

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 2086

Enti non commerciali e *non profit*: aspetti di interesse civilistico alla luce del decreto "onlus"

Approvato dalla Commissione Studi Civilistici il 19 gennaio 1999

Con il D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 ("*Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*"), che recepisce ed attua i principi ed i criteri direttivi dettati dalla legge 23 dicembre 1996, n. 662, il legislatore italiano ha inteso realizzare una risistemazione organica della materia degli enti non commerciali e del cd. "terzo settore". In realtà la disciplina quale si viene ad evidenziare ad opera delle modificazioni ed integrazioni apportate dal succitato provvedimento ha essenzialmente carattere fiscale, e forse non comprende neanche l'intero ambito sopra evidenziato; è peraltro indubbio che ne raccoglie la parte più rilevante, e i riflessi di tipo civilistico sono comunque di non marginale profilo. Ed importanti sono le conseguenze in tema di enti ed associazioni non commerciali e, soprattutto, non lucrative; queste ultime in particolare, mediante la previsione di una nuova ed apposita figura, l'Onlus (organizzazione non lucrativa di utilità sociale), hanno ricevuto un contributo di non scarso peso dalla riforma effettuata.

Si è detto che i riflessi di tipo civilistico non appaiono marginali, in quanto dal provvedimento in esame, seppure per finalità fiscali, discendono una serie di adempimenti volti da un lato all'inserzione di clausole espresse, dall'altro alla netta delimitazione del campo di attività entro il quale tali enti debbono operare. Da qui la necessità, o comunque più precisamente il non indifferente onere, da parte di associazioni, fondazioni, più in generale da parte degli enti interessati da tale provvedimento, di adeguare i propri statuti onde poter usufruire delle migliori agevolazioni previste per il caso dell'assolvimento dei prescritti oneri. Per la precisione quanto dettato dal decreto delinea degli obblighi ai fini tributari, ove si voglia rientrare nelle categorie da esso disciplinate, concretizzandosi invero, dal punto di vista civilistico, in semplici oneri.

Ciò in quanto il legislatore ha ritenuto di dover dare, con la presente normativa, una prima risposta significativa alle esigenze, da più parti e da lungo tempo prospettate, di riordino e migliore sistemazione di questo settore. Risposta che ancorché limitata e di certo non

esaustiva, invero solo apparentemente riguarda il mero aspetto fiscale, poiché influenza e coinvolge, attraverso i vantaggi offerti, anche profili e aspetti di diritto sostanziale. Da tali rilievi si evidenzia che gli obblighi dal legislatore imposti in tale sede, assumendo rilevanza essenzialmente tributaria, da un punto di vista civilistico si traducono, più esattamente, in veri e propri "oneri", necessari ai fini delle agevolazioni previste dall'odierna disciplina.

Quanto finora affermato spiega anche perché le novità apportate dal presente decreto il più delle volte non siano state correttamente considerate. Ciò in quanto vengono da un lato sottovalutate, ossia considerate solo ai fini di sporadiche e occasionali applicazioni concrete e ristrette alla loro mera e più ristretta valenza fiscale, senza tenere conto che esse preludono - o meglio, dovrebbero anticipare - una migliore risistemazione della materia anche dal punto di vista civilistico; dall'altro invece vengono sopravvalutate ed enfatizzate, quando peraltro l'accennata riorganizzazione della materia sembra essere ancora lungi dal vedersi o comunque profilarsi.

Queste considerazioni di ordine generale saranno in parte riprese in seguito. Ma per comprendere pienamente lo spirito delle innovazioni apportate da tale decreto, è adesso previamente necessaria una breve ricostruzione sistematica della materia in esame; ricostruzione che non può prescindere da un'analisi, seppur succinta e veloce, della normativa tributaria. Come dalla stessa relazione illustrativa enunciato, in attesa infatti di una organica definizione degli aspetti civilistici, lo Stato, mediante il riordino del profilo fiscale di tali enti, ha inteso dare una prima risposta all'esigenza di rivitalizzare un settore economico che peraltro, visto la sua delicatezza e la rilevanza sociale, nonché la sua accertata capacità di espansione, necessita di ben più penetranti interventi.

1. Cenni generali in tema di enti non commerciali.

Volendo tentare di meglio delineare l'ambito entro il quale tali organismi operano, occorre premettere che ai fini dello studio degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative occorre partire dalla prima categoria. Sul punto la disciplina del codice civile è rimasta inalterata, avendo il legislatore, come già accennato, operato essenzialmente a livello fiscale. Da un punto di vista di carattere negativo, è ovvio che per il codice sono enti non commerciali tutti quegli enti, associazioni, organizzazioni, ... che non svolgono attività commerciale; il legislatore disciplina in maniera accurata tale tipo di attività (art. 2195 cod. civ.), prevedendo, per svolgerla, la sussistenza di determinati requisiti, nonché la prescrizione di specifici oneri o obblighi (ad. es. l'iscrizione nel registro delle imprese, ...). L'esempio tipico è quello delle società commerciali (art. 2249 cod. civ.).

Carattere residuale ha generalmente l'attività non commerciale, nel senso di porre un (anche implicito) divieto ai soggetti che non si siano costituiti secondo i predetti requisiti allo svolgimento degli stessi dell'attività propriamente commerciale (le società semplici, ex art.

2249). Peraltro gli enti del libro quinto del codice non completano tale ambito, assumendo ben più ampia rilevanza, ad es., quelli del primo libro.

Con grosse pretese di schematicità, non anche di esaustività, si può dire che, nella sistematica del codice, più in generale del diritto civile, sono enti non commerciali:

- gli enti del libro I: le *associazioni riconosciute*, le *fondazioni*, le *associazioni non riconosciute* (anche partiti politici, sindacati, ...) ed i *comitati*; nonché le *associazioni di volontariato ex legge 11 agosto 1991, n. 266*, e simili;
- le *società semplici*;
- i *consorzi* e le *società consortili*, comprese quelle miste, di cui alla legge 21 maggio 1981, n. 240;
- gli *enti pubblici che svolgono attività non commerciali*;
- gli *enti religiosi*, ...

Rientrano naturalmente in tale ambito anche quegli enti che pur effettuando attività commerciale, la svolgono in via secondaria e strumentale rispetto a quella istituzionale (ad es., una fondazione che si avvale per raggiungere i suoi fini di ricerca e di sviluppo, dei proventi derivantegli da una sua attività commerciale assolutamente sussidiaria).

2. Enti non commerciali dal punto di vista tributario.

All'interno di questa più ampia categoria che potremmo chiamare - con un termine non proprio gradevole, ma si spera chiaro - degli "enti non commerciali di tipo civilistico" il legislatore fiscale ritaglia quelli che possono - sempre con una terminologia non gradevole - denominarsi "enti non commerciali a fini tributari" **(1)**. In altre parole, per motivi fiscali, perché non siano assoggettati alla tassazione prevista per l'attività commerciale, sono utilizzabili buona parte degli schemi sopra previsti **(2)**, ma è necessario che siano rispettate le particolari forme e modalità previste dalla normativa fiscale come integrata e modificata dagli artt. 1 ss. del D.Lgs. 460/97. Quest'ultimo provvedimento essenzialmente apporta aggiunte e correzioni al testo unico delle imposte sul reddito, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Occorre ricordare che il D.Lgs. 460/97 è strutturato in due "sezioni": da un lato (artt. 1 ss.) prevede il riordino delle norme relative agli enti non commerciali; dall'altro contiene la definizione delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (artt. 10 ss.). Queste ultime in realtà non sembrano costituire altro che un (importante) sottoinsieme della prima categoria; ciò sembra confermato anche dal fatto che l'art. 26 del D.Lgs. 460 rinvia, per le Onlus, alle norme relative agli enti non commerciali, che pertanto saranno ad esse applicabili in quanto compatibili. Tale conclusione peraltro necessita di alcuni temperamenti, in quanto possono essere Onlus anche le società cooperative (art. 10, comma 1).

