

■ Studi Tributari

Studio n. 80-2009/T

Il regime fiscale degli enti non commerciali e delle ONLUS: questioni attuali

Approvato dalla Commissione studi tributari il 1° ottobre 2009.

Sommario: 1. Premessa; 2. La distinzione tra enti commerciali e non commerciali; 3. Individuazione dell'ente non commerciale: problematiche applicative recenti; 4. Gli specifici regimi fiscali collegati alla qualifica di ente non commerciale; 4.1. La riduzione a metà dell'aliquota Ires; 4.2. Il regime fiscale degli enti associativi; 4.3. L'esenzione I.C.I.; 5. Il regime agevolativo ONLUS; 5.1. Soggetti e clausole statutarie; 5.2. I settori di attività; 5.3. Attività istituzionali delle ONLUS: problematiche applicative recenti; 5.4. Le attività connesse; 5.5. Attività connesse: problematiche applicative recenti; 5.6. La procedura per l'acquisizione della qualifica di ONLUS. Obblighi del contribuente, provvedimenti dell'Agenzia e controllo giurisdizionale; 5.7. Le ONLUS di diritto; 6. Le singole agevolazioni ONLUS; 6.1. Nelle imposte dirette; 6.2. Nell'Iva; 6.3. Nella imposta di registro; 6.4. Altre agevolazioni

1. Premessa

La configurazione fiscale degli enti che fanno parte del cosiddetto "Terzo Settore" o del "Non profit" non risulta unitaria, potendo invece essere apprezzata in una molteplicità di figure giuridiche, cui corrispondono differenti regimi tributari.

Il sistema tributario attribuisce rilievo, in primo luogo, all'oggetto dell'ente, ai fini della distinzione tra enti commerciali ed enti non commerciali.

I soggetti di entrambe le categorie sono assoggettati ad Ires (art. 73 Tuir) e quindi tassati in termini ordinari (e, quindi, con aliquota proporzionale del 27,5%) relativamente ai redditi prodotti, mutando però i criteri di determinazione della base imponibile.

L'ente commerciale, così come le società di capitali, è in grado di produrre solo reddito di impresa e tutti i suoi redditi sono determinati applicando la disciplina fiscale di impresa, sia di quella sostanziale sia di quella che pone obblighi formali e strumentali ⁽¹⁾. L'ente non commerciale, invece, in modo quasi analogo alle persone fisiche, può produrre diverse tipologie reddituali (ai sensi dell'art. 143, comma 1, Tuir, redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi) ⁽²⁾, con applicazione delle rispettive discipline.

In questa prospettiva, è bene sottolinearlo, non rileva affatto l'assenza dello scopo di lucro così come la "meritevolezza" del fine perseguito dall'ente.

Aspetti, questi, che, per affermazione condivisa, non sono in grado di determinare una minore capacità contributiva dell'ente collettivo, ai fini della tassazione Ires, essendo rilevante la titolarità giuridica del reddito prodotto e non, invece, la effettiva destinazione dello stesso ⁽³⁾.

La prospettiva è analoga nell'Iva, in cui lo svolgimento di una attività d'impresa da parte dell'ente è in grado di determinare l'assoggettamento al tributo ed agli obblighi formali, secondo le regole ordinarie. Anche nell'Iva è poi rilevante la distinzione fondata sull'oggetto dell'ente, nel senso che gli enti che hanno per oggetto l'esercizio esclusivo o prevalente di una attività commerciale od agricola acquisiscono una soggettività passiva generale per tutte le operazioni compiute. Diversamente, l'Iva si applicherà solo relativamente alle specifiche (e non prevalenti) attività commerciali od agricole esercitate (art. 4, commi 2 e 4, d.p.r. 633/72).

L'apprezzamento della meritevolezza degli scopi perseguiti dall'ente o dell'assenza di fine di lucro soggettivo o di altri aspetti attinenti alla organizzazione avviene invece ad un differente livello, ossia nelle specifiche discipline di agevolazione, quando cioè il legislatore utilizza la "leva fiscale" per incentivare determinati soggetti e/o attività.

Si parla di "discipline" e non di "disciplina", perché tale "finalità promozionale del diritto" ⁽⁴⁾ è, in relazione ai soggetti del Terzo Settore, frammentata in una pluralità di normative che non consentono di essere ricostruite in termini realmente unitari. Perché legate a presupposti di volta in volta variabili e funzionali al raggiungimento di finalità non sempre, tra loro, coerenti.

In questo studio si cercherà di elaborare un quadro complessivo che, senza volere raggiungere obiettivi di "sistematizzazione" della disciplina ⁽⁵⁾, si prefigge di esaminare le principali problematiche interpretative ed applicative sorte, negli ultimi anni ⁽⁶⁾.

2. La distinzione tra enti commerciali e non commerciali

Ai sensi dell'art. 73, comma 4, Tuir (e art. 4, comma 2, n. 2, d.p.r. 633/72), per determinare la commercialità dell'ente occorre valutare se l'oggetto esclusivo o principale dell'ente sia o meno costituito dall'esercizio di attività d'impresa ⁽⁷⁾.

L'art. 73, comma 4, Tuir, definisce l'oggetto principale come "l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto", precisando che l'oggetto va 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.

Solo qualora l'atto costitutivo o lo statuto non siano presenti in dette forme, il comma 5 dell'art. 73 consente di fare riferimento, per determinare l'oggetto principale, alla "attività effettivamente esercitata" nel territorio dello Stato. Previsione, quest'ultima, che si applica in ogni caso all'ente non residente.

È certamente possibile che, in base alle previsioni statutarie, l'ente possa esercitare diverse attività, d'impresa e non ⁽⁸⁾.

Per individuare quella principale sarà, in questo caso, necessaria una valutazione di tipo "qualitativo", che, mettendo a confronto scopi ed oggetto dell'ente, determini quale sia l'attività che "consente il raggiungimento degli scopi primari", in grado di "caratterizza l'ente medesimo" ⁽⁹⁾.

È dunque richiesta una opera di interpretazione delle clausole contenute negli atti costitutivi e negli statuti, considerando "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" ⁽¹⁰⁾.

È comunque consigliabile la predisposizione di clausole che facciano emergere in modo chiaro quale sia l'attività (non commerciale), tra le diverse che l'ente può compiere, che si considera essenziale per il raggiungimento dello scopo dell'ente, al fine di evitare problemi applicativi, almeno se si vuole accedere ai regimi riservati agli enti non commerciali.

Sapendo che, a questi fini, come già si è detto, non rileva la individuazione di uno scopo ideale/altruistico o di una attività socialmente meritevole, essendo invece necessario che dalle clausole statutarie emerga che l'attività caratterizzante l'ente non è di tipo imprenditoriale.

È affermazione ricorrente quella secondo cui, in caso di contrasto tra previsione statutaria e attività di fatto svolta, sia questa seconda a prevalere, in virtù di un principio non scritto di "effettività" o di prevalenza della sostanza sulla forma.

La questione tuttavia non può essere risolta in questi termini, visto che le disposizioni dell'art. 73, quarto comma, Tuir, attribuiscono rilievo in modo espresso alle previsioni statutarie (se esistenti in forma qualificata) e non, invece, all'attività di fatto svolta.

Tuttavia, occorre considerare che l'individuazione dell'oggetto principale, anche se condotta avendo come riferimento le risultanze statutarie, non comporta una totale "incomunicabilità" tra aspetto formale ed aspetto sostanziale dell'agire dell'ente. L'oggetto statutario può modificarsi in fatto, oppure gli atti in concreto posti in essere possono rivelare "vizi causali" in grado di riflettere forme di invalidità o di inefficacia del regolamento statutario ⁽¹¹⁾.

Oppure, ancora, il ricorso all'attività concretamente svolta può consentire di rilevare quel "comportamento successivo" alla conclusione del contratto, utile per interpretare le clausole statutarie, soprattutto nelle ipotesi dubbie. Come quando l'ordinamento statutario non contenga alcuna indicazione circa l'attività oggetto della società.

La redazione di clausole statutarie il più possibile chiare e precise può quindi garantire all'ente una certa sicurezza della qualifica giuridica e quindi della disciplina fiscale, che invece viene inevitabilmente meno quando l'ordinamento statutario non presenti tali caratteristiche. Con necessità allora, anche per interpretare il medesimo, di fare ricorso ad elementi fattuali, di non sempre facile accertamento.

Una volta che si è, in questo modo, determinata la natura non commerciale dell'ente, occorre però prestare attenzione alle concrete modalità di gestione dell'ente, perché, per effetto della disposizione di cui all'art. 149 Tuir, indipendentemente dalle previsioni statutarie, si determina la perdita della qualifica di ente non commerciale quando, per un intero periodo di imposta, l'ente eserciti in modo prevalente una attività commerciale ⁽¹²⁾.

La norma ⁽¹³⁾ non risulta di facile applicazione (e non pare essere stata molto "utilizzata" fino ad oggi dall'Amministrazione finanziaria), non definendo in modo chiaro come debba apprezzarsi simile prevalenza. Inoltre, il secondo comma elenca una serie di parametri dei quali tenere "anche" conto al fine di determinare la prevalenza dell'esercizio della attività di impresa, considerando le immobilizzazioni, i ricavi, i redditi, i componenti negativi ⁽¹⁴⁾.

A livello operativo, certamente questi parametri costituiscono validi indici che l'ente deve considerare per controllare le scelte di gestione ed evitare anche solo il rischio di un accertamento fiscale basato sulla "riqualificazione" commerciale.

Tuttavia, è anche da sottolineare che se l'ente, in base alle previsioni statutarie, ha un inequivocabile oggetto non commerciale, l'onere di provare che, di fatto, l'attività commerciale è divenuta prevalente incomberà totalmente in capo all'Amministrazione finanziaria. Con possibilità, peraltro, di contestare tale ricostruzione quando, per esempio, non tutti gli indici indicati dall'art. 149, secondo comma, rilevino tale prevalenza o quando, comunque, è possibile in altri modi dimostrare una prevalenza "qualitativa", anche se non "quantitativa", dell'attività non commerciale per la finalità dell'ente.

Nel caso, comunque, in cui si determini la perdita della qualifica commerciale dell'ente, le conseguenze (art. 149, comma 3, Tuir) sono quelle della rideterminazione del reddito, quale reddito di impresa, per tutti i periodi di imposta interessati e, quindi, anche retroattivamente; dell'obbligo di iscrizione nell'inventario di tutti i beni del patrimonio dell'ente; della applicazione delle sanzioni.

È da notare che, ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 149, le disposizioni circa la perdita della qualifica di enti non commerciali non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche. Tali soggetti, possono dunque qualificarsi come enti non commerciali "di diritto" ⁽¹⁵⁾.

Una questione di grande interesse è costituita dalle ipotesi in cui le entrate dell'ente, che pure svolge attività di impresa, siano formate da sovvenzioni esterne e non da prestazioni corrispettive. In questi casi, infatti, l'attività di impresa configura un modello di gestione di tipo erogativo, potendosi affermare l'assenza dell'elemento della *economicità* ⁽¹⁶⁾ dell'attività svolta e quindi, di conseguenza, anche quello della *commercialità*. In dottrina ⁽¹⁷⁾, pur nella molteplicità delle ricostruzioni, è stato affermato che la assenza di economicità si potrebbe configurare quando le sovvenzioni esterne risultano prevalenti rispetto a quelle corrispettive; mentre in passato la prassi amministrativa ha riconosciuto la possibilità di qualificare l'ente come non commerciale solo quando è completamente escluso ogni assetto corrispettivo ⁽¹⁸⁾.

