

Casi e quesiti

Data la varietà di enti non profit esistenti e la molteplicità dei problemi che si pongono nei casi concreti si ritiene utile presentare quesiti vari che sono stati pubblicati sui giornali e riviste. Essi costituiscono un utile strumento di comportamento anche se occorre ovviamente tenere in considerazione le eventuali variazioni normativa nel frattempo intervenute.

1. Le regole sulle detrazioni per elargizioni alla ONLUS (cooperativa sociale)

Sono consigliere d'amministrazione in una cooperativa sociale di tipo B che opera nel settore dell'educazione (scuola). La cooperativa è composta tra l'altro da soci (volontari) che versano da 2 a 4 milioni all'anno a titolo di contributo liberale.

Da sempre i soci usufruiscono di benefici quali sconti, o utilizzano gratuitamente specifici servizi quali mensa, trasporti, ecc.

Recentemente alcuni di essi hanno chiesto il rilascio della certificazione per la deduzione di tali contributi elargiti, come detto, a titolo liberale. Come ci si deve regolare?

Una cooperativa sociale viene definita di «tipo B» quando effettui le attività indicate nell'articolo 1, comma 1, lettera b), della legge 8 novembre 1991 n. 381: «lo svolgimento di attività diverse – agricole, industriali, commerciali o di servizi – finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate».

La citazione dello scopo è funzionale alla comprensione dell'oggetto delle attività della cooperativa, che svolge un'attività di impresa.

La cooperativa può ammettere fra i propri soci anche volontari, purché non superino la metà del numero complessivo dei soci.

Tuttavia questi prestano la loro opera gratuitamente e, a norma del comma quarto, articolo 2 della legge citata, possono ricevere dalla cooperativa soltanto il rimborso, delle spese effettivamente sostenute e documentate, sulla base di parametri stabiliti dalla cooperativa sociale per la totalità dei soci.

Poiché scopo della norma è di evitare che i soci definiti volontari ricevano a vario titolo un compenso per le loro prestazioni, la legge viene rispettata se la cooperativa assume a proprio carico le spese dei soci volontari, garantendo loro servizi comuni, purché agli stessi possano partecipare gli altri soci a pari titolo. Il versamento annuo di contributi liberali prescinde giuridicamente dalla qualifica di socio, anche volontario, in quanto probabilmente si tratta di liberi impegni assunti da soci.

La cooperativa registra i predetti contributi come sopravvenienze attive e, a sensi articolo 55 Testo unico, presumo che imputi integralmente nell'esercizio di riscossione.

Solo a partire dal decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 chiunque effettui erogazioni liberali ad ONLUS, si tratti o meno di soci delle stesse, ha diritto a portare in detrazione le somme erogate nei limiti di 4 milioni annui, a norma dell'articolo 13 del decreto 460, che ha modificato l'articolo 13-bis del Testo Unico delle imposte.

Le cooperative sociali sono ONLUS di diritto, ai sensi articolo 11, comma 8, del decreto 460.

I versamenti delle liberalità debbono venire eseguiti a mezzo banca, posta o strumenti elettronici di pagamento, in modo che sia ricostruibile l'effettivo versamento delle somme.

Le ricevute che la cooperativa rilascerà ai benefattori, attestante il versamento, dovrà indicare gli estremi delle leggi sopra indicate, mentre non è soggetto ad imposta di bollo, a norma dell'articolo 17 del medesimo decreto 460/97.

2. Come inquadrare l'affitto dell'ente non commerciale

Un ente non commerciale non residente e senza stabile organizzazione è proprietario in Italia di un immobile locato. Si chiede se per i canoni riscossi l'ente è soggetto a IRAP e, in caso affermativo, se i canoni possono essere ridotti del 15% a titolo di deduzione forfetaria; inoltre, in che modo gli stessi vanno indicati nella sezione II del modello 760-bis quadro RO?

Un ente si considera soggetto residente e quindi sottoposto al regime fiscale IRAP quando possiede nel territorio dello Stato uno dei seguenti requisiti:

- la sede legale;
- la sede amministrativa
- l'oggetto principale della propria attività.

Laddove l'ente indicato dal lettore rientrasse nella fattispecie di cui sopra e fosse titolare di una posizione IVA per l'esercizio abituale di attività commerciale oltre a quella istituzionale non commerciale, l'affitto attivo del fabbricato assume la natura di un reddito residuale di natura ordinaria riguardante la gestione accessoria dell'ente. In questa ipotesi il canone di locazione rientra a fare parte della base imponibile ai fini IRAP secondo i criteri di determinazione dei redditi fondiari di cui all'articolo 57, comma 1 del T.U.I.R.

3. Gli adempimenti richiesti per le attività della ONLUS

Quali sono gli obblighi contabili per un'associazione di genitori ONLUS regolarmente iscritta all'anagrafe delle ONLUS, come codice attività 1.

Il comma 1, lettera *a*), dell'articolo 20-*bis*, del D.P.R. 600/73, dispone nei confronti delle ONLUS l'obbligo di redigere, relativamente all'attività complessivamente svolta, comprensiva cioè sia dell'attività istituzionale che delle attività connesse, scritture contabili cronologiche e sistematiche redatte in modo da conferire trasparenza a tutte le operazioni poste in essere relativamente a ciascun periodo della gestione.

Entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, inoltre, le ONLUS devono predisporre un apposito documento dal quale risulti la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente. Sostanzialmente in questo documento dovrà essere riportato il bilancio o rendiconto annuale, richiesto dall'articolo 10, comma 1, lettera *g*), del decreto legislativo 460/97, opportunamente elaborato al fine di porre in rilievo le diverse attività svolte dalle ONLUS.

La norma, pur non esplicitando in modo puntuale gli adempimenti richiesti alle ONLUS ai fini di una corretta tenuta della contabilità relativa all'attività complessivamente svolta, chiarisce che si devono comunque considerare correttamente assolti detti obblighi «...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».

Qualora le ONLUS svolgano attività direttamente connesse alle attività istituzionali, essendo queste considerate ai fini tributari attività commerciali – pur non concorrendo i relativi redditi alla formazione del reddito imponibile – esse dovranno tenere, relativamente a tali attività, tutte le scritture contabili previste negli articoli da 14 a 18 del D.P.R. 600/73 per gli esercenti attività di impresa.

4. L'obbligo contabile segue l'attività commerciale

Un'associazione senza fini di lucro, i cui proventi sono costituiti dalle quote sociali, ha l'obbligo di particolari tenute di scritture contabili? I libri sociali devono essere bollati?

Gli enti senza scopo di lucro che non svolgono alcuna attività commerciale non hanno alcun obbligo contabile.

Al riguardo, con riferimento al caso in esame, si rileva che, a norma del comma 1, dell'articolo 111 del T.U.I.R., «le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo» e non rientrano quindi nell'area della commercialità.

Occorre tuttavia ricordare che non si considerano quote associative le somme differenziate in funzione della maggiori o diverse prestazioni fornite dall'ente in quanto le stesse costituiscono corrispettivo dovuto in base a un rapporto sinallagmatico tra soci ed enti.

Per quanto riguarda i libri sociali, la legge non prevede particolari obblighi di tenuta anche se appare comunque opportuna l'istituzione di appositi libri dell'ente per riportarvi i verbali delle riunioni degli associati. Tali libri, anche se non obbligatori, assolvono comunque alla funzione di prova di ciò che è avvenuto nei confronti di tutti i terzi. È opportuno, ma non obbligatorio, che questi libri siano tenuti seguendo le formalità proprie degli stessi compresa la bollatura.

5. Gli immobili della parrocchia pagano l'ICI?

La parrocchia è tenuta al pagamento dell'ICI per gli immobili usati per le proprie attività pastorali? E per gli immobili concessi in locazione? Nel caso specifico l'immobile è dato in affitto al Comune per uso scuole elementari e medie.

Per rispondere al quesito occorre fare riferimento all'art. 7 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, istitutivo dell'imposta Comunale sugli immobili (ICI) in cui vengono previsti i casi di esenzione dall'imposta. Inoltre occorre distinguere tra gli immobili direttamente utilizzati dalla parrocchia per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali e quelli concessi in locazione. Per quanto riguarda i primi, essi godono sicuramente dell'esenzione: la norma dispone infatti l'agevolazione per «i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione e loro pertinenze» (comma 1, lett. c). Circa l'identificazione degli immobili interessati occorre fare una precisazione: mentre non si fatica a identificare negli edifici di culto le «unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto», non altrettanto immediato è il riferimento alle «pertinenze». Il Ministero delle finanze, però, ha dichiarato con la risoluzione 9/1178 del 12.12.1992 (riferita all'Imposta Straordinaria sugli immobili – ISI, ma applicabile certamente all'ICI e all'IRPEG, stante l'identica formulazione letterale) che si intendono pertinenze dell'edificio di culto «ad esempio l'oratorio e l'abitazione del parroco» confermando in tal modo una propria precedente risposta pubblicata su «Il Sole 24 Ore» del 26.9.1992 nella quale all'elencazione era aggiunto anche il «cinema parrocchiale», a proposito del quale precisava che «occorre però verificare che nello stesso non siano esercitate attività commerciali». Si può in conclusione ritenere che rientrano nell'agevolazione, oltre agli immobili elencati nelle precisazioni ministeriali che vanno ovviamente intese in senso esemplificativo, anche le abitazioni dei sacerdoti collaboratori del parroco, come pure i locali utilizzati per attività parrocchiali anche se non finalizzate ai giovani, sempre che non siano di natura commerciale. Quest'ultima condizione sembra discriminante al fine di identificare un immobile, sia pure iscritto nel complesso parrocchiale, come «pertinenza dell'edificio di culto». La parrocchia è poi interessata anche da un'altra previsione di esenzione, di portata più ampia, che riguarda «gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lett. c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni [gli enti non commerciali], destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a) della legge 20 maggio 1985, n. 222» (comma 1, lett. f). In questa ipotesi sono compresi tutti gli immobili destinati all'attività di religione e di culto (ovvero «quelle dirette all'esercizio del culto a cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana», citate dall'art. 16, lett. a), della L. 222/85) ed anche quelli destinati esclusivamente ad una vasta tipologia di attività (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive). Si può concludere che gli immobili che la parrocchia utilizza direttamente rientrano, nella quasi totalità dei casi tra quelli per i quali è disposta l'esenzione dall'ICI.

La lett. i), dell'art. 7, però consente di usufruire dell'esenzione anche in relazione agli immobili non utilizzati direttamente (concessi, ad esempio, in locazione o in comodato), purché siano rispettate due condizioni: che essi siano utilizzati da un ente non commerciale e che siano da questo destinati esclusivamente ad una delle attività indicate. Va infatti sottolineato che la norma non richiede, ai fini del diritto all'agevolazione, che l'ente non commerciale *utilizzatore* sia anche *proprietario* dell'immobile.

In tale senso si è espresso chiaramente il Ministero delle finanze nella Circolare 14/438/S DC del 5.7.1993 in cui, commentando la lett. i) dell'art. 7, afferma che «sono esenti dall'imposta gli immobili da chiunque posseduti, i quali siano utilizzati dagli enti non commerciali esclusivamente per lo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali ed altre espressamente indicate nella lett. i) medesima». Nel nostro quesito, pertanto, anche gli immobili concessi in locazione al Comune (ente non commerciale) per lo svolgimento di attività di scuola media (attività didattica), sono esenti dall'imposta.

6. Pesche e banchi di beneficenza: qual è la normativa che li regola?

Vorremmo conoscere la differenza tra le pesche e i banchi di beneficenza e le lotterie. Qual è la normativa che regola questo tipo di attività? Quali procedure occorre seguire per svolgere correttamente queste iniziative?

Tombole, lotterie e pesche o banchi di beneficenza sono regolati da una stessa disciplina per la verità piuttosto remota: la principale norma di riferimento è infatti costituita dal testo di «Riforma delle leggi sul lotto pubblico» emanato con R.D.L. 19.10.1938, n. 1933, convertito con L. 5.6.1939, n. 937 e dal relativo Regolamento approvato con R.D. 25.7.1940, n. 1077.

Tra i provvedimenti di modifica al regio decreto legge vanno segnalati in particolare il D.L. 30.9.1989, n. 332, convertito dalla L. 27.11.1989, n. 384 e la L. 26.3.1990, n. 62 che hanno apportato sostanziali innovazioni all'argomento e che hanno reso necessarie specifiche istruzioni ministeriali fornite con la circolare della Direzione generale per le entrate speciali n. 6 - prot. N. 4/67/ 6712 del 18.9.1990.

La normativa in vigore, derogando alla proibizione di porre in atto «ogni sorta di lotteria» (art. 39, comma 1, R.D.L. 1938/33), prevede che determinati soggetti («enti morali, associazioni e comitati senza scopo di lucro aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi disciplinati dall'art. 14 e seguenti del codice civile», art. 40 comma 3, R.D.L. 1933/38) possano, a specifiche condizioni, essere autorizzati ad effettuare «manifestazioni di sorte locale», costituite da tre diverse tipologie di operazioni che vengono definite dall'art. 80 del Regolamento:

- la *lotteria*, che «si effettua con biglietti staccati da registri a matrice, distinti con numero progressivo e concorrenti ad uno o più premi, secondo l'ordine di estrazione»;
- la *tombola*, che consiste in «cartelle portanti una data quantità di numeri, dall'1 al 90, con premi assegnati alle cartelle nelle quali, all'estrazione dei numeri siansi verificate prima le stabilite combinazioni»;
- le *pesche e i banchi di beneficenza*, che sono costituite da «vendite di biglietti ristrette ad un solo comune, le quali per la loro organizzazione non si prestino alla emissione di biglietti a matrice e neppure alla preventiva determinazione del numero di biglietti da emettersi».

È inoltre stabilito che i premi delle tombole e delle pesche possono consistere «soltanto in cose mobili, escluso il denaro, i titoli pubblici e privati, i valori bancari, le carte di credito e i metalli preziosi in verghè» (art. 40, comma 3, R.D.L. 1933/38).