Ciò premesso, e passando alla concreta disciplina, va rilevato che l'art. 1 D.Lgs. 460/97, modificando l'art. 87 del T.U. 917/86, richiede ai fini della qualificazione dell'oggetto (non commerciale) esclusivo o principale dell'ente, la sua determinazione secondo la legge o l'atto

costitutivo o lo statuto, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata e registrata. Lo stesso articolo dà inoltre una definizione di oggetto principale, intendendo per esso "l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto". *Non è peraltro imposto un vero e proprio obbligo di forma*, ritenendo la norma sufficiente, in mancanza di questi ultimi due atti, il *criterio dell'effettività sostanziale dell'oggetto (3)*. La tematica riguardante l'oggetto viene necessariamente ad integrarsi ed a meglio definirsi - come si esaminerà nel prosieguo dell'analisi - attraverso l'analisi delle modificazioni apportate dall'art. 6 del decreto, in tema di perdita della qualifica di ente non commerciale.

L'art. 3 prevede che per l'attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere una *contabilità separata (4)*.

2.1. In particolare su associazioni politiche, sindacali, ...

Importante è l'art. 5 in quanto innova alla disciplina prevista dall'art. 111 del T.U., in particolare al suo terzo comma. In sintesi prevede che non si considerano commerciali le attività, di cessione di beni e prestazione di servizi, svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali dietro pagamento di corrispettivi specifici nei confronti di iscritti, associati o partecipanti, ... - salvo le eccezioni previste poi al quarto comma e ss., che individua un elenco di attività comunque commerciali **(5)** - ove ricorrano le seguenti condizioni:

1. si tratti di *associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona*;

2. siano inserite nei relativi atti costitutivi o statuti, redatti nella forma dell'atto pubblico, o della scrittura privata autenticata o registrata delle *appropriate clausole*, che garantiscano il perseguimento di finalità principalmente ideali e non economiche, nonché un'utilizzazione non lucrativa dei proventi raccolti.

E' agevole osservare quindi che sussiste un preciso *obbligo di forma scritta (e almeno registrata) (6)* ove tali enti vogliano, da un punto di vista fiscale, far valere l'effettiva (o magari solo formale) non lucratività dell'attività comunque commerciale, in quanto effettuata dietro pagamento di corrispettivo da parte dei destinatari. Anche se, come già esposto, l'obbligo sussiste solo ai fini tributari, sostanziandosi, dal punto di vista del diritto privato, in un onere, la cui inosservanza, come già esposto, appare del tutto irrilevante **(7)**.

Le clausole da inserire (art. 111, comma 4 *quinquies*, T.U.I.R.) riguardano:

a) il divieto di distribuzione anche indiretta di utili o avanzi di gestione;

b) l'obbligo di devoluzione del patrimonio dell'ente in caso di scioglimento ad altra associazione con finalità analoghe o a fini di pubblica utilità;

c) una disciplina uniforme del rapporto associativo che ne garantisca l'effettività e la non temporaneità, nonché, per i maggiorenni, il diritto di voto;

- d) l'obbligo di redazione e approvazione di un rendiconto economico e finanziario;
- e) la libera eleggibilità, il voto singolo, la sovranità dell'assemblea ... **(8)**;
- f) l'intrasmissibilità della quota o del contributo, salvo che a causa di morte.

Gli obblighi *sub c)* ed *e)* non si applicano alle *associazioni religiose* riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle *associazioni politiche, sindacali e di categoria*.

Pertanto tale articolo introduce alcune eccezioni a quanto previsto dal terzo comma dell'art. 111 del T.U.I.R. del 1986, prevedente attività considerate in ogni caso commerciali, con riferimento agli enti sopra ricordati.

Ed evidenza soprattutto nell'ambito della più generale categoria degli enti non commerciali un sottogruppo che, ove siano osservate le suddette formalità, consente agevolazioni diverse e ulteriori rispetto a quegli enti che tali requisiti non adempiano o che non rientrino nell'elencazione dei soggetti effettuata dall'art. 5 **(9)**; anche se con riguardo a quest'ultimo profilo va peraltro osservato che tale elencazione è talmente vasta, oltre che generica, da coincidere di fatto con la categoria degli enti svolgenti attività non commerciali; e comunque da rappresentarne in maniera indubbia la parte senz'altro più rilevante, dal momento che sembrano da tale novero esclusi solo gli enti non associativi, e pertanto le fondazioni ed i comitati **(10)**.

Il secondo comma realizza un coordinamento delle predette disposizioni con quelle dettate in tema di Iva, effettuando un parallelismo tra le agevolazioni previste dal T.U. sui redditi e l'esclusione per le medesime attività dal campo di applicazione dell'Iva (art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

Il terzo comma dell'art. 5 del D.Lgs. 460, infine, prevede la possibilità, per le associazioni già costituite, di adeguare i propri statuti entro sei mesi, e se associazioni politiche, sindacali e di categoria, entro dodici mesi, dall'entrata in vigore del decreto; in altri termini, rispettivamente, entro il 1° luglio 1998 ed entro il 1° gennaio 1999.

2.2. Ancora sull'oggetto principale degli enti non commerciali e sulla perdita della loro qualifica.

L'art. 6, in tema di *perdita della qualifica di ente non commerciale*, come già accennato, integra e disciplina in maniera organica la tematica dell'oggetto principale degli enti non commerciali, argomento, si è visto, affrontato solo in via generale dall'art. 87 T.U.I.R., previa modifica da parte dell'art. 1 del decreto Onlus.

Viene pertanto introdotto nel T.U. 917/86 un art. 111 *bis* che prevede un'ipotesi di "presunzione legale" **(11)** di perdita della qualifica di non commercialità, in caso di esercizio prevalente di attività commerciale per un intero periodo d'imposta. Il comma successivo indica taluni parametri ritenuti particolarmente significativi dei quali occorre tenere conto ai fini della

qualificazione dell'ente non commerciale **(12)**. Le disposizioni di questo articolo si applicano anche ai fini dell'Iva.

Sul punto va osservato che il controllo del notaio in tema di oggetto non commerciale dell'ente non potrà mai svolgersi oltre quanto desumibile dalle affermazioni e dalla documentazione portate alla sua attenzione o comunque da egli esaminate. Una tale conclusione risulta ovvia: il notaio è tenuto a stipulare l'atto sulla base delle dichiarazioni di chi ne faccia richiesta e non potrebbe controllare l'attività futura di un'organizzazione non ancora esistente e quindi non operante **(13)**. Il suo è pertanto necessariamente un controllo di tipo formale.

Quanto affermato non esclude peraltro che egli ben difficilmente dovrebbe ricevere o comunque inserire in atto clausole che, pur non rientrando tra quelle espressamente previste e da inserire obbligatoriamente, a priori siano in contrasto con lo svolgimento dell'attività come prevista dalla nuova disciplina. In altri termini spetta al notaio, ove richiesto, di adeguare gli statuti l'oggetto - come enunciato dai rappresentanti dell'associazione o comunque risultante da adeguati documenti - effettivamente da svolgere, ma non gli può essere richiesto, né rientra nelle sue facoltà, un controllo sullo stesso, che entri in tal modo prepotentemente nel merito delle scelte e nell'operare concreto e futuro dell'organizzazione, analogamente a quanto previsto in tema di società. Tale conclusione, ossia l'ovvio rilievo che non è possibile per il notaio effettuare a priori un controllo valutabile solo *ex post*, non sembrano subire temperamenti da quanto disposto dall'art. 6. La presunzione opera infatti essenzialmente dal punto di vista dei controlli tributari; prova ne è che le conseguenze connesse al suo verificarsi consistono essenzialmente nella perdita dei benefici fiscali **(14)**.

2.3. Sulle residue norme della I sezione: in particolare l'art. 9 in tema di trasferimenti a titolo gratuito agevolati di aziende o altri beni patrimoniali.

