cioè il fatto che l'associazione ha ottenuto il giudizio di conformità, ufficiale ed esplicito, e di diritto pubblico (provenendo dall'Amministrazione degli interni ovvero dalla Regione), della sua esistenza come pieno soggetto di diritto sino al punto da ottenere dalla Autorità, demandata a rilasciare, previa un'istruttoria formale più che complessa, formale accettazione tra, le persone giuridiche.

In cambio lo Stato, come vedremo, sottopone ad una serie di controlli *ex post* di regolarità la gestione dell'associazione in tal modo «soggettivata», ma tutto ciò non vuole affatto, neanche in minima parte, significare che l'associazione non riconosciuta è da considerarsi un soggetto giuridico di serie B.

Basterà ricordare che, da sempre, hanno preferito agire da associazioni non riconosciute i sindacati ed i partiti politici, per rendersi conto che non è la strada della personalità giuridica quella che garantisce una maggior importanza.

Del resto la situazione di «non riconoscimento» presenta tutto un suo valore culturale, perché sta a sottintendere la prevalenza di principi di libertà e indipendenza che trovano una loro valenza concreta nella dinamica reale della società civile, senza la mediazione necessaria dell'inquadramento legalistico di tipo statutale.

Oggi, poi, anche in sede fiscale iniziano a diventare sempre meno rilevanti le situazioni in cui (es. art. 6 D.P.R. 601/1973) la presenza della personalità giuridica è fattore di differenziazione per la concessione di agevolazioni (fuori dal campo Onlus, essa resta valida, ad esempio, quale situazione legittimante l'esenzione dall'imposta sulle successioni).

Quale associazione non riconosciuta un ente non profit non soffre, nella sua operatività, limitazioni particolarmente significative, soprattutto a livello di inquadramento fiscale possibile: può, infatti, accedere alle posizioni del registro di volontariato, può essere Onlus, può includersi tra le associazioni di promozione sociale. Essa, dunque, presenterà quell'inquadramento civilistico di base convertito poi nella configurazione fiscale che si renderà applicabile in ragione di certe variabili operanti solo in questa seconda sede, tenendo presente che sempre, quale associazione non riconosciuta, l'ente potrebbe anche essere considerato fiscalmente commerciale pur se civilisticamente inquadrabile nell'area non profit.

Fino all'approvazione del D. Lgs. 460, non trovava eccezioni il principio per cui solo alle associazioni riconosciute spettava il beneficio, indiretto ma rilevante, di consentire le deduzioni dal reddito imponibile delle erogazioni liberali per finalità sociali fatte da imprese (art. 65 T.U.I.R. 917/86), recentemente ampliato al versante delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) e non solo a quello (v. oltre).

L'associazione non riconosciuta potrebbe in teoria essere costituita con una semplice scrittura privata tra i promotori, nella quale fossero stabilite le norme di funzionamento statutario (ovvero anche senza tale supporto documentale, ma torniamo ad ipotesi scolastiche da evitare, passibili di abuso sia nella sede costitutiva che in quella delle contestazioni possibili).

La prassi preferibile è quella di ottenere almeno autentica notarile della sottoscrizione della costituzione, non solo perché tale formalità conferisce maggior valenza fiscale alle norme di funzionamento che l'associazione si dà, ma anche perché il venire alla luce di un soggetto dotato dell'ampia autonomia particolare di cui godono le associazioni non riconosciute merita senza

remore quell'evidenza formale che solo la partecipazione del pubblico ufficiale alla formazione dell'atto attribuisce.

L'autentica potrebbe anche essere richiesta alle autorità comunali capaci di rilasciarla, e ciò presenterebbe il pregio di lasciare più autonomia sullo statuto non essendo quelle autorità tenute al controllo di regolarità generale che invece investe l'attività notarile: ciò non vuole rappresentare un suggerimento a favore di situazioni di non regolarità, ma vuole solo sottolineare che attraverso l'autentica delle autorità comunali i promotori dell'atto costitutivo non devono trovare con il notaio il pieno assenso su tutte le norme costitutive.

La differenza che rimane più evidente tra associazioni riconosciute e non riconosciute attiene al campo delle responsabilità patrimoniali degli amministratori e di chi agisce esponendosi legalmente: nelle associazioni non riconosciute, infatti, chi agisce in rappresentanza dell'associazione, pur manifestandosi in un ruolo di rappresentanza della struttura, risponde illimitatamente con il suo patrimonio degli impegni presi o dei danni causati a favore dei terzi.

L'associazione riconosciuta trova, invece, un limite nel capitale di cui consta, salvo il fatto che gli amministratori possono rispondere direttamente all'associazione di eventuali danni ad essa recati.

2.3 Associazione riconosciuta

Oltre ad indubitabili differenze tecniche sul piano della responsabilità patrimoniale di coloro che assumono la rappresentanza dell'ente, la principale differenza tra associazione riconosciuta e associazione non riconosciuta è insita nella formalità di costituzione: la prima per esistere in quanto tale ha bisogno del riconoscimento, mentre la seconda è completa già nel momento in cui si esce dallo studio del notaio, ovvero appena si è comunque sottoscritto l'atto costitutivo.

Il riconoscimento, in sostanza, è una specie di certificato di congruità rilasciato dal Presidente della Repubblica (e per lui dal Ministero degli interni, il che è quanto dire la prefettura del luogo di residenza), ovvero dalla Regione allorché l'ente opera nei confini territoriali così determinati. In questo secondo caso i tempi medi di ottenimento si aggirano sull'anno, mentre quando si deve attendere l'iter ministeriale ci vogliono circa due anni di attesa.

Nel frattempo l'ente o si pone «in sonno» oppure opera ugualmente (può farlo), ma come associazione in attesa di riconoscimento, il che è quanto dire associazione non riconosciuta (con il regime di quest'ultima).

Dato che l'associazione riconosciuta deve ottenere «approvazione» del suo statuto, redatto per atto pubblico (con la redazione diretta a cura di un notaio) in ciò si coglie la maggior libertà politica (in senso lato) dell'associazione «non riconosciuta» salvi i limiti di legge generali (es. divieto di società occulte o impegnate su obiettivi illeciti): lo statuto della «riconosciuta» deve contenere i requisiti di legge in merito a diritti e obblighi dei soci, scopo sociale, le norme sull'amministrazione e così via, ed essere sufficientemente democratico in rapporto ai diritti sociali. Deve anche prevedere un obbligo di approvazione annuale di bilancio (o meglio, un obbligo di assemblea annuale). Lo statuto non può essere validamente modificato senza l'intervento della stessa autorità che si pronuncerà per il riconoscimento.

L'autorità governativa esercita un controllo di correttezza amministrativa e legale sulla vita dell'associazione, potendo in teoria spingere il suo potere fino alla sostituzione degli amministratori con un commissario, dato il carattere «pubblico» di fatto riconosciuto alla gestione della persona giuridica (in ciò, poi, in realtà, si coglie il senso pratico massimo del suo potere, che altrimenti nella vita ordinaria, salve possibili denunce e segnalazioni, è piuttosto blando). Anche qui vale il concetto che stiamo parlando di configurazioni civilistiche, di per sé irrilevanti fiscalmente dato che in questo secondo ambito le norme sull'imposizione corrente sono indifferenti al possesso o meno della personalità giuridica: la differenza principale tuttora presente è legata alla legittimazione delle deducibilità fiscali delle liberalità a favore degli eroganti (attenuata dal regime speciale Onlus e assimilati, vedi i paragrafi in tema).

2.4 Fondazione

La fondazione rappresenta la configurazione “non profit” più prestigiosa, per il fatto che la tradizione culturale guarda con favore a queste figure, che per definizione devono essere riconosciute dallo Stato, e che presentano livelli di affidabilità massimi, se non altro per il fatto che lo scopo è immutabile e che gli uomini che si succedono nel governo operativo dell’ente devono solo assicurare il mantenimento della «*mission*» originaria determinata con il cosiddetto negozio di fondazione.

Scolasticamente è nota la differenziazione con le associazioni: mentre nelle seconde si afferma che prevalga la componente personale, i soci, attraverso quell’organo tipico delle strutture democratiche che è l’assemblea, ossia il momento in cui tutti hanno la possibilità di proporre i propri punti di vista sollecitando la formazione della maggioranza deliberante intorno alla propria idea, nella fondazione prevale l’elemento patrimoniale, il cosiddetto patrimonio di scopo (tant’è che uno dei modi classici di nascita della fondazione è la disposizione testamentaria).

Mentre un’associazione può essere priva di risorse che non siano la semplice e generosa buona volontà degli aderenti a mobilitarsi praticamente o idealmente in favore di qualche cosa, la fondazione è per antonomasia un patrimonio da guidare.

Anche se tipico soggetto non profit, quindi, può dirsi che nessun ente è più capitalistico di una fondazione!

In un domani informatico potrà esistere la fondazione guidata per 100 anni da un computer debitamente istruito, purché i fondi siano destinati allo scopo non profit individuato e conferito dal soggetto fondatore, con l’approvazione dello stato.

Anche le fondazioni hanno (o comunque possono avere) organi di discussione e deliberazione, ma l’autonomia degli stessi riceve i limiti, spesso molto forti, previsti nell’atto costitutivo in attuazione dell’immutabile volontà del fondatore (o dei fondatori).

Non può sottacersi, al riguardo, il crescente sviluppo, anche in Italia, delle c.d. fondazioni di partecipazione, e cioè la fondazione è soggetto, di diritto, astratto per eccellenza, forse più di quanto non lo siano le società, che, pur persone giuridiche con tutti gli attributi, lasciano sempre intravedere la rilevanza dei soci che costituiscono il corpo costitutivo (la recente riforma delle Fondazioni bancarie, parla tranquillamente di fondazioni “di origine associativa”: cfr. art. 4, lett. *d*), del D. Lgs. n. 153/1999).

Essa è entità pura, naturalmente soggetto autonomo di diritto e di diritto tributario in particolare.

In quanto struttura civilistica pura la fondazione può essere ente commerciale, ente non commerciale, Onlus. Non sarà mai (neanche nel caso delle fondazioni di partecipazioni, i più ritengono) ente associativo, e quindi non potrà mai fruire delle regole che limitano l’imposizione sui trasferimenti monetari tra soci e associazioni, mentre potrà - sia pure con qualche lieve forzatura - essere ente di volontariato se capace di gestire l’esercizio di attività volontaristiche di aderenti pur non considerati giuridicamente quali soci.

2.5 Comitato

Il comitato forse inaspettatamente per chi non è giurista assomiglia alquanto alle fondazioni, nel senso che può anche trovare origine nell’iniziativa promotrice individuale di una persona cui poi accedono gli aderenti, e che soffre di un regime rigoroso di controlli ben superiore a quello delle comuni associazioni. Somiglia, peraltro, per altri versi, anche un po’ alle associazioni, sotto il profilo delle ampie responsabilità personali di coloro che agiscono in suo nome.

Il codice civile prevede la figura del comitato alla stregua di , un’associazione più fragile, ma per questo più tutelata dalla legge, in rapporto a fatti di raccolta fondi e mezzi in nome di qualche

obiettivo particolare.

Tipico il caso delle raccolte per emergenze benefiche, il comitato è stato spesso la struttura preferita per le occasionali (o comunque non ricorrenti) iniziative di riunioni per scopi scientifici, culturali, congressistici e simili.

Testualmente il codice civile designa le fattispecie in parola come comitati di soccorso o di beneficenza e comitati promotori di opere pubbliche, monumenti, esposizioni, mostre, festeggiamenti e simili.

Sono elementi tipici del comitato la temporaneità (spesso dimenticata) e la variabilità della base, così come gli studiosi ritengono lo sia anche la «pubblica sottoscrizione».

Ovviamente si dà anche il caso di associazioni che scelgono la denominazione di Comitato a soli fini estetici, risultando evidente che, statuto alla mano, esse non sono legalmente configurabili come tali: in tal caso deve ritenersi che prevale senz'altro la sostanza giuridica.

Gli amministratori dei comitati non sono solo responsabili come i pari grado delle associazioni non riconosciute, ma rispondono altresì della conservazione e dell'impiego di fondi e mezzi raccolti dal comitato, nel senso che fa loro carico diretto anche il rispetto dei programmi che hanno fatto conoscere il comitato.

I sottoscrittori dello stesso, anche se assumono un ruolo di aderenti «larvamente» simile a quello dei soci, rispondono solo del versamento fatto e a nulla sono tenuti oltre ad esso.

I poteri pubblici di controllo sono, come già detto, più pressanti ed incisivi di quelli previsti per le associazioni, e, lo stato può spingersi fino ad una totale ingerenza sulla sorte di quanto raccolto, ad esempio disponendone un diverso impiego in caso di non raggiungimento degli scopi originari, qualora nulla sia stato in proposito previsto.

2.6 Società non profit

La società per antonomasia, nel sistema giuridico materiale è oggi la società commerciale, ossia quella che conduce un'impresa; essendo l'impresa una struttura economicistica, se non economica per definizione, si tende a pensare che essa è incompatibile con i concetti tipici del non profit.

Ma tale affermazione è esatta solo in parte.

In realtà, come anticipato in via generale, si considera ormai prevalente l'impostazione che scorge il carattere tipico del non profit nell'assenza della distribuzione degli utili ritratti dall'attività svolta, distribuzione in favore di coloro che dell'iniziativa sono a vario titolo parte promotrice. Ma se tutto l'utile scaturente dall'iniziativa organizzata (per non definirla «produttiva»), ove per utile si intende la differenza attiva netta tra costi e proventi, viene destinato ai fini erogativi caratteristici dell'ente, non c'è ragione perché la qualifica di non profit venga esclusa alla radice.

Accettato ciò diventa relativamente indifferente l'analisi della metodologia di produzione di quell'utile: esso potrebbe essere il residuo attivo di raccolte passive di finanziamenti liberali provenienti da terzi, da cui sottrarre quanto serve all'ente per esistere e stare in piedi (sede, collaborazioni retribuite, promozione dello scopo etc.), ma potrebbe anche essere il residuo di un'attività produttiva vera e propria, senza restare necessariamente relegati nei confini del famoso cioccolato dei monaci trappisti o delle immagini sacre o delle magliette di propaganda ambientale.

In questo senso, dunque la definizione di non profit viene fatta dipendere dalla valutazione dello scopo finale dell'esistenza produttiva dell'ente, scopo finale che, al pari della distribuzione di dividendi in una società per azioni, è qui identificato nell'erogazione ai destinatari tipici della struttura (anziani, bambini bisognosi, ambiente da riqualificare, sport dilettantistico da diffondere e così via).

Accettato questo principio non ci sarebbero ragioni per escludere dalla qualificabilità «teorica» in senso non profit di tutti i tipi di società, naturalmente in subordine a chiari orientamenti in tal senso figuranti in statuto, e non solo della società semplice che per definizione è un soggetto non imprenditoriale. L'impresa diventerebbe a questo punto non uno scopo ma un mezzo: il punto focale si sposta in avanti poggiandosi sulla sorte finale degli utili, del risultato economico

dell'impresa medesima. L'impresa, invece, coinciderebbe con le modalità organizzative, con ciò che si «è fatto» e basta.

Pertanto l'assenza di analisi veramente complete nel mondo degli esperti porta a ritenere prevalente la verità assiomatica per cui le società commerciali non possono essere considerate in nessun caso enti non profit, invocandosi una presunzione di commercialità assoluta (che, insistiamo, non impedirebbe di affermare la valenza non profit in base non alla conduzione dell'impresa ma alla constatazione della destinazione dei risultati: basterebbe una norma statutaria a garantire ciò, nella quale si stabilisse che l'assemblea è obbligata a destinare la maggior parte dei dividendi a finalità sociali).

Pertanto, con l'eccezione delle cooperative sociali che nascono come figura a sé stante di società non profit voluta dalla legge, le società comuni comprese le cooperative ordinarie non sono mai considerate appartenere al settore in parola.

Non è da escludere che, senza neanche il bisogno di modificazioni legislative espresse, questa conclusione muterà in futuro, come per certi versi può dimostrare indirettamente l'inclusione delle società cooperative comuni tra le figure che possono ambire al titolo di Onlus: si tratta di una valutazione solo fiscale, ovviamente, ma essa incide su un versante di raccordo civilistico-tributario che non resterà privo di influenza.

Per restare al campo delle società è pensabile che una struttura non profit si dia la forma di società semplice, configurazione di società non imprenditoriale perlopiù utilizzata per gestire delle forme di godimento di patrimoni civili (es. eredità di immobili). Dal punto di vista fiscale però questa scelta, proprio per la sua atipicità, sarebbe oltremodo sconsigliabile, perché escluderebbe l'ente da svariate agevolazioni modulate sulla tipologia associativa, la includerebbe nel sistema di imposizione per trasparenza tipico delle società di persone basato sull'Irpef: insomma sarebbe una soluzione veramente eccentrica, pur nella sua teorica percorribilità

2.7 Sede secondaria di soggetto estero

Ovviamente può darsi il caso che in Italia vengano a stabilirsi sedi secondarie di organizzazioni non profit estere, spesso multinazionali.

Al di là di diversi esempi nel campo religioso, sono frequenti i casi di istituzioni di formazione scolastica e universitaria, ma non manca l'ipotesi di vere e proprie *branch* (sedi locali) di gruppi di livello europeo o mondiale.

In questi casi la struttura di diritto che qualifica l'ente si presume sia quella che l'ente ha ricevuto nella sede di nascita, dove si sarà costituita assumendola.

Pertanto, ora si assiste ad una semplice sede periferica di un'associazione, ora di una fondazione o di una società estera (in quest'ultimo caso, per esempio ciò potrebbe essere reso possibile dal fatto che l'ordinamento straniero considera possibile la costituzione in forma societaria dell'ente non profit).

Dal punto di vista civilistico tornano qui applicabili le norme del codice civile sulle sedi secondarie delle persone giuridiche estere, dove il riferimento generico alle persone giuridiche (e non agli enti o alle società) sembra designare il disinteresse della legislazione locale verso la distinzione tra profit e non profit.

3. L'arcipelago delle tipologie legali (di legge speciale)

Uno dei primi problemi di chi non è un esperto di diritto è quello di capire su che piano si «muovano» le varie definizioni possibili “specifiche” di enti non profit, che da varie parti della legislazione emergono.

Queste definizioni tendono, infatti, a sovrapporsi tra loro ed un po' di imbarazzo, tra gli operatori, indubbiamente affiora.

Sarebbe, come già detto molto pratico se, nella legislazione civile e/o fiscale esistesse un unico concetto - ad esempio, l'«ente non profit» puro e semplice, magari espresso in una formula italiana - in modo poi da ricondurre a quella figura tutte le varie conseguenze giuridiche che di volta in volta, legge per legge, si pongono (es. «gli enti non profit sono esonerati dalle norme sulla *privacy*», oppure «gli enti non profit hanno diritto ad una riduzione dell'80 per cento di tutte le tasse» e così via).

Ma norme come quelle sovrariportate sono, purtroppo, aspirazioni inappagate dell'interprete, dal momento che in realtà, a seconda dei vari campi in cui è stabilita una data regola - in materia di sicurezza dei posti di lavoro, in materia di agevolazioni fiscali o finanziarie, in materia di tariffe postali o di trasporto o di telefonia o di contributi culturali statali e così via - è quasi sempre stabilita anche una definizione *ad hoc* di ente non profit, che dovrebbe valere per quella e solo per quella situazione, e di conseguenza non è applicabile per altre.

Cosicché avviene che lo stesso ente non profit risulti titolare di una certa qualifica agevolativa in un certo settore e non in un altro, che abbia diritto a riduzioni fiscali, ma non a sconti postali, che sia tenuto ad una certa registrazione anagrafica e non possa poi, a causa di ciò, ricevere contributi di finanziamento dallo Stato o dalla Regione, ovvero non possa accogliere obiettori di coscienza in servizio civile e così via.

Nel panorama legislativo coesistono, quindi, svariate concettualizzazioni di ente non profit: per dare un'idea, si pensi che le definizioni coesistenti di soggetti non profit, nel nostro ordinamento giuridico, sono almeno venti e che solo il versante tributario ne esprime almeno cinque di portata generale.

Alle situazioni esistenti si aggiungono, anche perché entrano spesso nel linguaggio comune prima ancora di essere legalmente operative come nozioni, le ipotesi in corso di approvazione parlamentare: è stato questo il caso delle Onlus ed è nuovamente, ma non è l'unico, il caso delle figure dell'associazionismo sociale, come gli “enti di promozione sociale”.

Di tutto quanto sopra si tenterà di dare, di seguito, descrizione elementare, operando una ricognizione sulle situazioni tipizzate che sono determinate, in termini prodromici al lavoro di inquadramento fiscale.

Peraltro, per non appesantire oltremodo la lettura, abbiamo ritenuto opportuno diffondere solo a proposito delle tre figure civilistiche rese più rilevanti, nella materia, per la qualifica di Onlus ad esse attribuita (enti di volontariato, ONC e cooperative sociali), compendiando le altre in modo semplicemente sommario.

3.1 Le organizzazioni del volontariato

Quasi tutto il non profit è, alla fin fine, volontariato, in un certo senso, ma nella legge italiana esiste solo un volontariato in senso proprio e «formale», quello di cui all'ormai famosa legge quadro del 1991 (la n. 266).

Quella legge definisce l'attività di volontariato come «attività personale, spontanea, gratuita e senza fini di lucro, con fini di solidarietà», svolta all'interno di certi organismi, detti di conseguenza enti di volontariato, e disciplina articolatamente tali organizzazioni, regolando, tra l'altro, un'apposita iscrizione delle stesse in registri pubblici; esse, in via di tipizzazione legale generale, sono individuate come soggetti collettivi «liberamente costituiti» al fine di svolgere la predetta attività, avvalendosi in misura «determinante e prevalente» dell'impegno personale, volontario e gratuito dei

propri socio aderenti (i volontari).

Sicuramente un ente non profit che trova l'inquadramento suddetto si colloca in una posizione di privilegio: la definizione ufficiale ha creato, infatti, un'involontaria, forse, discriminazione a favore di tale categorizzazione, probabilmente per esaltare, anche politicamente, il valore pratico della legge 266 (4).

Le caratteristiche dell'attività dei volontari devono essere rappresentate da:

- ◇ personalità della prestazione;
- ◇ spontaneità;
- ◇ gratuità;
- ◇ svolgimento tramite l'organizzazione di cui il volontario fa parte.

La gratuità dev'essere assoluta, anche di fatto, e non solo formale, e l'attività del volontariato non può essere retribuita neppure dal suo beneficiario ultimo (l'assistito bisognoso, in pratica). Le organizzazioni potranno soltanto prevedere e stabilire un vero e reale rimborso delle spese vive (non un compenso dissimulato sotto una denominazione consimile) sostenute dal volontario per l'attività prestata, ed entro limiti ben precisi, al limite anche in contenute forme forfetarie non retribuite.

L'attività dei volontari deve rappresentare la risorsa di servizio prevalente, per l'ente, pur se è possibile che dette organizzazioni assumano lavoratori dipendenti, o si avvalgano di prestazioni di lavoro autonomo comune.

Le organizzazioni di volontariato possono assumere una forma giuridica libera, purché ritenuta adeguata al perseguimento dei loro fini, «salvo il limite di compatibilità con lo scopo solidaristico». Mentre è fuori di dubbio che forme associative, tipiche o atipiche, sono senz'altro configurabili, appare altrettanto indiscutibile, specie nella comunicazione corrente, che qualsiasi figura di società resta esclusa dalla previsione di legge. E' previsto dalla legge un contenuto obbligatorio dell'accordo di base (o dello statuto), un obbligo di formazione del bilancio, nonché, come accennato, la necessaria iscrizione negli appositi registri tenuti dalle Regioni e dalle Province autonome, che alla fine costituisce l'elemento formale più noto

Per quanto riguarda la struttura organizzativa "interna", la legge prevede che esse debbano avere una struttura democratica, cioè basata sulla prevalenza della volontà delle maggioranze dei componenti, che non solo deve risultare dall'atto costitutivo e dallo statuto, ma che deve essere rispettata nel corso di svolgimento del rapporto.

La struttura democratica comporta l'elezione maggioritaria spontanea e libera delle cariche associative, la libertà di espressione per ciascuno del proprio pensiero e la tutela dei diritti di libertà, inclusa la segretezza del voto.

Relativamente alla costituzione e al funzionamento dell'assemblea si osservano le seguenti regole: composizione legittima dalla partecipazione teorica di tutti gli iscritti, validità delle deliberazioni votate dalla metà più uno dei presenti, presidenza da parte del presidente dell'organizzazione di volontariato. Le cariche devono essere non solo gratuite, ma anche elettive, lasciandosi allo statuto ampi poteri in ordine alla composizione, alla durata, alla revoca.

La legge prevede che le organizzazioni di volontariato traggano le risorse economiche per il loro funzionamento e per lo svolgimento della loro attività da:

- ◇ contributi degli aderenti;
- ◇ contributi di privati (non aderenti);
- ◇ contributi dello Stato, di enti e istituzioni pubbliche, finalizzati esclusivamente a sostegno di specifiche e documentate attività o progetti (art. 5, comma 1, lett. b, l. 266);
- ◇ contributi di organismi internazionali;
- ◇ donazioni e lasciti testamentari;
- ◇ rimborsi derivanti da convenzioni con enti pubblici (art. 5, comma 1, lett. f, l. 266);
- ◇ entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali.

Taluni ritengono, che non possano mai figurare risorse derivanti da attività commerciali, diverse da quelle «marginali», anche se la prassi comune sembra orientata (trovando, per il momento, avallo nel silenzio delle autorità amministrative e giurisdizionali) in senso opposto. Le attività commerciali e produttive marginali svolte dalle organizzazioni di volontariato sono trattate nel paragrafo dedicato agli stretti problemi fiscali di questi enti (9.2).

Entrando formalmente nel novero degli enti in parola, da ente non commerciale, quale si è fiscalmente quasi sempre, nei casi compatibili con l'assunzione di questa qualifica, si assume così una posizione speciale alquanto comoda fiscalmente (stanti le norme fiscali della legge 266, cui si rinvia), cui si aggiunge, ora, anche l'equiparazione di diritto, senza cioè nessun ulteriore presupposto neppure statutario, alle Onlus (art. 10, comma 8, D. Lgs. 460/1997).

3.2 Le cooperative sociali

Le cooperative sociali, società commerciali di capitali, si distinguono, anche come società cooperative, sia per il fine perseguito, sia per l'attività posta in essere.

Esse si differenziano, in altre parole, dalla tipologia classica delle cooperative, per il perseguimento prioritario di un fine che è esterno al gruppo sociale che le costituisce (cioè, ai soci), ossia l'interesse sociale generale alla «promozione umana» e «alla integrazione sociale dei cittadini», in contrapposizione al perseguimento principale - in quanto attività e contenuto lavorativo - degli interessi, pur sempre economici, dei soci della cooperativa.

La legge 381/1991, che le ha introdotte nel sistema, individua due tipologie di cooperative sociali: le *cooperative di solidarietà sociale*, di cui alla lett. a) dell'art. 2, (chiamate comunemente cooperative di tipo A), alle quali è attribuito un compito puramente assistenziale a favore di persone svantaggiate; e le *cooperative di produzione e lavoro integrate*, di cui alla lett. b) (tipo B, quindi), alle quali è connessa la funzione di promuovere l'inserimento dei soggetti svantaggiati nell'attività lavorativa.

Nelle cooperative sociali operano tre tipologie di soci: i *soci prestatori*, che svolgono una normale attività lavorativa fornendo una prestazione a cui corrisponde una retribuzione, i *soci volontari*, la cui attività lavorativa è spontanea e gratuita, essendo previsto il solo rimborso delle spese, e i *soci fruitori*, che sono le persone «svantaggiate» al cui inserimento lavorativo è volta l'attività della cooperativa sociale (tipo B).

I soci volontari prestano la loro attività gratuitamente e sono iscritti in un'apposita sezione del libro dei soci. Il loro numero non può superare la metà del numero complessivo dei soci.

Sono considerate «persone svantaggiate», dalla legge speciale sopra citate, dall'art. 4: «gli invalidi fisici, psichici e sensoriali, gli ex degenti di istituti psichiatrici, i soggetti in trattamento psichiatrico, i tossicodipendenti, gli alcolisti, i minori in età lavorativa in situazione di difficoltà familiari, i condannati ammessi alle misure alternative alla detenzione»; è però consentito che, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, si individuino, di tanto in tanto, altre categorie di soggetti svantaggiati. Le persone svantaggiate devono costituire almeno il trenta per cento dei lavoratori della cooperativa stessa (tipo B).

Anche per le società cooperative in questione, così come per le organizzazioni di volontariato, è prevista l'*istituzione di registri regionali*; l'iscrizione è subordinata al possesso delle caratteristiche di legge, ovviamente. A tale iscrizione consegue sia la legittimazione a divenire parti di rapporto convenzionale con gli enti pubblici, sia la titolarità a fruire di vantaggi economici, come la fiscalizzazione degli oneri sociali. Oltre all'albo regionale, le cooperative sociali sono tenute agli obblighi di registrazione previsti dalla legge per le cooperative.

Le cooperative sociali non sono mai enti non commerciali fiscalmente, perché il loro inquadramento formale tra le cooperative, le rende comunque soggette alle norme fiscali previste per le società di capitali (art. 87 lett. a, del T.U.I.R.).

Pertanto, oltre a beneficiare delle agevolazioni fiscali comuni previste per la cooperazione, e a

disporre di qualche marginale norma specifica (esenzioni sulle successioni, riduzione ad 1/4 delle imposte catastali e ipotecarie sui mutui, acquisti e locazioni di immobili, riduzioni di aliquote IVA), esse fruiscono ora dell'equiparazione fiscale alle Onlus (v. Capitolo 8), subordinatamente però alla piena legittimità anche formale della loro qualità.

3.3 Le organizzazioni non governative (O.N.G.)

La legge n. 49/1987, sulla disciplina della cooperazione dell'Italia con i Paesi in via di sviluppo, prevede la figura di istituzioni private, definite con palese richiamo a dizioni straniere che suonano inconsuete nel nostro sistema giuridico, organizzazioni non governative. Detti enti possono ottenere il «riconoscimento di idoneità» (agli scopi della legge, ovviamente) a condizione che risultino regolarmente e correttamente costituite, che abbiano come fine quello di svolgere attività di cooperazione allo sviluppo in favore delle popolazioni del terzo mondo, che *non perseguano scopi di lucro* e che rispettino l'obbligo di destinarvi ogni provento, anche derivante da attività commerciali accessorie o da altre forme di autofinanziamento, per i fini istituzionali, e che non abbiano, in alcun modo, rapporti di dipendenza da enti con finalità di lucro, né siano collegate in alcun modo gli interessi di enti pubblici o privati aventi scopi di lucro.

Le organizzazioni non governative, ai fini del riconoscimento formale d'idoneità ministeriale, sono tenute a: dare idonea garanzia in ordine alla realizzazione delle attività previste, disponendo anche delle strutture e del personale qualificato necessario; documentare un'esperienza operativa e capacità organizzativa di almeno tre anni, in rapporto ai Paesi in via di sviluppo, nel settore o nei settori in cui si richiede il riconoscimento di idoneità; accettare controlli periodici a tal fine stabiliti dalla cooperazione allo sviluppo; presentare i bilanci analitici relativi all'ultimo triennio e documentare la tenuta della contabilità; obbligarsi, infine, alla presentazione di una relazione annuale sullo stato di avanzamento dei programmi in corso.