Per quanto attiene, infine, la tipologia di enti che possono assumere la veste di ente non commerciale (o commerciale) sono da considerare le associazioni, le fondazioni, i comitati, i consorzi, gli enti pubblici (con esclusione di organi e amministrazioni dello Stato, comuni, consorzi tra enti locali, province, regioni, comunità montane che, ai sensi dell'art. 74 Tuir, non sono soggetti ad imposta) ⁽¹⁹⁾; i *trust* e le "organizzazioni" che rientrano nella fattispecie "aperta" delineata dall'art. 73, 2 comma, primo periodo, Tuir.

3. Individuazione dell'ente non commerciale: problematiche applicative recenti

La *Risoluzione n. 141/E del 4/6/2009* (vedi *CNN notizie* del 9 giugno 2009) ha esaminato, rispondendo ad una istanza di interpello, il caso di una Associazione che offriva ai propri associati una serie di servizi fruibili individualmente (godimento di appartamenti e servizi collegati, resi dalla associazione e da soggetti terzi) a fronte del pagamento della quota associativa.

L'Agenzia ha escluso, nel caso in esame, l'applicazione delle agevolazioni di cui all'148, Tuir ⁽²⁰⁾, sul presupposto che l'associazione avrebbe natura commerciale.

A giudizio dell'Agenzia, la commercialità non è esclusa né dalla assenza del fine di lucro né dalle finalità perseguite dall'ente, essendo necessario considerare la specifica attività che rappresenta l'oggetto principale dell'ente.

Da questo punto di vista, la risoluzione appare innovativa, perché qualifica come commerciale l'ente, nonostante questo svolga le attività previste dallo statuto esclusivamente nei confronti dei propri associati, a fronte del versamento della quota associativa annuale (peraltro calcolata diversamente a seconda dei servizi erogati agli associati). La prestazione complessiva dei servizi ha infatti, secondo l'Agenzia, quei caratteri di abitualità e professionalità tali da qualificarla come d'impresa, per attribuire così la qualifica di ente commerciale all'associazione.

Nel caso esaminato dalla *Ris. 286/E del 11/10/2007* (vedi *CNN notizie* del 4 ottobre 2007), un ente non commerciale proprietario di un terreno facente parte di un complesso immobiliare ad uso scolastico, intendeva realizzare un parcheggio pertinenziale, per poi concedere in locazione i posti auto. Nella risposta all'interpello, la Agenzia delle Entrate ha sostenuto che tale attività (di costruzione del parcheggio e di successiva locazione) ha valenza commerciale. L'ente non commerciale può dunque porre in essere l'attività di impresa (per la quale produrrà reddito di impresa, come tale tassato), ma con la avvertenza che la stessa potrebbe, se prevalente rispetto alle altre attività, determinare la perdita della qualifica non commerciale, dovendosi quindi valutare in concreto i parametri posti dall'art. 149 Tuir.

È inoltre da considerare la soluzione che la giurisprudenza prevalente e la prassi adottano con riferimento alle ipotesi di circoli ricreativi e culturali che somministrano alimenti e bevande dietro versamento di corrispettivi specifici da parte dei propri associati (gestione di bar). La *Corte di Cassazione* qualifica simile attività come di tipo commerciale, con conseguente applicazione del regime di impresa, nelle imposte sui redditi e nell'Iva (sentenze n. 2546 del 20/10/2008; n. 22533 del 26/10/2007; n. 14233 del 19/6/2007; n. 7953 del 30/3/2007) ⁽²¹⁾.

4. Gli specifici regimi fiscali collegati alla qualifica di ente non commerciale

Esistono differenti regimi fiscali, soprattutto di tipo agevolativo, che considerano la qualifica di ente non commerciale come elemento necessario, ma, si badi bene, non sufficiente, per la loro applicazione. Gli altri requisiti variano di volta in volta e configurano, come si è accennato in precedenza, finalità ed ambiti applicativi anche molto differenti tra loro ⁽²²⁾.

4.1. La riduzione a metà dell'aliquota Ires

L'art. 6, d.p.r. 601/73 dispone la riduzione a metà dell'aliquota Ires per determinati enti, dotati di personalità giuridica, in ragione degli specifici fini "altruistico-solidaristici" ⁽²³⁾ individuati al primo comma e sul presupposto, come notato attentamente in dottrina, dell'assenza di "qualsiasi intento di lucro soggettivo" ⁽²⁴⁾.

L'assenza, nella norma di legge, di un qualunque riferimento alla natura, commerciale o non commerciale, dell'attività esercitata dagli enti stessi avrebbe potuto far ritenere che tale circostanza non dovesse essere influente ai fini dell'agevolazione in questione. La giurisprudenza, invece, si è mossa in direzione del tutto opposta, affermando che la qualifica di ente non commerciale e, quindi, l'assenza di una prevalente o esclusiva attività imprenditoriale, dovesse considerarsi quale sorta di "prerequisito" per l'applicazione dell'art. 6, d.p.r. 601/73 ⁽²⁵⁾.

È da considerare, in questo senso, che le *Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con una serie di sentenze del 22/1/2009* ⁽²⁶⁾, muovendosi nel solco del proprio precedente orientamento ⁽²⁷⁾, hanno ritenuto non applicabile l'agevolazione in questione alle fondazioni bancarie in quanto per queste sussisterebbe una presunzione di esercizio di impresa (bancaria) in ragione della entità della partecipazione al capitale sociale, in grado di influire sull'attività dell'ente creditizio. Tale presunzione comporta che, in assenza di prova contraria da parte della Fondazione (di fatto, estremamente difficile da fornire), non sia possibile considerare che la fondazione abbia come oggetto il perseguimento in via esclusiva degli scopi di cui all'art. 6 citato.

4.2. Il regime fiscale degli enti associativi

L'art. 148, primo comma, T.u.i.r. prevede che, per gli enti associativi, non concorrono a formare reddito le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi. L'attività svolta nei confronti degli stessi

da parte dell'ente associativo, in conformità alle finalità istituzionali, non si considera come attività commerciale ⁽²⁸⁾.

Inoltre, il terzo comma del medesimo articolo dispone che, per determinati enti di tipo associativo ⁽²⁹⁾, non si considerino come commerciali neppure le attività svolte nei confronti degli iscritti, verso il pagamento di corrispettivi specifici, se poste in essere in diretta attuazione ⁽³⁰⁾ degli scopi istituzionali e nel rispetto di determinati vincoli di tipo statutario ed organizzativo (che invece, lo si sottolinea, non sono previsti per l'applicazione della disposizione di cui all'art. 148, primo comma, Tuir) ⁽³¹⁾. In termini in buona parte analoghi, è prevista la esclusione dall'ambito applicativo Iva per tali attività e sussistendo i medesimi requisiti, ai sensi dell'art. 4, quarto comma, d.p.r. 633/72 ⁽³²⁾.

In particolare, è richiesto (art. 148, comma 8, Tuir; art. 4, comma 8, d.p.r. 633/1972) che le associazioni prevedano nei propri statuti, redatti per atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata, le seguenti clausole:

a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge ⁽³³⁾;

b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

c) ⁽³⁴⁾ disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione ⁽³⁵⁾;

d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

e) ⁽³⁶⁾ eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile

e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Si noti che l'art. 30 del Dl n. 185 del 29/11/2008 (convertito con modificazioni dalla legge n. 2 del 28/1/2009) ha previsto per gli enti non commerciali (la norma non sembra invece applicabile alle ONLUS) (37) un nuovo obbligo di comunicazione quale condizione per godere dei benefici di cui all'art. 148 Tuir e 4 d.p.r. 633/72, al fine di consentire l'accertamento dei requisiti che fondano le disposizioni in esame e, quindi, per contrastare fenomeni elusivi o evasivi (38).

Anche in questa prospettiva, è da evidenziare come non sia sufficiente la mera indicazione statutaria delle clausole citate, occorrendo verificare l'effettivo rispetto delle previsioni, pena la perdita dei benefici.

4.3. L'esenzione I.c.i.

L'art. 7, primo comma, lett. i), d.lgs. n. 504/1992, prevede l'esenzione ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali, "destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive" ed alle attività di religione e di culto (39).

Dopo diversi interventi normativi, la formulazione attualmente in vigore dell'art. 7, comma 2-bis, d.l. n. 203/2005 (riformato dall'art. 39, d.l. 223/2006), prevede che l'esenzione sia applicabile anche alle attività che "non abbiano esclusivamente natura commerciale".

La giurisprudenza, anche costituzionale (40), ha precisato il requisito soggettivo per il godimento della agevolazione, che spetta solo se l'ente non commerciale che ha il possesso (nel senso fatto proprio dalla normativa Ici) dell'immobile, lo utilizza direttamente per le attività indicate.

Per quanto attiene il requisito oggettivo, è richiesto che l'immobile sia esclusivamente utilizzato, in concreto, per le attività indicate, l'agevolazione non spettando quando vi sia un impiego concorrente, anche se non prevalente, per altri fini (41).

Maggiori problemi pone, sul piano interpretativo, la previsione normativa della estensione della agevolazione anche per le attività che non abbiano esclusivamente natura commerciale.

In altri termini, l'immobile deve essere destinato esclusivamente alla attività "meritevole", tale attività potendo anche avere natura commerciale, ma non totalmente.

Recentemente il Ministero delle Finanze (*Circolare n.2/DF del 26/1/2009*) si è espresso sul punto, fornendo una lettura della disposizione nel senso di ritenere applicabile la agevolazione a quelle attività che, pur realizzando una attività oggettivamente di impresa (prestazione di servizi abituale), non presentino "gli elementi tipici dell'economia di mercato (quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza), ma siano presenti le finalità di solidarietà sociale sottese alla norma di esenzione".

Tale criterio genera non poche difficoltà applicative, perché impone di considerare, secondo l'impostazione del Ministero ⁽⁴²⁾, le singole e specifiche modalità di gestione, potendo considerarsi agevolata l'attività commerciale quando sia svolta in regime di convenzione con enti pubblici, oppure quando sia diretta a non creare utili, ma solo al pareggio economico.

5. Il regime agevolativo ONLUS

5.1. Soggetti e clausole statutarie

La disciplina dalla sezione II (artt. 10 ss.) del d.lgs. n. 460 del 4/12/1997 rappresenta la più rilevante forma di agevolazione fiscale per il Terzo Settore. Beneficiari sono le "organizzazioni non lucrative di utilità sociale", categoria che riunisce enti privati con o senza personalità giuridica che operano in determinati settori economici e che non perseguono (direttamente o indirettamente) fine di lucro soggettivo ⁽⁴³⁾.

È importante sottolineare che, per godere dei benefici ONLUS, non è necessario qualificare previamente l'ente come non commerciale, ai sensi dell'art. 73 Tuir, visto che l'applicazione della disciplina ONLUS determina, di per sé, la *decommercializzazione* dell'ente ⁽⁴⁴⁾. Ed anzi, anche alla luce delle interpretazioni giurisprudenziali più recenti ⁽⁴⁵⁾, è possibile considerare che il regime garantisce il maggior vantaggio fiscale proprio a quegli enti che, nei settori considerati e nel rispetto dei vincoli prescritti, operano in regime di impresa e con finalità di lucro oggettivo (ma non soggettivo, ossia senza distribuzione degli utili tra associati e partecipanti).

Possono assumere la qualifica di ONLUS: associazioni, comitati, fondazioni, società cooperative, enti di carattere privato con o senza personalità giuridica (art. 10, comma 1). Sono invece espressamente esclusi: gli enti pubblici e società commerciali diverse dalle

cooperative ⁽⁴⁶⁾, fondazioni bancarie, partiti politici, organizzazioni sindacali e di categoria (art. 10, comma 10) ⁽⁴⁷⁾.

