

IL NON PROFIT CHE SERVE ALL'ITALIA

di Stefano Zamagni

Il decreto delegato del Ministro delle Finanze di cui riportiamo nelle pagine successive il testo approvato dal Consiglio dei Ministri il 14.11.97 ha la finalità di agevolare, con facilitazioni o esoneri fiscali, le attività che, senza fine di lucro, realizzano servizi nel nostro paese.

Il Prof. Stefano Zamagni, Preside della Facoltà di Economia e Commercio della Università di Bologna, e presidente della Commissione ministeriale che ha predisposto il decreto, ne offre in questo articolo le motivazioni culturali e sociali.

Fino agli inizi dell'Ottocento è prevalente, nella cultura occidentale, e in particolare in quella italiana, una linea di pensiero che concepisce il rapporto interpersonale come valore in sé ed il mercato come istituzione capace di conciliare soddisfacimento dell'interesse individuale e perseguimento del bene comune.

A partire da quel periodo, per l'influenza decisiva sia dell'utilitarismo di Bentham sia dell'illuminismo francese, prende corpo nel discorso economico l'antropologia iper-minimalista dell'homo oeconomicus e con essa la metodologia dell'atomismo sociale. La nozione di mercato che in tal modo si impone è quella del mercato come meccanismo allocativo che può essere studiato in vacuo, prescindendo cioè dal tipo di società in cui esso è immerso.

E' così potuto accadere che il mercato divenisse, soprattutto a livello di cultura popolare, il luogo ideal-tipico in cui non vi è posto per la libera espressione di sentimenti morali quali l'altruismo, la reciprocità, la relazionalità e così via. La visione caricaturale della natura umana che tale sistemazione teorica ci ha tramandato ha finito col generare un duplice mito: che la sfera del mercato privato coincide con quella dell'egoismo e di conseguenza che la sfera dello stato coincide con quella degli interessi

collettivi (o della solidarietà). Di qui il ben noto dualismo stato-mercato privato e l'identificazione dello stato con la sfera del pubblico e del mercato privato con la sfera delle sole imprese for profit.

Superare la dicotomia stato-mercato

E' oggi urgente prendere atto che la crescita simultanea e ipertrofica di stato e mercato privato, che così si è consumata, è parte non secondaria nella spiegazione dei numerosi problemi che intrigano la nostra società. Se questa è la situazione - come è ormai ai più evidente - il rimedio non può essere allora in una radicalizzazione dell'alternativa stato-mercato privato, ovvero neo-statalismo contro neo-liberismo, ma in una urgente ripresa di tutte quelle forme di organizzazione economica che configurano una moderna economia civile costituita dal quel variegato insieme di soggetti che include le organizzazioni di volontariato, le imprese cooperative, l'associazionismo, le fondazioni e così via.

Invero, la società civile di cui abbiamo bisogno non può essere riduttivamente identificata con l'esistenza di una pluralità di istituzioni capaci di controbilanciare la forza dello stato. Ciò è bensì necessario, ma non sufficiente. Nel nostro paese soprattutto, la società civile o trova il modo di esprimersi a

livello della sfera delle relazioni economiche, proponendosi come forza autonoma e indipendente rispetto sia all'economia pubblica sia all'economia privata, oppure rischia di diventare poco più che una vaga espressione letteraria. In altri termini, la società civile non può essere solamente un "presupposto" per il corretto funzionamento dello stato e del mercato privato, intesi quali unici centri regolatori dell'ordine sociale. Una società di mercato adeguata ad interpretare le esigenze di benessere dei suoi cittadini nell'epoca del post-fordismo, deve poter marciare su due gambe: quella dell'economia privata e quella dell'economia civile.

Di entrambe abbiamo necessità se vogliamo ricercare i modi per civilizzare la competizione, per superare cioè quella versione polemologica del mercato che, a fronte di costi umani e sociali inaccettabili, non riesce a soddisfare i canoni della stessa razionalità economica.

Nella prospettiva della durata, dunque, non solo è più "benevolente", ma anche più conveniente organizzare il processo economico chiamando la società civile a cooperarvi che non assegnandole mere funzioni interstiziali e affidandosi ai soli schemi di incentivo economico. Quali risultati pratici deriverebbero dalla implementazione di quello che possiamo chiamare il modello civile di ordine sociale? Non è questa la sede per soffermarsi sui meccanismi di funzionamento di tale modo di realizzazione dell'ordine sociale, anche se si tratta di un compito irrinunciabile.

Mi limito a porre il seguente interrogativo: quali nodi problematici della società italiana un robusto settore di economia civile dovrebbe essere chiamato a sciogliere? La risposta è racchiusa nelle pieghe di questa tesi: la sostenibilità sociale del processo di sviluppo è oggi messa a serio repentaglio, soprattutto nel nostro paese, dall'intensificarsi di tre specifici paradossi sociali della crescita: l'aumento delle ineguaglianze, territoriali e personali, che si accompagna all'aumento della ricchezza e del reddito medio; la crescita senza occupazione, il fatto cioè che l'allargamento della base produttiva non genera più, oggi,

automaticamente nuova occupazione; le difficoltà crescenti a soddisfare i bisogni dei cittadini prescindendo dalle loro preferenze ovvero dai loro punti di vista.

Pur contraddistinti da diversità specifiche, questi paradossi, hanno in comune due elementi. Nessuno dei tre ha direttamente a che vedere con situazioni di scarsità delle risorse materiali. Essi segnalano piuttosto una situazione di scarsità sociale e - come si sa - scarsità del genere si sanano solo incentivando la fornitura di beni relazionali, di quei beni cioè che costituiscono l'unico efficace antidoto alla devastante competizione posizionale. Il secondo elemento è che tutti e tre quei paradossi costituiscono una seria minaccia alle ragioni della libertà intesa in senso positivo.

Nella mia elaborazione teorica ho sempre impiegato l'espressione economia civile e, più raramente, quella di organizzazioni non profit, mai quella di terzo settore.

La ragione è che terzo settore è espressione teoricamente non solida e culturalmente equivoca, perché accredita l'idea di residualità e di supplenza: dove non può arrivare lo stato e dove non ha convenienza ad operare l'impresa privata, lì si crea la nicchia per l'organizzazione non profit. Come a dire che il fondamento e la ragione d'essere del terzo settore starebbe in un duplice fallimento: quello dello stato e quello del contratto, come appunto la letteratura economica anglosassone da tempo va teorizzando.

Occorre tuttavia resistere a questa impostazione concettuale e ciò alla luce di due considerazioni basilari. La prima è che un tal modo di argomentare porta a contraddire, nella pratica, quel principio di sussidiarietà che tutti dichiarano di accogliere e di sottoscrivere.

A nessuno sfuggirà la situazione di antinomia in cui versa, oggi, la sussidiarietà: l'universale riconoscimento del suo valore e della sua importanza si scontra con una consistente difficoltà delle sue possibilità di attuazione. L'altra considerazione attiene alla sfida di civilizzazione che non possiamo non raccogliere: incrementare la qualità civile della società italiana. E' per questo che

abbiamo bisogno di dilatare la concezione di economia di mercato che una certa vulgata della tradizione di pensiero liberale ci ha tramandato, quella secondo cui il mercato è coestensivo alla sfera delle sole imprese private, vale a dire delle sole organizzazioni che operano per il profitto.

Le condizioni di sostenibilità delle organizzazioni non profit

Sorge spontanea la domanda: posto che in una moderna economia di mercato settori protetti non possono durare a lungo, è lecito presumere che le organizzazioni non profit riescano a raccogliere e vincere la sfida che viene loro dal doversi confrontare con le altre forme di impresa, private e pubbliche? L'impresa non profit può rispondere alla sfida competitiva in due modi: accentuando la propria specificità attraverso un potenziamento delle interazioni con le altre organizzazioni non profit, oppure abbandonando di fatto tale specificità attraverso la progressiva adozione di forme organizzative e di finalità imprenditoriali di tipo capitalistico.

Nel primo caso, per non essere espulse dal mercato, le imprese non profit devono essere in grado, nei loro settori di attività, di "far bene" quanto le altre imprese dal punto della efficienza e, nello stesso tempo, di "fare altro", ossia perseguire efficacemente i propri scopi statutari.

A prima vista, queste richieste possono apparire del tutto irrealizzabili. Già il mero raggiungimento di una posizione concorrenziale rispetto alle imprese tradizionali appare in molti casi un obiettivo ambizioso e difficilmente raggiungibile, senza considerare che tale obiettivo potrebbe talvolta entrare in conflitto con il perseguimento delle stesse finalità statutarie.

Tuttavia, questa visione pessimistica non prende in considerazione né l'esistenza degli specifici fattori di vantaggio comparato né la natura sistemica che caratterizzano i soggetti dell'economia civile.

Invero, mentre l'impresa for profit può effettivamente essere concettualizzata come un soggetto economico che interagisce con

tutti gli altri operatori attraverso le impersonali relazioni di mercato, acquistando e vendendo risorse ai prezzi correnti ed esercitando, quando può, il proprio potere oligopolistico per ottenere condizioni contrattuali migliori, l'impresa non profit si propone invece fin dalla sua origine come una struttura a rete sociale. Ne deriva che una tale comprensione dei fattori di vantaggio competitivo delle organizzazioni non profit non può prescindere dalla natura sistemica del loro modello imprenditoriale. Tale vantaggio si manifesta, in particolare, quando si considera la complessità dei fattori che determinano la capacità contrattuale delle imprese con riferimento tanto ai soggetti economici esterni, quali clienti e fornitori, quanto ai soggetti interni le cui risorse contribuiscono a vario titolo al funzionamento dell'impresa stessa.

Come è noto la realizzazione di un accordo contrattuale si fonda sempre sulla rinuncia, da parte dei contraenti, al pieno controllo delle circostanze contrattualmente rilevanti e richiede quindi un certo grado di fiducia e di affidabilità reciproche. La creazione di condizioni favorevoli in tal senso è un processo lungo e costoso e presuppone l'esistenza di un apparato istituzionale ben sviluppato ed efficiente, tanto più quando le operazioni e le prestazioni previste dal contratto si fanno complesse.

Le imprese capitalistiche cercano di ovviare a tali difficoltà attraverso la creazione di una reputazione di affidabilità nei rapporti esterni e attraverso l'elaborazione di codici etici di condotta più o meno espliciti che disciplinano i rapporti interni garantendo ciascuno dagli abusi di autorità, ricreando, attraverso il ricorso a specifici meccanismi regolativi, quelle forme di socialità e di relazionalità che sono invece gli elementi costitutivi caratterizzanti le organizzazioni non profit nelle quali il reclutamento stesso dei soci avviene sulla base di un'esplicita condizione di socialità. La notevole libertà che domina la scelta di adesione a tali organizzazioni consente, infatti, di instaurare relazioni sociali genuine, senza gli usuali vincoli della tradizione (la famiglia) o del contesto lavorativo (pressione economica e socializzazione).

Il vantaggio competitivo del non profit

Nè va dimenticato che nello svolgimento di prestazioni lavorative in imprese di questo tipo, può esservi un'importante componente di consumo, e ciò nel senso che le relazioni sociali che si instaurano nel perseguimento di un obiettivo accertato liberamente e concordemente possono rappresentare un parziale fattore di remunerazione. Ogni organizzazione produttiva infatti fornisce, in aggiunta agli output acquistati dai consumatori, anche degli output acquistati da chi vi lavora. Si tratta di tutti quei beni di cui si viene a godere nello svolgimento delle proprie mansioni e che possono indurre ad accettare o mantenere un posto di lavoro in cui tali beni abbondino, a dispetto del fatto che altrove il livello di remunerazione possa essere più alto.

Se dunque l'obiettivo sociale proposto è credibile e meritevole di interesse, è la stessa scelta di adesione a questa forma di impresa a segnalare la disponibilità degli individui ad instaurare relazioni produttive sulla base di quelle premesse. Per coloro che volessero perseguire finalità di natura esclusivamente economica, sarebbe più conveniente entrare sul mercato e vendere i propri servizi ad una impresa capitalistica, che sarebbe certo in grado di offrire condizioni contrattuali più vantaggiose sotto quel punto di vista. In altre parole, l'impresa non profit è potenzialmente in grado di operare una selezione efficiente reclutando la propria forza lavoro attraverso l'offerta di un pacchetto remunerativo "misto" che può risultare attraente soltanto per chi possiede un effettivo interesse al perseguimento dei fini di questa.