Si ricorda che, ex art. 29, comma 4, della legge, le attività di cooperazione dell'organizzazione ritenuta idonea non costituiscono, ai fini fiscali, attività commerciali, ma soprattutto che, con il D. Lgs. 460, alle ONG è stata concessa equiparazione automatica alle Onlus, alla stessa stregua di quanto previsto per gli enti di volontariato e per le cooperative sociali.

3.4 Altre tipologie soggettive

A titolo di mera ricognizione informativa su altre figure esistenti nell'ordinamento, delle quali si pone poi il problema, di volta in volta, di procedere ad un lavoro di adeguato inquadramento nelle tipizzazioni fiscali (enti non commerciali, enti associativi comuni e/o agevolati, Onlus e così via) facciamo seguire alcune fugaci "segnalazioni".

L'art. 38 della legge-quadro 5 febbraio 1992, n. 104, al fine di fornire servizi in questo settore prevede la possibilità per i Comuni di potersi avvalere «dell'opera di associazioni riconosciute e non riconosciute, di istituzioni private di assistenza non aventi scopo di lucro e di cooperative, semprechè siano idonee per i livelli delle prestazioni, per la qualificazione del personale e per l'efficienza organizzativa ed operativa, mediante la conclusione di apposite convenzioni». Ecco, dunque, un esempio chiaro di definizione legale di ente non profit, costituita per gli scopi precipui di una certa legge.

Sempre nel settore sanitario un esempio di fattispecie di affidamento mediante convenzione è dato dalla legge 22 dicembre 1975, n. 685 relativa alla disciplina degli stupefacenti e sostanze psicotrope. Ai sensi dell'art. 94 della legge, la cura e la riabilitazione dei tossicodipendenti possono essere affidate mediante convenzione a «enti ed istituzioni pubbliche o private che abbiano come loro specifica finalità l'assistenza sociale e sanitaria, nonché la riabilitazione di ogni categoria di persone in stato di necessità, *senza scopo di lucro*».

Valgono, ai fini fiscali generali, le note di chiusura sopra svolte al punto 3.8).

Una forma di stabile contribuzione da parte dello Stato è prevista (dalla legge 476/87) a favore di enti «che promuovano l'integrale attuazione dei diritti costituzionali concernenti l'uguaglianza di dignità e di opportunità e la lotta contro ogni forma di discriminazione nei confronti di cittadini che, per cause di età, di deficit psichici, fisici o funzionali o di specifiche condizioni socio-economiche, siano in condizioni di marginalità sociale».

La fiscalità soggettiva di dette strutture può essere la più varia. Un'offerta di spettacolo o cultura a terzi non soci (è il caso delle fondazioni) tende, in linea di massima, a qualificare, ad esempio, come commerciale l'ente.

La legge-quadro 21 dicembre 1978, n. 845, prevede la predisposizione da parte delle Regioni di programmi di attuazione per le attività di formazione professionale realizzati sia direttamente nelle strutture pubbliche, sia «mediante convenzione, nelle strutture di enti che siano emanazione o delle organizzazioni democratiche e nazionali dei lavoratori dipendenti, dei lavoratori autonomi, degli imprenditori o di associazioni con finalità formative e sociali, o di imprese e loro consorzi, o del movimento cooperativo» (art. 5).

Gli artt. 38 e 41 della legge 4 maggio 1983, n. 184, prevedono la possibilità, anche per lo Stato, di avvalersi di organizzazioni per lo svolgimento delle pratiche inerenti all'adozione di minori stranieri e di organizzazioni *assistenziali* italiane o straniere per vigilare sul buon andamento dell'affidamento preadottivo.

Il D.P.R. 6 febbraio 1981, n. 66, in esecuzione della legge 8 dicembre 1970, n. 996, recante norme sul soccorso e l'assistenza delle popolazioni colpite da calamità e sulla protezione civile, agli artt. 23 e ss., prevede l'offerta dei servizi di protezione civile da parte di volontari, con particolare preferenza per quelli che appartengono ad *associazioni che perseguono finalità analoghe* (a quelle di cui alla denominazione legislativa).

Le fondazioni musicali sono una recentissima categoria soggettiva non profit, recentemente disciplinata dal decreto legislativo 367/96 recante «disposizioni per la trasformazione degli enti che operano nel settore musicale in fondazioni di diritto privato».

La riforma degli enti in questione si basa sostanzialmente su quattro linee di fondo: l'obbligatorietà della trasformazione degli enti da pubblici a privati (a struttura fondazionale); lo snellimento degli organi di gestione; la natura privatistica del rapporto di lavoro dei dipendenti regolato dalla contrattazione collettiva nazionale; le agevolazioni fiscali.

Gli enti lirici, una volta abbandonate le vestigia di enti pubblici, e trasformati in fondazioni di diritto privato, insieme agli altri enti musicali regolati dal D. Lgs. 367/1996, perseguono, *senza scopo di lucro*, la diffusione dell'arte musicale, la formazione professionale dei quadri artistici per quanto di competenza e l'educazione musicale della collettività. Essi provvedono direttamente alla gestione dei teatri loro affidati, conservandone il patrimonio artistico. Le fondazioni, inoltre, possono svolgere, in conformità degli scopi istituzionali, attività commerciali e accessorie. In questo caso è loro chiesto di operare secondo criteri di imprenditorialità ed efficienza nel rispetto del vincolo di bilancio.

La fondazione, anche quando non svolge attività commerciale, ha l'obbligo della tenuta dei libri e delle altre scritture contabili previste dal Codice Civile. Il bilancio delle fondazioni deve essere redatto secondo i criteri ordinari previsti dagli artt. 2423 ss. del Codice Civile, a meno che il Ministero del Tesoro non disponga degli schemi particolari di bilancio che tengano conto della particolare attività delle fondazioni.

Agli enti in parola sono state destinate specifiche norme fiscali, sia in merito alle deducibilità delle erogazioni (sostanzialmente confermate), che in merito al trattamento dei versamenti nel capitale.

Le sponsorizzazioni sono tassate con l'imposta spettacoli solo se riferite a produzioni specifiche.

Con norma che riecheggia (peraltro malamente) i primi indirizzi dei lavori parlamentari sulle Onlus, è stabilito (art. 25 comma 5) del D. Lgs. 367/96 che i proventi percepiti dalle fondazioni musicali nell'esercizio di attività commerciali musicali «istituzionali» sono esclusi dalle imposte sui redditi (non dall'IVA, sulla quale imposta non sussiste alcuna disposizione).

Sono da considerarsi organizzazioni non profit, tipicizzate per legge, anche gli enti ecclesiastici e di confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato accordi e intese. Qui le configurazioni di base un po' sono comuni con la nostra legislazione civilistica (associazioni, fondazioni) e un po' sono desunte dagli ordinamenti di appartenenza (es. quello canonico).

Sono state riconosciute per legge come persone giuridiche le comunità israelitiche, la Conferenza Episcopale Italiana, l'Unione Cristiana delle Chiese Avventiste del settimo giorno. Operano, di contro, intese pattizie con le Chiese della Tavola valdese, con l'Unione delle chiese avventiste del settimo giorno, con le Assemblee di Dio in Italia, con l'Unione cristiana evangelica battista d'Italia. Gli enti riconosciuti per legge esplicita sia che appartengano alla Chiesa cattolica sia che appartengano alle altre confessioni, sono considerati organi-istituzioni, non essendo assimilabili alla categoria degli enti privati (associazioni e fondazioni).

Nel corso del 1999 sono arrivate a compimento tre leggi di riforma che toccano tre ambienti soggettivi definibili "non profi" con significative implicazioni tributarie:

- 1) il D. Lgs. 153/1999 attuativo della legge-delega (461/1998) di riforma delle Fondazioni bancarie;
- 2) la L. 133/1999 di riforma dello sport dilettantistico;
- 3) il D. Lgs. 229/1999 di riforma sanitaria (norme per la razionalizzazione del servizio sanitario nazionale).

Merita, in questa sede, essere segnalato quanto segue.

Il D. Lgs. 153/99, nel conferire ampia rilevanza giuridica alle "nuove" fondazioni bancarie (ossia alle strutture detentrici di pacchetti azionari di banche pubbliche trasformate in società e/o privatizzate), le definisce come "persone giuridiche private senza fine di lucro" che "perseguono esclusivamente scopi di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico".

Esse, in regola con i nuovi schemi statutari, sono definite ex lege enti non commerciali "anche se perseguono le loro finalità mediante esercizio di ... imprese strumentali ai loro fini statutari" (la norma è infelice sistematicamente, ma almeno è chiara), e fruiscono sempre ex lege della riduzione IRPEG del 50% (art. 6 del D.P.R. n. 601), che in passato era problema molto controverso.

Il decreto prevede anche disposizioni assai specifiche regolanti gli effetti fiscali della composizione del patrimonio (es. dismissioni obbligatorie) sulla qualifica soggettiva di ente non commerciale, gli apporti immobiliari, il credito d'imposta sui dividendi riscossi.

Nello sport dilettantistico (in relazione, cioè, alle società sportive dilettantistiche comprese quelle non riconosciute dal Coni o dalle Federazioni, ma riconosciute da enti di promozione sportiva, operanti in regime fiscale forfettario ex lege 398/1991) la legge 133/1999 ha, oltre a introdurre norme sui compensi, rettificato le soglie del regime forfettario concesso a tutte le associazioni senza scopi di lucro (L. 398/1991 cit.), portando la soglia di ricavi rilevanti da 130 e 360 milioni annui (dal 200), ed ha portato il coefficiente di redditività dal 6 al 3 per cento (dal 1999).

Ma, soprattutto, essa ha previsto che, per detti soggetti, non concorrono a formare il reddito, se percepiti in via occasionale e saltuari, e comunque per non più di due eventi l'anno, e sotto un limite fissato da D.M., i proventi da attività commerciali connesse agli scopi istituzionali e quelli realizzati "per il tramite di raccolte di fondi". Il D. Lgs. 229/1999 ha invece riconosciuto un ruolo centrale di concorso "alla realizzazione dei doveri costituzionali di solidarietà", con gli enti sanitari pubblici, alle "istituzioni e gli organismi a scopo non lucrativo".....che "svolgono attività nel settore dell'assistenza sanitaria e socio sanitaria, qualora ottemperino a quanto previsto dalle disposizioni "statutarie vincolanti introdotte dalla legge sulle Onlus [art. 10, comma 1, lett *d*), *e*, *f*), *g*) e *h*)]".

* * * * *

Abbiamo voluto, con la rassegna essenzialmente extra-fiscale di cui sopra, offrire un esempio sulla multiformità delle definizioni di ente non profit, un esempio che neppure è completamente analitico, ma che concorre a dipingere il quadro non organico che in apertura di questo segnalavamo.

Non mancano altri importanti settori nei quali si possono ravvisare enti che operano senza fini di

lucro, come quelli della tutela ambientale, del diritto allo studio del commercio internazionale, della tutela dei consumatori, del collocamento, della gestione delle attività sportive, della gestione dei beni culturali (istituzioni pro-loco private che realizzano un'attività di interesse pubblico). Ma già il quadro di cui sopra, concentrato su ipotesi di maggior rilievo, è sufficiente allo scopo descrittivo che ci eravamo prefissi.

E' da notare che di tutte le fattispecie esemplificate e riassunte si dovrà affrontare su base specifica la riconducibilità o meno alle categorizzazioni fiscali, prima tra tutte quella di ente non commerciale, sempre sulla base dell'analisi specifica del soggetto e dell'attività da esso condotta, apprezzata secondo chiavi di lettura di esclusiva connotazione fiscale: e la cosa non manca di generare effetti talora singolari, come ad esempio l'automatica riconduzione ad Onlus degli enti di promozione culturale finanziati dall'amministrazione centrale ai sensi della legge 534/1996, ovvero l'automatica riconduzione tra gli enti commerciali di enti che, pur civilisticamente inquadrabili in una delle fenomenologie non profit sopra trattate, riveleranno di condurre la loro attività meritoria attraverso moduli di scambio diretto e corrispettivo.

La ripetitività con cui abbiamo fatto riferimento alle qualifiche fiscali potenziali, valga ad esemplificare come su tutte le tipologie oggettive la configurazione fiscale si impone "freddamente", poggiata, in buona sostanza pratica, sull'agnostica priorità della morfologia giuridica ed economica dell'organizzazione operativa in rapporto alle entrate dell'ente.

4. Le posizioni soggettive nella legge fiscale e il concetto di ente non commerciale

A questo punto dovrebbe già essere ben chiaro, in base a quanto sopra richiamato, che ogni ente non profit, a prescindere dalla collocazione che ha trovato in sede di legislazione generale di base (quella «civilistica» generale, magari integrata da quella specialistica quando esistente), ha poi bisogno di una codifica precisa in sede fiscale, che fungerà da inquadramento stabile per l'individuazione del regime soggettivo di riferimento.

Attribuito questa, diverranno «inventariabili» le varie norme operative fiscali, distintamente tributo per tributo, che lo riguardano come ente-contribuente (ossia, come soggetto d'imposta).

Dunque è chiaro che la qualifica civilistica non determina nessuna conseguenza automatica in sede fiscale, dove, magari tenendosene ampio conto, si procede però in ogni caso ad un diverso, ulteriore e autonomo inquadramento.

In aggiunta, poi, all'inquadramento fiscale di tipo, per così dire, generale, avranno ulteriore effetto le specifiche proprie (talune di derivazione civilistica, ma utili per svolgere effetto tecnico in sede fiscale) di volta in volta presentate dal singolo ente (es. associazione non riconosciuta che si costituisce, altresì, in organizzazione di volontariato), per giustificare ulteriori applicabilità di norme più particolari.

L'inquadramento fiscale tipico e più generale del settore non profit, quello in cui cioè confluiscono in prevalenza quasi tutte le strutture sopra menzionate, è senz'altro quello di «ente non commerciale», concetto divenuto ormai un istituto «classico» anche fuori dallo stretto ambito tributario (e ciò, si badi, è in molti casi un vero errore perché per la legge italiana l'inquadramento di ente non commerciale dovrebbe servire solo in sede fiscale).

Il concetto è stato introdotto dalla riforma tributaria degli anni settanta (quella di cui alla legge 9 ottobre 1971, n. 821, che ha originato i vari D.P.R. dell'ottobre 1972 e del settembre 1973), ed in precedenza invece era sostanzialmente sconosciuto.

Esso è, senza esitazioni, la nozione di riferimento tributario di "primo approccio".

Si può dire che tutte le categorizzazioni soggettive non profit della materia fiscale (Onlus, ente associativo, ente di promozione sociale) presuppongono o comunque si rapportano con la qualifica di ente non commerciale, anche se in estrema teoria un ente fiscalmente commerciale può ugualmente appartenere al Terzo settore, magari perché non persegue fini di lucro. Ovvero, può altrimenti caratterizzarsi in senso non profit (ad esempio perché devolve tutti gli utili del suo

commercio a cause benefiche senza procedere a distribuzioni a soci o partecipanti) ma senza venire inserito nelle collocazioni tecniche non profit del versante fiscale, obiettivo che è però generalmente inseguito per le ovvie implicazioni di beneficio.

La situazione appena descritta è dovuta al fatto che l'assenza del fine di lucro, fattore decisivo nel diritto generale e nel linguaggio comune perché si possa parlare di non profit (concetto coincidente in sede legale con la menzionata assenza di fini di lucro in senso distributivo), pur se non è esatto definirla del tutto irrilevante fiscalmente, visto che spesso attiva conseguenze precisate (es. riduzioni IRPEG) non è considerata indicativa ai fini dell'inquadramento di base di cui si parla.

Già l'inquadramento tra gli enti non commerciali, che pure è solo un primo passo nella strada dello «statuto fiscale» di un ente non profit, deve essere fatto in base ad una norma precisa (l'art. 87 del T.U.I.R. 917 del 1986), che a sua volta va interpretata/applicata anche con largo ricorso ad altre, varie e ulteriori norme fiscali che ne ridefiniscono le nozioni chiave, e che così di quella norma sono da considerarsi parte integrante (fornendo i concetti base di attività commerciale, di oggetto principale).

Non esiste, dunque, purtroppo, neanche in riferimento alla più ristretta nozione di "ente non commerciale" (più ristretta, rispetto al concetto di "non profit") una definizione netta con la quale rapportarsi in semplicità assoluta. L'unica cosa generale certa resta, e lo vogliamo ribadire qui per l'ultima volta, che è impossibile considerare fiscalmente «non commerciale» un dato soggetto solo perché esso si è statutariamente attribuito finalità non lucrative.

Il punto essenziale invece, è un altro: se le modalità attraverso cui detto ente mette in moto la sua economia operativa sono obiettivamente coincidenti con a quelle di chiunque si organizzi una data attività produttiva di beni o servizi, non basta la dichiarata o la comprovata destinazione a fini benefici dei risultati a preservare l'ente da un possibile inquadramento fiscale in senso commerciale (tutto ciò conosce ora la sola eccezione delle Onlus, dove però i fini devono essere solidaristici e non solo benefici: v. oltre).

Ciò perché, come si vede, sarà possibile affermare che, nel caso indicato, l'ente si è dedicato allo svolgimento di attività obiettivamente commerciali. Questa, giusta o sbagliata che sia logico che dell'equilibrio giuridico, è la scelta dell'ordinamento vigente, sia prima che dopo la Zamagni.

L'organizzarsi su base privatistica per pervenire a risultati pratici è considerato dalla legge un fenomeno tendenzialmente imprenditoriale, forse in virtù di un vecchio pregiudizio giuridico che presupporrebbe il connotato pubblico nell'accedere ad attività destinate alla collettività (era questa la tendenza giuridica ispirata dalla legge Crispi che permetteva di parlare della beneficenza come di un monopolio naturale dello Stato)

La legislazione risente di questa tendenza, ed anzi, a sua volta, la esalta.

L'impresa civile, ossia quella caratterizzata dal mobilitarsi collettivo in nome di un risultato direttamente sociale, non ha ospitalità facile nel diffidente mondo legale tributario: ciò poi è paradossalmente tanto vero che la configurazione imprenditoriale, in presenza di mezzi organizzati, viene attribuita anche se appare evidente che l'ingranaggio costruito è matematicamente destinato a produrre perdite, ad essere antieconomico.

Per queste ragioni diventa consequenziale che la parte centrale del lavoro di inquadramento soggettivo tributario degli enti del non profit è rappresentata dalla qualificazione oggettiva dell'operatività svolta come attività commerciale, naturalmente distinguendo i casi in cui ciò è possibile per l'intera operatività, ovvero per una sua parte, ed in questo caso per la parte maggiore o minore.

Anche se da più parti ci si aspettava che la riforma Zamagni avrebbe rivoluzionato i concetti fiscali generali validi in materia non profit (tra cui la soggezione quantitativa cui si è appena fatto cenno), è rimasta invece intatta - tra le molte altre cose - la definizione generale di ente non commerciale. Molte norme della Zamagni volevano, nelle intenzioni dei redattori, arrecare facilitazioni in sede interpretativa: ma l'obiettivo, già molto modesto rispetto alle aspettative, è riuscito solo marginalmente.

La regola-base, infatti, resta la seguente: se l'attività svolta definita fiscalmente commerciale è da

ritenersi quella esclusiva o prevalente dell'ente, l'ente medesimo sarà classificato tra gli enti commerciali (che sono in tutto e per tutto equiparati alle società, apice della collettività costituita a fini produttivi ed economici); nel caso contrario, invece, auspici pur sempre criteri fiscali di interpretazione, e non certo le comuni osservazioni o nozioni, l'ente sarà inquadrato nella qualifica di "non commerciale", che è presupposto perché la legge fiscale assicuri una certa risposta agevolativa alle aspettative dell'ente non profit.

Sotto questo profilo la recente riforma Zamagni nulla ha quindi veramente cambiato, anzi ha forse accentuato gli assiomi appena riprodotti: nel suo testo si trovano molteplici norme strumentali, norme cioè che aiutano ed orientano in senso più moderno e consapevole il meccanismo di funzionamento operativo dei suddetti principi, ma gli assi portanti del sistema culminanti in questa funzione di classificazione a monte che sa quasi di «zoologico», sono rimasti nella sostanza, intatti, con buona pace delle generiche rassicurazioni spese in tante sedi dai fautori - perlopiù non tecnici - della citata legge.

4.1 L'«oggetto principale»

La definizione formale di enti non commerciali è quella di «enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali» (art. 87 del T.U.I.R.).

Stabilire se un dato ente ha un oggetto principale commerciale ovvero non commerciale equivale, dunque, a dare la qualificazione primaria allo stesso. Vediamo allora come si deve procedere, tenendo presente che un errore su questo punto potrebbe avere effetti gravissimi, perché porterebbe ad un inquadramento sbagliato del soggetto (ed alla conseguente erroneità possibile di svariati adempimenti obbligatori, assistiti da sanzioni).

La qualità di ente commerciale, infatti, impone, tra l'altro, un'estensione dell'obbligo contabile con effetti fiscali a tutta l'attività condotta, a tutte le spese fatte, ai proventi in qualsiasi modo ottenuti: di contro l'ente non commerciale risponde (talora, anche penalmente) dell'obbligo di contabilizzazione al fisco solo a proposito delle attività risultanti commerciali, salvo qualche ben più modesto obbligo di annotazione specifico (es. campagne promozionali di raccolta fondi).

Si impone allora un giudizio di «principalità» (si scusi la terribile parola), concetto che nell'accezione teorica non necessariamente coincide con la prevalenza quantitativa, e che naturalmente presume che si sia determinato con estrema precisione quale nozione di attività commerciale rileva a questi fini. Su tale giudizio di confronto in verità si discute senza sosta né pace da un ventennio: come si riempiono i due piatti della bilancia? Cosa sta da una parte e cosa dall'altra? Le norme sono scarse e talvolta ambigue, perché si esprimono ipotizzando come semplici e automatici compiti che in realtà non si rivelano affatto sereni e facili.

La riforma Zamagni ha tentato, ma senza riuscirci a nostro avviso, di completare il quadro legale sul punto specificando che «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. 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.»

La disposizione di cui sopra è nata per cercare di annullare l'incidenza materiale di un giudizio di prevalenza che negli anni passati è sempre stato molto difficile (attività commerciale principale contro attività non commerciale non principale, o viceversa).

Stando alle nuove disposizioni potrebbe, in prima analisi, ritenersi che il giudizio di riconoscimento per capire che una certa attività è o non è oggetto principale è basato su fattori puramente qualitativi desumibili dallo statuto: secondo tale ottimistica visione, se lo svolgimento dell'attività «essenziale

per realizzare direttamente gli scopi primari» dell'ente non è dato da attività commerciali, l'ente è non commerciale. Nel caso contrario si perverrebbe alla soluzione opposta.

Diciamo, dunque, che in prima battuta la nuova legge apparirebbe più rispettosa dei fattori qualitativi a discapito dei confronti di quantità. Ma, pragmaticamente, tale conclusione non può essere recepita in siffatti termini, perché i secondi possono facilmente entrare in gioco allorché si passa ad affrontare il problema della perdita della qualità di ente non commerciale, cioè la smentita legale dell'autoqualifica basata sui fattori statuari cui è dedicato l'art. 6 del D. Lgs. 460.

Oltretutto, se il legislatore intendeva rifuggire dall'opinabilità intrinseca del concetto di principale, egli è però confluito in un'altra opinabilità non meno grave: quella del concetto di "essenziale".

Se sorgerà una difformità di vedute a proposito dell'essenzialità di una certa attività rispetto ad un'altra ai fini del raggiungimento degli scopi sociali, tra fisco ed ente in corso di verifica, potrà assistersi addirittura ad uno spostamento degli enti non profit verso la qualifica di ente commerciale ancora più facile che in passato: basterà che il fisco reputi essenziale per gli scopi statuari un'attività collaterale presentante però forme commerciali (es. scambio di servizi contro corrispettivo).

Anche a prescindere da ciò, tornando a quanto sopra anticipato sul conflitto qualità/quantità, ipotizzando che l'autoqualifica statutaria sia stata sufficiente per partire con la qualifica di ente non commerciale, tale assetto potrà imbattersi nei correttivi speciali introdotti dalla legge sotto la rubrica di «Perdita della qualifica di ente non commerciale» (sopra citati con l'art. 6) i quali restituiscono, come si è detto, al fattore quantitativo una importanza molto rilevante.

Ricapitolando, un ente con fini statuari non profit che svolga una funzione materiale orientata a quei fini nasce come non commerciale, a meno che l'attività essenziale per raggiungere i fini statuari non sia essa stessa un'attività commerciale (es. una clinica privata che si definisca assistenziale ma che non faccia altro che riscuotere quote di degenza sia pure sotto mercato, un istituto formativo che si finanzia con quote-corso).

Detta qualifica peraltro può venire meno per effetto dell'operatività di una o più delle cause di decadenza, perlopiù basata su profili di tipo quantitativo, vere e proprie valvole di difesa del sistema, poste a salvaguardia della qualifica predetta come regole di "perdita della qualifica".

Quali sono queste cause? Bisogna quindi guardare all'art. 6 del D. Lgs. 460, dove è innanzitutto stabilito che «indipendentemente dalle previsioni statuarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta».

Le previsioni statuarie, pur accolte con grande enfasi nel sistema, sono, quindi, considerate «inferiori» di rilevanza all'eventualità che attività oggettivamente commerciali siano non principali ma anche solo prevalenti rispetto alle attività istituzionali.

Prende così corpo una valutazione quantitativamente complessa - influenzabile ma non dominata dai criteri suppletivi di cui si dirà - che andrà svolta in base a vari elementi di giudizio (es. destinazione di risorse, occupazione prevalente etc.). Al riguardo, va ricordato che detto criterio, peraltro, non si applica, per espressa e particolare eccezione, agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti del diritto civile.

Oltre all'elemento di decadenza «principe» (se, cioè, l'ente esercita prevalentemente attività commerciali, concetto che coincide col passato enfatizzando anzi i dati quantitativi materiali espressivi della prevalenza) la legge attesta che si tiene conto anche di alcuni parametri: detti parametri sono posti come fatti-indice di commercialità, e deve ritenersi che concorrano ad un giudizio complessivo senza essere automaticamente decisivi di per sé.

I parametri sono:

1. la prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale (cioè la somma degli investimenti utilizzati nell'attività in parola);
2. la prevalenza dei ricavi dell'attività commerciale sul valore corrente degli interventi istituzionali: cioè, l'ente dovrà valutare quanto vale sul mercato assistere i malati o prevenire la violenza sui

fanciulli, e controbilanciare con detta valutazione l'entità dei ricavi (un parametro un po' scolastico, come si vede ...);

3. la prevalenza dei redditi netti commerciali rispetto alle entrate globali (contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative);

4. la prevalenza delle spese (componenti dette «negative») dell'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

La nuova legge, nata per chiarire le posizioni dei soggetti in situazione dubbia, non ha quindi aiutato molto: in essa hanno trovato spazio troppi scrupoli che lasciano incerte le situazioni. Appare alquanto chiaro che, qualificata come commerciale una qualunque attività di servizio o vendita, se non si «entra» nelle cause soggettive di agevolazione (volontariato, Onlus, enti associativi), diventa molto facile transitare tra gli enti commerciali pur restando enti non profit: tra l'ineffabilità del concetto di oggetto principale e la rigidità delle cause di perdita della qualifica, il rischio appare senz'altro molto alto. Appare emblematica di questa difficoltà interpretativa di fondo – che purtroppo incide con altissima frequenza sul piano della pratica - la Circolare 124/E del Ministero delle finanze, con cui il D. Lgs. n. 460 ha trovato un'illustrazione organica: nel suo testo, i parametri in questione sono oggetto di un'alternanza tra severità ed elasticità che aumenta il disagio.

Il mutamento di qualifica obbliga l'ente ad includere nell'inventario formale, redatto ai sensi di legge, delle attività commerciali tutti i suoi beni, entro sessanta giorni (dall'inizio dell'anno in cui si cambia qualifica!).

Diciamo anche che la distinzione formale tra «monte cespiti» adibito in attività commerciali e «monte cespiti» istituzionali, oggi, è più importante che in passato. Il D. Lgs n. 460, oltre che ad imporre la contabilità separata nel caso di semplice «esistenza» di attività commerciali (art. 109 TUIR), stabilisce con chiarezza che «per l'individuazione dei beni relativi all'impresa si applicano le disposizioni» valide per l'impresa individuale in rapporto ai beni personali della persona fisica: il che presuppone una previa inclusione degli stessi nell'inventario formale, anche in caso di provenienza dal monte cespiti istituzionale. Nel caso che norme fiscali permettano di sostituire all'inventario libri più semplici, si ritiene che detta sostituzione valga anche ai fini di questa annotazione.

Il mutamento di qualifica soggettiva, una volta intervenuto, vale sia agli effetti delle imposte sui redditi che a quelli dell'IVA.

4.2 L'attività commerciale

La riforma del 1997 non ha introdotto novità generali sulla nozione di attività commerciale, quantomeno a livello di concetto generale, mentre al contrario, anche in questo versante con norme apposite di deroga e di precisazione, ha accresciuto le previsioni di dettaglio e di eccezione che la riguardano.

Orbene, l'attività commerciale, e cioè l'attività imprenditoriale ai fini fiscali determinativa della produzione di reddito d'impresa, resta quella definita nell'art. 51 del T.U.I.R come l'esercizio di attività produttiva di reddito d'impresa ai fini fiscali, e cioè l'esercizio abituale di attività di scambio o produzione di beni e servizi in favore di terzi «acquirenti», anche se non organizzata in forma «civilistica» d'impresa.

La concatenazione di vari richiami legislativi determina una sostanziale estensione dell'area di attività.

Detta «globalità» è temperata da norme esplicite di esclusione ma, intraprendendo atti economici esterni (es. una fondazione che effettua a pagamento corsi di cultura musicale), è sostanzialmente impossibile, per un ente, sfuggire alla necessità di porsi il problema della commercialità.

A questo livello è possibile dire che se un ente non commerciale fa svolgimento delle citate attività commerciali, deve trovarsi pronto a risponderne fiscalmente. Tale incombenza sussiste pienamente, salva l'eventuale operatività di altre esenzioni, esclusioni, esoneri e simili, di cui alcune introdotte

sotto forma di esclusioni eccezionali - es. le vendite di beni per raccolta fondi - altre sotto forma di irrilevanza riconosciuta pur nella qualifica commerciale - com'è il caso delle attività commerciali marginali degli enti di volontariato - ed altre esonerate per modifica apposita del concetto di attività commerciale nel caso specifico, es. il caso delle vendite di contratti collettivi stampati da parte degli enti sindacali. Il «come», il «quanto», il «se» di tutto ciò è, poi, stabilito di caso in caso con molte diversificazioni che è bene guardare in sede specifica (Onlus, enti forfetari, volontariato, associazioni di promozione sociale etc.).

Purtroppo la generalità della definizione di attività commerciale resta un problema pratico non da poco, perché troppe volte, ferma la chiarezza della regola generale, ci si imbatte in soluzioni inique che dipendono anche dalla attività interpretativa degli uffici fiscali o dalla prevalenza più o meno consapevole di soluzioni definite cautelative, ma in realtà nulla più che iperprudenziali e restrittive ai limiti della vera afflizione fiscale.

