

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 728 bis

Enti non commerciali - Organizzazioni non lucrative di utilità sociale aspetti fiscali

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 15 maggio 1998

Approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato il 29 maggio 1998

Il decreto legislativo 4 dicembre 1997 n. 460 (supplemento ordinario n. 1/L alla G.U. 2 gennaio 1998 n. 1), intitolato *Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*, nella prima delle due sezioni in cui è suddiviso provvede alla modifica di nome tributarie relative agli enti non commerciali, mentre nella seconda sezione introduce la nuova figura di organizzazione non lucrativa di utilità sociale.

In questa sede ci occupiamo dell'esame delle norme relative alla imposizione indiretta di rilevanza notarile.

Parte prima - Enti non commerciali

1. Generalità

L'art. 87, comma 1, lettera *c)* del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, per brevità, denominato t.u.i.r.), include tra i soggetti passivi di IRPEG gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. La successiva lettera *d)* del comma citato estende la soggettività passiva di tributo alle società ed agli «enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica» non residenti nel territorio dello Stato e quindi

anche agli enti pubblici e privati che, sebbene non residenti, posseggano tuttavia le stesse caratteristiche sostanziali di quelli nominati alla lettera *c*) surrichiamata.

Il comma 2 dell'art. 87 del t.u.i.r. dispone, poi, che tra gli enti di cui alla lettera *c*) si debbano ricomprendere:

- le persone giuridiche, vale a dire tutti gli enti pubblici e privati, diversi dalle società che possano definirsi persone giuridiche;
- le associazioni non riconosciute;
- i consorzi;
- le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifichi in modo unitario e autonomo.

La configurazione normativa dell'ente non commerciale si fonda, pertanto, sui seguenti tratti caratteristici e concorrenti:

a) l'ente non deve essere una società (neppure una società semplice ovvero una società consortile ovvero una società cooperativa, anche sociale);

b) non deve avere per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, per l'individuazione delle quali bisogna rifarsi all'art. 51 del t.u.i.r., in quanto, ai sensi del comma 3 di questo, le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento a tale nozione si applicano, ove non risulti diversamente, a tutte le attività ivi indicate;

c) può essere un ente associativo od istituzionale, pubblico o privato, con o senza personalità giuridica, appartenente a tipi nominati od innominati.

Alla definizione dei criteri utili ad individuare quando l'esercizio di attività commerciale possa considerarsi oggetto esclusivo o principale dell'ente è dedicato il comma 4 dell'art. 87 del t.u.i.r., riformulato dall'art. 1 del d.lgs. n. 460/1997 ⁽¹⁾.

Esso stabilisce che l'oggetto esclusivo o principale dell'ente 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 ⁽²⁾, provvedendo poi a chiarire che per oggetto principale deve intendersi "l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto".

In ordine a tale norma possono farsi talune considerazioni.

Va rilevato, in primo luogo, che sono da prendere in considerazione, ai fini della qualificazione, non solo l'atto costitutivo e lo statuto originari ma anche gli atti modificativi di essi ed in genere tutti gli atti, negoziali e normativi, aventi la funzione di stabilire l'oggetto dell'ente.

Poiché la norma citata parla di 'esistenza' nelle forme indicate, non sembra necessario che essi siano redatti *inizialmente* in queste ultime, purché il loro contenuto sia così documentato.

In secondo luogo, è evidente che nell'esame dell'atto costitutivo e dello statuto si deve andare oltre le mere indicazioni letterali, interpretando le disposizioni in essi contenute nel loro complesso, secondo le regole previste per i contratti, al fine di individuare la reale natura dell'attività che l'ente si prefigge di esercitare.

In terzo luogo, quanto all'individuazione di cosa debba intendersi per oggetto principale, può osservarsi che un requisito che avrebbe meritato maggiore attenzione è costituito dalla nozione di 'scopi primari' nei cui riguardi anche l'esplicazione della relazione illustrativa è sostanzialmente riproduttiva del testo normativo (salvo l'utilizzo dell'aggettivo 'fondamentali' in aggiunta all'espressione 'interessi primari'), così come non risulta precisata la relazione che passa tra questi ed i fini istituzionali cui fa riferimento il successivo art. 2 del d.lgs. n. 460/1997.