Per l'impresa non profit, dunque, il costo connesso alla realizzazione di accordi contrattuali anche complessi nei quali la componente della fiducia gioca un ruolo sostanziale è potenzialmente minore rispetto a quello sopportato da un'impresa capitalistica. Se tali potenzialità siano poi più o meno sfruttate nella pratica è cosa che dipende, in ultima istanza, dalla struttura di incentivi connessa alla effettiva scelta di adesione all'organizzazione. Se infatti la natura dell'attività e la struttura delle remunerazioni ad essa connessa sono tali da

rendere la partecipazione attraente anche per individui le cui motivazioni sono essenzialmente economiche e soltanto opportunisticamente connesse alla promozione del fine sociale, la selezione potrebbe anche avvenire secondo modalità perverse annullando il vantaggio competitivo.

Queste considerazioni svelano l'infondatezza della tradizionale contrapposizione tra perseguimento dei fini sociali e competitività dell'impresa non profit. Lungi dall'essere un'impedimento, la finalità sociale di queste organizzazioni può divenire un importante canale di trasmissione e di amplificazione dei suoi fattori di vantaggio comparato, contribuendo alla selezione efficiente delle risorse umane e materiali e ponendo le premesse per una gestione delle attività produttive e per una distribuzione delle responsabilità decisionali compatibili con livelli elevati di efficienza. La creazione di una effettiva democrazia economica all'interno dell'impresa presuppone la formazione di un sistema di norme sociali ampiamente condiviso e tale da sollecitare un uso efficiente delle risorse individuali.

La riforma tributaria degli enti non commerciali è arrivata definitivamente a conclusione. Nonostante l'articolato di legge sia stato già ripetutamente commentato, per il suo impatto sul terzo settore, merita un nuovo esame, anche se per la sua complessità dovrà essere attentamente e costantemente esaminato.

di Stefano Ragghianti

Profili generali

Il decreto in esame è il risultato di lunghe e complesse vicende parlamentari e di un lungo dibattito nel terzo settore. In una prima fase, il testo predisposto dalla originaria commissione, trasformato poi in un disegno di legge ordinaria, aveva una impostazione di politica tributaria molto netto e definitivo.

Nel testo presentato alla Camere infatti, si prevedeva una forte agevolazione fiscale per ogni provento a favore delle ONLUS. In altri termini, qualunque entrata, anche di carattere commerciale, purché non ridistribuita e impiegata a soli fini istituzionali, meritava vantaggio fiscale, in ragione della sua strumentalità oggettiva di finanziamento dell'ente e quindi di indiretta utilità sociale.

Il testo attuale invece, individua alcuni settori di attività e permette alle Onlus lo svolgimento delle sole attività connesse a quelle previste, esentando quindi solo questo gruppo. Evidentemente, ragioni di gettito, nonché considerazioni in ordine alla neutralità fiscale della norma, hanno spinto alla importante modifica di politica economica.

Il testo tornato indietro dalla Commissione Parlamentare dei Trenta, e definitivamente emanato dal governo, mantiene l'impostazione complessiva originaria: la prima parte (art. 1 - 9), concerne il riordino degli enti non commerciali ordinari, andando a modificare direttamente il testo unico delle imposte sul reddito (DPR 917/1986), il testo in materia di imposta sul valore aggiunto (DPR 633/1972) ed anche la normativa ordinaria di altre imposte.

Come già detto, le novità che meritano attenzione prioritaria sono le seguenti:

1. modifica della qualificazione di ente non commerciale, nel senso di far riferimento alla attività effettivamente svolta che deve essere oggettivamente essenziale per il raggiungimento degli scopi istituzionali;
2. esplicita esclusione dal campo della com-

merciabilità di talune operazioni, quali la raccolta occasionale di fondi o i proventi derivanti da convenzioni con la pubblica amministrazione;

3. introduzione di un nuovo regime forfetario di determinazione del reddito, in base al volume di affari ed ai settori di attività;
4. profonda modifica del rapporto associativo per questo tipo di enti, tesa a verificare la effettività del rapporto, la sua democraticità interna, la non patrimonializzazione del rapporto contrattuale;
5. la esplicita esclusione dal campo della commerciabilità di talune operazioni (organizzazione di viaggi e gestione di spacci interni), che hanno sempre dato luogo a interpretazioni diverse;
6. la possibilità di perdere la qualifica di ente non commerciale, nel caso vi sia prevalenza di attività commerciali per un intero periodo di imposta.

Relativamente alla seconda parte invece, meritano segnalazione soprattutto i seguenti aspetti:

1. sono istituite le Organizzazioni Non lucrative di Utilità Sociale (ONLUS), che devono possedere determinati requisiti formali e svolgere attività in specifici settori;
2. è esplicitamente previsto che le associazioni di volontariato iscritte in base alla L. 266/91 siano automaticamente qualificate come ONLUS;
3. le ONLUS possono svolgere esclusivamente le attività elencate dalla legge e quelle direttamente connesse entro determinati limiti, ma non possono svolgere altre attività;
4. le ONLUS godono di un rilevante sistema di esenzione fiscali sia in materia di imposte dirette che indirette;
5. è previsto un articolato sistema di detrazione per chi effettua liberalità alle ONLUS, siano esse persone fisiche che imprese;
6. è prevista una riforma del sistema di tenuta delle scritture contabili delle ONLUS;

7. è previsto un rigido meccanismo sanzionatorio per chi abusa della denominazione di ONLUS e gode delle agevolazioni fiscali senza averne diritto.

La filosofia generale del provvedimento è quindi abbastanza evidente: dopo aver profondamente riformato la disciplina ordinaria, quella cioè relativa agli enti non commerciali ordinari, la legge ne individua alcuni, le ONLUS, che per loro caratteristica oggettiva e soggettiva meritano una maggiore tutela e una maggiore leva fiscale, in ragione del loro intrinseco aiuto allo stato sociale, della forte esternalità dei servizi offerti in parallelo allo stato. A fronte di questi vantaggi, incombono anche maggiori obblighi ed oneri.

Tuttavia, anche all'interno della stessa disciplina relativa alle ONLUS, è presente una importante distinzione tra gruppi di attività: come infatti diremo meglio nel commento all'art. 10, mentre alcune attività sono considerate sempre attività di solidarietà, altre assumono tale qualificazione solo se le prestazioni sono effettuate a favore di soggetti che si trovano in situazione di svantaggio.

Problemi aperti

La disciplina attrarrà senza dubbio l'attenzione di molti commentatori.

Già da ora tuttavia è possibile individuare alcuni aspetti di carattere problematico, che richiedono tuttavia un rapido chiarimento.

Uno dei primi problemi riguarda senza dubbio le associazioni di volontariato e l'interpretazione che si deve dare al combinato disposto degli articoli 10 e 11 del decreto.

Se infatti la prima norma prevede la necessaria e automatica qualificazione ONLUS per le associazioni iscritte ai registri regionali, l'articolo 11 dispone che i soggetti che intraprendono le attività tipiche delle ONLUS devono comunicare entro il 30 gennaio 1998 all'anagrafe delle ONLUS, la loro qualificazione, a pena di decadenza dalle agevolazioni. È legittimo il dubbio se tale comunicazione sia un onere anche delle associazioni di volontariato oppure se tale adempimento sia superfluo per il fatto che la qualificazione di ONLUS per le associazioni di volontariato è un effetto legale ed automatico.

Questa interpretazione sembra la più corretta, sia dal punto di vista letterale che logico; tuttavia, poiché la conseguenza della omessa comunicazione è addirittura la decadenza dai benefici fiscali, un chiarimento sul punto sarebbe

quanto mai opportuno.

Il secondo e forse più rilevante problema riguarda il concetto di attività connesse e il divieto di svolgere attività diverse.

Anche la Commissione dei Trenta aveva richiamato l'attenzione del governo sulla necessità di una più oggettiva definizione delle stesse, stante anche in questo caso le gravi conseguenze di un mancato rispetto, anche involontario, della norma.

Il quinto comma dell'articolo 10, mentre ribadisce che le attività accessorie non devono mai risultare prevalenti, contiene anche una importante distinzione tra settori di attività.

Infatti per alcune di quelle (cioè per l'assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e tutela dei diritti civili), le attività statutarie si considerano connesse anche se non sono rivolte a soggetti svantaggiati, stante evidentemente il loro oggettivo rilievo sociale.

Anche su questo punto è quindi necessario un rapido chiarimento.

Problema oltremodo complesso, sarà quello che diversi soggetti dovranno affrontare, è cioè quello di scorporare determinate attività che pur servendo da finanziamento dell'ente, non possono considerarsi connesse e quello immediatamente conseguente di come far affluire le relative risorse all'ente principale.

Sul problema viene, in parte, in aiuto l'articolo 9 del testo emanato, il quale prevede un regime transitorio agevolato di cessione di beni e di aziende a favore di enti non commerciali. Il problema è tuttavia strettamente collegato a quello precedente, a quello cioè della corretta interpretazione da dare alle attività connesse: solo dopo una consolidata interpretazione delle stesse è possibile affrontare il secondo aspetto.

È bene inoltre ricordare per quei soggetti che ancora lo fossero, che le IPAB non possono qualificarsi come ONLUS. Il comma dieci del solito articolo 10, tra i vari soggetti esclusi indica infatti anche gli enti pubblici.

Per continuare a riflettere sulle problematiche che la normativa propone di qui a breve tempo, occorre dire che anche l'individuazione dei soggetti svantaggiati ai quali alcune ONLUS devono rivolgersi, non sarà né facile, né pacifica, poiché la norma non fornisce parametri oggettivi.

Altra rilevante questione, per ora non definita dalla legge, è quella della possibile "autorità di controllo" sulle ONLUS, della quale si parla da tempo e che già la legge di delegazione conteneva.

Valutazioni critiche

Una riforma tributaria, specialmente se così vasta, si giudica solo a posteriori e dopo diverso tempo.

Tuttavia, possiamo azzardare alcune valutazioni iniziali.

Bisogna dare atto che, specialmente nella parte relativa agli enti non commerciali, arrivano finalmente a definizione alcune rilevanti questioni, come per esempio la esplicita esclusione di talune attività (convenzioni e raccolte di fondi).

Anche nella parte relativa alle ONLUS, si deve apprezzare la disciplina sulla deducibilità fiscale delle donazioni in denaro, norma che va a colmare una clamorosa e grave lacuna dell'ordinamento.

Bisogna tuttavia dire che tale disciplina appare piuttosto limitata sia per importi, sia per il fatto che ormai la disciplina generale degli oneri deducibili, trasformati in detrazioni di imposta, porta limitati vantaggi.

Per quanto concerne più specificatamente le ONLUS, la disciplina ha i limiti e i vantaggi di una riforma solo fiscale.

Non c'è dubbio che in una prima fase, i problemi legati al divieto di attività diverse da quelle indicata dalla legge, portano forse più problemi che vantaggi anche se a regime il sistema risulta senza dubbio vantaggioso, per la vastità di esenzione fiscale.

Anche il nuovo regime di tenuta delle scritture contabili delle Onlus, può talvolta risultare problematico, nonostante il regime semplificato per i soggetti minori.

Relativamente al volontariato bisogna invece dire che le sue specificità non sono state tenute in conto come forse meritavano.

Dove infatti le prestazioni, o la prevalenza di esse, sono gratuite e spontanee, come avviene per il volontariato, vi è una debolezza economica che doveva e poteva essere riconosciuta.

Le uniche norme a favore del volontariato sono la previsione di automaticità quali ONLUS per le associazioni iscritte e la clausola di miglior favore della legge quadro (art. 10 comma 8). Le agevolazioni di carattere formale sono invece piuttosto modeste, o almeno uno sforzo maggiore poteva essere fatto in tal senso.

Vi è quindi un riconoscimento forse un po' tardivo, ma comunque pieno, della legge quadro che mai come ora sembra portare alla massime conseguenze i vantaggi, specialmente di carattere fiscale.

Gravi preoccupazioni pone poi anche il sistema adottato, cioè quello della autoqualificazione di ONLUS, da sottoporre successivamente a controllo. Mentre infatti nella legge quadro del 1991, vi era un controllo (magari talvolta lacunoso e comunque non sempre omogeneo) anteriore alla qualifica di associazione di volontariato, effettuato in sede di prima iscrizione e poi annualmente verificato, in questo caso vi è una autocertificazione di possesso di requisiti essenziali per essere Onlus, non sempre facili da verificare e comunque facilmente violabili anche in buona fede: valga per tutti la questione di definizione di attività connessa.