Sembra utile fare una precisazione a proposito della classificazione di queste manifestazioni. Capita di imbattersi in quella che sembra costituirne una ulteriore categoria: ciascuno, almeno qualche volta, avrà acquistato un biglietto recante la dicitura «sottoscrizioni a premi per ... (e segue l'indicazione del progetto per il quale è svolta la raccolta di fondi)». In tal modo il promotore vuole sottolineare che l'iniziativa tende non tanto a invogliare il potenziale acquirente in funzione dei beni in palio, quanto piuttosto a chiedere un'adesione alle attività che saranno finanziate dal ricavato; si faccia attenzione però che qualunque denominazione, si tratta pur sempre di una realtà che rientra nella definizione che la legge dà di lotteria. Va pertanto assoggettata a tutto ciò che è previsto per le lotterie.

Le procedure previste per l'autorizzazione sono diverse a seconda del tipo di manifestazione, con riguardo anche al contesto e all'entità dei premi o degli importi ricavati:

- le *lotterie* sono autorizzabili solo dalla Direzione Regionale delle Entrate (era l'Intendenza di finanza), a cui vanno indirizzate le domande. L'autorizzazione è subordinata al fatto che l'importo totale della vendita dei biglietti non superi la somma di lire 100 milioni, i biglietti siano staccati da registri a matrice e in numero determinato e la vendita dei biglietti sia limitata al territorio della provincia nella quale si svolge la lotteria;
- le *tombole* sono autorizzabili dal comune quando i premi non superino complessivamente tre milioni di lire. Se si supera tale cifra (ma non si può comunque andare al di sopra dei 25 milioni), l'autorizzazione va richiesta alla direzione Regionale delle Entrate. Le cartelle devono essere vendute dai soggetti autorizzati nel comune in cui la tombola si svolge e nei comuni limitrofi;
- le *pesche o i banchi di beneficenza* sono autorizzabili dal Comune se il ricavato non eccede la somma di 15 milioni di lire; altrimenti sempre dalla Direzione Regionale delle Entrate (ma con il limite massimo di 100 milioni di ricavo).

L'ente promotore deve assoggettare il valore dei premi alla ritenuta alla fonte pari al 10% degli stessi prevista dall'art. 30, D.P.R. 600/73 (cfr. art. 41, comma 2); fanno eccezione quelli relativi a tombole, pesche e banchi di beneficenza autorizzati dai comuni.

7. Il decreto sulle ONLUS ha «liberato» dalla tassazione le lotterie?

Mi è sembrato di capire che il nuovo decreto legislativo sulle ONLUS ha apportato delle modifiche in tema di lotterie? Adesso è possibile organizzare senza dover più pagare la tassa sull'ammontare lordo della somma ricavata?

Il decreto legislativo 460 che ha modificato la disciplina degli enti non commerciali e ha istituito la nuova figura delle ONLUS si occupa delle lotterie, tombole e pesche di beneficenza all'art. 24 soltanto per includere anche le ONLUS tra i soggetti che possono essere autorizzati ad organizzare questo tipo di manifestazioni.

La modifica a cui si riferisce il lettore è invece contenuta nella legge di accompagnamento alla finanziaria per il 1998 (L. 449/97). Con l'art. 19, comma 3, è infatti stata soppressa la tassa di lotteria che era dovuta dagli enti organizzatori (enti morali, parrocchie, associazioni, ecc.) per tutti e tre i tipi di manifestazioni, in misura diversa (30% o 10%) a seconda degli incassi realizzati. Lo stesso articolo prevede anche, al comma successivo, che dovrà essere un regolamento con il quale sarà rivista la disciplina di questo tipo di manifestazioni (la norma disponeva che il regolamento fosse emanato entro il 2 marzo, ma non se ne ha ancora notizia). Va tenuto presente che l'abrogazione della tassa di lotteria non fa venir meno l'obbligo di richiedere le autorizzazioni previste (ricordate nella risposta al precedente quesito) e che anzi il comma 5 dello stesso articolo 19 prevede anche una disciplina sanzionatoria piuttosto severa, che si renderà applicabile dalla data di entrata in vigore del regolamento citato.

8. Le offerte alla parrocchia: quale documentazione per la deducibilità dalle imposte?

Da diversi anni rilascio alle imprese che fanno un'offerta alla parrocchia una ricevuta per consentire alle stesse di poter dedurre la liberalità delle imposte (nella ricevuta faccio riferimento all'art. 65, comma 2, lett. a) del D.P.R. 917/86). Ultimamente, però, un commercialista mi ha fatto presente che questo comportamento non è corretto. Domando: è forse cambiato qualcosa, magari a seguito della nuova legge sulle ONLUS? Esiste un particolare modello di ricevuta?

L'art. 65, comma 2, lett. a) del D.P.R. 917/86 include, tra gli oneri di utilità sociale deducibili dal reddito d'impresa, «le erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità comprese tra quelle indicate nel primo comma [...] per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato». Le finalità indicate nel primo comma sono quelle di «educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto».

Dal momento che la parrocchia è senz'altro un ente con finalità di *culto*, occorre solo assicurarsi che si abbia ottenuto il riconoscimento civile assumendo così la qualifica di *persona giuridica*, come richiesto dalla norma: in tal caso è sicuramente tra i soggetti destinatari delle erogazioni deducibili.

Tale normativa non è stata modificata dal decreto legislativo n. 460/97 sulle ONLUS: con l'art. 13 ha inserito, in aggiunta a quelle già elencate nell'art. 65, una nuova possibilità di offerta deducibile riservata alle ONLUS («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»: lett. *c-sexies*).

Non esistono modelli ministeriali di ricevuta per le liberalità previste dall'art. 65. La parrocchia può però utilizzare un modello simile a quello indicato nel riquadro. È bene che la ricevuta sia redatta su carta intestata della parrocchia e sia numerata progressivamente; andrà compilata in duplice copia, una delle quali deve essere conservata presso l'archivio parrocchiale per 10 anni. Si ricorda, infine, che è prevista l'esenzione dal bollo in forza dell'equiparazione concordataria tra finalità di culto e finalità di beneficenza.

Il sottoscritto, parroco e legale rappresentante della parrocchia di:, con sede nel Comune di, Prov., C.F., ente ecclesiastico dotato di personalità giuridica con decreto ministeriale del, avente esclusivamente finalità di culto.

DICHIARA

di ricevere quale erogazione liberale ai sensi e per gli effetti dell'articolo 65, comma 2, lett. a) del Testo Unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 22.12.1986, n. 917)

la somma di lire (.....) dal Sig., nella sua qualità di della società, con domicilio/sede in, Prov., via n.,

C.F./P. IVA

..... li

.....
(timbro e firma)

Esente da bollo: D.P.R. 642/72, all. B, n. 8, ultimo comma

9. Così l'ente di volontariato contabilizza le donazioni

Se un'associazione di volontariato iscritta al registro regionale ai sensi della legge 266/91 viene in possesso di un fabbricato per acquisto o per donazione, quali sono gli adempimenti contabili e fiscali previsti dalla legge 266/91 e dal D.Lgs. 460/97 qualora decidesse di optare per l'ONLUS? In quale delle due leggi è più conveniente inquadrarsi? Come vanno registrate le donazioni di denaro nel caso in cui il beneficiario sia un'associazione di volontariato?

Il possesso di beni immobili non destinati all'area commerciale da parte di enti non commerciali produce un reddito di natura fondiaria (reddito di terreni e fabbricati): il trattamento tributario e la qualificazione di questa categoria reddituale sono sanciti dagli articoli 22 e seguenti del T.U.I.R.; in particolare il reddito dei fabbricati è costituito dal reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna unità immobiliare posseduta, a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, dall'ente. Il reddito medio ordinario è computato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo stabilite secondo le norme della legge catastale per ciascuna categoria e classe, ovvero, per i fabbricati a destinazione speciale o particolare, mediante stima diretta (articolo 34 del T.U.I.R.).

Per quanto riguarda, invece, le agevolazioni previste nel momento dell'acquisizione del bene, l'organizzazione di volontariato iscritta nei registri di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266 è considerata ONLUS di diritto e, dunque, in virtù dell'articolo 10, comma 8 del D.Lgs. 460/97 può scegliere se applicare la normativa relativa alle ONLUS o quella dettata dalla normativa speciale, ponderando la convenienza tra le diverse previsioni in relazione a ciascuna imposta o tributo oggetto di agevolazione (circolare 26 giugno 1998, n. 168/E). Nel caso specifico le norme più favorevoli sono contenute nell'articolo 8 della legge 266/91 che, al comma 1 prevede l'esenzione dall'imposta di bollo e dall'imposta di registro per gli atti connessi allo svolgimento delle attività dell'associazione di volontariato e al comma 2 introduce l'esenzione da ogni imposta a carico delle organizzazioni per le donazioni e le attribuzioni di eredità o di legato. In conclusione le organizzazioni di volontariato che ricevono in donazione un immobile, destinato al raggiungimento degli scopi istituzionali, possono godere, non solo dell'esclusione dalle imposte di registro e di bollo (articolo 8, comma 1 della legge 266/91), ma anche dell'esclusione dalle imposte ipotecarie e catastali e ciò in funzione del combinato disposto dei commi 1 e 2, secondo periodo, dell'articolo 8 della legge 266/91. Si ritiene, inoltre, che tale trattamento di favore, come confermato dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale di Pesaro, sezione II, 19 novembre 1996, n. 65, sia applicabile anche ai beni immobili, acquisiti dall'associazione a titolo oneroso.

Per quanto riguarda i contributi che gli enti non commerciali ricevono a titolo di elargizione liberale è di estrema importanza ricordare che essi rappresentano sovvenzioni generiche, non considerate rilevanti sotto il profilo fiscale in quanto finalizzate a sostenere lo svolgimento dell'attività istituzionale dell'ente. Questi proventi devono essere contabilizzati come entrate di natura istituzionale e devono figurare nel bilancio di esercizio dell'organizzazione di volontariato. L'articolo 13 del D.Lgs. 460/97, allo scopo di incentivare questa forma di finanziamento, ha introdotto sostanziali agevolazioni, ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti (persone fisiche, enti non commerciali e imprese) che effettuano erogazioni liberali a favore delle ONLUS. In particolare le persone fisiche, le società semplici e gli enti non commerciali possono detrarre dall'imposta lorda un importo pari al 19% degli oneri sostenuti per le erogazioni liberali in denaro fino al limite di 4 milioni di lire a condizione che i versamenti siano effettuati esclusivamente utilizzando uno dei seguenti sistemi di pagamento: banca, ufficio postale, sistemi previsti dall'articolo 23 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 ossia carte di debito, carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari (circolare 26 giugno 1998, 168/E). L'articolo 13 del D.Lgs. 460/97, che ha modificato l'articolo 65, comma 2 del T.U.I.R., prevede, inoltre, la deducibilità dal reddito d'impresa delle erogazioni liberali in denaro a favore delle ONLUS per un importo non superiore a quattro milioni di lire o al due per cento del reddito d'impresa dichiarato.

10. La perdita della qualifica cancella le agevolazioni

In caso di superamento dei limiti di cui all'articolo 6 del D.Lgs. 460/97, un'associazione sportiva o un ente culturale che abbiano optato per la legge 398/ 91 conservano le agevolazioni in essa previste?

L'articolo 6, comma 1, del D.Lgs. 460/97 introduce una presunzione legale di perdita della qualifica di ente non commerciale quando, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'organizzazione eserciti in modo prevalente attività commerciali per un intero periodo d'imposta. Il comma 2 del medesimo articolo individua invece alcuni parametri di cui è necessario tenere conto insieme ad altri elementi valutativi. Qualora vi sia mutamento di qualifica, l'ente non potrà più usufruire delle agevolazioni previste dalla legge 398/91 poiché tale normativa è applicabile ai soli enti senza scopo di lucro, che nella legislazione fiscale sono individuati negli enti non commerciali di cui all'articolo 87 comma 1 lettera c) del T.U.I.R. La circolare 12 maggio 1998 n. 124/E del Ministero delle finanze al punto 4.2 ha, infatti, espressamente chiarito che il particolare regime forfetario introdotto dalla legge 398/91 è richiamato dall'articolo 109-bis del T.U.I.R. concernente gli enti non commerciali e quindi deve «ritenersi confermato l'orientamento assunto con circolare dalla soppressa direzione generale delle imposte dirette n. 1, datata 11 febbraio 1992, secondo il quale a tale regime le anzidette associazioni possono accedere sempreché si qualificano come enti non commerciali».

11. L'inquadramento fiscale dell'associazione sportiva

Un'associazione sportiva (palestra) senza scopo di lucro, che è titolare solo del codice fiscale, e svolge attività solo nei confronti dei soci per la quota di iscrizione e per i contributi mensili degli associati a quali obblighi è soggetta? L'eventuale vendita di prodotti dietetici e integratori ai soci deve considerarsi attività commerciale? Si precisa che a tutti i soci, anche i cosiddetti «temporanei», viene rilasciata la tessera. Deve presentare il modello 760-bis (ora Unico)?

Il trattamento fiscale, ai fini delle imposte dirette, degli enti non commerciali di tipo associativo è disciplinato dall'articolo 111 del T.U.I.R., come modificato dal decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. In particolare il comma 1 del citato articolo 111 del T.U.I.R. sancisce che le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo dell'ente. Per alcune specifiche categorie di associazioni (associazioni politiche, sindacali e di categorie, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona), il comma 3 stabilisce che non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso il pagamento di corrispettivi specifici (come ad esempio nel caso in esame i contributi mensili) nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività o 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. In primo luogo è importante rilevare che a decorrere dal 1° gennaio 1998, non tutte le associazioni sportive sono destinatarie del riformulato comma 3 dell'articolo 111 ma solo le associazioni sportive dilettantistiche ossia quelle non aventi scopo di lucro affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva, riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche come definite nell'ambito della normativa regolamentare dei predetti organismi cui l'associazione è affiliata (legge 16 dicembre 1991, n. 398, circolare 11 febbraio 1992, n. 1 della soppressa direzione generale delle imposte dirette, D.M. del 18 maggio 1995).

