

## LINEAMENTI DI FISCALITÀ DEGLI ENTI NON PROFIT

di Paola Tarigo

## I. EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA

Secondo una recente sentenza della Corte Costituzionale in diritto tributario gli enti non commerciali non sono paragonabili alle persone fisiche, né alle società ed enti commerciali (De Mita, 2000: p. 363).<sup>1</sup>

Quelle del cosiddetto terzo settore sono figure che (Proto, 1996: p. 79),<sup>2</sup> già con la riforma tributaria degli anni settanta, hanno ricevuto una certa considerazione da parte del legislatore fiscale, sicuramente più consapevole di quella che era stata loro riservata tre decenni prima con l'emanazione del codice civile.

È vero che il Codice Civile non omette di prefigurare la figura dell'ente pubblico che esercita un'attività commerciale esclusiva o principale senza di necessità perseguire un fine lucrativo (art. 2201), né la figura dell'ente pubblico che esercita un'impresa solo secondaria rispetto all'attività istituzionale (art. 2093). Tuttavia, il codice relega essenzialmente il terzo settore in ambiti molto ridotti del libro primo, rispetto all'attenzione dedicata all'impresa nel libro quinto. Ciò è anche conseguenza dei pregiudizi che ha nei confronti delle figure che animano questo settore, maggiormente ritenute centri di fenomeni di mano morta, piuttosto che di sviluppo economico.

Ma nel lasso di tempo che va dagli anni quaranta agli anni settanta anche in Italia si sviluppano nuovi modelli organizzativi dell'impresa, che non resta cristallizzata nelle forme giuridiche tipiche del Codice Civile della società commerciale, ma si evolve secondo nuovi assetti. Si va, insomma, verso una "despecializzazione" dell'impresa che la riforma tributaria degli anni settanta recepisce, costruendo le due categorie degli enti, diversi dalle società, che hanno o meno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio dell'attività commerciale (Tabet, 1997: p. 573).<sup>3</sup>

Dunque, la riforma tributaria dà più spazio al terzo settore rispetto al codice civile. Lo fa, tuttavia, in una logica che si potrebbe definire di tassazione.

Ciò, ovviamente, non stupisce. È indubbia la maggior attenzione ai fenomeni emer-

<sup>1</sup> Corte cost. 227/1998.

<sup>2</sup> Enti del terzo settore o enti *non profit* rappresentano una categoria in realtà "ignorata" dal legislatore, che definisce solo la categoria degli enti non commerciali, Proto, (1996).

<sup>3</sup> Questa diversa rilevanza del settore *non profit* tra normativa civilistica e tributaria è rappresentata da Tabet (1997).

genti, in quanto vi possa essere percezione di nuova materia imponibile, del diritto tributario in rapporto ad altri settori giuridici. Ma, proprio per ciò, il sistema che ne esce è privo di elasticità.

Se è ragionevole la scelta di fondo della riforma tributaria di non dare alcun rilievo alla sussistenza della "non lucratività del fine" nel definire i caratteri distintivi degli enti non commerciali rispetto a quelli commerciali, perché, da un lato, non vi è unanimità di consensi nell'individuazione dei criteri distintivi del fine ultimo, dall'altro, vi sono oggettive difficoltà nella definizione di rigorosi criteri di accertamento concreto di tale fine (Fedele, 1995: p. 330), è criticabile, invece, la scelta di fondare il sistema sul profilo distintivo dell'attività esercitata colta in senso oggettivo, anziché sulla destinazione dei risultati dell'attività.

Nell'ambito della riforma tale ultimo requisito risulta solo eccezionalmente da alcune disposizioni a carattere agevolativo, inidonee a configurare una generale sistematizzazione dei regimi impositivi (Fedele, 1998a: p. 41).<sup>4</sup> In altri ordinamenti più evoluti di quello italiano il *constraint* di non distribuire i risultati dell'attività costituisce il vero discrimine degli enti *not for profit* agli effetti della fiscalità. Nella nostra legislazione sarà accolta solo per le cooperative con la legge Pandolfi del 1977 la regola della non tassazione degli utili accantonati a riserva indivisibile.

Inoltre, la riforma degli anni settanta incontra limiti anche in rapporto all'esigenza di neutralità delle forme di esercizio dell'impresa, che va crescendo in concomitanza con l'espandersi, negli anni ottanta e novanta, del terzo settore, invasivo sempre più anche delle figure soggettive tradizionali dell'impresa.

Ancora, per via del modo in cui l'amministrazione finanziaria intende rigidamente ed estensivamente la nozione di attività commerciale e per l'indeterminatezza della stessa nozione di attività prevalente, col risultato di attrarre entro la categoria degli enti commerciali ed al conseguente e gravoso regime dei redditi d'impresa figure che per il loro orientamento verso attività *non profit* non si prestavano facilmente ad una tale forzatura.

La reazione a questa fiscalità, irrispettosa delle esigenze del settore, si manifesta a partire dalla fine degli anni ottanta, con l'emaneazione di leggi speciali mirate a detassare l'attività economica esercitata da talune figure in virtù della loro natura *non profit*. Sono completamente rovesciati i principi ispiratori della riforma tributaria degli anni settanta.

Tradizionalmente è nella legge sulle organizzazioni di volontariato, risalente al 1991, che si individua un mutamento di indirizzo della politica fiscale italiana nel terzo settore (Castaldi, 1993: p. 261; Tabet, 1995: p. 1563). Preceduta da un provvedimento della fine degli anni ottanta sulle organizzazioni non governative per la cooperazione (l. 49/1987), sarà seguita a distanza di pochi mesi dalle leggi sulle cooperative sociali (l. 381/1991) e sulle associazioni sportive e dilettantistiche (l. 398/1991), nell'anno successivo dalla disciplina delle associazioni senza scopo di lucro e pro-loco (l. 66/1992), per giungere nel 1996 al decreto sulle fondazioni musicali (d. lgs. 29-6-1996/367).

<sup>4</sup> Art. 6, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601.

Con la disciplina delle organizzazioni di volontariato, infatti, la detassazione del reddito derivante dall'esercizio di attività commerciali è, per la prima volta, se si escludono i precedenti legislativi sul reinvestimento degli utili nel settore della cooperazione, condizionata al suo totale impiego per i fini istituzionali.

L'esigenza di sistemizzare la materia e di ricondurre ad unità i principi ispiratori di tali leggi speciali traspare inequivocabilmente con la riforma del 1997<sup>5</sup> che delinea una generale disciplina degli enti *non profit* quale categoria autonoma (Ficari, 1999: p. 658) secondo due direttrici: da una lato, gli enti non commerciali, dall'altro, le organizzazioni non lucrative di utilità sociale. Rimane, tuttavia, una mancanza di coordinamento con le singole discipline specialistiche, nonostante la comunanza di principi.

L'evoluzione normativa ha comunque continuato a svilupparsi in una logica di decodificazione, ovvero di specialità e non di unitarietà della disciplina. Lo dimostrano i successivi provvedimenti sulle fondazioni bancarie e sulle associazioni sportive non dilettantistiche.

Nel presente scritto ci si limita per ciò a prospettare solo alcune questioni di fondo alle quali si è rivolta in questi ultimi tempi l'attenzione della dottrina, avvertendo l'esigenza di ulteriori approfondimenti per una più proficua ricostruzione della materia.

## 2. QUALIFICAZIONE DELL'ENTE COME NON COMMERCIALE: PRINCIPALITÀ DELL'OGGETTO

Si definisce ente non commerciale quell'ente, pubblico o privato, diverso dalle società, che non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.<sup>6</sup>

Gli elementi definitivi prescindono, con tutta evidenza, dalla natura privatistica o pubblica dell'ente, dalla finalità non lucrativa che eventualmente l'ente persegue, nonché dalla destinazione dei suoi risultati di gestione.