L'art. 7 D.Lgs. 460/97 estende l'obbligo della contabilità separata anche agli enti non residenti (art. 114 T.U.I.R.); l'art. 8 prescrive l'obbligo di rendicontazione singola ed analitica delle operazioni finanziarie connesse con l'attività svolta in occasione delle raccolte pubbliche di fondi (art. 20, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

Conviene ora soffermarsi su una disposizione agevolativa che, benché transitoria e limitata per quanto riguarda i soggetti da essa interessati, peraltro ha posto e continua a far sorgere problematiche non indifferenti, correlate essenzialmente al fatto di un suo difficile coordinamento con le norme di diritto sostanziale. norme la cui precisa applicazione comporterebbe una notevole compressione degli ambiti da tale articolo interessati.

L'art. 9 prevede un regime di agevolazioni temporanee (entro il 30 settembre 1998) per il trasferimento di beni patrimoniali **(15)**. Sul punto occorre sottolineare che l'atto di trasferimento, per l'ampiezza dell'accezione utilizzata, appare idoneo ove almeno:

a) comporti un *atto di trasferimento a titolo gratuito ad un ente non commerciali e* **(16)**; da questo punto di vista la lettera della norma appare così vasta da poter comprendere qualsiasi tipo di negozio atto ad operare il suddetto effetto traslativo. Peraltro sorgono alcune perplessità sull'esatta individuazione di tale atto in determinate ipotesi **(17)**.

b) sia sottoposto a *registrazione entro il 30 settembre 1998*;

c) contenga la *dichiarazione* resa dall'ente beneficiario dell'utilizzo diretto dei beni a fini istituzionali.

Va comunque osservato che tale articolo, ancorché norma con carattere meramente transitorio, pone problematiche di coordinamento con il sistema del codice civile di difficile soluzione **(18)**, ragion per cui, data la sinteticità della presente ricerca, se ne rinvia l'approfondimento a separate e diverse analisi.

3. Le Onlus.

La seconda sezione del decreto 460 del 1997 prevede e disciplina in maniera particolarmente dettagliata le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (c.d. Onlus). Scopo di tale previsione consiste nel tentativo di rivitalizzare il settore *non profit*, il c.d. terzo settore, "attraverso un razionale impiego della leva fiscale, così da consentire allo Stato di effettuare risparmi in diversi comparti di servizi, ora direttamente gestiti, che potrebbero essere efficacemente assicurati da queste realtà emergenti e non più marginali" **(19)**.

Dal momento che tali organismi costituiscono, si è detto, la parte più rilevante del settore *non profit*, occorre forse, prima di addivenire all'esame della loro concreta disciplina, premettere alcune brevi notazioni di carattere generale, onde poter meglio comprendere lo spirito e le motivazioni che hanno spinto il legislatore a realizzare una normativa che, anche se per finalità tributarie, apporta novità importanti anche dal punto di vista civilistico e sostanziale.

Pertanto occorre esaminare i caratteri salienti di quello che è stato denominato "terzo settore": con tale definizione intendendolo distinguere sia da quelle aree ove si esplica in maniera più o meno diretta, l'intervento dello Stato e dei pubblici poteri; sia da quell'ambito ove imperano le regole concorrenziali del mercato. L'esperienza delle organizzazioni altruistiche non è nuova nel nostro Paese; essa del resto trova da tempo una ben maggiore e organica sistemazione in altri ordinamenti, prima fra tutte l'esperienza nordamericana. Il regime fiscale agevolato che le accompagna necessita peraltro di una strutturazione che precluda il più possibile il rischio di confusione e commistione con gli organismi operanti sul mercato, onde evitare un loro utilizzo per finalità diverse da quelle per le quali vengono osservate trattate con maggior favore.

Di qui anche i tentativi da parte di numerosi studiosi nel cercare di delineare una linea di confine che sia il più possibile netta e demarcati in maniera soddisfacente il mondo delle *non profit* da quello puramente economico, commerciale. E risulta evidente la difficoltà di una

simile ricerca, ove si osservi che spesso tali organizzazioni altruistiche non possono fare a meno di avvalersi di attività commerciali *a latere*, funzionali alle loro attività principali.

I criteri proposti, ai fini del tentativo di demarcazione sopra accennato, sono molteplici. Fra questi posizione preminente acquista quello basantesi sullo scopo: perseguimento di scopi ideali, altruistici, in contrapposizione agli scopi egoistici propri delle società commerciali **(20)**.

Ad esso si affianca quello della natura dell'attività: economica per le società del libro V, non economica per gli enti non lucrativi.

Inoltre si sostiene che il limite (di carattere negativo) all'attività perseguibile dalle associazioni si evidenzia solo ove la legge abbia già individuato la forma più idonea a realizzarlo **(21)**. Ove tale regolamentazione non sussista, tali enti possono perseguire tutte le finalità consentite dall'ordinamento.

Altro momento discrezionale viene desunto anche dalla necessaria apertura, rispetto alla possibilità di ingresso e di uscita di propri membri, che il contratto di associazione dovrebbe presentare e che al contratto di società potrebbe non essere correlata **(22)**.

Tali parametri non sono rimasti esenti da critiche, in quanto "non riescono ad offrire una risposta pienamente soddisfacente e sistematicamente corretta alla divisione esistente tra mondo *profit* e mondo *non profit*" **(23)**. Anche se comunque contribuiscono ad enucleare e a restringere il campo dei soggetti riconducibili al settore che interessa, e ne forniscono validi indizi. In definitiva il criterio ritenuto maggiormente valido resta quello dello scopo, che in concreto, a livello organizzativo e statutario, si realizza mediante la previsione del divieto di distribuzione degli utili, accompagnato da quello dell'obbligo di devoluzione a soggetti analoghi o a fini pubblici in caso di scioglimento **(24)**. In altri termini da un'impostazione della struttura organizzativa che impedisca la possibilità, anche indiretta, di un guadagno di tipo economico da parte dei componenti o aderenti all'associazione.

Alla luce di quanto premesso può adesso esaminarsi quanto dal legislatore disposto in tema di organismi *non profit*, tenendo presente che la nuova regolamentazione, sembra costituire, sotto molti aspetti, il recepimento o comunque pone attenzione a quanto da tempo la dottrina italiana, anche sulla scorta delle ben più collaudate esperienze straniere, ha studiato e analizzato. E pertanto è di ausilio alla migliore comprensione delle novità introdotte dal D.Lgs. 460, sia in tema di enti non commerciali (art. 5), che di Onlus, considerando inoltre che tale normativa è solo il primo passo nella direzione di una risistemazione organica, anche dal punto di vista civilistico, del settore delle associazioni con fini altruistici **(25)**.

3.1. I soggetti.

Dal punto di vista dei soggetti e delle forme organizzative utilizzabili, l'art. 10 stabilisce espressamente che sono Onlus "*le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica*" che rispettino inoltre i requisiti dettati dalle ulteriori disposizioni del decreto.

Il campo dei soggetti ammessi a tale qualificazione coincide in linea di massima con quello degli enti svolgenti attività non commerciale, ed essenzialmente con gli enti del libro I del codice; non del tutto peraltro, in quanto occorre tener presente che ad essi vanno aggiunte le società cooperative (anche sociali), dall'art. 10 ricomprese tra le forme organizzative utilizzabili ai fini della costituzione di una Onlus **(26)**. Ciò significa che - società cooperative a parte - ci si potrà trovare di fronte ad un ente che, a seconda della concreta scelta operata sul piano giuridico, ossia dell'adeguamento o meno dello statuto e dell'eventuale limitazione dell'attività, potrà essere qualificato e denominato Onlus, ovvero (mero) ente non commerciale.

a) Le fondazioni

Alle fondazioni - e come si vedrà, anche, agli enti ecclesiastici - non si applica la disposizione in tema di obbligo di adeguamento della struttura secondo criteri di democraticità (art. 10, settimo comma). Sono assoggettate invece all'obbligo di utilizzare l'acronimo "Onlus" o "Organizzazione non lucrativa di utilità sociale" nella denominazione (art. 10, comma 1, lettera i)).