Prospettive future

Diversi problemi restano ovviamente aperti.

Occorrerà prima di tutto verificare che le interpretazioni che si faranno strada non siano tali da vanificare le originarie intenzioni del legislatore delegante.

A parte ciò è evidente come a questo punto possa e debba essere affrontato il nodo di una riforma civilista del terzo settore, problema che a rigore di logica avrebbe dovuto essere preliminare rispetto a quello tributario.

Resta poi ancora del tutto irrisolto il problema dell'IVA sugli acquisti, non definito dal decreto in esame.

Anche su questo punto la Commissione dei Trenta aveva sollevato il problema, ormai annoso. Come noto sulla questione incide in maniera determinante il diritto comunitario, che vincola i paesi membri ad una conforme disciplina agevolativa, impedendo agevolazioni diversificate. La riforma, in questo modo, resta però zoppa e necessita di misure alternative. Sembra impossibile concepire una riforma della vastità di quella attuale e non riuscire a definire, almeno per le associazioni di volontariato, la questione dell'Iva sugli acquisti, magari in modo indiretto e tale da non violare la normativa comunitaria.

Del resto, la legge finanziaria dello scorso anno, conteneva una esplicita delega del Parlamento al governo.

Altro spinoso problema è quello relativo alla nuova imposta regionale sulle attività produttive (irap): mentre il nuovo sistema tributario prevede per le onlus forti esenzioni per tutti i tributi, niente è detto nel merito, con evidente contraddizione rispetto all'insieme del provvedimento.

LA RIFORMA PER GLI ENTI NON COMMERCIALI E PER LE ONLUS

SEZIONE I

Modifiche alla disciplina degli enti non commerciali in materia di imposte sul reddito e di imposta sul valore aggiunto

ARTICOLO 1

Qualificazione degli enti e determinazione dei criteri per individuarne l'oggetto esclusivo o principale di attività

ARTICOLO 2

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

ARTICOLO 3

Determinazione dei redditi e contabilità separata

ARTICOLO 4

Regime forfetario di determinazione del reddito

ARTICOLO 5

Enti di tipo associativo

ARTICOLO 6

Perdita della qualifica di ente non commerciale

ARTICOLO 7

Enti non commerciali non residenti

ARTICOLO 8

Scritture contabili degli enti non commerciali

ARTICOLO 9

Agevolazioni temporanee per il trasferimento di beni patrimoniali

SEZIONE II

Disposizioni riguardanti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale

ARTICOLO 10

Organizzazioni non lucrative di utilità sociale

ARTICOLO 11

Anagrafe delle Onlus e decadenza dalle agevolazioni

ARTICOLO 12

Agevolazioni ai fini delle imposte sui redditi

ARTICOLO 13

Erogazioni liberali

ARTICOLO 14

Disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto

ARTICOLO 15

Certificazione dei corrispettivi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto

ARTICOLO 16

Disposizioni in materia di ritenute alla fonte

ARTICOLO 17

Esenzioni dall'imposta di bollo

ARTICOLO 18

Esenzioni dalle tasse sulle concessioni governative

ARTICOLO 19

Esenzioni dall'imposta sulle successioni e donazioni

ARTICOLO 20

Esenzioni dall'imposta sull'incremento di valore degli immobili e della relativa imposta sostitutiva

ARTICOLO 21

Esenzioni in materia di tributi locali

ARTICOLO 22

Agevolazioni in materia di imposta di registro

ARTICOLO 23

Esenzioni dall'imposta sugli spettacoli

ARTICOLO 24

Agevolazioni per le lotterie, tombole, pesche e banchi di beneficenza

ARTICOLO 25

Disposizioni in materia di scritture contabili e obblighi formali delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale

ARTICOLO 26

Norma di rinvio

ARTICOLO 27

Abuso della denominazione di organizzazione non lucrativa di utilità sociale

ARTICOLO 28

Sanzioni e responsabilità dei rappresentanti legali e degli amministratori

ARTICOLO 29

Titoli di solidarietà

ARTICOLO 30

Entrata in vigore

**PUBBLICHIAMO IL TESTO DEL DECRETO LEGISLATIVO
SULLA DISCIPLINA TRIBUTARIA DEGLI ENTI NON COMMERCIALI
E DELLE ORGANIZZAZIONI NON LUCRATIVE DI UTILITÀ SOCIALE
(ONLUS), APPROVATO DAL CONSIGLIO DEI MINISTRI IL 14.11.97.**

*Commento di
Stefano Ragghianti*

SEZIONE I

**Modifiche alla disciplina
degli enti non commerciali
in materia di imposte sul reddito
e di imposta sul valore aggiunto**

ARTICOLO 1

Qualificazione degli enti e determinazione dei criteri per individuarne l'oggetto esclusivo o principale di attività

1. Nel Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, all'articolo 87, il comma 4 è sostituito dai seguenti:

"4. L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

4-bis. In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti."

Nota all'art. 1

La norma va ad integrare e modificare direttamente il testo unico delle imposte dirette, in particolare l'articolo che individua i soggetti passivi dell'IRPEG, tra cui anche gli enti non commerciali. In primo luogo, l'atto costitutivo può essere redatto anche in forma di scrittura solo registrata e ciò è sufficiente per la sua rilevanza in ordine alla individuazione dell'oggetto. Vi è poi una specifica in ordine a ciò che si intende per attività principale, che è ritenuta quella essenziale per realizzare direttamente gli scopi principali indicati in atto.

In altre parole vi è una comparazione fra l'attività individuata dallo statuto e quella effettivamente esercitata. Non è più sufficiente la sola autoqualificazione di ente non commerciale, ma occorre che l'attività svolta sia oggettivamente es-

senziale, e quindi necessaria ed indispensabile, agli scopi dichiarati in atto costitutivo. La norma si applica anche agli enti non residenti.

ARTICOLO 2

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

1. Nell'articolo 108, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente il reddito complessivo degli enti non commerciali, dopo il comma 2, è aggiunto, in fine, il seguente:

"2-bis. Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 87:

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

b) i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 502, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi."

2. Le attività indicate nell'articolo 108, comma 2-bis, lettera a), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dal comma 1, fermo restando il regime di esclusione dall'imposta sul valore aggiunto sono esenti da ogni altro tributo.

3. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, possono essere stabiliti condizioni e limiti affinché l'esercizio delle attività di cui all'articolo 108, comma 2-bis lettera a), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre

1986, n. 917, possa considerarsi occasionale.

Nota all'art. 2

La norma va a modificare l'art. 108 del testo unico che fissa regole generali per la determinazione del reddito complessivo degli enti non commerciali.

La norma contiene una presunzione assoluta di non imponibilità di alcune operazioni.

La norma è di particolare interesse e va finalmente a definire questioni annose e delicate.

La lettera a) esclude da imponibilità i fondi pervenuti a seguito di raccolte effettuate occasionalmente, anche se rappresentano corrispettivi di offerte di beni di modico valore o di servizi, purché in occasione di manifestazioni riguardanti le tematiche affrontate dall'ente.

In ordine al discusso concetto di occasionalità, piuttosto complesso da individuare, il terzo comma rimanda ad un possibile decreto del Ministro delle finanze che fissi tale concetto.

La lettera b) invece risolve finalmente la questione dei rapporti convenzionali con la Pubblica Amministrazione, o del regime di accreditamento di cui alla legge 502 del 1992 e successive modificazioni, nel senso della non imponibilità di tali somme.

Il testo letterale si ostina a definire "contributi", tali proventi, cosa che spesso non è trattandosi di veri e propri corrispettivi derivanti da rapporto contrattuale, tuttavia la disposizione appare chiara ed inequivocabile.

Il secondo comma dell'articolo in commento prevede l'esclusione da ogni tributo delle operazioni di cui sopra compresa l'IVA, coordinando quindi tale disciplina con quella delle imposte dirette, cosa oltremodo utile.

ARTICOLO 3

Determinazione dei redditi e contabilità separata

1. All'articolo 109 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente la determinazione dei redditi degli enti non commerciali, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) i commi 2 e 3 sono sostituiti dai seguenti:
"2. Per l'attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata.

3. Per l'individuazione dei beni relativi all'impresa si applicano le disposizioni di cui all'articolo 77, commi 1 e 3-bis.

3-bis. Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del

loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi; per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte del loro ammontare che corrisponde al predetto rapporto";

b) il comma 4-bis è sostituito dal seguente:
"4-bis. Gli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica sono esonerati dall'obbligo di tenere la contabilità separata qualora siano osservate le modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria tenuta a norma di legge dagli stessi enti.".

Nota all'art. 3

Anche in questo caso si incide direttamente sul testo unico delle imposte dirette (DPR 917/86).

La norma in esame è di particolare interesse: essa riguarda sia la tenuta delle scritture contabili, sia la determinazione della base imponibile della eventuale attività commerciale.

Sotto il primo profilo, viene imposto l'obbligo della contabilità separata per le attività commerciali eventualmente esercitate.

In altri termini, decade la possibilità di scelta tra contabilità separata e contabilità unica precedentemente prevista. La norma è di evidente importanza e di conseguenza quasi immediata.

Gli enti che avevano scelto la contabilità unica dovranno reimpostare le proprie scritture separando le due "anime" quella commerciale e quella non commerciale.

L'unica eccezione è rappresentata dagli enti che sono ammessi a tenere la contabilità pubblica, per i quali non sussiste obbligo di contabilità separata, purché tale contabilità pubblica sia tenuta ovviamente in conformità della legge.

ARTICOLO 4

Regime forfetario di determinazione del reddito

1. Nel Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo l'articolo 109 è inserito il seguente:

"Articolo 109-bis - (Regime forfetario degli enti non commerciali) - 1. Fatto salvo quanto previsto, per le associazioni sportive dilettantistiche, dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e, per le associazioni senza scopo di lucro e per le pro-loco, dall'articolo 9-bis del decreto legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito con modificazioni dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66, gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata ai sensi dell'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, possono op-

tare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività corrispondente alla classe di appartenenza secondo la tabella seguente ed aggiungendo l'ammontare dei componenti positivi del reddito di cui agli articoli 54, 55, 56 e 57:

- a) attività di prestazioni di servizi:
 - 1) fino a lire 30.000.000, coefficiente 15 per cento;
 - 2) da lire 30.000.001 al lire 360.000.000, coefficiente 25 per cento;
- b) altre attività:
 - 1) fino a lire 50.000.000, coefficiente 10 per cento;
 - 2) da lire 50.000.001 al lire 1.000.000.000, coefficiente 15 per cento.

2. Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

3. Il regime forfetario previsto nel presente articolo si estende di anno in anno qualora i limiti indicati al comma 1 non vengano superati.

4. L'opzione è esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e comunque per un triennio.

La revoca dell'opzione è effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata.

5. Gli enti che intraprendono l'esercizio d'impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni."

Nota all'art. 4

Questa norma, che introduce un nuovo articolo nel T.U.I.R. (109 bis), dispone il nuovo regime forfetario di determinazione del reddito.

Il regime è differenziato per volume di affari, con due fasce, e per settore di attività.

L'ente che ha optato per questo sistema determina la propria base imponibile applicando all'ammontare dei propri ricavi commerciali i coefficienti previsti.

Ovviamente, in questo caso non sono deducibili i costi relativi all'attività commerciale ed il sistema non ammette quindi chiusure in perdita.

La scelta è quindi volontaria da parte dell'ente e l'opzione viene esercitata in sede di dichiarazione annuale dei redditi. Essa è vincolante almeno per

un triennio e si estende automaticamente di anno in anno se i limiti previsti non vengono superati.

Il regime risulterà favorevole per quegli enti che hanno costi commerciali in una percentuale inferiore a quella riconosciuta dai coefficienti di redditività.

Il sistema è apprezzabile per la sua certezza di rapporti con l'amministrazione, per la sua prevedibilità in termini di convenienza fiscale e per la sua automaticità e semplicità di applicazione.

L'articolo precisa poi che restano salve le disposizioni di cui alla legge 398/1991, valida per le associazioni sportive dilettantistiche, poi esteso a tutte le associazioni senza scopo di lucro. Era in pratica l'unico regime forfetario ad oggi ammesso.