Rileva solo il carattere non principale dell'attività commerciale eventualmente svolta, che impedisce l'applicazione di quella regola, valida invece per le società e gli enti commerciali, secondo cui sono attratti alla categoria del reddito di impresa tutti i redditi posseduti, a prescindere dalla fonte di provenienza (Nuzzo, 1985: p. 105; Sacchetto, 1989; Proto, 1990: p. 299; Proto, 1992: p. 881; Barassi, 1996; Castaldi, 1999a).

A questa definizione di ente non commerciale, resa ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, rinviano anche la disciplina dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'iva (Ficari, 1999: p. 662).

La definizione presuppone quella di oggetto principale dell'attività, che è formulata nei

<sup>5</sup> Delega conferita al Governo dall'art. 3, commi 186 - 189, l. delega 23 dicembre 1996, n. 662, in attuazione della quale è stato emanato il d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, portante riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

<sup>6</sup> Art. 87, comma 1, lett. c), d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, testo unico delle imposte sui redditi.

<sup>7</sup> Art. 3, comma 1, lett. e) ed e-bis), d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446; art. 4, comma 9°, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, ma sui rapporti fra disciplina dell'imposizione diretta e dell'iva in tema di individuazione dell'oggetto principale dell'attività, Ficari (1999).

termini di "attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto". In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata in Italia, cioè, mediante un criterio non più formale, bensì sostanziale.<sup>8</sup>

Dagli elementi definitivi emerge, dunque, che l'ente, per essere qualificato non commerciale ai fini tributari deve svolgere - programmaticamente e, in subordine qualora ne difettino i requisiti, effettivamente - come attività essenziale alla realizzazione diretta dei suoi scopi primari un'attività che non sia commerciale.

Potendo sussistere più oggetti principali, se anche uno solo di questi è commerciale, l'ente è fiscalmente qualificabile come commerciale, benché gli altri oggetti non siano tali (Fedele, 1998b: p. XXV).

Due sono gli elementi sui quali si fonda il giudizio: quello dell'essentialità e quello della realizzazione diretta degli scopi primari.

L'attività è essenziale quando realizza direttamente lo scopo primario dell'ente. Per come è espresso, l'elemento della essentialità esalta l'*attività-fine* in contrapposizione all'*attività-mezzo* (Tabet, 1998: p. 2891).<sup>9</sup>

Un'attività-mezzo, cioè un'attività strumentale alla realizzazione degli scopi primari, non può essere essenziale perché realizza solo uno scopo intermedio, ad esempio, il finanziamento dell'ente.<sup>10</sup> Un'attività commerciale potrebbe essere attività-mezzo, ma non può essere essenziale, perché altrimenti l'ente è fiscalmente qualificabile come commerciale.

Il secondo elemento richiede l'instaurarsi di una particolare relazione tra attività principale istituzionale e scopi primari, relazione di tipo diretto.

Poiché è configurabile anche una seconda relazione tra attività principale istituzionale e attività non principale commerciale, indirettamente una terza relazione è instaurabile tra quest'ultima attività e scopi primari dell'ente.

La relazione tra attività non principale commerciale e scopi primari dell'ente è di fondamentale importanza nel settore *non profit* perché ad essa si ricollegano le agevolazioni tributarie.

In particolare, l'elemento della realizzazione diretta degli scopi primari è tipicamente richiesto non solo per individuare l'attività principale istituzionale, ai fini della verifica dell'oggetto principale, ma anche per individuare e detassare attività che sarebbero commerciali e perciò imponibili.

La nozione e quindi la qualificazione di ente non commerciale e le connesse nozioni di attività principale e di attività commerciale, oltre ad avere valenza generale, risultano deter-

<sup>8</sup> Art. 87, comma 4 e 4-bis, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917. Per gli enti non residenti fiscalmente in Italia è previsto il solo criterio sostanziale.

<sup>9</sup> Sulla connotazione della principalità da un dato di tipo funzionale, e cioè dal rapporto di essentialità o meno dell'attività-mezzo rispetto alla realizzazione dello scopo-fine o istituzionale, Tabet (1998).

<sup>10</sup> Secondo l'interpretazione ministeriale, attività essenziale è quella che "tipizza" l'ente stesso. Dip. Entrate, Direzione Centrale per gli Affari giuridici e il Contenzioso tributario, circol. n. 124/EVI/13/1998/38995 del 12 maggio 1998, in *Il Fisco*, 1998, 6835.

minanti per la soluzione di questione specifiche.

Ad esempio, in tema di fondazioni bancarie, con riguardo al problema della gestione della partecipazione nella società bancaria conferitaria ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa di riduzione alla metà dell'IRPEG.<sup>11</sup>

In particolare, si è posto il problema di stabilire che relazione intercorra tra attività istituzionale della fondazione e attività di gestione della partecipazione nella società bancaria conferitaria. Cioè, se l'attività gestoria sia o meno qualificabile come attività commerciale e se, nella prima ipotesi, abbia natura principale o meno.

La gestione della partecipazione, per poter essere qualificata come attività non commerciale, si deve caratterizzare per l'assenza di esercizio di quei poteri di controllo e di indirizzo che costituiscono il nucleo dell'amministrazione. Se l'ente conferente si limita ad una gestione puramente conservativa e funzionale all'ottenimento dei dividendi da impiegare nella realizzazione dello scopo istituzionale, senza ingerenza nell'attività riservata all'organo di gestione della partecipata, in ciò non è ravvisabile un'attività produttiva di reddito d'impresa tassabile.

Si tratta di questioni che, proprio alla luce della nozione di ente non commerciale, da un lato, e di attività principale e commerciale, dall'altro, la dottrina ha già risolto con riguardo alle partecipazioni possedute dalle Fondazioni Casse di risparmio (Gallo, 1991: p. 538; Nuzzo, 1997a: p. 435; Nuzzo, 1997b: p. 1042; Ficari, 1998: p. 79; Proto, 1999: p. 621)<sup>12</sup>, risultanti dal conferimento dell'azienda bancaria ai sensi della legge Amato (l. 218/1990) e del d.lgs. 356/1990, criticando quel parere espresso dal Consiglio di Stato, accolto dall'amministrazione finanziaria e da parte della giurisprudenza, secondo cui esse non sarebbero destinate alla disciplina di riduzione alla metà dell'irpeg in quanto aventi come scopo principale la gestione del conferimento, quale attività oggettivamente commerciale, e quindi non rispettanti il requisito di esclusività richiesto dalla norma tributaria agevolativa.<sup>13</sup>

Così pure entro queste nozioni trova soluzione la specifica questione dell'applicabilità della disposizione di esonero dalla ritenuta sui dividendi (Proto, 1999: p. 614).

### 3. SEGUE: PREVALENZA DELL'ATTIVITÀ ISTITUZIONALE

L'elemento della principalità non è l'unico parametro di tipo qualitativo che la disciplina fiscale fissa per qualificare l'ente non commerciale.

<sup>11</sup> Art. 12, d.lgs. 17-5-1999, n. 153.

<sup>12</sup> Gallo (1991) e Nuzzo (1997a), rilevando come nell'attività gestoria della partecipazione non sia ravvisabile un'attività di coordinamento realizzata secondo i modelli dell'impresa *holding*, idonea invece a far ravvisare in capo al soggetto a cui se ne imputa lo svolgimento, quell'esercizio di impresa commerciale, in via principale o sussidiaria, capace di determinare la perdita del beneficio fiscale.