Sono inoltre gli unici enti che possono svolgere, ai fini della qualificazione Onlus, direttamente o indirettamente, l'attività di ricerca scientifica (art. 10, comma 1, lettera a), n. 11) **(27)**.

b) Le organizzazioni di volontariato, le cooperative sociali e le organizzazioni non governative ex legge 49/87.

Sono in ogni caso considerate Onlus, in virtù di quanto disposto dall'ottavo comma dell'art. 10, le *organizzazioni di volontariato* ex legge 11 agosto 1991, n. 266, gli *enti non governativi* riconosciuti idonei ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49 e le *cooperative sociali* di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381. In particolare, nei confronti di questi enti, da un lato si fanno salve le disposizioni di maggior favore previste dalle normative speciali, dall'altro si estende nei loro riguardi la particolare soggettività fiscale propria delle Onlus. Queste organizzazioni non necessitano pertanto di alcun adeguamento statutario, né sembra necessario da parte loro l'utilizzo dell'acronimo Onlus **(28)**.

c) Gli enti ecclesiastici.

Anche gli *enti ecclesiastici* (enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese), nonché le *associazioni di promozione sociale* (ex legge 25 agosto 1991, n. 287, art. 3, comma 6, lettera e)) possono essere considerate Onlus limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del decreto in esame, e purché mantengano per tali attività scritture contabili separate (art. 10, comma 9).

Come si vedrà, gli enti ecclesiastici sono dispensati dal seguire le disposizioni di cui alle lettere *h*) ed *i*) del primo comma dell'art. 10 (disciplina uniforme del rapporto associativo, ... ed uso dell'acronimo Onlus) **(29)**.

d) I soggetti espressamente esclusi.

Conformemente ai criteri disposti dalla legge delega, per il decimo comma dell'art. 10, "non si considerano in ogni caso Onlus gli *enti pubblici, le società commerciali diverse da quelle cooperative, gli enti conferenti di cui alla legge 30 luglio 1990, n. 218 (30), i partiti e i movimenti politici, le associazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e le associazioni di categoria*".

3.2. I requisiti necessari ai fini dell'applicazione del regime agevolato delle Onlus.

L'individuazione del tipo di organizzazione ammesso a rientrare nella disciplina dettata per le Onlus comporta essenzialmente l'adeguamento e la verifica di due elementi, assunti dal legislatore come criteri discretivi degli enti in discorso, che la nuova normativa regola in maniera analitica e dettagliata: il fine e l'oggetto dell'attività. Entrambi necessitano dell'osservanza di precise regole di tipo formale e sostanziale: di qui l'obbligo di adeguamento degli statuti, nonché quello di rispettare, nello svolgimento concreto dell'attività, determinati vincoli e parametri. Proprio la fissazione di precise delimitazioni all'attività svolta consente di realizzare una linea di demarcazione tra la categoria Onlus e la generalità degli enti non commerciali, evitando in tal modo un eccessivo allargamento degli enti interessati dalle disposizioni degli artt. 10 e ss.

Da un punto di vista formale, perché uno dei soggetti prima indicati (art. 10, comma 1) usufruisca della qualificazione di Onlus, nonché della relativa ed applicabile disciplina, sono necessari:

1. l'assolvimento di specifici oneri formali, mediante l'espresso inserimento nell'atto costitutivo o nello statuto di determinate clausole;
2. lo svolgimento vincolato di una o più delle attività comprese tassativamente in un preciso elenco;
3. l'obiettivo perseguimento di finalità di carattere sociale;
4. l'adempimento di altri oneri ed obblighi ai primi accessori e fortemente correlati.

3.3. Gli adempimenti di tipo formale: l'obbligo della scrittura (almeno) registrata e l'adeguamento degli statuti mediante l'inserimento di specifiche ed espresse clausole.

La tecnica utilizzata dal legislatore è alquanto simile a quella prevista in tema di enti associativi non commerciali svolgenti anche attività valutabili altrimenti ai fini fiscali come

commerciale, ex art. 5 del decreto 460. Peraltro la maggiore delicatezza che permea l'istituto delle Onlus in contrapposizione con la generale categoria degli enti non commerciali, nonché l'esigenza di operare un restringimento ed una maggiore delimitazione dell'ambito delle prime rispetto a quello dei secondi, sono state avvertite ed evidenziate dal legislatore mediante la fissazione di requisiti maggiormente gravosi e rigidi, anche se a volte divergenti, a paragone di quelli richiesti per gli enti ex art. 5.

Tale sensazione si può cogliere sin dal primo comma dell'art. 10, che come per gli enti associativi dell'art. 5, richiede che *l'atto costitutivo e lo statuto siano redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata*. Pertanto viene imposto un preciso obbligo di forma scritta e (almeno) registrata **(31)**.

Sono inoltre previsti e disposti specifici obblighi a livello statutario: per la precisione, è necessaria negli atti costitutivi e negli statuti l'inserzione e la previsione espressa delle seguenti clausole concernenti:

a) lo svolgimento di *attività* in uno o più dei seguenti settori:

1) *assistenza sociale e socio-sanitaria;*

2) *assistenza sanitaria;*

3) *beneficenza;*

4) *istruzione;*

5) *formazione;*

6) *sport dilettantistico;*

7) *tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico;*

8) *tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente;*

9) *promozione della cultura e dell'arte;*

10) *tutela dei diritti civili;*

11) *ricerca scientifica* di particolare interesse sociale; essa deve essere svolta direttamente da fondazioni, ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni.

b) l'esclusivo perseguimento di *finalità di solidarietà sociale;*

c) il *divieto di svolgere attività diverse* da quelle menzionate alla lettera a), salvo che ad esse non siano direttamente connesse;

d) il *divieto di distribuire anche indirettamente utili o avanzi di gestione*, nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione;

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

f) l'*obbligo di devoluzione del patrimonio* dell'organizzazione, qualora per qualunque causa si addivenga al suo scioglimento, a favore di altre Onlus facenti parte della stessa struttura **(32)**, ovvero a fini di pubblica utilità, sentendo, ove non vi sia diversa destinazione imposta dalla legge, l'organismo di controllo ex art. 3, comma 190, della l. 662 del 1996;

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

h) una *disciplina uniforme del rapporto e delle modalità associative* che tendano: a garantire l'effettività del rapporto; ad escluderne espressamente la temporaneità; a prevedere e garantire agli associati maggiori di età il diritto di voto almeno per l'approvazione e le modificazioni di statuti e regolamenti, nonché per la nomina degli organi direttivi.

i) l'utilizzo del termine "*Organizzazione non lucrativa di utilità sociale*" o "*Onlus*" nella denominazione ed in ogni segno distintivo o comunicazione rivolte al pubblico.

segue) Anagrafe delle Onlus; comunicazioni e termini; controlli e decadenza.

L'art. 11 del D.Lgs. 460 dispone l'istituzione presso il Ministero delle finanze dell'*anagrafe unica delle Onlus*.

La stessa disposizione richiede dagli enti che intraprendono l'esercizio di una o più delle attività previste dall'art. 10 ai fini dell'attribuzione della veste di Onlus - oltre ai predetti requisiti formali, nonché all'osservanza dei requisiti sostanziali che di qui a poco si esamineranno - l'effettuazione entro trenta giorni di una *comunicazione*, conformemente all'apposito modello approvato con D.M. delle finanze, da indirizzare alla *direzione regionale delle entrate del Ministero delle finanze* nel cui ambito territoriale si trova il loro domicilio fiscale. Da tale adempimento sono interessati anche quei soggetti che alla data del 1° gennaio 1998 già si trovavano in possesso delle caratteristiche di solidarietà che il legislatore ha richiesto (pertanto entro il già decorso 31 gennaio 1998).