Con il comma 4-*bis* dell'art. 87 del t.u.i.r., aggiunto dall'art. 1 del d.lgs. n. 460/1997 è stato affermato in maniera più recisa il principio (già contenuto nella parte finale del previgente comma 4 del medesimo art. 87) che attribuisce rilevanza all'attività effettivamente esercitata solo in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme. Il legislatore indica quindi un criterio principale formale di qualificazione dell'ente, che si giustifica per le difficoltà applicative create da quello di effettività, data l'incertezza e la variabilità degli elementi suscettibili di essere presi in considerazione.

Il criterio sussidiario sostanziale (ancorato all'attività effettivamente esercitata) si potrà dunque impiegare solo quando l'atto costitutivo o lo statuto non siano redatti nelle forme richieste o, verosimilmente, quando non indichino l'oggetto (o non offrano comunque elementi sufficienti per una precisa determinazione) o quest'ultimo sia stato successivamente modificato con un atto privo dei requisiti formali. Il fatto che il comma citato colleghi inequivocabilmente la qualificazione dell'ente in via prioritaria alle risultanze dell'atto costitutivo o dello statuto, purché sussistano i prescritti requisiti di forma, non significa però che all'Amministrazione finanziaria sia precluso di verificare se l'attività esercitata dall'organizzazione sia in contrasto con tali risultanze, giacché altrimenti sarebbero legittimati abusi e create ingiustificate disparità di trattamento.

Sul piano meramente letterale, si nota che la disposizione in esame fa riferimento solo all'oggetto principale e nulla specifica in ordine a quello esclusivo, anche se la formulazione non dovrebbe costituire un impedimento all'interpretazione estesa anche alla diversa fattispecie.

La norma citata, infine, contiene la precisazione secondo la quale l'attività effettivamente esercitata da prendere in considerazione è quella svolta «nel territorio dello Stato», stabilendo che tale criterio è applicabile in ogni caso agli enti non residenti. Il che sembrerebbe affermare in ordine a questi enti la prevalenza del criterio sostanziale di qualificazione rispetto a quello formale e, per implicito, la vigenza della regola inversa in ordine agli enti residenti.

È necessario a questo punto richiamare l'art. 6 del d.lgs. n. 460/1997, il quale introduce nel t.u.i.r. (e, per effetto del comma 2, anche nel sistema dell'I.V.A.) una norma assolutamente innovativa, individuata con l'art. 111-*bis*, che concerne la «perdita della qualifica di ente non commerciale».

Tale norma riguarda i rapporti dell'ente con l'Amministrazione finanziaria; sembra anzi destinata ad operare essenzialmente in sede di accertamento da parte di quest'ultima (sebbene la relazione illustrativa affermi in maniera apodittica che il comma 1 del cit. art. 6 «enuclea un'ipotesi di presunzione legale di perdita della qualifica di ente non commerciale»); essa non attiene quindi ai rapporti dell'ente medesimo con gli altri terzi e con il notaio.

È comunque opportuno rilevare che la formulazione della norma stessa origina talune perplessità.

Il comma 1, infatti, dispone, con finalità sicuramente antielusive, che «indipendentemente dalle previsioni statutarie», l'ente perde la qualifica di ente non commerciale per effetto dell'esercizio prevalente dell'attività commerciale per un intero periodo d'imposta, e sembra così porsi in evidente contrasto con quanto stabilito dal precedente comma 4-*bis* dell'art. 87 del t.u.i.r., laddove viene ribadita la prevalenza del criterio formale rispetto a quello sostanziale ⁽³⁾.

In aggiunta, nulla viene chiarito in ordine alla circostanza se trattasi di un mutamento di qualifica definitivo o limitatamente all'esercizio oggetto di contestazione e tale situazione risulta ulteriormente complicata dal collegamento con il successivo comma 3. In quest'ultimo, infatti, viene stabilito il *dies* cui riferirsi per stabilire quando opera il mutamento di qualifica e la norma sul punto provvede genericamente a disporre che tale situazione si verifichi nel momento in cui «vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni», senza per nulla chiarire cosa debba intendersi per queste ultime e precisando invece che il venir meno della qualifica comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'art. 15 del d.p.r. n. 600/1973, da effettuare, in analogia a quanto stabilito dall'art. 77, comma 3-*bis* del t.u.i.r., con i criteri di cui al d.p.r. n. 689/1974 e nel termine di sessanta giorni «dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica».

Ma le perplessità sulla norma di cui al comma 1 diventano ancor più profonde confrontandola con quella di cui al comma successivo, dove sono stabiliti taluni parametri ritenuti indicativi del mutamento della qualifica (il rapporto tra le immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; la prevalenza dei ricavi derivanti dall'attività commerciale rispetto al valore normale delle cessioni di beni e le prestazioni di servizi afferenti le attività istituzionali; la prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali nonché la prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese).