<sup>13</sup> Cons. Stato, Sez. III, 24 ottobre 1995, n. 103, in *Rassegna tributaria*, 1997, 425; Dir. Centr. Affari giur. e Cont. trib., circol. 4 ottobre 1996, n. 238/E, in *Rassegna tributaria*, 1997, 426-427.

Vi è un ulteriore elemento di tipo qualitativo, individuabile nella prevalenza. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di-ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.<sup>14</sup>

L'inserimento di questo elemento risponde al criterio direttivo della legge delega di individuare una nozione di ente non commerciale che attribuisca rilevanza ad elementi di natura obiettiva connessi all'attività effettivamente esercitata.

Da un punto di vista terminologico, principalità e prevalenza sembrano sinonimi.

I due parametri possono quindi essere colti in una differenza di significato solo in rapporto al diverso ambito di riferimento.

Il primo opera essenzialmente su un piano formale e, solo nell'ipotesi di atto costitutivo e statuto privi delle forme richieste, anche su un piano sostanziale dell'attività effettivamente svolta (Ficari, 1999: p. 663; Interdonato, 1998: p. 224). Il secondo opera solo sul piano sostanziale e riguarda esclusivamente l'ipotesi di difformità tra attività principale formale, cioè quella istituzionale programmata, e attività prevalente sostanziale, cioè quella commerciale in concreto esercitata, sempre che tale prevalenza sussista per un intero periodo d'imposta.

L'ente può presentarsi formalmente come non commerciale, dichiarando, ad esempio, programmaticamente uno scopo primario non lucrativo, ma se la sua attività prevalente è commerciale, fiscalmente è qualificabile come ente commerciale, con la conseguenza di essere assoggettato ad una diversa e più gravosa disciplina.

Per l'elemento qualitativo della prevalenza il fattore temporale, del suo perdurare per un intero periodo d'imposta,<sup>15</sup> diventa determinante, mentre non assume alcuna rilevanza agli effetti dell'elemento della principalità, basato com'è su quanto enunciato nei documenti programmatici o sulla sostanza nell'ipotesi limite della mancanza di una loro particolare forma richiesta dalla legge.

Si tratta, dunque, di due elementi che devono essere coordinati nella qualificazione dell'ente non commerciale.

Secondo l'interpretazione ministeriale, la disposizione sulla prevalenza contiene una presunzione legale di perdita della qualifica di ente non commerciale.<sup>16</sup>

Per misurare lo stato di perdita della qualifica di ente non commerciale sono stati introdotti anche parametri di tipo quantitativo, sempre in attuazione di quel criterio direttivo della legge delega di attribuire rilevanza ad elementi di natura obiettiva connessi all'attività effettivamente esercitata.<sup>17</sup>

La relazione illustrativa al decreto di riforma li qualifica come indizi valutabili in con-

<sup>14</sup> Art. 111-*bis*, comma 1°, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

<sup>15</sup> Censurabile l'orientamento ministeriale che, cita il significato dell'espressione "intero periodo d'imposta", chiarisce come tale lasso di tempo costituisca soltanto una proiezione temporale di osservazione dell'attività dell'ente, essendo sufficiente, per valutare la prevalenza dell'attività commerciale, che tale prevalenza sussista per la maggior parte del periodo d'imposta, circol. n. 124/E/VI/13/1998/38995 del 12 maggio 1998, 6836.

<sup>17</sup> Art. 111-*bis*, comma 2°, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

corso con altri elementi significativi, comprese le caratteristiche complessive dell'ente.

Secondo l'interpretazione ministeriale questi parametri costituiscono "fatti indice di commercialità", che non comportano automaticamente la perdita di qualifica di ente non commerciale, ma sono particolarmente significativi e inducono ad un giudizio complessivo sull'attività effettivamente esercitata. In altri termini, la disposizione "non contiene presunzioni assolute di commercialità, ma traccia un percorso logico, anche se non vincolante quanto alle conclusioni, per la qualificazione dell'ente non commerciale, individuando parametri dei quali deve tenersi *anche* conto (e non solo quindi) unitamente ad altri elementi di giudizio". Non è, pertanto, sufficiente il verificarsi di una o più delle condizioni elencate per poter ritenere avvenuto il mutamento di qualifica, ma è necessario, in ogni caso, un giudizio complessivo, che tenga conto anche di ulteriori elementi, finalizzato a verificare che l'ente abbia effettivamente svolto per l'intero periodo d'imposta prevalentemente attività commerciale.<sup>18</sup>

Il riferimento ad un intero periodo d'imposta riguarda espressamente il solo elemento qualitativo della prevalenza dell'attività commerciale, mentre non è ripetuto per i parametri di tipo quantitativo che potrebbero essere considerati anche nel loro sviluppo storico, benché la vaghezza della formula legislativa "ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene *anche* conto dei seguenti parametri" non aiuti di certo nell'individuazione del tipo di relazione che intercorre tra il giudizio di prevalenza fondato su elementi qualitativi e quello fondato su elementi quantitativi e quindi non consenta di escludere totalmente che i parametri possano anche essere considerati in riferimento ad un solo periodo d'imposta, in quanto indizi di cui l'ufficio finanziario può servirsi per provare la prevalenza dell'attività commerciale in quello stesso periodo d'imposta.

Non vi è dubbio che, se così fosse, il riferimento ad un solo periodo d'imposta conduca a situazioni inique. Con particolare riguardo al parametro che confronta il reddito derivante dall'attività commerciale con le entrate istituzionali, rappresentate dai contributi, dalle sovvenzioni, dalle liberalità e dalle quote associative, ad esempio, si possono prospettare casi di associazioni che finanziariamente "funzionano" a singhiozzo, in certe ricorrenze, sicché solo in questi periodi di imposta sono concentrate le loro entrate istituzionali. Queste figure non possono rischiare di vedere mutata la loro qualifica a fini tributari solo perché in un certo periodo d'imposta producono un reddito commerciale in totale assenza o quasi di entrate istituzionali.

D'altronde la perdita della qualifica di ente non commerciale non provoca conseguenze lievi, poiché richiede un cambiamento radicale dei criteri di determinazione del reddito: da un principio identico a quello delle persone fisiche di somma dei redditi che mantengono la loro natura originaria, ad un principio opposto che porta all'attrazione alla categoria del reddito d'impresa di tutti i redditi. A parte la generalizzazione dell'obbligo contabile, che viene ad investire tutte le entrate ed uscite dell'ente, si pensi alle possibili conseguenze negative sui redditi di capitale, non più tassabili secondo i regimi di fa-

<sup>18</sup> Circol. n. 124/E/VI/13/1998/38995 del 12 maggio 1998, 6835.

vore con imposizione sostitutiva sui *capital gains* con aliquote nettamente inferiori all'irpeg, oppure ai diversi criteri di determinazione della base imponibile irap.

Si tratta, in definitiva, di una disciplina dal carattere cautelativo (Fedele, 1998b: p. XXVI).

Inoltre, in presenza di attività commerciale prevalente per un intero periodo d'imposta, la perdita della qualifica di ente non commerciale ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta stesso e comporta l'obbligo di iscrivere, entro sessanta giorni da tale data, tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario la cui tenuta è obbligatoria a fini fiscali per le imprese.<sup>19</sup> Quindi, poiché gli effetti si producono immediatamente, cioè nello stesso periodo d'imposta in cui diventa prevalente l'attività commerciale, il contribuente è posto nella condizione di dover sapere a priori se perderà nel periodo d'imposta la qualifica di ente non commerciale. Ciò segna più un regredire della disciplina tributaria, che non una sua evoluzione.