Gli enti debbono operare, in via esclusiva, in determinati settori di attività ad "utilità sociale", senza fine di lucro soggettivo. Anche considerando il procedimento che conduce l'ente a godere delle agevolazioni in esame ⁽⁴⁸⁾, l'elemento da cui occorre partire è costituito dalla redazione degli atti costitutivi e degli statuti, che devono rispettare determinati requisiti, ai sensi dell'art. 10, d.lgs. 460/97.

In primo luogo, di forma, dovendo essere redatti per atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata.

In secondo luogo, di contenuto, dovendo prevedere espressamente:

a) lo svolgimento di attività in uno dei settori indicati;

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

c) il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a), ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;

d) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita

dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria

struttura;

e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente ⁽⁴⁹⁾

connesse;

f) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

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

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

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

L'applicazione del regime agevolativo richiede dunque il rispetto di simili indicazioni statutarie, così come di altri obblighi di natura formale, ma richiede anche che tali clausole trovino un effettivo riscontro nell'agire concreto dell'ente ⁽⁵⁰⁾.

È inoltre previsto che, per determinati enti, l'applicazione del regime ONLUS sia limitata a solo alcune delle attività esercitate, a condizione che siano tenute specifiche scritture contabili (art. 10, comma 9) ⁽⁵¹⁾. Si parla, in questo caso, di "ONLUS parziali" ⁽⁵²⁾.

5.2. I settori di attività

Le ONLUS devono operare in via esclusiva in determinati settori di attività.

In particolare: *assistenza sociale e socio-sanitaria*; assistenza sanitaria; *beneficenza*; istruzione; formazione; sport-dilettantistico; *tutela promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico*; *tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente*; *promozione della cultura e dell'arte*; tutela dei diritti civili; *ricerca scientifica di particolare interesse sociale*.

Si usa distinguere le attività in esame in due categorie, quelle a "solidarietà immanente" e quelle a "solidarietà non immanente" ⁽⁵³⁾.

Le *prime* ⁽⁵⁴⁾ non hanno destinatari diretti, la finalità sociale essendo immanente allo stesso scopo istituzionale (art. 10, comma 4, d.lgs. 460/97) ⁽⁵⁵⁾.

Le *seconde* devono invece avere come destinatari soggetti in condizioni (fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, art. 10, comma 2, lett.a), di svantaggio, la finalità sociale promossa dal d.lgs. 460/97 essendo dunque legata alle condizioni di disagio delle persone cui l'attività è rivolta. ⁽⁵⁶⁾

Per quanto riguarda l'individuazione dei beneficiari, la norma prevede (art. 10, comma 3, d.lgs. 460/97) che questi non possano essere soci, associati, partecipanti, fondatori, chi in altri

termini opera all'interno dell'ente, a meno che tali soggetti non si trovino nelle specifiche condizioni di disagio.

Secondo la prassi amministrativa ⁽⁵⁷⁾, la valutazione della condizione di "svantaggio" costituisce un giudizio complessivo inteso ad individuare categorie di soggetti in condizioni di obiettivo disagio, connesso a situazioni psico-fisiche particolarmente invalidanti, a situazioni di devianza, di degrado o grave disagio economico-familiare o di emarginazione sociale. L'Agenzia delle Entrate elenca, a titolo esemplificativo: disabili fisici e psichici affetti da malattie comportanti menomazioni non temporanee; tossico-dipendenti; alcolisti; indigenti; anziani non autosufficienti in condizioni di disagio economico; minori abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza; profughi; immigrati non abbienti.

È da considerare che, nella individuazione dei settori di attività delle ONLUS, è recentemente intervenuto il legislatore estendendo, con norma di interpretazione autentica, la definizione dell'attività di beneficenza. Ai sensi del comma 2 bis, dell'art. 10, d.lgs. 460/97 (inserito dall'art. 30, comma 4, D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2) si considera attività di beneficenza, anche la concessione di erogazioni gratuite in denaro con utilizzo di somme provenienti dalla gestione patrimoniale o da donazioni appositamente raccolte, a favore di enti senza scopo di lucro che operano prevalentemente nei settori di cui al medesimo comma 1, lettera a), per la realizzazione diretta di progetti di utilità sociale ⁽⁵⁸⁾.

5.3. Attività istituzionali delle ONLUS: problematiche applicative recenti

ONLUS che gestiscono case di riposo

Estremamente rilevante è la questione che ha interessato la gestione delle case di riposo. Simile attività dovrebbe essere considerata quale attività di assistenza sociale e socio-sanitaria, come tale caratterizzata da solidarietà "immanente", perciò agevolabile indipendentemente dalla individuazione dei soggetti svantaggiati.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, però, tale settore va inteso nel senso che le attività in oggetto devono comunque essere rivolte verso categorie particolarmente bisognose di protezione. Risultando allora necessario individuare i soggetti svantaggiati.

In questa prospettiva, secondo l'Agenzia, la sola qualità di "anziano" non manifesta di per sé una condizione di disagio, non potendo di conseguenza essere qualificati come ONLUS quegli enti che gestiscono case di riposto genericamente rivolte a persone anziane.

Secondo l'interpretazione amministrativa (*Ris. n. 189/E dell'11/12/2000; Circ. 48/E del 18/11/2004*) è, necessario, per godere dei benefici, che gli anziani ospitati versino in una situazione di disagio economico, che è a sua volta evidenziato quando l'ente si fa carico prevalentemente della copertura della retta di ricovero.

L'Agenzia giunge anche a "quantificare" il disagio, richiedendo che il corrispettivo in denaro pagato dall'ospite (o familiari o altri soggetti) debba essere inferiore al 50% della retta (*Ris. n. 146/E del 21/12/2006*) ⁽⁵⁹⁾.

Nel caso, invece, in cui le prestazioni siano rese ad anziani in condizione di "non autosufficienza riconosciuta e documentata come grave", secondo l'Agenzia si potrebbe prescindere dall'aspetto economico, lo svantaggio essendo già insito nella situazione di non autosufficienza.

L'interpretazione della prassi amministrativa si presenta quindi come limitativa rispetto alla possibilità di considerare quali ONLUS soggetti che, pur operando nei settori socialmente meritevoli, svolgono attività di impresa con criteri di gestione sicuramente economici ed anzi corrispettivi (pur in assenza di lucro soggettivo).

Investita della questione, la risposta della Corte di Cassazione, però, è stata di segno diametralmente opposto.

Le *Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con sentenza n. 24883 del 23/9/2008*, hanno esaminato il caso di una Fondazione che gestiva una casa di riposo per anziani con metodo pienamente corrispettivo, facendo pagare ai propri ospiti rette "anche cospicue", senza utilizzare gli utili in questo modo creati per abbattere il costo delle stesse e, quindi, fornire sostegno economico ai propri ospiti.

La Corte ha affermato che il fatto che il servizio venga prestato dietro corrispettivo non fa venir meno il fine solidaristico e che le attività di assistenza sociale e socio-sanitaria "possono essere considerate tra quelle aventi finalità di solidarietà sociale anche a prescindere dalla sussistenza di una situazione di svantaggio economico del beneficiario".

Secondo la Corte, l'interpretazione fornita dalla Agenzia è "in contrasto con il chiaro dettato legislativo", essendo sufficiente, a mente dell'art. 10, comma 2, lett.a, d.lgs. 460/97) che le prestazioni siano dirette ad arrecare benefici a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari

Nel caso concreto, la situazione di svantaggio rilevante è stata collegata alla situazione personale di "anziano" ⁽⁶⁰⁾.

Tale impostazione, confermata anche dalla sentenza delle *Sezioni Unite della Corte di Cassazione*, n. 9661 del 23/4/2009, conduce sicuramente a comprendere nel regime ONLUS anche enti che svolgono le proprie attività in modo commerciale, con criteri, cioè, pienamente di mercato, mentre, in base alla interpretazione dell'Agazia, quantomeno con riferimento a determinate attività (quelle sanitarie e socio-assistenziali), il rispetto del requisito del disagio economico portava a ricomprendere solo attività che, in quanto svolte con metodo non economico (il corrispettivo doveva infatti essere ben al di sotto dei costi) non potevano considerarsi commerciali ⁽⁶¹⁾.

Non solo, ma avere considerato la situazione economica come non essenziale per configurare il disagio dei soggetti beneficiari, potendo questo essere espresso anche da situazioni personali, familiari e sociali, conduce a ritenere che la sola ricomprensione della attività tra quelle sanitarie e socio-assistenziali produca automaticamente il rispetto del requisito. In modo tale da considerare, contrariamente a quanto affermato dall'Agazia, tali attività a tutti gli effetti come a "solidarietà immanente", così come dispone, peraltro, la stessa lettera della legge (art. 10, comma 4, che parla di attività istituzionali come "comunque inerenti a finalità di solidarietà sociale", indipendentemente dalle condizioni relative ai soggetti beneficiari).

ONLUS che gestiscono consultori familiari

A soluzioni simili è giunta la giurisprudenza anche con riferimento alla attività dei *consultori familiari* che già la Agenzia delle Entrate (*Ris. n. 70/E del 20/3/2009*) aveva qualificato come rientrante tra le attività di assistenza sociale e socio-sanitaria (art. 10, comma 1, lett. a, n. 1, d.lgs. 460/97), precisando però che tali attività devono essere rivolte nei confronti di categorie "particolarmente meritevoli di protezione sociale". Le *Sezioni Unite della Corte di Cassazione*, nella sentenza n. 9661 del 23/4/2009, hanno affermato che non rileva che le prestazioni siano fornite dietro pagamento di un corrispettivo (sempre che non vi sia la prova del perseguimento di un fine di lucro soggettivo oppure dell'impiego degli utili per attività diverse da quelle istituzionali o connesse). Nel caso concreto, peraltro, si trattava di consultori in regime di convenzione con Amministrazioni pubbliche e che, per questo, l'attività risultava esercitata gratuitamente nei confronti degli assistiti, ma le affermazioni della Corte hanno un rilievo generale e valgono a configurare un indirizzo coerente nella recente giurisprudenza della Cassazione.

ONLUS enti ecclesiastici

Qualche riflessione ulteriore è necessaria per quanto attiene la possibilità di godere dei benefici ONLUS da parte degli Enti ecclesiastici ⁽⁶²⁾. Il d.lgs. 460/1997 prevede, all'art. 10, comma 9, un acquisto "parziale" della qualifica ONLUS. Gli enti ecclesiastici di confessioni religiose con cui lo Stato ha stipulato atti, accordi ed intese ⁽⁶³⁾, così come le associazioni di promozione sociale (legge n. 287 del 25/8/1991) possono qualificarsi come ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività elencate nell'art. 10, comma 1, lett.a), d.lgs. 460/97, a condizione che tengano, per simili attività, scritture contabili separate.

Si consente dunque, per tali enti, una deroga al requisito dell'esercizio esclusivo dell'attività "socialmente meritevole"; l'ente, in altri termini, può anche esercitare attività differenti, tuttavia le agevolazioni potranno essere godute solo relativamente alla attività (e, dunque, ai beni ed ai rapporti che a questa si riferiscono) per la quale si gode dello status di ONLUS.

Inoltre, ai sensi dell'art. 7, legge n. 121/1985 (accordo modificativo del Concordato), il fine di religione o di culto è equiparato, a tutti gli effetti tributari, ai fini di beneficenza ed istruzione. Che costituiscono due delle attività considerate dall'art. 10, primo comma, lett. a), nn. 4-5, d.lgs. 460/1997.