In linea di massima il fisco considera svolte dietro corrispettivo, e quindi commerciali, tutte le iniziative che sono remunerate specificamente dal beneficiario, anche quando è palese che lo schema civilistico non è affatto quello dell'incarico retribuito: si pensi alle attività gratuite in cui il committente si fa carico di rifondere le spese (per il fisco la rifusione è sempre corrispettivo).

Un'area solo in parte temperata da recenti aperture è quella del sovvenzionamento specifico di attività degli enti non profit da parte di enti pubblici, in cui la presenza di convenzioni viene equiparata per definizione all'appalto di servizi (mentre, in molti casi, non sussiste affatto l'incarico ma un patto di azione congiunta: si pensi al ricovero dei non abbienti o alla gestione di mense in cui l'opera dell'ente non profit integra semplicemente l'azione dell'ente locale in un versante cui, quest'ultimo, dovrebbe considerarsi preposto istituzionalmente).

Fortunatamente, infatti, la legge del 1997 ha accolto l'esclusione dal concetto di attività imponibile - ma senza intervenire sulla nozione di «commerciale» quindi prescrivendone comunque una rilevanza fiscale anche se a meri fini formali, es. contabili - per i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ad enti non commerciali per lo svolgimento convenzionato in regime di accreditamento (concetto nato nel mondo della sanità) di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi; è chiaro, però, che la predetta eccezione conferma la regola per tutto ciò - e dunque per gli altri rapporti di convenzionamento tra enti non commerciali ed enti pubblici che affidino loro un servizio - che non è pacifico considerare riferito a «finalità sociali», nozione da intendersi in senso assolutamente prudenziale di sopperimento ad istanze di fabbisogno generale e pressante.

Ad ogni modo, in ogni caso di produzione di corrispettivi specifici è bene procedere con cautela e valutare attentamente la qualificabilità come commerciale dell'attività svolta, ancora più probabile allorché si versi nel caso di vendita di beni e prodotti.

Altro caso esplicito di deroga alla qualifica di «commerciale» (dichiarato come “entrate non imponibile”) è quello dei fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche occasionali anche con scambio/offerta di beni di modico valore o di servizi a coloro che fanno le offerte (es. le piantine e gli alberi), con norma simile a quella prevista per le attività marginali degli enti di volontariato; le offerte in parola sono solo quelle che avvengono in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione (pensiamo al «*figus Benjamin*» del WWF, alle arance della Associazione per la lotta al Cancro, alle ortensie del Telefono Azzurro).

La circolare 124/E, inoltre, ha chiarito che nel ponderare la commercialità di un ente, tutte le entrate in parola non vanno computate come commerciali (non ostante non siano state definite dalla legge come “non commerciali”, ma solo come “non imponibili”).

L'esclusione da imposte per dette attività è totale, si estende all'IVA come anche a tutti gli altri tributi (per i quali soli si parla di esenzione).

Ma il D. Lgs n. 460 ha mantenuto in vita un'altra e più generale norma di «decommercializzazione» oggettiva, ossia una disposizione (contenuta dall'art. 108, comma 1 del T.U.I.R.) che prevede la non riconduzione *ex lege* alle attività commerciali delle prestazioni di servizi non imprenditoriali rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente, senza l'impiego di una specifica organizzazione

appositamente predisposta (quindi, coperte con l'organizzazione nel suo complesso) e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi diretti.

Noi ravvisiamo quali esempi, i casi di distribuzione di costi comuni (es. per riaddebito «al costo») che avvengono all'interno di organizzazioni complesse o di reti di enti non profit nazionali, magari inabilite a fruire delle norme che rendono irrilevanti gli scambi interni tra le federazioni di enti di tipo associativo con statuto vincolato alle regole fiscali (art. 111 comma 4), nonché casi di attività formative o consulenziali prestate a soggetti appartenenti al corpo sociale ovvero a bisognosi assistiti.

E', questa, in realtà, un'esclusione concepita già nel 1986 con il T.U.I.R., che ha sempre funzionato al di fuori da una patina di certezza e tranquillità, la cui conferma nel D. Lgs. n. 460/1997 dovrebbe rilanciare un atteggiamento interpretativo più coraggioso.

L'incidenza dell'articolo in esame è assai ampia, e numerosi enti possono addirittura perdere, grazie ad esso, rilievo soggettivo fiscale e ritornare, così, nell'area dell'irrilevanza fiscale IRPEG.

Non vi è dubbio che la richiesta *conformità* diretta tra attività e fini istituzionali presuppone l'esistenza di fini non lucrativi (ecco un altro esempio di grande spazio per il rilievo dei fini), anche se la tematica tende all'opinabilità. Che dire, ad esempio, delle innumerevoli situazioni in cui l'ente non profit riceve semplici coperture di spese per attività svolte in comune con il soggetto che presta il risarcimento? Si tratta di situazioni in cui l'ente non ha forse neppure svolto un servizio veramente a favore di un committente in senso proprio, ma che però, per il «terrore» dell'uso disinvolto di «sinallagmi» e «corrispettivi» che spesso emerge dagli uffici erariali, vengono spontaneamente trattate in modo «cautelativo», rischiandosi peraltro così ben altre contraddizioni (ad esempio, in sede IVA, di ritenute alla fonte su contributi ecc.).

Questa "esclusione" (concetto ben diverso da "esenzione", si badi) vale *per tutti gli enti non commerciali*, e si applica a:

- ◊ le prestazioni di servizi (giammai, quindi le *cessioni*);
- ◊ non rientranti nell'art. 2195 del Codice Civile;
- ◊ rese in conformità alle finalità istituzionali senza specifica organizzazione;
- ◊ verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

I punti più delicati e che meritano adeguata riflessione riguardano:

- ◊ l'area oggettiva delle prestazioni escludibili;
- ◊ la necessità di un non utilizzo di «specifica organizzazione»;
- ◊ il raffronto tra corrispettivi e costi diretti della prestazione.

Appare in ogni caso abbastanza evidente che un largo novero di prestazioni diffuse tra organismi ed enti vari, che non rientrano nel citato art. 2195 del Codice Civile, sono tendenzialmente quelle a contenuto intellettuale, consulenziale e culturale in senso lato (consulenza varia, salve le esistenti eccezioni per le associazioni di categoria, nonché l'organizzazione periodica di *meeting*, di intrattenimento culturale), ferma restando la necessità di rispettare anche il requisito della mancanza di specifica organizzazione.

Sempre in questo contesto si pone anche il delicato problema della valutazione di «conformità» tra operazioni e finalità istituzionali, che in casi di enti a proiezione assai lata (ad esempio, quelli culturali) pone dilemmi risolvibili solo di caso in caso.

In merito al punto della specifica organizzazione, riteniamo che l'assenza richiesta dalla legge riguardi perlopiù il caso dell'organizzazione stabile.

Quanto al rapporto quantitativo tra corrispettivo e costo, può ritenersi che la norma contempli casi di «profitto zero» per l'ente, il quale o sostiene costi generali, in aggiunta a quelli «diretti» (nel qual caso il servizio viene reso «in perdita», per giunta indeducibile specificamente), ovvero conduce una gestione in puro pareggio.

* * * *

«Isolato» il concetto di attività commerciale l'ente «in cerca di qualifica» può passare ad affrontare il problema della identificazione di ciò che l'art. 87 quarto comma permette di individuare come *l'oggetto* principale, naturalmente sia a livello teorico che applicato.

Abbiamo già rilevato come, pur dopo il D. Lgs. 460, l'art. 87 non ci fornisce il criterio di misura della priorità, né ci definisce alcunché di oggettivo nel «come procedere» alla verifica: ci indica solo una fonte (lo statuto o la legge), ma non il modo di utilizzo di quanto da essa sgorga. La legge afferma che l'oggetto principale va «determinato in base allo statuto» (dunque un'altra valutazione all'interno di quel documento, il quale com'è noto non sempre è formulato con una logica di chiara distinzione tra scopi da assicurare e «cose-oggetto» da svolgere in rapporto a quegli scopi).

Né l'art. 87 ci dice a quale profilo si deve guardare per la determinazione di raffronto da farsi: dovrà seguire un profilo di alta qualità, quantità, di priorità finalistica, di dati monetari, di dati fattuali, di energie-uomo, di risultati etici?

Tuttavia il silenzio del legislatore spesso non è inutile: nel caso, ad esempio, esso autorizza a pensare che l'operatore, una volta che lo statuto sia formalmente in regola (atto pubblico o scrittura privata autenticata), sia legittimato ad un giudizio di tipo complesso, nel cui ambito i profili sopra citati potranno combinarsi.

5. Le situazioni-base rilevanti nei singoli principali tributi applicati al non profit

Il pagamento delle imposte è, nella sostanza più diretta, la conseguenza di una manifestazione di potere che la legge attribuisce all'ente impositore nel riconosciuto nome della sua «*publicitas*»: basterebbe ripercorrere le recenti polemiche di stampa sul federalismo fiscale, per cogliere tra le righe questa verità molto meno romantica di quanto non appaia dalla serena lettura asettica delle prime pagine dei libri di testo di Scienza delle finanze. Che poi tutto ciò sia giusto o meno, che sussistano fondate giustificazioni sul piano della funzionalità del meccanismo e così via, sono considerazioni inutili e legalmente vane di fronte alla sussistenza dell'obbligo di onorare il debito fiscale, anche quando, in qualità di operatori non profit, verrebbe di pensare che non ha senso perdere risorse destinate ad una cura diretta di obiettivi di valore sociale per destinarle alla tassazione.

In realtà, tra l'evasore «secco», che non ha alcuna critica verso il sistema ma che non paga per semplice egoismo economico, e l'evasore-eversivo, che guarda all'uso non efficiente del denaro pubblico con le certezze del severo critico, non c'è alcuna differenza nelle leggi d'imposta.

Gli eventi considerati dalla legge come «presupposto legale» per generare l'obbligazione d'imposta sono, come è prevedibile, molti e comunque sono quasi sempre previsti in termini così generali - cioè, a carico di tutti i soggetti di diritto esistenti o potenziali - che è regola non restarne esclusi, per la qualità di ente non profit, a meno di norme speciali di esenzione o agevolazione in cui la legge stessa riconosce al settore un buon motivo per essere esonerato.

Ma in via di principio l'esonero generale non c'è, per il settore non profit, e dunque, in teoria, se in una certa legge di imposta nulla è previsto con chiarezza a favore di una struttura operativa simile, ecco che quel dato tributo deve essere considerato dovuto alla pari di quanto avviene per tutte le persone fisiche, giuridiche ed assimilate (es. associazioni non riconosciute) che fanno parte del sistema civile ed economico del Paese.

L'elenco dei principali tributi va quindi considerato come un “menù informatico” teorico, potenzialmente estensibile secondo le circostanze.

Certi fatti-indice sono tradizionali per il prelievo (come la produzione di un reddito, il provento di una liberalità in denaro), mentre altri sono quasi fantasiosi, come la disponibilità nuda di immobili, di passi carrabili, di frigoriferi: in tutti i casi si dice che matura, al loro verificarsi ed alla loro imputabilità giuridica al soggetto d'imposta, un presupposto d'imposta, cioè una ragione tecnicamente riconosciuta perché la legge stabilisca, con la sua forza, che sia obbligatoriamente erogato allo stato un determinato tributo.

E ciò è vero nel settore non profit non ostante il paradosso per cui un ente di tale comparto, anche nelle disponibilità più tipiche (es. la comprovata produzione di un reddito monetario ottenuto con una certa attività) può trovare anziché un presupposto di maggior ricchezza un presupposto di maggior povertà, dato che le disponibilità computate ai fini delle tasse saranno presumibilmente erogate al di fuori del corpo sociale dell'ente stesso; in questo senso, è un fatto - ma di valenza non giuridica - che il prelievo fiscale limita l'efficacia dell'azione etica dell'ente, che perde così disponibilità.

Di seguito si procede, ora, ad ogni buon conto, ad una rassegna sulle citate situazioni che fungono da “presupposto”, muovendo da un'ottica essenzialmente oggettiva, basata cioè sull'enucleazione dei principali tra questi presupposti con l'imposta che ne è correlativa.

5.1 Produzione di redditi (IRPEG)

Produrre redditi è vicenda che si manifesta in tanti modi diversi (maturazione di interessi bancari, trazione di proventi attivi netti da attività produttive varie, ottenimento di compensi per licenze, per sponsorizzazioni, per concessione di diritti su marchi), tutti in qualche modo regolati dalla legge tributaria.

Quindi in realtà, con questo presupposto, si tende a tassare l'esito di tutte le evenienze che hanno

determinato a favore dell'ente il conseguimento di proventi netti, in osservanza di principi e regole di qualificazione e determinazione contenuti dalla legge fondamentale in materia, che è il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (T.U.I.R.), emanato col D.P.R. 917/1986. Il reddito è, in parole povere, la ricchezza che prima non c'era ("novella", dicono frequentemente i tecnici attratti da vezzi classicistici), è quanto che si è guadagnato in una determinata quantità di tempo (il c.d. «periodo d'imposta», ad esempio l'anno finanziario, che può coincidere o meno, a piacimento dell'ente, con l'anno solare).

Questo dei proventi imponibili è quindi un concetto tecnico, però, per cui può ben darsi che un certo flusso di denaro - ad esempio una donazione - resti escluso dalle imposte sui redditi perché tecnicamente la legge fiscale non lo ha considerato un provento imponibile come reddito.

Si considerano proventi reddituali rilevanti (imponibili, ovvero concorrenti alla formazione del reddito imponibile complessivo), per gli enti non commerciali, le seguenti ipotesi di entrata:

- a) i proventi cosiddetti fondiari, determinati cioè dal possesso pieno di beni immobili (tra cui figurano anche i redditi dominicali, ossia quei redditi presunti e impliciti che la legge quantifica per il fatto stesso di essere proprietari dell'immobile, anche se non si è ritratto alcun beneficio monetario, perché ad esempio l'immobile è stato usato per le proprie necessità);
- b) i proventi di capitale, cioè il frutto di disponibilità economiche investite in uno dei tanti possibili modi finanziari correnti, compreso l'investimento/sottoscrizione del capitale di una società;
- c) i proventi derivanti dalla conduzione stabile di un'attività che fiscalmente sia considerata «d'impresa» (è questo il reddito d'impresa);
- d) i proventi della categoria residuale dei c.d. «redditi diversi», ossia un'elencazione di ipotesi particolari di redditualità considerate a parte dalla legge, dopo le grandi categorie (capitale, fondiari, impresa e lavoro), che, oltre alle persone fisiche, spesso riguarda gli enti in parola; le voci - tra le tante di cui è menzione all'art. 81 del T.U.I.R. - con maggiori possibilità d'esser rilevanti, in relazione alle casistiche degli enti non profit, sono le seguenti:

1. plusvalenze da vendite immobiliari realizzate «infra-quinquennio» (tempo intercorrente tra acquisto e rivendita), nonché quelle derivanti da cessioni di terreni edificabili;
2. premi attribuiti in riconoscimento di particolari meriti scientifici o sociali;
3. affitti di terreni per usi non agricoli (es. per manifestazioni culturali);
4. redditi provenienti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, brevetti, know-how e simili, non inquadrabili (com'è ovvio, per un ente) in fattispecie di reddito da lavoro autonomo;
5. redditi da usufrutto e sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende;
6. redditi derivanti in via occasionale dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.

A queste ipotesi possono affiancarsi i guadagni su azioni e titoli, tassati però con un'imposta speciale sostitutiva, detta imposta sui «*capital gain*».

Si ritiene opportuno ribadire bene un concetto: per «reddito» la legge fiscale non intende un'acquisizione definitiva di un dato provento, bensì la sua «entrata» in un certo momento prefigurato. Se poi l'ente, il giorno dopo, devolve la sua «nuova ricchezza», diventando più «povero» di prima è cosa che non rileva: ai fini impositivi rileva il fatto che, acquisito un reddito, e pagato il tributo dovuto, il contribuente è libero di farne l'impiego preferito, nella sua autonomia di soggetto già tassato.

In questo senso il momento di conclusione dell'anno d'imposta assume convenzionalmente un'importanza decisiva ai fini della delimitazione quantitativa del presupposto d'imposta. Con il suo chiudersi, il fenomeno impositivo si rigenera «ex novo», così come si determinano i fondamenti per una nuova obbligazione d'imposta: l'ente non profit, spesso, può essere interessato da fenomeni di rilevanza fiscale in un dato anno d'imposta cui fanno seguito stasi produttive totali, proprio in

quanto la continuità economicistica è un dato che lo distingue intimamente da un'impresa individuale o sociale.

5.2 Svolgimento di affari ed atti economici (IVA)

Nel campo dell'IVA, grazie all'effetto di un certo tecnicismo interno alla materia, si perpetua uno degli equivoci fiscali più diffusi del nostro sistema, tutto collegato all'ineffabile concetto comune del «chi paga l'IVA». Questa imposta indiscutibilmente moderna e complessa, infatti, incombe sui contribuenti in due modi diversi che bisogna ben distinguere.

In un primo senso, infatti, l'IVA si manifesta come imposta che si paga insieme al prezzo di ciò che si acquista, e dunque, qui, pagare l'IVA vuol dire scontarne l'incidenza sotto forma di maggiorazione fiscale con effetti definitivi del costo degli acquisti: questa situazione è tipica dei c.d. privati, vale a dire dei consumatori persone fisiche ma anche dei soggetti collettivi che non acquistano all'interno di un ciclo produttivi di beni e servizi, proprio come gli enti non profit che si approvvigionano nell'ambito dei loro servizi istituzionali.

La definitività dell'incidenza maggiorata sul costo sta nel fatto che, pagato il prezzo al lordo dell'imposta, non si darà successivamente luogo ad alcuna restituzione dell'imposta, come nella sostanza avviene invece allorché il bene gravato da IVA, è acquistato all'interno di un'attività commerciale (d'impresa).

Un eventuale esonero da IVA, in questo caso, dovrebbe manifestarsi - ed è cosa teorica perché legata anche a problemi di equilibrio nella concorrenza commerciale - come esenzione all'acquisto, determinando così un risparmio tangibile immediato a vantaggio dell'acquirente.

L'altro senso in cui si intende la soggezione ad IVA è invece di segno opposto, perché sta a designare che il soggetto d'imposta è tenuto ad entrare amministrativamente nel ciclo di applicazione del tributo diventando riscossore per conto dello stato e facendosi pertanto carico di far pagare l'imposta ai suoi clienti all'atto della sua vendita o della sua prestazione economica, di incassarla transitoriamente e di versarla periodicamente all'erario.

In questa seconda veste l'ente partecipa al funzionamento dell'imposta come soggetto attivo (anche se la legge lo definisce, in quanto tenuto ad una serie di adempimenti, "soggetto passivo"), collocandosi in una posizione di relativa neutralità che si delinea mediante il diritto di versare allo stato la differenza tra la somma dell'IVA complessivamente incassata dai suoi clienti (o beneficiari di servizi) e la somma dell'IVA pagata in sede di fatturazione dei suoi fornitori, purché questo calcolo differenziale sia fatto non sull'intero volume delle spese riguardanti l'ente ma solo all'interno delle operazioni c.d. commerciali.

Allora, l'IVA «da pagare» è quella che incide sulle finanze e che vede l'ente non profit sullo stesso piano di un consumatore: l'IVA da applicare, in base a cui si determina la vera e propria soggezione tributaria, è invece generatrice di obblighi e adempimenti di varia natura, di cui alcuni con rilevanza penale.

Di applicazione di IVA si parla solo in questo secondo senso, ove si assiste ad una posizione particolare degli enti non profit: si ha, infatti, che gli enti non commerciali, come si vedrà, devono applicare l'imposta solo se pongono in essere un'abituale attività d'impresa. In questo caso la soggezione ad IVA costituirà un modo d'essere specifico di tale attività, che coesisterà con l'irrelevanza assoluta da IVA di ciò che attiene all'area istituzionale della vita dell'ente medesimo (una società, invece, è interessata dall'IVA nella sua interezza). Per le Onlus si applicano le regole comuni agli enti non commerciali, con l'avvertenza che gli enti di volontariato dispongono di un'esclusione soggettiva generale dall'imposta (cioè non sono mai soggetti di IVA, e ciò per disposizione di legge, il che rende non concepibile neppure il rilascio di partite IVA su richiesta degli stessi, come erroneamente talora accade per eccesso di atteggiamento di cautela).

5.3 Modificazioni patrimoniali registrate (Registro, Successioni, CC.GG.)

Con queste ipotesi entriamo più nettamente, rispetto al caso dell'IVA, nelle ipotesi di imposte d'atto, che scattano cioè in accompagnamento ad un'operazione di rilevanza economica che la legge usa per pretesto-sintomo di disponibilità. E' il caso dell'acquisto di un immobile, specie se lo stesso avviene a titolo gratuito per eredità o donazione.

L'ambito, in verità, conosce molti casi di esenzione e riduzione, concessi ora per la qualifica soggettiva (Onlus) ora per l'oggetto sociale.

L'imposta più rilevante in gioco, qui, è l'imposta di registro, ovvero l'alternativa imposta sulle successioni e donazioni, le cui aliquote, quando se ne ha piena applicazione, raggiungono margini significativi basati sul valore corrente del bene e non sul prezzo. Accompagnano l'applicazione di questi tributi, ora che è venuta meno l'INVIM (imposta sull'incremento di valore degli immobili), i tributi ipotecari e catastali, pagati in occasione delle annotazioni sui pubblici registri legate alle modificazioni di patrimonio (che accedono all'imposta di registro, per un aggravio "standard" pari al 10% del valore del bene).

Talora può crearsi in quest'ambito - o in contesti assimilabili - il presupposto per l'applicazione di un altro tributo alquanto ricorrente e rilevante, e cioè la tassa sulle concessioni governative, che si riconnette in genere al rilascio di documenti autorizzativi: la legge che regola il tributo in parola (che colpisce le registrazioni e le modifiche degli statuti, i brevetti, i trasferimenti di diritti d'autore, emissioni radio e altro) non conosce la categoria dei soggetti non profit in genere, eccezion fatta per «gli atti e i provvedimenti concernenti le Onlus», come da recente disposizione del D. Lgs. 460, che ne sono esenti in via generale.

5.4 Produzione di economia a livello regionale e locale (ICI, IRAP)

a. ICI

L'ICI è il tributo comunale per eccellenza, dovuto in funzione del possesso giuridico di immobili (fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli).

Il possesso è dato sia dalla proprietà che dalla titolarità di un diritto reale su cosa altrui di cui l'ente disponga. Stiamo parlando di un'imposta che colpisce la titolarità degli immobili, fatto indice di possidenza e di «assorbimento» di risorse in capo all'ente pubblico tassatore; questa imposta, relativamente recente (1992), ha virtualmente assorbito l'incidenza dell'ILOR e dell'INVIM. L'utilizzo oggettivo del ben immobile da parte di un ente non commerciale, in attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, abilita l'ente stesso, e il proprietario che lo ha locato all'ente, all'esenzione.

b. IRAP

L'IRAP è un nuovo tributo applicabile dal 1998, con intenti «federalistici», che peraltro non colpisce solo le redditività e gli affari imprenditoriali degli enti non commerciali (v. par. 6.3). Esso esiste, infatti, in ragione del profilo strutturale del soggetto non profit, ma anche in ragione della conduzione delle attività istituzionali che distribuiscono redditi di lavoro o da collaborazioni coordinate e continuative.

Esso colpisce indiscriminatamente tutti i soggetti del mondo non profit, comprese, senza eccezione alcuna, le Onlus: ciò si ritiene sia l'esito di un mancato coordinamento tra le Commissioni che lavoravano contemporaneamente ai decreti delegati per il Non profit e per l'imposta in parola, dato che era certa la volontà di tener conto dell'universo dei tributi esistenti (nel D. Lgs. n. 460 è presente una norma che autorizza gli enti locali a ridurre *ad libitum* le imposte locali sulle Onlus, ma la stessa, è l'art. 21, quantomeno fino al 2001, allorché l'imposta assumerà piena connotazione

regionale, non si applica all'Irap).

5.5 Ottenimento di donazioni o successioni (Successioni e donazioni)

Si è fatto cenno alla tassabilità sugli incrementi gratuiti di patrimonio, destinati ad incontrare un'estensione futura per il fatto stesso, di origine demografica, che aumentano le situazioni di premorienza e comunque tendono a perdere terreno le solidità familiari in genere.

A ciò si aggiungerà, complementariamente, la decadenza dell'obbligo di chiedere autorizzazione all'accettazione da parte degli enti donatori dovuta alla nota legge Bassanini (legge n. 127/1997).

Per altri versi si ventila l'eliminazione *tout court* dell'imposta specifica –l'imposta sulle successioni e donazioni - in ragione dell'alto costo di gestione e di una ritenuta sua «obsolescenza» civile.

Questo tributo, comunque, opera attualmente come un prelievo subordinato all'effettiva accettazione del bene che si trasferisce gratuitamente, anche se il bene è esistente all'estero (purché il defunto o il donante sia il residente italiano, altrimenti si tassano solo i beni italiani). Al momento esso colpisce l'affluire di ogni nuovo cespite, con l'esonero però dei trasferimenti *mortis causa* a favore di associazioni riconosciute o fondazioni aventi come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità.

5.6 Utilizzo di carte bollate (Bollo)

Anche – e non solo - l'uso di carte bollate (nei casi in cui, ovviamente, ciò è obbligatorio), si paga quella che è chiamata «imposta di bollo». In verità l'imposta in questione non si esaurisce nell'uso della carta in parola, bensì opererebbe come tutte le imposte in via generale (attraverso l'applicazione di marche da acquistare) sugli atti giuridici che ne sono dichiarati soggetti dall'apposita tabella che accompagna la legge istitutiva.

Per anni, sin dalla riforma del '71 almeno, non è stata prevista esenzione di tipo generale: oggi sono le Onlus - e non gli enti non commerciali in generale - a beneficiare di un'esenzione soggettiva abbastanza larga, che ricomprende «atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da Onlus».

Al volontariato è concessa un'esenzione solo per gli atti costitutivi e per «quelli connessi allo svolgimento delle loro attività», riferita ovviamente alle sole organizzazioni iscritte nei noti registri, e che dunque non si estende ad atti diversi da quelli appena detti.

5.7 Possesso di capitale d'impresa (Imposta patrimoniale straordinaria)

Nel 1992 era stato introdotto un tributo straordinario, subito trasformato in permanente, destinato a colpire in quanto tale il possesso di un patrimonio istituzionale da parte delle persone giuridiche imprenditoriali ed enti assimilati.

Con un'aliquota non altissima (il 7,5 per 1000), il patrimonio netto di enti commerciali e di enti non commerciali aventi un'attività commerciale collaterale è divenuto così soggetto ad un tributo annuale. Un tributo, peraltro, che dal 1998 è stato "assorbito nell'IRAP", e dunque non vige più, oltre al fatto che lo stesso è entrato nel mirino comunitario per violazione dell'obbligo «europeo» di tassare solo all'atto del conferimento le patrimonializzazioni.

6. Il regime corrente degli enti non commerciali

Appurato, dunque, in base allo «slalom» interpretativo tra attività commerciali e oggetto principale, che l'ente non profit può (ma non “deve”, né è certo che possa) classificarsi come non commerciale, ed una volta preservato lo stesso dalle cause di decadenza (o quantomeno, fino al momento in cui nessuna di esse scatta), ecco che si presenta in tutto il suo sviluppo il problema di conoscere, nel suo funzionamento pratico, il regime fiscale tipico di questi soggetti, caratterizzato dall'essere abbastanza simile – ma nell'impostazione di lato principio - a quello che compete ai contribuenti individuali (le c.d. persone fisiche).

Ciò nel senso che esso, nelle imposte principali, si connota per uno sdoppiamento tra regime fiscale di taglio imprenditoriale a carico delle attività commerciali e regime personalistico a carico delle attività estranee all'impresa eventuale dell'ente: la differenza si coglie nel fatto che le entità giuridiche imprenditoriali, invece, subiscono l'incidenza del regime da impresa - indubbiamente più incisivo anche dal lato formale - sull'inezienza della loro operatività.

Così accade che una regalia concernente l'area istituzionale non rileva ai fini del reddito (come accade per le persone fisiche che ricevono una donazione), mentre per un ente commerciale anche tale entrata sarebbe dovuta essere inclusa in bilancio insieme a quelle produttive pure, come sopravvenienza attiva.

Di seguito ne illustriamo con la massima semplicità possibile le caratteristiche, dando ovvia priorità alle di due versanti d'imposta più importanti: i tributi sui redditi e l'IVA.

6.1 Le imposte dirette (o sul reddito)

6.1.1 Il principio di limitata imponibilità

E' opportuno iniziare la descrizione fissando «i paletti» di un'importante regola di principio, peraltro già sopra accennata attecnicamente.

Il criterio generale di tassazione che le norme fiscali riservano ai redditi degli enti non commerciali ha caratteristiche del tutto particolari, nell'ambito delle scelte tecniche del legislatore fiscale. Nonostante, infatti, gli enti non commerciali rientrino, come detto, in quanto soggetti-struttura, nella categoria dei soggetti IRPEG (l'imposta sul reddito delle persone giuridiche: società e, appunto, enti), il meccanismo-base di tassazione dei loro redditi presenta molti aspetti dalle norme previste per le comuni persone fisiche, che sono invece notoriamente soggetti passivi dell'IRPEF.

Come spesso accade, dietro questa scelta si cela un orientamento tecnico di principio: quello che tende ad «imprenditorializzare» le strutture collettive, unificandone l'azione nel segno della produzione.

La componente extra-economica dell'ente non commerciale ha spinto a fare, però, una distinzione che valorizza il fatto che una buona (anzi, la maggiore) parte della struttura non opera in un contesto economico: proprio come l'uomo, il quale, anche se imprenditore coltiva affetti, interessi, elezioni di natura morale scissi dalla sua «economicità». Da ciò la coesistenza «permanente» di due ottiche impositive, che non può invece configurarsi neanche in parte sulle società per azioni.

La tassazione dei redditi degli enti non commerciali avviene, pertanto, secondo regole ibride che, in linea generale, si inquadrano in quelle previste per gli altri soggetti passivi IRPEG (per esempio, la tassazione per anni finanziari) ma che subiscono frequenti eccezioni e adattamenti, per tener conto delle regole specifiche previste per le persone fisiche. La «sintesi» di questo carattere ibrido di tassazione è dato da un principio che si può definire di «limitata imponibilità»: tale principio comporta che, su detti soggetti, soltanto determinate tipologie di reddito, specificatamente indicate dalla legge fiscale, siano sottoposte a tassazione. Ciò, è, per l'appunto, vicenda analoga a quanto avviene per le persone fisiche, ma è invece sostanzialmente difforme da quanto previsto per le società di capitali ed enti equiparati, per i quali, secondo una logica di fiscalizzazione estrema e globale, qualunque attività o provento è sempre rilevante ai fini dell'imposizione diretta (e viene

considerato parte o componente comunque influente del reddito d'impresa).

Il parallelismo con i criteri di tassazione previsti per le persone fisiche si realizza anche poiché per gli enti non commerciali (così come, appunto, per le persone fisiche) l'IRPEG è un'imposta che «cade» a titolo definitivo, e non ha invece funzioni di prelievo «in acconto» dei tributi dovuti dalla base sociale. È noto, invece, che le società sono soggetti passivi, per così dire, di «transito», nel senso che l'IRPEG rappresenta, per loro, un'imposta che, di fatto, costituisce un acconto di quella da determinare in capo ai soci i quali sono destinatari ultimi della ricchezza che la «struttura» sociale è stata capace di produrre (tant'è che alla distribuzione di utili o dividendi alla base sociale fa seguito la concessione di un «neutralizzante» credito d'imposta).