Vi sono poi ipotesi specifiche di perdita della qualifica di ente non commerciale. Ad esempio, per le fondazioni bancarie, che abbiano adeguato i loro statuti alle disposizioni della legge, è previsto il venire meno della natura di ente non commerciale e la cessazione della possibilità di fruire delle agevolazioni tributarie se, decorsi quattro anni dalla data di entrata in vigore della nuova disciplina, esse siano ancora in possesso della partecipazione di controllo nella società bancaria conferitaria, oppure risultino titolari di diritti reali su beni immobili diversi da quelli strumentali per le attività direttamente esercitate da loro stesse o da imprese strumentali (Galeotti Flori, 1999: p. 11369)<sup>20</sup>.

#### 4. PLURALITÀ DELLE FORME DI COLLEGAMENTO FUNZIONALE DELL'ATTIVITÀ COMMERCIALE NON PRINCIPALE CON LO SCOPO ISTITUZIONALE: REQUISITI PER LA DETASSAZIONE

Il profilo è uno, quello della relazione che deve intercorrere tra attività commerciale non principale e scopo istituzionale al fine di fruire della detassazione: o sotto forma di decommercializzazione legale, nell'ipotesi di attività che, pur avendo oggettivamente tutte le caratteristiche per essere commerciale, è comunque qualificata come non commerciale dal legislatore; oppure, sotto forma di non concorso alla formazione della base imponibile dei redditi derivanti dall'attività stessa, che, in questa ipotesi, resta qualificata come commerciale.

Diversi sono, invece, i presupposti che il legislatore richiede, pur riconducibili ad un nucleo comune. Questa diversità di ampiezza dei presupposti non agevola l'attività dell'interprete e sovente è spiegabile solo per via di quella stratificazione della normativa che caratterizza il settore *non profit*, a sua volta determinata da quella sua caratteristica di essere, spesso ingiustificatamente, una disciplina specialistica.

<sup>19</sup> Art. 111-*bis*, comma 3°, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

<sup>20</sup> Art. 12, comma 3° e 4°, d.lgs. 17-5-1999, n. 153. In senso critico sul divieto di possedere immobili non strumentali, Galeotti Flori (1999).



Un presupposto che si è in parte svalutato con la riforma è quello della *conformità alle finalità istituzionali* dell'ente. Non è stato del tutto abbandonato; ma in certe ipotesi è stata data preferenza ad un criterio maggiormente puntuale.

La conformità alle finalità istituzionali, che include, secondo la dottrina, sia attività strumentali che accessorie (Fedele, 1995: p. 348), continua ad essere rilevante, per la generalità degli enti non commerciali, in ordine alla qualificazione come attività non commerciali delle prestazioni di servizi, non suscettibili di ricadere entro la nozione civilistica di impresa commerciale, svolte senza una specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.<sup>21</sup>

Benché tre siano i requisiti, è essenzialmente intorno al presupposto della conformità alle finalità istituzionali che si concentra la sostanza del problema, essendo i restanti presupposti certamente riscontrabili o meno, nelle singole ipotesi, con maggior immediatezza. Se, ad esempio, la gestione di un asilo nido esercitata da una parrocchia risponda o meno al requisito di conformità alle finalità istituzionali, è problema la cui soluzione richiede un puntuale accertamento degli scopi primari della parrocchia, che determinano la sua natura di ente non commerciale, e delle relazioni di subordinazione funzionale che con essi eventualmente ha la funzione educativa e di istruzione, svolta dall'asilo stesso, se, cioè, detta funzione possa ritenersi o meno strumentale alla realizzazione di quel ruolo istituzionale che la parrocchia svolge nel rapporto di ordine religioso con la comunità dei fedeli (Marinello, 2000: p. 1104; Ronzani, 2000).<sup>22</sup>

La *conformità alle finalità istituzionali* sopravvive ancora, limitatamente alla sottocategoria degli enti non commerciali costituita dagli enti associativi, in relazione a quella attività che, svolta nei confronti degli associati o partecipanti in assenza di corrispettivi specifici, di contributi e quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni cui danno diritto, viene in tal modo ad essere considerata come non commerciale.<sup>23</sup>

Tuttavia, è evidente che in tali ipotesi si è al di fuori degli schemi della corrispettività e quindi dell'attività commerciale, per essere l'assetto quello contributivo tipico dell'attività istituzionale (Fedele, 1998b: p. XXIV). Quindi non si è in presenza di alcuna detassazione, se mai di una puntualizzazione dell'irrelevanza fiscale dell'attività istituzionale dell'ente già implicita nel sistema.

Invece, per talune attività commerciali di determinati enti di tipo associativo, la riforma ha sostituito il criterio di conformità agli scopi istituzionali, secondo cui doveva essere svolta l'attività per essere detassata, con quello di *diretta attuazione degli scopi istituzionali*. La modifica non ha inciso tuttavia sulla disciplina dell'iva, che rimane sempre ancorata al criterio di conformità.

In particolare, la *diretta attuazione degli scopi istituzionali* è richiesta per la decommer-

<sup>21</sup> Art. 108, comma 1°, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

<sup>22</sup> Lo esclude Cass., sez. I, 8 settembre 1999, n. 9529, in *Dritto e pratica tributaria*, 2000, II, 1101, con nota critica di Marinello (2000). Sugli enti ecclesiastici Ronzani (2000).

<sup>23</sup> Art. 11, comma 1°, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

cializzazione, nei riguardi di determinate associazioni (politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona), delle attività da queste svolte nei confronti, oltre che dei propri, anche degli iscritti, associati o partecipanti di altre associazioni svolgenti la medesima attività e facenti parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali, nonché per le cessioni anche a terzi di pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati. La decommercializzazione opera anche in presenza di moduli corrispettivi, e non meramente contributivi, cioè quando l'attività è resa dietro pagamento di corrispettivi specifici.

Il requisito della diretta attuazione degli scopi istituzionali non è del tutto nuovo.

Nella disciplina delle organizzazioni di volontariato, che possono trarre risorse economiche per il loro funzionamento dallo svolgimento di attività commerciali e produttive marginali, è richiesto che le attività siano esercitate in funzione della *realizzazione del fine istituzionale* dell'organizzazione. A questa condizione, i proventi derivanti da tali attività non costituiscono redditi imponibili, sempre che sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali.<sup>24</sup>

Un precedente è contenuto anche nella legge sulle fondazioni musicali, per le quali è disposto l'esclusione dalle imposte sui redditi dei proventi percepiti nell'esercizio di attività commerciali, anche occasionali, svolte in conformità agli scopi istituzionali. Questa legge, infatti, già considera svolte in conformità agli scopi istituzionali le attività il cui contenuto oggettivo *realizza direttamente* uno o più degli scopi stessi.<sup>25</sup>

Il nesso richiesto tra attività commerciale e scopi istituzionali è dunque di diretta strumentalità.

Si tratta di una relazione che già la dottrina (Fedele, 1995: p. 343 e 348; Ficari, 1997: p. 820) e la giurisprudenza (Castaldi, 1992: p. 4214)<sup>26</sup> avevano individuato elaborando quella nozione di "conformità alle finalità istituzionali" che era priva di espresi contenuti identificativi nella disciplina positiva.