Un ulteriore presupposto per fruire del trattamento di favore è rappresentato dalla predisposizione o modifica dell'atto costitutivo e dello statuto (redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata) in conformità alle clausole previste al comma 4-*quinquies* dell'articolo 111 del T.U.I.R. (come ad esempio la 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). Qualora sussistano tutti i requisiti analizzati in precedenza le entrate relative alle quote mensili non si considerano commerciali sia ai fini IRPEG (articolo 111 del T.U.I.R.), sia ai fini IVA (articolo 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). La vendita di prodotti dietetici e integratori ai soci nonché i proventi derivanti da contratti di sponsorizzazione sono considerati proventi di natura commerciale e quindi l'associazione dovrà assolvere ai relativi obblighi formali e sostanziali sanciti dalle disposizioni in materia di imposte dirette e indirette. Si ricorda, infine, che la presentazione della dichiarazione dei redditi (modello 760-bis) risulta obbligatoria qualora l'ente possieda redditi fondiari, di capitale, diversi ovvero ponga in essere un'attività d'impresa.

12. Incerto lo stato di ONLUS per il servizio ambulanze

Un'associazione non riconosciuta gestisce un servizio di ambulanze, che elargisce servizi di trasporto sanitario d'urgenza (118) e non, ricevendo il relativo pagamento dalla Asl di competenza territoriale. Eroga gli stessi servizi, in regime di conversione, a enti pubblici (Comuni) e privati (aziende di assicurazione e assistenza) a fronte di corrispettivi in denaro e che destina, accantonandoli a fondi spese future per acquisto di nuovi mezzi di soccorso, gli eventuali avanzi di gestione. Può essere considerata in regime ONLUS?

Le informazioni fornite non sono sufficienti per una corretta valutazione del regime applicabile all'associazione, in quanto i presupposti indispensabili per acquisire lo status di ONLUS, previsti dal D.Lgs. 460/97, sono numerosi e complessi. L'articolo 10 del citato decreto sancisce che possono essere qualificati come ONLUS solo gli enti che nello statuto prevedono lo svolgimento di una o più delle attività elencate nel medesimo articolo comma 1, punto a). Per stabilire se l'organizzazione rientri o meno nella nuova disciplina è di imprescindibile importanza verificarne, oltre che l'oggetto dell'attività anche la finalità. Nel caso in esame l'organizzazione potrebbe collocarsi nel settore dell'assistenza sanitaria e dovrebbe essere volta al perseguimento di finalità (sancite dallo statuto) di solidarietà sociale, che sono identificate dal legislatore in modo diverso in relazione ai differenti tipi di settore d'intervento: per quanto riguarda l'attività di assistenza sanitaria, tali finalità si intendono raggiunte se i servizi sono resi non nei confronti di soci, associati o partecipanti (e altri soggetti indicati alla lettera a), del comma 6 dell'articolo 10) ma sono volti ad arrecare benefici a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari ovvero a componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari. La circolare 26 giugno 1998, n. 168 del Ministero delle finanze ha chiarito il concetto di «persona svantaggiata» stabilendo che «la valutazione della condizione di "svantaggio" costituisce un giudizio complessivo inteso a individuare categorie di soggetti in condizioni di obiettivo disagio, connesso a situazioni psicofisiche particolarmente invalidanti, a situazioni di devianza, di degrado o grave disagio economico familiare o di emarginazione sociale». A titolo esemplificativo il ministero ha indicato i casi in cui si può riscontrare tale situazione di svantaggio, in particolare:

- disabili fisici e psichici affetti da malattie comportanti menomazioni non temporanee;
- tossicodipendenti;
- alcolisti;
- indigenti;
- anziani non autosufficienti in condizioni di disagio economico;
- minori abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza;
- profughi;
- immigrati non abbienti.

Il punto critico, quindi, è quello di verificare se i beneficiari del trasporto sanitario di urgenza possano considerarsi ai fini fiscali soggetti svantaggiati alla luce dei chiarimenti di cui alla citata circolare 168/F. Si ritiene, in assenza di ulteriori interpretazioni ministeriali o giurisprudenziali, che la definizione e le esemplificazioni indicate nella circolare configurino il concetto di persona svantaggiata come uno status; in questo senso gli utenti del trasporto sanitario di urgenza potrebbero non essere considerati soggetti svantaggiati e quindi l'associazione, in tal caso, non potrebbe qualificarsi come ONLUS.

13. Le norme sulle associazioni di promozione sociale

Amnesso che un circolo aziendale possa rientrare nella tipologia «di promozione sociale» e che istituzionalmente abbia come entrate quote associative che vengono liberamente sottoscritte e quindi non quantificabili se non alla fine dell'esercizio, mentre gestisce un bar (non fiscalmente rilevante ma commerciale), se a conti fatti si ritrova ad aver incassato di più dal bar che dalle quote associative diventa automaticamente commerciale? E in corso d'anno come si deve comportare?

L'articolo 111 del T.U.I.R., come modificato dall'articolo 5 del D.Lgs. 460/97, prevede al comma 4-bis che per le associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno, non si considerano attività commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande a condizione che le attività siano strettamente complementari a quelle attuate per realizzare gli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale.

Con l'emanazione della circolare esplicativa del D.Lgs. 460/97 n. 124/E del 12 maggio 1998 il Ministero delle finanze ha stabilito che si «possono ritenere associazioni di promozione sociale quelle che promuovono la solidarietà e il volontariato nonché l'aggregazione sociale attraverso lo svolgimento di attività culturali o sportive al fine di innalzare la qualità della vita, come ad esempio le ACLI e l'ARCI». L'inquadramento di un'associazione nell'ambito di una delle tipologie previste dal comma 3 dell'articolo 111 del T.U.I.R., inoltre assume rilevanza solo dopo aver appurato l'esatta qualificazione dell'ente e cioè se lo stesso debba ricomprendersi tra gli enti non commerciali sulla base dell'oggetto principale inteso come attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari. Per quanto riguarda la perdita della qualifica di ente non commerciale è di estrema importanza rilevare in primo luogo che la circolare ministeriale, a conferma dell'interpretazione evidenziata dalla relazione illustrativa del D.Lgs. 460/97, considera non sufficiente il verificarsi di una o più condizioni previste dall'articolo 6 «per poter ritenere avvenuto il mutamento di qualifica, ma sarà necessario, in ogni caso un giudizio complesso, che tenga conto di ulteriori elementi». In secondo luogo le attività «decommercializzate» (di cui agli articoli 108 e 111 del T.U.I.R.) non devono essere computate ai fini dell'applicazione dei parametri in quanto non danno luogo a reddito d'impresa. La medesima circolare infine specifica che l'espressione «intero periodo d'imposta» (articolo 111-bis, comma 1 del T.U.I.R.) individua una mera proiezione temporale di osservazione dell'attività posta in essere «essendo poi sufficiente, per valutare la prevalenza dell'attività commerciale, che tale prevalenza sussista per la maggior parte del periodo d'imposta».

14. Per le ONLUS non è prevista l'esclusione dall'imposta

In base al D.Lgs. 446/97 gli enti non commerciali sono soggetti IRAP con una metodologia particolare di determinazione dell'imponibile (articolo 10, comma 1 oppure comma 2). Si chiede se le ONLUS sono soggetti passivi IRAP visto che le attività istituzionali nonché quelle connesse non costituiscono esercizio di attività commerciale e quindi non sono imponibili. È così?

Le ONLUS sono organismi identificabili in associazioni intese come enti a carattere privato con o senza personalità giuridica che operano in settori di utilità e interesse collettivo per il perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociali: le operazioni devono essere esclusivamente di tipo istituzionale anche se questi organismi possono autofinanziarsi tramite l'esercizio di attività a carattere lucrativo negli stessi settori in cui operano. Alla rigida impostazione data alle ONLUS in merito alle finalità di solidarietà sociale fa riscontro la detassazione degli eventuali proventi i quali non concorrono alla formazione di reddito imponibile: l'imposizione diretta rimane solo per alcune categorie reddituali quali ad esempio quelle fondiari, diverse o di capitale.

Per quanto riguarda le imposte indirette molte sono le agevolazioni ed esenzioni (a esempio imposta di bollo, tassa concessioni governative, imposta sulle successioni e donazioni ecc.).

Per quanto attiene la categoria dei tributi locali il legislatore ha preferito non interferire nella materia propria degli enti locali probabilmente in vista di un futuro federalismo fiscale: un primo esempio è proprio costituito dall'IRAP, dal momento che in tale legge non è prevista alcuna esenzione per gli enti non commerciali e comunque per le ONLUS in particolare, essendo questi enti compresi nei soggetti obbligati come previsto dall'articolo 3, comma 1, punto E del D.Lgs. n. 446/97.

15. L'associazione musicale non rientra nelle ONLUS

Un'associazione non riconosciuta senza scopo di lucro ha come attività istituzionale la promozione di iniziative che possono contribuire a diffondere la conoscenza e l'apprezzamento della cultura musicale tra i suoi associati e la popolazione. Il fine istituzionale viene perseguito mediante l'organizzazione di concerti musicali e l'attività di editoria musicale. La maggior parte degli incassi dell'associazione è costituita da contributi degli enti locali. L'associazione, previo adeguamento dello statuto, può beneficiare dell'iscrizione all'anagrafe ONLUS soprattutto alla luce del comma 4, articolo 10, D.Lgs. 460/97?

Come evidenziato dalla circolare 168/E, l'attività di promozione della cultura e dell'arte rientra tra le attività per le quali la finalità di solidarietà sociale, requisito necessario ai fini della qualificazione del soggetto come ONLUS, è correlata alla condizione dei destinatari. Questi ultimi, infatti, devono essere persone svantaggiate per le condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari o componenti di collettività estere limitatamente agli aiuti umanitari. Un'eccezione è tuttavia prevista dal comma 4, dell'articolo 10, del D.Lgs. 460/97, secondo il quale per le attività di promozione della cultura e dell'arte, alle quali vengono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato, le finalità di solidarietà sociali sono considerate inerenti senza necessità di verificare la qualità dei soggetti beneficiari. In particolare, la circolare citata sottolinea che, al fine di rientrare in tale categoria, il contributo in oggetto deve essere erogato esclusivamente dall'amministrazione centrale dello Stato e non da altri enti.

Nel caso particolare, quindi, l'associazione non può assumere la qualifica di ONLUS a meno che la stessa non riceva un contributo dall'amministrazione centrale dello Stato o che i soggetti destinatari non siano quelli indicati dal comma 2, dell'articolo 10.

16. I limiti da rispettare per le attività di vendita

Un'associazione sportiva senza fine di lucro con un bar aperto ai soli soci e affiliata Endas conduce attività di gestione di una piscina. Ai fini delle nuove disposizioni del D.Lgs. 460/97 il bar continua a essere considerato attività non commerciale? Più precisamente, cosa si intende per enti di promozione sociale?

Come recentemente confermato dalla circolare 124/E diramata il 12 maggio 1998 dal Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze, l'attività di somministrazione di alimenti e bevande è considerata non commerciale solo ed esclusivamente per le associazioni di promozione sociale a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno. Viene, quindi, confermato l'orientamento già espresso in base al quale l'attività di somministrazione di alimenti e bevande è considerata attività commerciale per tutti gli altri enti di tipo associativo, anche se svolta nei confronti dei propri associati.

Si precisa, inoltre, che questa attività, al fine di essere qualificata attività di tipo non commerciale, non solo deve essere svolta dalle associazioni di promozione sociale ma deve anche rispettare le seguenti condizioni:

- il bar deve essere situato presso le sedi in cui viene esercitata l'attività istituzionale;
- l'attività deve essere svolta nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione;
- l'attività deve essere strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali. Le associazioni di promozione sociale, come precisato dalla circolare citata, sono quelle associazioni che promuovono la solidarietà e il volontariato nonché l'aggregazione sociale attraverso lo svolgimento di attività culturali o sportive al fine di innalzare la qualità della vita.

17. Come inquadrare la gita organizzata dal circolo

Un circolo, nell'ambito delle proprie finalità istituzionali, intende organizzare tramite noleggio di autobus, una gita di un giorno per i propri associati per visitare un'importante fiera agricola.

Alla luce dell'articolo 5 del D.Lgs. 460/97 e in base anche all'articolo 24 della legge Regione Marche 24 giugno 1997, n. 41 sulla «Disciplina delle attività di organizzazione e intermediazione di viaggi e turismo», qual è la procedura per il rispetto della normativa in vigore?

In via generale l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici risulta rilevante ai fini fiscali. Tuttavia, qualora queste iniziative siano poste in essere da associazioni di promozione sociale, politiche, sindacali, di categoria o religiose sono escluse dall'area della commercialità a condizione che:

- le attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali;
- i soggetti partecipanti siano soci dell'associazione;
- l'associazione preveda, nel proprio atto costitutivo o statuto redatto nella forma dell'atto pubblico e della scrittura privata autenticata o registrata, le clausole indicate nel comma 4- *quinquies* (divieto di distribuire utili, obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, disciplina uniforme del rapporto associativo, obbligo di redigere un rendiconto, eleggibilità libera degli organi amministrativi, sovranità dell'assemblea dei soci, intrasmissibilità della quota o contributo associativo).

Queste attività sono disciplinate, per quanto riguarda l'aspetto autorizzativo, da apposite leggi regionali, che in molti casi attribuiscono la possibilità di organizzare viaggi e soggiorni turistici esclusivamente a soggetti autorizzati.

Per questo motivo sembra consigliabile appoggiarsi a una agenzia di viaggi. In questo caso il circolo potrà svolgere la funzione del capogruppo.

18. Quando si considera ONLUS l'associazione sportiva

Quando un'associazione sportiva dilettantistica può essere definita ONLUS e quindi fruire del regime tributario previsto per le ONLUS?