Il reddito complessivo imponibile degli enti non commerciali non è, quindi, dato da proventi che confluiscono tutti in un'unica categoria reddituale, ma dalla somma di redditi appartenenti a varie categorie, che sono le stesse create dal legislatore ai fini dell'IRPEF, pur vertendosi, in questo caso, in ipotesi di soggetti passivi IRPEG: tutto ciò reca, evidentemente, un particolare bisogno di analiticità d'approccio sulle singole voci.

Gli enti non commerciali possono, quindi, essere titolari di redditi - come già più avanti anticipato - che si definiscono fondiari (di terreni e fabbricati), di capitale, d'impresa e «diversi», ovunque prodotti, con esclusione dei redditi esenti e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva.

Nel criterio generale di determinazione del reddito complessivo imponibile degli enti non commerciali si sono inserite importanti novità della riforma del 1997, recanti ulteriori specifiche, che peraltro lasciano intatti i principi appena ricordati. Abbiamo già rilevato che non devono concorrere, in ogni caso, alla formazione del reddito complessivo degli enti non commerciali, in primo luogo, 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 e, in secondo luogo, i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi. Queste attività sono caratterizzate da un regime di particolare favore legislativo che non tocca i principi ma che agisce con esclusioni precisate.

6.1.2 Obblighi di contabilità fiscale e forfetizzazioni

Prima di procedere con l'analisi delle regole operative previste per la determinazione del reddito imponibile è utile svolgere qualche considerazione preventiva in merito agli obblighi di contabilità che la legge fiscale impone agli enti non commerciali. I due fronti tematici sono, infatti, in questo campo più connessi che altrove. Specifichiamo, in primo luogo, che gli obblighi contabili in parola sorgono solo quando gli enti non commerciali svolgono un'attività commerciale (eccettuato un obbligo di rendiconto separato richiesto per le testé accennate entrate da manifestazioni promozionali occasionali).

Il principio-base, valido anche in materia di contabilità fiscale, per gli enti non commerciali è, infatti, quello che presuppone la completa separazione tra ambito commerciale e ambito non commerciale dell'attività da questi svolta, sotto il profilo dell'obbligo dell'adempimento. In teoria, la legge fiscale è come se ignorasse del tutto, nell'ottica in questione, la gestione extracommerciale. Dal punto di vista fiscale, gli obblighi contabili sorgono, pertanto, solo nel caso in cui siano rilevabili operazioni relative o connesse con un'eventuale attività d'impresa (abituale) che l'ente svolga in aggiunta ai propri compiti istituzionali.

In caso di totale assenza di simili attività l'ente non ha alcun obbligo contabile, da un punto di vista fiscale, fermo restando che, a parte i vincoli imposti con forza «contrattuale», può dover rispettare oneri analoghi posti da leggi speciali che regolano l'attività di particolari enti operanti in taluni settori (ad esempio, gli enti ospedalieri). A parte questi casi, comunque, i fatti, le operazioni ed i cespiti non riferibili all'attività commerciale non vanno obbligatoriamente contabilizzati agli effetti

fiscali (anche se i principi di trasparenza morale che dovrebbero imperare nelle «case non profit» dovrebbero imporre fuori da ogni legge simili obblighi).

Ciò premesso, e così delineato il campo di operatività degli obblighi contabili imposti dalla normativa fiscale, si evidenzia come questi ultimi possano essere assolti dagli enti non commerciali in maniera differenziata e, anche in questo caso, in analogia con quanto avviene per le persone fisiche.

Gli obblighi contabili in parola possono essere assolti dagli enti non commerciali adottando un regime di contabilità «ordinaria» ovvero «semplificata». La distinzione fra i due criteri è piuttosto rigida. Gli enti non commerciali che hanno esercitato attività commerciale sono ammessi a tenere la contabilità semplificata se hanno conseguito ricavi nell'esercizio precedente per un ammontare non superiore a:

- ◊ lire 360 milioni se esercenti attività aventi per oggetto prestazioni di servizi;
- ◊ lire 1 miliardo se esercenti altre attività.

Nel caso in cui l'ente abbia appena intrapreso l'esercizio dell'attività commerciale, i citati limiti si applicano ai volumi di ricavi che si prevede di realizzare nel primo esercizio di attività. Per gli enti non commerciali che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività si deve fare riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente; in mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi.

Gli enti non commerciali che hanno superato i predetti limiti sono obbligati a gestire l'attività commerciale seguendo il regime di contabilità ordinaria; allo stesso modo si comporteranno quegli enti che, pur in possesso dei requisiti necessari per tenere la contabilità semplificata, hanno esercitato la prevista opzione per gestire l'attività commerciale con un regime di contabilità ordinaria.

L'adozione della contabilità semplificata comporta differenze sostanziali e contabili rispetto al regime di contabilità ordinaria. Dal punto di vista contabile, infatti, l'ente non commerciale che gestisce l'attività d'impresa con una contabilità semplificata non è obbligato alla presentazione del bilancio e deve tenere un numero minore di libri.

Sono previsti, in questo caso, solo i registri obbligatori in base alla disciplina IVA (per registrare le operazioni attive e passive effettuate, sui quali vanno però annotati anche i componenti positivi e negativi del reddito d'impresa e tutte irrilevanti per l'IVA le altre annotazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito di fine periodo - ratei e risconti, fatture da emettere e da ricevere, ammortamenti e così via - nonché il valore delle rimanenze di fine periodo), il registro dei beni ammortizzabili (che deve contenere le indicazioni relative ai beni strumentali utilizzati dall'ente nell'esercizio dell'attività commerciale, con riferimento ai processi di ammortamento fiscale degli stessi) ed i libri paga e matricola (che sono previsti dalla legislazione previdenziale e che sono obbligatori se ci sono dipendenti).

Gli enti che, invece, hanno svolto l'attività commerciale in contabilità ordinaria devono tenere un libro giornale (dove registrare quotidianamente le operazioni relative all'esercizio dell'impresa svolte dall'ente non commerciale: acquisti, pagamenti, incassi, contributi, liquidazioni degli stipendi ecc.), il libro degli inventari (dove devono essere periodicamente riportati i valori di tutte le attività e le passività che riguardano l'ente, relative o meno alla gestione commerciale ma ferma restando la distinzione fra le due), i registri IVA obbligatori, le scritture «ausiliarie» (il mastro dei conti dove registrare gli elementi patrimoniali e reddituali raggruppati in categorie omogenee in modo da consentire di desumere chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito), le scritture ausiliarie di magazzino (cioè il registro riepilogativo necessario per la contabilizzazione delle rimanenze), il registro dei beni ammortizzabili ed i libri paga e matricola (se ci sono dipendenti).

Nel decreto legislativo di riforma della disciplina fiscale degli enti non commerciali (n. 460/1997) è stato previsto l'obbligo, in via generale, per tutti gli enti non commerciali che esercitano attività commerciale, di tenere una contabilità separata. Non è più consentito, in sostanza, tenere una contabilità unica e comprensiva sia dei fatti commerciali che di quelli istituzionali (che a sua volta

abilitava a metodi proporzionali di calcolo del reddito imponibile); è evidente la *ratio* della disposizione dettata dall'esigenza che la contabilità commerciale degli enti non commerciali sia il più possibile trasparente e precisa, e che sia evitata ogni commistione con l'attività istituzionale. L'intento è stato, quindi, quello di imporre agli enti non commerciali l'obbligo di gestire l'attività commerciale con la maggiore distinzione possibile.

Il decreto ha previsto, inoltre, che la quantificazione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a beni utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'attività commerciale e per altre attività sia effettuata secondo il criterio proporzionale, ancorato al rapporto matematico tra ricavi commerciali e proventi globali, in passato utilizzato, addirittura, per stabilire l'intero imponibile dagli enti che gestivano l'attività commerciale senza contabilità separata.

Il limite di deducibilità di tali oneri è determinato nella percentuale corrispondente 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 corrispondente al predetto rapporto.

Un'ulteriore novità è data dall'introduzione di un nuovo regime forfetario di determinazione del reddito per gli enti non commerciali in contabilità semplificata, applicabile dietro esercizio di apposita opzione. Per questi soggetti il reddito d'impresa può essere, cioè, opzionalmente determinato applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività corrispondente alla classe di appartenenza, secondo la seguente tabella:

a) attività di prestazioni di servizi:

- ◊ fino a lire 30.000.000, coefficiente 15 per cento;
- ◊ da lire 30.000.001 a lire 360.000.000, coefficiente 25 per cento;

b) altre attività:

- ◊ fino a lire 50.000.000, coefficiente 10 per cento;
- ◊ da lire 50.000.001 a lire 1.000.000.000, coefficiente 15 per cento.

All'importo così determinato devono, poi, essere aggiunti determinati componenti positivi di reddito non forfetizzabili (plusvalenze, sopravvenienze attive, dividendi e interessi, proventi immobiliari).

Per gli enti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività, il coefficiente sopra indicato deve essere determinato con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente: in mancanza della distinta annotazione dei ricavi verrà considerata prevalente l'attività di prestazione di servizi.

Come detto, il regime forfetario in parola è applicabile dietro esercizio di un'apposita opzione, da esprimere in sede di dichiarazione di inizio attività oppure nella dichiarazione annuale dei redditi. L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nella quale è esercitata fino a revoca e comunque per un triennio. E' previsto, inoltre, che il regime forfetario in parola si estenda di anno in anno qualora i citati limiti non vengano superati (cioè, viene meno anche infra-triennio se i limiti vengono superati).

Gli enti in regime forfetario che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a 30 milioni, nel caso di prestazioni di servizio, e 50 milioni negli altri casi, assolvono il carico contabile mediante annotazioni riepilogative per mese e (per gli acquisti) per trimestre. E' stato previsto, peraltro, anche il mantenimento del regime forfetario «storico» previsto per le associazioni sportive dilettantistiche, le pro-loco e le non lucrative generiche, fondato sul registro incassi, per chi ha ricavi sotto la soglia ministeriale aggiornata ogni anno (attualmente circa 120 milioni).

6.1.3 Determinazione del reddito complessivo imponibile

Posta questa premessa in merito agli obblighi contabili, procediamo con l'esame delle regole che presiedono alla determinazione del reddito complessivo degli enti non commerciali che, come anticipato, si quantifica in linea di principio sommando i singoli redditi di ogni categoria che

concorrono a formarlo (più sopra elencati). Quanto alla determinazione dei vari tipi di reddito occorre fare riferimento alle ordinarie regole previste dalla disciplina fiscale per ciascuna categoria, poiché non sono previste eccezioni per gli enti non commerciali.

Le più rilevanti particolarità sono invece previste in svariate circostanze, per la determinazione del reddito d'impresa.

Per arrivare alla quantificazione del citato reddito imponibile, le norme fiscali prevedono che dall'insieme dei redditi, così determinato, vadano sottratte le eventuali perdite derivanti dalla gestione di una o più imprese in contabilità «semplificata». Nella determinazione del reddito imponibile complessivo degli enti non commerciali, ancora una volta in analogia con quanto disposto per le persone fisiche, vige, infatti, un criterio particolare di deducibilità delle perdite d'impresa. La deducibilità in parola assume connotazioni diverse a seconda che riguardi perdite derivanti dalla gestione di imprese in contabilità ordinaria o dalla gestione di imprese in contabilità semplificata. Le perdite derivanti dalla gestione di imprese commerciali in contabilità ordinaria possono essere portate in diminuzione soltanto dei redditi d'impresa (sia in contabilità ordinaria che in contabilità semplificata). Supponiamo, ad esempio, che l'ente non commerciale gestisca contemporaneamente tre imprese e che mentre per le prime due sia stato adottato un regime di contabilità ordinaria, l'altra sia in regime di contabilità semplificata. Se la gestione di una delle imprese in contabilità ordinaria si è chiusa con una perdita, l'ente potrà utilizzare questa perdita per ridurre l'utile derivante dalla gestione dell'altra impresa in contabilità ordinaria e/o da quella dell'impresa in contabilità semplificata, ma non anche dai redditi di altra origine. Inoltre, la disciplina fiscale prevede che l'importo delle perdite, derivanti dalla gestione di imprese in contabilità ordinaria, non utilizzato nel periodo in cui sono sorte, possa essere «riportato in avanti», cioè utilizzato nei periodi successivi, fino al quinto, sempre e solo per compensare utili d'impresa e, comunque, in misura massima pari all'importo di questi ultimi.

Invece, le perdite derivanti dalla gestione diretta e/o indiretta di imprese in contabilità semplificata possono essere utilizzate per compensare indistintamente il complesso dei redditi conseguito dall'ente non commerciale nello stesso periodo d'imposta in cui sono sorte (a scomputo, quindi, anche di redditi diversi da quelli d'impresa); la parte di tali perdite eventualmente non utilizzata nel periodo d'imposta non può essere portata in avanti nei periodi successivi e, quindi, viene «perduta» (si scusi il bisticcio).

Nell'esempio precedente, se dalla gestione dell'impresa in contabilità semplificata è derivata una perdita, questa potrà essere utilizzata per ridurre (o, al limite, azzerare) il coacervo di tutti i redditi prodotti nel periodo, ma solo di quelli, e non dei redditi futuri.

6.1.4 Deduzioni e detrazioni

Dal reddito complessivo degli enti non commerciali si possono dedurre determinati oneri, specificatamente indicati dalla legge. Anche questa disposizione è analoga a quanto previsto per le persone fisiche, che possono dedurre dal proprio reddito imponibile complessivo determinate spese. Le stesse tipologie di spesa deducibili devono essere rintracciate all'interno di quelle previste dal legislatore fiscale per le persone fisiche, con l'esclusione di quelle che non possono essere - per più o meno ovvi motivi - sostenute da un ente non commerciale.

L'ente potrà, quindi, dedurre i canoni, i livelli, i censi e gli altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo (compresi i contributi ai consorzi obbligatori per legge o in dipendenza di provvedimenti della Pubblica Amministrazione ed esclusi i contributi agricoli unificati), le somme date ai propri dipendenti che siano stati chiamati ad adempiere funzioni presso gli uffici elettorali in ottemperanza alla legge, i contributi, le donazioni e le oblazioni erogate in favore di determinate organizzazioni non governative e delle Onlus.

L'IRPEG va, quindi, calcolata sul reddito complessivo al netto delle citate spese (se presenti). Dall'imposta lorda, così calcolata, possono essere portati in detrazione altri specifici oneri, nel limite del 19 per cento del loro ammontare.

Nuovamente, le tipologie di oneri che possono essere portati in detrazione vanno rinvenute tra quelle previste per le persone fisiche, con l'eccezione di quelle che risultano materialmente inapplicabili per gli enti non commerciali (non è pensabile, ad esempio, che un ente possa portare in detrazione la spesa sostenuta per una visita medica come, invece, può fare una persona fisica).

Dall'imposta lorda l'ente può portare in detrazione:

- * gli interessi passivi e relativi oneri accessori, nonché le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione, pagati a soggetti residenti nel territorio di uno Stato membro della Comunità europea ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti in dipendenza di prestiti o mutui agrari di ogni specie, nei limiti dei redditi dei terreni dichiarati;
- * gli interessi passivi e relativi oneri accessori, nonché le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione, pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili stipulati fino al 1990, nel limite di 4 milioni;
- * le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate per legge, nella misura effettivamente rimasta a carico;
- * le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che, senza scopo di lucro, svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro di cose di interesse artistico-culturale;
- * le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2 per cento del reddito complessivo dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per specifiche finalità.

Tra le erogazioni detraibili rientrano anche quelle effettuate a favore degli enti musicali e lirici (in questo caso, se vengono rispettate determinate condizioni, il limite di detraibilità è elevato al 30 per cento).

Sulla base della riforma della disciplina fiscale degli enti non commerciali, sono detraibili anche le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni di lire, a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS).

Resta inteso, naturalmente, che sia gli oneri deducibili che gli oneri detraibili spettano solo se non siano già stati dedotti, i primi, dal reddito d'impresa e i secondi nella determinazione dei singoli redditi.

6.1.5 Dichiarazione dei redditi

Dopo avere indicato i criteri secondo cui gli enti non commerciali devono procedere alla determinazione del reddito complessivo, che rappresenta la base imponibile dell'imposta, resta da precisare come debba essere data comunicazione al Fisco delle modalità attraverso cui si è giunti a calcolare i citati valori, affinché questi possa procedere ai necessari controlli.

Esiste, infatti, in linea generale, per l'ente non commerciale che abbia conseguito, nel periodo d'imposta, redditi fiscalmente rilevanti, l'obbligo di compilare e di presentare la dichiarazione dei citati redditi. Gli enti non commerciali devono effettuare questa dichiarazione utilizzando lo specifico modello UNICO. Non sono ovviamente tenuti alla dichiarazione gli enti che non hanno conseguito redditi «fiscalmente rilevanti», redditi, cioè che non appartengono alle categorie specificatamente previste.

Inoltre, anche nel caso in cui l'ente abbia percepito redditi fiscalmente rilevanti, non è detto che sia comunque obbligato alla dichiarazione. Se, infatti, esiste una norma di legge che manda esente dall'imposizione quel reddito, quest'ultimo non dovrà partecipare al calcolo dell'imposta e, tantomeno, non dovrà essere dichiarato.

Si pensi al caso di un ente non commerciale che abbia adibito un proprio immobile interamente a sede di una biblioteca e non riceva alcun reddito da questa utilizzazione. Nonostante, in linea

generale, il reddito derivante dal fabbricato, anche sotto forma della semplice rendita catastale, deve essere assoggettato a tassazione quale reddito fondiario, in questa ipotesi tale reddito deve essere escluso dal coacervo dei redditi imponibili, poiché esiste una precisa disposizione di legge che lo manda esente da imposta.

Identica situazione si avrà nel caso in cui l'ente non commerciale percepisca un compenso che, attraverso il meccanismo della ritenuta alla fonte, sia già stato tassato in maniera definitiva, prima ancora di essere percepito. E' il caso, ad esempio, degli interessi attivi di conto corrente che, per espressa disposizione legislativa, quando sono percepiti da enti non commerciali, sono tassati in maniera definitiva «alla fonte» (in banca, cioè) con il sistema delle ritenute.

In tal caso, il prelievo fiscale è già stato effettuato ed il reddito non dovrà più partecipare alla determinazione di ulteriori imposte; non dovrà, pertanto, essere dichiarato e non dovrà partecipare alla determinazione del reddito imponibile complessivo.

Infine, nulla dovranno dichiarare anche gli enti che hanno percepito redditi soggetti ad imposta sostitutiva poiché in questo caso un particolare meccanismo di tassazione, previsto dalla legge, si è sostituito a quello tradizionale.

Nei casi in cui l'ente ha l'obbligo di tenere le scritture contabili, la dichiarazione deve essere sempre presentata, anche se dalla contabilità deriva un reddito pari a zero o, addirittura, una perdita. Stabiliti i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione, sono da chiarire i termini e le modalità della presentazione stessa.

In linea generale, gli enti non commerciali devono presentare la dichiarazione dei redditi entro sei mesi dalla fine del periodo d'imposta (intendendosi come periodo d'imposta il periodo di tempo coincidente con l'«esercizio» o il «periodo di gestione»). Tuttavia, se lo statuto dell'ente prevede un termine per l'approvazione del bilancio o del rendiconto, la dichiarazione deve essere presentata entro un mese dalla scadenza del termine stesso. Ciò anche se il bilancio o il rendiconto non sono stati approvati, per qualsiasi motivo, nei termini; in tal caso il mese per la presentazione della dichiarazione decorre a partire dalla data ultima entro cui i citati documenti sarebbero dovuti essere approvati.

Il rispetto dei termini di presentazione si verifica con riferimento alla data apposta al modello dal timbro del Comune cui è presentata ovvero con riferimento alla data della ricevuta postale, in caso di invio a mezzo raccomandata.

E' necessario individuare con estrema precisione l'Ufficio cui deve essere inviata la dichiarazione; nel caso, infatti, in cui la dichiarazione venga presentata ad Ufficio incompetente, la presentazione della dichiarazione stessa si considera avvenuta nel giorno in cui sia pervenuta all'Ufficio competente.

Alla dichiarazione deve essere allegata una copia (anche una fotocopia) dell'atto costitutivo o dello statuto aggiornato, se esso non è stato già allegato ad una precedente dichiarazione e sono intervenute modificazioni.

La dichiarazione deve essere sottoscritta dal rappresentante legale dell'ente dichiarante e dal presidente del collegio sindacale o dell'organo di controllo (se questi organi sono costituiti). La mancanza della sottoscrizione della dichiarazione da parte del rappresentante legale dell'ente rende nulla la dichiarazione; questa nullità può, comunque, essere sanata se la sottoscrizione viene eseguita entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'Ufficio competente.

La dichiarazione dei redditi deve essere presentata direttamente all'Ufficio delle imposte del Comune nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale dell'ente oppure può essere spedita per raccomandata semplice all'Ufficio delle imposte dirette nella cui circoscrizione è sito il Comune di domicilio fiscale dell'ente e sempre che la provincia di appartenenza non sia dotata di Centro di servizio (in questo caso la dichiarazione va spedita a questo organo amministrativo).

La dichiarazione dei redditi (che, come detto, si chiama modello UNICO) è costituita da un fascicolo, contenente singoli «quadri», intestati ognuno alle diverse tipologie di reddito; ad essa si riconnette un altro fascicolo, per la dichiarazione annuale sul valore aggiunto; tra questi l'ente non commerciale deve scegliere quelli ad esso necessari in funzione dei redditi che intende dichiarare. Il

fascicolo della dichiarazione dei redditi sarà, pertanto, composto, nella maggior parte dei casi, solo da alcuni dei modelli previsti e disponibili.

Ciò posto, passiamo ad elencare quali sono i modelli del fascicolo del mod. UNICO, iniziando da quelli necessari per dichiarare il reddito d'impresa.

All'interno dell'UNICO il quadro RA deve essere compilato per dichiarare il reddito d'impresa conseguito da parte degli enti non commerciali che esercitano un'attività commerciale avvalendosi di contabilità ordinaria separata.

Il quadro RD dell'UNICO deve essere compilato dagli enti non commerciali la cui gestione commerciale è stata amministrata con contabilità semplificata (e, ovviamente, separata). Inoltre, devono compilare questo quadro le associazioni senza fine di lucro che, avendone i necessari requisiti, hanno optato per un particolare criterio forfetario, delineato dalla legge fiscale, di determinazione del reddito imponibile.

Il quadro RC dell'UNICO deve essere compilato dagli enti non commerciali che utilizzano la contabilità pubblica.

Da quanto sopra indicato, si evince che la scelta del modello da utilizzare per dichiarare il reddito d'impresa non è libera ma vincolata dal tipo di contabilità adottato e dal volume d'affari realizzato.

Il quadro RM dell'UNICO deve essere utilizzato dagli enti non commerciali per dichiarare i redditi di allevamento di animali che eccedono quello che è considerato il «normale» limite di sfruttamento del terreno e che intendono calcolare con un preciso metodo forfetario, stabilito dalla norma fiscale.

Gli enti non commerciali che possiedono, a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, terreni situati nel territorio dello Stato che sono (o che devono essere) iscritti nel Catasto dei terreni con attribuzione di rendita e/o che sono affittuari di fondi nei quali esercitano attività agricola devono dichiarare questi redditi dei terreni utilizzando il quadro RE dell'UNICO

Analogamente, gli enti che possiedono, a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono (o che devono essere) iscritti nel Catasto dei terreni con attribuzione di rendita devono dichiarare i redditi derivanti da detti immobili utilizzando il quadro RF dell'UNICO.

Non vanno dichiarati gli immobili completamente adibiti a sedi aperte al pubblico di musei, biblioteche, archivi, cineteche ed emeroteche, quando all'ente possessore non derivi alcun reddito dall'utilizzazione dell'immobile per l'intero anno. Allo stesso modo, non vanno dichiarate le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto, se non sono oggetto di locazione, e le loro pertinenze.

Per le unità immobiliari destinate ad abitazione e tenute a disposizione la rendita catastale viene solitamente maggiorata di un terzo. Da tale maggiorazione sono però esclusi i fabbricati posseduti da opere pie, fondazioni, ospedali, enti di culto, associazioni di categoria, anche se censiti come abitazioni; tali fabbricati si considerano, infatti, strumentali per lo svolgimento dell'attività dei citati enti.

Nel quadro RG dell'UNICO gli enti non commerciali devono dichiarare i redditi di capitale non riferibili ad attività d'impresa.

Il quadro RH dell'UNICO è destinato a recepire gli effetti di partecipazioni (alquanto improbabili, in teoria) di un ente in società di persone (o equiparati) residenti in Italia.

Il quadro RL dell'UNICO deve essere utilizzato per dichiarare i redditi diversi, che rappresentano una delle categorie reddituali «istituzionali» per gli enti non commerciali.

* * *

Quelli sopra delineati sono i modelli che l'ente non commerciale può trovarsi a dovere compilare per determinare e dichiarare i redditi «fiscalmente rilevanti», di cui può essere stato possessore nel periodo d'imposta e che concorrono a formare il reddito complessivo.

Oltre a questi, però, l'ente può trovarsi a dovere compilare altri modelli, per illustrare la determinazione di altre imposte oppure per dare informazioni aggiuntive ai modelli già compilati oppure ancora per segnalare al Fisco ulteriori informazioni.

Con riferimento al primo aspetto, si segnala che gli enti non commerciali che svolgono attività

commerciali sono stati, a tutto il 1997, in linea generale, tenuti al versamento dell'imposta patrimoniale sulle persone giuridiche a meno che non esercitassero attività assistenziali, sanitarie, didattiche, culturali, ricreative e sportive (in questo caso, infatti, non erano soggetti all'imposta).

In proposito, tuttavia, si evidenzia che, come già detto, a partire dal 1998, l'imposta patrimoniale è stata sostituita dall'IRAP (imposta regionale sulle attività produttive, che ha assorbito anche l'ILOR, l'ICIAP, la tassa sulla partita IVA e i contributi sanitari).

Con riferimento ai modelli che hanno una funzione esplicativa dei dati contenuti negli altri quadri altri modelli servono, infine, a dare informazioni di carattere generale al Fisco in merito anche a redditi che non partecipano alla determinazione del complesso imponibile.

Il quadro RN dell'UNICO deve essere compilato dagli enti non commerciali per dichiarare le plusvalenze e/o le minusvalenze diverse da quelle conseguite nell'esercizio di imprese commerciali, soggette ad imposta sostitutiva e nel quadro RO le plusvalenze realizzate entro il 30/06/98 applicando la previgente normativa sui *capital gain* (L. n. 102/91).

Nel quadro RP dell'UNICO sono indicati i redditi da capitale tassati con imposta sostitutiva, mentre nel quadro RS deve essere indicato l'elenco nominativo e i dati dei rappresentanti dell'ente.

Nel quadro RR dell'UNICO sono indicati i crediti d'imposta di spettanza dell'ente non commerciale.

Il quadro RV dell'UNICO deve essere utilizzato dall'ente non commerciale appartenente ad un gruppo, cedente e/o cessionario delle eccedenze IRPEG all'interno del gruppo stesso.

Nel quadro RW sono indicati i trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori mobiliari; nei casi in cui non sussista l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi, questo modello, se compilato, deve essere presentato comunque con le stesse modalità ed entro gli stessi termini in cui si sarebbe dovuta presentare la dichiarazione dei redditi.

Nel caso in cui l'ente non commerciale, quale sostituto d'imposta, abbia effettuato nel periodo di riferimento ritenute su interessi, redditi di capitale e redditi diversi dovrà compilare il quadro RZ.

Come detto, l'ente che presenta la dichiarazione dei redditi dovrà, in primo luogo scegliere, tra i modelli sopra descritti, quelli necessari per dichiarare i redditi conseguiti o per dare le informazioni obbligatorie. Inoltre, tutti gli enti non commerciali che presentano la dichiarazione dei redditi devono compilare il quadro B che ha la funzione fondamentale di riassumere, in un unico contesto, tutte le tipologie di reddito conseguite dall'ente (indicate nel dettaglio nei relativi modelli). Il modello deve essere compilato anche quando l'ente ha un solo tipo di reddito da dichiarare, nonostante, in questo caso, non si debba procedere ad alcun cumulo di indicazioni inserite in più quadri

Nel quadro B dell'UNICO vanno, inoltre indicati gli importi relativi agli oneri deducibili dal reddito, alle detrazioni ed ai crediti d'imposta, cioè i dati che riassumono il contenuto di specifici prospetti (collocati in altre aree del fascicolo).

Nello stesso quadro B viene effettuato il calcolo dell'IRPEG dovuta dall'ente e devono essere determinati gli eventuali crediti d'imposta da riportare alla dichiarazione successiva o da compensare.

In proposito, si ricorda che l'IRPEG si determina, in linea generale, applicando al reddito complessivo netto l'aliquota del 37 per cento; tuttavia, per determinate categorie di enti non commerciali (enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza, istituti di istruzione e di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali, enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione, istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi - a condizione, per tutti, che abbiano personalità giuridica) l'imposta è ridotta alla metà (v. cap. 10).

Una volta determinato il reddito imponibile complessivo e le relative imposte, spetta all'ente non commerciale il compito di procedere al versamento delle stesse.

Il versamento delle imposte dovute a saldo per il periodo d'imposta oggetto della dichiarazione (al

netto degli acconti già versati) deve essere effettuato entro il termine previsto per la dichiarazione dei redditi.

L'ente non commerciale è anche tenuto al versamento di due rate in acconto dell'imposta dovuta per il periodo d'imposta in corso. Di queste, la prima rata è dovuta nel termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta precedente e la seconda entro il mese di novembre (ovvero entro l'undicesimo mese del periodo d'imposta qualora questo non coincida con l'anno solare).

Come avviene per l'imposta dovuta a saldo, la legge fiscale disciplina accuratamente le modalità attraverso le quali gli acconti devono essere determinati ed i relativi versamenti devono essere effettuati.

6.2 IVA

Ai fini di un'utile comprensione della normativa dell'imposta sul valore aggiunto applicabile agli enti non commerciali, è necessario ribadire in modo sintetico i tratti essenziali di funzionamento dell' in via generale (solo in parte anticipati nel quinto capitolo).

Stiamo parlando di un'imposta che colpisce l'incremento di valore dei beni ceduti e dei servizi prestati nei passaggi successivi da questi attraversati prima di poter essere goduti dal consumatore finale. Sarà poi quest'ultimo a dover sottostare all'intero gravame impositivo, essendo l'unico soggetto a non potersi avvalere del meccanismo di detrazione (dell'IVA pagata nell'anno dall'IVA generata nell'anno) consentito invece agli intermediari del ciclo.

L'imposta si applica sulle *cessioni di beni* e sulle *prestazioni di servizi*, effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di *imprese* o nell'esercizio di *arti e professioni* (caso di pressoché nullo rilievo negli enti non commerciali) nonché sulle *importazioni*.