Gli enti ecclesiastici, come è noto, sono caratterizzati proprio per avere scopo "di religione e di culto", essendo questo un requisito essenziale (art. 2, comma 3, legge n. 222/1985). Tuttavia, occorre considerare che l'ente ecclesiastico ben può svolgere attività differenti da quelle di religione e di culto (art. 15, legge 222/1985), senza per questo perdere la propria qualifica. Mentre ai fini delle agevolazioni ONLUS si richiede una esclusività nell'esercizio dell'attività "meritevole", anche considerando eventuali attività connesse.

È quindi possibile immaginare due ipotesi:

a) la prima, di un ente ecclesiastico che svolga in modo esclusivo, anche in termini effettivi ⁽⁶⁴⁾, attività di religione e di culto e che rispetti tutte le prescrizioni formali e strumentali del d.lgs. 460/1997 ⁽⁶⁵⁾. Tale ente potrà considerarsi soggetto ONLUS in modo generale;

b) la seconda, di un ente ecclesiastico che svolga anche altre attività rispetto a quelle di religione e di culto ⁽⁶⁶⁾. Tale ente potrà godere della qualifica di ONLUS "parziale" solo con riferimento alla attività di religione e di culto.

Per quanto riguarda i requisiti formali che l'ONLUS "parziale" deve rispettare, la prassi ritiene necessario non solo la tenuta di separate scritture contabili (ex art. 20-*bis*, d.p.r. 600/73), ma anche il rispetto dei requisiti statutari previsti dall'art. 10, così come dell'obbligo di comunicazione di cui all'art. 11, d.lgs. 460/97 (*circ. min. n. 22 del 22/1/1999*).

È però da considerare che la stessa Amministrazione finanziaria ha ritenuto che, con riferimento agli enti ecclesiastici, il rispetto dei requisiti statutari possa essere soddisfatto anche con la predisposizione di un regolamento, sotto forma di scrittura privata registrata, che recepisca le clausole di cui all'art. 10, primo comma, d.lgs. 460/97 ⁽⁶⁷⁾.

5.4. Le attività connesse

Le ONLUS possono inoltre svolgere, oltre alle attività istituzionali tipiche, ricomprese nei settori considerati, anche attività direttamente connesse (comma 5, art. 10) ⁽⁶⁸⁾.

Le attività connesse possono essere analoghe a quelle istituzionali; sono, nei settori in cui vi è l'obbligo di recare vantaggio a particolari soggetti, quelle attività che consistono nelle cessioni di beni e prestazioni di servizi relative alle attività statutarie, ma effettuate nei confronti di soggetti che non versano nelle condizioni di "svantaggio oggettivo".

Oppure può trattarsi di "attività accessorie per natura"; sono attività strutturalmente funzionali, sotto l'aspetto materiale, a quelle istituzionali, quali, ad esempio, la vendita di *depliants* nei botteghini dei musei o di magliette pubblicitarie e altri oggetti di modico valore in occasione di campagne di sensibilizzazione ⁽⁶⁹⁾.

Il d.lgs. 460/97 (art. 10, comma 5) individua un limite importante nel rapporto tra attività istituzionali ed attività connesse: queste ultime, pena la disapplicazione del regime di agevolazione, non devono essere prevalenti rispetto a quelle istituzionali e i relativi proventi non possono superare il 66% delle spese complessive della ONLUS.

5.5. Attività connesse: problematiche applicative recenti

Si consideri il caso, esaminato dalla *Ris. 123/E del 22/9/2004*, di una Fondazione ONLUS, con finalità di ricerca scientifica sulle malattie ematologiche. Tra le attività esercitate, alcune erano effettuate in forza di convenzioni concluse con case farmaceutiche, dietro specifico corrispettivo per la attività di ricerca. Ad avviso dell'Agenzia, tali attività sono considerabili alla stregua di attività istituzionali, ma solo nel caso in cui la Fondazione rimanga proprietaria dei risultati di ricerca, altrimenti dovendo qualificarle come attività connesse. Con la necessità ulteriore, allora, di verificare il rapporto con le attività istituzionali, che debbono essere prevalenti, oltre al rispetto del limite del 66%.

Con la Ris. n. 83/E del 30/6/2005 (vedi CNN notizie del 5 luglio 2005), l'Agenzia delle Entrate ha affrontato il tema della possibilità, per le ONLUS, di detenere partecipazioni societarie. La risposta è stata positiva, ma a condizione che la partecipazione si configuri come di tipo statico-conservativo, finalizzata alla mera percezione di utili da utilizzare nella attività istituzionale. Se invece si tratta di una partecipazione che comporta una attività di gestione, l'attività non è consentita alle ONLUS. Ne deriva che le ONLUS non possono detenere partecipazioni di controllo in società di capitali

In questo senso, secondo l'Agenzia, non è compatibile con la qualifica di ONLUS la partecipazione in società di persone, il vincolo sulla destinazione del patrimonio ostando all'assunzione della responsabilità patrimoniale illimitata.

Si consideri però che sul punto si è anche espressa la Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 24833 del 23/9/2008, affermando, in termini generali, che la circostanza che una ONLUS "abbia partecipato alla costituzione di una Srl non sarebbe inconciliabile con il fine esclusivamente solidaristico, non potendosi escludere che gli utili realizzati venissero poi utilizzati nel rispetto delle disposizioni statutarie e delle normative ONLUS". Occorre quindi, a giudizio della Corte, una verifica della effettiva destinazione degli utili che, se distribuiti oppure destinati ad attività non consentite, potrebbe comportare la fuoriuscita dal regime di agevolazione.

5.6. La procedura per l'acquisizione della qualifica di ONLUS. Obblighi del contribuente, provvedimenti dell'Agenzia e controllo giurisdizionale

Il godimento delle agevolazioni ONLUS è subordinato anche al rispetto di obblighi di comunicazione, finalizzati alla iscrizione dell'ente nella Anagrafe Unica delle ONLUS, istituita presso il Ministero delle Finanze dall'art. 11. d.lgs. 460/1997.

Il procedimento di iscrizione risulta disciplinato dall'art. 11, d.lgs. 460/97 e dal Dm n. 266 del 18/7/2003.

Gli enti devono presentare una comunicazione alla Direzione regionale delle Entrate, entro trenta giorni dall'inizio delle attività ⁽⁷⁰⁾, con allegata apposita dichiarazione sostitutiva ⁽⁷¹⁾ resa dal legale rappresentante che attesti le attività svolte ed il possesso dei requisiti di cui all'art. 10 oppure copia dello statuto o dell'atto costitutivo (art. 2, comma 1, DM 266/2003) ⁽⁷²⁾.

Ricevuta la comunicazione, l'Agazia delle Entrate esercita un controllo che, secondo l'art. 3, DM 266/2003, deve riguardare:

- la regolarità della compilazione del modello di dichiarazione;
- la sussistenza dei requisiti formali di cui all'art. 10, d.lgs. n. 460/97;
- l'allegazione della dichiarazione sostitutiva o dello statuto o atto costitutivo.

Effettuato tale controllo, la Direzione Regionale iscrive l'ente nella Anagrafe unica delle ONLUS, dandone comunicazione al soggetto, entro 40 giorni; oppure comunica, nello stesso termine, il provvedimento di rigetto (che deve essere motivato) della domanda di iscrizione ⁽⁷³⁾.

È inoltre previsto un meccanismo di silenzio-assenso, in caso di mancato rispetto dei termini da parte della Direzione Regionale ⁽⁷⁴⁾.

L'iscrizione dell'ente nella Anagrafe Unica ha valenza "costitutiva" (così l'art. 1, Dm 266/2003) ai fini dell'applicazione della disciplina ONLUS, con effetto retroattivo, dalla data di effettuazione della comunicazione oppure, se questa fatta entro 30 giorni ai sensi dell'art. 11, comma 1, d.lgs. 460/97, dalla "data di costituzione dell'organizzazione" ⁽⁷⁵⁾.

È previsto che la Direzione Regionale possa svolgere accertamenti, successivamente alla iscrizione, volti ad accertare il rispetto dei requisiti, eventualmente provvedendo alla cancellazione dalla Anagrafe unica, dandone "tempestiva comunicazione" all'ente interessato con provvedimento motivato, con le modalità di cui all'art. 60, d.p.r. 600/73, oltre che agli Uffici interessati (art. 5, comma 1, Dm 266/2003) ⁽⁷⁶⁾.

La cancellazione dalla Anagrafe comporta la perdita del diritto alle agevolazioni fiscali e, se questa avviene per accertamento della mancanza dei requisiti fin dalla origine, la decadenza delle agevolazioni eventualmente già fruite (art. 5, comma 4, Dm 266/203) ⁽⁷⁷⁾.

Circa l'ambito e l'oggetto dei due controlli (preventivo e successivo) che la Direzione Regionale può compiere, la recente *Corte di Cassazione, SSUU, sent. n. 9661 del 23/4/2009*, ha chiarito che il controllo preventivo, diretto alla iscrizione dell'ente nell'Anagrafe Unica, è di natura meramente formale, dovendo concentrarsi esclusivamente sui documenti che sono stati presentati insieme alla comunicazione. Peraltro, nella *sentenza n. 11986 del 25/5/2009*, le *Sezioni Unite della Corte di Cassazione* hanno anche avallato una interpretazione non "esasperatamente formalistica" dello statuto dell'ente, da interpretare in modo sistematico (e con criteri di ragionevolezza, logicità ed adeguatezza) al fine della verifica dei requisiti di cui all'art. 10 ⁽⁷⁸⁾.

Il controllo successivo è invece soprattutto di natura sostanziale, potendo mirare all'accertamento effettivo della sussistenza dei requisiti della disciplina agevolativa e quindi, in particolare, verificando l'effettivo svolgimento esclusivo delle attività istituzionali, il rapporto con le attività connesse, la destinazione degli utili, ecc. ⁽⁷⁹⁾.

Anche sulla base di tali rilievi è possibile affermare l'estraneità dei soggetti ONLUS dal nuovo obbligo di comunicazione previsto dall'art. 30, d.l. 185/2008 ⁽⁸⁰⁾.

È infatti da considerare che, come emerge chiaramente dalla lettera della norma, simile obbligo è condizione per la fruizione delle agevolazioni di cui all'art. 148 Tuir e all'art. 4, d.p.r. 633/72, ponendosi quindi al di fuori dal perimetro agevolativo ONLUS.

Inoltre, già l'art. 10, d.lgs. 460/1997 prevede condizioni di accesso ai benefici fiscali che solo in [minima] parte sono analoghe a quelle stabilite dagli articoli citati, cui il nuovo obbligo formale fa riferimento. Infine, si sottolinea che la disciplina ONLUS già prevede già un sistema di comunicazione-controllo (formale e sostanziale) che non risulta compatibile con quello disciplinato dall'art. 30, d.l. 185/2008, a meno che la *ratio* della innovazione legislativa non sia quella (ma si è portati ad escluderlo) di gravare gli enti di inutili adempimenti.

In termini teorici come applicativi si è posto il problema della impugnabilità, in sede giurisdizionale, del Provvedimento di rifiuto di iscrizione dell'Anagrafe o di cancellazione dalla stessa. Se, infatti, non sembrano esservi dubbi sulla immediata lesività dei provvedimenti in esame per il contribuente, e quindi sulla configurabilità di un interesse ad agire, data la portata costitutiva della iscrizione ai fini del godimento delle agevolazioni, le soluzioni non risultano concordi circa la individuazione della giurisdizione, se del giudice amministrativo oppure di quello tributario.

Alcune sentenze del Tar hanno infatti sostenuto la giurisdizione amministrativa rispetto alla impugnazione del provvedimento dell'Agenzia che disponga la perdita dello stato di ONLUS, considerando, tra l'altro, che gli effetti non sono solo di tipo tributario, traducendosi in una "perdita d'immagine e di una serie di benefici previsti dalla legge ad altri fini" ⁽⁸¹⁾.