Ai sensi dell'articolo 10 del D.Lgs. 460/97 anche le associazioni sportive dilettantistiche potranno configurarsi come ONLUS a condizione che l'attività sportiva svolta persegua esclusivamente finalità di solidarietà sociale, sia cioè diretta ad arrecare benefici a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, sociali o familiari.

In ogni caso l'associazione sportiva potrà configurarsi come ente non commerciale qualora non abbia finalità di lucro ed eserciti in via prevalente attività non commerciale, anche in considerazione delle condizioni per la perdita della qualifica di ente non commerciale previste dall'articolo 111-bis del T.U.I.R. introdotto dall'articolo 6 del D.Lgs. 460/97.

Le associazioni sportive dilettantistiche non aventi scopo di lucro potranno in ogni caso esercitare l'opzione di cui alla legge 398/91, purché risultino affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti.

19. I limiti allo svolgimento delle attività connesse

Per un'organizzazione di volontariato iscritta (legge 266/91), come si conciliano le norme sulle attività economiche marginali (articolo 8 legge 266/91) con le nuove norme sulle attività connesse (D.Lgs. 460/97)?

L'articolo 10, comma 5 del D.Lgs. 460/97 definisce e individua le attività connesse a quelle istituzionali, come le attività statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, svolte in assenza delle condizioni previste nei commi 2 e 3 del medesimo articolo, nonché le attività accessorie per natura a quelle istituzionali in quanto integrative delle stesse.

Si ritiene che le organizzazioni di volontariato iscritte negli appositi registri e considerate «in ogni caso» ONLUS nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità e con la facoltà di optare per le disposizioni loro più favorevoli, possano svolgere sia attività commerciali e produttive marginali (articolo 8, comma 2, legge 266/91) sia attività direttamente connesse, naturalmente nell'ambito dei settori ed entro i limiti previsti dalla nuova disciplina.

L'articolo 10, comma 5 del D.Lgs. 460/97, infatti, consente l'esercizio di attività connesse a condizione che, in ogni esercizio e in ogni settore di attività (lettera a, comma 1 del medesimo articolo 10), 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.

20. I criteri per il commercio equo e solidale

Un'associazione di volontariato iscritta ex legge 266/91 opera nel settore del commercio equo e solidale e ha un negozio con licenza comunale di vendita al dettaglio. L'attività consiste principalmente nella vendita dei prodotti del Terzo Mondo, garantendo un prezzo più alto ai produttori. Qual è il regime fiscale, visto che si tratta di ONLUS di diritto? Si può invocare l'esclusione da IVA ex articolo 8, legge 226/91 e l'esclusione dai redditi ex D.Lgs. 460/97? Inoltre, un'organizzazione di volontariato iscritta, ONLUS di diritto, pubblica una rivista ceduta prevalentemente ai soci. Qual è il regime fiscale delle inserzioni pubblicitarie?

La questione è complessa. In primo luogo l'attività del cosiddetto commercio equo solidale rappresenta una nuova forma di cooperazione con i paesi meno sviluppati svolta principalmente dalle ONG (organizzazioni non governative). In secondo luogo l'articolo 51, comma 1 del T.U.I.R. definisce reddito d'impresa anche l'esercizio professionale e abituale, ancorché non esclusivo, delle attività indicate nell'articolo 2195 del codice civile (in particolare l'attività intermediaria nella circolazione dei beni) anche se non organizzate in forma di impresa e quindi il commercio equo solidale è considerato dal legislatore fiscale, in modo oggettivo, attività di natura commerciale. L'articolo 8 della legge 266/91, tuttavia, prevede per le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, la non rilevanza ai fini IVA delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi (esclusione soggettiva). È importante rilevare che l'attività principale di vendita al dettaglio di prodotti del Terzo Mondo, potrebbe essere considerata un'attività non idonea e non sufficiente al raggiungimento degli scopi solidali richiesti dal citato articolo 8. Si ritiene, tuttavia, che all'organizzazione di volontariato iscritta negli appositi registri (nonostante svolga in modo prevalente e principale questa tipologia di commercio) sia applicabile l'esclusione di cui all'articolo 12 D.Lgs. 460/97 (IRPEG). In modo analogo la pubblicità rappresenta un provento, in linea generale, di natura commerciale ma in virtù dell'articolo 8 della legge 266/91 per le organizzazioni di volontariato queste entrate non sono rilevanti ai fini IVA, in virtù dell'esclusione soggettiva. La raccolta di inserzioni pubblicitarie, da inserire in una rivista, potrebbe qualificarsi come attività accessoria, direttamente connessa a quella principale e quindi non concorrere alla formazione del reddito imponibile della ONLUS (articolo 12 del D.Lgs. 460/97).

21. Come inquadrare i locali affittati per conferenze

Quali sono le agevolazioni fiscali per una fondazione che svolge attività in parte istituzionale e in parte commerciale (affitto locali a uso conferenze) assumendo la qualifica di ONLUS?

Le agevolazioni di natura fiscale previste per le ONLUS dal D.Lgs. 460/97 (articoli 12-24) sono molteplici e riguardano sia le imposte dirette sia le indirette. La più rilevante ai fini IRPEG, sancita dal nuovo articolo 111-ter del T.U.I.R., come modificato dall'articolo 12 del D.Lgs. 460/97, stabilisce che per le 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. Inoltre, i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile. L'articolo 10 del D.Lgs. 460/97 individua in modo preciso e puntuale quando il legislatore intende perseguite le finalità di solidarietà sociale e quali attività possono considerarsi direttamente connesse a quelle istituzionali. Nel caso in esame la fondazione, al fine di qualificarsi come ONLUS, dovrà analizzare le proprie attività in relazione alle nuove disposizioni: in particolare l'affitto locali a uso conferenze, può essere considerata attività connessa solo nel caso in cui l'attività sia accessoria per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrativa delle stesse (articolo 10, comma 5, D.Lgs. 460/ 97).

22. Esenti i pasti dell'ente di promozione sociale

Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e) della legge 287/91 riconosciute dal Ministero degli interni, la somministrazione di pasti all'interno dell'associazione ha natura commerciale? È soggetta a imposizione? Possono essere ricomprese tra le ONLUS?

L'articolo 5 del D.Lgs. 460/97 ha modificato sostanzialmente l'articolo 111 del T.U.I.R., introducendo numerose disposizioni, tra cui il comma 4-bis, il quale sancisce, per le sole associazioni di promozione sociale (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) che non è considerata attività commerciale, anche se effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande, presso le sedi dove viene svolta l'attività istituzionale, nonché l'organizzazione di viaggi e soggiorni. Questa agevolazione si applica a condizione che le attività siano strettamente complementari a quelle attuate per realizzare gli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli iscritti, associati, o partecipanti di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale. Per questi enti associativi i proventi derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande e dall'organizzazione di viaggi non sono rilevanti, in modo analogo a quelli di natura istituzionale, ai fini della determinazione del reddito imponibile IRPEG e del rispetto dei relativi obblighi contabili. L'associazione non è quindi tenuta a predisporre una contabilità separata per queste attività e nel caso in cui non possieda altri redditi, non dovrà presentare la relativa dichiarazione. Con la circolare 12 maggio 1998 n. 124/E il Ministero delle finanze ha chiarito in primo luogo che «si possono ritenere associazioni di promozione sociale quelle associazioni che promuovono la solidarietà e il volontariato nonché l'aggregazione sociale attraverso lo svolgimento di attività culturali, o sportive al fine di innalzare la qualità della vita, come a esempio le ACLI e l'ARCI». In secondo luogo con riferimento all'inquadramento dell'ente nell'ambito di una delle tipologie indicate nel comma 3 dell'articolo 111 del T.U.I.R., l'associazione deve essere preventivamente qualificata ente non commerciale sulla base dell'oggetto principale dell'attività posta in essere.

L'articolo 10, comma 9 del D.Lgs. 460/97 prevede inoltre che l'associazione di promozione sociale, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal ministero dell'Interno, possa qualificarsi come ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività di cui alla lettera a), comma 1 del citato articolo e quindi possa usufruire delle relative disposizioni agevolative a condizione che per queste attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-bis del D.P.R. del 29 settembre 1973 n. 600 introdotto dall'articolo 25 del D.Lgs. 460/97.

23. La rinuncia allo *status* va comunicata alla «DRE»

Un ente che ha chiesto di diventare ONLUS può presentare domanda di recesso (divenendo ente normale)? Se sì, a quale prezzo?

L'articolo 11 comma 1 del D.Lgs. 460/97 stabilisce che l'organizzazione non lucrativa di utilità sociale debba comunicare all'anagrafe istituita presso le Direzioni regionali delle entrate competenti ogni successiva modifica che comporti la perdita dello status di ONLUS. Il modello di comunicazione approvato con decreto 19 gennaio 1998 del Ministero delle finanze, prevede un apposito spazio in cui l'ente deve specificare la variazione che ha determinato la perdita della qualifica. In attesa della circolare esplicativa da parte dell'amministrazione finanziaria, è importante rilevare che una possibile conseguenza connessa a questa modifica è rappresentata dalla devoluzione del patrimonio ad altre ONLUS ovvero ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3 comma 190 della legge 23 dicembre 1997, n. 662 (la cosiddetta Authority, in via di costituzione).

Le agevolazioni sono, infatti, assoggettate a una serie di clausole che l'organizzazione deve inserire nel proprio atto costitutivo o statuto; in particolare il divieto di distribuire utili o avanzi di gestione, anche in modo indiretto e l'obbligo di devolvere il patrimonio in caso di scioglimento ad altre ONLUS potrebbero determinare la indisponibilità del capitale acquisito e accumulato dall'ente grazie ai benefici, alle esclusioni e alle esenzioni introdotte dalla nuova normativa. Il punto più delicato e problematico riguarda i soggetti già esistenti il cui patrimonio si è formato anche anteriormente all'entrata in vigore del D.Lgs. 460/97: in questo caso si ritiene che solo l'incremento del patrimonio verificatosi nell'arco temporale in cui l'organizzazione ha assunto lo status di ONLUS, possa considerarsi sottoposto a questo vincolo.

24. Le scritture contabili per l'ente ecclesiastico

Un ente ecclesiastico deve applicare le norme sulla tenuta della contabilità prevista dal D.Lgs. 460/97?

L'articolo 10 comma 9 del D.Lgs. 460/97 stabilisce che gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese sono considerati ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) comma 1 del medesimo articolo 10 e quindi, fatta eccezione per il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a), a questi enti «si applicano le disposizioni anche agevolative previste dal presente decreto» (articolo 10, comma 9). Il trattamento di favore è tuttavia applicabile a condizione che per queste attività siano tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 20-bis del D.P.R. 600/73, introdotto dall'articolo 25 del D.Lgs. 460/97. Per gli enti ecclesiastici il comma 2 limita queste prescrizioni alle sole attività ammesse al particolare regime delle ONLUS, «così da evitare intromissioni nell'attività caratteristica di questi enti» (relazione illustrativa del D.Lgs. 460/97).

25. Solo i contributi liberali sono esclusi dal campo IVA

I contributi di cui alla lettera b), articolo 2 del D.Lgs. 460/97 (per accreditamento/ convenzionamento, legge 502/92) non sono considerati, se ricevuti da ONLUS o enti non commerciali, di rilevanza commerciale. Ai fini IVA, invece, come si considerano?

L'articolo 2 del D.Lgs. 460/97 stabilisce che non concorrono alla formazione del reddito imponibile degli enti non commerciali i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività, aventi finalità sociali, esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

I contributi corrisposti da pubbliche amministrazioni, che hanno natura di liberalità e non sono correlati all'erogazione di specifiche prestazioni, si considerano esclusi dall'ambito di applicazione dell'IVA in quanto non sussiste il presupposto oggettivo dell'esercizio di impresa (articolo 4, primo comma del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633). Nel caso in cui, invece, la convenzione preveda contributi-corrispettivi, erogati all'ente in conseguenza di uno specifico servizio da questi svolto a vantaggio della pubblica amministrazione e in attuazione delle proprie finalità istituzionali, i proventi, in virtù dell'articolo 2, comma 1, lettera b) del D.Lgs. 460/97, non si considerano rilevanti ai fini IRPEG. Per quanto riguarda l'IVA, non è prevista una analoga esclusione. Pertanto queste operazioni risultano nell'ambito di applicazione del tributo (operazioni imponibili o eventualmente esenti quando ne ricorrano le fattispecie secondo l'articolo 10 del D.P.R. 633/72) e i relativi corrispettivi sono quindi da computare nel volume di affari dell'ente.

26. I requisiti dell'esenzione dall'imposta di registro

Per un'organizzazione di volontariato iscritta (legge 266/91), gli acquisti di immobili sono esenti da imposta di registro? Si può comunque ritenere applicabile il vincolo dei due anni previsto dal D.Lgs. 460/97?

L'esenzione dall'imposta di registro sancita dall'articolo 8 della legge 266/91, per le organizzazioni di volontariato iscritte negli appositi registri regionali e provinciali, spetta solo se l'atto di acquisto rientra tra gli atti connessi allo svolgimento dell'attività della associazione, condizione che si verifica quando il bene acquisito è destinato alla realizzazione degli scopi istituzionali.

In questo senso si è pronunciato il Ministero delle finanze (risoluzione IV-8-166/93 del 6 giugno 1994) che, in mancanza di una espressa disposizione normativa, ritiene necessaria e sufficiente una esplicita dichiarazione resa dal soggetto che agisce in nome e per conto dell'associazione acquirente, dalla quale si dovrà evincere «l'assunzione di responsabilità del dichiarante in ordine alla asserita strumentalità del bene in relazione agli scopi perseguiti dalla associazione».

L'articolo 22 del D.Lgs. 460/97 introduce specifiche agevolazioni in materia di imposta di registro per le ONLUS a condizione che le stesse dichiarino di voler utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzino l'effettivo utilizzo diretto entro due anni dall'acquisto. Questa norma non rappresenta un vincolo, ma permette alle ONLUS e quindi anche alle organizzazioni di volontariato ONLUS di diritto, in virtù dell'articolo 10, comma 8 del D.Lgs. 460/97, di usufruire del beneficio fiscale anche se gli immobili acquisiti non siano immediatamente destinati all'attività istituzionale dell'associazione.