Stiamo qui parlando dell'imposta da «applicare» amministrativamente, cioè mediante addebiti ai terzi e versamento conseguente allo stato, e adempimenti connessi. È necessaria quindi la *contemporanea* presenza di tre presupposti: 1) si deve trattare di cessioni di beni e/o di prestazioni di servizi ; 2) tali attività vanno svolte nel territorio dello Stato ; 3) ci deve essere esercizio di un'impresa ossia svolgimento di un'attività commerciale abituale. È dalla stessa normativa sull'IVA (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) che possono essere tratte senza eccessivi dubbi le nozioni di cessioni di beni, di prestazioni di servizi, di territorialità e di esercizio di impresa (quest'ultima nozione è di essenziale importanza per gli enti non commerciali).

In via molto generale può affermarsi che costituiscono cessioni di beni gli atti *a titolo oneroso* che originano un trasferimento di proprietà ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere (la stessa disciplina IVA pone poi delle presunzioni di inclusione e di esclusione da tale categoria), costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni *verso corrispettivo* dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte (con analoghe presunzioni).

In secondo luogo il requisito della territorialità (dove per territorio dello Stato si intende il territorio della Repubblica Italiana ad esclusione dei comuni di Livigno, di Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano) viene soddisfatto, salvi casi particolari previsti dalla normativa, quando le *cessioni di beni* vengono effettuate nel territorio dello Stato ed hanno come oggetto beni immobili o beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime delle temporanee importazioni, esistenti nel territorio dello stesso, ovvero beni mobili spediti da altro stato membro della Cee, installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto.

Le *prestazioni di servizi* si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono effettuate da soggetti che hanno il domicilio nel territorio dello stesso o da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero.

Il tema più complesso riguarda il rapporto con l'esercizio di un'impresa.

Ai fini IVA, in generale, si ha esercizio d'impresa nel caso di esercizio per professione abituale,

ancorché non esclusiva di *attività commerciali* (ossia cessioni di beni o prestazioni di servizi) nel caso di: 1) attività industriale diretta alla produzione di beni o servizi; 2) attività intermediaria nella circolazione dei beni; 3) attività di trasporto per terra, acqua o aria; 4) attività bancaria o assicurativa; 5) altre attività ausiliarie delle precedenti o *agricole* (ossia cessioni di beni o prestazioni di servizi derivanti da attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento del bestiame e le attività - connesse - dirette alla trasformazione o all'alienazione dei prodotti agricoli indipendentemente da ogni limite quantitativo), *anche se non organizzate in forma di impresa*.

La normativa prevede inoltre però, con riferimento agli enti non commerciali che si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

Per potersi dire integrato il terzo requisito è, quindi, necessario lo svolgimento di un'attività commerciale, purché con carattere di abitudine ed indipendentemente dalla sussistenza o meno di un'organizzazione alla base.

Ciò che, come visto, contraddistingue l'ente non commerciale è però il fatto che l'attività non commerciale non deve costituire l'oggetto esclusivo o principale dell'ente stesso (secondo logiche di cui si è parlato al cap. 4).

Quindi, mentre per le società e gli enti non societari aventi ad oggetto principale l'esercizio di attività d'impresa, tutte le operazioni svolte sono considerate dalla normativa IVA presuntivamente commerciali, per gli enti non commerciali si considerano effettuate nell'esercizio di impresa (e quindi commerciali) *solo ed esclusivamente* le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate, purché *non occasionalmente* (dove l'abitudine può anche sussistere allorché prestazioni annuali siano ripetute nel corso di anni successivi tenuto conto anche della consistenza economica), non rimanendo quindi soggette al tributo, neppure formalmente, le attività istituzionali (non commerciali).

Se quindi l'attività svolta dall'ente non è un'attività commerciale, per tale attività l'ente non sarà soggetto ad IVA. Diventa quindi, anche in questo versante, essenziale capire (considerata la normativa specifica posta dal legislatore) quando un'attività svolta dall'ente non commerciale può qualificarsi come commerciale o meno.

In linea di massima - ma ciò non è vero in ogni dettaglio - l'identificazione del «commerciale» non è lontana da quella fatta per le imposte sul reddito.

Ad esempio, hanno presuntivamente natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese ai soci, associati o partecipanti se effettuate a fronte di *corrispettivi specifici* o *contributi supplementari* relativi a prestazioni ulteriori rispetto quelle garantite dalle quote associative ordinarie, salve le deroghe per «certi» enti associativi (v. cap. 7).

A tale presunzione è posta un'eccezione. Tali operazioni non sono soggette ad IVA qualora vengano svolte in conformità alle finalità istituzionali da determinati enti associativi (sul problema più in specifico vedi cap. 7).

Vi sono operazioni ritenute presuntivamente commerciali (ossia, sempre soggette agli obblighi IVA) purché svolte con abitudine.

Sono tali:

- ◇ le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, ad esclusione delle pubblicazioni di taluni tipi di associazioni, purché cedute prevalentemente ai propri associati;
- ◇ l'erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- ◇ la gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- ◇ la gestione di mense, spacci aziendali, somministrazioni;
- ◇ il trasporto e il deposito di merci;
- ◇ il trasporto di persone;
- ◇ l'organizzazione di viaggi, di soggiorni turistici, le prestazioni alberghiere o di alloggio;
- ◇ i servizi aeroportuali e portuali;

- ◊ la pubblicità commerciale;
- ◊ le telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Anche qui, però, le norme per certi enti associativi possono prevalere.

Vi sono di contro operazioni che, altrettanto presuntivamente, sono escluse dal novero delle attività commerciali, e sono di conseguenza escluse dall'ambito applicativo dell'IVA. Sono tali:

- ◊ le operazioni relative all'oro e alle valute estere, inclusi i depositi anche in conto corrente, di cui sono parte la Banca d'Italia, l'Ufficio italiano cambi o le banche agenti;
- ◊ la gestione, da parte delle amministrazioni militari e dei corpi di polizia, di mense e spacci riservati esclusivamente al personale dipendente;
- ◊ la prestazione alle imprese consorziate o socie, da parte di consorzi o cooperative, di garanzie mutualistiche e di servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti;
- ◊ le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuati in occasione di manifestazioni propagandistiche dei partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali;
- ◊ le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dalla Presidenza della Repubblica, dal Senato, dalla Camera dei Deputati e dalla Corte Costituzionale, nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali;
- ◊ le prestazioni sanitarie soggette al pagamento di quote di partecipazione alle spese sanitarie erogate dalle unità sanitarie locali e dalle aziende.

Dal raffronto tra l'analisi normativa e l'attività pratica svolta da parte degli enti non commerciali sorgono continui dubbi interpretativi.

È, infatti, prassi comune di tali enti quella consistente nella distribuzione di opuscoli, note informative, e pubblicazioni ai propri soci. Ci si potrebbe chiedere se, con riferimento alla generalità degli enti non commerciali, e non solo alle associazioni agevolate, tale distribuzione possa rappresentare una prestazione resa a fronte di un corrispettivo specifico. A nostro avviso si può escludere la sussistenza di un nesso di corrispettività tra quota associativa e ricevimento della pubblicazione; di conseguenza si può affermare che il caso analizzato non rientra nell'ambito applicativo della presunzione in precedenza trattata.

Un ulteriore aspetto operativo riguarda la «commercialità» o meno dell'attività di locazione di immobili eventualmente svolta da enti non commerciali. In merito si è pronunciata l'Amministrazione Finanziaria; da tale pronuncia si può desumere che si avrà esercizio di imprese solo nel caso in cui l'attività locativa sia posta in essere *nell'ambito* di altre attività svolte a carattere commerciale. Più chiaramente l'attività sarà considerata commerciale solo ove (e ciò dovrà essere verificato caso per caso) rivestirà natura di attività imprenditoriale immobiliare vera e propria.

È poi essenziale sottolineare il fatto che la non imponibilità delle operazioni non aventi natura commerciale implica la conseguenza che l'IVA corrisposta per ogni forma di acquisto riferibile a tali attività, non potrà essere ammessa in detrazione.

Va anche evidenziato che sono ritenute cessioni di beni le assegnazioni fatte agli associati da parte di enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica (salve le eccezioni osservate), purché si tratti di beni attinenti all'attività commerciale svolta dall'ente. In tal caso l'operazione dovrà essere fatturata al valore normale del bene (ed in caso di bene ad uso promiscuo dovrà essere effettuata una fatturazione proporzionale).

Non sono soggette ad IVA in quanto escluse espressamente sia dall'ambito delle cessioni di beni che da quello delle prestazioni di servizi, i conferimenti fatti in società e altri enti compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni; né lo sono i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti.

Vi è poi una serie di operazioni che, pur potendo rientrare nell'ambito dell'attività commerciale svolta dall'ente, sono esenti dall'IVA. Dell'ampio elenco contenuto nella norma (l'art. 10 del D.P.R. 633/1972), cerchiamo di estrapolare quelle che più possono interessare l'operatività di un ente non commerciale.

Sono esenti dall'imposta in via generale (considerando la loro marginale rilevanza per gli enti non

commerciali): le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione dei crediti, l'assunzione di garanzie, le operazioni relative a depositi di fondi, conti correnti e pagamenti, le operazioni di assicurazione, quelle relative a valute estere, le operazioni di riscossione di tributi, le operazioni relative all'esercizio del lotto e delle scommesse, le locazioni finanziarie e gli affitti di terreni e aziende agricole, le cessioni di fabbricati a destinazione abitativa ad eccezione di quelle effettuate dalle imprese costruttrici, le prestazioni di mandato, le cessioni di oro in lingotti, le prestazioni di trasporto urbano di persone, le prestazioni di servizi postali.

Più strettamente attinenti agli enti non commerciali sono le esenzioni relative alle cessioni a titolo gratuito di modico valore ad associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità sociali, le prestazioni di trasporto di malati o feriti, le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione, le prestazioni di ricovero, le prestazioni educative rese da istituti o scuole riconosciute dalle pubbliche amministrazioni, le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, le prestazioni proprie delle biblioteche, discoteche e quelle inerenti la visita di musei, gallerie, pinacoteche e simili, le cessioni di organi, le prestazioni socio-sanitarie in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici rese da enti con finalità di assistenza sociale.

Recentemente il D. Lgs. n. 460 /1997 ha previsto espressamente anche l'esclusione dall'IVA: a) per i fondi pervenuti agli enti non commerciali 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) per i 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. Occorre, infine, rimarcare che, dal verificarsi di un'operazione imponibile, derivano una serie di obblighi (soprattutto formali) per il soggetto passivo del tributo.

A tale principio viene poi posta un'eccezione in quanto, in ogni caso, le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ai soci, associati o partecipanti effettuate da parte degli enti non commerciali a fronte di corrispettivi specifici si considerano comunque concluse all'atto del pagamento.

Il meccanismo di funzionamento dell'IVA prevede che l'ente (sempre in relazione all'attività commerciale svolta), sia tenuto al versamento della differenza tra l'IVA incassata per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, e l'IVA assolta per gli acquisti fatti e le prestazioni di servizi ricevute.

Un primo problema con riferimento a tale meccanismo è quello relativo ai beni ad uso promiscuo; si tratta cioè di beni che possono afferire sia all'attività istituzionale dell'ente, che a quella commerciale. In tal caso è previsto un meccanismo di detrazione proporzionale, ossia è ammessa in detrazione solo la parte (di utilizzo) imputabile all'esercizio dell'attività commerciale o agricola. È però evidente come tale criterio lasci ampi margini di sindacabilità.

Occorre in ogni caso precisare che gli obblighi contabili sorgono per l'ente non commerciale solo quando questo svolga un'attività commerciale affiancata a quella istituzionale; in assenza di tale attività commerciale, infatti, l'ente non sarebbe sottoposto a nessun obbligo contabile, pur potendo lo stesso optare per la tenuta della contabilità per fini tributari in virtù di disposizioni statutarie o leggi speciali.

Circa le modalità materiali di tenuta della contabilità, la normativa IVA richiama l'art. 20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, già ricordato nel paragrafo precedente.

Quanto ai registri IVA essi sono:

- 1) il registro degli acquisti;
- 2) il registro delle fatture emesse o dei corrispettivi (qualora l'ente svolga un'attività per la quale non vada emessa fattura).

Per l'attività commerciale svolta, gli enti, possono poi essere tenuti all'emissione dello scontrino fiscale o della ricevuta fiscale, sebbene recenti norme volte alla semplificazione di tali adempimenti prevedano l'esclusione da tale obbligo nei casi in cui gli stessi risultino gravosi e privi di

apprezzabile rilevanza ai fini del controllo.

I registri vanno numerati e bollati, in esenzione dai tributi di bollo e di concessione governativa, e devono essere tenuti secondo le norme di un'ordinata contabilità senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. Non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili. Tali registri vanno inoltre conservati per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione, e comunque (e quindi anche oltre tale termine decennale) fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta.

Gli enti non commerciali, per l'attività commerciale svolta, sono soggetti anche una serie di obblighi ed adempimenti più «materiali»:

- 1) è innanzi tutto necessaria una dichiarazione di inizio attività entro trenta giorni, in duplice esemplare, all'ufficio IVA; è altrettanto obbligatorio comunicare l'eventuale variazione dei dati forniti in tale dichiarazione iniziale, nonché la cessazione dell'attività entro il medesimo termine che decorre dal verificarsi dell'evento.
- 2) Per ciascuna operazione imponibile va emessa una fattura, in duplice esemplare, al momento di effettuazione dell'operazione ed uno degli esemplari deve essere consegnato o spedito alla controparte. La fattura va emessa anche per le cessioni non soggette all'imposta (relative a beni di prima necessità), per le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, nonché per le operazioni esenti tranne quelle relative all'esercizio del lotto e per altri casi specifici.
- 3) Le fatture emesse vanno annotate normalmente entro quindici giorni (tranne casi particolari in cui è previsto un termine di trenta giorni) nel registro delle fatture. Delle fatture vanno indicati il numero progressivo, la data di emissione, l'ammontare imponibile, l'ammontare dell'imposta (in caso di operazioni non imponibili o esenti il titolo di inapplicabilità dell'imposta e la relativa norma) e i dati relativi al destinatario.

Per coloro che svolgono il commercio al minuto o attività assimilate, in luogo del registro delle fatture emesse è previsto il registro dei corrispettivi per la cui tenuta sono richiesti adempimenti minori.

- 4) Per gli acquisti effettuati o le prestazioni di servizi ricevute è obbligatoria la registrazione nell'apposito registro degli acquisti entro quattro mesi dalla data di ricevimento delle fatture. Dalla registrazione devono risultare la data della fattura, il numero progressivo ad essa attribuito, i dati del cedente o prestatore del servizio. Per le operazioni non imponibili od esenti il titolo di inapplicabilità dell'imposta e la relativa norma.
- 5) Entro il giorno 20 di ciascun mese (ma per i contribuenti con ridotto volume d'affari entro il giorno 5 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre mesi solari) l'ente non commerciale deve provvedere alla liquidazione dell'imposta e al versamento della stessa. Eventuali differenze a favore del contribuente sono computate in detrazione del mese successivo. Le detrazioni non computate nel mese di competenza possono essere computate solo in sede di dichiarazione annuale.
- 6) Nel periodo compreso tra il 1° febbraio ed il 15 marzo, l'ente non commerciale deve presentare, in duplice esemplare, la dichiarazione relativa all'imposta dovuta per l'anno solare precedente. Sono esonerati da tale obbligo coloro che nell'anno solare hanno registrato *esclusivamente* operazioni esenti (tale esonero non opera quindi nei confronti delle operazioni non imponibili). Da tale dichiarazione devono risultare: a) l'ammontare imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi registrate, distinte per aliquote, e l'ammontare delle relative imposte; b) l'ammontare delle operazioni non imponibili; c) l'ammontare degli acquisti e delle importazioni per i quali è ammessa la detrazione, nonché l'ammontare delle relative imposte; d) la differenza tra l'ammontare dell'imposta «a debito» dell'ente e quella «a credito»; e) l'ammontare delle somme versate mensilmente.

La differenza tra quanto versato mensilmente e quanto dovuto va corrisposta entro il 5 marzo.

Qualora tale differenza sia favorevole all'ente, in tal caso quest'ultimo potrà optare tra il diritto a chiedere il rimborso dell'imposta o a portarla in detrazione nell'anno successivo.

Gli enti minori beneficiano di un regime semplificato di contabilità. Per quanto riguarda le semplificazioni contabili ai fini dell'IVA è previsto che tali enti possano adempiere agli obblighi di fatturazione e di registrazione mediante la tenuta di un bollettario a madre e figlia. Le operazioni vanno descritte nelle due parti del bollettario la cui figlia costituisce fattura e deve essere consegnata o spedita all'altro contraente.

L'Ufficio IVA competente a ricevere tutte le dichiarazioni e i versamenti analizzati finora è quello della provincia nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale dell'ente.

6.3 Gli altri tributi

6.3.1 Imposta di registro

L'imposta di registro ha due forme. Da un lato, ci sono casi di prelievo in misura fissa, la cui giustificazione risiede nella prestazione di un servizio amministrativo (la registrazione); dall'altro, vi è un prelievo rapportato, in misura proporzionale, al valore dell'atto.

Non ci sono regole particolari per quanto riguarda l'applicazione dell'imposta di registro agli enti non commerciali e, di conseguenza, valgono le regole generali che presiedono all'applicazione dell'imposta.

Quindi, in generale, qualunque atto creato da un ente non commerciale rientrante tra quelli indicati dalla legge, connesso o meno con la qualità dell'ente, va obbligatoriamente sottoposto a registrazione in termine fisso (normalmente entro 20 giorni) con la contemporanea corresponsione del tributo in misura fissa o proporzionale.

La legge relativa all'imposta di registro prevede che quando un atto è soggetto ad IVA paga l'imposta di registro in misura fissa; le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione solo «in caso d'uso» (cioè per ottenere l'emanazione di un provvedimento amministrativo) se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'IVA.

Questo principio, che si definisce di «alternatività» tra IVA ed imposta di registro, trova applicazione, per gli enti non commerciali, solo nell'ambito dell'eventuale attività d'impresa da questi condotta in via collaterale; per gli atti riconducibili all'attività istituzionale il problema non si pone, poiché l'IVA non si applica mai mancando il presupposto soggettivo del tributo.

Qualche particolarità presenta il regime della registrazione dell'atto costitutivo degli enti non commerciali.

L'atto costitutivo e lo statuto sono soggetti all'imposta di registro solo se redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata a meno che non sia previsto un conferimento specifico di beni; in tal caso, l'atto dovrà essere comunque registrato.

La disciplina dell'imposta di registro consente la cd. "registrazione a debito" (o prenotazione a debito, cioè senza contemporaneo pagamento delle imposte dovute) per le sentenze, i provvedimenti e gli atti che occorrono dei procedimenti contenziosi nei quali sono interessate le Amministrazioni dello Stato e gli enti morali ammessi al beneficio del gratuito patrocinio, quando essi vengono formati d'ufficio o ad istanza o nell'interesse dei detti soggetti; la registrazione a debito non è ammessa per le sentenze portanti trasferimento di beni e diritti di qualsiasi natura.

La registrazione a debito è prevista anche per gli atti formati nell'interesse dei soggetti sopra indicati dopo che sia iniziato il procedimento contenzioso e necessari per l'ulteriore corso del procedimento stesso o per la sua definizione.

La prenotazione a debito ha immediata efficacia, salvo il successivo recupero delle imposte dovute, una volta definita la controversia. Gli enti possibili beneficiari della suddetta disposizione sono quelli per i quali ricorra il requisito della povertà (o meglio della non abbienza) opportunamente

comprovata; anche gli enti di culto possono beneficiare della prenotazione a debito.

Si segnala, infine, che la disciplina dell'imposta di registro prevede che per gli atti di qualsiasi natura formati per essere prodotti ad enti di assistenza, beneficenza e previdenza, relativi a persone non assoggettate alle imposte sul reddito, non vi è obbligo di richiedere la registrazione neanche in caso d'uso.

6.3.2 Imposta di bollo

Anche per quanto riguarda l'imposta di bollo non sono previste disposizioni particolari per gli enti non commerciali; pertanto, se l'atto o il registro o il documento che, di volta in volta, ricorre rientra in quelli indicati dalla legge come soggetti al tributo, l'ente non commerciale dovrà applicare le marche, ovvero usare la carta bollata nei modi e nella misura che compete a tutti i soggetti.

Come unica norma di agevolazione si può citare quella secondo cui nelle cause e nei procedimenti interessanti enti ammessi al gratuito patrocinio può farsi uso della carta libera a condizione che in ciascun atto e in ciascuna copia siano citati gli estremi del decreto di ammissione al gratuito patrocinio.

Tra gli atti esenti in modo assoluto dall'imposta di bollo rientrano alcuni documenti di frequente creazione presso alcuni enti non commerciali. Tra questi, si ricordano:

- . le copie, gli estratti, i certificati, le dichiarazioni e le attestazioni di qualsiasi genere rilasciati da autorità, pubblici uffici e ministri del culto nell'interesse di persone non abbienti e le domande per il rilascio dei suddetti atti;
- . le domande per conseguimento di sussidi o per l'ammissione in istituti di beneficenza e relativi documenti;
- . le quietanze relative ad oblazioni a scopo di beneficenza a condizione che dall'atto risulti tale scopo;
- . le domande, i certificati, i documenti, i ricorsi occorrenti per la liquidazione ed il pagamento delle pensioni dirette o di reversibilità, degli assegni e delle indennità di liquidazione e di buonuscita o comunque di cessazione del rapporto di lavoro;
- . gli atti ed i documenti necessari per l'ammissione, la frequenza e gli esami nella scuola materna ed in quella dell'obbligo; le pagelle, gli attestati ed i diplomi rilasciati dalle scuole medesime.

6.3.3 Successioni e donazioni

Anche ai fini dell'imposta sulle successioni e le donazioni gli enti non commerciali assumono rilevanza in quanto, in determinate circostanze, sono destinatari di norme di esenzione.

Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità.

La non assoggettabilità all'imposta è estesa ai trasferimenti a favore delle associazioni o fondazioni legalmente riconosciute, diverse da quelle suindicate, a condizione che queste abbiano le stesse finalità.

Perché sussista l'esenzione è necessaria, pertanto, la presenza simultanea di un presupposto soggettivo e di uno oggettivo; rilevante è infatti sia il riconoscimento dell'associazione o della fondazione sia la devoluzione dei trasferimenti per particolari finalità, che devono costituire scopo esclusivo dell'ente o devono risultare da espressa indicazione nella disposizione testamentaria o nell'atto di donazione.

In quest'ultima ipotesi l'associazione o la fondazione beneficiaria deve dimostrare entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o della donazione o dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore o dal donante. In mancanza di tale dimostrazione, si renderà dovuta l'imposta con gli interessi legali dalla data in cui avrebbe dovuto essere pagata.

Le disposizioni citate si applicano a condizione di reciprocità per le fondazioni e associazioni costituite all'estero.

Disposizioni particolari per gli enti non commerciali sono previste in altri articoli della legge fiscale.

Per gli enti non ancora riconosciuto il termine di sei mesi per la presentazione della dichiarazione di successione decorre, a condizione che sia stata presentata domanda di riconoscimento e di autorizzazione all'accettazione entro un anno dalla data di apertura della successione, dalla data in cui hanno avuto notizia legale del riconoscimento e dell'autorizzazione.

Tra le ipotesi di rimborso obbligatorio dell'imposta, degli interessi, delle soprattasse e delle pene pecuniarie eventualmente pagati, è annoverata quella connessa al mancato ottenimento da parte di un ente (di qualunque natura) dell'autorizzazione governativa ad accettare un'eredità, un legato o una donazione.

Gli atti che hanno per oggetto trasferimenti non soggetti all'imposta sono registrati gratuitamente salva la prova della devoluzione alle finalità indicate.

6.3.4 Imposte ipotecarie e catastali

La legge fiscale dispone che non sono soggette alle imposte ipotecaria e catastale le formalità e/o le volture relative ai trasferimenti considerati esenti ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, con i requisiti più sopra analizzati.

6.3.5 Lotterie e operazioni a premio

Per quanto riguarda l'organizzazione di tombole e lotterie, gli uffici finanziari possono autorizzare, previo nulla osta della prefettura:

1) le lotterie promosse e dirette da enti morali, associazioni e comitati senza fini di lucro (ora, anche Onlus), aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi, disciplinati dagli artt. 14 e ss. c.c., con vendita di biglietti staccati da registri a matrice in numero determinato, il cui importo complessivo per ogni singola operazione non supera la somma di L. 100.000.000. La vendita di biglietti deve essere limitata al territorio della provincia;

2) le tombole promosse e dirette da enti morali, associazioni e comitati senza fini di lucro (ora, anche Onlus), aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi, disciplinati dagli artt. 14 ss. c.c., 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 25.000.0000. 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 di ricevitorie del lotto;

3) le pesche o banchi di beneficenza promossi e diretti da enti morali, associazioni e comitati senza fini di lucro (ora, anche Onlus), aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi, disciplinati dagli artt. 14 e ss. c.c., purché l'operazione sia limitata al territorio del comune ed il ricavato non ecceda la somma di lire 100.000.000.

E' previsto un particolare trattamento per le tombole i cui premi non superino complessivamente i 3 milioni di lire e le pesche di beneficenza il cui ricavato non superi i 15 milioni di lire, promosse in occasione di feste o sagre a carattere locale e che abbiano ambito limitato alle feste e sagre stesse. Tali manifestazioni sono soggette all'autorizzazione del Comune e sono escluse dall'applicazione della ritenuta. Per le altre dovrà invece essere applicata una ritenuta alla fonte pari al 10 per cento, con facoltà di rivalsa, sul valore dei premi corrisposti.

Tutte le manifestazioni in oggetto sono soggette ad una tassa di lotteria pari al 30 per cento dell'ammontare della somma ricavata, ridotta al 10 per cento se non vengono superati determinati limiti di ricavi (10 milioni per la lotteria, 3 milioni per la tombola e 15 milioni per le pesche di beneficenza).

Sono esenti da tale tassa le lotterie e le pesche il cui importo non superi la somma di lire 500.000.

Con riferimento alla disciplina relativa ai concorsi ed alle operazioni a premio organizzati dagli enti non commerciali, si segnala un recente intervento del Ministero delle finanze, volto ad escludere dall'obbligo di richiedere la preventiva autorizzazione per quelle manifestazioni che "essendo prive di contenuti commerciali, non possono essere considerate operazioni a premio" (cfr. Ris. Min. 21 maggio 1996, n. 74/E/6/4480).

Secondo il Ministero la normativa sulle manifestazioni a premio riguarda solo le iniziative promosse per scopi commerciali; tale infatti è la ratio cui si ispira l'obbligo di preventiva autorizzazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Sulla base di tale interpretazione appare verosimile ritenere, in generale, che ogniqualvolta si tratti di operazioni che non rivestano carattere commerciale le stesse possano essere svolte prescindendo dal rilascio di autorizzazioni.

6.3.6 Concessioni governative

Per quanto riguarda le tasse sulle concessioni governative non sono previste disposizioni particolari per gli enti non commerciali; esistono, però, alcuni atti, soggetti ad imposta ed indicati nella legge, che possono occorrere con maggiore frequenza nello svolgimento dell'attività di tali soggetti.

Recenti modifiche normative, nell'ottica di attuare una semplificazione tributaria, hanno disposto l'abolizione di numerose tasse di concessione governativa su atti che interessavano gli enti non commerciali; ad esempio, è stato soppresso l'obbligo di corrispondere la tassa di concessione governativa per il riconoscimento della personalità giuridica di associazioni, fondazioni ed altre istituzioni.

Altre operazioni sono, invece, ancora soggette al tributo. In particolare, sono soggette alla tassa di concessione governativa le iscrizioni nel registro delle imprese relative ad enti privati con o senza personalità giuridica diversi dalle società; le tasse non sono dovute dalle cooperative sociali, di mutua assicurazione e di mutuo soccorso, dalle società sportive, e dalle società di ogni tipo che non svolgono attività commerciali i cui beni immobili sono totalmente destinati allo svolgimento delle attività politiche dei partiti rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali, delle attività culturali, ricreative, sportive ed educative dei circoli aderenti ad organizzazioni nazionali legalmente riconosciute, delle attività sindacali dei sindacati rappresentati nel CNL.

Deve essere corrisposta la tassa di concessione governativa nella misura di lire 100.000 per ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine per la bollatura e numerazione di libri e registri. Tale norma continua a trovare applicazione nonostante sia stata introdotta un'unica tassa annuale per la vidimazione dei libri; questa tassa si applica infatti solo per le società di capitali ed enti ad esse equiparati.

Anche enti non commerciali devono corrispondere una tassa fissa nella misura di lire 100.000 per l'attribuzione del numero di partita IVA. La tassa deve essere versata prima della presentazione della dichiarazione di inizio attività e poi per ogni anno solare successivo, fino a quello seguente al periodo d'imposta in cui è cessata l'attività, prima della presentazione della dichiarazione annuale.

6.3.7 ICI

Gli enti non commerciali che siano titolari del diritto di proprietà, usufrutto, uso o abitazione su immobili (fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli) situati nel territorio dello Stato sono tra i soggetti passivi dell'imposta comunale sugli immobili.

Oggetto dell'ICI sono i fabbricati appartenenti alle categorie catastali A - B - C - D, i fabbricati non accatastati, le aree fabbricabili ed i terreni agricoli, a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa.

La base imponibile è costituita dal valore degli immobili, determinato secondo particolari modalità.

Per i fabbricati, tale valore è pari al prodotto delle nuove rendite catastali per determinati coefficienti, variabili in funzione delle categorie catastali di appartenenza dei beni (i coefficienti sono: 50, per i beni appartenenti alla categoria catastale A/10, 34 per i beni appartenenti alla categoria C/1 e 100 in tutti gli altri casi). Se i fabbricati non sono censiti il valore dovrà essere determinato sulla base della rendita presunta, cioè quella attribuita a fabbricati simili già iscritti in catasto. Per gli immobili del gruppo D il valore imponibile è costituito dalla rendita catastale moltiplicata per 50 o, in mancanza di stima diretta e solo se si tratta di immobili interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, dal prodotto tra i valori di acquisizione originari e determinati coefficienti, rapportati all'anno di acquisizione.

Il valore dei terreni agricoli è ottenuto moltiplicando il reddito dominicale risultante in catasto per 75; per le aree fabbricabili, invece, il valore è pari a quello di mercato.

I fabbricati in costruzione vengono considerati come aree fabbricabili fino a che non sono ultimati i lavori di costruzione o vengono comunque utilizzati; analogamente per i casi di demolizione e per i fabbricati oggetto di interventi di recupero.

Ai fini della determinazione dell'imposta, l'aliquota può variare da Comune a Comune da un minimo del 4 ad un massimo del 7 per mille, e può essere diversificata entro tale limite con riferimento agli immobili diversi dalle abitazioni o di alloggi non locati; è data, inoltre, facoltà ai Comuni di istituire un'aliquota d'imposta agevolata in rapporto alle diverse tipologie degli enti senza scopo di lucro.

L'ammontare dell'imposta dovuta viene versato in due rate: la prima, pari al 90 per cento dell'imposta dovuta per il periodo di possesso del primo semestre, entro il 30 giugno di ogni anno, la seconda, a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, dal 1° al 20 dicembre dello stesso periodo d'imposta.