Ed infatti, la presenza della locuzione «anche» introduce un elemento di incertezza dovuto al fatto che i requisiti *de quibus* sono considerati alla stregua di elementi indicativi rispetto ad altri (implicitamente ritenuti principali) che non sono minimamente enunciati dalla disposizione.

Ciò vuol dire, in altre parole, che la norma si limita ad enunciare i criteri definibili sussidiari senza però individuare quelli principali.

Inoltre non può trascurarsi che gran parte degli elementi richiesti risultano comunque di difficile dimostrabilità, non essendo desumibili dagli adempimenti contabili imposti dal successivo art. 8 del d.lgs. n. 460/1997.

Va ancora osservato che il comma 4 del nuovo art. 111-*bis* stabilisce che le disposizioni sulla perdita del requisito di non commercialità non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civilistici mentre desta perplessità la relazione illustrativa laddove si legge «discorso analogo vale per le associazioni politiche, sindacali e di categoria ove sia accertata, in assenza di riconoscimento della personalità giuridica, la corrispondenza dell'attività effettivamente esercitata a quella statutaria», posto che alcun riferimento in tal senso si rinviene nel disposto normativo.

Da ultimo, il comma 2 dell'art. 6 provvede ad estendere al sistema dell'I.V.A. le disposizioni in materia di perdita del requisito di non commercialità ai fini delle imposte dirette, tecnicamente realizzata aggiungendo un apposito comma dopo il quarto dell'art. 4 del d.p.r. n. 633 del 1972.

2. Enti di tipo associativo

L'art. 5 del d.lgs. n. 460/1997 stabilisce un particolare trattamento per gli enti di tipo associativo ⁽⁴⁾ - costituenti, nel sistema del t.u.i.r., un sottoinsieme degli enti non commerciali a cui sono collegati in un rapporto di *species a genus* - purché

nei relativi atti costitutivi o statuti siano comprese le seguenti clausole, che si riportano sinteticamente:

- divieto di distribuzione di utili o avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale durante la vita della associazione;
- particolari obblighi di devoluzione del patrimonio dell'ente al suo scioglimento;
- effettività del rapporto associativo e modalità di approvazione e modificazione dello statuto e degli organi direttivi ⁽⁵⁾;
- obbligo di redigere ed approvare annualmente rendiconto economico e finanziario;
- norme che garantiscano libera elezione degli organi amministrativi, voto singolo, sovranità dell'assemblea degli associati; ecc. ⁽⁶⁾;
- intrasmissibilità della quota o contributo associativo per atto fra vivi.

Tali clausole dovranno essere contenute negli atti costitutivi o negli statuti, redatti in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata.

Gli enti di tipo associativo costituiti prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 460/1997 (1° gennaio 1998) hanno facoltà di predisporre od adeguare il proprio statuto in conformità alle dette norme entro sei mesi da tale data ovvero entro dodici mesi, se si tratta di associazioni politiche, sindacali e di categoria.

Si osserva che la costituzione dell'ente o l'adeguamento del suo statuto possono effettuarsi (ove la legge non disponga diversamente) anche mediante una semplice scrittura privata registrata, in difformità dall'indirizzo che caratterizza il t.u.i.r. in ordine ai redditi prodotti in forma associata.

Si rileva inoltre che il legislatore nulla dispone circa l'ipotesi in cui l'ente non adegui il proprio statuto al dettato normativo; la conseguenza di tale comportamento omissivo sembrerebbe comunque limitarsi alla non applicabilità a tali associazioni delle disposizioni contenute nei commi 3, 4-*bis*, 4-*ter* e 4-*quater* dell'art. 111 del t.u.i.r. (introdotti dall'art. 5 del d.lgs. n. 460/1997), stante il disposto dell'art. 4-*quinquies* dello stesso art. 111 (pure introdotto dall'art. 5 del d.lgs. n. 460/1997).

Di conseguenza, l'associazione il cui statuto non sia stato adeguato nel termine prescritto rimarrà ente non commerciale, continuando a determinare il proprio reddito complessivo secondo le disposizioni di cui all'art. 108 del t.u.i.r. ⁽⁷⁾.