La dottrina ⁽⁸²⁾ ha però osservato che la giurisdizione delle Commissioni tributarie ⁽⁸³⁾ deve affermarsi sia perché trattasi di controversia in grado di incidere su misura e modalità del dovere contributivo del soggetto, in questo senso rientrando nell'oggetto delineato dall'art. 2, comma 1, d.lgs. 546/92; sia perché la qualifica ONLUS ha rilievo solo ai fini impositivi, per potere cioè godere del regime fiscale agevolato; sia, infine, perché la assenza del provvedimento in esame tra gli atti impugnabili di cui all'art. 19, primo comma, d.lgs. 546/92 non può rappresentare un ostacolo alla cognizione del giudice tributario, se si considera la

possibilità di una interpretazione estensiva ⁽⁸⁴⁾ e, soprattutto, che l'orientamento attualmente prevalente della Corte di Cassazione ritiene tale elencazione non tassativa ⁽⁸⁵⁾.

Questa peraltro è anche la soluzione offerta dalla Agenzia delle Entrate, nelle circolari n. 14/E del 26/2/2003 e n. 22/E del 16/5/2005 ⁽⁸⁶⁾

5.7. Le ONLUS di diritto

Si tratta di soggetti che in ogni caso sono considerati ONLUS, senza nessuno dei vincoli ordinariamente previsti (in ordine allo statuto, alle finalità, agli obblighi di iscrizione), ai sensi dell'art. 10, comma 8, d.lgs. 460/97. Sono ricompresi gli enti di volontariato di cui alla legge 266/1991; le ONG di cui alla legge 49/1987; le cooperative sociali (legge 381/1991) ed i consorzi formati al 100% da cooperative sociali ⁽⁸⁷⁾.

Il legislatore è recentemente intervenuto prevedendo la condizione, per usufruire del regime ONLUS, che tali enti non svolgano attività commerciali diverse da quelle marginali indicate nel DM del 25/5/1995 ⁽⁸⁸⁾.

6. Le singole agevolazioni ONLUS

6.1. Nelle imposte dirette

L'art. 150 Tuir prevede che lo svolgimento delle attività istituzionali ⁽⁸⁹⁾ non costituisce esercizio di attività commerciali (150 TUIR). Sulle stesse non vi sarà dunque imposizione ai fini Ires, così come sono irrilevanti "i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse".

Se l'esercizio di attività di impresa è irrilevante ai fini reddituali, è però da precisare che le ONLUS possono produrre altre tipologie di reddito. In particolare, redditi di capitale, redditi diversi, redditi fondiari (si pensi agli immobili posseduti, che producono reddito fondiario anche se sono destinati ad attività istituzionali).

Sono inoltre previste agevolazioni per i soggetti che compiono donazioni, in denaro o in natura, alle ONLUS:

- detrazione Irpef (art. 15, lett. i *bis*, Tuir) del 19% degli oneri, fino a un massimo di 2.065,83 Euro, a condizione che il versamento sia avvenuto secondo precise modalità (bonifico, vaglia postale, ecc.);

- deducibilità dal reddito di impresa (art. 100, comma 2, lett h, Tuir) di un importo non superiore a 2.065,83 € ovvero al 2 % del reddito dichiarato;

- deducibilità delle spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato utilizzati per prestazioni di servizi a favori delle ONLUS, nel limite del 5 per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente (art. 100 lett. i);

- ai sensi dell'art. 14 d.l. 35/2005 (convertito, con modificazioni, in legge n. 880 del 14/5/2005), le liberalità in denaro o in natura erogate alle ONLUS da persone fisiche e soggetti Ires sono deducibili dal reddito complessivo nel limite del 10% del reddito dichiarato e per un massimo di 70.000 Euro per anno. È necessaria, da parte di chi riceve l'erogazione, la tenuta di scritture contabili complete ed analitiche, la redazione di un apposito documento contabile entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio. Tale beneficio non è cumulabile con altre deduzioni/detrazioni, come confermato dall'interpretazione dell'Agenzia ⁽⁹⁰⁾.

6.2. Nell'Iva

La disciplina ONLUS non ha disposto la perdita della commercialità per gli enti ai fini dell'Iva. Con la conseguenza che potranno aversi ONLUS che operano nei settori sociali esercitando attività di impresa e che sono qualificabili come *non commerciali* nelle imposte sui redditi e *commerciali* nell'Iva. ⁽⁹¹⁾ Peraltro, proprio il meccanismo applicativo di tale imposta, che garantisce la neutralità per l'operatore economico, è, almeno in parte, in grado di spiegare la scelta normativa. ⁽⁹²⁾

Il d.lgs. 460/1997 ha però previsto la non imponibilità per talune prestazioni di servizi (operazioni di divulgazione pubblicitaria quando il beneficiario sia ONLUS, art. 3, terzo comma, d.p.r. 633/72) e l'esenzione per alcune operazioni poste in essere da ONLUS (art. 10, primo comma, nn. 12, 15, 19, 20, 27-ter). ⁽⁹³⁾

6.3. Nella imposta di registro

L'art. 23, d.lgs. 460/1997 ha previsto l'imposta fissa di registro (168 Euro) per la registrazione di atti costitutivi e modifiche statutarie di ONLUS (art. 11-*bis* Tariffa, d.p.r.

131/1986) e per i trasferimenti a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e degli atti traslativi o costitutivi di un diritto reale immobiliare di godimento, a favore di ONLUS (art. 1, Tariffa, d.p.r. 131/1986).

Il beneficio si applica, ai sensi della nota II *quater*, a condizione che la ONLUS dichiari in atto che intende utilizzare i beni direttamente per lo svolgimento della propria attività e se l'utilizzazione avviene entro due anni dalla data di acquisto. In caso di dichiarazione mendace o mancato utilizzo, oltre all'imposta in misura ordinaria, è dovuta anche sanzione pari al 30% dell'imposta dovuta.

La *Risoluzione n. 194/E del 21/12/2000* ha chiarito che l'agevolazione si applica nei soli casi in cui si trasferisca o costituisca un diritto reale e non invece, personale di godimento, come in caso di contratto di locazione.

La previsione della imposta fissa per il trasferimento dell'immobile impone poi di considerare tale imposizione anche in relazione alla imposta proporzionale pagata al momento della stipula del contratto preliminare, ai sensi della nota, art. 10, Tariffa, d.p.r. 131/1986. Una considerazione unitaria della operazione negoziale e quindi della sequenza preliminare-definitivo dovrebbe condurre, almeno per quanto riguarda gli acconti (che hanno un carattere di anticipazione del definitivo e, quindi, di sicura autonomia rispetto al preliminare) ⁽⁹⁴⁾, ad affermare l'applicazione della agevolazione già al momento del preliminare ⁽⁹⁵⁾.

In ogni caso, dovrebbe essere fermo il diritto al rimborso per la parte di imposta versata che eccede quella fissa dovuta sull'atto definitivo, come riconosciuto dalla giurisprudenza di merito: *Comm.Trib.prov. Milano, sent. n. 82 del 13/7/2000*.

6.4. Altre agevolazioni

L'art. 3, primo comma, d.lgs. 346/1990 esclude dall'ambito applicativo della *imposta sulle successioni e donazioni*, i trasferimenti a favore di determinati enti pubblici e privati, in funzione dello scopo esclusivo perseguito. Tra questi, rientrano anche i trasferimenti a favore delle ONLUS. L'art. 55, ultimo comma, d.lgs. 346/90, precisa che gli atti che hanno per oggetto i medesimi trasferimenti sono registrati gratuitamente.

In relazione ai medesimi trasferimenti non onerosi a favore di ONLUS, analoga disposizione di esenzione è prevista per *le imposte ipotecarie e catastali*, ai sensi degli artt. 1, comma 2 e 10, comma 3, d.lgs. 347/90, che richiamano l'art. 3, d.lgs. 346/90.

Con riferimento *all'imposta catastale*, l'art. 30, commi 5-*bis* e 5-*ter*, d.l. 28 novembre 2008 n. 185, convertito con modificazioni dalla l. 28 gennaio 2009, n. 2 (cd. decreto "anti crisi"), ha modificato il secondo comma dell'art. 10 d.lgs. n. 347/1990 nella parte in cui rinvia agli atti indicati all'art. 1, comma 1, della tariffa, prima parte, d.p.r. n. 131/1986, sostituendo le parole "quarto e quinto periodo" con le parole "quarto, quinto e nono periodo" e disponendo che tale modifica si applichi fino al 31 dicembre 2009.

Per effetto di questo intervento normativo l'imposta catastale è dovuta nella misura fissa di euro 168,00, fino al 31 dicembre 2009, per le volture eseguite in dipendenza degli atti di trasferimento a titolo oneroso a favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale, ove ricorrano le condizioni di cui alla Nota II- *quater* dell'art. 1 cit. È quindi necessario che la ONLUS dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che l'effettivo utilizzo si realizzi effettivamente entro due anni dall'acquisto.

L'art. 17, d.lgs. 460/97 prevede l'esenzione totale *dall'imposta di bollo* per tutti gli atti (compresi quelli modificativi e estintivi), documenti, istanze, contratti, copie, anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni ed attestazioni posti in essere o richiesti dalle ONLUS ⁽⁹⁶⁾.

Thomas Tassani

-
- 1)** E quindi gli obblighi di tenuta delle scritture contabili, di dichiarazione ma anche l'assoggettamento alle tipologie accertative previste per gli imprenditori, tra cui, per esempio, quelle basate sugli studi di settore.
 - 2)** Sulla problematica della tassabilità delle fattispecie assimilate ai redditi di lavoro dipendente, che non sono compresi nell'art. 143 Tuir, si veda TRIVELLIN, *La fiscalità del Terzo Settore*, in *Giur.imp.*, 2008, in www.giurisprudenzaimposte.it (sezione dottrina).
 - 3)** La affermazione di una autonoma capacità contributiva per gli enti "intermedi", distinta ed ulteriore rispetto a quella delle persone fisiche che ne fanno parte, comporta, in relazione all'imposizione sul reddito, che gli stessi debbano considerarsi come "termini effettivi (e finali) del riparto dei carichi pubblici" realizzato tramite l'Ires (FEDELE, *Introduzione*, in AA.VV., *Il regime fiscale delle associazioni*, a cura di A. Fedele, Padova, 1998, XIV). Se è, in altri termini, la titolarità giuridica del reddito e non la destinazione dello stesso ad essere rilevante e se, ulteriormente, gli enti collettivi, titolari, già secondo il diritto comune, di situazioni giuridiche soggettive (attive e passive), esprimono una propria capacità alla contribuzione, ne deriva che l'indice di capacità contributiva imputato all'ente dovrà essere di per sé apprezzato, indipendentemente da ogni

valutazione attinente all'“utilizzo” o alla “destinazione” della ricchezza prodotta e (già) tassata. Sul tema, SACCHETTO, L'imposta sul reddito delle persone giuridiche, in Tratt.dir.trib., diretto da A. Amatucci, IV, Milano, 1994, 63 ss.; LUPI, Spunti sulla tassazione delle associazioni e sulla compatibilità tra loro carattere religioso ed effettuazione di prestazioni a pagamento degli associati, in Riv.dir.trib., 2002, II, 146-7; LAROMA JEZZI, Separazione patrimoniale e imposizione sul reddito, Milano, 2006, 24 ss. Sul tema, inoltre, RUSSO, I soggetti passivi dell'Ires e la determinazione dell'imponibile, in AA.VV., La riforma dell'imposta sulle società, a cura di P. Russo, Torino, 2005, 63; FRANSONI, Imposta sul reddito delle persone giuridiche, in RUSSO, Manuale di diritto tributario, Parte speciale, Milano, 2002, 130.