Sono esenti dall'imposta i fabbricati con destinazione ad usi culturali, i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze, i fabbricati di proprietà della Santa Sede, i fabbricati, dichiarati inagibili o inabitabili, che sono stati recuperati al fine di essere destinati a specifiche attività assistenziali, limitatamente al periodo in cui sono adibiti direttamente allo svolgimento delle attività predette ed i terreni agricoli ricadenti in determinate aree montane o di collina, specificatamente elencate.

La disciplina relativa all'ICI prevede una particolare norma di esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di culto.

Gli enti non commerciali risultano, pertanto, soggetti passivi dell'ICI solo per gli immobili con destinazione diversa da quelle sopramenzionate, per i quali dovranno provvedere ai relativi versamenti, nonché alla presentazione dell'apposita dichiarazione.

6.3.8 Imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni

In merito all'imposta sulla pubblicità sono previste, per gli enti non commerciali, precise norme agevolative.

La prima di queste prevede la riduzione alla metà della tariffa dell'imposta per la pubblicità effettuata da comitati, associazioni, fondazioni ed ogni altro ente che non abbia scopo di lucro, per la pubblicità relativa a manifestazioni politiche, sindacali e di categoria, culturali, sportive, filantropiche e religiose, da chiunque realizzate, con il patrocinio o la partecipazione degli enti pubblici territoriali ed, infine, per la pubblicità relativa a festeggiamenti patriottici, religiosi, a spettacoli viaggianti e di beneficenza.

Sono previste anche esenzioni dall'imposta sulla pubblicità.

E' disposta l'esenzione dall'imposta per le insegne, le targhe e simili apposte per l'individuazione delle sedi di comitati, associazioni, fondazioni ed ogni altro ente che non persegua scopo di lucro.

E' disposta la riduzione alla metà della tariffa per il servizio delle pubbliche affissioni per i manifesti di comitati, associazioni, fondazioni ed ogni altro ente che non abbia scopo di lucro; per i manifesti relativi ad attività politiche, sindacali e di categoria, culturali, sportive, filantropiche e religiose, da chiunque realizzate, con il patrocinio o la partecipazione degli enti pubblici territoriali e per i manifesti relativi a festeggiamenti patriottici, religiosi, a spettacoli viaggianti e di beneficenza.

6.3.9 Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche

Sono previste, anche per questo tributo, norme particolari che possono avere come referenti gli enti non commerciali.

In particolare, per le occupazioni realizzate in occasione di manifestazioni politiche, culturali o sportive, la tariffa ordinaria è ridotta dell'80 per cento.

Per manifestazioni politiche s'intende quelle poste in essere da partiti, gruppi politici riconosciuti o da organizzazioni sindacali, dirette al raggiungimento di tale specifica finalità mentre sono culturali quelle attività che sostanzialmente ed oggettivamente costituiscono un concreto contributo alla crescita ed all'arricchimento culturale dei singoli.

E' prevista l'esenzione dalla tassa per le occupazioni effettuate dallo stato, dalle regioni, province, comuni e loro consorzi, da enti religiosi per l'esercizio dei culti ammessi nello stato, dagli enti pubblici, per finalità specifiche di assistenza previdenza, sanità, educazione, cultura e ricerca scientifica.

Si vuole, con ciò, sottrarre all'imposizione quelle occupazioni strumentali per l'esercizio di attività istituzionali o, comunque, di pubblico interesse.

Per quanto concerne, in particolare, gli enti religiosi, l'agevolazione in parola è subordinata alla condizione che l'occupazione degli spazi e delle aree pubbliche sia connessa esclusivamente all'esercizio del culto (ad esempio, per quanto riguarda le aree occupate temporaneamente con transenne per lo svolgimento di una processione, passi carrabili di accesso all'oratorio ecc.); sono, invece, soggette alla tassazione le occupazioni che sono indirettamente correlate all'esercizio del culto come, ad esempio, i passi carrabili per l'accesso alla casa parrocchiale, le occupazioni temporanee realizzate da imprese per la ristrutturazione di edifici adibiti al culto o quelle effettuate, pur nell'ambito di manifestazioni religiose, con intenti culturali o anche di puro e semplice divertimento (concerti bandistici o di musica leggera, sagre ecc.).

La disposizione di esonero riguarda solo gli enti non commerciali pubblici e non anche quelli privati. L'agevolazione in parola è subordinata alla sussistenza di un rapporto diretto, oggettivamente verificabile, tra l'occupazione ed una delle finalità indicate nella norma stessa.

6.3.10 Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni

I locali ed aree adibiti a musei, archivi, biblioteche, ad attività di istituzioni culturali, politiche e religiose, sale teatrali e cinematografiche, scuole pubbliche e private, autonomi depositi di stoccaggio e depositi di macchine e materiale militari costituiscono un unico gruppo di attività di cui i Comuni devono tenere conto nella determinazione delle tariffe per categorie.

La norma viene segnalata in quanto le accennate attività possono essere gestite da enti non commerciali; è facile ritenere, pertanto, che per i rifiuti prodotti nell'esercizio di dette attività si renderà applicabile una tariffa particolare.

6.3.11 Imposta sugli spettacoli

L'imposta sugli spettacoli si applica su determinate attività elencate nella legge, che rilevano in questa sede in quanto possono essere organizzate da enti non commerciali. Tali attività sono:

1. Spettacoli cinematografici e misti di cinema e avanspettacolo, comunque ed ovunque dati al pubblico, anche se in circoli e sale private;
2. Spettacoli sportivi di ogni genere, ovunque si svolgano, nei quali si tengano o meno scommesse;
3. Spettacoli teatrali diversi da quelli di cui al successivo n. 4; esecuzioni musicali di qualsiasi genere effettuate a mezzo di elettrogrammofoni a gettone o a moneta (juke-box) o di apparecchiature similari a gettone o a moneta; balli, lezioni di ballo collettivo, veglioni e altri trattenimenti di ogni natura, ovunque si svolgano e da chiunque organizzati; corsi mascherati e in costume, rievocazioni storiche, giostre e manifestazioni similari;
4. Spettacoli teatrali di opere liriche, balletto, prosa, operetta, commedia musicale, rivista, concerti vocali e strumentali; attività circensi e dello spettacolo viaggiante; spettacoli di burattini e marionette ovunque tenuti;
5. Mostre e fiere campionarie; esposizioni scientifiche, artistiche e industriali, rassegne cinematografiche riconosciute con decreto del Ministro per le finanze ed altre manifestazioni similari di qualunque specie;
6. Attività consistenti nell'utilizzazione dei biliardi, degli elettrogrammofoni, dei biliardini e di qualsiasi tipo di apparecchio e congegno a gettone o a moneta da divertimento o trattenimento, anche se automatico e semiautomatico, installati sia nei luoghi pubblici o aperti al pubblico - ma non nell'ambito dello spettacolo viaggiante - sia in circoli o associazioni di qualunque specie; nel gioco del bowling; nel noleggio di *go-kart* e in ogni altro gioco o intrattenimento diversi dai precedenti per il quale si corrisponda un prezzo per parteciparvi;
7. Gestione degli ingressi alle sale da gioco o ai luoghi specificamente riservati all'esercizio delle scommesse (l'imposta si applica sul biglietto d'ingresso);
8. Gestione delle case da gioco;
9. Scommesse al totalizzatore o al libro e di qualunque altro genere, accettate in occasione di corse con qualunque mezzo effettuate, di concorsi ippici, di regate, di giochi di palla e pallone, di gare di tiro a volo e di ogni altra gara o competizione.

Concorrono a formare la base imponibile dell'imposta sugli spettacoli, tra gli altri i sussidi corrisposti da persone o enti privati.

Quando gli spettacoli e le altre attività elencate nella Tariffa sono organizzati da circoli per i propri soci, l'imposta si applica sull'ammontare complessivo delle quote o contributi sociali pagati dai soci, se il circolo abbia per unico scopo di organizzare tali spettacoli e attività ovvero su parte dell'ammontare delle quote o contributi anzidetti se il circolo non abbia tale unico scopo. Entro cinque giorni dalla fine di ciascun anno sociale deve essere presentata apposita denuncia dell'ammontare complessivo delle quote o contributi dei soci.

Sono soggetti all'imposta con la minore aliquota prevista per il tipo di spettacolo o attività le dotazioni, i sussidi e gli altri proventi, nonché le quote per l'appartenenza a società e circoli.

L'imposta si applica anche per gli spettacoli ed altre attività organizzati per fini di beneficenza o comunque non di lucro.

Nell'ambito sportivo assumono spesso particolare rilevanza i proventi derivanti dalle sponsorizzazioni, soggetti, oltre che all'imposta sugli spettacoli, anche all'IVA, da liquidarsi congiuntamente presso la SIAE. L'aliquota sulle manifestazioni sportive è del 9 per cento. La base imponibile è data dal corrispettivo erogato dallo sponsor ed è data facoltà di esercitare la rivalsa dell'imposta sugli spettacoli sullo sponsor.

Altre norme disciplinano situazioni particolari; non è dovuta l'imposta per gli ingressi nei giardini zoologici e nelle mostre faunistiche a carattere permanente promosse per finalità culturali o di studio, sulle quote annuali versate dai soci dei circoli di cultura cinematografica aderenti alle associazioni nazionali riconosciute, nonché sulle quote versate dai soci dei circoli del cinema che svolgano attività rivolta specificamente all'educazione cinematografica dei minori di anni 16.

6.3.12 I.R.A.P.

In conclusione all'analisi della normativa applicabile agli enti non commerciali, non si può tacere della riforma operata con la legge Finanziaria per il 1997 che porta una sostanziale modificazione al panorama più sopra descritto.

Con tale previsione viene prospettata l'ipotesi di un decentramento in senso federale dell'imposizione, attraverso la previsione di una delega al Governo per il riordino della finanza regionale e locale e l'istituzione di una imposta regionale sulle attività produttive (in sigla I.R.A.P.): alla delega si è data applicazione col D. Lgs. n. 446/1997.

Tale imposta sostituisce l'ILOR, l'ICIAP, la tassa sulla salute, la c.d. tassa sulla partita IVA, i contributi sanitari e l'imposta sul patrimonio netto delle imprese; il gettito di tale imposta sarà devoluto interamente alle regioni.

Il presupposto d'imposta è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi, ma l'attività svolta da società ed enti di qualunque tipo è considerata per principio rilevante ai suddetti fini.

E' l'essere una struttura permanente, in sostanza, ad attivare il presupposto d'imposta, che nel caso degli enti non commerciali afferisce in ogni modo al rilievo tributario sia per quanto attiene l'area istituzionale che per quel che riguarda l'area commerciale ove presente.

L'I.R.A.P. è un'imposta reale e trova applicazione indipendentemente dalla forma giuridica, dal tipo di attività e dalla destinazione di beni o dei servizi prodotti. Gli enti non commerciali risultano, pertanto, interessati a tale imposta insieme alle imprese, ai lavoratori autonomi, agli enti statali e le altre amministrazioni locali ed ai produttori agricoli.

La base imponibile dell'I.R.A.P., in via generale, deve essere determinata in riferimento al valore aggiunto prodotto nel territorio regionale e risultante dal bilancio, con le eventuali variazioni previste per le imposte erariali sui redditi e, per i soggetti non obbligati alla redazione del bilancio, dalle dichiarazioni dei redditi (questo metodo di determinazione è detto "differenziale"); in particolare, per gli enti non commerciali, oltre che per lo Stato e le altre amministrazioni pubbliche, la base imponibile, relativamente all'attività non commerciale, deve essere costituita esclusivamente dall'ammontare delle retribuzioni e dai compensi erogati per retribuzioni, redditi assimilati e compensi per collaborazioni coordinate e continuative (metodo retributivo).

Nell'ipotesi di svolgimento di attività commerciali da parte dell'ente, l'imposta si applica, oltre che sul versante istituzionale nei termini sopra detti, secondo le modalità previste per le imprese (sulla base del valore aggiunto, determinato secondo particolari criteri, differenziati per la contabilità ordinaria e semplificata): ne consegue un metodo denominato "misto".

L'aliquota dell'I.R.A.P. fissata inizialmente è pari al 4.25%, con attribuzione alle regioni del potere di maggiorare l'aliquota fino a un massimo di un punto percentuale.

Essendo un'imposta a base regionale, nel caso di enti che svolgano l'attività attraverso uffici situati in più regioni, il calcolo dell'imponibile avverrà mediante ripartizioni, in base al costo del personale dipendente in servizio nelle varie sedi.

L'assoggettamento ad I.R.A.P. comporta obblighi dichiarativi, in connessione o in alternativa alla dichiarazione dei redditi. Ne deriva che, pur dopo gli sforzi ventennali per sottrarre gli enti non commerciali il più possibile all'obbligo della dichiarazione (es. estendendo le ritenute secche d'imposta alla fonte), con l'introduzione dell'I.R.A.P. solo enti privi sia di attività commerciali che di rapporti retributivi possono mantenere in pieno l'esonero dei suddetti obblighi.

7. Il regime corrente degli enti associativi

Se l'ente non profit è costituito in forma associativa (cioè, o di associazione in forma nominale, ovvero di struttura che egualmente, a prescindere dal nome, appare fondata sulla centralità della pluralità di persone unite dall'impegno per lo scopo comune) esso è regolato da norme ulteriormente vantaggiose, il cui beneficio è una maggiorata attenuazione dell'imposizione sulle attività remunerative (nel senso di retribuite) in via specifica (quelle, cioè, candidate ad essere considerate «commerciali», e come tali a produrre redditi imponibili e IVA da addebitare).

Analizzare le specificazioni disciplinari di questo versante soggettivo equivale, nella sostanza, a tracciare i confini del regime «attenuativo», dal momento che non sussistono regole di tassazione generali, sul soggetto, diverse nelle modalità essenziali. Per sapere se si è in presenza di un ente associativo bisogna guardare al versante civilistico e dunque statutario: l'ente è associativo allorché consta della convergenza costitutiva di una collettività che ha espresso la volontà congiunta di condurre attraverso di esso un'attività esterna, assumendone in ragione di ciò la qualità di socio, associato o partecipante.

Tale posizione può essere, poi, e lo sarà, ulteriormente indagata, approfondita, perché talora giustifica distinzioni di circostanza, ma una fondazione non è possibile che sia un ente associativo neppure se prevede una forma di adesione, iscrizione, vincolo collaborativo (si stanno sviluppando molte forme operative in tal senso, ma nessuna è in grado di sopravanzare il fatto che la volontà fondante è imperniata su un capitale da amministrare più che su una collettività di persone libere da coordinare).

A rigori non è associativo neanche un comitato in senso stretto civilistico, anche se spesso dietro tale denominazione sussistono delle semplici associazioni, cui il regime attenuato spetterebbe senz'altro.

Così come non sarà “associativo” un ente pubblico o una struttura diretta senza dinamica partecipativa.

In linea di schematizzazione l'ente non profit associativo, ai fini della disciplina corrente (che, ribadiamo, si caratterizza soprattutto per il diverso tracciato dell'area delle attività commerciali e imponibili), conosce in sede tributaria una tripartizione; cioè, si possono distinguere:

1. gli enti associativi comuni;
2. gli enti associativi speciali agevolati;
3. gli enti associativi di promozione sociale.

Ovviamente stiamo parlando di fattispecie in cui, per ipotesi, non si sia dato luogo, per altri motivi giuridici, alla confluenza nelle Onlus né negli enti di volontariato, situazioni per il cui regime, che comunque non è sempre alternativo né confliggente a quelle che stiamo per riassumere, si rinvia ai paragrafi appositi.

7.1 Le imposte dirette

Per molto tempo la categoria degli enti non commerciali è stata trattata su base unitaria, nel regime fiscale corrente, anche se la particolarità del rapporto tra associazione e soci ha ricevuto da sempre un'attenzione privilegiata nei «particolari».

In verità ciò risulta spiegabile senza difficoltà, se solo si considera che i passaggi monetari interni tra soci e associazione costituiscono una fase della vita di relazione della persona che non prelude ad arricchimenti di taluno o per converso all'impoverimento di chi dà: il rapporto tra un socio e la sua associazione non esprime estraneità, alterità perché il socio «coincide» per la sua parte, con la struttura di cui fa parte, è, in altri termini, quota parte della sua associazione, e quando versa qualcosa nelle casse di questa sarebbe più giusto inquadrare il fenomeno non nei passaggi definitivi

di mezzi monetari come quelli che avvengono nei rapporti con i commercianti, con le imprese di trasporto o di altri servizi, bensì come una «messa da parte» collettiva, di moneta, in funzione di una spendita organizzata all'interno del progetto collettivo che sta alla base dello stare insieme in associazione.

Il socio che si quota per finanziare un concerto o una stagione di concerti è una persona che si compra un concerto o una stagione di concerti organizzandosi insieme a tanti confratelli di passione: l'associazione è il tramite, non è il fornitore di musica, che resta l'orchestra, è un filtro razionale tra molti simili che operano in via orizzontale per soddisfare un interesse comune.

Ecco perché è ingiusto, su un piano generale, ipotizzare che l'associazione sia una controparte economica dei suoi soci: il che dimostra che le notevoli semplificazioni di rapporti fiscali introdotte già nel 1989 per gli enti di tipo associativo, non sono mai state delle vere e proprie agevolazioni, delle concessioni, ma il semplice riconoscimento di una realtà di fatto che rispetta il concetto per cui gli spostamenti di reddito, tra soggetti economici presuppongono delle contrapposizioni economiche reali.

In un contesto che di tutto ciò tiene abbastanza conto, anche se non completamente, la legge fiscale prevede l'incidenza di alcuni principi pratici in materia di imposte dirette e di IVA che pongono gli enti associativi su un piano indubbiamente diversificato rispetto agli altri soggetti in genere, anche quando trattasi di enti non commerciali.

Detto piano riconosce, innanzitutto, irrilevanza fiscale di principio ai rapporti di gestione delle quote di adesione, periodiche o meno (ma qui la concessione è relativa, in quanto il finanziamento periodico è semmai idealmente accostabile al concorso di capitale). Dopodiché, mentre esclude il regime di favore delle quote alle «false quote» (cioè, a casi in cui la parità di posizione dei soci è smentita dal fatto che l'associazione può rendersi, anche in via di fatto, fornitore del socio, assicurandogli su base separata e specifica, dietro pagamento di contropartite individuate, servizi specifici), enfatizza il beneficio di detassazione delle quote citate spingendosi a riconoscere che il regime di irrilevanza fiscale può assicurarsi anche a rapporti economici interni di tipo formalmente «corrispettivo», purché conformi alle finalità istituzionali (anzi, attuative delle stesse).

Questa specialità non vale però per tutte le associazioni, bensì solo per quelle che presentano contenuti statutari particolarmente consoni alla visione di gruppo omogeneo allargato e democratico in cui dovrebbe sostanziersi quella che al legislatore fiscale è parsa l'associazione “per eccellenza”.

Questo gruppo di enti «eletti», che in passato si identificavano in base a semplici enunciati statutari (bastava definirsi enti culturali: è accaduto anche in campi di indubbia decadenza morale), non godono però, dopo il D. Lgs. n. 460, della stessa libertà di movimento del passato.

Essi devono, infatti, presentare, accanto ai contenuti elettivi dell'ambito di azione (es. fini assistenziali), precisi requisiti statutari alquanto rigidi che tendono a far distinguere con nettezza tra associazioni vere e reali ed iniziative che dell'associazione del tipo “agevolato” hanno solo le vestigia.

Emerge, dunque, che alla base della classificazione ripartita in parola sussistono ad un tempo ragioni sostanziali, cioè fondate su esigenze obiettive, con ragioni di tipo antielusivo, cioè dettate dall'esigenza di evitare indebite e artificiose fruizioni di benefici fiscali progettati per altre situazioni rispetto a quelle simulate.

Per comodità dialettica chiamiamo i primi “enti associativi comuni”, mentre i secondi li chiameremo “enti associativi agevolati”.

In linea di massima per tutti questi soggetti, il regime fiscale è quello normale previsto per gli enti non commerciali. Anzi, nei tributi minori non operano quasi mai regole speciali a favore della seconda categoria. La differenziazione incide sulla quantità di entrate che viene ad essere rilevante ai fini della tassazione dei redditi d'impresa e dell'IVA: e qui le differenze sono notevoli e di portata anche quantitativamente significativa, in molti casi.

La legislazione differenziale, infatti, esprime come effetto quello per cui, fermo restando l'inquadramento di base dell'ente, il novero di operazioni qualificabili come attività commerciali si restringe grandemente.

Restringendosi, può aversi l'effetto che addirittura l'ente si rafforzi nella sua posizione di non commerciale. Ad esempio, escludendo che un miliardo di proventi dai soci sia considerabile commerciale, diventa non più preoccupante il mezzo miliardo di proventi sicuramente commerciale che l'ente per altri versi produce: l'esempio è volutamente grossolano, ma lascia meglio capire che con la dequalificazione a «non commerciali» di molte attività queste norme agevolative influenzano moltissimo gli inquadramenti soggettivi e non solo i regimi di tassazione tecnica (in vero, con interpretazione frettolosa che crediamo si infrangerebbe subito in caso di contestazione opposta giurisdizialmente, il Ministero delle Finanze, nella sola circolare di commento al D. Lgs. n. 460, non ha assunto la soluzione che abbiamo appena prospettato: ma si tratta di una tesi – irrilevanza delle entrate detassate a fini qualificatori – che non convince, fosse sfuggita “di penna” perché illogica).

7.1.1 Enti associativi comuni

Questo novero rappresenta, quindi, il gruppo-base, riconoscibile per «differenza» dato che esso non può essere incluso - per mancanza dei più selettivi requisiti che vedremo - in nessuna delle altre due categorie considerate più «meritorie» (stando al livello agevolativo che opera secondo la legge).

Il suo «beneficio» espresso è dato dal fatto che non è considerata commerciale l'attività genericamente svolta nei confronti degli associati o partecipanti in conformità agli scopi e che di conseguenza le quote e i contributi associativi non sono reddito.

Ovviamente tutto ciò vale fino a quando il socio non paghi un corrispettivo specifico per una cessione o una prestazione esclusiva e personalizzata (e la regola vale anche se invece di un prezzo a parte venga erogata una maggiorazione della quota di associazione). Nei casi in cui, invece, l'interscambio con i soci è esteso, l'ente tenderà addirittura a compromettere la qualifica di «non commerciale».

A ben vedere, quindi il beneficio è abbastanza contenuto: la legge riconosce l'irrilevanza fiscale del patto istituzionale con cui un socio finanzia l'associazione di cui fa parte, ma talora equipara il socio ad un «cliente» - e considera ricavo quello che viene pagato - allorché si crea un nesso di contrapposizione para-economico tra quanto specificamente si da e quanto si riceve.

Nella realtà, non mancano tendenze-limite in cui certe associazioni erogano dietro il versamento della sola quota di adesione pacchetti di controsvizi veri e propri, asserendo ovviamente che la dazione è conforme ai fini istituzionali: in questi casi si considera che l'assenza di controprestazioni specificate, che oltretutto non richiede adeguamenti statutari di alcun tipo, sia un baluardo sufficiente di fronte alla contestazione di commercialità (palese una certa spinta “esclusiva” in ciò).

In questi casi, oltre alle possibili ricorrenze delle fattispecie di commercialità presunta, l'occultazione di sostanziali erogazioni di servizi dietro la quota è sindacabile sotto il profilo di un avveduto giudizio di conformità ai fini statutari: talora sarà possibile comprovare che l'impianto tradisce una semplice simulazione di patto associativo, risultando invece invocabile il caso della somministrazione periodica di utilità a terzi (l'assenza di requisiti statutari standard non impedirà di utilizzare lo statuto e la sua osservanza in fatto per sostenere eventuali tesi di denegazione dei benefici).

Ovviamente nessun problema si pone mai nelle associazioni in cui non solo non si versano quote ma poi, ulteriormente, nasce per i soci un impegno morale a dare in atti, aiuti, mobilitazioni.

Per tutto quanto non concerne il rapporto sociale valgono le regole normali già viste per gli enti non commerciali (imposizione di attività commerciali, di redditi di capitale, fondiari, diversi).

7.1.2 Enti associativi agevolati

Abbiamo usato questa denominazione, che è, «ufficiosa» per un particolare raggruppamento di enti associativi per i quali il legislatore, innanzi tutto, conferma, come per gli enti associativi comuni, l'irrilevanza del rapporto sociale di base ed in più concede una significativa deroga al principio

fiscale per cui le prestazioni corrispettive ente/socio determinano attività commerciale imponibile. Dopo vari aggiustamenti legislativi, guardando all'assetto che risulta dopo il D. Lgs n. 460, si può scomporre l'argomento nei seguenti sottotemi:

- ◊ nuova casistica soggettiva degli enti speciali o agevolati;
- ◊ regime speciale;
- ◊ ulteriori norme di cautela antielusiva che tutelano da abusi.

7.1.2.1 Casistica soggettiva

Rientrano tra le associazioni speciali o agevolate le:

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

Naturalmente l'inquadramento tra queste casistiche va fatto in base allo statuto, guardando all'oggetto essenziale (e sperando di doversi misurare il meno possibile con quelle difficili situazioni di coesistenza di più finalità agevolate con finalità non agevolate). Nella circolare illustrativa del D. Lgs. n. 460 il Ministero delle finanze si è più volte richiamato ad una sentenza della Corte costituzionale (sentenza 5 - 19 novembre 1992 n. 460) in cui ricorre l'assioma per cui nessuno può essere arbitro della propria tassabilità, nel senso che ogni attestazione statutaria a nulla vale se poi manca la riprova in fatto.

Il concetto è financo ovvio, ma restano intatte le preoccupazioni dovute alla estrema incertezza delle nozioni sopra elencate, tanto più alla luce della lettura restrittiva che ne è sempre possibile (valga ad esempio la risoluzione con cui il Ministero delle finanze ha ritenuto che certe attività di ricerca scientifica non potessero essere definite culturali, non ostante sussistessero decine di norme in cui i due concetti sono affiancati in rapporto di *species* e *genus*, ovvero di mezzo e fine).

7.1.2.2 Regime speciale

Le linee oggettive del regime speciale si colgono nella fissazione delle seguenti attività esonerate da tassazione non ostante la «teorica» riconducibilità alle attività commerciali imponibili:

●le attività svolte **in diretta attuazione** (non basta più la semplice “conformità”, come ben chiarisce la Circ. 124/E) degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli associati o partecipanti (non dei terzi, dunque) oppure di associazioni consorelle, cioè di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, o anche degli associati di queste ultime;

●le cessioni (questa volta anche a terzi) di proprie pubblicazioni, allorché si tratti di pubblicazioni cedute in prevalenza agli associati (anche se cedute gratuitamente, all'interno del rapporto associativo);

Per le sole organizzazioni sindacali e di categoria (nozione da intendere con cautela) è anche possibile vendere senza imposizione le «pubblicazioni ... riguardanti i contratti di lavoro» (senza

riguardo alla prevalente distribuzione ai soci) nonché assistere, dietro corrispettivo non remunerativo, i soci ed i semplici iscritti con consulenza in materia di applicazione dei contratti e di legislazione.

7.1.2.3 Cautele statutarie

In passato esistevano svariate, e non sempre chiare, disposizioni di fonte ministeriale con lo scopo di «dequalificare» dall'imponibilità le reali situazioni meritevoli, dove i soci non fossero assimilabili a precari consumatori o ad avventori.

Oggi quello scopo, indiscutibilmente fondato e giusto, è raggiunto ponendo una serie di requisiti statutari a monte all'ente associativo speciale: se questi sussistono, la deroga sull'imponibilità dei corrispettivi specifici spetta, altrimenti questi ultimi costituiranno ricavi imponibili come avviene per gli enti non commerciali comuni.

Con tali cautele le imprese dissimulate in associazioni, sostanzialmente dirette da una persona che ha saputo «inventarsi» un ruolo formale dietro una struttura cartacea che nasconde una semplice conduzione di mezzi organizzati alla produzione economica, che sostanzialmente evade il fisco sulle entrate, dovrebbero essere più difficili di prima: va notato come, a stretto rigore, non era neppure necessario creare nuove norme, ma è chiaro che adesso l'Erario ha il compito facilitato in sede di accertamento.

Allora, perché un ente associativo possa inquadrarsi in questo «secondo livello» di posizione agevolata esso deve presentare le seguenti clausole statutarie, in un atto redatto sotto forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata:

- a) divieto di distribuire anche in modo indiretto utili o avanzi di gestione nonché fondi riserve o capitale durante la vita dell'ente (per interpretare in concreto il concetto la Circ. 124/E ha ipotizzato l'applicabilità delle presunzioni di distribuzione stabilite per le Onlus);
- b) obbligo di devoluzione del capitale, in caso di scioglimento, in ottica non profit (es. associazione consorella);
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto, escludendosi ogni limitazione in funzione della temporaneità del rapporto e prevedono per i maggiori di età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni statutarie e dei regolamenti nonché per la nomina degli organi;
- d) obbligo al rendiconto economico e finanziario (non necessariamente di formazione assembleare);
- e) eleggibilità libera degli organi, con principio del voto singolo, sovranità dell'assemblea sociale, chiarezza nei criteri di ammissione e di esclusione dalla vita sociale, pubblicità delle convocazioni, di bilanci, delle delibere;
- f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo e sua non rivalutabilità.

Le norme sopra descritte, incompatibili con la tipicità delle organizzazioni di tipo religioso, tradizionalmente rette da principi di obbedienza che mal si conciliano con la molto più laica democrazia, non si applicano a tali entità.

Si applicano invece anche alle associazioni sindacali e di categoria anche quale presupposto per l'agevolazione sulle pubblicazioni recanti i contratti collettivi.

Vi è da osservare che l'idea di rafforzare, con cautele del tipo in parola, i presupposti di corretta

fruizione delle agevolazioni associative è tutt'altro che ingiusta: però la tendenza alle rigidità di lettura che il fisco tende a dare, specie in sede di controlli e verifiche, dei presupposti di ogni tipo creerà problemi certi. Mal si prestano, ad esempio, a fungere da presupposti, alla stregua delle situazioni di cui stiamo parlando, elementi come il principio di sovranità dell'assemblea ovvero i divieti di distribuzione in natura del capitale, concetto per il quale il fisco si è già affrettato a precisare che si avvarrà dei concetti presuntivi conati dal legislatore a proposito delle Onlus.

Più corretto sarebbe stato ipotizzare i requisiti in parola come elementi indicativi anziché come presupposti anche minimali ma assolutistici, portanti oltretutto il rischio di decadenze dallo status di ente non commerciale (come esempio dell'opinabilità, basti citare la tesi della Relazione governativa del D. Lgs n. 460 a proposito del voto a distanza, una tesi cioè che ha ravvisato nelle norme sulla sovranità assembleare il divieto di votazioni per referendum consultativo, com'è previsto da statuti al disopra di ogni sospetto come quelli del Touring Club e del WWF: in nome della "democrazia" i Trenta, ed il Ministero nella circolare illustrativa, hanno affermato una regola meno democratica perché accetta solo i voti dei presenti in associazioni che distribuite nel territorio nazionale meglio sarebbero rappresentate i sede assembleare da un suffragio che prevenga la selezione delle presenze attraverso i costi di spostamento o la formazione di maggioranze a suggestione: alla tesi così rigida si è poi cercato di porre parziale rimedio con D. Lgs. 422/1998 che ha ammesso il voto per corrispondenza per associazioni il cui statuto lo disponesse da prima dell'1 gennaio 1997, purché le stesse abbiano rilevanza nazionale e non abbino "organizzazione a livello locale").