3. Imposte indirette

3.1. Imposta sul valore aggiunto

La disciplina di tale imposta rimane sostanzialmente invariata; la novella si limita ad ampliare la categoria dei soggetti le cui prestazioni o cessioni di beni non si considerano effettuate nell'esercizio d'impresa (art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 460/1997).

3.2. Agevolazioni temporanee

Non sono previste particolari agevolazioni a regime per quanto riguarda le imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Tuttavia viene concessa (art. 9 del d.lgs. n. 460/1997) un'agevolazione temporanea per la quale «il trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni a favore degli enti non commerciali ⁽⁸⁾ 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 ... a condizione che l'ente dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività».

L'incredibile scrittura della norma agevolativa richiede un'attenta lettura ed una prudente interpretazione.

3.2.1. Trasferimento agevolato

Appare necessario identificare a quali fattispecie il legislatore volesse riferirsi con il termine 'trasferimenti a titolo gratuito'.

In ragione del fatto che fra le imposte vengono espressamente elencate quella sulle successioni e l'imposta sostitutiva di quella sull'incremento di valore degli immobili, appare evidente che egli abbia inteso comprendere fra i trasferimenti a titolo gratuito anche quelli a causa di morte.

Ci si chiede tuttavia quale 'atto' sia da sottoporre a registrazione entro il 30 settembre 1998 ed in quale 'atto' l'ente debba dichiarare la propria volontà di utilizzare direttamente i beni per la propria attività (da intendersi istituzionale o commerciale), trattandosi di trasferimento a causa di morte: forse ci si voleva riferire ad una accettazione di eredità o di legato (presupponendo ovvero fondando la necessità dell'accettazione di quest'ultimo) o, ancor peggio, ci si voleva riferire alla dichiarazione di successione?

L'obbligo di registrazione (non di ricevimento od autenticazione) dell'atto entro il 30 settembre 1998 farebbe pensare che il legislatore ipotizzasse, in caso di

trasferimento a causa di morte, quest'ultimo adempimento (cioè la dichiarazione di successione), anche se in tal caso avrebbe dovuto stabilire che gli altri atti a titolo gratuito dovevano essere ricevuti od autenticati (e non registrati) entro tale termine.

Sotto altro profilo, occorre poi rilevare che le donazioni e le altre liberalità attuate mediante atto *inter vivos* rientrano certamente nella categoria dei trasferimenti a titolo gratuito ma non la esauriscono.

Esistono, in altre parole, trasferimenti a titolo gratuito che non integrano «donazione o altra liberalità tra vivi», ai quali, secondo quanto si desume dall'art. 1, comma 1, del d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 346, non si applica l'imposta sulle successioni e donazioni, ma l'imposta di registro, in ordine alla quale l'art. 9 del d.lgs. n. 460/1997 non prevede alcuna esenzione.

Si pone quindi il problema di stabilire se per i trasferimenti a titolo gratuito non sorretti da spirito di liberalità valgano le altre esenzioni previste dalla norma da ultimo citata e cioè quelle concernenti le imposte ipotecaria e catastale, sull'incremento di valore degli immobili e relativa imposta sostitutiva.

Al problema sembra potersi dare risposta positiva, considerando che le esenzioni non sono necessariamente tra loro connesse, dimodoché la non ricorrenza dell'una precluda la ricorrenza delle altre, come si desume dal fatto che le imposte ipotecaria e catastale, sull'incremento di valore degli immobili e relativa imposta sostitutiva - e quindi le relative esenzioni - certamente non troveranno applicazione per i trasferimenti gratuiti di aziende che non comprendano immobili ovvero di beni mobili.

Né può ipotizzarsi una sorta di graduatoria tra le varie imposte prese in considerazione dall'articolo 9 del d.lgs. n. 460/1997, nel senso che l'imposta sulle successioni e donazioni sia la principale e le altre le secondarie, con la conseguenza che solo ove il trasferimento a titolo gratuito rientri nell'orbita dell'imposta sulle successioni e donazioni e possa quindi godere della relativa esenzione, valgano per esso le altre agevolazioni previste dalla norma in esame.

3.2.2. Imposte prese in considerazione

Fra tali imposte non è elencata l'imposta sul valore aggiunto, alla quale, ricorrendone le condizioni, è soggetta la donazione ⁽⁹⁾. Tale imposta va detratta, ai sensi dell'art. 56, comma 5, del d.lgs. 30 ottobre 1990 n. 346, dall'imposta di donazione, se alla richiesta di registrazione dell'atto di donazione è allegata la fattura.