L'attuazione della suddetta comunicazione "è condizione necessaria per beneficiare delle agevolazioni previste dal presente decreto" (art. 11, comma 2). Da ciò ne consegue che l'inosservanza di tale adempimento comporta solo la non applicabilità delle agevolazioni fin quando le comunicazioni non siano effettuate.

Vengono invece concessi sei mesi dalla data di entrata in vigore della legge (e pertanto entro il 30 giugno 1998) al fine di consentire, agli enti già svolgenti alla data del 1° gennaio 1998 le attività in discorso, il necessario adeguamento dello statuto (vedi art. 5, comma 3, come richiamato dall'art. 26).

Sono escluse dagli obblighi di comunicazione le associazioni di volontariato, le organizzazioni non governative di cui alla legge 49/87 e le cooperative sociali (ex art. 10, comma ottavo).

Per quanto attiene alle *modalità di esercizio del controllo* relativo alla sussistenza dei requisiti formali per l'uso della denominazione di Onlus, nonché ai casi di *decadenza* totale e parziale, la loro previsione e disciplina è demandata dal terzo comma dell'art. 11 ad un regolamento da emanarsi entro il 1° luglio 1998 mediante uno o più decreti del Ministro delle finanze. Va ricordato che la perdita della qualifica di Onlus deve essere comunicata alla medesima direzione regionale delle entrate.

L'art. 27 vieta ai soggetti diversi dalle Onlus l'utilizzo di tale denominazione o di analoghe idonee a trarre in inganno. L'art. 28 prevede particolari sanzioni amministrative, a

carico dei rappresentanti legali e degli amministratori, per ipotesi specifiche di violazioni collegate all'indebita fruizione di benefici, nonché all'uso illegittimo della denominazione ovvero nel caso dell'omissione delle dovute comunicazioni.

3.4. Gli adempimenti di tipo sostanziale: più in particolare sulle attività esercitabili e sul perseguimento di finalità di solidarietà sociale; le attività direttamente connesse.

Il legislatore peraltro, a ben vedere, non ha inteso né mostra di accontentarsi dell'assolvimento di meri adempimenti di tipo formale, ma detta specifici vincoli e parametri valutativi ai quali le organizzazioni in discorso sono tenute ad attenersi onde poter usufruire del particolare regime delle Onlus. Tali criteri si incentrano essenzialmente, come già accennato sul principio della realizzazione di finalità di solidarietà sociale, le quali tendono a delimitare, nella loro esplicazione, in maniera ancor più definita, l'ambito di operatività delle attività consentite.

In altri termini, l'art. 10, ai commi 2, 3 e 4, stabilisce che alcune delle attività richiamate dalla lettera *a*) del comma 1 conferiscono all'ente che le svolge la qualifica di Onlus solo se siano rivolte a favore di soggetti svantaggiati o bisognosi. Si intendono pertanto perseguite finalità di solidarietà sociale ai fini del presente decreto, solo se le cessioni di beni o le prestazioni di servizi siano dirette ad arrecare benefici a *persone svantaggiate* in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, ovvero a favore di *componenti collettività estere (33)*, limitatamente agli aiuti umanitari, ove siano svolte le attività di: *assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili* (art. 10, comma secondo).

Le altre attività si considerano inerenti a finalità di solidarietà sociale chiunque ne siano i destinatari e i beneficiari (art. 10, comma quarto); e pertanto quelle concernenti: *l'assistenza sociale e socio-sanitaria; la beneficenza; la tutela, la promozione e la valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico; la tutela e la valorizzazione della natura e dell'ambiente (34); la ricerca scientifica svolta direttamente da fondazioni (35)*. Rientra anche l'attività di *promozione della cultura e dell'arte*, ma affinché l'organizzazione che la effettua possa essere esentata dal necessario indirizzo a persone svantaggiate, ... occorre che a suo favore siano riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato **(36)**.

Il quinto comma considera poi *attività direttamente connesse* a quelle istituzionali le attività statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, svolte in assenza delle condizioni previste ai commi 2 e 3, nonché le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse. Sono pertanto ricomprese in tale ambito quelle attività funzionali e strumentali, da un punto di vista materiale, a quella istituzionale (attività di completamento, come la vendita di *depliant*, magliette, ...).

Peraltro, dato il forte rischio elusivo che a tali attività collegate ed accessorie può facilmente connettersi, il legislatore le assoggetta a tre condizioni: *a)* il loro ambito di operatività deve riguardare gli stessi settori economici interessati dalle attività istituzionali, *b)* l'attività connessa non deve essere prevalente rispetto a quella istituzionale **(37)**, per cui, *c)* i relativi proventi non devono superare il 66% delle spese complessive dell'organizzazione.

3.5. Cenni sulle rimanenti disposizioni, nonché sulle agevolazioni e sui benefici di tipo fiscale.

Il comma 6 dell'art. 10 esplica in misura più dettagliata il divieto di ripartizione anche indiretta degli utili, contenuto alla lettera *d)* del primo comma. Viene in generale precluso di cedere beni e servizi a condizioni più favorevoli a chiunque sia in qualche misura coinvolto nella gestione dell'organizzazione, ovvero di pagare ai fornitori corrispettivi che senza valide ragioni economiche, siano superiori al valore normale dei beni o dei servizi acquistati. Le lettere *c)*, *d)* ed *e)* fissano dei tetti massimi per la corresponsione di emolumenti agli amministratori ed ai dipendenti, nonché degli interessi passivi in favore di soggetti diversi dagli istituti di credito.

L'articolo 26, già esaminato, richiama in via generale, in quanto compatibili le norme (tributarie) in materia di enti non commerciali; ciò sul presupposto che le Onlus (eccettuate le cooperative) rientrando in tale categoria, non possono non godere rispetto ad essi di un trattamento di minor favore. Se tale è la *ratio*, essa consente di risolvere i dubbi che possono sorgere ove in determinate occasioni la disciplina degli enti non commerciali sia più rigorosa o comunque diversa da quella delle Onlus. Il rendere applicabile la disciplina nei limiti della compatibilità non comporterà comunque la necessaria assoggettabilità delle Onlus a tali adempimenti ove più gravosi **(38)**.

Dal punto di vista tributario, lo *status* di Onlus consente alle relative organizzazioni di avvantaggiarsi di benefici e agevolazioni di non lieve rilevanza. Sono pertanto previste *agevolazioni* in tema di imposte dirette, con l'introduzione nel testo unico delle imposte sui redditi, D.P.R. 917 del 1986, di un art. 111 *ter* **(39)**, nonché in tema di Iva (art. 12 ss., D.Lgs. 460).

Sono inoltre disposte *esenzioni*: dall'imposta di bollo (art. 17); dalle tasse sulle concessioni governative (art. 18); dall'imposta sulle successioni e donazioni (art. 19); dall'Invim (art. 20); in materia di tributi locali (art. 21); dall'imposta sugli spettacoli (art. 23). Sono anche disposte agevolazioni in materia di: imposta di registro (art. 22), nonché per lotterie, tombole, banchi e pesche di beneficenza (art. 24).

L'art. 25 detta una disciplina sistematica in tema di scritture contabili, inserendo un art. 20 *bis* nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. I soggetti peraltro già assoggettati da altri provvedimenti di legge ad un diverso obbligo di contabilità (ad es. le cooperative),

continueranno a rispettare gli adempimenti della stessa natura previsti dalle altre e anche precedenti normative.

L'art. 29 infine regola l'emissione di titoli di solidarietà, prevedendo la soggezione sotto forma di costo fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa per operazioni destinate a risolversi in finanziamenti a tasso agevolato nei confronti di Onlus.

Marco Avagliano

(1) Per una migliore definizione di tale ambito si veda quanto disposto dall'art. 87 e 51 del T.U.I.R.