27. Immobili: non è imponibile il conferimento gratuito

Può un ente non commerciale di tipo associativo conferire un immobile, durante la vita dell'ente, a un altro ente non commerciale? Con quali conseguenze fiscali (divieto di distribuire utili) nei confronti dell'ente cedente? La deliberazione di conferimento è stata adottata prima del 1° gennaio 1998.

Il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, prevista dal comma 4-*quinqüies* dell'articolo 111 del T.U.I.R., è applicabile nei confronti dei soli associati o partecipanti. L'associazione può conferire a titolo gratuito un immobile di proprietà a un altro ente commerciale, non sussistendo nessuna disposizione legislativa che limiti o vincoli queste operazioni. Il citato articolo 111, comma 4-*quinqüies* sancisce che le norme agevolative di cui ai commi 3, 4-*bis*, 4-*ter* e 4-*quater*, si applicano agli enti non commerciali di tipo associativo a condizione che gli stessi si conformino a una serie di clausole, da inserire negli atti costitutivi o negli statuti. In particolare l'ente deve prevedere l'obbligo di devolvere il patrimonio in caso di scioglimento e quindi cessazione dell'attività, a un'altra associazione con finalità analoghe o a fini di pubblica utilità, sentito l'organo di controllo ancora in fase di costituzione. È evidente che il vincolo di destinazione del patrimonio sussiste solo nel momento in cui l'associazione, per qualsiasi motivo, si estingue. È importante rilevare che la circolare 12 maggio 1998, n. 124/E ha espressamente reso applicabile l'articolo 9, comma 1, D.Lgs. 460/97 anche nei casi in cui il donante è un ente non commerciale.

Questa disposizione stabilisce che il trasferimento a titolo gratuito di beni a favore di enti non commerciali, con atto sottoposto a registrazione entro il 30 settembre 1998, è esente dalle imposte sulle successioni e donazioni, ipotecaria e catastale, sull'incremento di valore degli immobili e relativa imposta sostitutiva e non dà luogo, ai fini delle imposte sui redditi, a realizzo o a distribuzione di plusvalenze e minusvalenze a condizione che il donatario dichiari nell'atto di voler utilizzare direttamente i beni ricevuti per lo svolgimento della propria attività.

28. La locazione agli indigenti non è attività commerciale

L'attività di messa a disposizione di immobili (parte di proprietà, parte acquisiti in forza di convenzioni stipulate con enti pubblici e privati) a favore di extracomunitari o italiani svantaggiati, dietro pagamento di rette modeste, da parte di un'associazione di volontariato (ONLUS di diritto), può essere ritenuta attività istituzionale svolta nel settore assistenziale oppure occorre mantenere un'autonoma tassazione in qualità di reddito di fabbricati per quanto percepito sugli immobili di proprietà?

Con la risoluzione 223/E-III-6-457 del 20 luglio 1995 il Ministero delle finanze ha precisato che l'attività di locazione di beni immobili in favore di persone indigenti non costituisce attività commerciale. I proventi derivanti dalle rette percepite non sono, quindi, rilevanti ai fini IRPEG e IVA. Tuttavia si ricorda che l'articolo 108 comma 1 del T.U.I.R. stabilisce che il reddito complessivo degli enti non commerciali, di cui le organizzazioni di volontariato fanno parte, è formato dai redditi di capitale, di impresa, diversi nonché fondiari e quindi l'ente dovrà determinare, in base agli articoli 22 e seguenti del T.U.I.R., il reddito derivante dal possesso dei fabbricati.

29. I soggetti obbligati alla denuncia al «REA»

L'ente che esercita attività commerciale «strumentale» deve iscriversi al REA?

La natura commerciale dell'attività eventualmente svolta in via sussidiaria e strumentale dall'ente non commerciale determina l'obbligo della denuncia al repertorio delle notizie economiche e amministrative (REA). Il D.P.R. 7 dicembre 1995, n. 581 all'articolo 9 sancisce che la denuncia al REA è obbligatoria per tutti coloro che esercitano attività economiche e professionali. Con la circolare 3407/C del 9 gennaio 1997 il ministero dell'Industria ha chiarito che i soli soggetti iscrivibili nel REA sono quelli che svolgono, in modo collettivo, attività economiche commerciali e/ o agricole, sussidiarie e ausiliarie rispetto all'oggetto principale di natura ideale, culturale, ricreativa, ecc. Queste previsioni riguardano evidentemente gli enti non commerciali.

30. Così l'attività dell'ente «persegue» lo scopo

Vorrei un esempio riferito a un'associazione sportiva o culturale sul concetto di «attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali».

Può trattarsi di un corso di ginnastica a pagamento per l'associazione sportiva o dell'organizzazione di concerti a pagamento per l'associazione culturale?

La risposta è affermativa in entrambi i casi. L'articolo 5 del D.Lgs. 460/97 ha, infatti, modificato l'articolo 111 comma 3 del T.U.I.R. stabilendo che non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati e partecipanti. Il testo precedente conteneva un'analoga agevolazione per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali. La nuova normativa, quindi, limita il trattamento a favore alle sole attività poste in essere al fine di raggiungere, in modo diretto, gli scopi previsti dallo statuto o atto costitutivo. La circolare 12 maggio 1998 n. 124/E del Ministero delle finanze specifica che l'attività in diretta attuazione degli scopi istituzionali deve essere individuata secondo l'indirizzo espresso dalla Corte costituzionale (sentenza 5-19 novembre 1992 n. 467) ossia l'attività non può essere quella «genericamente rientrante fra le finalità istituzionali dell'ente, in quanto il legislatore subordina l'applicazione del regime di favore alla circostanza che l'anzidetta attività costituisce il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo».

31. Così il trasporto malati per conto di privati

Il trasporto malati in convenzione con la ASL è attività istituzionale espressamente decommercializzata. Come è disciplinato invece, ai fini fiscali, il trasporto per conto di privati?

L'articolo 8, comma 2 della legge 266/91, prevede che non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi ai fini IVA le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato (regolarmente iscritte nei registri provinciali e regionali) nell'esercizio di attività istituzionali o comunque di attività a esse complementari. Questa esclusione comporta l'impossibilità di detrarre l'IVA sugli acquisti dell'organizzazione. Per quanto riguarda invece le imposte dirette, l'articolo 8, comma 4 della legge 266/91 esclude dalla base imponibile IRPEG i proventi derivanti dalle attività commerciali e produttive marginali. Con decreto interministeriale 25 maggio 1995 sono stati enunciati i criteri per l'individuazione di queste attività. Nel caso specifico l'articolo 1, comma 1 lettera e) sancisce che le prestazioni di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo dell'articolo 111, comma 3 del T.U.I.R. effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedono del 50% i costi di diretta imputazione, sono considerate attività commerciali e produttive marginali e quindi non rilevanti ai fini IRPEG. Si ricorda inoltre che l'articolo 1, comma 2 del citato decreto pone due ulteriori condizioni per beneficiare dell'agevolazione: a) le attività devono essere svolte in funzione della realizzazione del fine istituzionale dell'organizzazione di volontariato iscritta nei registri; b) le attività devono essere attuate senza l'impegno di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato, mediante l'uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi degli esercizi commerciali, di marchi distintivi dell'impresa.

32. Il regime per l'animazione «volontaria» ai bambini

È stata costituita un'associazione culturale senza scopo di lucro svolgente attività (da statuto) tra cui ludoteca e animazione ai bambini. Se quest'ultimo aspetto venisse potenziato con l'utilizzo di lavoro subordinato part time e facendo quindi pagare anziché la quota associativa una tantum annuale delle quote mensili ai genitori per il servizio svolto insieme, volontari e lavoratori part time, c'è il rischio di essere considerati non più enti non commerciali ma impresa? Come si può fare per rimanere «non profit» e iscriversi come associazione di volontariato ai sensi della legge 266/91? Se ciò fosse possibile, un socio volontario non potrebbe anche essere lavoratore dipendente?

Se si riesce a essere considerati associazione di volontariato ai fini dell'IVA e dei redditi si può comunque optare per la forfetizzazione?

Le quote versate a titolo di contributi associativi sono irrilevanti sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini IVA. Inoltre, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da associazioni culturali in conformità agli scopi istituzionali verso pagamento di corrispettivi specifici non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali qualora gli associati siano minori d'età o maggiorenni con diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione e abbiano diritto a ricevere, nei casi di scioglimento della medesima, una quota del patrimonio sociale.

Ai fini della qualificazione dell'ente quale organizzazione di volontariato sarà necessaria l'iscrizione dello stesso registro regionale previsto dall'articolo 6 della predetta legge 266/91. L'iscrizione sarà subordinata al possesso di requisiti previsti dalla legge sul volontariato che sinteticamente possono essere così riassunti: l'assenza di scopo di lucro, la democraticità della struttura, l'elettività e la gratuità delle cariche associative, la gratuità delle prestazioni fornite dagli aderenti, i criteri di ammissione e di esclusione e gli obblighi e i diritti degli aderenti.

Si sottolinea, inoltre, che i soci volontari non possono assumere anche la figura di lavoratori dipendenti in quanto si violerebbe in questo caso il principio della gratuità dell'opera prestata da tali soggetti. Non sussiste, infine, alcun impedimento ai fini dell'opzione per il regime forfetario di determinazione del reddito imponibile ai sensi della legge 398/91 da parte di un'associazione di volontariato.

33. La banda che suona gratis è un ente non commerciale

In un piccolo paese vorremmo costituire una banda musicale composta da soli elementi dilettanti, che opererebbe, per statuto, allo scopo di diffondere la musica senza fini di lucro. La banda non possiede beni immobili, in quanto le prove dei brani musicali del suo repertorio verrebbero eseguite in un locale messo a disposizione dal Comune, e farebbe fronte alle proprie esigenze con i contributi di privati cittadini e di enti pubblici. Per le esibizioni gli elementi non percepirebbero alcun compenso e non riceverebbero emolumenti di alcun genere, nemmeno a titolo di rimborso spese. La banda richiederebbe il numero di codice fiscale, ma non il numero di partita IVA, né presenterebbe la dichiarazione dei redditi, in quanto opererebbe senza fine di lucro. È corretta questa impostazione?

Se le esibizioni vengono effettuate senza alcun compenso, l'associazione è correttamente impostata. Anche in assenza di attività commerciale di alcun genere sono comunque a carico degli enti non commerciali gli obblighi del sostituto d'imposta (ritenuta d'acconto, modello 770) qualora corrisponda a terzi compensi per lavoro dipendente o autonomo.

34. Anche l'associazione effettua le ritenute

Un'associazione di volontari ha assunto, part time, un impiegato. L'associazione, che non ha fini di lucro, non è ente riconosciuto ed è solo contraddistinta dal codice fiscale. È tenuta a operare le ritenute fiscali sul reddito corrisposto all'impiegato?

A norma dell'articolo 23 D.P.R. 600, tutti gli enti pubblici e privati, anche non esercitanti attività commerciale sono tenuti a effettuare la ritenuta sui compensi erogati in base a rapporti di lavoro dipendente, con una disposizione che non ammette eccezioni. La associazione sopra citata dovrà quindi effettuare le ritenute, compilare annualmente il modello 770 e tenere gli appositi registri previsti dalla legislazione del lavoro (libri paga e matricola) integrati con i dati richiesti dall'articolo 21 D.P.R. 600.

35. La pubblicità occasionale non è soggetta ad IVA

Un'associazione sportiva ha definito un accordo con una quindicina di ditte mediante il quale si impegna a esporre per due anni, lungo il campo da gioco, striscioni pubblicitari delle stesse. A fronte delle somme che andrà a percepire per tale servizio, può rilasciare delle semplici ricevute non assoggettate ad IVA ai sensi dell'articolo 4 del D.P.R. 633/72 in considerazione del fatto che non svolge attività commerciale per professione abituale, ma solo occasionalmente in via straordinaria?

La risoluzione ministeriale numero 400686 del 4 marzo 1985, in relazione ad una fattispecie analoga, ha confermato la non assoggettabilità ad IVA di concessione di spazi pubblicitari dietro corrispettivo da parte di enti non commerciali, qualora manchi il requisito della abitualità. L'esistenza dei contratti di durata biennale in essere con ben una quindicina di ditte, peraltro, rende difficile, in assenza di altri elementi, la classificazione dell'attività come occasionale; se comunque si ritiene che così sia, appare corretta l'emissione di ricevute non soggette a IVA.

36. Associazione senza scopo di lucro: le regole per lo scioglimento

Nel 1983 è stata costituita per atto pubblico un'associazione senza scopo di lucro, con finalità culturali, sociali e politiche. Tale associazione, formata da 14 soci, nel corso di questi anni ha operato molto poco, facendo soltanto una pubblicazione ogni tre mesi circa. Il rappresentante legale, in questo periodo, non ha mai rispettato quelle che erano le regole dettate dallo statuto, come convocare almeno una volta l'anno l'assemblea generale, l'elezione di un consiglio direttivo, redazione di bilanci e così via. Soltanto ora si è deciso di sciogliere l'associazione; cosa deve fare? Basta la comunicazione all'ufficio IVA? A quali conseguenze va incontro il rappresentante legale per non avere adempiuto alle regole dello statuto?

A nostro parere, nessuna formalità è prevista per lo scioglimento di un'associazione, salvo quelle previste dallo statuto della stessa: non è prevista dalla normativa la fase di liquidazione cui, invece, devono essere assoggettate le società commerciali.

Se l'Associazione risultava dotata di numero di partita IVA, la cessione dovrà essere comunicata, ai sensi dell'art. 35 D.P.R. n. 633. L'organo amministrativo e decisionale dell'associazione (e quindi non il solo rappresentante legale) risponde esclusivamente dei danni provocati ai soci dell'associazione stessa per causa del proprio comportamento non corrispondente alle norme statutarie. Nei confronti dei terzi risponde invece l'associazione e chi ha agito in suo nome, ma solo secondo le ordinarie regole della responsabilità civile.