L'esenzione dall'imposta di donazione rende però impossibile la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto e ciò limita notevolmente la concreta utilizzabilità della norma.

Vero è che il soggetto che effettua la cessione non è tenuto ad addebitare l'imposta sul valore aggiunto, a titolo di rivalsa, al cessionario (art. 18, comma 3, d.p.r. n. 633/1972), ma, anche in caso di mancata rivalsa, il relativo onere fiscale non è ammesso in deduzione ai fini delle imposte sui redditi (art. 64, comma 1, t.u.i.r.).

3.2.3. Oggetto del trasferimento

La norma si riferisce ad aziende o beni, come se la azienda non fosse un bene nel senso utilizzato dal legislatore che intitola l'articolo in questione "*agevolazioni temporanee per il trasferimento di beni patrimoniali*".

3.2.4. Soggetto alienante

La cessione a titolo gratuito può essere effettuata da qualunque soggetto.

3.2.5. Soggetto destinatario del trasferimento

La norma agevolativa transitoria è posta *a favore di enti non commerciali* senza ulteriore specificazione, per cui deve ritenersi applicabile a tutti gli enti così definiti dalle relative norme del t.u.i.r.

3.2.6. Condizioni per l'ottenimento del trattamento di favore

Non è richiesta alcuna attestazione o documentazione certificante la qualifica di 'non commerciale' dell'ente che intende usufruire delle agevolazioni temporanee in oggetto.

È posta invece come condizione di ottenimento dell'agevolazione la dichiarazione da parte dell'ente di utilizzazione in proprio del bene acquisito a titolo gratuito fruente del trattamento di favore, ma la mancata utilizzazione in proprio non è dedotta come causa di decadenza dall'agevolazione stessa.

Come pure, non sono previsti strumenti di controllo della effettiva destinazione del bene nel senso richiesto dalla norma né termini di durata di tale destinazione.

Parte seconda - Organizzazioni non lucrative di utilità sociale

1. Definizione

L'articolo 10 del d.lgs n. 460/1997 stabilisce che sono considerati 'organizzazioni non lucrative di utilità sociale' quegli organismi i cui statuti o atti costitutivi (redatti in forma scritta, per atto pubblico o scrittura privata autenticata o scrittura privata registrata) prevedano espressamente quanto indicato nello stesso articolo in ordine all'oggetto della loro attività, all'utilizzazione ed alla destinazione di utili, avanzi di gestione, fondi, riserve o capitali, ai bilanci e rendiconti annuali, al rapporto associativo nonché l'uso, sia nella denominazione sia nelle comunicazioni rivolte al pubblico, della locuzione «organizzazione non lucrativa di utilità sociale» ovvero dell'acronimo ONLUS.

Quanto alla forma giuridica, le organizzazioni che si qualificano come ONLUS possono suddividersi come segue:

A. alle condizioni previste dal citato art. 10, che essenzialmente sono costituite dallo svolgimento di attività in uno o più dei settori indicati alla lettera a) del comma 1, con l'osservanza, per quanto riguarda i beneficiari di tali attività, delle disposizioni di cui ai commi 2, 3 e 4, nonché dalla previsione espressa, negli statuti o negli atti costitutivi redatti per atto pubblico o per scrittura privata autenticata o registrata, delle clausole elencate alle lettere b), c), d), e), f), g), h) ed i) del medesimo comma 1:

- associazioni, comitati, fondazioni, società cooperative, altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, che assumono la qualifica di ONLUS;

B. di pieno diritto:

- organizzazioni di volontariato (legge 11 agosto 1991 n.266) iscritte nei relativi registri;
- cooperative sociali (legge 8 novembre 1991 n. 381);
- organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49;

C. limitatamente all'esercizio di specifiche attività e con la precisazione che il trattamento di favore si applica a condizione che per le dette attività siano tenute separatamente le scritture contabili:

- enti ecclesiastici di confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese;

- associazioni di promozione sociale ricomprese fra gli enti di cui alla legge 25 agosto 1991 n.287 (spacci, mense aziendali annesse a circoli cooperativi ed enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero degli interni).

Non possono comunque essere qualificati come ONLUS:

- gli enti pubblici, le società commerciali (diverse dalle società cooperative),
- gli istituti di credito di diritto pubblico,
- i partiti ed i movimenti politici,
- le organizzazioni sindacali,
- le associazioni di datori di lavoro e quelle di categoria.

È istituita presso il Ministero delle finanze l'anagrafe unica delle ONLUS.