ARTICOLO 5

Enti di tipo associativo

1. All'articolo 111 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente l'attività svolta dagli enti di tipo associativo, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il comma 3 è sostituito dal seguente: "3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.";

b) dopo il comma 4, sono aggiunti in fine i seguenti: "4-bis. Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal ministero dell'Interno, non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempreché le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

4-ter. L'organizzazione di viaggi e soggiorni

turistici di cui al comma 4-bis non è considerata commerciale anche se effettuata da associazioni politiche, sindacali e di categoria, nonché da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese sempreché sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

4-quater. Per le organizzazioni sindacali e di categoria non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali le cessioni delle pubblicazioni, anche in deroga al limite di cui al comma 3, riguardanti i contratti collettivi di lavoro, nonché l'assistenza prestata prevalentemente agli iscritti, associati o partecipanti in materia di applicazione degli stessi contratti e di legislazione sul lavoro, effettuate verso pagamento di corrispettivi che in entrambi i casi non eccedano i costi di diretta imputazione.

4-quinquies. Le disposizioni di cui ai commi 3, 4-bis e 4-quater si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

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

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

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

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

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, secondo comma, del Codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti;

f) intrasmissibilità della quota o contributo

associativo a eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

4-sexies. Le disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del comma 4-quinquies non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.”.

2. Nell'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativo all'esercizio di imprese ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nel quarto comma, secondo periodo, relativo al trattamento di talune cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da enti di tipo associativo, le parole “e sportive” sono sostituite dalle seguenti: “sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona”; nello stesso comma, il terzo periodo è soppresso;

b) nel quinto comma, lettera a), relativo al trattamento delle pubblicazioni curate da enti di tipo associativo, le parole “e sportive” sono sostituite dalle seguenti: “sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona”;

c) dopo il quinto comma, sono aggiunti i seguenti: “Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e) della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal ministero dell'Interno, non si considera commerciale, anche se effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, sempreché tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel secondo periodo del quarto comma. Le disposizioni di cui ai commi quarto, secondo periodo, e sesto si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

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

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

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

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

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, secondo comma, del Codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti;

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

Le disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del settimo comma non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria."

3. Entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, le associazioni costituite prima della predetta data predispongono o adeguano il proprio statuto, ai sensi dell'articolo 111, comma 4-quinquies, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dal comma 1, lettera b), e ai sensi dell'articolo 4, settimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato dal comma 2, lettera b).

4. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, il termine di cui al comma 3 è di dodici mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

Nota all'art. 5

La modifica riguarda l'art. 111 del TUIR, relativo agli enti non commerciali di tipo associativo per i quali valgono regole in parte diverse dagli altri enti non commerciali.

Anche in questo caso la riforma è profonda.

Con le lettere a) e b) dell'articolo in esame si vanno a risolvere definitivamente alcune questioni che avevano dato luogo a diverse e discusse interpretazioni. Le attività svolte in diretta attuazione degli scopi associativi rivolte ai propri aderenti, non si considerano commerciali. Inoltre, per le associazioni di cui alla legge 287/91, non si considerano commerciali anche alcune altre at-

tività (somministrazione di alimenti e bevande e organizzazione di viaggi), purché siano complementari a quelle istituzionali.

Il disposto risolve così definitivamente la questione della gestione di circoli e pubs, che da ultimo avevano visto una interpretazione dell'Amministrazione in senso piuttosto restrittivo.

A fronte di questi vantaggi, la norma pone anche però diversi oneri, alcuni dei quali sono destinati ad incidere in maniera non secondaria sia sotto il profilo formale che sotto quello sostanziale della vita associativa.

Le norme tendono a modificare il rapporto associativo, cercando di salvaguardarne l'effettività ed evitando o rendendo più difficili rapporti simulati e comunque di fatto non corrispondenti alla natura dell'ente.

A parte alcuni adeguamenti statutari, le lettere c), e) ed f) in particolare, incidono sul contratto associativo, nel senso di garantire la democraticità della struttura, la non temporaneità del rapporto associativo, l'effettività dei diritti.

Le norme in commento rivestono interesse anche là dove vogliono garantire la non commerciabilità della partecipazione e dove prevedono misure atte a garantire la trasparenza e la pubblicità della vita associativa. In questo senso deve essere letta per esempio la norma che prevede forme idonee di convocazione assembleare, nonché di pubblicità delle delibere e dei bilanci.

Per quanto la normativa non si formalizzi eccessivamente, (per esempio non è richiesta la convocazione dell'assemblea per raccomandata), essa incide tuttavia sulla vita effettiva e concreta dell'associazione, mentre il vecchio regime, almeno dal punto di vista fiscale, era basato esclusivamente sulla lettera dello statuto, senza alcun controllo di merito.

Le clausole ora esaminate rappresentano condizioni essenziali per poter godere delle agevolazioni precedenti e renderanno vita difficile a quegli enti che, autoqualificatisi come enti non commerciali, celano invece strutture di carattere quasi integralmente commerciale.

Le disposizioni in ordine alla disciplina del rapporto associativo (lett. c) e della pubblicità della vita associativa (lett. e), non si applicano tuttavia alle associazioni religiose.

La seconda parte dell'articolo, tende opportunamente a coordinare, alle stesse condizioni la disciplina I.V.A., unificando opportunamente condizioni formali e sostanziali.

Da ultimo è fissato il termine di sei mesi per gli opportuni adeguamenti statutari. Le associazioni già esistenti devono quindi entro il 30 giugno adeguare i propri statuti. Invece le associazioni politiche, sindacali e di categoria godono di un

termine più lungo (dodici mesi) per questa operazione di adeguamento.

ARTICOLO 6

Perdita della qualifica di ente non commerciale

1. Nel Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo l'articolo 111, è inserito il seguente "Articolo 111-bis (Perdita della qualifica di ente non commerciale).

1. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.

2. Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri: a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

3. Il mutamento di qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. L'iscrizione nell'inventario deve essere effettuata entro sessanta giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica secondo i criteri di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689.

4. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili"

2. Nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, all'articolo 4, dopo il quarto comma, è inserito il seguente: "Le disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale di cui all'articolo 111-bis del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applicano anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto".

Nota all'art. 6

Anche l'art. 6 rappresenta una rilevante novità rispetto al passato. Introducendo l'art. 111 bis

nel testo Unico delle imposte dirette, si prevedono quattro ipotesi in cui l'ente perde la qualifica di "non commerciale".

In primo luogo si fissa una regola generale per cui l'ente perde la qualifica quando eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta.

Le lettere da a) a d) individuano alcuni parametri, tuttavia non tassativi, che sono ritenuti sintomatici della commerciabilità dell'ente.

Il confronto è in pratica tra la sfera commerciale e quella istituzionale dell'ente, nel senso ovviamente previsto dalla stessa normativa fiscale.

Nel caso prevalgano le entrate di tipo commerciale, l'ente perde immediatamente la qualifica.

Il confronto è in pratica "a posteriori", nel senso che una analisi del genere può essere fatta solo al termine del periodo di imposta, cioè dopo che per un intero anno si è applicato un regime speciale.

Le ipotesi previste sono talvolta di complessa individuazione. Per esempio la lettera a) del testo in esame prevede quale causa di perdita della qualifica di ente non commerciale la prevalenza di immobilizzazioni relative alla attività commerciale rispetto alle altre immobilizzazioni: a parte il fatto che spesso le immobilizzazioni hanno un uso promiscuo, sia commerciale che istituzionale (es: un computer), non è affatto detto che tale parametro sia indicativo di una assoluta prevalenza di commerciabilità. Anche il confronto richiesto dalla successiva lettera b) appare oltremodo complesso: si tratta infatti di confrontare i ricavi commerciali (dato certo), con il valore normale (dato assai discutibile) delle cessioni di beni e prestazioni di servizi istituzionali, giacché questi possono essere elargiti gratuitamente.

Nel caso che l'ente perda la qualifica di non commerciale, tutti i beni vengono attrattati nella sfera commerciale, con ovvia perdita del regime speciale agevolato.

La norma appare estremamente rigorosa, in quanto le conseguenze della perdita di qualifica sono istantanee, cioè nel medesimo periodo di imposta in cui si verifica la prevalenza.

Tra l'altro, in sede di emanazione definitiva non si è stranamente provveduto a colmare l'incongruenza, segnalata anche dalla Commissione dei Trenta, di dover iscrivere i beni in inventario entro sessanta giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui si è persa la qualifica di ente non commerciale, cosa evidentemente impossibile, considerato che solo a fine esercizio tale esame è possibile.

ARTICOLO 7

Enti non commerciali non residenti

1. All'articolo 114 del Testo unico delle im-

poste sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, riguardante gli enti non commerciali non residenti nel territorio dello Stato, nel comma 2, le parole "senza tenerne contabilità separata si applicano le disposizioni dei commi 2 e 3 dell'articolo 109" sono sostituite dalle seguenti: "si applicano le disposizioni dei commi 2, 3 e 3-bis dell'articolo 109".

Nota all'art. 7

Il disposto concerne gli enti non commerciali non residenti per i quali è imposto l'obbligo della contabilità separata.

ARTICOLO 8

Scritture contabili degli enti non commerciali

1. Nell'articolo 20 decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, riguardante le scritture contabili degli enti non commerciali, dopo il primo comma sono aggiunti i seguenti: "Indipendentemente alla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'articolo 108, comma 2-bis, lettera a), Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Gli enti soggetti alla determinazione forfetaria del reddito ai sensi del comma 1 dell'articolo 109-bis del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni, relativamente alle attività di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi, assolvono gli obblighi contabili di cui all'articolo 18, secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662".

Nota all'art. 8

La norma incide sul regime contabile degli enti non commerciali, formalizzando in maniera più rigorosa l'obbligo di redazione di una sorta di bilancio (denominato per l'occasione rendiconto) dal quale devono risultare entrate e uscite. L'obbligo aggiuntivo riguarda gli enti che svolgono attività di raccolta pubblica di fondi, con l'evidente intento di moralizzare il settore specifico. L'articolo in commento, consente poi agli enti

non commerciali ammessi al regime forfetario di tenere le scritture contabili secondo il regime semplificato di cui alla legge 662/96.

ARTICOLO 9

Agevolazioni temporanee per il trasferimento di beni patrimoniali

1. Il trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni a favore di enti non commerciali, con atto sottoposto a registrazione entro il 30 settembre 1998, è esente dalle imposte sulle successioni e donazioni, ipotecaria e catastale, sull'incremento del valore degli immobili e relativa imposta sostitutiva, non dà luogo, ai fini delle imposte sui redditi, a realizzo o a distribuzione di plusvalenze e minusvalenze, comprese quelle relative alle rimanenze e compreso il valore di avviamento, né costituisce presupposto per la tassazione di sopravvenienze attive nei confronti dell'ente cessionario, a condizione che l'ente dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività. Qualora il trasferimento abbia a oggetto l'unica azienda dell'imprenditore cedente, questi ha l'obbligo di affrancare le riserve o fondi in sospensione d'imposta eventualmente costituiti in precedenza previo pagamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche ovvero dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto pari al 25 per cento, secondo le modalità determinate con decreto del Ministro delle Finanze. Per i saldi attivi di rivalutazione costituiti ai sensi delle leggi 29 dicembre 1990, n. 408 e 30 dicembre 1991, n. 413, recanti disposizioni tributarie per la rivalutazione dei beni, lo smobilizzo di riserve e di fondi e per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, l'imposta sostitutiva è stabilita con l'aliquota del 10 per cento e non spetta il credito d'imposta previsto dall'articolo 4, comma 5, della predetta legge n. 408 del 1990 e dall'articolo 26, comma 5, della predetta legge n. 413 del 1991; le riserve e i fondi indicati nelle lettere b) e c) del comma 7 dell'articolo 105 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono assoggettati a imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio con l'aliquota, rispettivamente, del 5 per cento e del 10 per cento.