37. In quali casi la fondazione può acquisire quote di società

Essendo consulente di una fondazione riconosciuta desidero porre due distinti quesiti: 1) Può una fondazione partecipare in società commerciali? In questo caso perderebbe gli aiuti finanziari e regionali previsti dalla legge? 2) Una fondazione può operare in campi diversi, anche se compresi nello scopo sociale (per esempio, contemporanea gestione di un asilo nido, di un centro di riabilitazione e di una scuola per handicappati)?

Non esistono limitazioni generali alla capacità di agire dei suddetti enti; se l'atto costitutivo e lo statuto non pongono particolari divieti o indicazioni circa l'amministrazione del patrimonio, la fondazione può tranquillamente acquisire quote o azioni di società. La mancanza di un scopo commerciale non contrasta con la possibilità per le fondazioni di esercitare qualsiasi attività idonea al conseguimento delle proprie finalità. L'esercizio di attività commerciali in rapporto con gli scopi istituzionali dell'ente è peraltro normale, basti pensare all'esercizio di un'impresa editoriale gestita da una fondazione culturale o anche agli stessi esempi fatti nel quesito. Esercitando un'attività considerata commerciale l'ente sarà soggetto agli adempimenti, anche di carattere tributario, previsti in relazione al tipo di attività e alla sua erogazione.

38. Enti non commerciali: il reddito è d'impresa

I medici di un reparto ospedaliero hanno costituito un'associazione ai sensi dell'articolo 36 del codice civile. Scopi dell'organismo sono:

- 1) la partecipazione a congressi, a corsi di aggiornamento, acquisto di materiale o strumentario a fini didattici e per ricerche cliniche e scientifiche;
- 2) l'organizzazione di riunioni o congressi allo scopo di divulgare risultati di esperienze dirette o acquisire nel campo della specifica specializzazione;
- 3) iniziative atte a migliorare la professionalità del personale medico e paramedico tramite corsi di aggiornamento teorico-pratici, ecc.

L'associazione riceve contributi a fondo perduto da parte di società farmaceutiche, alle quali viene rilasciata semplice ricevuta. Nel 1987, taluna di queste società ha voluto che l'associazione sperimentasse per suo conto un certo medicinale. Allora è stata aperta una posizione IVA, sono stati vidimati i libri relativi a quell'imposta e la prestazione è stata regolarmente fatturata, pur rimanendo gli scopi precisi dell'associazione quelli sopra descritti. L'associazione è da inquadrarsi tra gli enti non commerciali? E se così fosse per ricerche o sperimentazioni di medicinali fatte per conto di case farmaceutiche o similari è sufficiente l'emissione della fattura con IVA oppure sul corrispettivo il committente deve praticare la ritenuta d'acconto, considerando la stessa una prestazione professionale?

Sicuramente l'associazione sopra descritta, per fini statutarie e comportamento di fatto, è da inquadrarsi tra gli enti non commerciali di cui all'articolo 87 lettera c) D.P.R. 917/86. Bene quindi ha fatto ad aprire la posizione IVA in relazione all'attività commerciale esercitata. Per quanto riguarda la posizione ai fini delle imposte dirette e quindi della ritenuta d'acconto, è nostro parere che, data che la classificazione di cui all'articolo 108 del D.P.R. citato è da ritenersi tassativa, il reddito posseduto da enti non commerciali non possa essere che fondiario, di capitale, di impresa o diverso. Quindi, l'attività di ricerca e sperimentazione di medicinali verso corrispettivo, da classificarsi come prestazione di servizi, è da considerarsi reddito d'impresa o reddito diverso a seconda della presenza o meno del requisito dell'organizzazione e comunque non può essere definito come lavoro autonomo, non comportando l'obbligo da parte dei soggetti eroganti i compensi di effettuare la ritenuta ex articolo 25 D.P.R. 600.

39. Casse di previdenza

Qual è la natura delle casse di previdenza aziendale?

Gli enti di previdenza aziendale devono distinguersi agli effetti tributari in due categorie: quelli commerciali, rappresentati dagli enti che assumono in proprio l'impegno assicurativo; quelli non commerciali, rappresentati dagli enti che trasferiscono l'impegno assicurativo nonché, eventualmente, la gestione dei contributi.

Per quanto concerne il primo tipo di ente, è noto che esso si caratterizza per gestire direttamente i contributi riscossi secondo un sistema (normalmente) a capitalizzazione e comunque con regole assicurative (anche nell'ipotesi in cui dovesse trattarsi di gestione a ripartizione). A prescindere da ogni altra considerazione dunque la realizzazione del suo fine istituzionale – previdenza – richiede *necessariamente* l'esercizio di un'attività assicurativa, cioè di un'attività oggettivamente commerciale ai sensi del n. 4) dell'art. 2195 del codice civile, svolta attraverso un'organizzazione di mezzi finanziari che remunerino i costi sostenuti.

Gli altri due tipi di enti, invece, si caratterizzano per il trasferimento sia dell'impegno previdenziale-assicurativo sia dell'attività di gestione dei contributi a terzi soggetti (compagnie di assicurazione ovvero società di gestione di fondi comuni d'investimento). Sotto tale profilo, dunque, non si identifica l'esercizio di alcuna attività commerciale; il fine istituzionale e quindi l'oggetto esclusivo o principale dell'ente non è realizzato attraverso l'esercizio di un'attività commerciale.

La mancanza di natura commerciale rimane confermata anche considerando i caratteri del fine istituzionale di previdenza degli enti in parola. È chiaro, infatti, che in sé considerata l'attività di previdenza non rientra oggettivamente in alcuna delle attività elencate nell'art. 2195 del codice civile. Come appena sopra rilevato, solo nel caso in cui l'attività di previdenza sia gestita secondo le regole di un'attività assicurativa può parlarsi di esercizio di un'attività commerciale ai sensi dell'art. 2195 del codice civile: ciò non perché la previdenza rientri fra le attività commerciali, ma perché vi rientra l'attività assicurativa in cui si sostanzia la gestione dei contributi e che è la modalità *necessaria* di realizzazione del suo fine istituzionale previdenziale. A questo punto, nell'ipotesi in cui non sussista una gestione assicurativa dei contributi, l'attività di previdenza, non rientrando nell'art. 2195 del codice civile, potrebbe sostanziarsi fiscalmente in un'attività commerciale solo nel caso in cui dovesse assumere i caratteri di un'attività di prestazione di servizi (previdenziali) verso corrispettivo svolta con mezzi organizzati alla produzione dei servizi stessi. Il che nel caso di specie non accade certamente, in quanto gli enti in parola trasferiscono – come detto – su terzi soggetti l'attività di gestione dei contributi, limitandosi a svolgere un'azione di aggregazione mutualistica dei lavoratori.

40. La parrocchia

La parrocchia è soggetto IVA?

Che cosa centra la parrocchia con l'imposta sul valore aggiunto?

Sembra strano, almeno a prima vista, che ci possa essere una relazione tra queste due realtà così lontane tra loro. Tutti sanno che cosa sia una «parrocchia». Per usare una terminologia tecnica, essa è «una determinata comunità di fedeli, che viene costituita stabilmente nell'ambito di una Chiesa particolare» (can. 515, § 1 del codice di diritto canonico). Lo Stato italiano riconosce come enti le parrocchie, in quanto «costituite nell'ordinamento canonico» (art. 29, L. 20-5-1985, n. 222; si tratta della legge sugli enti ecclesiastici applicativa dell'Accordo di revisione del Concordato del 18-2-1984) e presume per esse il «fine di religione o di culto» (art. 2 della stessa legge).

Circa l'IVA è noto, invece, che si tratta di un'imposta che suppone un'attività commerciale, applicandosi «sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi» (art. 1, D.P.R. 26-10-1972, n. 633).

Tenendo presente questa breve descrizione delle due entità in questione, occorre in effetti affermare per prima cosa che *la parrocchia non è necessariamente soggetto IVA*. Ciò significa, per scendere al pratico, che per essa è sufficiente il codice fiscale e non ha bisogno necessariamente di un numero di partita IVA, con tutti gli adempimenti connessi. Si è scritto «non necessariamente», perché se la parrocchia in quanto tale non è soggetto IVA, bisogna però subito aggiungere: *salvo che eserciti attività rientranti nell'ambito di questa imposta*. Ciò può succedere, dal momento che la parrocchia, come tutti gli enti ecclesiastici, ha la piena e legittima possibilità di svolgere attività diverse, comprese quelle commerciali, da quelle specificatamente di «religione o di culto» (art. 15, L. 222). In questo caso, però, è soggetta, come prescrive l'art. 7, n. 3 dell'Accordo di revisione del Concordato, «alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime».

Pertanto, nel caso l'attività esercitata dalla parrocchia sia una di quelle su cui si applicano le disposizioni dell'IVA, *la parrocchia diventa, relativamente a quelle attività, soggetto IVA*.

Quali sono i criteri per individuare le attività parrocchiali oggetto dell'IVA?

A questo punto sembrerebbe tutto chiaro e semplice: la parrocchia non è per sé soggetto IVA, lo diventerà però quando esercita attività che rientrano nel campo di applicazione dell'imposta.

Purtroppo la questione non è così facile. Occorre, infatti, individuare con precisione queste attività tra le tante esercitate da una parrocchia. La ricerca non è agevole, perché, salvo eccezioni, le parrocchie non esercitano attività commerciali a scopo di lucro, chiaramente individuabili, ma sono invece impegnate in una serie di iniziative che vanno dal campo liturgico a quello catechistico, caritativo, assistenziale, educativo, ecc. Tutte queste attività (dalla scuola materna, all'oratorio, al laboratorio artigianale per gli handicappati, ecc.) sono caratterizzate dall'aver come scopo le finalità della Chiesa, che comprendono appunto il culto, l'evangelizzazione, le opere di carità, l'impegno di animazione cristiana del mondo. Partendo da questa constatazione viene spontaneo concludere che le attività connotate da finalità ecclesiali non siano certamente «commerciali». Ma non è così. Lo Stato, infatti, nell'ambito della normativa tributaria, non si interessa generalmente dello scopo perseguito, né dell'utilizzo ai fini di beneficenza degli eventuali utili, né del soggetto esercente, ma dell'attività in quanto tale. Questo è valido anche per l'IVA.

Quali sono, allora, gli elementi che qualificano un'attività come operazione imponibile IVA? Quando questi elementi si ritrovano in una o più delle svariate iniziative di una parrocchia?

Semplificando e tenendo presente il caso che ci interessa si possono individuare due criteri qualificanti l'imponibilità IVA: l'esistenza di una attività *commerciale*, esercitata per professione *abituale*.

L'*abitualità* è la prima condizione da verificare. Un esempio può essere chiarificatore. Se una parrocchia organizza una vendita di oggetti artistici in occasione di una festa particolare (per esempio i 100 anni della parrocchia), si è di fronte a un'attività commerciale, ma proprio perché del tutto occasionale (= non abituale) essa non rientra nell'ambito dell'IVA (prescindiamo qui ovviamente da altre imposte). Qualora invece una parrocchia, che è anche un noto santuario, gestisca in proprio un banco vendita di libri e oggetti religiosi aperto con regolarità, si realizza oltre al presupposto della commercialità anche quello dell'*abitualità*: c'è quindi imponibilità IVA.

Per quanto riguarda poi il criterio della *commercialità* un primo orientamento viene offerto dal rinvio, operato dall'art. 4 del D.P.R. 633, all'art. 2195 del codice civile, che elenca come attività commerciali l'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi, l'attività intermedia nella circolazione dei beni, l'attività di trasporto, ecc. Questa elencazione permette con facilità di riconoscere come attività commerciale, rientrante nel campo IVA se abituale, ad es. la gestione di una mensa per studenti, di un campo da tennis aperto al pubblico, ecc. anche se esercitata da una parrocchia.

Sempre a proposito della *commercialità* delle attività parrocchiali diventa utile riferirsi anche all'art. 16 della L. 222, elencante le attività di religione o di culto e quelle diverse da esse. Lo riportiamo per esteso: «Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque:

a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana;

b) attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura, e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro».

È chiaro che quando ci si trova davanti a un'iniziativa rientrante tra quelle elencate sotto la lettera a) è da escludere la commercialità, anche in presenza di un corrispettivo a titolo di rimborso spese. Per esempio, anche se per frequentare i corsi di catechesi viene chiesto dalla parrocchia diecimila lire, non si può dire che la catechesi sia un'attività commerciale.

Non è sempre facile individuare bene quando un'attività esca da quelle propriamente di religione o di culto per entrare in quelle commerciali. Ad esempio, tra l'iniziativa di una parrocchia, tipicamente di educazione cristiana, consistente nell'organizzazione un campo-scuola per giovani sul tema della vocazione, da tenersi presso un rifugio alpino (e qui non c'è certamente alcuna attività commerciale, se non quella del gestore del rifugio...) e il caso di una parrocchia che possiede e gestisce una casa per ferie con una vera e propria attività alberghiera (quindi commerciale), esiste tutta una gamma di fattispecie difficilmente caratterizzabile in un senso o nell'altro.

Gli adempimenti relativi all'IVA

Se la parrocchia, a una verifica operata con i criteri illustrati sopra, si trova ad essere soggetto IVA, dovrà attenersi alle disposizioni relative a tale imposta di carattere generale e a quelle specifiche degli enti non commerciali. Tanto per citarne alcune: dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione attività, dichiarazione annuale, versamenti relativi ad operazioni imponibili, tenuta delle scritture contabili, eventualmente richiesta di dispensa dagli obblighi per le operazioni esenti, ecc.