L'attività commerciale si poneva e si pone in rapporto di diretta strumentalità con lo scopo istituzionale quando si configura come un'attività-mezzo, e non un'attività-fine, cioè, in quanto si rivela come attività essenziale per il più agevole raggiungimento del fine istituzionale (Marini, 1997: p. 126).<sup>27</sup>

In altre ipotesi la detassazione è fondata sul presupposto che le attività commerciali siano *strettamente complementari* a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali. Il legislatore individua qui un ulteriore tipo di relazione, più allentata, tra attività commerciale non principale e scopo istituzionale.

<sup>24</sup> Art. 5, comma 2°, lett. g); art. 8, comma 4°, l. 11 agosto 1991, n. 266; art. 1, comma 2°, d.m. 25 maggio 1995.

<sup>25</sup> Art. 25, comma 5°, d.lgs. 29-6-1996, n. 367.

<sup>26</sup> Corte Cost. 19 novembre 1992, n. 467, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1992, 4214, con nota di Castaldi (1996).

<sup>27</sup> Per approfondimenti di diritto comparato Marini (1997).

Si tratta di attività commerciali che si potrebbero qualificare come accessorie rispetto a quella che, pur senza essere principale in rapporto all'attività istituzionale, e ciò per definizione, lo è comunque con riguardo a queste altre attività commerciali eventualmente esercitate.

In tali ipotesi il collegamento funzionale con lo scopo non si esprime nella strumentalità, ma in un diverso modulo di accessorialità (Fedele, 1995: p. 343).<sup>28</sup>

Somministrazione di alimenti e bevande effettuata da bar ed esercizi similari presso le sedi in cui è svolta l'attività istituzionale e organizzazione di viaggi e soggiorni turistici sono due attività, per le quali vige la regola generale della commercialità,<sup>29</sup> che, in quanto siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali delle associazioni di promozione sociale aventi particolari caratteristiche e rivolte a certi destinatari, fruiscono della decommercializzazione.<sup>30</sup>

Diverso ancora il presupposto nella disciplina delle fondazioni liriche, le cui attività accessorie sono escluse da imposta, in quanto si qualificano per l'essere in *diretta connessione* con le attività istituzionali o quale loro strumento di finanziamento.

Lo svolgimento di attività commerciali *connesse agli scopi istituzionali* è determinante, per le associazioni sportive dilettantistiche aventi determinati requisiti, ai fini del non concorso alla formazione del reddito imponibile dei proventi da queste derivanti.

In altre ipotesi rileva la natura *occasionale* e la *salvarietà* delle operazioni commerciali. Ad esempio, per i proventi realizzati a seguito di raccolte di fondi effettuate dalle associazioni sportive dilettantistiche con qualsiasi modalità, e subordinatamente a che, inoltre, gli eventi complessivamente non superino il numero di due per anno e comunque per un importo non superiore ad un limite fissato con decreto ministeriale (cento milioni).<sup>31</sup> Tra le attività si possono ricomprendere quelle di somministrazione di alimenti e bevande, di vendita di materiali sportivi, di *gadgets* pubblicitari, sponsorizzazioni, organizzazioni di cene sociali e lotterie.<sup>32</sup>

Talvolta, la qualificazione di una certa attività come non commerciale è disposta dalla legge senza che siano stabiliti limiti in relazione all'attività istituzionale principale o all'attività commerciale non principale. Così avviene, ad esempio, per l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici da parte di associazioni politiche, sindacali e di categoria, nonché da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose.<sup>33</sup> Il fatto che la stessa attività commerciale sia decommercializzata a condizioni meno onerose, cioè in presenza di minori requisiti, rispetto ad altre associazioni, dipende dalla diversa valutazione che il legislatore fa del

<sup>28</sup> Circa i due possibili modi secondo cui si può configurare il collegamento funzionale tra attività non principali e scopo istituzionale Fedele (1995).

<sup>29</sup> Art. 111, comma 4, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

<sup>30</sup> Art. 111, comma 4-*bis*, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

<sup>31</sup> Art. 25, comma 2°, l. 13 maggio 1999, n. 133; art. 1, comma 3°, d.m. 26 novembre 1999, n. 473.

<sup>32</sup> Dip. Entrate, Direz. Centrale Aff. Giur. Cont. trib., circol. n. 43/E/2000/27853 dell'8 marzo 2000, in *Il Fisco*, 2000, 3382.

<sup>33</sup> Art. 111, comma 4-*ter*, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

rischio elusivo in rapporto al differente scopo istituzionale delle associazioni stesse.

In altre casi ancora rileva, ai fini della decommercializzazione, un dato quantitativo: i corrispettivi specifici che remunerano l'attività non devono eccedere i *costi di diretta imputazione*. Questo requisito è fissato, ad esempio, per le organizzazioni sindacali e di categoria con riguardo alle cessioni di pubblicazioni riguardanti i contratti collettivi di lavoro nelle ipotesi in cui siano superati i limiti la cui osservanza garantirebbe già la decommercializzazione. Oppure, con riguardo all'assistenza prestata prevalentemente agli iscritti, associati o partecipanti in materia di applicazione degli stessi contratti e di legislazione sul lavoro.<sup>34</sup>

In definitiva, la legislazione specialistica ha favorito il proliferare di parametri espressi terminologicamente in modo diverso, ma non sempre necessariamente sintomatici di un differente significato. In questo ambito è decisamente avvertita l'esigenza di una maggior sistematicità.

#### 5. SEGUE: IL CASO PARTICOLARE DELL'ESERCIZIO DI IMPRESE STRUMENTALI NELLE FONDAZIONI BANCARIE

Le fondazioni sono rimaste escluse dalla riforma del settore *non profit*. Tuttavia, alcune fondazioni, ad esempio quelle bancarie, hanno una disciplina speciale i cui principi ispiratori sono in buona parte comuni con la normativa degli enti associativi e delle ONLUS.

Uno di questi principi si esprime nella relazione che per legge deve intercorrere tra attività istituzionale e attività commerciale a fini agevolativi.

Anche per le fondazioni bancarie l'accesso a talune agevolazioni fiscali è rigidamente costruito sull'ipotesi del carattere istituzionale dell'attività principale. Esse, infatti, devono perseguire esclusivamente scopi di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico secondo quanto previsto dai rispettivi statuti. Lo statuto individua i settori ai quali ciascuna fondazione indirizza la propria attività, comprendendo, fra questi almeno uno dei cosiddetti settori rilevanti.<sup>35</sup>

Come nel caso degli enti associativi, anche per queste figure, che abbiano adeguato i loro statuti alle disposizioni della disciplina speciale, è determinante l'esercizio dell'attività commerciale a *diretta realizzazione* degli scopi statutari.

Queste fondazioni, infatti, si considerino "enti non commerciali", ai sensi del testo unico delle imposte sui redditi, anche se perseguono le loro finalità mediante esercizio di imprese strumentali ai loro fini statutari. E la legge definisce come "impresa strumentale" l'impresa esercitata dalla fondazione o da una società di cui la fondazione detiene il controllo, operante in via esclusiva per la diretta realizzazione degli scopi statutari perseguiti dalla fondazione nei cosiddetti settori rilevanti.<sup>36</sup> Quindi l'esercizio dell'impresa strumentale da parte della fondazione può essere diretto o indiretto.

<sup>34</sup> Art. 111, comma 4-*quater*, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

<sup>35</sup> Art. 2, d.lgs. 17 maggio 1999, n. 153.

Questa relazione di strumentalità, meglio definita come di esclusiva e diretta realizzazione degli scopi statutari, non è destinata ad spiegare effetti sul piano della fattispecie d'imposta, diversamente che per talune ipotesi di detassazione degli enti associativi e delle ONLUS, bensì esclusivamente sulla quantificazione del tributo, ridotto alla metà.