Al fine dell'iscrizione in tale anagrafe, è prevista la comunicazione alla competente Direzione regionale delle entrate entro trenta giorni dall'inizio dell'attività nonché quella di successive modifiche che determinano la perdita della qualifica.

Per i soggetti che alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 460/1997 già esercitavano tali attività, era prevista tale comunicazione entro un mese dalla entrata in vigore; da tale adempimento sono esentate le organizzazioni di volontariato, le cooperative sociali e le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987 n. 49.

L'effettuazione della comunicazione è prevista come condizione per beneficiare delle agevolazioni disposte dal d.lgs. n. 460/1997.

È stato chiarito dal Ministero delle finanze che la mancata comunicazione nel detto termine da parte delle organizzazioni già esistenti non costituisce motivo di denegazione delle agevolazioni.

È facile rilevare la frammentarietà delle norme fiscali che disciplinano gli enti non commerciali, le organizzazioni non lucrative di utilità sociale e le organizzazioni di volontariato, sia per la loro qualificazione in uno o nell'altro dei modelli costruiti dal legislatore, sia per l'intrecciarsi di trattamenti fiscali applicabili alle medesime fattispecie.

La tabella che segue ha pertanto valore indicativo.

Tabella 1

Qualifica Soggetto	Ente non commerciale	Organizzazione non lucrativa di utilità sociale	Organizzazione di volontariato
<p>Enti pubblici e privati diversi dalle società residenti nello Stato che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>fondazioni</i> - <i>associazioni anche non riconosciute</i> - <i>persone giuridiche in genere</i> - <i>consorzi</i> - <i>enti equiparati a tali soggetti (es: enti di confessioni religiose diverse dalla cattolica)</i> - <i>comitati</i> 	SÌ	SÌ alle condizioni di legge	SÌ
<p>Società cooperative e Piccole società cooperative</p>	NO	SÌ alle condizioni di legge	NO
<p>Cooperative sociali (legge 8 novembre 1991 n. 381)</p>	NO	Sono considerate ONLUS di diritto	SÌ

2. Le imposte indirette

Oltre alle specifiche condizioni e cause di decadenza previste per la concessione delle agevolazioni relative alla singole fattispecie impositive ⁽¹⁰⁾, si è visto che

condizione per l'ottenimento delle agevolazioni è la richiesta di iscrizione nell'anagrafe unica delle ONLUS.

L'art. 25 del d.lg.s. n. 460/1997 stabilisce poi che costituisce causa di decadenza dai benefici fiscali previsti per le ONLUS, diverse dalle società cooperative, la omessa tenuta di scritture contabili ed il mancato rispetto degli obblighi formali così come disciplinati da tale articolo.

La tabella n.2 (v. in fondo) prende in considerazione le imposte di maggior interesse notarile.

2.1. Imposta sul valore aggiunto

L'art.14 del d.lgs. n. 460/1997 introduce alcune modifiche al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, tra cui di particolare rilievo è quella relativa all'art. 10, numero 12, per la quale si considerano esenti dalla imposta sul valore aggiunte le cessioni gratuite fatte alle ONLUS.

2.2. Imposta di bollo

La norma agevolativa (art. 17 del d.lgs. n. 460/1997) prevede l'esenzione totale dall'imposta di bollo per tutti gli atti (compresi quelli costitutivi e modificativi), documenti, istanze, contratti nonché copie, anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni ed attestazioni posti in essere o richiesti dalle ONLUS.

Si rileva che viene espressamente prevista l'esenzione da tale imposta anche per le copie di atti, contratti e documenti, ancorché dichiarate conformi, precisazione necessaria in considerazione della norma portata dal d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 642, per la quale il rilascio di copia di atto costituisce fattispecie impositiva a prescindere dal trattamento previsto dal contratto portato dall'atto medesimo.

2.3. Imposta sulle successioni e donazioni

L'esenzione da tali imposte per i trasferimenti a favore delle ONLUS è portata dall'art. 19 del d.lgs. n. 460/1997, che integra il comma 1 dell'art. 3 del d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 346, il quale già prevedeva l'esenzione a favore, fra l'altro, di fondazioni ed 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.

2.4. Imposta sull'incremento di valore degli immobili e relativa imposta sostitutiva

L'art. 20 del d.lgs. n. 460/1997 prevede l'esenzione dall'imposta sull'incremento di valore degli immobili acquistati a titolo gratuito e l'esenzione dall'imposta sostitutiva relativa ai trasferimenti per causa di morte.