2. L'ente non commerciale che alla data di entrata in vigore del presente decreto utilizzi beni immobili strumentali di cui al primo periodo del comma 2 dell'articolo 40 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, può, entro il 30 settembre 1998, optare per l'esclusione dei beni stes-

si dal patrimonio dell'impresa, mediante il pagamento di una somma a titolo di imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nella misura del 5 per cento del valore dell'immobile medesimo, determinato con i criteri di cui all'articolo 52, comma 4, del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, nel caso in cui gli stessi provengano dal patrimonio personale, e del 10 per cento nel caso di acquisto in regime di impresa. Per bene proveniente dal patrimonio si intende il bene di proprietà dell'ente stesso non acquistato nell'esercizio di impresa indipendentemente dall'anno di acquisizione e dal periodo di tempo intercorso tra l'acquisto e l'utilizzazione nell'impresa.

3. Con decreto del Ministro delle Finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono stabilite le modalità di presentazione della dichiarazione di opzione e di versamento delle imposte sostitutive previste ai commi 1 e 2.

Nota all'art. 9

L'articolo 9 prevede una norma transitoria, tesa ad agevolare il trasferimento di aziende e beni a favore di enti non commerciali, a condizione che l'ente dichiari nell'atto di trasferimento di voler utilizzare tali beni a fini istituzionali.

L'agevolazione consiste nel non considerare tassabile la plusvalenza eventualmente realizzata dall'imprenditore conferente e, in caso di cessione di unica azienda, di tassarla con imposta sostitutiva del 25%.

In sintesi si cerca di agevolare la patrimonializzazione di questi enti, mediante vantaggi fiscali, talvolta anche rilevanti, a favore del soggetto che trasferisce la proprietà.

Il secondo comma invece, prevede agevolazioni nel senso esattamente contrario.

L'ipotesi è che l'ente voglia estromettere dalla sfera commerciale immobili, per attrarli in quella non commerciale.

Anche in questo caso l'agevolazione è rappresentata dalla possibilità di optare per una imposta sostitutiva del 5% del valore dell'immobile a titolo Irpeg, Ilor e Iva.

La norma di carattere transitorio e temporaneo, prevedendo il termine del 30 settembre, è tuttavia di particolare importanza, anche e soprattutto se messa in relazione con la ulteriore disciplina del decreto in esame ed in particolare con la disciplina delle Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale. Infatti come vedremo più in dettaglio tra poco, molte organizzazioni, per godere

della disciplina privilegiata delle ONLUS, potrebbero essere costrette a dover incorporare talune attività, che, se non istituzionali e non connesse a quelle istituzionali, renderebbero impossibile l'appartenenza alla ONLUS.

La lettera della norma, sembra essere utile anche in fattispecie simili, per cui non sembra impossibile che l'operazione agevolata possa avvenire tra enti non commerciali. E' il caso appunto, in cui un ente non commerciale, per diventare ONLUS, voglia "cedere" ad altro ente non commerciale "ordinario", rami di attività, che possono essere rappresentate da beni o anche da aziende, queste ultime intese più in una accezione di carattere fiscale, che non strettamente civilistico.

SEZIONE II

Disposizioni riguardanti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale

ARTICOLO 10

Organizzazioni non lucrative di utilità sociale

1. Sono organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, prevedono espressamente: a) lo svolgimento di attività in uno o più dei seguenti settori:

- 1) assistenza sociale e socio-sanitaria;
- 2) assistenza sanitaria;
- 3) beneficenza;
- 4) istruzione;
- 5) formazione;
- 6) sport dilettantistico;
- 7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409;
- 8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22;
- 9) promozione della cultura e dell'arte;
- 10) tutela dei diritti civili;
- 11) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca e altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo

emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400;

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

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

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

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

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

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

2. Si intende che vengono perseguite finalità di solidarietà sociale quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie nei settori dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili non sono rese nei confronti di soci, associati o partecipanti, nonché degli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, ma dirette ad arrecare benefici a:

a) persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;

b) componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

3. Le finalità di solidarietà sociale s'intendono realizzate anche quando tra i beneficiari

delle attività statutarie dell'organizzazione vi siano i propri soci, associati o partecipanti o gli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, se costoro si trovano nelle condizioni di svantaggio di cui alla lettera a) del comma 2.

4. A prescindere dalle condizioni previste ai commi 2 e 3, si considerano comunque inerenti a finalità di solidarietà sociale le attività statutarie istituzionali svolte nei settori della assistenza sociale e socio-sanitaria, della beneficenza, della tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico storico di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, della ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400, nonché le attività di promozione della cultura e dell'arte per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato.

5. Si considerano direttamente connesse a quelle istituzionali le attività statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, di cui ai numeri 2), 4), 5), 6), 9), e 10) del comma 1 lettera a), svolte in assenza delle condizioni previste ai commi 2 e 3, nonché le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse. L'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori elencati alla lettera a) del comma 1, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione.

6. Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione:

a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado e ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità. Sono fatti salvi, nel caso delle attività svolte nei settori di cui ai nu-

meri 7) e 8) della lettera a) del comma 1, i vantaggi accordati a soci, associati o partecipanti e ai soggetti che effettuano erogazioni liberali, e ai loro familiari, aventi significato puramente onorifico e valore economico modico;

b) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;

c) la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645 e dal decreto legge 21 giugno 1995, n. 239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n. 336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;

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

e) la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche.

7. Le disposizioni di cui alla lettera h) del comma 1 non si applicano alle fondazioni, e quelle di cui alla lettera h) e i) del medesimo comma 1 non si applicano agli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

8. Sono in ogni caso considerati Onlus, nel rispetto della loro struttura e della loro finalità, gli organismi di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266 iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49 e le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381.

Sono fatte salve le previsioni di maggior favore relative agli organismi di volontariato, alle organizzazioni non governative e alle cooperative sociali di cui, rispettivamente, alle citate leggi n. 266 del 1991, n. 49 dal 1987 e n. 381 del 1991.

9. Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno, sono considerati Onlus limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1, fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lettera c) del comma 1, agli stessi enti e associazioni si applicano le disposizioni anche agevolative del presente decreto, a con-

dizione che per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 25, comma 1.

10. Non si considerano in ogni caso Onlus gli enti pubblici, le società commerciali diverse da quelle cooperative, gli enti conferenti di cui alla legge 30 luglio 1990, n. 218, i partiti e i movimenti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e le associazioni di categoria.

Nota all'art. 10

È la norma fondamentale in materia di ONLUS. In pratica è istituito un nuovo soggetto fiscale, ritenuto particolarmente meritevole di agevolazione fiscale. In attesa di una riforma di carattere civilistico degli enti non lucrativi, che dovrà pur trovare origine, il legislatore ha preferito individuare una nuova figura esclusivamente fiscale alla quale riconoscere maggiori benefici, rispetto agli enti non commerciali ordinari, disciplinati nella prima parte del decreto commentato.

Tra gli enti non commerciali, le ONLUS hanno un regime fiscale speciale ed una disciplina derogativa rispetto agli altri.

La norma in commento individua i presupposti oggettivi e soggettivi per poter essere qualificati come ONLUS.

Sotto il profilo oggettivo sono individuati 11 settori di attività nei quali devono operare le ONLUS. È richiesto che tale attività risulti da atto costitutivo redatto mediante atto pubblico, o scrittura privata autenticata o anche semplicemente registrata.

Sotto il profilo soggettivo sono invece individuate alcune clausole essenziali e determinanti per poter godere dei benefici fiscali. Le lettere da a) sino a i) del primo comma richiedono adeguamenti degli statuti al fine del rispetto della norma.

Tra queste meritano segnalazione in particolare le lettere:

c) ove è previsto il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate dallo stesso articolo, con la sola eccezione di quelle direttamente connesse alle stesse; per il concetto di attività connesse occorre fare riferimento al comma 5 del medesimo articolo, che oltre alla definizione qualitativa di attività connessa, contiene anche limiti quantitativi delle stesse. Allo stato attuale non si può non sottolineare la indeterminazione della norma e la difficoltà oggettiva di individuare con certezza e tranquillità la natura di connessione o meno, soprattutto in considerazione delle gravi conseguenze.

d) Il divieto di distribuzione di utili, cosa ovvia e scontata, ma che ammette una importante eccezio-

ne e cioè che la distribuzione sia fatta a favore di altra ONLUS, che per legge statuto o regolamento faccia parte di una stessa struttura unitaria.

e) l'effettività del rapporto associativo, dove esiste, soprattutto in ordine al diritto di voto per gli associati, e la loro adesione non temporanea o simulata, ma stabile ed effettiva.

Il comma 2, contiene una rilevante differenziazione tra le varie attività, al fine della loro qualificazione come attività solidaristica. Per alcune attività infatti, lo scopo solidaristico è valutato tale solo se i beneficiari sono soggetti in condizioni di svantaggio. Viceversa, per altre attività lo scopo solidaristico è ritenuto insito e compreso nell'attività stessa.

Così per i settori della assistenza sociale, socio sanitaria, tutela artistica e ambientale non è richiesto che l'attività sia svolta a favore di determinati soggetti, in quanto ritenute oggettivamente di utilità sociale, o perché naturalmente rivolte a determinati soggetti o perché di vantaggio alla collettività generale e non a singoli.

Viceversa le altre attività (assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili) sono ritenute di utilità sociale solo se rivolte a determinati soggetti in situazione di svantaggio fisico, psichico, economico o sociale.

Naturalmente se ad essere in posizione di svantaggio sono gli stessi aderenti alla ONLUS niente vieta che l'attività vada anche a loro vantaggio (comma 3 del citato articolo).

Il comma 4 riepiloga la situazione: le attività di assistenza sociale, socio sanitaria, beneficenza, tutela artistica ed ambientale sono sempre considerate di solidarietà; le altre attività sono tali solo se rivolte a soggetti svantaggiati.

Il comma 5, come detto, tenta di definire le attività connesse, le sole cioè ammissibili per le ONLUS, oltre quelle istituzionali. In sostanza, se da una parte la norma tende a salvaguardare la purezza "non commerciale" delle ONLUS, dall'altra non vieta ogni attività, poiché ciò sarebbe un limite eccessivo alle possibilità finanziamento per l'ente.

Affinché l'attività sia ammessa e quindi anche agevolata occorre tuttavia una duplice condizione: i proventi derivanti da tali attività, oltre che non essere prevalenti rispetto al resto, non devono superare il 66 per cento delle spese complessive dell'ente. Si tratta quindi di una proporzione tra ricavi da attività connesse e totale delle spese, pari a 2/3, volendo evidentemente evitare che tali attività coprano totalmente il finanziamento dell'ente.

La seconda condizione è più difficile da verificare in concreto. È richiesta una connessione con l'attività statutaria di tipo qualitativo, cioè un

legame funzionale e obiettivo con l'attività istituzionale. Salvo quanto detto relativamente al limite del 66%, è evidente che l'attività connessa non potrà mai diventare prevalente rispetto a quella istituzionale.

Il comma 5 poi prevede alcune attività presunte connesse a quelle istituzionali, lasciando tuttavia una porta aperta di carattere generale per quelle attività "accessorie per natura a quelle statutarie, in quanto integrative delle stesse".

Per quanto non sia facile individuare con sicurezza queste attività, in generale diciamo che esiste tale connessione quando l'attività connessa è tesa a migliorare e completare quella istituzionale.

È altresì vero che si tratta di operazioni di finanziamento delle ONLUS, rivolte a tutti.

Il comma 6 prevede una serie di comportamenti che sono presunti in modo assoluto distribuzione indiretta di utili e quindi comportamento idoneo a far perdere l'agevolazione della qualifica di ONLUS.

La lettera a) considera distribuzione di utili la cessione a determinati soggetti, tra i quali sottolineiamo i propri associati, di beni o servizi a condizioni più favorevoli delle condizioni ordinarie. La lettera b) invece, presume tale distribuzione in caso di acquisto di beni o servizi da terzi a condizioni peggiori, senza valido motivo.

Le lettere c), d) ed f) considerano altre ipotesi di uscite superiori al normale in favore di determinati soggetti.

Lo spirito generale della norma è evidente ed anche dal punto di vista sostanziale sembra comprensibile il limite oltre il quale le uscite non sono ragionevolmente giustificabili da obiettivi e comprovati motivi.

Il comma 7 esclude norme di carattere formale per determinati soggetti, dove non potrebbero trovare applicazione.

Il comma 8 deve essere sottolineato per importanza. Esso infatti prevede la automatica acquisizione della qualifica di ONLUS per determinati soggetti e cioè per le associazioni di volontariato secondo la legge 266/1991, per le organizzazioni non governative di cui alla legge n. 49/1987 e per le cooperative sociali di cui alla legge n. 381/1991.