Ciò nonostante, il principio ispiratore è il medesimo: la strettissima correlazione tra attività commerciale e scopo istituzionale è elemento, che attiene all'organizzazione dell'ente, su cui si fonda l'agevolazione tributaria (Laroma Jezzi, 2000: p. 841-843).<sup>37</sup>

In ogni caso deve essere un'attività esercitata in via non principale (v. legge delega) e nella legge manca una definizione del termine, benché sembri possibile riferirsi alla nozione del testo unico delle imposte sui redditi per il rinvio che la normativa sulle fondazioni bancarie opera alla relativa figura dell'ente non commerciale.

#### 6. IL DIVIETO DEL LUCRO SOGGETTIVO DIRETTO ED INDIRETTO QUALE REQUISITO DI INTASSABILITÀ DELLE ATTIVITÀ COMMERCIALI

Negli ordinamenti tributari più evoluti il cosiddetto *non distribution constraint* costituisce l'elemento unificante di tutto il settore *not for profit*. Il divieto del lucro soggettivo diretto e indiretto assume ora, anche nell'ordinamento italiano, quella centralità che richiede, rappresentando il punto saliente della riforma degli enti non commerciali e delle ONLUS. Aver introdotto questo limite significa aver compreso come non sia ad un divieto *tout court* di produzione di utili, il cosiddetto lucro oggettivo, che abbia senso condizionare le agevolazioni tributarie per gli enti *non profit*, perché questi enti devono pur trovare anche fonti di finanziamento diverse dalla contribuzione dei soci, associati o partecipanti, bensì sia necessario e sufficiente un divieto di lucro soggettivo, in quanto rende disinteressata la gestione, in altri termini impedisce quel fenomeno ricorrente della creazione di strutture solo formalmente *non profit*, ma nella sostanza gestite in una logica egoistica.

Nel contempo, il regime di non tassazione condizionato al divieto di lucro soggettivo risulta razionale anche nei riguardi del principio di capacità contributiva, escludendo alla base possibili "discriminazioni" a danno del settore *profit*, se si segue la prospettiva che l'imposizione IRPEG nei riguardi dei soggetti collettivi si giustifichi solo come "acconto" sull'imposta personale dovuta dai soci in relazione agli utili distribuiti. Infatti, non vi sarebbe ragione di assoggettare ad IRPEG i redditi di enti che, per espressa previsione legislativa, sono soggetti al divieto di lucro soggettivo (Fedele, 1998b: p. XIII).

In talune ipotesi sembra che la normativa tributaria condizioni la qualificazione di

<sup>36</sup> Art. 12, comma 1°, e 1, comma 1°, lett. b), d.lgs. 17 maggio 1999, n. 153.

<sup>37</sup> Con riguardo alla loro qualificazione come enti non commerciali ed alla riduzione alla metà dell'irpeg si è affermato come non si ricada nella nozione di "aiuto di Stato", contrastante con il divieto generale stabilito dall'art. 87 del Trattato istitutivo della Comunità europea, Laroma Jezzi (2000), ciò perché alle fondazioni bancarie è semplicemente esteso un regime fiscale generale comunque applicabile nei loro confronti in quanto enti non commerciali.

certe attività come non commerciali all'assenza di un lucro oggettivo, ad esempio, per gli enti non commerciali, con riguardo alle prestazioni di servizi non rientranti nella nozione civilistica di impresa commerciale se, oltre ad altri requisiti, sono rese verso pagamenti di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione. In questo caso specifico, semmai, il legislatore presuppone, non solo che non vi sia una utilità economica, ma neanche una obiettiva economicità, intesa come equilibrio tra costi e ricavi, posto che per determinare il risultato economico di una qualsiasi attività non vi è dubbio che si debba no considerare costi di diretta, ma, anche, di indiretta imputazione.

Tuttavia, è da escludersi in linea generale che sia posto un divieto di lucro oggettivo (Ficari, 1997: p. 813).

L'obiettivo di evitare che le agevolazioni tributarie connesse alle attività commerciali non principali arrechino un beneficio all'ente, senza che esso, a mezzo di queste attività, realizzi effettivamente i suoi scopi istituzionali, è raggiunto impedendo che il risultato economico derivante dall'esercizio dell'impresa, come il capitale in essa conferito, siano distolti dal patrimonio dell'ente, siano, cioè, sottratti dalle sue fonti di finanziamento.

Da qui il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione, nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione e della ONLUS, salvo che la destinazione o la distribuzione siano imposte dalla legge, ovvero, limitatamente alla ONLUS, siano effettuate a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura.<sup>38</sup>

Da qui, ancora, l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente e della ONLUS, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, rispettivamente, ad altra associazione con finalità analoghe e ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale, ovvero, per entrambe le figure, a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo e salvo diversa destinazione imposta dalla legge.<sup>39</sup>

Oltre che nella disciplina generale degli enti non commerciali e delle ONLUS, il divieto di lucro soggettivo è posto anche da singole normative speciali. Quindi si può ritenere che, con riguardo ai caratteri tipici della fiscalità dell'intero settore *non profit*, esso assurga ormai a elemento portante del sistema. Ad esempio, è fatto divieto alle fondazioni bancarie di distribuire o assegnare quote di utili, di patrimonio, ovvero qualsiasi altra forma di utilità economica agli associati, agli amministratori, ai fondatori e ai dipendenti, con esclusione dei compensi stabiliti dalla legge.<sup>40</sup>

C'è un aspetto che lascia perplessi nella disciplina specificamente posta per gli enti non commerciali e sul quale è già intervenuto il ministero. Il divieto del lucro soggettivo, in particolare il divieto di distribuzione, è da intendersi sia in modo diretto che indiretto.

<sup>38</sup> Art. 111, comma 4-*quinquies*, lett. a), d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917; art. 10, 1° comma, lett. a), d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.

<sup>39</sup> Art. 111, comma 4-*quinquies*, lett. b), d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917; art. 10, 1° comma, lett. f), d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.

<sup>40</sup> Art. 8, comma 3°, d.lgs. 17 maggio 1999, n. 153.

Mentre è chiaro che la distribuzione dell'utile o di riserve ricade nel lucro soggettivo diretto, per il divieto di lucro indiretto è solo la disciplina in materia di ONLUS ad individuare, con presunzione assoluta, una serie di ipotesi qualificate come distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione per l'intento elusivo che palesano.<sup>41</sup>

In effetti vi sono svariati modi di godere indirettamente degli utili. Vi sono ipotesi delicatissime. È sufficiente pensare alla costituzione di società di capitali parallele all'ente *non profit*.

Secondo il Ministero la disposizione sulle ONLUS può essere configurata come "norma di riferimento" anche per gli enti di tipo associativo, con la conseguenza che per questi ultimi integrerebbero l'ipotesi del lucro soggettivo indiretto, oltre alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi ad un'ampia categoria di soggetti (associati, amministratori, sindaci, soggetti che effettuano erogazioni liberali, ai loro parenti, nonché alle società da essi controllate o collegate, ecc.) a condizioni più favorevoli, anche 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, ecc.<sup>42</sup>

Se si ha presente la speciale disciplina delle ONLUS, in virtù della caratterizzazione dello scopo istituzionale a fini di solidarietà, tale da giustificare una pressoché totale detassazione di ogni loro attività, si può comprendere come una tale chiave di lettura ministeriale risulti eccessiva e penalizzante per tutti gli enti associativi che non costituiscono ONLUS.