7.1.3 Enti associativi di promozione sociale

Con questa categoria si sale, infine, alla sommità della casistica legislativo-tributaria degli enti associativi, in una collocazione cui competono 3 livelli agevolativi. Deve trattarsi di strutture che, oltre a rientrare nella categoria degli enti «speciali o agevolati», perseguono finalità di promozione sociale a contenuto assistenziale riconosciute tali dal Ministero dell'Interno (nel quadro di una legge speciale, la n. 287/1991).

Il livello agevolativo ultimo è alquanto specifico, spingendosi solo a ricomprendere nell'area di esonero alcune prestazioni che di per sé, considerati a parte, non presenterebbero quei requisiti di conformità agli scopi ideali che si chiedono agli enti agevolati, ed oltretutto si tratta di attività su cui, se non operasse questo esonero, agirebbe una delle ipotesi di presunzione di commercialità assoluta: stiamo parlando della somministrazione di alimenti e bevande effettuata da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, qui esonerate purché complementari alle attività istituzionali e pur sempre se rese verso i soli soci (la Circ. 124/E ha esemplificato il caso dei viaggi strumentali al congresso annuale dell'ente o ad un momento celebrativo particolare).

La stessa agevolazione (ma senza connessione alle promozioni sociali) è stata concessa a partiti e sindacati, nonché alle associazioni di religioni riconosciute.

Dato che esistono, nel campo, vere associazioni con veri soci che spesso hanno subito assimilazioni forzose in sede d'accertamento, per la coesistenza con false associazioni, la nuova impostazione legislativa offre ora la possibilità alla Finanza di distinguere in base alla situazione reale del rapporto associativo i casi del bar (o del viaggio) accessorio funzionale a più estesi obbiettivi sociali che si sostanziano in un meritorio lavoro di «promozione sociale» (tempo libero dei pensionati, assistenza integrativa a ragazzi), certificato dal riconoscimento ufficiale prestato pur ad altri fini (connessi al regime autorizzativo-commerciale) dal Ministero dell'Interno.

Un'analisi seria permetterà di distinguere le associazioni e i soci veri titolati a tale rapporto detassato, dagli avventori più o meno occasionali del club del sabato sera.

E' poi automatico derivare da quanto sopra che i servizi di somministrazione gestiti da enti associativi di ordine diverso saranno da considerare, con ancora più chiarezza del passato, quali servizi commerciali.

Ma la particolarità della qualità di associazione di promozione sociale non è limitata a questa

agevolazione in più su somministrazioni e turismo: bensì al fatto che detti soggetti, qualora svolgano nel quadro delle loro attività statutaria, anche attività solidaristico-sociali tipiche delle Onlus, possono fruire limitatamente a tale comparto di attività - purché gestito con contabilità separata - allo stesso livello ben più alto di agevolabilità fiscale previsto per le Onlus (v. oltre).

Le attività di «tipo Onlus» devono essere svolte non in favore dei soci bensì in un bacino di bisogno esterno all'ente, e devono essere dirette ad arrecare benefici a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, nonché di componenti collettività estere interessate da aiuti umanitari, ovvero devono rientrare nel novero del solidarismo presunto.

Le attività, coincidenti con quelle che devono caratterizzare le Onlus, sono, come più oltre meglio si dirà, l'assistenza sociale e sociosanitaria, l'assistenza sanitaria, la beneficenza, l'istruzione, la formazione, lo sport dilettantistico, la tutela dei beni storico-culturali e dell'ambiente, la promozione della cultura e dell'arte e la tutela dei diritti civili.

7.2 L'IVA

Ai fini dell'IVA la nuova legislazione introdotta nel 1997 ha avuto il merito di avere attuato un pieno parallelismo coerente con la regolamentazione vigente ai fini imposte sul reddito: in altre parole la problematica IVA degli enti associativi si pone come un riflesso parallelo di «non commercialità» delle stesse operazioni beneficate ai fini delle imposte dirette.

Ciò che in quest'ultima sede, a seguito delle varie analisi di fatto e diritto, è scaturito essere un soggetto all'imposta per carenza di commercialità oggettiva, fruisce di una parallela decommercializzazione anche ai fini dell'IVA, nel senso che entra tra le operazioni escluse.

Per il resto, ai fini IVA, valgono le normali disposizioni previste per gli enti non commerciali.

A fronte cioè di tutte le ipotesi di non commercialità stabilite ai fini delle imposte sui redditi, basate come sopra detto principalmente sulla specialità del rapporto con i soci, figura quindi prevista in contemporanea un'esclusione di rilevanza ai fini IVA.

Risulta così scongiurato il non impossibile verificarsi di scostamenti che escludessero la commercialità nel versante imposte sui redditi e non altrettanto ai fini IVA (o viceversa).

Così, ad esempio, così come abbiamo visto essere priva di rilevanza commerciale l'attività di scambio tra associazione e soci fatta in conformità alle finalità istituzionali all'interno del rapporto sociale, per le stesse ipotesi di associazioni, purché vengano le medesime condizioni statutarie, l'operazione è da intendersi esclusa dall'IVA per carenza del requisito soggettivo (non si considera, cioè, svolta nell'esercizio dell'impresa art. 4 D.P.R. n. 633/1972).

Per il resto l'ente di tipo associativo è un comune soggetto potenziale del tributo alla pari di tutti i comuni enti non commerciali, con l'eventualità che per la copertura ottenuta dalle norme di esonero dovute alla sua qualità di ente non commerciale agevolato, non ostante la posa in opera di atti di scambio, esso può non entrare, di fatto, mai nel gruppo dei soggetti attivi reali dell'imposta.

7.3 Gli altri tributi

La suddivisione tra enti non commerciali comuni ed enti di tipo associativo, con l'ulteriore distinguibilità tra enti associativi agevolati e non, costituisce una schematizzazione che non trova spazio diretto, impostata in questi termini generali, nelle discipline previste per i tributi complementari come il bollo, il registro e tutti gli altri che non sono l'IRPEG e l'IVA.

In questi ambiti sussistono sempre previsioni precisate, che non è possibile elencare perché disseminate nelle varie fattispecie, in cui la delimitazione del presupposto soggettivo di agevolazione in chiave non profit varia grandemente di volta in volta (v. cap. 5).

8. Il regime corrente delle ONLUS

L'innovazione senz'altro più significativa nella recente legislazione italiana del non profit è rappresentata dall'introduzione della figura (o della "posizione"?) di Onlus, ossia una configurazione soggettiva, di esclusiva pertinenza fiscale, di organizzazione non profit che riconosce e premia (fiscalmente) l'utilità sociale connotata in senso solidaristico, quale fattore di accentuazione del merito più comune di operare senza scopi di lucro.

Le Onlus non sono, dunque, nuovi enti "soggettivamente" intesi, come lo furono le USL.

La parola Onlus, e lo diremo ancora molte volte, nasce come qualifica, come un lasciapassare di accesso ad un regime speciale che lascia intatta la posizione soggettiva di base di chi la possiede.

Ma non è «automatico» essere un'Onlus, perché non ostante il nome tanto aperto concettualmente (... utilità sociale ...), solo alcune ipotesi molto precisate di enti non profit possono entrare nella categoria.

Quest'ultima, come vedremo, è caratterizzata da un alto tasso di defiscalizzazione - soprattutto a vantaggio delle attività economiche collaterali ai fini istituzionali ovvero realizzative delle stesse - ed è controbilanciata da un molto forte irrigidimento statutario e di responsabilità: salvo casi di vera frode «professionale», non è facilmente immaginabile il caso di Onlus simulata, come invece è stato fino ad oggi possibile fare con molte finte associazioni senza scopo di lucro inquadrate negli enti non commerciali.

Purtroppo, data la complicatezza della normativa, sarà invece frequente il caso dell'Onlus "immaginarie", ossia dell'ente che si autodenuncia come tale senza il fondato sussistere dei precedenti di diritto, con tutti i conseguenti rischi.

La trattazione che segue sarà ripartita in due temi, corrispondenti in linea generale al costruito legislativo: chi può essere Onlus, e come si articola poi il regime conseguente.

All'introduzione delle Onlus il Ministero delle finanze ha dedicato la specifica Circ. 168/E del 26 giugno 1998, cui non mancheranno in prosieguo altri richiami.

A livello del tutto preliminare può essere ancora ribadito che la Onlus nasce come ente che rivolge soprattutto all'esterno del suo corpo costitutivo gli effetti positivi della sua azione, differenziandosi così dalla filosofia dei soggetti collettivi che favoriscono solo gli aderenti (secondo uno spirito detto mutualistico).

Questa destinazione esterna fa della Onlus un teorico *partner ideale* delle istituzioni pubbliche, un ente che collabora in modo diretto al benessere collettivo, e che dunque, per l'appunto, in questo senso coltiva l'utilità sociale.

L'idea di fondo che ha ispirato concessioni fiscali tanto significative è legata a tale specificità di posizione ed allo spirito di primario solidarismo che ci si aspetta presente in tali istituzioni. Al riguardo, però, merita osservarsi che l'alta selettività solidaristica originaria, che concepiva cioè una concettualizzazione di Onlus strettamente ancorata all'azione diretta nei confronti di soggetti svantaggiati, è stata, con compromissione dell'organicità tecnica della legge, sostanzialmente ridimensionata attraverso l'inclusione all'ultima ora - anche sulla scorta di pressioni politiche palesi e pubbliche - di figure certamente utili socialmente ma non solidaristiche, come le fondazioni di ricerca scientifica, gli enti ambientalistici e quelli di promozione culturale.

8.1 «Chi può essere» Onlus

Sono necessari, per tale inquadramento, requisiti tipologici - cioè il possesso di una certa struttura giuridica di base e non di altre - requisiti statutari e requisiti di contenuto, concernenti cioè nel concreto l'azione solidaristico-sociale che si persegue effettivamente.

8.1.1 Requisiti di tipologia

Non si può essere, per ambire alla qualifica di Onlus, né società di capitali (a meno che non si versi nel caso di una cooperativa), né enti conferenti di azienda bancaria ai sensi della famosa legge Amato (c.d. fondazioni bancarie, detto in modo improprio), né partito o movimento politico, né sindacato o associazione di categoria, né ente pubblico (come tuttora sono, ad esempio, le IPAB non privatizzate: dubbio resta se lo possano essere gli enti di interesse o rilevanza pubblica, non costituiti formalmente e soggettivamente come pubblici).

Si può invece essere un'associazione, un comitato, una fondazione, una società cooperativa oppure un ente non tipicizzato (lega, gruppo, centro sociale: ma si tratta quasi sempre di figure associative) il cui statuto presenti tutti i requisiti di cui si riferisce oltre.

Sussistono poi tre equiparazioni automatiche di diritto: sono, infatti, considerate Onlus, per automatismo, le organizzazioni di volontariato iscritte nei debiti registri, le organizzazioni non governative costituite per la cooperazione internazionale e le cooperative sociali.

Per tali soggetti, stando alla legge, confermata dalle interpretazioni ufficiali, peraltro, non si deve neppure analizzare selettivamente lo statuto: basta essere in regola con la collocazione specialistica di appartenenza (cioè, essere stati iscritti, ad esempio, tra gli enti di volontariato presso gli appositi registri), e la qualifica di Onlus consegue di diritto.

Detta posizione "automatica" è stata salutata come un beneficio di particolare entità, tanto più che la legge ha lasciato libera la facoltà di scegliere, tra il regime Onlus e quello naturale, ciò che più aggradi ai soggetti in parola: tuttavia incombe, a nostro avviso, la regola per cui la decadenza dalla qualifica equiparata (es. cancellazione dalle O.N.G. o dai registri del volontariato) comporta il rischio di restituzione delle agevolazioni se il patrimonio non impiegato residuo ne abbia beneficiato.

La questione non è, comunque, regolata da alcuna norma.

Non si è considerati Onlus, ma è concesso il medesimo regime fiscale speciale su base separata, e cioè per attività solidaristiche individuate e delimitate, alle associazioni di promozione sociale e agli enti ecclesiastici di religioni «concordatarie»: tutto ciò vale a proposito delle sole attività «caratterizzanti» delle Onlus considerate dalla legge, purché amministrare con contabilità (fiscale) separata.

Quanto alle società cooperative, peraltro, ferma la senz'altro impropria ammissione possibile alla qualifica di Onlus, l'esclusione da imposte sul reddito delle attività istituzionali, e quindi uno dei fattori più significativi delle potenziali agevolazioni (v. oltre) non spetta.

Il possesso dei requisiti tipologici è dunque la «sostanza» preliminare dell'inquadramento; la legge richiede però anche uno speciale adempimento anagrafico: e cioè, l'Onlus che sia sostanzialmente in regola (che eserciti, cioè, le attività solidaristiche richieste, e presenti ovviamente gli altri requisiti) deve fare entro trenta giorni - ma si tratta di un termine irrilevante, perché, nell'inerzia, semplicemente non scattano i benefici - una comunicazione su apposito modello alla Direzione regionale delle entrate del Ministero delle Finanze, che la farà confluire nell'Anagrafe speciale delle Onlus.

La stessa comunicazione è stata d'obbligo in concomitanza all'entrata in vigore della nuova legge per le «candidate-Onlus» già in opera precedentemente, salvo il fatto che fosse necessario, prima, procedere anche all'adeguamento dello statuto.

Comunicazioni di segno ed effetto opposto (cancellazione) sono previste - questa volta con termini che hanno un ovvio effetto perentorio - nel caso di modifiche statutarie o di cessazione di condizioni operative determinanti il sopravvenuto mancato rispetto dei requisiti; la legge ha anche preannunciato l'emissione di speciali decreti del Ministero delle Finanze in cui sarà regolamentata la decadenza totale o parziale delle agevolazioni.

Ciò in quanto, com'è logico, non avrebbe senso detassare per anni una Onlus, e poi lasciarla libera di «cessare» dalla qualifica appropriandosi delle riserve non tassate, senza rendere conto a nessuno di un tale cambiamento (il Ministero delle finanze ha addirittura ipotizzato, interpretativamente, ma a nostro avviso non correttamente, una liquidazione obbligatoria presunta in caso di cessazione

volontaria dallo status di Onlus).

8.1.2 Requisiti statutari

Tutte le seguenti previsioni-tipo devono figurare nello statuto di una Onlus, e ovviamente con conseguente rispetto anche in termini di fatto; il contenuto delle clausole è elencato dalla legge al comma 1 dell'art. 10 e riflette i profili che più avanti descriviamo (esclusività solidaristica, divieto di distribuzione di utili, destinazione vincolata, devoluzione finale vincolata, bilancio, democraticità, uso della parola Onlus).

L'obbligatoria presenza delle clausole riguarda tutte le candidate Onlus, comprese le cooperative ordinarie (il che non potrà non svolgere un effetto-deterrenza circa la confluenza di questi soggetti nel novero Onlus, a nostro avviso evento non realistico).

Non riguarda, invece, come già detto, le Onlus equiparate di diritto, ammesse a mantenere il loro statuto senza modifiche di sorta.

Le clausole devono formalmente figurare in quanto tali negli statuti, e non devono dunque risultare implicitamente osservate e basta: ciò, di fatto ha già comportato, un ricorso amplissimo ad operazioni di modifica formale degli statuti, naturalmente in base a delibera di Assemblea straordinaria o comunque in conformità alle norme interne che sovrintendono alle mutazioni statutarie.

8.1.3 Requisiti di contenuto e oggetto

L'Onlus è tale se svolge (**esclusivamente**, richiede la legge con principio di estrema gravità a rischio di sottovalutazione pratica) attività in uno o più dei seguenti settori:

1. assistenza sociale e sociosanitaria
2. assistenza sanitaria
3. beneficenza
4. istruzione
5. formazione
6. sport dilettantistico
7. tutela, promozione e valorizzazione di interesse artistico
8. tutela e valorizzazione dell'ambiente
9. promozione della cultura e dell'arte
10. tutela dei diritti civili
11. ricerca scientifica di particolare interesse sociale

(ma solo se svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad m università, enti di ricerca e altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo norme da regolamento governativo).

Si chiede dunque che l'Onlus sia impegnata istituzionalmente in quei campi in senso solidaristico, e non che quest'ultimo sia un dato più o meno costante di corredo dell'impegno medesimo pur nei campi titolati.

La legge, come già detto in apertura, non era nata per equiparare a priori il «solidarismo» ai valori titolati (es. l'associazione ambientalista è *tout court* solidarista) bensì intendeva fare del primo una nota qualificante in più: tuttavia, nella stesura finale, si sono indicate alcune attività, tra quelle sopra ricordate, per le quali il solidarismo è ritenuto per legge cosa implicita. Si tratta dell'assistenza sociale e socio-sanitaria, della beneficenza, della tutela di cose storiche, della natura e dell'ambiente, della ricerca scientifica di particolare interesse sociale e della cultura e arte finanziate dallo Stato.

Restano fuori dall'elenco del «solidarismo implicito» le sole attività di assistenza sanitaria,

formazione, sport, tutela dei diritti civili e arte-cultura non finanziate: per queste attività lo stretto contatto diretto con portatori di svantaggio è rimasto fattore decisivo per l'inclusione tra le Onlus.

8.2 Analisi dei profili-presupposto

8.2.1 Solidarismo esclusivo

In via esclusiva - e ciò deve riguardare quindi anche eventuali altre attività, magari non qualificati, che si affiancano a quella primaria - l'ente deve perseguire finalità di solidarietà sociale.

Questo requisito sta a significare che le 10 tipologie di attività devono essere orientate in chiave solidaristica: l'esercizio dello sport dilettantistico senza destinazione solidaristica, diretta ad esempio, sta fuori dalle previsioni qualificative.

La legge stessa chiarisce che si intende costituire «perseguimento di finalità di solidarietà sociale» il fatto che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie nei settori «titolati» (assistenza, istruzione etc.), eccettuati quelli naturalmente solidaristici, non sono rese nei confronti del corpo sociale inteso in senso allargato - oltre ai soci, ai simpatizzanti, collaboratori etc. - bensì sono dirette ad arrecare benefici a:

1. persone svantaggiate fisicamente, psichicamente, economicamente, socialmente o per ragioni familiari;
2. componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti familiari (questa la formula di legge, par vero non chiarissima).

Queste previsioni, ovviamente, possono comportare forti restringimenti dallo spettro di applicazione della legge, oppure uno svilimento di fatto delle norme: esse, peraltro, come sopra già enunciato, si applicano solo a quattro delle attività sopra elencate. Per le altre si è ottenuto un'attenuazione molto forte di tale requisito.

Naturalmente non è sempre chiaro il concetto di «svantaggio» destinato ad essere applicato, ma lo si dovrebbe individuare in rapporto alle “condizioni medie” sociali.

Ad ogni buon conto la circolare illustrativa ufficiale del ministero delle finanze si è fatta carico di definire il concetto in parola come (lo “svantaggio”), come l'esito di un “giudizio complessivo inteso ad individuare categorie di soggetti in condizioni psico-fisiche particolarmente invalidanti, a situazioni di devianza, di degrado o grave disagio economico-familiare o di emarginazione sociale” (la circolare tipizza alcune situazioni specifiche, tra cui gli “anziani non autosufficienti in condizioni di disagio economico”, i “minori abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza”, “immigrati non abbienti” e altri casi che per vero non sono immuni dal destare perplessità).

Solo se i soci e il corpo sociale sono, poi, di per sé persone svantaggiate, l'Onlus può assisterli senza compromettere il connotato solidaristico.

Ed anche sul concetto di «assistenza» a persone svantaggiate si possono muovere osservazioni: la legge chiede che l'Onlus operi «assicurando» benefici, il che è facile a scorgersi quando l'ente appresta utilità gratuite.

Se invece l'ente, ai soci svantaggiati, o agli «svantaggiati-terzi», cede dietro corrispettivo le utilità, è da ritenersi necessario che tali prestazioni economiche siano rese a livelli di prezzo indiscutibilmente inferiori al mercato, altrimenti non si vede come possa parlarsi di «erogazione di benefici».

La legge non pone, del resto, un concetto generico di solidarietà, bensì ne definisce in modo preciso i contorni, oggettivi e soggettivi, e l'Onlus deve essere un ente integralmente dedito alla solidarietà.

Se appresta funzioni interne di potenziamento della sua azione solidaristica (uffici studi e documentazione, gestione risorse organizzative) il principio risulta assecondato, per un ovvio rapporto di accessoria che integra lo scopo istituzionale.

I problemi iniziano quando l'ente produce all'esterno iniziative, manifestazioni e opere che non sono solidaristiche direttamente. Di queste, quelle che vanno attentamente qualificate, sempre nell'ottica della tranquillità fiscale, sono quelle che determinano fatti economici (introiti, corrispettivi, ricavi).

In teoria è possibile vendere beni a chiunque e destinare i ricavi alla solidarietà: che accade in questo stato di cose?

Se è comprovato - a livello extratributario - il legame finalistico, non dovrebbe venir meno, crediamo, l'esclusività di base che caratterizza il tratto solidaristico della Onlus (v. art. 10 lett. b). E ciò è già importante, perché previene la decadenza dalla qualifica.

Tuttavia la vendita siffatta non sarà considerabile «istituzionale».

Di per sé non sarà neanche attività connessa perché priva di contenuto «titolato» (v. art. 10 comma 5).

Il dubbio è se può parlarsi di attività integrativa delle attività statutarie: secondo noi la cosa è difficile, sicché sulle vendite in parola l'Onlus sarà soggetta alle regole fiscali normali.

Se invece la «vendita» concerne le operazioni tipiche: es. assistenza sanitaria, alloggio e ricovero, interventi di ambulanza, qualora la stessa attività è svolta in chiave prevalentemente solidaristica, c'è speranza di far valere la qualità di attività accessoria.

Se detta attività collaterale non presenta alcun legame possibile con la vocazione solidaristica, l'Onlus rischia invece di perdere (o di non assumere mai) il profilo dell'esclusività essenziale al suo *status*.

Ribadiamo che per gli enti a solidarietà presunta ha perso significato anche la distinzione tra attività primarie e quelle accessorie connesse: ciò in quanto in via generale le attività svolte in quei campi (es. beneficenza) sono definite «istituzionali» e quindi non tassabili, sicché il campo delle attività connesse e accessorie è così quantomai vago e opinabile. E questo non è certo il solo ambito controverso della legge.

8.2.2 Attività istituzionali e connesse

Il contenuto di questo paragrafo, quindi, dapprima valido per tutte le ipotesi di Onlus, ha perso significato per i soggetti a solidarismo presunto.

Se le attività «titolate» sono svolte dall'ente in modo esclusivo e nell'esclusivo perseguimento di fini solidaristici, sussistono, dunque, i presupposti oggettivi per essere Onlus.

A questo punto, però, la legge fornisce - a beneficio delle conseguenti norme tecniche di tassazione - anche la distinzione tra concetto di attività «istituzionali» e di attività «direttamente connesse».

Ove queste attività diano luogo a presupposti impositivi, la qualità di Onlus ne determinerà l'extra fiscalità (se il problema fiscale - es. per attività gratuite - non aveva a porsi, la cosa è invece indifferente).

Per attività non istituzionali e non connesse, di contro, non operano vantaggi fiscali, e senz'altro può porsi anche il problema degli effetti del loro svolgimento sull'«economia» fiscale dell'Onlus.

Le attività istituzionali sono quelle svolte nei settori titolati («nei settori», vorrà anche implicare un giudizio di convergenza) «svolta nei confronti dei soggetti» bisognosi per il perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale (art. 10, comma 4, del D. Lgs), ovvero, come detto, quelli a solidarismo presunto.

La legge considera (più esattamente, «dichiara») come direttamente connesse a quelle istituzionali le attività statutarie di contenuto analogo ma svolte in assenza delle condizioni solidaristiche soggettive, in capo ai beneficiari (es. assistenza estesa ad anziani abbienti) lo stesso è stabilito per le «attività accessorie per natura» a quelle statutarie, se integrative di quelle istituzionali: l'«integrativo», a parer nostro, dovrebbe cogliersi sul piano delle funzioni, dei supporti materiali, non su quello, ad esempio, finanziario.

Sul punto è poco chiara la Circ. 168/E, che definisce «integrative» (e dunque accessorie) le vendite di magliette e di beni di modico valore in occasione di campagne, che a noi paiono strumentali in

senso finanziario (e comunque irrilevanti grazie all'esonero specifico per le campagne promozionali).

Sono "strumentalmente funzionali" (Circ. cit.) le attività di assoluto "servizio" rispetto a quelle caratteristiche, come la vendita dei cataloghi di mostre istituzionali di un'Onlus che promuove l'arte.

Le attività che finanziano l'ente (es. sponsorizzazioni) a noi sembrano lecite se non impegnano risorse materiali dell'Onlus (es. cessione di diritti di marchio, abbinamento), e dunque non violatrici del principio di esclusività, ma tendenzialmente imponibili in quanto non riconducibili alle voci agevolate (istituzionali, connesse, accessorie).

Lo stesso è stabilito per le «attività accessorie per natura» a quelle statutarie.

La qualifica di «connesse» è in ogni caso subordinata al fatto che in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascun settore le stesse non prevalgano quantitativamente sulle istituzionali, e purché i proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione.

La elaborata determinazione legale di tutti questi concetti («istituzionali», «connesse» «accessorie», «integrative» etc.) è strumentale alle norme che esprimono la sostanza agevolativa.

Nell'ambito, infatti, delle disposizioni che dettano le regole pratiche di tassazione quei concetti tornano in continuazione.

Così, sono «extracommerciali» ai fini delle imposte dirette le attività istituzionali (svolte «nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale»), mentre i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile» (ciò non vale per le cooperative non sociali).

Tutto ciò vuol dire che, se le forme legali attraverso cui l'Onlus svolge attività solidaristica istituzionale - ad esempio prestazioni di servizi di accoglienza a prezzi più bassi, per evidenziare un solidarismo che altrimenti non si potrebbe cogliere in una comune offerta di servizi - avrebbero rischiato secondo le antiche regole la qualifica "commerciale", ciò non accadrà più.

Il concetto di «istituzionali» e «connesse» vale anche ai fini di verificare il superamento dei 100 milioni annui di proventi, utili per la semplificazione contabile standard (art. 20 DPR 600/1973) ovvero per il superamento dei 2 miliardi che impone la relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori contabili.

8.2.3 Non distribuibilità di utili

Come ente non profit di solidarismo, dovrebbe già essere tutto implicito: ma ad ogni buon conto, e lo abbiamo visto prima, lo statuto deve esprimere il divieto di distribuire (naturalmente a promotori o partecipanti), anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione, nonché fondi, riserve o capitale (a meno che non sussistano casi di distribuzione imposta per legge, ovvero di distribuzione ad Onlus consorelle).

La legge ha identificato, per maggior cautela, una serie di situazioni in cui la distribuzione si coglie in termini di fatto.

Si considerano, allora, distribuzione di utili o avanzi:

- 1) le cessioni e prestazioni a soci, fondatori, amministratori, e revisori, collaboratori anche gratuiti, sovventori e mecenati, ovvero loro parenti o affini stretti, o loro società, effettuate a condizioni economiche «più favorevoli».

La regola non vige nei settori dei beni culturali e dell'ambiente, allorché i vantaggi concessi abbiano valore onorifico e modico.

Tutto ciò significa, ad esempio, che se l'ente affitta case a fitti vantaggiosi (es. meno dell'equo canone), questo fatto viene a determinare una violazione del divieto in parola, e con essa la possibile decadenza dalla qualifica.

E' evidente la «rigidità» della regola, volta evidentemente a contrastare le distribuzioni in natura di utili in forma figurata (lo sconto sul fitto equivale ad una rinuncia di ricavi che naturalmente

- andrà compensata con minori erogazioni istituzionali);
- 2) gli acquisti dagli stessi soggetti a valori maggiorati (es. pagamento di compensi più alti rispetto alle tariffe professionali, come modo indiretto di distribuzione);
 - 3) la corresponsione di gettoni di presenza ad amministratori e revisori superiori a quanto accordato per legge, come livello massimo di compenso, al presidente del Consiglio sindacale di una S.p.A. (attualmente 80 milioni annui);
 - 4) la corresponsione di interessi superiori a 4 punti di eccedenza nel TUS (sono eccettuate dalla norma banche e intermediari);
 - 5) il pagamento di stipendi superiori del 20 per cento a quelli da contratto collettivo: la regola vale per le Onlus con numero di dipendenti inferiore alla soglia minima che impone la rappresentanza sindacale (la Circ. 168/E ha precisato che la soglia si valuta in base alla media nazionale dei compensi previsti per le singole qualifiche).

Tutte le predette ipotesi rispecchiano, evidentemente, un'ottica antielusiva, calibrata su sotterfugi «presumibili» attraverso i quali l'assolutezza del divieto di distribuzione di utili verrebbe aggirata. Vi è da dire che sarebbe stato meglio ipotizzare principi generali di congruità piuttosto che tipizzare casistiche definite, causa l'inopportunità rigidità che ne consegue.

La violazione delle suddette regole, si noti bene, può mettere in discussione addirittura la qualità di Onlus, con un costo sanzionatorio di proporzioni incontrollabili, che potrebbe spingersi alla decadenza dalla qualità per effetto indiretto di contestazioni, con possibili applicazioni di norme cautelari (es. sequestro conservativo) che in campo non profit sarebbero eventi senza precedenti, comunque singolari, ma certo giuridicamente ipotizzabili.

8.2.4 Destinazione vincolata dei mezzi

Deve sussistere un obbligo di destinazione di utili e avanzi di gestione alle attività istituzionali o connesse; l'obbligo si osserva anche con costituzione di riserve, vincolate ai fini in parola.

Si tratta di un principio ovvio, la cui assenza, più che implicare effetti fiscali, deporrebbe contro l'organicità dell'ente. Detto principio, nel caso di avanzi di gestione, non è regolato per le Onlus «parziarie» (enti di promozione sociale ed enti ecclesiastici).

Per l'ipotesi del deliberato scioglimento, lo Statuto deve prevedere l'obbligo di devoluzione del patrimonio ad altre Onlus.

L'origine della previsione è logica: sarebbe iniquo accumulare disponibilità nel rispetto dei divieti correnti, durante la vita dell'Onlus, per poi distribuire non utili ma patrimonio costituito con redditi "esentasse" in occasione di un apposito scioglimento decretato ad un certo momento.

La Circ. 168/E, inoltre, afferma che "la perdita di qualifica equivale, ai fini della destinazione del patrimonio, allo scioglimento dell'ente" (ma la soluzione, come detto, è molto opinabile civilisticamente).

8.2.5 Obbligatorietà di bilancio

Le Onlus devono conferirsi obbligatoriamente, a prescindere dalle norme civili, un obbligo annuale di bilancio o rendiconto: la legge stabilisce che in relazione all'attività complessivamente svolta (cioè, anche quella extra-fiscale) devono essere impiantate scritture contabili cronologiche e sistematiche - cioè, un vero e tecnico flusso contabile ordinato *per diem* - in cui tutta la gestione sia riprodotta con precisione, confluenso ciò in un apposito prospetto contabile (ecco il bilancio) da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale; detto bilancio dovrà esprimere la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'organizzazione, distinguendo nella sua struttura, quantomeno a livello economico, le attività direttamente connesse da quelle istituzionali.

Dette norme non valgono per le cooperative (in senso generale, si ritiene), dato che già la normativa civilistica regola compiutamente la questione.