In altri termini questi soggetti sono automaticamente qualificate come ONLUS, per effetto di legge.

L'importanza della previsione è fin troppo evidente, anche se qualche problema interpretativo si porrà. Ci si deve chiedere infatti se tale norma significhi che questi soggetti sono esonerati dagli altri adempimenti formali e sostanziali ai quali sono invece sottoposte le altre ONLUS.

L'espressione letterale "in ogni caso" non dovrebbe

lasciare dubbi. Essa sembrerebbe quindi escludere questi soggetti, dalle limitazioni previste per le ONLUS, prima fra tutte quella relativa al divieto di attività diverse rispetto a quelle connesse.

Trattandosi di un beneficio fiscale, si ritiene che tale espressione debba essere intesa comunque come una facoltà e non un obbligo, nel senso che se per ipotesi, qualche soggetto indicato non volesse beneficiare del regime, potrebbe in teoria farlo.

La questione non è solo teorica, ma comporta diverse implicazioni. Il regime ONLUS, comporta ovviamente anche obblighi, oneri e controlli, di grande implicazione.

Il comma 9 contiene norme speciali per gli enti ecclesiastici stante la loro peculiarità nel nostro ordinamento.

Il comma 10, nel rispetto anche della legge di delegazione esclude determinati soggetti dalla possibilità di essere ONLUS. Si tratta di una previsione ovvia e scontata che non lascia adito a dubbi. Semmai, si deve sottolineare che tra questi, non possono qualificarsi come ONLUS, anche gli enti pubblici; ne consegue, evidentemente, che i soggetti che si trovano ancora oggi nella condizione di IPAB, non possono rientrare nelle agevolazioni, a meno che non diano luogo alla cosiddetta "privatizzazione".

ARTICOLO 11

Anagrafe delle Onlus e decadenza dalle agevolazioni

1. È istituita presso il Ministero delle Finanze l'anagrafe unica delle Onlus. Fatte salve le disposizioni contemplate nel regolamento di attuazione dell'articolo 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, in materia di istituzione del registro delle imprese, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 1995, n. 581, i soggetti che intraprendono l'esercizio delle attività previste all'articolo 10, ne danno comunicazione entro trenta giorni alla direzione regionale delle entrate del Ministro delle Finanze nel cui ambito territoriale si trova il loro domicilio fiscale, in conformità ad apposito modello approvato con decreto del Ministero delle Finanze. La predetta comunicazione è effettuata entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto da parte dei soggetti che, alla predetta data, già svolgono le attività previste all'articolo 10. Alla medesima direzione deve essere altresì comunicata ogni successiva modifica che comporti la perdita della qualifica di ONLUS.

2. L'effettuazione delle comunicazioni di cui al comma 1 è condizione necessaria per beneficiare delle agevolazioni previste dal presente decreto.

3. Con uno o più decreti del Ministro delle fi-

nanze da emanarsi entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le modalità d'esercizio del controllo relativo alla sussistenza dei requisiti formali per l'uso della denominazione di Onlus, nonché i casi di decadenza totale o parziale dalle agevolazioni previste dal presente decreto e ogni altra disposizione necessaria per l'attuazione dello stesso.

Nota all'art. 11

L'art. 11 istituisce l'anagrafe delle ONLUS, con ovvi intenti sia di censimento che di controllo almeno potenziale. E' previsto un termine estremamente ed eccessivamente breve per poter adempiere correttamente e cioè il 31 gennaio 1998. La comunicazione è condizione essenziale per poter godere delle agevolazioni fiscali.

Allo stato attuale risulta non chiaro se tale comunicazione deve essere effettuata anche dalle associazioni di volontariato di cui alla legge 266, (e dagli altri soggetti assimilati) oppure se per questi soggetti la comunicazione è superflua vista la previsione di automaticità quali ONLUS.

L'interpretazione sostanziale della norma porterebbe ad escludere la necessità di una tale comunicazione; tuttavia la conseguenza della omessa comunicazione, (decadenza dai benefici) è troppo grave per non dover chiarire senza dubbi la questione. Le associazioni che invece acquisiscono la qualifica di ONLUS in corso di anno devono effettuare la comunicazione entro trenta giorni.

In linea teorica niente vieta che anche un ente preesistente decida di acquisire la qualifica di ONLUS in corso di anno, magari a normativa più certa.

ARTICOLO 12

Agevolazioni ai fini delle imposte sui redditi

1. Nel Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo l'articolo 111-bis introdotto dall'articolo 6, comma 1, del presente decreto, è aggiunto il seguente: "Articolo 111-ter (Organizzazioni non lucrative di utilità sociale) - 1. Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), a eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale.

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

Nota all'art. 12

L'articolo 12 contiene la prima importante esenzione fiscale in materia di imposte dirette.

Infatti è previsto che l'attività istituzionale delle ONLUS non sia considerata commerciale ai fini di dette imposte. Queste operazioni, quindi, non solo non rientrano nel campo di applicazione delle imposte, ma non comportano nemmeno obblighi di carattere formale, quale la tenuta delle scritture contabili. La norma deve essere comunque coordinata con il successivo art. 25, che in merito agli obblighi contabili, chiede la tenuta di una contabilità cronologica e sistematica delle operazioni relative all'attività "complessivamente svolta".

Diversa è la previsione per le attività connesse: i proventi da tali attività infatti, pur non rientrando nella base imponibile, ed essendo quindi ugualmente esentate dall'imposta, fanno scattare gli obblighi contabili.

La ragione appare ovvia: intanto si pone un problema di valutazione qualitativa sulla connessione o meno di tali proventi rispetto a quelli istituzionali; secondariamente si pone un problema di valutazione quantitativa delle stesse rispetto al totale delle spese dell'ente, visto i limiti sopra ricordati.

Tale controllo implica la necessità di verificare anche a posteriori le stesse, e quindi l'obbligo di registrazione.

ARTICOLO 13

Erogazioni liberali

1. Al Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 13-bis sono apportate le seguenti modificazioni:

1) nel comma 1, relativo alle detrazioni d'imposta per oneri sostenuti, dopo la lettera i), è aggiunta in fine la seguente: "i-bis) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni di lire, a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), nonché i contributi associativi, per importo non superiore a 2 milioni e 500mila lire, versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui all'articolo 1 della legge 15 aprile 1986, n. 3818, al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie. La detrazione è consentita a condizione che il versamento di tali erogazioni e contributi sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e secondo ulteriori modalità idonee a consentire all'Amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Mi-

nistro delle Finanze da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400";

2) nel comma 3, relativo alla detrazione proporzionale, in capo ai singoli soci di società semplice, afferente gli oneri sostenuti dalla società medesima, le parole "Per gli oneri di cui alle lettere a), g), h) e i)" sono sostituite con le seguenti: "Per gli oneri di cui alle lettere a), g), h), i) e i-bis";

b) nell'articolo 65, comma 2, relativo agli oneri di utilità sociale deducibili ai fini della determinazione del reddito d'impresa, dopo la lettera c-quinquies), sono aggiunte, in fine, le seguenti: "c-sexies) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, a favore delle Onlus; c-septies) le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di Onlus, nel limite del cinque per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, così come risultano dalla dichiarazione dei redditi."; c) nell'articolo 110-bis, comma 1, relativo alle detrazioni d'imposta per oneri sostenuti da enti non commerciali, le parole "oneri indicati alle lettere a), g), h) e i) del comma 1 dell'articolo 13-bis" sono sostituite dalle seguenti: "oneri indicati alle lettere a), g), h), i), e i-bis) del comma 1 dell'articolo 13-bis"; d) nell'articolo 113, comma 2-bis, relativo alle detrazioni d'imposta per oneri sostenuti da società ed enti commerciali non residenti, le parole "oneri indicati alle lettere a), g), h), e i) del comma 1 dell'articolo 13-bis" sono sostituite dalle seguenti: "oneri indicati alle lettere a), g), h), i) e i-bis) del comma 1 dell'articolo 13-bis"; e) nell'articolo 114, comma 1-bis, relativo alle detrazioni d'imposta per oneri sostenuti dagli enti non commerciali non residenti, le parole "oneri indicati alle lettere a), g), h), e i) del comma 1 dell'articolo 13-bis sono sostituite" dalle seguenti: "oneri indicati alle lettere a), g), h), e i) e i-bis) del comma 1 dell'articolo 13-bis".

2. Le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, che, in alternativa alla usuale eliminazione dal circuito commerciale, vengono ceduti gratuitamente alle Onlus, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

3. I beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa diversi da quelli di cui al comma 2, qualora siano ceduti gratuitamente alle Onlus, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del Testo unico

delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. La cessione gratuita di tali beni, per importo corrispondente al costo specifico complessivamente non superiore a 2 milioni di lire, sostenuto per la produzione o l'acquisto, si considera erogazione liberale ai fini del limite di cui all'articolo 65 comma 2, lettera c-sexies), del predetto Testo unico.

4. Le disposizioni dei commi 2 e 3 si applicano a condizione che delle singole cessioni sia data preventiva comunicazione, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, al competente ufficio delle entrate e che la Onlus beneficiaria, in apposita dichiarazione da conservare agli atti dell'impresa cedente, attesti il proprio impegno a utilizzare direttamente i beni in conformità alle finalità istituzionali e, a pena di decadenza dei benefici fiscali previsti dal presente decreto, realizzi l'effettivo utilizzo diretto; entro il quindicesimo giorno del mese successivo, il cedente deve annotare nei registri previsti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero in apposito prospetto, che tiene luogo degli stessi, la qualità e la quantità dei beni ceduti gratuitamente in ciascun mese. Per le cessioni di beni facilmente deperibili e di modico valore si è esonerati dall'obbligo della comunicazione preventiva. Con decreto del Ministro delle Finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, possono essere stabilite ulteriori condizioni cui subordinare l'applicazione delle richiamate disposizioni.

5. La deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali a favore di organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987, n. 49, prevista dall'articolo 10, comma 1, lettera g), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è consentita a condizione che per le medesime erogazioni il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d'imposta di cui all'articolo 13-bis, comma 1, lettera 1-bis), del medesimo Testo unico.

6. La deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali previste all'articolo 65, comma 2, lettere a) e b), del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è consentita a condizione che per le medesime erogazioni liberali il soggetto erogante non usufruisca delle deduzioni previste dalla lettera c-sexies) del medesimo articolo 65, comma 2.

7. La deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali previste all'articolo 114, comma 2-bis, lettera a) e b), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è consentita a condizione che per le mede-

sime erogazioni liberali il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d'imposta previste dal comma 1-bis, del medesimo articolo 114.

Nota all'art. 13

Anche l'articolo in esame rappresenta una rilevante novità rispetto al regime attuale e va a colmare una incredibile lacuna del nostro ordinamento tributario, la deducibilità fiscale dei finanziamenti dei terzi.

L'attuale disciplina, basata sulla normativa del testo unico delle Imposte dirette e sulla mancata attuazione dell'art. 8 della legge 266 del 91, era infatti estremamente penalizzante.

Nella prima parte si modifica il testo attuale del TUIR, prevedendo tra le detrazioni di imposta anche le liberalità a favore delle ONLUS, sia per le persone fisiche che per gli imprenditori.

Al tempo stesso la normativa prevede limiti di detraibilità delle stesse somme, sia in valore assoluto (4 milioni) sia in valore percentuale per il reddito di impresa (2% del reddito di impresa dichiarato).

Ad evidente scopo antielusivo è previsto che le donazioni in denaro siano effettuate tramite Istituto bancario.

Ai commi successivi si prevede una articolata e complessa normativa, assolutamente innovativa, tesa a favorire donazioni e liberalità anche in natura a favore delle ONLUS.

In particolare, derogando al principio generale di inerenza e competenza valevole per il reddito di impresa, è consentito alle imprese di detrarre il costo del personale dipendente eventualmente "prestato" alle ONLUS. Anche in questo caso, la norma prevede al tempo stesso delle limitazioni quantitative pari al 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro.

Altra norma molto importante e che va a risolvere una contraddizione nell'attuale normativa, è quella che non considera più ricavo, il valore dei beni donati dalle imprese alle ONLUS. Fino ad oggi, infatti, una impresa che avesse donato beni relativi alla sua attività avrebbe dovuto considerare tali beni quale ricavo imponibile.