- 4) L'espressione è di BOBBIO, Dalla struttura alla funzione, Comunità, Milano, 1977 e La funzione promozionale del diritto rivisitata, in FORLATI PICCHIO (a cura di), Incentivi CEE per la riforma delle strutture economiche, Padova, 1985.
- 5) Si veda, per una trattazione organica del tema, all'indomani della riforma ONLUS, lo STUDIO della Commissione Studi Tributarî del CNN, n. 728-bis, del 15/5/1998, Enti non commerciali-Organizzazioni non lucrative di utilità sociale, Aspetti fiscali, estensori GIUNCHI – MONTELEONE.
- 6) Esistono diversi regimi fiscali, tra loro del tutto eterogenei, che riguardano direttamente o indirettamente il “Non profit” e che non saranno oggetto di specifica trattazione in questa sede. Tra questi, si segnalano, la legge n. 266 del 11/8/1991 (le agevolazioni fiscali previste dalla legge quadro sul volontariato); la legge n. 49 del 26/2/1987 (esenzione per le attività di cooperazione delle ONG); le agevolazioni per le società sportive e associazioni sportive dilettantistiche (art. 90, legge n. 289 del 27/12/2002); la legge n. 383 del 7/12/2000 (agevolazioni per le associazioni di promozione sociale); le diverse ipotesi di deduzioni e detrazioni Irpef, oltre a quelle previste per le ONLUS, per liberalità effettuate a favore di enti del Terzo Settore (nel Tuir, si trovano negli artt. 10, comma 1, 15, 100, comma 2).
- 7) L'attività di impresa è quella definita dall'art. 55, Tuir che assume una portata generale, all'interno del sistema della imposizione sui redditi, per definire le attività commerciali. È da notare che, ai fini Iva, l'impresa è definita dall'art. 4, comma 1, d.p.r. 633/72, in termini analoghi all'art. 55 Tuir, con la sola differenza che, ai fini Iva, rappresenta esercizio di impresa anche lo svolgimento di attività agricola. Per questo, l'oggetto (esclusivo o principale) rilevante ai fini Iva non è solo quello commerciale, ma anche quello agricolo. Sul punto, si veda lo Studio 728-bis/1998 e TASSANI, Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi, Milano, 2007, 55 ss.
- 8) L'esercizio non prevalente di una attività di impresa, da parte dell'ente non commerciale, determina, oltre all'obbligo di dichiarare tale reddito applicando la disciplina fiscale di impresa, anche, ai sensi dell'art. 144 Tuir: l'obbligo di tenere una contabilità separata; l'applicazione, per la individuazione dei beni di impresa, dell'art. 65 commi 1 e 3bis; la deducibilità dei costi promiscui in base al rapporto tra ammontare dei proventi di impresa e ammontare complessivo di tutti i proventi (art. 144, quarto comma). Da notare che è anche possibile l'applicazione del regime forfettario delle “imprese minori” ex artt. 145 Tuir e 18 d.p.r. 600/73.
- 9) FEDELE, Il regime fiscale delle associazioni, in Riv.dir.trib., 1995, I, 327 ss., in cui si evidenzia il ruolo dell'ordinamento statutario per determinare l'oggetto principale dell'ente che deve consistere in una attività che “direttamente determina, in via esclusiva o concorrente con altre, la soddisfazione dell'interesse sociale, il conseguimento del risultato per cui l'ente è istituito”. In questo senso, possono distinguersi come attività diverse da quella principale, quelle “accessorie” e quelle “strumentali”. Sul tema, anche FRANSONI, La rilevanza degli oggetti e degli scopi degli enti diversi dalle società ai fini dell'individuazione del regime fiscale, in Riv.giur.trib., 1997, 485 ss; MASTROIACOVO-FICARI, Attività sanitaria e regime fiscale delle società di mutuo soccorso tra utilità e solidarietà sociale dello scopo, non lucratività del fine e non commercialità dell'attività, in Non profit, 1999, 265 ss.
- 10) Studio n. 728 bis, cit.

- 11)** FEDELE, Il regime fiscale delle associazioni, cit., 336, afferma che "la previsione negoziale ed il concreto porsi in essere dell'attività (o delle attività) dell'associazione esprime un effettivo conflitto (e deve trovare una composizione secondo le formule, già individuate, dell'interpretazione, anche "evolutiva", della modificazione contrattuale ovvero della dissimulazione dell'oggetto realmente perseguito)". In questa prospettiva anche ZIZZO, L'imposta sul reddito delle società, in FALSITTA, Manuale di diritto tributario, Padova, 2005, 222, secondo cui "la rilevanza tributaria dell'oggetto statutario non può comunque andare disgiunta dalla vigenza per i contraenti di questo regolamento di interessi, sicché dalla designazione di quell'oggetto occorre dipartirsi tanto nell'ipotesi di una modifica formale dello statuto, quanto nell'ipotesi di una sua modifica informale, quanto - ancora - nell'ipotesi in cui il regolamento vincolante le parti non è sin dall'origine quello desumibile dall'atto, ma risulta racchiuso in delle controdiichiarazioni a questo contestuali". Si rinvia, inoltre, a CASTALDI, Brevi riflessioni in materia di trattamento tributario delle sovvenzioni pubbliche corrisposte agli enti lirici, in Rass.trib., 1995, I, 826; GIOVANARDI, La determinazione dell'oggetto esclusivo o principale degli enti non societari, in Dir.prat.trib., 1995, I, 26 ss.
- 12)** CASTALDI, Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi, Torino, 1999, 231, ritiene che tale disposizione sia da ricondurre al principio generale di cui all'art. 73, quarto comma, T.u.i.r., mentre secondo FEDELE, Introduzione, in AA.VV., Il regime fiscale delle associazioni, cit., XXV, essa introdurrebbe un'ulteriore condizione per la qualifica commerciale dell'ente. In generale, su tali temi, si rinvia a SCHIAVOLIN, Natura del tributo. Funzioni e caratteri generali, in AA.VV., L'imposta sul reddito delle persone giuridiche, diretta da Tesoro, Milano, 1996, cit., 71 ss.; PROTO, La fiscalità degli enti non societari, Torino, 2000, 174 ss.
- 13)** Che trova applicazione anche ai fini Iva, per il rinvio operato dall'art. 4, ultimo comma, d.p.r. 633/1972.
- 14)** Il secondo comma dell'art. 149 prevede che si tenga conto della prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; della dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali (contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative); delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.
- 15)** Si rinvia allo Studio della Commissione Studi Tributarie del CNN, n. 864 bis del 21/6/1999, Enti ecclesiastici, estensore BRUNELLI. L'aspetto è particolarmente interessante soprattutto in relazione agli enti ecclesiastici che possono esercitare attività diverse da quelle di religione e di culto, anche in forma commerciale. Lo status di ente non commerciale di diritto impedisce all'Amministrazione finanziaria di disapplicare le specifiche discipline agevolative, che si connettono a tale qualifica, in funzione della attività in concreto esercitata che, in ipotesi, potrebbe anche essere prevalentemente quella commerciale. Considerazioni differenti dovrebbero invece valere per l'applicabilità della disciplina ONLUS, come si vedrà più avanti, in relazione alla quale occorre invece verificare il concreto esercizio delle attività, anche da parte dell'ente ecclesiastico.
- 16)** Secondo la impostazione prevalente, l'attività commerciale presuppone la economicità, intesa come tendenziale capacità dei proventi di remunerare i fattori della produzione, all'interno di un assetto corrispettivo di gestione. Sul tema, MICCINESI, Economicità ed attività commerciale nell'imposizione sui redditi: spunti per una riflessione, in AA.VV., L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno di Genova, 2-3 luglio, 1999, Padova, 2000, 355 ss.; FEDELE, Il regime fiscale delle associazioni, cit., 337; NUZZO, Questioni in tema di tassazione degli enti non economici, in Rass.trib., 1985, 122 ss.; CASTALDI, Gli enti non commerciali, cit., 239 ss.
- 17)** FEDELE, Il regime fiscale delle associazioni, cit., 337.
- 18)** Per una recente ricostruzione del dibattito, TRIVELLIN, op.ult.cit., 9. Sul tema PROTO, La fiscalità degli enti non societari, cit., 108 ss; PADOVANI, Problemi in tema di trattamento tributario degli enti non commerciali tra storia e prospettive di riforma, in Riv.dir.trib., 2002, I, 765 ss.

- 19)** Il secondo comma dell'art. 74 precisa poi che non costituiscono esercizio di attività commerciale: a) l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici; b) l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le aziende sanitarie locali.
- 20)** Per l'esame del quale, si rinvia al paragrafo successivo.
- 21)** Salvo che non siano esercitati da particolari categorie di soggetti, come le associazioni di promozione sociale, per le quali tali attività, rientrando tra quelle definite dalla legislazione di riferimento, sono decommercializzate proprio per effetto di quest'ultima (legge 383/2000). Con riferimento a tali enti (che si identificano con quelli che promuovono la solidarietà e il volontariato e l'aggregazione sociale attraverso lo svolgimento di attività culturali o sportive al fine di innalzare la qualità della vita, come Acli ed Arci), si veda la Circ. n. 124/E /1998.
- 22)** È da segnalare, tra le norme di disciplina degli enti non commerciali, anche quelle previste dall'art. 143, comma 3, Tuir, ai sensi del quale non concorrono a formare il reddito: a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di modico valore o di servizi, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione; b) i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento ex art. 8, comma 7, d.lgs. n. 502/1992, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti. Il medesimo art. 143, primo comma, Tuir, precisa inoltre che per gli enti non commerciali non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. rese in conformità delle finalità istituzionali, senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione. Quest'ultima disposizione risulta avere avuto una assai limitata diffusione applicativa, anche per la interpretazione restrittiva data dalla Amministrazione finanziaria (Circ. n. 124/E del 12/5/1998, par. 5.2.2.). Sul tema, *PROTO, La fiscalità degli enti non societari*, cit., 61 ss.
- 23)** Godono della agevolazione: a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza; b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali; c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione; c-bis) Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi.
- 24)** ROSSI, Scopi perseguiti e destinazione dei risultati nella tassazione degli enti di tipo associativo, in AA.VV., *Il regime fiscale delle associazioni*, cit., 270.
- 25)** CORTE CASS., n. 2573 del 29/3/1990; ID., n. 2705 dell'8/3/1995. Sul punto, si rinvia a CARINCI, *Profili fiscali delle fondazioni e servizi alla persona*, in AA.VV., *Federalismo fiscale, principio di sussidiarietà e neutralità dei servizi sociali erogati. Esperienze a confronto*, Atti del Convegno di Ravenna, 4/6 maggio 2006, a cura di De Oto e Botti, Bologna, 2007, 412. Sul tema, in modo critico rispetto all'approdo giurisprudenziale, *PROTO, La fiscalità degli enti non societari*, cit., 194. Si veda GALLO, *Fondazioni e Fisco*, in *Rass.trib.*, 2004, 1163.
- 26)** Sentenze nn. 1599, 1596, 1594, 1576 del 22/1/2009 e n. 12946 del 9/6/2009. Sul tema, si rinvia agli autori citati nella nota precedente e, in modo critico, sulla recente presa di posizione delle Sezioni Unite, ANELLO, *Negate le agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie*, in *Corr.trib.*, 2009.
- 27)** Sentenza n. 27619 del 29/12/2006, allineata a quella della Corte di Giustizia CE, causa C-222/04, del 10/1/2006.
- 28)** Ad avviso della dottrina, la previsione dell'art. 148, primo comma, Tuir, sarebbe in grado di evidenziare una portata sistematica e non meramente agevolativa. Come rileva LUPI, *Spunti sulla tassazione delle associazioni e sulla compatibilità tra loro carattere religioso ed effettuazione di prestazioni a pagamento agli associati*, in

Riv.dir.trib., II, 147, secondo cui la non tassazione delle somme erogate dai soci come contributi associativi non avrebbe carattere agevolativo in quei casi in cui manchi qualunque prestazione specifica a favore dei soci. In tali ipotesi, infatti, l'erogazione alla associazione sarebbe estranea allo stesso concetto di reddito. Analogamente dovrebbe affermarsi, secondo l'Autore, quando i "soci soddisfino insieme, attraverso l'associazione, un proprio bisogno individuale di cultura, attività sportiva o, ..., spirituale". Analogamente, FEDELE, Introduzione, cit., XXIV.

29) Associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona. Per potere rientrare nell'ambito dei soggetti agevolati, non è sufficiente la mera auto-qualificazione statutaria dell'ente, occorrendo che la natura politica, sindacale, ecc., sia confermata in base ai caratteri della attività effettivamente esercitata. Così Corte Cost., sent. n. 467 del 19/11/1992.

Particolari disposizioni sono inoltre poste per determinate attività (gestione spacci aziendali e mense, organizzazioni di viaggi, ecc.) e per determinati soggetti (associazioni di promozione sociale ed organizzazioni sindacali e di categoria): art. 148, commi 4, 5, 6, 7 dell'art. 148, Tuir; art. 4, comma 7, d.p.r. 633/1972.

30) È da notare che l'inciso "in diretta attuazione" dell'art. 148, terzo comma, Tuir, sembrerebbe richiedere un rapporto di "strumentalità diretta ed immediata" con il fine istituzionale, non potendo risultare sufficiente la ricomprensione dell'attività tra quelle di tipo accessorio (PROTO, La fiscalità degli enti non societari, cit., 63). L'aspetto risulta estremamente importante e non ancora sufficientemente chiarito, visto che i precedenti della Corte di Cassazione hanno in particolare considerato la disposizione nella versione previgente alla entrata in vigore del d.lgs. 460/1997, che si esprimeva nel senso della "conformità alle finalità istituzionali", espressione senza dubbio più generica di quella attualmente in vigore (come nel caso esaminato dalla Corte Cass., Sez.trib., sent. n. 3931 del 18/5/2001, che ha affermato la applicabilità dell'attuale 148, Tuir per gli interessi pagati dagli associati sui mutui a tasso agevolato concessi dall'Associazione Nazionale Dipendenti da Società Autoferrotranviarie e Internavigazione; si vedano inoltre le sentenze della Corte Cass., n. 4478 del 26/5/1992; n. 13141 del 28/12/199 e n. 9529 del 8/9/1999).

31) La Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 16 gennaio 2008 (dep. 12 marzo 2008), n. 6598, ha affermato che l'attuale art. 148 Tuir "stabilisce che non è mai considerata commerciale l'attività svolta nei confronti di associati o partecipanti in conformità alle finalità istituzionali. Ad analoga disciplina soggiacciono pure le attività svolte a tal fine dalle associazioni di categoria effettuate verso pagamenti di corrispettivi specifici, nei confronti di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo e statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale." A questo fine essendo però necessario "accertare la confluenza delle stesse prestazioni nel quadro della politica istituzionale dell'associazione in esame".

32) Ai fini IVA, si veda CORTE CASS. n. 22739 del 9/9/2008, in particolare per il requisito della conformità della attività svolta ai fini istituzionali dell'ente. Commentata da GUARNA, in Il fisco, 2008, 6890.

33) La circolare n. 124/E del 1998 ha affermato che la previsione in materia di ONLUS di cui all'art. 10, comma 6, d.lgs. n. 460/1997, circa la presunzione di distribuzione indiretta di utili, è applicabile in genere per tutti gli enti associativi. Analogamente anche circolare n. 9/E del 25/1/2007. Sul tema TRIVELLIN, op.cit., 16.

34) Tale disposizione non si applica 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.

35) Secondo le circolari n. 124/E e 57/E del 12/6/1998, è legittima la espressione del voto mediante delega.

36) Tale disposizione non si applica 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.

- 37)** Si veda oltre, paragrafo 5.6.
- 38)** Il primo comma dell'art. 30 citato prevede infatti che "i corrispettivi, le quote e i contributi", di cui all'art. 148 Tuir ed all'art. 4, d.p.r. 633/72, "non sono imponibili a condizione che gli enti associativi siano in possesso dei requisiti qualificanti previsti dalla normativa tributaria e, ad esclusione delle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali di cui all'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n.266, in possesso dei requisiti di cui al comma 5 del presente articolo, trasmettano per via telematica all'Agenzia delle entrate, al fine di consentire gli opportuni controlli, i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali mediante un apposito modello". Modello che è stato approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2/9/2009, n. 15896 che specifica anche modalità e termine (del 30/10/2009) per l'invio del medesimo. L'obbligo di comunicazione non si applica (comma 3-bis) alle associazioni pro loco ex legge 398/1991, agli enti associativi dilettantistici iscritti al registro del Coni che non svolgono attività commerciale, alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali ex art. 6 legge 266/1991 che non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali ex Dm 22/5/1995. Circa contenuto e soggetti interessati, si veda la CIRC. n. 12/E del 9/4/2009 (vedi CNN notizie del 10 aprile 2009). Sul tema anche PROVAGGI, Controlli sui circoli privati e novità in materia di ONLUS, in *Corr.trib.*, 2009, 1632 ss.
- 39)** "Dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi a scopi missionari alla catechesi, all'educazione cristiana" (art. 16, lett. a, legge 222/1985).
- 40)** CORTE COST., ordinanze n. 429 del 19/12/2006 e n. 19 del 26/1/2007.
- 41)** Tra le altre, CORTE CASS., sent. n. 5747 del 16/3/2005.
- 42)** Si rinvia al contenuto della circolare, che si sofferma sulle singole attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, di religione e di culto.
- 43)** Per un esame complessivo della disciplina, si rinvia a FEDELE, *La disciplina fiscale delle ONLUS*, in *Riv.not.*, 1999, 537 ss.
- 44)** FEDELE, *Introduzione*, cit., XXVIII; PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, cit., 278 ss. Chiaramente presuppone l'esercizio di attività commerciali da parte delle ONLUS la Ris. Agenzia delle Entrate n. 146/E del 21/12/2006 così come la Ris. Agenzia delle Entrate n. 129/E del 9/11/2006.
- 45)** Si rinvia al paragrafo 5.3.
- 46)** L'esclusione dei soggetti societari, diversi dalle cooperative, conduce ad escludere dalle ONLUS la società che eserciti una "impresa sociale" ai sensi del d.lgs. n. 155 del 24/3/2006 e che, proprio in virtù di quest'ultimo testo normativo, è assoggettato a vincoli (statutari, di esercizio esclusivo di attività di tipo sociale, ecc.) del tutto simili a quelli imposte alle ONLUS. La mancata estensione del beneficio fiscale, è stato notato, è in grado di configurare una disparità di trattamento difficilmente giustificabile sul piano costituzionale (oltre che a livello comunitario) e, in ogni caso, rappresenta l'ostacolo maggiore alla diffusione pratica del modello della impresa sociale. Sul tema, TASSANI, *La disciplina del non profit nelle imposte sui redditi*, in MOROZZO DELLA ROCCA (a cura di), *Mercato e (non) profit*, Pesaro, 2007, 122 ss.
- 47)** La Circ. n. 24/E del 26/6/2006 ha precisato che, ricorrendo tutti i requisiti previsti dall'art. 10, comma 1, d.lgs. 460/1997, "nulla osta al riconoscimento della qualifica di ONLUS in favore degli enti residenti all'estero e quindi alla possibilità che gli stessi siano ammessi a beneficiare del relativo regime agevolativo".
- 48)** Si veda oltre, paragrafo 5.6.

- 49)** A questo fine, e per garantire un effettivo rispetto del divieto, l'art. 10, comma 6, d.lgs. 460/96 prevede una disciplina che, a determinate condizioni, considera distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione: le cessioni e degli acquisti di beni e servizi verso soci, associati, partecipanti, fondatori, componenti gli organi amministrativi e di controllo, ecc.; l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi superiori a quelli di mercato; la corresponsione di emolumenti di stipendi, di interessi passivi, se effettuate a valori diversi da quelli di mercato.
- 50)** Sulla verifica formale e sostanziale che l'Amministrazione finanziaria può compiere, si rinvia al paragrafo 5.6.
- 51)** Si tratta degli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, delle associazioni di promozione sociale, limitatamente alle attività di cui alla lettera a) dell'art. 10, primo comma, d.lgs. 460/97 (fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lettera c, del comma 1).
- 52)** Si rinvia al paragrafo 5.3.
- 53)** Sul tema, TATULLI, *La qualificazione degli enti non profit ed i caratteri distintivi degli enti non commerciali e delle ONLUS*, in *Il fisco*, 2006, 1651 ss.
- 54)** Che abbiamo evidenziato in corsivo.
- 55)** Espressamente è esclusa l'attività di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'art. 7 d.lgs. n. 22 del 5/2/1997; per quanto riguarda la ricerca scientifica, il comma 4 dell'art. 10 considera quella svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidate ad Università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgano direttamente; per le attività di promozione della cultura dell'arte, si fa riferimento a quelle "per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'Amministrazione centrale dello Stato".
- 56)** Per quanto attiene agli aiuti umanitari, le attività devono arrecare benefici a componenti di collettività estere, ai sensi dell'art. 10, comma 2, lett. b.
- 57)** Si veda la Circ. n. 168/E del 26/6/1998.
- 58)** Sul punto, si veda la CIRC. n. 12/E del 9/4/2009. In passato, già la Ris. n. 292/E del 9/9/2002 aveva precisato che rientrano nel settore della beneficenza anche le attività "di carattere erogativo, finalizzate ad alleviare le condizioni di bisogno di soggetti meritevoli di solidarietà sociale, ivi comprese le erogazioni effettuate a favore di enti che operano direttamente nei confronti delle suddette persone", nonché le erogazioni nei confronti di altre ONLUS ed enti pubblici che operano nell'ambito degli altri settori. La riforma legislativa si muove quindi nel solco di un orientamento amministrativo, ridefinendone però i presupposti applicativi. Si veda anche il caso esaminato dalla recente Ris. n. 192/E del 27/7/2009. Sul tema, CLEMENTI, *La "beneficienza indiretta" delle ONLUS*, in *Corr.trib.*, 2009, 3044 ss.
- 59)** In termini critici rispetto a simile interpretazione "creativa" di un limite percentuale che non trova riscontro nella legge, BUSCAROLI, *Attività di assistenza sociale e socio-sanitaria svolta da ONLUS*, in *Il fisco*, 2004.
- 60)** Sul tema CUONZO-MONTECCHIANI, *ONLUS e Corte di Cassazione: riconosciuta l'operatività commerciale*, in *Boll.trib.*, 2008, 1861 ss.
- 61)** In termini critici rispetto all'interpretazione della Corte di Cassazione, CASTALDI, *Fine solidaristico e corrispettivi: risolto lo snodo interpretativo della disciplina ONLUS*, in *Enti non profit*, 2009, 23 ss., in cui rileva che, in questo modo, si amplia notevolmente la platea dei soggetti potenzialmente agevolabili, con anche problemi del rispetto del divieto comunitario di aiuti di Stato. Sul tema, si rinvia anche a TASSANI, *La disciplina del non profit nelle imposte sui redditi*, cit., 123 ss.