(2) Da una lettura formale dell'art. 87 T.U.I.R. sembra evincersi che gli enti non commerciali non possano rivestire la forma della società: pertanto sembrerebbero rimanerne esclusi le società semplici e consortili. Tale soluzione merita peraltro degli approfondimenti, in quanto, è lo stesso codice che a chiare lettere prevede la non commercialità anche di questo tipo di organizzazioni (es. art. 2248 e art. 2249 c.c.). Inoltre questa conclusione urta, come si vedrà, con quanto stabilito in tema di sufficienza dell'effettività dell'oggetto non commerciale. Sembra invero più logica una soluzione che legga il termine società dell'art. 87 T.U.I.R. unitamente all'ovvia e sottintesa dizione "commerciale", ovvero del "capo III e ss. del titolo V del libro V".

(3) Si legge al terzo capoverso dell'art. 1: "[...] 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".

Questa soluzione peraltro sembra soffrire una deroga ove l'ente sia una società, ancorché non commerciale, come la società semplice (art. 87 t.u.i.r.). Il punto, come già detto, merita approfondimenti.

(4) L'art. 2 prevede un trattamento fiscale di favore per la libera e occasionale raccolta di fondi mediante sottoscrizioni pubbliche, ovvero contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche. L'art. 4 prevede un regime forfettario per la determinazione del reddito d'impresa, nei confronti degli enti non commerciali ammessi alla tenuta della contabilità semplificata ex D.P.R. 600 del 1973, art. 18.

(5) Art. 111, comma quarto, del T.U.I.R.: "La disposizione del comma 3 non si applica per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per la prestazione di servizi portuali e aeroportuali ne per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività: a) gestione di spacci aziendali e di mense; b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) pubblicità commerciale; e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari". Fanno eccezione a tale elenco di attività considerate in ogni caso commerciali, le associazioni di promozione sociale, limitatamente alla gestione di bar e all'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici (vedi commi 4 *bis* e ss.); tale ultimo tipo di attività inoltre non è considerata commerciale anche se effettuata associazioni politiche, sindacali e di categoria (per queste ultime due anche le cessioni delle pubblicazioni riguardanti i contratti collettivi di lavoro, ...) e da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

(6) Per cui, ad es., anche un'associazione non riconosciuta, che effettivamente non svolga tali attività con finalità lucrative, ma solo al fine di ripagarsi delle spese, ovvero di autofinanziarsi per gli scopi non lucrativi, necessita del rispetto di tali forme, pena un trattamento fiscale deteriore.

(7) Irrilevanza civilistica peraltro relativa, in quanto è ovvio che un'associazione che, ad es., inserisca in statuto il fine lucrativo e la divisione degli utili, ben difficilmente potrebbe essere considerata come ente non commerciale, e non invece essere soggetta alla disciplina delle società di fatto o irregolari.

(8) Non è stata accolta la proposta della Commissione parlamentare di prevedere il voto per corrispondenza ritenendosi elemento fondamentale la partecipazione materiale, fisica, dei soci alla vita dell'associazione.

(9) Per cui nei loro confronti si applica la disposizione del secondo comma dell'art. 111 T.U.I.R.

(10) Tale soluzione discende dall'interpretazione da dare al termine enti di tipo associativo; con tutta probabilità pertanto andrà esclusa dall'applicazione della norma quella (consistente) parte degli enti pubblici che enti associativi non siano.

(11) In tal modo si esprime la relazione illustrativa, nonché la circolare del Ministero delle Finanze n. 125/E del 12 maggio 1998, in *Il Sole-24 ore* del 14 e 15 maggio 1998.

(12) Sono la prevalenza: *a)* delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; *b)* dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; *c)* dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; *d)* delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

Tali disposizioni non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili, in quanto si ritengono comunque prevalenti le attività istituzionali per finalità ideali.

(13) O comunque se già esistente e richiedente le modifiche, non ancora formalmente operante nella nuova veste.

(14) Per cui, ancorché denominata "presunzione legale" dalla relazione illustrativa, non sembra che a questa previsione possa conferirsi un valore tale da farla rientrare nel controllo di legittimità che il notaio deve necessariamente svolgere ogniqualvolta sia chiamato al ricevimento di atti pubblici.

(15) L'art. 9 infatti dispone che "il trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni a favore di enti non commerciali, con *atto sottoposto a registrazione entro il 30 settembre 1998*, è esente dalle imposte sulle successioni e donazioni, ipotecaria e catastale, sull'incremento di valore degli immobili e relativa imposta sostitutiva, non dà luogo, ai fini delle imposte sui redditi, a realizzo o a distribuzione di plusvalenze o minusvalenze, [...], *a condizione che l'ente dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per l'esercizio della propria attività [...]*".

(16) Sul punto occorre chiedersi se nella cerchia dei beneficiari vadano ricomprese quelle Onlus che siano anche società, come le cooperative e le cooperative sociali. Ritornano sul punto le problematiche in tema di enti non commerciali dal punto di vista tributario, che sembrano escludere dal loro novero le società (art. 87 T.U.I.R.). Il discorso, come prima accennato, va approfondito (dubbia è anche l'ipotesi della società semplice).

(17) Ci si interroga se vadano ricomprese anche le attribuzioni *mortis causa*. Chi sostiene che esse vengano escluse dall'applicazione dell'articolo in esame, fonda il suo convincimento sul rilievo che esse non configurano dei veri e propri trasferimenti a titolo gratuito; ritiene inoltre che la dizione contenuta all'art. 9 sull'esenzione da imposta di "successioni" e donazioni, lungi dal fornire prova di una volontà del legislatore di ricomprendervele, attenga solo alla denominazione dell'imposta, in quanto è difficile che si parli solo di "imposta sulle donazioni". Peraltro la dottrina tradizionale considera anche le attribuzioni testamentarie come negozi a titolo e contenuto (essenzialmente) gratuito; né tale conclusione viene alterata dal fatto che ad esse è naturalmente correlato l'onere legale dei debiti e pesi ereditari (sul punto vedi F. Santoro - Passarelli, *Dottrine generali del processo civile*, Napoli, 1989, pag. 225).

L'adesione a tale ultima opinione, ossia alla ricomprensione degli atti *mortis causa* tra gli atti a titolo gratuito, rende allora problematica l'ipotesi di trasferimento mediante istituzione di legato: in tal caso, qual è l'atto, sottoposto a registrazione, nel quale inserire la prevista dichiarazione da parte dell'ente dell'utilizzazione ai suoi fini, dal momento che esso si acquista automaticamente, senza bisogno di accettazione?

Le soluzioni prospettabili sono diverse: *1)* la menzione condiziona il trasferimento solo ove sia ravvisabile un atto di trasferimento sottoposto a registrazione; se l'atto di trasferimento non presenta tali caratteristiche, non scatta neanche l'obbligo di menzione. Ci si chiede allora come possa valutarci, mancando l'atto da registrare entro il 30 settembre, l'inclusione della disposizione nella fattispecie dell'art. 9. *2)* Ove si ritenga invece che la condizione della dichiarazione influenzi, ancorché ai fini fiscali, tutto il procedimento di trasferimento, è allora necessario trovare un atto da sottoporre a registrazione; ma in questo caso tale atto può essere: *a)* o l'accettazione del legato - possibilità ammessa da parte di alcuni autori, da altri configurata come rinuncia alla facoltà di rinuncia - e in tale accettazione si inserisce la menzione; soluzione peraltro esteticamente non proprio gradevole, in quanto costringe ad un atto non dovuto; *b)* oppure si potrebbe prospettare una sorta di atto che contenga una autodichiarazione dell'ente in ordine

all'utilizzo per lo svolgimento dell'attività, ma d'altronde un simile atto sarebbe, ancorché solo ricognitivo sortirebbe effetti analoghi alla accettazione di legato; ovvero ancora c) un atto afferente al trasferimento, ancorché non il vero e proprio atto di trasferimento, almeno da un punto di vista strettamente civilistico, ma sottoposto a registrazione. Tale soluzione sembra trovare appiglio nella lettera della norma che parla non di "atto di trasferimento" ma di "trasferimento con atto sottoposto a registrazione". Nell'esempio prospettato dell'istituzione di legato, tale "atto a valenza fiscale" pertanto potrebbe essere rappresentato dalla denuncia di successione. A ben vedere comunque anche le ipotesi *sub a)* e *b)* non riguardano l'atto di trasferimento vero e proprio, anche se a tale vicenda si accostano.