La norma deve essere sottolineata per la sua estrema importanza, la sua novità assoluta nel nostro sistema, per il suo colmare una grave e non tollerabile lacuna normativa.

Tuttavia la disciplina generale degli oneri deducibili e delle detrazioni di imposta ha subito rilevanti modifiche da rendere assai limitati i vantaggi.

ARTICOLO 14

Disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto

1. Al decreto del Presidente della Repubblica

26 ottobre 1972, n. 633, recante la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo, relativo alla individuazione dei soggetti beneficiari di operazioni di divulgazione pubblicitaria che non sono considerate prestazioni di servizi, dopo le parole "solidarietà sociale", sono inserite le seguenti: "nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus).";

b) nell'articolo 10, primo comma, relativo alle operazioni esenti dall'imposta sono apportate le seguenti modificazioni:

1) nel numero 12), dopo le parole "studio o ricerca scientifica" sono aggiunte, in fine, le seguenti: "e alle Onlus";

2) nel numero 15), dopo le parole "effettuate da imprese autorizzate" sono aggiunte, in fine, le seguenti: "e da Onlus";

3) nel numero 19), dopo le parole "società di mutuo soccorso con personalità giuridica" sono inserite le seguenti: "e da Onlus";

4) nel numero 20), dopo le parole "rese da istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni" sono inserite le seguenti: "e da Onlus";

5) nel numero 27-ter), dopo le parole "o a enti aventi finalità di assistenza sociale" sono inserite le seguenti: "e da Onlus";

c) nell'articolo 19-ter, relativo alla detrazione per gli enti non commerciali, nel secondo comma, le parole "di cui all'articolo 20" sono sostituite dalle seguenti: "di cui agli articoli 20 e 20-bis".

Nota all'art. 14

La disposizione integra il DPR 633/1972, in materia di IVA, coordinando detta disciplina con quella ai fini delle imposte anche per le ONLUS. La lettera a) sottrae alla sfera commerciale, e quindi al tributo IVA, le divulgazioni pubblicitarie delle ONLUS.

Le lettere successive integrano le fattispecie di operazioni esenti ai sensi art. 10, comprendendovi anche le operazioni effettuate dalle ONLUS.

Resta tuttavia il fatto che, nei limiti della normativa precedente, le ONLUS rimangono contribuenti IVA, sia di fatto che di diritto almeno per alcune attività. Infatti, la normativa in commento, non va a modificare la disciplina dell'IVA assolta sugli acquisti da parte del soggetto. La questione è ormai ben nota: anche la disciplina dell'art. 8 della legge 266/91, modificava il regime IVA delle entrate delle associazioni, ma non anche quella degli acquisti.

Se pur con qualche contraddizione e diversità di orientamento, le ultime indicazioni del Ministero andavano nella direzione di non ammettere esenzione in fase di acquisto.

Come già detto, la questione è stata anche richia-

mata dalla Commissione dei trenta, consapevole come tutti della difficoltà di un regime simile per effetto delle disposizioni comunitarie in materia.

ARTICOLO 15

Certificazione dei corrispettivi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto

1. Fermi restando gli obblighi previsti dal titolo secondo del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le Onlus, limitatamente alle operazioni riconducibili alle attività istituzionali, non sono soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale.

Nota all'art. 5

Il disposto in commento esonera le ONLUS, limitatamente alle operazioni istituzionali, dall'emissione di ricevuta e scontrino fiscale, mentre restano salvi gli altri obblighi IVA, quali emissione di fatture, registrazioni, dichiarazioni annuali, essendo a tutti gli effetti le ONLUS, contribuenti IVA, anche se le loro operazioni possono risultare esenti da IVA.

Infatti, la nota e controversa questione dell'Iva come più volte detto- resta irrisolta, nel senso che le ONLUS restano soggetti passivi di imposta, ancorché esenti e pagano normalmente il tributo in sede di acquisto.

ARTICOLO 16

Disposizioni in materia di ritenute alla fonte

1. Sui contributi corrisposti alle Onlus dagli enti pubblici non si applica la ritenuta di cui all'articolo 28, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

2. Sui redditi di capitale di cui all'articolo 41 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, corrisposti alle Onlus, le ritenute alla fonte sono effettuate a titolo di imposta e non si applica l'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, recante modificazioni al regime fiscale degli interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli similari, pubblici e privati.

Nota all'art. 16

Il primo comma risolve definitivamente un'altra annosa questione, quella della ritenuta del 4% sui contributi elargiti alle ONLUS, nel senso ovviamente della esenzione. Il Ministero delle finanze era già intervenuto sulla questione, con varie risoluzioni relative all'art. 28 del DPR 600/73, nel senso che quando il contributo della pubblica amministrazione era finalizzato ad attività istituzionali non commerciali la ritenuta

non era comunque dovuta. Tuttavia, il chiarimento è quanto mai opportuno.

Il secondo comma invece prevede che la ritenuta effettuata sui redditi di capitale sia per le ONLUS a titolo di imposta, e quindi non rientrino tali redditi nella tassazione Irpeg.

ARTICOLO 17

Esenzioni dall'imposta di bollo

1. Nella tabella allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, relativa agli atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto, dopo l'articolo 27, è aggiunto, in fine, il seguente: "Articolo 27-bis -1. Atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus).".

Nota all'art. 17

La norma esonera dall'imposta di bollo atti e documenti delle ONLUS.

Per le associazioni di volontariato, non si tratta di una novità, in quanto la stessa legge 266/1991 conteneva una previsione simile. La differenza consiste nel fatto che la norma in commento modifica direttamente la normativa in materia di bollo.

ARTICOLO 18

Esenzioni dalle tasse sulle concessioni governative

1. Nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, recante disciplina delle tasse sulle concessioni governative, dopo l'articolo 13, è inserito il seguente: "Articolo 13-bis - (Esenzioni) - 1. Gli atti e i provvedimenti concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative.".

Nota all'art. 18

L'articolo esonera le ONLUS dalle tasse di concessione governativa. È una previsione nuova ed opportuna, considerata la molteplicità di atti che possono veder applicato tale tributo.

ARTICOLO 19

Esenzioni dall'imposta sulle successioni e donazioni

1. Nell'articolo 3, comma 1, del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, relativo ai trasferimenti non soggetti all'imposta, dopo le parole "altre finalità di pubblicità utilità" so-

no aggiunte, in fine, le seguenti: "nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus)".

Nota all'art. 19

La norma esonera dalle imposte di successione e donazione i trasferimenti a favore delle ONLUS. Anche questa previsione non è particolarmente innovativa per le associazioni di volontariato, ma quanto mai opportuna visto la modifica diretta della normativa in materia.

Si tratta anche in questo caso di una rilevante agevolazione, che dovrà essere opportunamente pubblicizzata.

ARTICOLO 20

Esenzioni dall'imposta sull'incremento di valore degli immobili e della relativa imposta sostitutiva

1. Nell'articolo 25, primo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, recante disciplina dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili, relativo all'esenzione dall'imposta degli incrementi di valore di immobili acquistati a titolo gratuito, dopo le parole "pubblica utilità", sono inserite le seguenti: "nonché da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus)".

2. L'imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili di cui all'articolo 11, comma 3, del decreto legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, non è dovuta dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

Nota all'art. 20

Si tratta di una ulteriore agevolazione, in questo caso ai fini Invim.

È vero che questo tributo tende a scomparire, ma la previsione agevolativa è comunque interessante.

ARTICOLO 21

Esenzioni in materia di tributi locali

1. I comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano possono deliberare nei confronti delle Onlus la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti.

Nota all'art. 21

La norma in esame ha carattere programmatico, nel senso che autorizza gli enti locali ad eventuali riduzioni dei tributi propri a favore delle Onlus. Ovviamente la legge non poteva obbligare gli enti locali, ma anche questa previsione appare utile ed opportuna.

ARTICOLO 22*Agevolazioni in materia di imposta di registro*

1. Alla tariffa, parte prima, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nell'articolo 1, concernente il trattamento degli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, dopo il settimo periodo, è aggiunto, in fine, il seguente: "Se il trasferimento avviene a favore di organizzazione non lucrativa di utilità sociale (Onlus) ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-quater): lire 250.000."; nel medesimo articolo, dopo la II-ter) è aggiunta, in fine, la seguente: "II-quater). A condizione che la Onlus dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro 2 anni dall'acquisto. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione per lo svolgimento della propria attività è dovuta l'imposta nella misura ordinaria nonché una sanzione amministrativa pari al 30 per cento della stessa imposta.";

b) dopo l'articolo 11 è aggiunto, in fine, il seguente: "Articolo 11-bis - 1. Atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale: lire 250.000.".

Nota all'art. 22

La norma riguarda una agevolazione in materia di imposta di registro. Gli atti traslativi di beni immobili scontreranno l'imposta fissa di lire 250.000 a condizione che la Onlus dichiari nel proprio atto che intende utilizzare direttamente i beni per la propria attività e che l'utilizzo diventi effettivo nell'arco di due anni.

La stessa imposta si applica in sede di registrazione di atti costitutivi e modifiche delle stesse. Bisogna sottolineare che nel caso, la norma risulta peggiorativa rispetto alla legge quadro, che all'art. 8 prevedeva per questi stessi atti l'esenzione dal tributo.

Soccorre quindi in questo caso la clausola di miglior favore, per cui le associazioni iscritte nei registri regionali possono continuare a chiedere l'applicazione della esenzione prevista dalla legge quadro, anziché di quella attualmente prevista.

ARTICOLO 23*Esenzioni dall'imposta sugli spettacoli*

1. L'imposta sugli spettacoli non è dovuta per le attività spettacolistiche indicate nella tariffa allegata al decreto del Presidente della

Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, svolte occasionalmente dalle Onlus nonché dagli enti associativi di cui all'articolo 111, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'articolo 5, comma 1, lettera a), in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

2. L'esenzione spetta a condizione che dell'attività richiamata al comma 1 sia data comunicazione, prima dell'inizio di ciascuna manifestazione, all'ufficio accertatore territorialmente competente. Con decreto del ministro delle Finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, potranno essere stabiliti condizioni e limiti affinché l'esercizio delle attività di cui al comma 1 possa considerarsi occasionale.

Nota all'art. 23

L'esenzione riguarda questa volta l'imposta sugli spettacoli, in occasione di celebrazioni e manifestazioni di sensibilizzazione pubblica.

Il secondo comma prevede sia le condizioni formali per poter godere di tale agevolazione, sia il rimando ad un decreto Ministeriale per la definizione di attività occasionale.

Nel suo complesso la norma appare opportuna ed utile, andando anche in questo caso a colmare una lacuna non irrilevante specialmente per le associazioni più piccole.

ARTICOLO 24*Agevolazioni per le lotterie, tombole, pesche e banchi di beneficenza*

1. Nell'articolo 40, primo comma del regio decreto legge 19 ottobre 1938, n. 1933, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 1939, n. 937, recante riforma delle leggi sul lotto pubblico, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al numero 1), relativo alla autorizzazione a promuovere lotterie, dopo le parole "enti morali" sono inserite le seguenti: "organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus)";

b) al numero 2), relativo alla autorizzazione a promuovere tombole, dopo le parole "enti morali" è inserita la seguente: "Onlus";

c) al numero 3), relativo alla autorizzazione a promuovere pesche o banchi di beneficenza, dopo le parole "enti morali" è inserita la seguente: "Onlus".

Nota all'art. 24

È prevista l'ultima esenzione in materia di lotterie, pesche e simili.

Anche in questo caso si colma una lacuna non grandissima ma comunque interessante per le associazioni.

ARTICOLO 25

Disposizioni in materia di scritture contabili e obblighi formali delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale

1. Nel decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dopo l'articolo 20, è inserito il seguente: "Articolo 20-bis (Scritture contabili delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale) -1. Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), diverse dalle società cooperative, a pena di decadenza di benefici fiscali per esse previsti, devono:

a) in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte a esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'organizzazione, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore a quello indicato dall'articolo 22;

b) in relazione alle attività direttamente connesse tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui agli articoli 14, 15, 16, 17 e 18, nell'ipotesi in cui l'ammontare annuale dei ricavi non sia superiore a lire 30 milioni relativamente alle attività di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi, gli adempimenti contabili possono essere assolti secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

2. Gli obblighi di cui al comma 1, lettera a), si considerano assolti qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del Codice civile.