- 62)** Sulla qualifica di ente ecclesiastico, si rinvia allo Studio della Commissione Studi Tributari del CNN, n. 864 *bis* del 21/6/1999, *Enti ecclesiastici*, con particolare riferimento al d.lgs. n. 460/1997, est. BRUNELLI.
- 63)** Si ritiene altresì che l'agevolazione spetti per i soli enti ecclesiastici riconosciuti, STUDIO n. 864 *bis*, cit.
- 64)** Il problema della verifica effettiva dell'esercizio esclusivo di finalità di religione e di culto pone diversi problemi per quegli enti ecclesiastici, quali gli Istituti per il sostentamento del clero, che sono qualificati come enti ecclesiastici riconosciuti *ex lege* (art. 22, legge 222/1985) ma che, di fatto, non svolgono attività qualificabili come di religione o di culto. Si dovrebbe dunque affermare la loro estraneità alla disciplina ONLUS. Lo stesso problema si pone per quegli enti per i quali lo scopo di religione e di culto è presunto in modo assoluto (enti che fanno parte della gerarchia della Chiesa, istituti religiosi e seminari, art. 2, secondo comma, legge n. 222/1985). Si rinvia allo Studio della Commissione Studi Tributari del CNN n. 98/2000 del 24/11/2000, estensore BRUNELLI (vedi *CNN notizie* del 9 gennaio 2001).
- 65)** Ai sensi del comma 7, art. 10, gli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con i quali lo Stato ha stipulato patti, accordi ed intese non sono tenuti alle indicazioni statutarie di cui alla lettera h (disciplina uniforme del rapporto associativo) e i (uso della locuzione ONLUS) del primo comma del medesimo articolo.
- 66)** Attività diverse sono da considerare, in ogni caso, quelle commerciali o a scopo di lucro (art. 16, lett. b., legge n. 222/1985). Ed è da sottolineare che, a differenza delle attività di assistenza, istruzione, ecc., quelle di religione e di culto non possono mai, per loro stessa natura, essere svolte in modo "commerciale", ossia in forma d'impresa.
- 67)** Soluzione che si giustifica proprio per gli accordi intercorsi tra Stato italiano e Chiesa cattolica, ma che può essere estesa anche alle altre confessioni religiose con cui sono stati conclusi patti. Così STUDIO n. 864 *bis*, cit.
- 68)** Sul tema, TATULLI, *ONLUS: attività connesse ed accessorie*, in *Il fisco*, 2007.
- 69)** Così la CIRC. n. 168/E/1998. Sul tema, TUNDO, *Intorno al regime delle ONLUS nell'ambito degli enti non profit*, in *Dir.prat.trib.*, 2001, I, 853.
- 70)** Art. 11, comma 1, d.lgs. 460/97, che precisa anche che alla Direzione deve essere comunicata ogni successiva modifica che comporti la perdita della qualifica ONLUS e che, al comma 2, l'effettuazione della comunicazione è "condizione necessaria per beneficiare delle agevolazioni previste". Il modello di comunicazione è quello approvato con d.m. 19/1/1998
- 71)** Provvedimento del Direttore Agenzia Entrate, del 29/12/2003.
- 72)** L'art. 2, comma 2, d.m. 266/2003, prevede che "il modello di comunicazione, corredato della dichiarazione sostitutiva di cui al comma 1, è spedito in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento o consegnato in duplice esemplare alla direzione regionale competente che ne restituisce uno timbrato e datato per ricevuta, completo degli estremi di protocollazione.
- 73)** Le comunicazioni sono notificate all'ente interessato ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, entro il termine di quaranta giorni dal ricevimento della comunicazione.
- 74)** In base all'art. 3, comma 3, d.m. 266/2003, l'ufficio può inoltre invitare l'ente interessato, anche tramite l'invio di apposito questionario, a fornire, entro trenta giorni, chiarimenti in ordine alla rispondenza dei dati e delle attività ai presupposti di legge. "In tal caso, la direzione regionale procede secondo le modalità di cui al comma 2, nei venti giorni successivi alla scadenza del predetto termine".

- 75)** Così l'art. 4, comma 2, d.m. 266/2003, anche se occorre considerare il caso dell'ente già esistente che inizi ad operare nei settori di utilità sociale ed, entro 30 giorni, presenti la relativa comunicazione. In tale ipotesi, le agevolazioni debbono poter essere goduti a decorrere dall'inizio dello svolgimento delle attività, come risulta dalla stessa lettera dell'art. 11, comma 1, d.lgs. 460/97.
- 76)** È altresì previsto che gli uffici dell'Amministrazione tributaria che, nell'ambito della propria attività istituzionale di controllo o verifica, acquisiscono elementi dai quali risulti l'inosservanza, in concreto, di uno o più requisiti di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, provvedano a darne tempestiva comunicazione alla Direzione regionale delle entrate, al fine della valutazione sulla necessità o meno di procedere, previo parere dell'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, alla cancellazione dall'anagrafe, con le modalità di cui al comma 1.
- 77)** È previsto, nell'ultimo comma dell'articolo citato, che la Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate chieda preventivamente il parere all'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale al fine di provvedere alla cancellazione dall'anagrafe, con la conseguente decadenza dalle agevolazioni.
- 78)** Nel caso in esame si discuteva se la previsione statutaria per cui un'associazione non può svolgere attività diverse da quelle indicate, ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse, fosse sufficiente ad indicare con chiarezza l'esclusività del perseguimento di finalità sociali, nonché la prevalenze delle attività istituzionali. Sul tema PROVAGGI, *Il controllo formale dei requisiti per l'iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS*, in *Corr.trib.*, 2009, 2114 ss.
- 79)** Sul tema CUONZO,MONTECCHIANI, *ONLUS: note di allarme dal contenzioso*, in *Il fisco*, 2006, 6377 ss.
- 80)** Si vedano la nota n. 38 ed il testo corrispondente.
- 81)** TAR Lazio, sent. n. 13802 del 3/11/2004. Così anche TAR Emilia-Romagna, sent. n. 552 del 13/12/2005; ID., sent. n. 4480 del 19/12/2007.
- 82)** PISTOLESI, È corretto attribuire al Giudice tributari le liti sull'iscrizione delle ONLUS, in *Corr.trib.*, 2009, 251 ss.; FICARI, *Sulla giurisdizione tributaria in materia di diniego di iscrizione e di cancellazione dall'Anagrafe ONLUS*, in *Il fisco*.
- 83)** Sulla rilevanza del difetto di giurisdizione, la CORTE CASS., SS.UU., sent. n. 24883/2008, ha affermato che "il principio secondo il quale il difetto di giurisdizione è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo deve essere coniugato con il principio di economia processuale e di ragionevole durata. Conseguentemente, l'ordinamento non accorda tutela alle ipotesi giuste le quali la relativa eccezione di parte viene sollevata secundum eventum litis ovvero manifestata direttamente in sede di legittimità, senza che siffatta contestazione sia stata precedentemente dedotta, ostandovi il principio di acquiescenza, di leale collaborazione e di formazione del giudicato". In termini critici, GLENDI, *Tramonta la rilevanza "in qualunque stato e grado" del difetto di giurisdizione*, in *Riv.giur.trib.*, 2009, 5 ss.
- 84)** E, in ogni modo, è possibile sostenere la equiparazione del provvedimento in esame a quello di revoca di agevolazioni tributarie, di cui all'art. 19, comma, 1, lett. h). Così PISTOLESI, op.cit., 253.
- 85)** Significative appaiono le pronunce della giurisprudenza di legittimità in tema di giurisdizione per ricorso avverso il diniego di autotutela: CORTE CASS., SS.UU., sent. n. 16776 del 9/6/2005; Sezioni Unite, sent. n. 7388 del 6/2/2007; Sezioni Unite, n. 9669 del 23/4/2009.
- 86)** In cui, come nota nitidamente PISTOLESI, op.cit., 255, l'Agenzia ha anche invitato le Direzioni regionali ha "specificare nel provvedimento di non iscrizione o di cancellazione che avverso lo stesso può essere proposto ricorso ... alla Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede la Direzione regionale".

Secondo l'Autore ne deriverebbe che, qualora l'Agenzia in sede processuale facesse valere il difetto di giurisdizione delle Commissioni tributarie, si configurerebbe una lesione del legittimo affidamento del soggetto, di cui tener conto "ai fini della regolazione delle spese".

87) Sono espressamente fatte salve le previsioni di maggior favore previste dalle leggi citate di disciplina dei diversi soggetti.

88) Art. 30, comma 5, DI 185/2008. Sul tema PROVAGGI, *Controlli sui circoli privati e novità in materia di ONLUS*, in *Corr.trib.*, 2009, 1634.

89) Ad eccezione delle società cooperative.

90) Sul tema PUDDU, *Liberalità alle ONLUS: l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, Divieto di cumulo*, in *Il fisco*, 2005, 5122 ss.

La Ris. n. 401/E del 24/10/2008 ha esaminato il caso di una S.p.A. che eroga finanziamenti ad una ONLUS, che opera nel campo della beneficenza. La ONLUS raccoglie fondi per devolverli al Fondo speciale di solidarietà sociale (d.l. 112/2008). La Agenzia ha affermato la deducibilità ai fini Ires, anche se la beneficenza è esercitata dalla ONLUS in modo indiretto. Soluzione peraltro coerente con il nuovo comma 2-*bis* dell'art. 10, d.lgs. 460/1997.

91) Esattamente in questo senso, COMM.TRIB.PROV. Treviso, sent. n. 145 del 16/1/2008, per il caso di una ONLUS che aveva ricevuto in donazione un terreno edificabile, iscrivendolo nel registro dei beni ammortizzabili. Per i giudici veneti, la cessione del bene è soggetta ad Iva.

92) L'art. 15 del d.lgs. n. 460/97 ha disposto che "fermo restando gli obblighi previsti dal titolo secondo" del d.p.r. 633/72 (obblighi formali dei contribuenti), le ONLUS, limitatamente alle operazioni riconducibili alle attività istituzionali, "non sono soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale". Sul tema, GULMANELLI, *Aspetti giuridici dell'imposizione indiretta delle ONLUS*, in *Rass.trib.*, 1999, 85 ss.

93) Sulla esenzione per le prestazioni socio-assistenziali rese a persona migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, si veda la recente Ris. n. 238/E del 26/8/2009.

94) Sul tema, si rinvia allo Studio n. 32-2007/T, della Commissione Studi Tributarie del CNN, estensore TASSANI, Osservazioni in merito alla tassazione del contratto preliminare per persona da nominare, in www.notariato.it (vedi *CNN notizie* del 21 settembre 2007).

95) Soluzione già avanzata, con riferimento alla sequenza preliminare-definitivo in ipotesi di applicazione del c.d. prezzo-valore, dallo Studio n. 13-2007/T, della Commissione Studi Tributarie del CNN, estensori LOMONACO-MASTROIACOVO, in www.notariato.it (vedi *CNN notizie* del 21 settembre 2007).

96) Sono inoltre previste ulteriori agevolazioni per tasse di concessioni governative (art. 18), imposta sugli spettacoli (art. 23), lotterie, tombole, pesche e banchi di beneficenza (art. 24) e si prevede un rinvio ai poteri regolamentari degli enti per quanto attiene gli enti locali (art. 21). È altresì previsto che alle ONLUS si applichino le disposizioni agevolative previste per gli enti non commerciali di cui all'art. 2 (occasionalmente raccolte pubbliche di fondi e contributi), ove compatibili, in quanto più favorevoli. Sul tema, si rinvia allo Studio n. 728 *bis*, cit.