È opportuno inoltre controllare che l'attività oggetto dell'IVA abbia effettivamente come soggetto la parrocchia e non qualche altro ente presente nell'ambito parrocchiale: per esempio una fondazione, un'associazione, un'IPAB, una cooperativa, ecc. In questi casi, anche se la parrocchia è impegnata direttamente nella persona del parroco e dei volontari della parrocchia, la soggettività dell'imposta è a carico del singolo specifico ente.

Da ultimo si noti che in presenza di più attività rientranti nel campo dell'IVA, la parrocchia ha bisogno di un solo numero di partita IVA; dovrà però fare attenzione alla contabilità separata per ogni attività e all'eventuale liquidazione globale dell'imposta, nonché al modello da usarsi per la dichiarazione (mod. 11-*quater*).

La parrocchia deve o non deve tenere la contabilità (libro giornale, inventario ecc.) su registri bollati?

Se la parrocchia non svolge alcuna attività commerciale (N.B.: ci sono delle attività della parrocchia che verrebbe spontaneo, visti i loro scopi, considerare non commerciali, che invece sono tali per la legislazione italiana; ad esempio la gestione di una scuola materna), non vi è alcun obbligo di tenere registri contabili, vidimati e bollati. Restano invece da compiersi gli adempimenti previsti dalla normativa canonica (codice di diritto canonico e disposizioni diocesane) per la corretta amministrazione della parrocchia.

Qualora, invece, la parrocchia eserciti un'attività commerciale, essa è tenuta ad avere e a compilare i libri, previsti per quella attività dal codice civile e dalla legislazione fiscale.

Un immobile della parrocchia, concesso gratuitamente ad un Istituto di Suore, che l'utilizza come sede in una scuola materna, è produttivo di reddito? Da chi va denunciato?

Gli immobili di una parrocchia, ad esclusione degli edifici di culto che sono per legge esenti (cfr. art. 33, comma 3 D.P.R. 917/86), producono un reddito che va dichiarato ai fini fiscali.

Si tratta della rendita catastale, rivalutata secondo i coefficienti in vigore. Se gli immobili sono concessi in affitto si dichiara invece il reddito derivante dalla locazione, qualora esso risulti superiore alla rendita catastale rivalutata (la comparazione va fatta in sede di compilazione del mod. 760, seguendo le istruzioni ministeriali).

Dal momento che l'immobile oggetto del quesito non è un edificio di culto, né risulta locato, è produttivo del solo reddito corrispondente alla rendita catastale rivalutata. L'onere della dichiarazione spetta alla parrocchia, proprietaria dell'immobile, e non all'Istituto religioso, che ne è solo comodatario, il quale, però, è tenuto al rimborso delle imposte, se ciò è previsto nel contratto sottoscritto.

Il trasferimento di fondi tra enti ecclesiastici, per esempio tra una parrocchia e la diocesi di appartenenza a titolo di tributo canonico di cui al can. 1263, ha qualche rilevanza fiscale? Esistono adempimenti riguardanti l'imposta di bollo?

Il trasferimento di fondi tra enti ecclesiastici ha rilevanza fiscale solo se avviene a seguito di negozi giuridici previsti dall'ordinamento italiano (per esempio una compravendita tra una parrocchia e un istituto religioso, una donazione di un immobile da una parrocchia alla diocesi). La semplice trasmissione di offerte, per esempio quelle raccolte da una parrocchia per qualche scopo caritativo e successivamente versate alla Caritas diocesana, non comporta alcun obbligo fiscale. Anche il versamento di somme a seguito di forme di perequazione e di sostegno economico fra enti ecclesiastici, previste dall'ordinamento canonico, come quella citata nel quesito, non ha rilievo dal punto di vista fiscale.

Un seminario di una diocesi italiana gestisce un Istituto Magistrale privato, legalmente riconosciuto. Non si è provveduto a pagare l'ICIAP, ma sono sorti dubbi nel frattempo sulla correttezza di tale comportamento.

Anzitutto:

- **il seminario è certamente un ente ecclesiastico, avente fine di religione e di culto, e quindi è esonerato dagli adempimenti fiscali; ma se svolge, come nel caso, attività diversa da quelle di religione o di culto (cfr. art. 15 legge n. 222/ 85)?**
- **l'art. 1, comma 8 del decreto-legge istitutivo dell'ICIAP esenta gli «Enti di ogni tipo che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali di cui all'art. 87» del testo unico delle imposte dirette; il comma 4 dell'art. 87 precisa che «l'oggetto esclusivo o principale dell'Ente è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata».**

Come si fa, tenendo conto di ciò, a determinare l'oggetto esclusivo o principale di un seminario? Occorre fare riferimento all'attività effettivamente esercitata, che, nel caso, è certamente commerciale?

Per quanto riguarda il primo dubbio espresso dallo scrivente, occorre anzitutto precisare che il seminario, come in genere tutti gli enti ecclesiastici, non è necessariamente esonerato dagli adempimenti fiscali, neppure quando svolge solo attività di religione o di culto. È tenuto, infatti, agli obblighi previsti per gli enti non commerciali, salvo alcune agevolazioni, in particolare quelle derivanti dall'equiparazione degli enti ecclesiastici a quelli di beneficenza o istruzione (cfr. art. 7, comma 3 dell'Accordo di revisione del Concordato). Come

giustamente viene affermato nel quesito, qualora il seminario svolga attività diverse da quelle di religione o di culto, è soggetto al regime fiscale previsto per esse.

Nel caso dell'ICIAP, come già a suo tempo ricordato, non entra però in gioco, ai fini dell'esenzione, l'attività esercitata, ma il soggetto che la esercita. Se il soggetto rientra tra quelli elencati al comma 8 dell'art. 1 del D.L. 66/89 convertito in legge n. 44/89, allora esso è esente dall'ICIAP a prescindere dall'attività svolta. Se si capisce bene il dubbio formulato nel quesito, il problema è come stabilire se l'oggetto esclusivo o principale del seminario sia o meno l'esercizio di attività commerciali e, quindi, se il seminario rientri tra i soggetti di cui all'art. 87 del Testo Unico, esenti dall'ICIAP.

Ora, per il seminario, e in generale per tutti gli enti ecclesiastici, non occorre riferirsi all'attività effettivamente esercitata per determinare l'oggetto, perché esiste sempre un decreto costitutivo canonico, riconosciuto civilmente con decreto presidenziale o ministeriale, che ne dichiara la natura di ente ecclesiastico e per ciò stesso di ente non commerciale.

In conclusione si ribadisce quanto già affermato su «Il Consulente Ecclesiale»: gli enti ecclesiastici per loro natura non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale e, in quanto tali, godono dell'esenzione, di carattere soggettivo, dall'ICIAP.

Per la vendita di carta e rottami di ferro abbiamo ricevuto dall'acquirente una ricevuta fiscale. Cosa occorre fare?

Le operazioni di raccolta di carta, rottami e simili svolte con continuità dalla parrocchia rientrano tra le attività commerciali e sono regolate, ai fini IVA, dall'art. 74, comma 3, del D.P.R. n. 633/72. La norma dispone l'esonero dall'emissione di fattura poiché prevede l'autofatturazione da parte dell'acquirente imprenditore. Le autofatture vanno però conservate dalla parrocchia, registrate come previsto dall'art. 39 del decreto IVA e formeranno anno per anno il volume d'affari che andrà indicato, in sede di dichiarazione IVA annuale. Lo stesso importo andrà a costituire, previa deduzione di costi afferenti, documentati e annotati nel registro IVA acquisti, reddito d'impresa imponibile ai fini IRPEG ed ILOR, da dichiarare nel quadro D (supponendo un giro d'affari fino a 360 milioni) della dichiarazione annuale dei redditi, mod. 760.

Quando le operazioni di raccolta e di vendita di rottami sono svolte solo occasionalmente, non rappresentano attività commerciale. In questo caso la parrocchia non è tenuta a nessun adempimento contabile e fiscale. L'acquirente imprenditore non dovrà emettere l'autofattura ma una semplice ricevuta che la parrocchia conserverà ai fini della contabilità interna.

Questo importo tuttavia rappresenta reddito diverso da dichiarare nel quadro L della dichiarazione annuale dei redditi, mod. 760.

Quando la parrocchia organizza con continuità attività di spettacolo teatrale e/o cinematografico, realizzando un utile di gestione (ricavi inferiori a 360 milioni), quale comportamento deve tenere?

Gli incassi percepiti in occasione di spettacoli cinematografici e teatrali effettuati con continuità sono considerati proventi derivanti da attività commerciali.

Pertanto sono soggetti all'imposizione diretta (IRPEG-ILOR) e indiretta (IVA).

L'IVA, riscossa forfetariamente secondo la disciplina dell'art. 74 D.P.R. n. 633/72, viene direttamente versata dalla SIAE, insieme ai diritti d'autore. A questo fine la parrocchia deve compilare per ogni spettacolo gli appositi *bordereaux* (che debbono essere numerati progressivamente e conservati), ed è esonerata dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA.

Gli incassi evidenziati nei *bordereaux* costituiscono ricavi ai fini delle imposte dirette e, al netto dei costi afferenti, documentati e registrati nel registro degli acquisti obbligatorio ai fini IVA, dovranno essere dichiarati come reddito imponibile nel quadro D della dichiarazione annuale dei redditi, mod. 760.

L'attività di campeggio che svolge una parrocchia è considerata attività commerciale? In questo caso a quali adempimenti fiscali e amministrativi è soggetta?

Se la parrocchia gestisce con continuità un'area attrezzata a campeggio (tende, servizi igienici, servizi di ristorazione e ricreazione, ...) si tratta senz'altro di attività commerciale. Come tale è soggetta a tutti gli adempimenti amministrativi, contabili e fiscali che regolano la materia specifica.

La parrocchia è in possesso del numero di Partita IVA, ma non la utilizza, nel senso che non sono state presentate dichiarazioni annuali, né tenuti i registri. Non svolge alcuna attività commerciale.

Il numero di Partita IVA viene attribuito dall'Ufficio competente esclusivamente ai soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione e che ne fanno espressa denuncia (art. 35, D.P.R. n. 633/72). Possedere, pertanto, un numero di Partita IVA presuppone lo svolgimento di un'attività economica rilevante ai fini del tributo e comporta, di conseguenza, l'adempimento degli obblighi fiscali quali la presentazione della dichiarazione annuale e la tenuta dei libri IVA.

Il numero di Partita IVA, quindi, non deve essere richiesto, in assenza di attività commerciale. Il numero di partita IVA è unico, anche in presenza di più attività commerciali, perché viene attribuito all'ente come soggetto di diritto.

Avere inutilmente il numero di Partita IVA può dar luogo a notevoli problemi di carattere fiscale. È necessario, pertanto, provvedere tempestivamente alla chiusura della propria posizione IVA presentando all'Ufficio IVA competente il modulo di cessazione di attività.

Lo stabile occupato dalla scuola materna parrocchiale è di proprietà della parrocchia. Non esiste contratto di affitto, né c'è il versamento di un canone. Quale trattamento fiscale deve essere attribuito al fabbricato dell'asilo? È forse opportuno regolarizzare la situazione con un contratto di comodato tra la parrocchia e l'asilo?

La scuola materna parrocchiale rappresenta l'attività commerciale svolta dall'ente ecclesiastico parrocchia, non è, pertanto, un soggetto giuridico diverso dalla stessa.

L'immobile nel quale si svolge l'attività in oggetto è quindi direttamente utilizzato dal soggetto che ne ha la proprietà e nessun contratto di affitto o di comodato deve essere stipulato.

Lo stesso immobile può essere considerato bene strumentale e pertanto non tassabile in base alla rendita catastale. In questo caso, però, è indispensabile iscriverlo nel registro dei beni ammortizzabili per l'eventuale calcolo delle quote di ammortamento se ancora spettanti, e nel libro inventari, numerati e bollati che la scuola materna deve tenere. Bisogna tener presente, però, che l'eventuale vendita dell'immobile strumentale genera plusvalenza tassabile.

È possibile, comunque, scegliere di inquadrare l'immobile come facente parte del patrimonio istituzionale, piuttosto che come bene strumentale, evitando così gli adempimenti fiscali (libro cespiti e inventari) e le eventuali plusvalenze da cessione.

Questa scelta è tanto più opportuna quando nello stesso immobile vengono svolte anche attività istituzionali (es. oratorio).

Nel caso che l'immobile rimanga nel patrimonio istituzionale, va dichiarata la rendita catastale rivalutata, senza la maggiorazione di 1/3 in quanto bene strumentale alle attività proprie dell'ente.

41. I vincoli sul patrimonio dopo lo scioglimento

Dopo quanto tempo dalla sua costituzione una ONLUS può essere sciolta o cambiare natura giuridica?

Per far fronte ai debiti contratti può vendere in tutto o in parte l'immobile?

Può dare in uso o comodato ad altra associazione sportiva in tutto o in parte l'immobile per un tempo determinato?

Premesso che il D.Lgs. 460/97 non prevede una durata minima delle organizzazioni qualificabili come ONLUS, occorre precisare che l'articolo 10 lettera f) del decreto citato impone a questi enti, nell'ipotesi di scioglimento per qualsiasi causa, di devolvere il patrimonio 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 (a tutt'oggi non ancora istituito).

Per suo conto però, la circolare del Ministero della finanze 168/E del 26 giugno 1998 ha precisato che «la perdita della qualifica equivale, ai fini della destinazione del patrimonio, allo scioglimento dell'ente».

A tale conclusione si perviene in considerazione della *ratio* della disposizione contenuta nell'articolo 10, tesa a impedire all'ente che cessa per qualsiasi ragione di esistere come ONLUS, la distribuzione del patrimonio, costituito anche in forza di un regime privilegiato, o la sua destinazione a finalità estranee a quelle di utilità sociale tutelate dal D.Lgs. 460/97.

Non è possibile, pertanto, consentire all'ente, vincolato nella distribuzione e nella destinazione degli utili o avanzi di gestione, di vanificare tali vincoli attraverso il libero utilizzo del patrimonio a seguito della perdita della qualifica di ONLUS.