3. I soggetti richiamati al comma 1 che nell'esercizio delle attività istituzionali e connesse non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a lire 100 milioni, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto delle entrate e delle spese complessive, nei termini e nei modi di cui all'articolo 20.

4. In luogo delle scritture contabili previste al comma 1, lettera a), le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano ai sensi dell'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49, possono tenere il rendiconto

nei termini e nei modi di cui all'articolo 20.

5. Qualora i proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di due miliardi di lire, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, il bilancio deve recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili."

2. Ai soggetti di cui all'articolo 10, comma 9, le disposizioni del comma 1 si applicano limitatamente alle attività richiamate allo stesso articolo 10, comma 1, lettera a).

Nota all'art. 25

La norma in questione introduce nuove norme in ordine agli adempimenti contabili di questi nuovi soggetti fiscali che sono le ONLUS. Dal regime che ora brevemente descriveremo sono tuttavia escluse le cooperative che, se da una parte possono anche essere ONLUS, dall'altra hanno un regime di contabilità già disciplinato dal codice civile.

Il sistema risulta assai complesso e differenziato. La lettera a) dispone che per le attività complessivamente svolte occorre redigere scritture cronologiche e sistematiche, che devono chiudere in un documento che rappresenti la situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'ente.

Si discuterà molto sul significato della norma, ma il comma 2 dello stesso articolo prevede esplicitamente che quando l'obbligo è assolto con libro giornale e libro inventari previsto dal codice Civile, l'adempimento è correttamente eseguito. La norma spinge quindi in maniera evidente verso una contabilità ordinaria di tipo economico aziendale, pur non chiudendo definitivamente strade diverse.

Sempre la lettera a) dispone però che le famigerate attività connesse siano indicate separatamente, il che è logico: è infatti dalle scritture contabili che è possibile verificare le condizioni previste dalla legge e cioè la non prevalenza delle stesse rispetto a quelle principali e limite del 66% rispetto alle spese complessive.

Per le attività connesse restano tuttavia le scritture contabili obbligatorie previste dalla disciplina ordinaria (DPR 600/1973), poiché come detto se tali operazioni sono esenti da imposta non lo sono dal punto di vista degli adempimenti formali. Sembra di capire che si tratti di una sorta di contabilità separata: una, relativa all'attività complessiva, piuttosto libera; una relativa alle attività connesse, di carattere fiscale e quindi anche formalmente sottostante a quel regime.

Le associazioni di volontariato sono poi ammesse al regime di contabilità semplificata previsto dall'art. 20 del citato dpr 600.

Appare evidente come anche questa questione richieda un ulteriore approfondimento e chiarimento.

L'articolo in commento contiene poi modalità semplificate per gli altri enti di minore importanza, identificati per volume complessivo di operazioni.

Il quinto comma prevede inoltre per i soggetti di maggiore dimensione l'obbligo dell'organo di controllo. Il parametro è individuato in due miliardi di proventi conseguiti per due esercizi successivi. La lettera della norma spinge a ritenere che nel calcolo debbano ricomprendersi tutti i proventi a qualsiasi titolo conseguiti dalla Onlus.

ARTICOLO 26

Norma di rinvio

1. Alle Onlus si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali e, in particolare, le norme di cui agli articoli 2 e 9 del presente decreto.

Nota all'art. 26

La norma in esame, che ha carattere di rinvio, stabilisce che ove compatibile, la normativa relativa agli enti non commerciali ordinari si applica anche alle ONLUS.

Se appare chiaro l'esplicito richiamo agli articoli 2 e 9 del decreto in commento, meno chiara è la portata della norma in generale.

Il richiamo ai due articoli è infatti evidente: in primo luogo la previsione di non commerciabilità delle operazioni indicate vale anche a maggior ragione per le ONLUS; secondariamente il regime agevolativo previsto dall'art. 9 per la cessione di beni e aziende, vale anche per le ONLUS.

Tuttavia, visto il divieto di svolgere attività diverse da quelle citate dall'art. 10, salvo quelle connesse, diviene difficile comprendere dove possa essere ancora applicata la normativa degli enti non commerciali ordinari.

ARTICOLO 27

Abuso della denominazione di organizzazione non lucrativa di utilità sociale

1. L'uso nella denominazione e in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico delle parole "organizzazione non lucrativa di utilità sociale", ovvero di altre parole o locuzioni, anche in lingua straniera, idonee a trarre in inganno è vietato a soggetti diversi dalle Onlus.

Nota all'art. 27

La norma vieta in sostanza l'uso della denominazione Onlus per quei soggetti che tale qualificazione fiscale non hanno.

ARTICOLO 28

Sanzioni e responsabilità dei rappresentanti legali e degli amministratori

1. Indipendentemente da ogni altra sanzione prevista dalle leggi tributarie: a) i rappresentanti legali e i membri degli organi amministrativi delle Onlus, che si avvalgono dei benefici di cui al presente decreto in assenza dei requisiti di cui all'articolo 10, ovvero violano le disposizioni statutarie di cui alle lettere c), d) del comma 1 del medesimo articolo sono puniti con la sanzione amministrativa da lire 2 milioni a lire 12 milioni; b) i soggetti di cui alla lettera a) sono puniti con la sanzione amministrativa da lire 200mila a lire 2 milioni qualora omettono di inviare le comunicazioni previste all'articolo 11, comma 4; c) chiunque contravviene al disposto dell'articolo 27, è punito con la sanzione amministrativa da lire 600mila a lire 6 milioni.

2. Le sanzioni previste dal comma 1 sono irrogate, ai sensi dell'articolo 54, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dall'ufficio delle entrate nel cui ambito territoriale si trova il domicilio fiscale della Onlus.

3. I rappresentanti legali e i membri degli organi amministrativi delle organizzazioni che hanno indebitamente fruito dei benefici previsti dal presente decreto legislativo, conseguendo o consentendo a terzi indebiti risparmi d'imposta, sono obbligati in solido con il soggetto passivo o con il soggetto inadempiente delle imposte dovute, delle relative sanzioni e degli interessi maturati.

Nota all'art. 28

La norma introduce un sistema di sanzioni amministrative in caso di abuso della qualifica di ONLUS, in aggiunta ad ogni altra sanzione già prevista.

La previsione più rilevante è quella contenuta nel terzo comma che prevede una solidarietà passiva per tutti i legali rappresentanti e i membri degli organi amministrativi delle organizzazioni che hanno indebitamente fruito delle agevolazioni spettanti alle ONLUS.

ARTICOLO 29

Titoli di solidarietà

1. Per l'emissione di titoli da denominarsi "di solidarietà" è riconosciuta come costo fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa la differenza tra il tasso effettivamente praticato e il tasso di riferimento determinato con decreto del Ministro del Tesoro, di concerto con il Ministro delle Finanze, purché i fondi raccolti, oggetto di gestione separata, siano destinati a finanziamento delle Onlus.

2. Con lo stesso decreto di cui al comma 1 sono stabiliti i soggetti abilitati all'emissione dei predetti titoli, le condizioni, i limiti, compresi quelli massimi relativi ai tassi effettivamente praticati e ogni altra disposizione necessaria per l'attuazione del presente articolo.

Nota all'art. 29

Anche la norma in commento, relativa ai titoli di solidarietà, rappresenta una importante novità nel sistema.

La norma riconosce la possibilità di considerare componente negativa di reddito la differenza tra il tasso dei titoli di solidarietà e quello di riferimento da stabilirsi con decreto del Ministro del tesoro. Si tratta di un rilevante incentivo alla

possibilità di autofinanziamento delle ONLUS, i cui sviluppi sono tutti da verificare.

ARTICOLO 30

Entrata in vigore

1. Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore il 1° gennaio 1998 e, relativamente alle imposte sui redditi, si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1997.

Nota all'art. 30

La norma stabilisce l'efficacia temporale del provvedimento che come noto è convenuta al primo gennaio 1988.

Abbiamo aderito, unitamente al Ce.S.Vo.T. (Centro Servizi Toscana) e ad altri Centri Servizi, alla richiesta che il Centro Servizi di Milano (Ciessevi) ha fatto al Presidente del Consiglio e ai Ministri delle Finanze, del Tesoro e della Solidarietà Sociale di rinviare al 31 marzo i termini previsti dall'art. 11 del decreto legislativo ONLUS per l'iscrizione all'anagrafe ONLUS per consentire alle organizzazioni l'esame del decreto (non ancora pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale) e per le decisioni sulle modifiche statutarie dallo stesso richieste.

Centro Nazionale per il Volontariato
23 dicembre 1997

SCADENZA	ADEMPIMENTO	ARTICOLO	NOTE
30.1.98	comunicazione alla anagrafe delle Onlus	11	la comunicazione non dovrebbe essere necessaria per le associazioni di volontariato iscritte ai registri regionali in base alla L. 266/91
30.6.98	termine ultimo per esercitare in sede di dichiarazione dei redditi l'opzione per il regime forfetario	4	il termine è "mobile" nel senso che varia a seconda di quando deve essere presentata la dichiarazione
30.6.98	termine ultimo per adeguare i propri statuti da parte degli enti di tipo associativo in base alla nuova normativa	5	lo statuto deve esplicitamente prevedere, qualora già non lo faccia, tutte le clausole previste dalla norma per poter godere del regime previsto
30.9.98	termine ultimo per godere delle agevolazioni per il trasferimento di beni patrimoniali	9	interessa i soggetti che vogliono trasferire beni e aziende ad altri soggetti o che vogliono trasferire beni immobili dalla sfera commerciale a quella non commerciale

Enti Non Commerciali	O N L U S
<ul style="list-style-type: none"> • L'attività essenziale indicata nello statuto deve essere quella effettivamente esercitata. • Escluse dal reddito raccolte pubbliche occasionali di fondi e convenzioni con enti pubblici. • Obbligo di contabilità separata salvo che si sia ammessi alla contabilità pubblica. • Costi promiscui dedotti in base a percentuale tra ricavi commerciali e totale entrate. • Possibilità di optare per un regime forfettario a seconda del volume di affari commerciale. • Modifica e adeguamento degli statuti per gli Enti associativi entro il 30 giugno 1998. • Esclusione dal campo commerciale dell'attività istituzionale degli Enti associativi a favore dei propri associati. • Esclusione dalla sfera commerciale di talune attività delle organizzazioni di promozione sociale quali somministrazioni alimenti e bevande ed organizzazione di soggiorni. • Coordinamento ed unificazione disciplina Iva - Irpeg. • Perdita della qualifica di Ente Non Commerciale in caso di prevalenza della attività commerciale su quella istituzionale e/o in presenza dei parametri indicati. • Riforma schema di tenuta delle scritture contabili. Obbligo di rendiconto per i soggetti che hanno svolto raccolta pubblica di fondi. • Regime transitorio di trasferimento di beni e aziende a favore degli Enti non commerciali. 	<ul style="list-style-type: none"> • Devono svolgere attività in uno o più settori di quelli indicati nella legge. • Per alcuni settori (assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport, cultura, tutela dei diritti) affinché l'attività sia considerata di utilità sociale deve essere svolta a favore di soggetti in situazioni di svantaggio. • Divieto di svolgere attività diverse da quelle indicate dalla legge con la sola eccezione delle attività connesse entro il limite del 66% della spesa complessiva dell'ente. • Adeguamento dello statuto alle clausole previste dal decreto, in modo particolare divieto di distribuzione di utili, anche indirettamente. • Obbligo di comunicazione all'anagrafe tributaria della qualifica di ONLUS. • Agevolazioni fiscali ai fini delle imposte dirette, escludendo dal campo di applicazione dell'Irpeg le attività istituzionali. • Deducibilità fiscale delle sovvenzioni a favore delle ONLUS, sia da parte di persone fisiche che di imprese. • Esclusione della ritenuta del 4% sui contributi erogati dalla pubblica amministrazione; ritenuta a titolo di imposta sui redditi di capitale (interessi sui titoli ecc.). • Agevolazioni ed esenzioni fiscali in materia di bollo, registro, successioni e donazioni, Invim, imposta sugli spettacoli. • Regime di scritture contabili sistematiche e cronologiche comunque assolto in presenza di libro inventari e libro giornale tenuto secondo la normativa civilistica. Regime agevolato per i soggetti minori. • Regime di responsabilità per gli organi amministrativi della ONLUS.