Inoltre, le fattispecie definitive (Castaldi, 1999b: p. 732) che la normativa sulle ONLUS pone in materia di indici di distribuzione sono da correlare anche a quell'obbligo di impiego degli utili e degli avanzi di gestione, per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad essa direttamente connesse, che non è invece stabilito dalla disciplina degli enti non commerciali. Quindi si può dubitare della generica riferibilità agli enti associativi dei cosiddetti indici di distribuzione stabiliti per le ONLUS, e si può certamente escludere che ad essi siano specificamente imputabili tali fattispecie definitive.

## 7. RILEVANZA DEL PRINCIPIO SOLIDARISTICO PER LE ONLUS

Per le ONLUS, figure (Tabat, 1998: p. 2891) che si caratterizzano per essere destinate a una disciplina tributaria decisamente favorevole, il principio solidaristico assume una particolare rilevanza.

Obbligate, infatti, all'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale, le ONLUS possono soltanto svolgere attività in particolari settori, nonché attività a queste direttamente connesse,<sup>43</sup> espressione che evoca una relazione di tipo funzionale alle attività istituzionali (Fedele, 1998b: p. XXIII e XXIV).

<sup>41</sup> Art. 10, 6° comma, lett. da a) a e), d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.

<sup>42</sup> Circol. n. 124/EVI/13/1998/38995 del 12 maggio 1998, 6844.

<sup>43</sup> Art. 10, comma 1°, lett. b), lett. e) e lett. c), d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.

Nell'ambito dello svolgimento dell'attività in particolari settori, aspetto qualificante le ONLUS, più che quello della non lucratività implicito nel fine solidaristico (Fedele, 1998b: p. XIX; Proto, 1997: p. 582), si distingue ulteriormente a seconda che siano perseguite finalità di solidarietà sociale dirette ad arrecare benefici a soggetti che ne sono destinatari in virtù della loro condizione svantaggiata (fisica, psichica, economica, ecc.), oppure finalità che sono riconosciute come immanenti in particolari settori per espressa previsione della normativa, a prescindere da una situazione di svantaggio dei destinatari dell'attività dell'organizzazione. Tali attività, pur istituzionali, possono essere anche commerciali (Fedele, 1998b: p. XXVII; Castaldi, 1999a: p. 347).

Correlata a questa differenziazione non oggettiva delle attività, perché le attività nei settori rilevanti possono presentare tutte le caratteristiche oggettive della commercialità, ma solo funzionale alla meritevolezza sociale, è la diversa disciplina tributaria in materia di imposte sui redditi,<sup>44</sup> in quanto le attività direttamente connesse a quelle istituzionali non determinano comunque il concorso dei relativi proventi alla formazione della base imponibile, mentre per le attività istituzionali la negazione della commercialità, secondo la tecnica di decommercializzazione legale, non esclude l'operatività di altri criteri di qualificazione reddituale eventualmente concorrenti, ad esempio come redditi fondiari, di capitale o diversi (Fedele, 1998b: p. XXVII).

Anche gli obblighi formali di tenuta delle scritture contabili sono differenziati in ragione della diversificazione di attività. Solo per le attività direttamente connesse è posto l'obbligo di tenuta di quelle scritture contabili che sono tipiche delle imprese commerciali, salvo semplificazioni consentite in presenza di ammontari annui modesti di ricavi. Conseguentemente, i fatti di gestione che caratterizzano lo svolgimento delle attività istituzionali, pur oggetto di scritture contabili cronologiche e sistematiche, sono esclusi dal rilevamento nelle scritture contabili specifiche delle attività direttamente connesse.<sup>45</sup>

Benché la mancanza di lucro non giustifichi alcuna agevolazione per quanto riguarda l'IVA (Lupi, 1996: p. 584) e un regime che ne avesse escluso in maniera totale le attività delle ONLUS avrebbe dato adito a fenomeni distortivi della concorrenza (Gulmenelli, 1999: p. 102), la scelta effettuata dal legislatore in ordine alla disciplina di questa imposta è stata criticata per la mancanza di simmetria con il regime ai fini delle imposte sui redditi.

Infatti, la disciplina IVA delle ONLUS si caratterizza principalmente per l'estensione alle operazioni da queste compiute di un regime di esenzione, che, tra l'altro, già il sistema prevedeva per attività aventi carattere sociale.

L'aspetto che in questa sede interessa rilevare attiene alla sussistenza di una specifica normativa comunitaria in materia ed alla attuazione nell'ordinamento tributario italiano che finalmente essa ha avuto con la disciplina delle ONLUS.

Si rilevava, infatti, prima dell'emanazione di questa, come il legislatore italiano, nel

<sup>44</sup> Art. 111-ter, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

<sup>45</sup> Art. 20-bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600; Dip. Entrate, Dir. Centr. Aff. Giur. e Cont. Trib., circol. n. 168/E/V/13/1998/93166 del 26 giugno 1998, in *Il Fisco*, 1998, 9347.



prevedere regimi di esenzioni per attività a carattere sociale, avesse inteso favorire indiscriminatamente qualsiasi soggetto, laddove la normativa comunitaria prevede che soggetti beneficiari dell'esenzione possano essere solo organismi di diritto pubblico o privati, ma in tal caso riconosciuti dallo Stato come enti aventi carattere sociale. In particolare, secondo la Corte di giustizia della CEE, l'esenzione da IVA è condizionata alla forma non individuale, bensì collettiva dell'organismo a carattere sociale. Inoltre, la normativa comunitaria facoltizza gli Stati membri a condizionare l'esenzione a due requisiti: che il soggetto non persegua come fine esclusivo "la ricerca sistematica del profitto" e non distribuisca l'utile ottenuto dall'attività commerciale a carattere sociale, ma lo destini invece al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni fornite" (Ficari, 1996: p. 1414-1416 e 1421)\*. Si tratta di requisiti che connotano la disciplina delle ONLUS e per ciò con riguardo alle operazioni da esse compiute a carattere sociale può ritenersi ora che vi sia una puntuale attuazione dei principi comunitari in materia di IVA.

#### 8. LA SEMPLIFICAZIONE DEGLI OBBLIGHI CONTABILI QUALE CARATTERISTICA DEL NON PROFIT DI PICCOLE DIMENSIONI E L'OBBLIGO GENERALIZZATO DI TENUTA DELLA CONTABILITÀ SEPARATA

La riforma ha introdotto un regime forfettario di determinazione del reddito degli enti non commerciali minori, in aggiunta al regime semplificato già previsto se non si susperano determinati livelli di ricavi.

Ciò a differenza del sistema previsto per l'altra grande categoria di soggetti IRPEG, rappresentata dalle società e dagli enti commerciali, dove Fiat, quanto a obblighi contabili, è trattata come la piccola srl a composizione familiare del capitale sociale.

La semplificazione degli obblighi contabili nel settore *non profit* permette quanto meno ad una modesta associazione di pescatori, come ad una bocciofila o ad una piccola banda di paese di non essere gravate da quegli adempimenti che possono fare capo alle Fondazioni più importanti che il nostro paese conosca.

Quindi, da questo punto di vista, c'è senza dubbio una maggiore considerazione delle esigenze del settore *non profit* rispetto a quanto avvenga per il settore *profit*, in cui l'impresa di piccole dimensioni, che assuma la forma legale di società di capitali, non è trattata diversamente dalla grande società.

Per gli enti non commerciali è stato introdotto l'obbligo generalizzato della tenuta di una contabilità separata in relazione all'attività commerciale esercitata, con la sola eccezione degli enti soggetti alle norme in materia di contabilità pubblica<sup>47</sup>.