Si sottolinea che l'esenzione per l'imposta in oggetto riguarda tutti i trasferimenti a titolo gratuito mentre l'esenzione dalle imposte sulle donazioni si applica esclusivamente a quei trasferimenti a titolo gratuito che integrino una liberalità.

2.5. Imposta di registro

L'art. 22 del d.lgs. n. 460/1997 opera alcune modifiche alla tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, al fine di stabilire che sono da assoggettarsi ad imposta fissa, nell'attuale misura di lire 250.000, i seguenti atti:

- atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e traslativi o costituitivi di diritti reali di godimento a favore delle ONLUS, a condizione che l'ente dichiari in atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e realizzi l'effettiva utilizzazione diretta entro due anni dall'acquisto e con la previsione che, in caso di dichiarazione mendace o di mancato effettivo utilizzo per lo svolgimento della propria attività, è dovuta l'imposta nella misura ordinaria ed una sanzione amministrativa pari al 30 per cento della stessa imposta;
- atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le ONLUS.

2.6. Imposte ipotecaria e catastale

La modifica apportata dall'art. 19 del d.lgs. n. 460/1997 all'art. 3 del d.p.r. n. 346/1990 (che inserisce le ONLUS fra i soggetti beneficiari del trattamento di favore ivi disciplinato) comporta altresì l'esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale in ordine ai trasferimenti effettuati a favore delle ONLUS stesse per successione a causa di morte ovvero per donazione o altra liberalità tra vivi; il testo unico delle imposte ipotecarie e catastali infatti stabilisce l'esenzione da tali imposte per i trasferimenti di cui al citato art. 3 del d.p.r. n. 346/1990.

Le imposte ipotecaria e catastale sono invece dovute nei casi di trasferimenti effettuati a favore delle ONLUS con atti a titolo oneroso ovvero con atti a titolo gratuito che non integrino una liberalità.

Vale la pena di rilevare, altresì, che le formalità di trascrizione concernenti i trasferimenti a favore delle ONLUS, a qualsiasi titolo effettuati, sono comunque soggette alla tassa ipotecaria.

3. Altre imposte, tasse e tributi

Oltre ad agevolazioni relative alle imposte sui redditi e ad un particolare regime per le ritenute d'acconto, sono previste:

- l'esenzione dalle tasse di concessioni governative per gli atti e i provvedimenti concernenti le ONLUS (art. 18 del d.lgs. n. 460/1997);
- l'esenzione dall'imposta sugli spettacoli, a date condizioni, per le attività spettacolistiche indicate nella tariffa allegata al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 640, svolte occasionalmente dalle ONLUS nonché dall'art. 111, comma 3, del t.u.i.r., in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione (art. 23 d.lgs. n. 460/1997);
- agevolazioni per lotterie, tombole, pesche e banchi di beneficenza (art. 24 del d.lgs. n. 460/1997).

In materia di tributi locali, è previsto (art. 21 del d.lgs. n. 460/1997) che gli enti impositori possano deliberare nei confronti delle ONLUS la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti. Al riguardo si può rilevare che il mancato riferimento a specifici tributi locali potrebbe dare luogo a talune incongruenze; a titolo di esempio, si ricorda che, in materia di imposta comunale sugli immobili, i Comuni sono obbligati ad esentare dall'imposta gli immobili utilizzati dai soggetti non commerciali e destinati esclusivamente ad attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ecc. (art. 7 del d.lgs. n. 504/1992), laddove per gli immobili destinati alle medesime finalità dalle ONLUS non vi è l'obbligo dell'esenzione.

4. La norma di rinvio di cui all'art. 26 della novella

Tale norma statuisce che alle ONLUS si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali e, in particolare le disposizioni di cui agli artt. 2 (occasionalmente raccolte pubbliche di fondi e contributi per lo svolgimento convenzionato di attività) e 9 (agevolazioni temporanee per il trasferimento di beni patrimoniali) del d.lgs. n. 460/1997.

L'applicazione delle disposizioni relative agli enti non commerciali si verificherà per le ONLUS solo se i relativi regimi siano più favorevoli; ciò anche in analo-

gia a quanto stabilito dal comma 8 dell'art. 10 che, nel definire le ONLUS, fa salve le previsioni di maggior favore relative agli organismi di volontariato, alle organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987 n. 49 e alle cooperative sociali.

La cennata norma di rinvio genera un particolare problema.