Le attività connesse, inoltre, pur se non imponibili, devono essere seguite con scritture contabili perfettamente «comuni» a quelle delle attività commerciali imponibili (attenuate nei casi di inferiorità a 30 milioni annui sui servizi e 50 milioni sulle cessioni).

La tecnica contabile riconosciuta corretta corrisponde, quanto ad analiticità, precisione, o modalità espressive a quella che si osserva per le imprese, compilando il libro giornale e quello degli inventari.

La logica normativa di tutto ciò è importante anche «culturalmente»: fino ad oggi si è considerato che l'unico substrato giustificativo di una contabilità gestionale risiedesse nel fatto di condurre un'attività d'impresa.

Strana cosa, questa, perché in teoria chi conduce un'impresa alla contabilità dovrebbe tendere *ex natura*, in quanto, solo se misurata e controllata nel suo svolgersi, un'attività rivela la sua economicità (e con essa, tra l'altro, la pena di portarla avanti, nonché l'assenza del rischio di travolgere, con un eventuale cattivo andamento, chi la conduce).

Invece la formalizzazione di una contabilità come obbligo rivela l'interesse della legge a far seguire da terzi (fisco, creditori, clienti) l'andamento della «cosa» chiamata impresa.

Ciò che impresa non è, a parte il caso delle contabilità pubbliche (comunque ispirate al principio della rendicontazione sui soldi altrui), è stato sempre ritenuto naturalmente estraneo a tali vincoli, per un'implicita attribuzione di minore importanza di quei conti.

Con l'ispirazione implicita dovuta all'attribuzione degli esoneri fiscali (...«pena la decadenza dei benefici fiscali»...), alle Onlus si impone finalmente un bilancio basato sul principio per cui non solo il potenziale controllo degli affari imprenditoriali è importante, ma anche quello della gestione «non profit» merita, esige, giustifica l'interesse collettivo alla trasparenza; ciò, anche nel senso di una possibile ricostruibilità «contabile» di ciò che si è fatto.

Che le regole ragionieristiche non debbano essere *ex necesse* quelle imprenditoriali, è secondo noi un dato implicito.

La legge chiede «tecnicità» contabile senz'altro assicurata da metodiche più specifiche, come lo è, ad esempio, e forse non è la sola, quella dei c.d. Circuiti Gestionali creata apposta per il settore non profit.

Se la Onlus non introita, tra attività istituzionali e attività connesse, più di 100 milioni, rimarrà in regola limitandosi a tenere un rendiconto di entrate e spese, senza, dunque, neanche dover fare un vero bilancio, a meno che lo statuto lo esiga comunque. La stessa agevolazione spetta permanentemente agli enti di volontariato ed alle O.N.G., le cui leggi originarie di riferimento prevedono per versi loro l'obbligo di bilancio. Di contro, ove i proventi (anche da donazioni) abbiano superato per 2 anni i 2 miliardi (cifra aggiornabile), il bilancio non solo dovrà esserci, ma dovrà anche recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori.

8.2.6 Democraticità di struttura

Salve le debite eccezioni per le fondazioni e per gli enti ecclesiali, l'Onlus deve conferire una disciplina funzionale aperta al rapporto associativo, deve cioè essere una collettività organizzata su base democratica, con voti efficaci per tutti e a favore di tutti, senza regime preferenziale per categorie di soci, con pieno potere a modificare lo statuto, ad eleggere rappresentanti ed organi direttivi.

Come già visto per altre categorie soggettive (enti associativi) quello della democraticità attiva e passiva può assumere funzione distintiva tra strutture aperte e «proprietà associative» camuffate.

8.2.7 Obbligo di enunciazione

L'Onlus deve essere immediatamente riconoscibile come tale: lo statuto deve imporre l'uso, della denominazione e in qualsiasi segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, delle parole

«organizzazione non lucrativa di utilità sociale» abbreviabili in «Onlus». Quest'obbligo peraltro non è imposto agli enti di impronta religiosa.

8.3 Il regime in concreto

L'analisi delle differenze applicative del regime fiscale corrente tra enti non commerciali comuni ed Onlus esprime di per sé la significativa differenza agevolativa.

Il settore impositivo che giustifica di per sé il diventare Onlus è soprattutto quello delle imposte sul reddito, ma non mancano significativi risparmi in altri campi (es. imposta di registro sugli acquisti immobiliari).

8.3.1 Imposte sul reddito

Premesso che se non si hanno problemi di reddito commerciale imponibile derivante da attività svolte la questione in parola non si pone nemmeno, ecco che invece ove l'ente conduce a latere dei suoi scopi istituzionali, o magari al fine del loro diretto perseguimento, un'attività commerciale che genererebbe per più versi l'interessamento della materia fiscale (salvo magari vedere se sono o meno applicabili gli esoneri basati sui legami associativi particolari in gioco tra ente e soggetti beneficiari dei suoi servizi), l'imponibilità in questione viene a cadere all'origine.

Questa è stata sin dall'origine la modalità prescelta di principale agevolazione delle Onlus, che restano invece, in linea di principio, normali contribuenti su tutto ciò che è reddito capitalistico (proventi finanziari, nel cui ambito figurano da enti non commerciali ordinari, ovvero rendite immobiliari). E con lei cadono tutti i «fastidi» accessori, come le dichiarazioni, gli obblighi contabili strettamente fiscali e così via.

E' necessario che si tratti, perché siano agevolabili, di attività commerciali che si manifestano come attività istituzionali, ossia tipicamente realizzative del fine sociale.

Tutto ciò, peraltro, non è concesso alle società cooperative comuni (non le «sociali»), per le quali l'inclusione tra le Onlus assume il sapore di «fiore all'occhiello» non sappiamo quanto giustificato.

Anche per le attività connesse è stabilita una defiscalizzazione, nel più limitato senso che i loro proventi sono considerati dalla legge come non concorrenti alla formazione del reddito imponibile (e come abbiamo visto vanno contabilizzate fiscalmente).

Ripetendoci rispetto a quanto detto più avanti, ricordiamo ancora che sono attività istituzionali beneficianti di quanto sopra le attività statutarie svolte nei settori tipici delle Onlus, mentre sono definite attività connesse quelle di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte anche non solidaristiche nonché quelle integrative delle attività istituzionali.

La rivoluzione della nuova normativa dovrebbe stare in ciò: se le attività statutarie si manifestano in forma commerciale - es. prestazione di servizi magari a prezzi bassi di servizi solidaristici, che in passato avrebbero subito l'inclusione nelle attività commerciali per il prevalere della forma commerciale sulla sostanza solidaristica - ciò non rileva. La purezza statutaria, in questo caso, è quanto basta per far ottenere l'esclusione dalle imposte sul reddito.

8.3.2 IVA

Non vale nell'IVA una generalizzata posizione esentativa: quindi se l'attività posta in essere di volta in volta presenta caratteri commerciali, anche se svolta all'interno del versante istituzionale agevolato ai fini delle dirette, l'Onlus dovrà impiantarsi i suoi registri IVA ed operare alla stessa stregua di un'organizzazione imprenditoriale.

Si è determinato, sulle Onlus, un meccanismo esentativo simile a quello previsto per gli enti di volontariato, in cui cioè non si concede un esonero dall'IVA che si paga sugli acquisti, quanto, semmai, ma ben meno di come previsto per il volontariato medesimo, una riduzione a monte della

casistica di IVA applicabile.

Tuttavia l'ampia materia di attività commerciali detassata ai fini delle imposte dirette, in base ai caratteri di solidarietà, non fruisce automaticamente di estraneità IVA: questa andrà giustificata, quando possibile, in base alle norme sugli enti non commerciali (es. quelle sugli enti associativi) ma non in base a quelle «settoriali» delle Onlus.

Quindi se l'Onlus presenterà i connotati di ente associativo potrà anche fruire delle disposizioni che riducono l'area di commercialità nei rapporti tra organizzazioni e corpo sociale, e che dunque ricondurrebbero a monte l'area di commercialità da esentare.

Ma se l'Onlus è una fondazione, quegli stessi esoneri non possono spettare mai.

Tutte le novità della Zamagni hanno avuto per oggetto il semplice aggiustamento della normativa comune, già posta dal D.P.R. 633/1972 (la legge «storica», disciplinante l'IVA) aggiornando quel testo all'esistenza della novità legislativa costituita dalle Onlus, dapprima sconosciute nell'ordinamento, determinando vari affiancamenti delle stesse a varie norme di agevolazione previste per enti benefici; ma è mancato, ed è importante che sia colto con la massima chiarezza, un intervento generale a loro favore. Dal lato degli acquisti, l'operatività degli enti non profit soffre particolarmente perché si tende a fare il confronto - errando, per molti versi - con le imprese che scaricano l'IVA pagata sulle fatture da quella che devono versare, rimanendone non incise: invece resta fermo che l'ente non profit, in quanto riconosciuta struttura extraimprenditoriale, è un anello finale della catena dell'immissione in consumo, e dunque riceve lo stesso trattamento dei privati consumatori. Quello, cioè, di soggetto inciso dal costo dell'imposta, allorché esso procede all'acquisto di un bene o servizio commerciale il cui prezzo è composto inevitabilmente da una quota di IVA.

Per cui, non ostante l'apparente ingiustizia, se l'ente acquista un'apparecchiatura per intervenire con scopi di beneficenza (es. un autofurgone da donare) pagherà un tributo che un'impresa invece, di fatto, grazie alla detrazione, non pagherà.

8.3.3 Altri tributi

8.3.3.1 Deduzioni e detrazioni (imposte dirette)

Le Onlus rivestono grande rilevanza in un profilo fiscale indiretto che è quello della detraibilità dei finanziamenti, dove beneficiando fiscalmente chi effettua elargizioni, la legge ottiene il risultato di farle aumentare di numero o di quantità.

L'incremento della gamma di detraibilità ha visto il nostro paese accumulare un ritardo veramente esteso, che finalmente si è colmato, e neppure del tutto rispetto a paesi la cui principale risorsa fiscale di trattamento del non profit è fondata proprio su questo profilo (a fronte di una più marcata equiparazione all'impresa per quanto attiene alle produttività proprie).

L'elencazione ordinata delle deducibilità e delle detraibilità (bisognerà distinguere le parole perché i tecnici si compiacciono di costruire su questa differenza di parole un sapiente distinguo) concesse alle Onlus è la seguente:

1. le persone fisiche possono detrarre dall'Irpef il 19 per cento - si agisce a livello di imposta, dunque - di quanto elargito a titolo liberale in denaro alle Onlus, fino ad un limite di liberalità pari a 4 milioni (per farla breve, la detrazione massima è pari a 760 mila lire); la stessa detrazione è concessa anche agli enti commerciali e alle società non residenti in Italia, ma qui tassate, e agli enti non commerciali, a valere sull'IRPEG; è concessa una detrazione simile anche ai soci di società di mutuo soccorso, ma fino a 2 milioni e 500 mila lire, purché ricorrano ulteriori condizioni di merito. La detrazione non spetta per versamenti brevi manu, ma solo per quelli fatti con l'uso di canali formali (banca, posta e simili);
2. le imprese sia individuali che societarie possono invece dedurre - riducendo quindi i computi dell'imponibile - fino a 4 milioni oppure il 2% del reddito commerciale imponibile: la regola che qui opera è quella che per anni ha riguardato le persone giuridiche con finalità sociali, ma per le

Onlus essa è più aperta (si applica anche in assenza di personalità giuridica dell'erogatario e spetta fino a 4 milioni anche se il donante ha un reddito negativo);

3. le imprese e i lavoratori autonomi possono dedurre spese di personale assunto a tempo indeterminato - non quindi di lavoratori a termine, borsisti, contrattisti in formazione etc. - il quale sia stato prestato gratuitamente alle Onlus fino al limite del 5 per mille del monte retribuzioni; la norma incentiva la possibilità di rinunciare a parte del lavoro, retribuendolo peraltro allorché quel lavoro sia «donato» alle Onlus.

E' stata finalmente concessa la deducibilità libera del costo di produzione di derrate alimentari e prodotti farmaceutici «tipici» dell'impresa donante che risultino gratuitamente ceduti ad enti o istituzioni pubbliche e alle Onlus poi «in alternativa alla usuale eliminazione del circuito commerciale»: per gli omaggi di beni «non eliminandi», vale un limite di costo di 2 milioni, che oltretutto fa testo ai fini del plafond complessivo di liberalità ammesse. Per tutte queste dazioni si chiede però preventiva comunicazione con raccomandata con avviso di ricevimento al competente ufficio delle entrate e che l'ente beneficiario prepari e rilasci all'impresa donante una dichiarazione (da conservare per i controlli) con il proprio impegno a utilizzare direttamente i beni in conformità alle finalità istituzionali con possibilità di verificare che ciò è stato effettivamente fatto, pena la perdita dei benefici fiscali : le donazioni saranno debitamente formalizzate nei libri IVA. La comunicazione preventiva non è richiesta (vivaddio) per i beni deperibili.

8.3.3.2 Ritenute alla fonte

Sui contributi degli enti pubblici dati alle Onlus, per i quali in caso di riconducibilità dei proventi ad attività commerciali si sarebbe applicata la ritenuta del 4 %, nessuna ritenuta è stabilita, tantopiù che ormai la voce è divenuta intassabile: peraltro per come si è espresso il legislatore nel D. Lgs. 460 la ritenuta non è praticabile in nessun caso.

Quanto ai proventi di capitale soggetti a ritenuta, ribadito che in linea di principio l'Onlus non è stata beneficiata ulteriormente rispetto agli enti non commerciali comuni, la ritenuta che scatta è sempre da considerarsi definitiva, il che rende il reddito che vi è soggetto definitivamente tassato: detta regola, con miglior trattamento rispetto agli enti non commerciali comuni, vale anche sui redditi di capitale inglobati nei redditi d'impresa, nel senso che non opera in questo caso la regola della tassazione in acconto (non crediamo però che valga la regola dell'irrelevanza fiscale, in armonia alla detassazione totale del reddito d'impresa delle Onlus).

8.3.3.3 Imposta di bollo

Gli atti costitutivi, gli atti in genere, i documenti, le istanze, i contratti nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni le dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da Onlus sono considerati atti esenti in modo assoluto dall'imposta di bollo.

8.3.3.4 Concessioni governative

In modo analogo all'imposta di bollo, è stabilita un'esenzione assoluta dalle tasse di concessione governativa per gli atti e i provvedimenti concernenti (a quanto sembra anche in senso lato) le Onlus.

8.3.3.5 Successioni e donazioni

Già per legge comune non sono assoggettati a questo tributo i trasferimenti in favore di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità: a questa fattispecie è

stata equiparata, *tout court* ed espressamente, quella di Onlus.

8.3.3.6 Invim

L'esonero da Invim per trasferimento dell'immobile è previsto per enti non profit corrispondenti alla stessa definizione sopra riportata per l'imposta successioni: anche qui a quel gruppo di soggetti «risparmiati», sono state affiancate le Onlus.

8.3.3.7 Tributi locali

Per i tributi locali è stabilita dalla legge una generale forma di attenuazione possibile, demandata nell'applicazione agli enti locali destinatari del gettito del tributo di volta in volta interessato.

Così, senza più prevedere una norma fissa di agevolazione, si è stabilito che i singoli enti - e cioè i Comuni e le Province autonome di Trento e Bolzano - possono deliberare nei confronti delle Onlus la riduzione ovvero addirittura l'esenzione dai tributi di loro pertinenza. Il che vuol dire che ciascuna Onlus dovrà verificare in concreto su base territoriale lo stato delle cose: la questione riguarda tributi come l'imposta comunale sulla pubblicità e sulle pubbliche affissioni, la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, e in futuro l'IRAP.

8.3.3.8 Imposta di registro

Già gli enti non commerciali in genere conoscono talune forme attenuative dell'imposta di registro, considerato che il legislatore ha equiparato al regime delle imprese solo gli enti prevalentemente dediti ad attività commerciali.

Di specifico per le Onlus si è introdotta l'applicabilità dell'imposta fissa sui trasferimenti immobiliari a favore loro (es. vendita), purché nell'atto l'Onlus dichiari che intende utilizzare i cespiti in modo diretto per lo svolgimento dell'attività istituzionale e poi lo faccia davvero (pena sanzione del 30 per cento dell'imposta ordinaria) entro due anni.

Anche gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, evidentemente anche qualora involgenti componenti commerciali, scontano l'imposta fissa di lire 250.000.

8.3.3.9 Imposta sugli spettacoli

Le Onlus non sono soggette all'imposta sugli spettacoli per le seguenti attività spettacolistiche:

	Aliquote proporzionali
spettacoli cinematografici e misti di cinema e avanspettacolo;	9%
spettacoli sportivi di ogni genere;	9%
spettacoli teatrali diversi da quelli di cui al successivo n. 4; esecuzione musicali di qualsiasi genere, balli, lezioni di ballo collettivo, veglioni e altri trattenimenti di ogni natura; corsi mascherati e in costume, rievocazioni storiche, giostre e manifestazioni similari;	16%
spettacoli teatrali di opere liriche, balletto, prosa, operetta, commedia musicale, rivista, concerti vocali e strumentali; attività circensi e dello spettacolo viaggiante; spettacoli di burattini e marionette;	4%
mostre e fiere campionarie; esposizioni scientifiche, artistiche e industriali,	3%

L'esonero però spetta solo se l'attività è svolta occasionalmente ed in concomitanza con celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

Peraltro bisogna dare comunicazione preventiva all'ufficio accertatore (la S.I.A.E.) territorialmente competente, e si attende un decreto del Ministro delle finanze per sapere cosa, in proposito, si deve intendere per «attività occasionale».

8.3.3.10 Lotterie, tombole, pesche e banchi di beneficenza

Le Onlus sono state equiparate agli enti morali ai fini del lotto pubblico e delle autorizzazioni a promuovere tombole, pesche e banchi di beneficenza. Ciò implica che dette attività sono autorizzabili su base locale (Direzione delle entrate) e che sono immuni da prelievi, purché erogino premi contenuti.

8.4 Sanzioni, responsabilità, cautele

Da sempre uno dei più invocati argomenti contro la larghezza di manica per gli enti non profit, e per le Onlus in particolare, è stato quello del timore degli abusi.

Anche in ragione di ciò è stato introdotto un regime di difesa accentuato, rispetto al passato, che naturalmente non sostituisce ma si aggiunge alle comuni regole antievasione che riguardano ogni contribuente e che vanno dal divieto di atti elusivi alla vera e propria criminalizzazione, in certi casi anche penale, dell'evasione di imposta.

In altre parole, per ogni quantità di imposta evasa l'Onlus risponderà come una società per azioni, con le sanzioni calibrate sull'entità di quanto sottratto allo stato, moltiplicato ora per il 120, ora per il 240 per cento, penalità, interessi e quant'altro.

Peraltro il legislatore del '97 è stato più accurato nel prevedere fattispecie esclusive di responsabilità sanzionatoria e di responsabilizzazione per le Onlus, nei modi che seguono.

E' previsto innanzi tutto come ipotesi di illecito a sé stante il caso di abuso di denominazione di Onlus: cioè, l'uso in pubblico della denominazione di Onlus, ovvero un suo impiego in qualunque carta, documento, stand, volantino, lettera, intervista o simili, senza fondamento - perché ad esempio si è semplicemente enti non profit comuni, o soggetti non ancora registrati come Onlus - con possibilità di indurre in inganno terzi è considerato atto illecito, punibile a carico di chiunque (amministratore, aderente, rappresentante o meno) con la sanzione amministrativa da 600 mila lire a 6 milioni.

In aggiunta poi a tutte le sanzioni fiscali automatiche di cui si è detto i rappresentanti legali e i membri degli organi amministrativi delle Onlus che abusano dei benefici fiscali delle Onlus, non sussistendone diritto, ovvero che violino le disposizioni statutarie a presidio della qualifica - precisamente quella per cui è vietato svolgere attività diverse dalle statutarie e quella per cui è vietato distribuire utili o avanzi - subiscono la sanzione amministrativa da 2 milioni a 12.

Gli stessi soggetti sono anche esposti alla sanzione da 200 mila a 2 milioni per le omissioni delle comunicazioni agli uffici erariali legate allo svolgimento o alla cessazione dallo svolgimento di attività solidaristiche che ammettono le Onlus ai benefici di rito.

Ma la sanzione concretamente più grave è quella che prevede la responsabilità solidale - cioè il concorso nell'esposizione alle conseguenze patrimoniali di risarcimento allo stato - dei rappresentanti legali e dei membri degli organi amministrativi con la Onlus stessa per le indebite fruizioni di agevolazioni fiscali ovvero per la facoltà concessa a terzi (es. donatori) di fruirne indebitamente in assenza di presupposto corretto.

Se, cioè, è stata inopportuna data qualifica di Onlus ai fini di una detrazione fiscale di un'impresa erogante, a seguito della quale l'impresa ha risparmiato 100 milioni di IRPEG, dell'IRPEG in questione sono solidalmente responsabili verso lo stato anche tutti i suddetti

personaggi; oltre che dell'imposta, essi sono responsabili delle sanzioni e degli interessi che il fisco addebiterà per la violazione (quindi sia all'Onlus che, in caso di beneficio goduto da terzi, a questi ultimi).

8.5 Onlus: esserlo o non esserlo?

La grande discussione sulla possibilità e sui requisiti per divenire Onlus ha in realtà sottratto l'attenzione da vari profili analitici preventivi che invece hanno la loro importanza.

L'ente non profit che ambisce alla qualifica di Onlus dovrebbe in realtà chiedersi se il beneficio fiscale ottenibile vale la pena di accettare un regime a dir poco oneroso sul piano statutario, che oltretutto reca con sé un grave difetto: quello di essere a repentaglio per motivi civilistici sulla base di controlli che però competono ad un personale pubblico non specializzato in questioni civili, bensì solo fiscali.

Il controllo di regolarità sulla spettanza del titolo di Onlus è basato sulla non leggera serie di requisiti statuari tra cui un'assenza o un'omissione può essere contestata con grande facilità (basta un eccesso di remunerazione ad un consulente fisso, o una riserva impiegata per errore in scopi non conformi a quelli statuari).

In tal caso la verifica dello scostamento implicante la perdita dei benefici, le sanzioni di recupero di imposta e connesse, le responsabilità solidali a vario livello scatteranno come conseguenza dell'inadempimento fiscale oltretutto solo presunto.

Mentre il contenzioso fiscale solitamente mette in discussione solo il debito monetario legato alle imposte, in questo caso è in gioco una grande entità di conseguenze il cui sgretolamento sarebbe esiziale e non rimediabile in caso di successivo ripristino del diritto che chiunque del fisco può assumere essere stato violato.

Ecco perché non deve sfuggire che si tratta di una posizione ad altissimo rischio.

Anche a prescindere dal timore, peraltro mai inavveduto, di conseguenze fiscali, è la valutazione in sé degli assetti civilistici della regolamentazione Onlus a meritare ogni debita valutazione preventiva.

9. La riduzione dell'IRPEG del 50% e il regime fiscale del volontariato

9.1 La riduzione IRPEG

L'agevolazione generale di maggior estensione per il non profit, resta quella che prevede la riduzione a metà dell'IRPEG complessivamente dovuta, e numerosi sono gli enti del terzo settore che possono fruire del beneficio da essa accordato.

Tale articolo prevede che, per determinati soggetti, l'IRPEG calcolata secondo le normali regole proprie della natura di ciascuno (trattasi di *enti non societari*, categoria di cui gli enti non commerciali rappresentano una specificazione) venga poi ridotta della metà. Quindi, in teoria, anche la parte di imposta dovuta da un ente non commerciale in relazione ai redditi di una gestione commerciale fruisce del beneficio, qualora l'ente soggettivamente possa rientrare in una di queste ipotesi.

Non facile appare l'individuazione dei caratteri comuni nei soggetti elencati all'art. 6: ma non ci si allontana dal vero dicendo che il legislatore ha «scelto» un determinato novero di enti (nel cui ambito figurano enti pubblici, privati, aziende statali, enti anche «equiparati» alle società) sulla base della natura di pubblica utilità da essi presentata e dell'assenza chiara di scopi di lucro.

Ed è dunque nell'ambito di tale previsione che, già da ben prima del D. Lgs. 460, il «fine» perseguito dall'ente ottiene dal sistema tributario vigente una rilevanza generale precipua, di portata, tra l'altro, notevole; mentre esso è, come noto, e con l'eccezione delle Onlus, tendenzialmente ininfluenza in ordine all'attribuzione della qualifica di «non commerciale».

I soggetti considerati sono i seguenti:

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

Per gli enti di previdenza, di assistenza e di beneficenza, sembra chiara la possibilità di fruire delle riduzioni d'imposta da parte di tutti quelli che operano in tale ambito anche se in via del tutto privata (ad esempio, casse aziendali; organizzazioni strettamente locali che esercitino attività assistenziali nei quartieri popolari ecc.): si ricorda però che per questi soggetti in parola l'agevolazione è subordinata alla qualità di persona giuridica;

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

L'esclusività dello «scopo culturale» dovrebbe costituire il requisito comune di tutti gli enti qui citati, insieme all'assenza di fini di lucro; ne consegue che un ente senza scopi di lucro ma privo di fini solo culturali (ma tutto può qualificarsi, volendo, culturale, dallo sport, alla politica, al turismo ecc.) non potrebbe rientrare in tale gruppo l'ipotesi, comunque, è pressoché teorica.

Anche in questo caso, l'agevolazione può essere concessa solo se l'ente è in possesso della qualità di «persona giuridica»;

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

e) istituti per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi.

9.2 Il regime fiscale agevolato delle organizzazioni di volontariato

Rappresenta un tema da trattare a parte il compendio di norme fiscali speciali riservate, dalla legge-quadro 266/1991, alle organizzazioni di volontariato.

Le discipline speciali, in linea di principio, non dovrebbero determinare una modifica di tipo generale della dinamica impositiva tipologico-soggettiva, bensì intervenire con norme particolari, ad applicazione soggettivamente delimitata, per introdurre eccezioni, solitamente favorevoli, nell'applicazione ordinaria (possibilmente *ordinaria* per gli enti non commerciali in genere), ovvero ad ampliare ed estendere agevolazioni che già il sistema comune prevede, magari formulate in

modo diverso.

Accade ciò alle organizzazioni di volontariato (non tutte, ma solo quelle iscritte *nei registri della legge 266/1991*), le quali sono esenti dalle imposte sulle donazioni e sulle successioni, nonché da bollo e registro per quanto attiene gli atti costitutivi, che altrimenti avrebbero scontato l'imposta fissa (almeno) nel caso dell'imposta di registro (dando ancora per scontato che almeno la qualifica di ente non commerciale non sarebbe sfuggita all'ente che oggi può qualificarsi organizzazione di volontariato).

I soggetti in parola, inoltre, sono soggettivamente esclusi da IVA (ma ne scontano l'incidenza all'atto degli acquisti), e non subiscono imposizione diretta sulle attività commerciali definite dalla legge citata "marginali": l'art. 8, infatti, prevede che «i proventi derivati da attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) e dell'imposta locale sui redditi (ILOR), qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato». Nella sua formulazione iniziale, l'ultima parte della norma prevedeva che «Sulle domande di esenzione, previo accertamento della natura e dell'entità delle attività decide il Ministro delle finanze con proprio decreto, di concerto con il Ministro degli affari sociali».

Successivamente con Circ. n. 3/11/152 del 25 febbraio 1992, l'Amministrazione finanziaria, spingendosi ben al di là di semplici compiti illustrativi, si pronunciò molto diffusamente sia sul concetto di attività marginale sia – con dovizia di particolare – sulla procedura del decreto interministeriale, istituendo una vera e propria regolamentazione particolareggiata alquanto ambiziosa, per le reali potenzialità operative erariali (es. si ipotizzavano istruttorie preventive degli uffici, mirate anche sull'entità, con susseguente acquisizione del diritto all'agevolazione fino al venir meno dei suoi presupposti anche quantitativi: fatto ancor più difficilmente monitorabile in un soggetto ammesso alla «non imponibilità» e fruente di un'esclusione IVA su base soggettiva: v. art. 8, comma 2). Fortunatamente a questo sistema si è, nel 1995, sostituito un Decreto del Ministero delle finanze che definisce in via generale le casistiche di marginalità.

Esse sono le seguenti:

1) attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà, svolte in occasione di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'ente di volontariato.

E' una fattispecie comune, dove la marginalità va ravvisata nell'episodicità: anche altri risultati economici dovrebbero rientrarvi.

Deve inoltre evidenziarsi come in tali occasioni gli «scambi» non danno luogo a vendite, bensì a contribuzioni il cui oggetto ceduto (es. l'azalea) è una testimonianza dell'offerta e non una controprestazione.

Sintomi di ciò sono la non assoluta «fissità» dei prezzi delle cose, il carattere non professionale dell'evento, la provenienza (spesso liberale, a sua volta) dei beni in vendita;

2) 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.

E' una fattispecie molto comune all'estero, dove si incontrano spesso negozi di «riciclaggio» commerciale di regalie di privati. Le vetrine dei negozi, in questi casi, sono spesso teatro espositivo di campagne, di iniziative benefiche, e la stessa esposizione dei beni donati (la cui origine privata è dichiarata con cartelli visibili) è fonte di incentivazione verso nuovi eroganti. Il fenomeno dà luogo ad una monetizzazione di liberalità, ed è impensabile un suo accostamento all'intermediazione tipica del commercio: non si tratta di vero e proprio «commercio»;

3) cessioni di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari, semprechè la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario.

La marginalità, in questo caso, sta nella strumentalità istituzionale del fenomeno rispetto ai fini sociali: in altre parole, il contenuto «produttivistico» è quasi involontario costituendo in realtà l'esito di una terapia, di un addestramento riabilitativo in cui al centro sta il bisogno dell'uomo e

alla periferia (*appunto*: ai margini) una forma di «economicità» involontaria;

4) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

Perché questa fattispecie si realizzi è necessario che i prezzi dei servizi risultino inferiori sensibilmente (es. si potrebbero fissare limiti di almeno un terzo) a quelli minimi vigenti della somministrazione, identificati in base alle tariffe amministrative dei locali enti preposti ai relativi controlli.

In questi luoghi ci sono volontari che assicurano un pasto e una bevanda calda a poco prezzo: il fine sociale è qui immediato e la «marginalità», rispetto al valore perseguito, evidente;

5) attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 111, comma 3, del T.U.I.R., verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedono del 50 per cento i costi di diretta imputazione.

E' una fattispecie specifica ed esattamente delineata, che si dovrebbe applicare ai soli enti associativi.

Da ultimo, ancora, va ribadito che dal 1998 opera il principio per cui l'organizzazione di questo tipo è assiomaticamente soggetta al regime delle Onlus, senza che peraltro sia stato abrogato il farraginoso art. 8 della Legge 266/1991, a causa di una opzionalità introdotta all'ultima ora nella delega. Ancora vigente quest'ultimo, le complicazioni non mancheranno, tenendo presente che tutto lascia pensare che l'opzione (regolata al comma 8 dell'art. 10) riguardi non l'intero regime bensì le singole disposizioni. Così potrà darsi il caso dell'ente di volontariato che manterrà il regime d'esclusione IRPEG fondato sul carattere marginale delle sue attività commerciali, salvo far valere la sua configurazione di Onlus ai fini dell'imposta di registro o della qualità abilitante delle detrazioni fiscali per i donatori.

* * *