Per cui appare sufficiente per la realizzazione della condizione, integrare la fattispecie traslativa con un qualunque atto che, ad essa correlato, contenga la c) dichiarazione prevista e venga sottoposto a registrazione. Quale che sia la soluzione prescelta è evidente che essa non sarà mai del tutto soddisfacente. Ma ciò è frutto, appare opportuno evidenziarlo, della assolutamente non chiara, se non addirittura lacunosa, formulazione della norma sul punto. Imprecisione che costringe l'operatore del diritto a creare artifici giuridici che motivino e fondino l'attività ad esso demandata.

Non sorgono questioni in relazione ad altre fattispecie di atti unilaterali. Non certo la donazione, in quanto se non si realizza con accettazione contestuale, l'atto sottoposto a registrazione, nel quale inserire la dichiarazione, sarà ovviamente quello di accettazione. Né sorgono problemi con riferimento ad accettazioni tacite, dal momento che le organizzazioni beneficiarie devono o accettare con beneficio di inventario, se persone giuridiche, ovvero operare per il tramite di quanto disposto dall'art. 786 c.c., se enti non riconosciuti. Il discorso verrà affrontato in maniera più approfondita in seguito.

(18) Tra queste l'ipotesi in cui il disponente, ove sia una società, effettui la disposizione nei confronti di un ente non commerciale che sia anche suo socio: è il caso non infrequente di partiti politici dei quali la sede sia intestata a società dagli stessi possedute. Sul punto vedi M. Basile, *Amministrazione e rappresentanza nei partiti politici*, studio per il Convegno di Roma del 30 settembre - 1° ottobre 1988, Milano, 1990, pag. 85. Non si pongono peraltro tanto problemi di validità degli atti posti in essere, quanto invero ipotesi di responsabilità degli amministratori (ad es. *ex art.* 2623 c.c.), ove l'attribuzione concerna e intacchi il capitale sociale di chi dispone. Appare pertanto forse non eccessiva la più prudente soluzione che suggerisce l'adozione della relativa delibera, ove possibile, mediante l'unanimità dei consensi. Sul punto si rinvia a quanto osservato da G. Baralis - N. Raiti, *Cessione ex art. 9 d.lgs. 460/97*, studio approvato dalla Commissione Studi del Consiglio Nazionale del Notariato il 23 giugno 1998, con l'avvertenza, peraltro ovvia, che le conclusioni ivi riportate vadano applicate anche all'ipotesi di società cooperative, in special modo ove esercitino attività commerciale: una cosa è dire "scopo mutualistico", altra è affermare lo "scopo altruistico"; i due termini, va ricordato, non sono infatti sinonimi.

Quando inoltre l'ente beneficiario sia un'associazione non riconosciuta (partiti politici, sindacati, ...), si apre il delicato problema in tema di art. 600 e 786 c.c., superabile forse in tema di partiti politici, ma non di sindacati o altre forme associative, mediante il ricorso agli schemi propri del finanziamento ai partiti. Sul punto mi sia consentito rimandare a M. Avagliano, *Sui trasferimenti a titolo gratuito di beni immobili a partiti politici*, in *C.N.N., Studi e materiali*, 1995 - 1997, vol. V, 1, Roma, 1998, pag. 204 ss. Va poi ricordato che un'eccezione a tali disposizioni si avverte anche in tema di organizzazioni di volontariato, in virtù dell'art. 5 della legge 11 agosto 1991, n. 266. Sull'ipotesi di "riorganizzazione amministrativa" delle situazioni patrimoniali degli enti in questione (casseforti dei predetti partiti politici), si veda comunque quanto considerato da Baralis - Raiti, *cit.*

Infine va ricordata la norma dell'art. 29 della legge 29 dicembre 1997, n. 449, in tema di assegnazioni agevolate di beni immobili a soci di società commerciali, che peraltro anche se apparentemente analoga alla fattispecie *ex art.* 9 (nell'ipotesi in cui ente disponente sia una società e socio sia un ente), disciplina un diverso profilo e operazione; sul punto vedi C. Angelici, *Art. 29 della legge finanziaria ed assegnazione dei beni in natura*, studio approvato dalla Commissione Studi del Consiglio Nazionale del Notariato il 28 aprile 1998.

(19) In ciò sembrerebbe consistere la *ratio* delle previsioni in esame, come si evince dalla Relazione illustrativa al provvedimento in discorso.

(20) G. Ponzanelli, voce *Enti senza scopo di lucro*, in *Digesto*, IV, vol. VIII, Torino, 1992. In generale per gli accenni riportati nel testo, vedi sempre Ponzanelli, *Nuove figure e nuove problematiche degli enti "non profit"*, in *Gli enti "non profit": nuove figure e problematiche*, giornata di studio di Milano del 3 ottobre 1992, Milano, 1993, pag. 9 ss.

(21) D. Rubino, *Le associazioni non riconosciute*, Milano, 1952.

(22) Vedi Cass. 14 ottobre 1958, n. 2351, in *Foro it.*, 1958, I, c. 1617.

(23) Vedi Ponzanelli, *Nuove figure e problematiche*, cit., pag. 17.

(24) La non obbligatoria distribuzione degli utili non è infatti di per sé sufficiente a differenziare i differenti moduli organizzativi: ben può sussistere una società ove i partecipanti al capitale decidano di reinvestire i propri utili nell'ente stesso. Peraltro sorgerebbero grossi dubbi in ordine alla qualificazione di un ente come società ove si prevedesse, accanto al divieto di distribuzione di utili, una clausola di etero-destinazione dell'attivo patrimoniale residuante da un'operazione di liquidazione. Se è vero che lo scopo di lucro dell'art. 2247 c.c. può anche non necessariamente tramutarsi nella corresponsione immediata di utili, è pur certo che comunque, anche se differito al momento dello scioglimento, una qualche utilità o guadagno da parte dei soci, ove un attivo residuo, debba esservi. Il fine lucrativo ben può consistere nella volontà dei soci di rafforzare e approfondire l'investimento effettuato con i conferimenti originari. Pertanto pur non volendo prendere posizione su un tema da altri e in maniera più autorevole approfondito e studiato, si ha comunque la sensazione che la neutralità delle forme organizzative non possa giungere fino al punto da denegare, a chi partecipi ad una società commerciale la possibilità di un ritorno, prossimo o futuro che sia, in termini economici: in altri termini di annullare del tutto lo scopo di lucro. In ciò evidenziando una linea di demarcazione tra enti commerciali e *non profit*. Vedi sul punto le divergenti posizioni di G. F. Campobasso, *Diritto commerciale*, 2. *Diritto delle società*, Torino, 1995, pag. 422 e di G. Santini, *Tramonto dello scopo di lucro nelle società di capitali*, in *Riv. dir. civ.*, 1973, I, pag. 151.

(25) I contributi della dottrina sono numerosi: tra questi possono ricordarsi anche G. Mariconda, N. Raiti, S. Tondo (estensore), *Per un nuovo regime degli enti non di profitto*, in C.N.N., *Studi e materiali*, 1995-1997, vol. V, 2, sez. *Materiali*, Roma, 1998, pag. 821 ss.

(26) Inclusionione che si giustifica per i molteplici vincoli di affinità tra questo tipo di attività svolta in forma societaria ed in vincoli statutari generalmente previsti per le Onlus.