Tuttavia, è rimasto fermo il principio della deducibilità dei costi promiscui secondo il rapporto, che esprime il grado di commercialità dell'ente, tra ammontare dei ricavi e al-

\* FICARI (1996), nota a: Corte di Giustizia CEE, 11 agosto 1995, causa C-453/1993, *ivi*, 1409.

<sup>47</sup> Art. 109, comma 2° e comma 4-bis, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

tri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

In relazione a quest'ultima disciplina dei costi promiscui, inerenti, cioè, sia all'attività commerciale, sia a quella istituzionale, vi è da segnalare lo stato di difficoltà in cui si ritrovano tuttora determinate figure pubbliche che, nonostante l'esonero, optino per la tenuta di una contabilità separata, nel rapportare, ai fini della deduzione dei costi promiscui, ricavi determinati secondo il principio di competenza economica ed entrate istituzionali determinate sul diverso principio di cassa o di competenza finanziaria. Per non incorrere in accertamenti fiscali che contestino l'ammontare dei costi dedotti sono, infatti, costretti ad apportare correttivi spesso laboriosi. Dall'altro, si possono citare casi opposti di enti pubblici che si sono avvalsi dell'esonero della contabilità separata e che si trovano nuovamente dinanzi ad un non perfetto raccordo delle disposizioni fiscali, in particolare delle norme di esonero dalla tenuta della contabilità separata e delle connesse modalità di determinazione del reddito con quelle che contengono principi generali sulla tassazione del reddito d'impresa e sulla tenuta delle relative scritture contabili.

Per il resto, l'obbligo di tenuta della contabilità separata risponde a fini probatori dei costi diretti, nonché di più chiara individuazione delle fonti di finanziamento dell'ente e della destinazione dei suoi risultati economici in connessione con il divieto di lucro soggettivo (Ficari, 1997: p. 834). Quindi l'obbligo della sua tenuta è certamente opportuno, benché in certe ipotesi gravoso.

## BIBLIOGRAFIA

- BARASSI M., 1996, *La imposizione sul reddito degli enti non commerciali*, Giuffrè, Milano.
- CASTALDI L., 1999a, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Giappichelli, Torino.
- CASTALDI L., 1999b, "La disciplina delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale", in AA.Vv., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, M. MICCINESI (a cura di), Cedam, Padova, 706-760.
- CASTALDI L., 1993, "Luci ed ombre sul regime fiscale riservato alle organizzazioni di volontariato dalla L. 11 agosto 1991, n. 266", in *Rivista di diritto tributario*, I, 261-297.
- CASTALDI L., 1992, "Riflessioni sulla personalità delle imposte e la natura della norma tributaria", in *Giurisprudenza costituzionale*, 4209-4223.
- DE MITA E., 2000, *Politica e diritto dei tributi in Italia. Dalla riforma del 1971 a oggi*, Giuffrè, Milano.
- FANTOZZI A., 2001, "Brevi note sull'applicazione del regime fiscale delle ONLUS alle scuole parificate di cui alla legge n. 62 del 2000" in *Rivista di diritto tributario*, 551-565.
- FEDELE A., 1998a, "Disciplina degli enti "non profit": profili tributari", in AA.Vv., *La disciplina degli enti "non profit"*, G. MARASA (a cura di), Giappichelli, Torino, 31-52.
- FEDELE A., 1998b, "Introduzione", in AA.Vv., *Il regime fiscale delle associazioni*, a cura di A. Fedele, Cedam, Padova, XI-XXX.
- FEDELE A., 1995, "Il regime fiscale delle associazioni", in *Rivista di diritto tributario*, I, 327-356.
- FIGARI V., 1999, "La disciplina fiscale degli enti non commerciali nel decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460", in AA.Vv., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di M. Miccinesi, Cedam, Padova, 657-703.
- FIGARI V., 1998, "La necessità di distinguere fra oggetto e scopo nella tassazione agevolata degli utili distribuiti alla fondazione bancaria", in *Rassegna tributaria*, 79-91.
- FIGARI V., 1997, "Strumentalità dell'attività commerciale e fine non lucrativa nella tassazione delle associazioni", in *Rassegna tributaria*, 808-846.
- FIGARI V., 1996, "Esenzione Iva non profit individuale e collettiva", in *Rassegna tributaria*, 1413-1435.
- GALLO F., 1991, "La natura ai fini fiscali dell'ente che ha conferito ad una s.p.a. la propria azienda creditizia", in *Rivista di diritto tributario*, I, 537-554.
- GULMANELLI E., 1999, "Aspetti giuridici dell'imposizione indiretta delle ONLUS", in *Rassegna tributaria*, 85-112.
- INTERDONATO M., 1998, "Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali: attività principale, attività prevalente e finalità antielusive", in *Rivista di diritto tributario*, I, 205-239.

- LAROMA JEZZI P., 2000, "Regime fiscale delle fondazioni bancarie e delle operazioni di ristrutturazione del settore del credito: osservazioni in merito alla sua compatibilità con l'art. 87 del Trattato istitutivo della Comunità europea", in *Rassegna tributaria*, 1125-1135.
- LUPI R., 1996, "Modifiche alla fiscalità degli enti *non profit*: torna in auge la mancanza di scopo di lucro", in *Bollettino tributario*, 581-587.
- MARINELLO A., 2000, "Enti non commerciali ed "obiettiva economicità" della gestione", in *Diritto e pratica tributaria*, II, 1102-1108.
- MARINI G., 1997, "Il trattamento tributario dei redditi commerciali prodotti dagli enti non-profit in Francia (Organismes à caractère social et philanthropique)", in *Rivista di diritto tributario*, I, 111-133.
- MONTESANO P., 1998, "Il new deal del settore *non-profit* in Italia: tra enti non commerciali ed O.N.L.U.S." in *Rivista di diritto tributario*, I, 1041-1071.
- NUZZO E., 1997a, "Agevolazioni fiscali e fondazioni bancarie: gestione del patrimonio e scopi perseguiti", in *Rassegna tributaria*, 429-435.
- NUZZO E., 1997b, "Fondazioni bancarie: possesso di partecipazione di maggioranza ed attività commerciale", in *Rassegna tributaria*, 1042-1045.
- NUZZO E., 1985, "Questioni in tema di tassazione di enti non economici", in *Rassegna tributaria*, I, 105-183.
- PROTO A.M., 1999, "Beneficiari della riduzione Irpeg e fondazioni bancarie", in *Rassegna tributaria*, 613-635.
- PROTO A.M., 1997, "ONLUS ed enti non commerciali", in *Rassegna tributaria*, 582-613.
- PROTO A.M., 1996, "Enti non-profit ed enti non commerciali", in AA.Vv., *Gli enti non profit. Aspetti tributari*, R. ARTONI (a cura di), Cedam, Padova, 79 - 119.
- PROTO A.M., 1992, "Brevi considerazioni sulla nozione di attività commerciale", in *Rivista di diritto tributario*, I, 881-891.
- PROTO A.M., 1990, "Attività istituzionale di enti diversi dalle società: ipotesi di definizione", in *Rassegna tributaria*, I, 299-332.
- RONZANI P., 2000, *Il regime tributario degli enti ecclesiastici*, Cedam, Padova.
- SACCHETTO C., 1989, "L'imposizione degli enti non commerciali nel testo unico", in *Corriere tributario*, Circolari, n. 8.
- TABET G., 1998, "ONLUS: Profili soggettivi della fati-specie", in *Il fisco*, 2888-2893.
- TABET G., 1997, Verso una nuova tassazione degli enti *non profit*, in *Rassegna tributaria*, 573-581.
- TABET G., 1995, "Le IPAB tra progetto Zamagni e legislazione vigente", in *Rassegna tributaria*, 1563-1575.