Poiché relativamente alle ONLUS non sono riportate, nell'art. 10 del d.lgs. n. 460/1997, le prescrizioni di cui alla lettera *e*) ed alla lettera *f*) dell'art. 5, occorrenti per la qualificazione come enti non commerciali, si potrebbe sostenere che il rinvio di cui all'art. 26 le postuli come necessarie anche negli statuti delle ONLUS stesse.

Ma deve obiettarsi che l'art. 10 dà delle ONLUS una «definizione per enumerazione delle caratteristiche necessarie» ⁽¹¹⁾ e l'art. 26, data la sua formulazione, non può interpretarsi nel senso di introdurre caratteristiche ulteriori per la definizione della fattispecie ma nel senso di rendere possibile la applicazione alle ONLUS, così come definite in maniera compiuta dall'art. 10, delle norme di maggior favore previste per gli enti non commerciali.

In altre parole, non è lo stesso art. 26 una norma che può incidere sull'identificazione dell'istituto giuridico denominato ONLUS ma solo sulla disciplina ad esso concretamente applicabile.

Paolo Giunchi - Giampiero Monteleone

Segue: Tabella 2

Tabella 2

Imposte (*) Oggetto	Bollo	Concessioni governative	Successioni e donazioni	INVIM e relativa imposta sostitutiva	Registro
<ul style="list-style-type: none"> - Atti - documenti - istanze - contratti, - copie - estratti - certificati - dichiarazioni - attestazioni <i>posti in essere o richiesti da ONLUS</i>	Esenzione				
<ul style="list-style-type: none"> - Atti - provvedimenti <i>concernenti ONLUS</i>		esenzione			
<ul style="list-style-type: none"> - trasferimenti per successione o donazione - altre liberalità 			non soggezione ad imposta		
immobili acquistati a titolo gratuito o <i>mortis causa</i>				esenzione	
<ul style="list-style-type: none"> - atti traslativi a titolo oneroso (**) - atti costitutivi di diritti reali di godimento (**) - atti costitutivi e modifiche statutarie 					L. 250.000

(*) *Il decreto legislativo non prende espressamente in considerazione le imposte ipotecaria e catastale, le quali tuttavia rientrano nella struttura agevolativa in virtù della modifica apportata dallo stesso decreto all'art. 3 del d.p.r. 31 ottobre 1990, n. 346 ma solo con riferimento ai trasferimenti effettuati a favore delle ONLUS per successione a causa di morte ovvero per donazione o altra liberalità tra vivi.*

(**) *A condizione che la ONLUS:*

- *dichiari che intende utilizzare direttamente i beni per la propria attività.*

- *realizzi l'effettivo utilizzo entro due anni dall'acquisto.*

In caso di mendace dichiarazione o mancata utilizzazione: imposta in misura ordinaria e sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'imposta.

-
- (1) Su tale norma, cfr. da ultimo, M. INTERDONATO, *Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali: attività principale, attività prevalente e finalità antielusive*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, 3, pagg. 205 ss.
 - (2) È da notare che la norma precedente prevedeva solo l'atto pubblico e la scrittura privata autenticata.
 - (3) Su tale possibile contrasto, cfr. INTERDONATO, *op. cit.*, pagg. 224 ss.
 - (4) Definiti dell'art.111 t.u.i.r., fra i quali sono ricompresi: associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona, associazioni a queste assimilate, consorzi ecc. per le attività svolte nei confronti degli associati o partecipanti.
 - (5) Non applicabile a particolari associazioni religiose né politiche, sindacali e di categoria.
 - (6) Vedi nota precedente.
 - (7) Sul punto cfr. INTERDONATO, *op. cit.*, pagg. 235 s.
 - (8) Oltre che per le imposte indirette, tali agevolazioni temporanee, nei medesimi termini ed alle stesse condizioni, sono concesse anche ai fini delle imposte sui redditi.
 - (9) Vedi n.4 art.2 d.p.r. 26 ottobre 1972 n.633. A norma dell'art. 10 numero 12 del medesimo d.p.r., «sono operazioni esenti dalla imposta le cessioni di cui al n. 4) dell'art. 2 fatte ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS».
 - (10) Che non hanno natura di agevolazioni fiscali in senso tecnico, trattandosi di trattamenti tributari 'a regime'.
 - (11) L'espressione è di G. TARELLO, *L'interpretazione della legge*, Giuffrè, Milano, 1980, pagg. 211 ss.

(Riproduzione riservata)