(27) Sul tema delle fondazioni culturali, vedi G. Ponzanelli, *La rilevanza costituzionale delle fondazioni culturali*, in *Riv. dir. civ.*, 1979, pag. 23 ss.

(28) Probabile *ratio* consiste certamente nella valutazione di sufficiente idoneità e riconoscibilità di tali strutture non lucrative, la cui puntuale disciplina già garantisce in maniera sufficiente sulla non lucratività dell'attività e in ordine alle finalità sociali perseguite. Non è stato pertanto accolto, anche in virtù del tenore letterale della legge delega, quanto suggerito dalla Commissione parlamentare, che proponeva di subordinare l'ingresso di tali enti nel sistema delle Onlus al rispetto dei requisiti per le stesse richiesti.

(29) Come già osservato in precedenza, secondo quanto previsto dall'art. 5 D.Lgs. 460/97 - e pertanto in tema di enti non commerciali, e non di Onlus - non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, gli obblighi in tema di disciplina uniforme del diritto associativo e di democraticità della struttura.

(30) Sono le c.d. fondazioni bancarie, oggetto al momento di un progetto di legge che ne ridisegna la struttura e la disciplina.

(31) Con qualche dubbio nel caso di enti ecclesiastici.

(32) Sul punto la norma, disponendo che la possibilità della devoluzione ad altre Onlus che per legge, regolamento o statuto, fanno parte della "medesima ed unitaria struttura", sembra adombrare l'ipotesi e l'ammissibilità di un fenomeno di "gruppo", anche se in termini probabilmente differenti rispetto a quelli conosciuti in tema di società.

(33) Il terzo comma dell'art. 10 consente che le prestazioni siano effettuate anche nei riguardi di soci, associati, partecipanti, persone indicate alla lettera *a*) del comma 6 dello stesso decreto (parenti, ...), ove e solo se queste siano svantaggiate, ...

(34) Salvo che non si tratti di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi ex art. 7 D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22.

(35) La norma non parla della ricerca scientifica affidata dalle fondazioni ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgano direttamente. Le possibili ipotesi sono allora due: o siamo di fronte ad una svista del legislatore, oppure, se la si considera sottratta all'applicabilità del quarto comma, essa rientra nel secondo. Le

conseguenze non sono minime, data la limitazione della destinazione a persone svantaggiate, ... Peraltro il comma 2 non la richiama neanche tra le attività che vuole siano svolte nei confronti di particolari destinatari.

Così stando le cose occorre tentare di ricostruire il fenomeno. Tale attività è menzionata al n. 11 della lettera *a*) del primo comma dell'art. 10: ragion per cui non vi è ombra di dubbio che possa essere esercitata ai fini della qualifica di Onlus. Sembra preferibile l'ipotesi che essa debba esser fatta rientrare nel quarto comma, per due ordini di motivi. Da un lato, se il legislatore avesse voluta farla rientrare nel secondo comma l'avrebbe espressamente menzionata, con un'operazione di scissione simile a quella effettuata per l'attività di promozione della cultura e dell'arte. Dall'altro, dal momento che le norme tacciono, sembra maggiormente plausibile l'adesione alla soluzione meno gravosa.

Pertanto l'attività di ricerca scientifica svolta indirettamente da fondazione rientra nella fattispecie disciplinata dal quarto comma dell'art. 10, non necessitando pertanto della destinazione a particolari categorie di beneficiari. Con ciò evidenziando una svista del legislatore, ovvero una sua disattenzione: non si può ritenere che essa fosse semplicemente sottintesa dopo l'attività svolta direttamente da fondazioni, in quanto nei commi 2 e 3 - a parte l'inciso in esame - è stato puntualmente ripetuto l'elenco di attività previste dal primo comma. Capita a tutti di sbagliare, anche al legislatore. D'altronde l'aderire all'altra e opposta soluzione prospettata, ossia la ricomprensione implicita nel comma 2, comporterebbe da parte del legislatore una disattenzione ben più grave. La soluzione proposta trova un certo supporto anche nella relazione tecnica che afferma che "la prescrizione dell'elemento finalistico è stata ritenuta superflua ovvero di non agevole determinazione per le attività richiamate ai numeri 1, 2, 7, 8, e 11 le quali perseguono oggettivamente scopi di utilità sociale", e pertanto le ricomprende, seppure in maniera generica, nel comma 4.

Peraltro un'altra più logica soluzione poteva forse darsi al problema: ossia ritenere l'elencazione *ex* commi 2 e ss. meramente esemplificativa, e non esaustiva - anche se quasi omnicomprensiva, se posta in relazione alla lettera *a*) del primo comma dell'art. 10 -, dando pertanto rilievo al "*si intende* che vengano perseguite finalità di solidarietà sociale" della norma stessa; e quindi considerando la sussistenza dei presupposti di cui alle stesse disposizioni, non necessari e condizionanti, quanto bensì presuntivi il perseguimento della finalità sociale. Discenderebbe da tale impostazione che la non sussistenza dei presupposti indicati dai commi in oggetto, non impedirebbe la prova contraria e positiva della effettiva esistenza della finalità di solidarietà sociale. E corollario importante dal punto di vista sistematico sarebbe il conferire un ruolo più incisivo alla lettera *b*) del primo comma dell'art. 10, che altrimenti rimarrebbe norma svuotata di significato e ridotta a mera enunciazione di principio, in quanto superata dalle previsioni di cui ai successivi commi.

Una simile interpretazione peraltro osta peraltro con quello che sembra comunque essere l'intento del legislatore di conferire efficacia condizionante alle suddette caratteristiche, almeno come appare evidenziarsi dalla *Relazione illustrativa*, cit., pag. 12 ss., che afferma che "le restanti attività - rispetto a quelle richiamate ai numeri 1, 2, 7, 8 e 11 - saranno rivolte *esclusivamente* a beneficio di soggetti svantaggiati", e sembra prevedere come unica eccezione quella *ex* comma 3. Posizione ribadita con circolare del Ministero delle Finanze, dove al punto 1.4, *1*, afferma che "negli anzidetti settori vengono perseguite finalità solidaristiche *solo* qualora l'attività a essi relativa sia diretta a procurare vantaggi a soggetti svantaggiati".

Comunque, qualunque sia l'interpretazione accoglibile - il requisito dello svantaggio dei destinatari è condizione o mero indizio della finalità di solidarietà sociale - la sussistenza di tali perplessità sottolinea ancora una volta che in certi casi è ravvisabile una "divergenza tra voluto e dichiarato" non solo in ambito negoziale, ma anche in campo di produzione legislativa.

(36) Pertanto, ad es., enti di carattere culturale, come le scuole di specializzazione, in ambito universitario o affine, anche giuridico (vedi scuole forensi e di notariato) potrebbero, oltre che rientrare tra gli enti non commerciali - previa l'eventuale e comunque non obbligatoria modifica degli statuti associativi prevista dall'art. 5 D.Lgs. 460/97, nel caso di attività commerciali non prevalenti svolte *a latere* - anche tra le Onlus, senza specifici limiti in ordine ai destinatari, ove preesistano o comunque sussistano tali contribuzioni concesse da amministrazioni centrali dello Stato.

(37) L'impedire da un punto di vista sostanziale che l'Onlus svolga in prevalenza attività connesse, consente di evitare comportamenti che vanifichino il perseguimento delle tutelate finalità solidaristiche.

(38) Per es. l'art. 5 del decreto pone come principio il voto singolo o l'intrasferibilità della quota. Probabilmente ai fini dell'applicabilità alle Onlus il generico rinvio dell'art. 26 esclude in tal caso la necessità di un espresso adeguamento

statutario anche con tali clausole. Ciò non toglie peraltro che da un punto di vista sostanziale alcuni di questi principi potrebbero comunque essere applicati onde non snaturare le organizzazioni in discorso.

(39) "Art. 111 *ter* (*Organizzazioni non lucrative di utilità sociale*). - 1. Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale.

2. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile."

(Riproduzione riservata)