Ciò non toglie però che la ONLUS non possa vendere l'immobile per far fronte ai debiti contratti, o darlo in affitto, uso o comodato per un tempo determinato ad altra associazione sportiva.

42. Quando il volontariato è tenuto al Modello 760-bis (ora Unico)

È obbligata a presentare la dichiarazione dei redditi (ex mod. 760-bis) un'associazione di volontariato che non svolge attività commerciale? Quali sono le norme di riferimento?

L'associazione di volontariato, alla quale è stata estesa automaticamente la soggettività fiscale ONLUS per effetto di quanto disposto dall'articolo 10 comma 8 del D.Lgs. 460/97, è obbligata alla presentazione della dichiarazione dei redditi solo se ha conseguito redditi fondiari e redditi diversi (articoli 22 e 40 del T.U.I.R.). Come precisato nelle istruzioni ministeriali all'Unico 99 (D.M. 1° aprile 1999) per le attività istituzionali e per quelle direttamente connesse svolte da tali organizzazioni non sussiste l'obbligo di dichiarazione. Il legislatore fiscale ha dettato, infatti, per tali attività rispettivamente la previsione di non commercialità per le prime e l'esenzione da imposizione per le seconde (articolo 111-ter commi 1 e 2, del T.U.I.R.).

Parimenti non devono essere dichiarati i redditi di capitale di cui all'articolo 41 del T.U.I.R. in quanto assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta. Ai fini dell'IRAP, le ONLUS per effetto della disposizione di rinvio alla disciplina degli enti non commerciali contenuta nell'articolo 26 del D.Lgs. 460/97, sono soggetti passivi di tale imposta, indipendentemente dal tipo di attività svolta, e analogamente a tali enti determinano la base imponibile con modalità diverse a seconda che svolgano esclusivamente attività istituzionali o anche attività di natura commerciale. Riguardo all'obbligo di presentare la dichiarazione, la circolare del Ministero delle finanze del 4 giugno 1998 n. 141/E ha precisato che la stessa «non deve essere presentata dagli enti pubblici e privati che svolgono esclusivamente attività non commerciale qualora per gli stessi non si configuri la base imponibile».

43. Il regime da applicare all'acquisto di automezzi

In un'associazione di volontariato, ONLUS, che svolge attività di protezione civile, i contributi erogati dagli enti vengono impiegati per spese esclusivamente inerenti l'attività di protezione civile e i soci impiegano la loro opera gratuitamente.

L'acquisto degli automezzi per questa attività è esente da IVA? O vale solo la regola della cessione gratuita?

L'articolo 8 della legge 266/91 prevede «che le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato... costituite esclusivamente per fini di solidarietà, non si considerano cessioni di beni o prestazioni di servizi», intendendosi per attività di volontariato, così definita dall'articolo 2 della stessa legge, quella prestata in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro ed esclusivamente per fini di solidarietà. Tale regime agevolativo è stato mantenuto in vigore dall'articolo 10, comma 8 del D.Lgs. 460/97, che ha esteso automaticamente a tali enti la soggettività fiscale ONLUS.

Riguardo alle operazioni passive effettuate dalle organizzazioni di volontariato il Ministero delle finanze con nota VI-13-0464 del 23 ottobre 1995, richiamando quanto precisato nella circolare ministeriale 3/11/152 del 25 febbraio 1992, ha ritenuto che possano comprendersi nel beneficio dell'esclusione dall'IVA gli acquisti di beni mobili registrati, quali autoambulanze, elicotteri o natanti di soccorso, attesa la loro sicura utilizzazione nell'attività solidaristica svolta dalle stesse (sicura utilizzazione da documentarsi idoneamente, sia con riferimento al tipo della solidarietà svolta dall'organizzazione, sia con riferimento alle caratteristiche del bene acquistato). Con successiva risoluzione n. 138/E dell'8 settembre 1998 il Ministero delle finanze, confermando l'orientamento assunto in precedenza, ha precisato che ulteriori estensioni dell'agevolazione risulterebbero in contrasto con le disposizioni comunitarie contenute nella VI direttiva UE n. 388/77 del 17 maggio 1977. In base a quest'ultima interpretazione ministeriale (che in particolare ha escluso dall'agevolazione l'acquisto di apparecchiature mediche effettuato da un'associazione di volontariato per le malattie cardiovascolari), è possibile ritenere che l'esclusione dall'IVA sulle operazioni passive poste in essere dalle associazioni di volontariato risulta limitata ai soli beni mobili registrati.

Nel caso di specie, trattandosi di automezzi e quindi di beni mobili registrati si deve ritenere applicabile l'agevolazione in parola, sempre a condizione che gli stessi vengano impiegati nell'attività di protezione civile svolta dall'organizzazione di volontariato.

44. Aliquota IVA ordinaria sulla vendita delle stampe

Un'associazione culturale divenuta ONLUS dal luglio '98 ha per oggetto statutario lo scopo di incentivare la conoscenza delle arti figurative e in genere della cultura dei secoli XIX e XX. Nella pratica quotidiana, l'associazione fa stampare libri o volumi che contengono gli scritti (firmati dai propri soci) sull'arte figurativa del secolo e apposite stampe fotografiche di interesse culturale.

Al momento della vendita rilascia regolare fattura con IVA al 20%. Vorrei sapere se questa vendita è considerata cessione di beni e quindi soggetta a IVA e a quale aliquota; se è considerata «ricavo commerciale» tale da essere assoggettata all'IRPEG; se i costi sostenuti per la stampa del libro sono interamente deducibili e se gli altri costi di gestione, quali le spese telefoniche, sono anch'essi deducibili.

L'articolo 111-ter del T.U.I.R., introdotto dall'articolo 12 del D.Lgs. 460/97, prevede per le ONLUS l'esclusione dall'area della commercialità delle attività istituzionali, svolte nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale. Il comma 2 dell'articolo 10 del D.Lgs. 460/97 precisa che le finalità solidaristiche vengono perseguite quando le cessioni di beni relative alle attività statutarie svolte nel settore della promozione di cultura e dell'arte (cui è riconducibile l'attività svolta dall'ente in esame) sono dirette ad arrecare benefici a soggetti svantaggiati esterni all'organizzazione medesima.

Nel caso di specie, l'attività svolta dalla ONLUS appare riconducibile tra le attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse. In altri termini, come precisato dal Ministero delle finanze nella circolare del 26 giugno 1998 n. 168/E si tratta di attività strutturalmente funzionali, sotto l'aspetto materiale, a quelle istituzionali, dalle quali però si differenziano in quanto possono indirizzarsi a beneficio di chiunque, non sussistendo per le stesse alcun vincolo di destinazione.

Tali attività, pur mantenendo la natura di attività commerciali, non concorrono per espressa previsione contenuta nel comma 2 dell'articolo 111-ter del T.U.I.R. alla formazione del reddito imponibile. L'esercizio delle attività connesse è altresì consentito a condizione che in ciascun esercizio le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66% delle spese complessive dell'organizzazione.

In tale quadro l'articolo 20-bis del D.P.R. 600/73, introdotto dall'articolo 25 del D.Lgs. 460/97, ha sancito l'obbligo, limitatamente alle attività connesse, della tenuta delle scritture contabili previste dalle vigenti disposizioni fiscali per gli esercenti attività commerciali.

Agli effetti dell'IVA, le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, ancorché effettuate da enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, sono considerate in ogni caso commerciali ai sensi dell'articolo 4 comma 5 del D.P.R. 633/72 e devono essere assoggettate ad aliquota ordinaria.

45. La perdita della qualifica cambia la contabilità

Qualora un'associazione senza scopo di lucro, attualmente in regime di contabilità semplificata, dovesse perdere la qualifica di ente non commerciale per il superamento dei limiti di cui all'articolo 111-bis del T.U.I.R. (commi 1 e 2) è obbligata alla tenuta delle scritture contabili rappresentate dal libro giornale e inventari (contabilità ordinaria) anche se non supera i limiti di reddito rappresentati da 360 milioni di lire per prestazione di servizio o 1 miliardo per vendita di beni? È obbligata, inoltre, a presentare la dichiarazione dei redditi modello Unico società ed enti commerciali (in luogo di Unico enti non commerciali) con determinazione del reddito secondo i criteri delle imprese, attraendo a tassazione anche le entrate che prima erano esenti da imposte in quanto considerate istituzionali (a esempio contributi a fondo perduto ricevuti da altre associazioni)?

L'articolo 111-bis del T.U.I.R., introdotto dall'articolo 6 del D.Lgs. 460/97, prevede espressamente la perdita della qualifica di ente non commerciale qualora, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta. Questa disposizione contempla poi alcuni parametri che costituiscono «fatti indice di commercialità», dei quali si dovrà tenere conto, unitariamente ad altri elementi di giudizio, per poter valutare complessivamente l'attività effettivamente esercitata dall'ente.

Come precisato nella circolare del Ministero delle finanze n. 124/E, del 12 maggio 1998, al fine di assicurare una perfetta corrispondenza tra le modalità di tassazione e l'effettiva attività svolta dall'ente nel periodo di imposta, il mutamento di qualifica opera a partire dall'inizio del periodo di imposta in cui lo stesso si verifica. Pertanto, se l'associazione perde la qualifica di ente non commerciale, rientrerà agli effetti fiscali tra gli enti, diversi dalle società, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (articolo 87, 1° comma lettera *b*) e 2° comma del D.P.R. 917/86 T.U.I.R.) dovrà porre in essere, fin dall'inizio del periodo di imposta, tutti gli adempimenti contabili previsti dalla normativa vigente per tali enti, compreso l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi (Unico enti commerciali).

Per effetto di quanto disposto dall'articolo 95 del T.U.I.R., il reddito complessivo degli enti commerciali, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni degli articoli da 52 a 77, con la conseguenza che non ha più alcun rilievo la precedente distinzione tra attività istituzionali e commerciali, determinandosi al contempo (articolo 111-bis, 3° comma, T.U.I.R.) l'obbligo di predisporre l'inventario dei beni patrimoniali entro 60 giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica.

Perdendo la qualifica di ente non commerciale, l'associazione in esame non potrà più adottare il regime di contabilità semplificata, anche se il volume di ricavi conseguito non supera i limiti previsti dall'articolo 18 del D.P.R. 600/73. La possibilità di adottare la contabilità semplificata, prevista dal citato articolo 18 per le società di persone e gli imprenditori individuali, ed esteso alla generalità degli enti non commerciali in base a quanto previsto dall'articolo 20 del medesimo decreto, non appare infatti applicabile agli «enti pubblici e privati, diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali» (articolo 13, 1° comma, lettera *b*) D.P.R. 600/73).

46. Il compenso è definito dalla natura dell'IPAB

Un'IPAB ha stabilito una convenzione avente ad oggetto anche la consulenza tecnico-amministrativa, oltre che il controllo sui procedimenti, con il capo ripartizione dell'Ufficio tecnico del Comune. Il compenso mensile (reddito assimilato a quello da lavoro dipendente) è soggetto alla decurtazione prevista all'articolo 1, comma 126, della legge 662/96?

Al fine di contenere la spesa pubblica, il comma 126 della legge 662/96 di accompagnamento alla legge finanziaria dello Stato per il 1997 ha imposto una riduzione per percentuali progressive dei compensi corrisposti dalle amministrazioni pubbliche ai dipendenti pubblici componenti di organi di amministrazione, revisione, e di collegi sindacali.

Come è possibile osservare, tale norma si applica a tutte le amministrazioni dello Stato, così come individuate dall'articolo 1, comma 2 del D.Lgs. 29/93, e trova applicazione nel caso in esame solo nell'ipotesi in cui l'IPAB assuma la natura di ente pubblico non economico.

Al riguardo, occorre precisare che con la sentenza della Cassazione civile del 26 ottobre 1989, n. 4403, è stato affermato che la natura, pubblica e privata, di tali istituzioni deve essere accertata nei singoli casi, alla stregua dei tradizionali criteri di distinzione fra enti pubblici e privati e in base alle concrete finalità e caratteristiche funzionali dell'istituzione considerata.

Nello stesso senso si è espresso anche il Ministero delle finanze che, sempre con riferimento alle IPAB e alla possibile qualificazione delle stesse come ONLUS, ha chiarito che «Si tratta, in pratica, di accertare la natura del richiedente, sulla base di una serie di elementi, prescindendo dalla tipologia di attività esercitata».

47. Gli adempimenti fiscali dell'ente ecclesiastico

Un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, senza scopo di lucro, avente fini di religione, è tenuto ad effettuare le ritenute fiscali sulle retribuzioni corrisposte ai domestici e le ritenute d'acconto sui compensi corrisposti ai professionisti?

Gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, equiparati agli effetti tributari agli enti aventi fine di beneficenza e di istruzione per effetto dell'articolo 29 lettera *h*) del Concordato lateranense, sono riconducibili nella previsione del primo comma dell'articolo 87 del T.U.I.R., tra gli enti soggetti ad IRPEG che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Gli articoli 23 e 25 del D.P.R. 600/73 pongono l'obbligo a carico di tali soggetti di effettuare una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa, sui redditi di lavoro dipendente (articolo 48 del T.U.I.R.) e sui compensi per prestazioni di lavoro autonomo (articolo 49) corrisposti. Le ritenute devono essere applicate, all'atto del pagamento, con aliquota pari, nel primo caso a quella prevista dai corrispondenti scaglioni annui di reddito, mentre, per i redditi di lavoro autonomo viene prevista nella misura fissa del 20 per cento.

48. I benefici concessi all'associazione sportiva

Un'associazione con finalità culturali, sportive e ricreative, proprietaria di immobili e impianti sportivi, che nel proprio statuto non ha previsto l'obbligo di devolvere il patrimonio in caso di scioglimento ad altre associazioni analoghe o ai fini di pubblica utilità, può ugualmente usufruire delle agevolazioni fiscali concesse dalla legge 398/91 ed escludere da ogni imposizione le quote associative?

L'ambito soggettivo di applicazione della normativa introdotta dalla legge 398/91, com'è noto, riguarda le associazioni sportive dilettantistiche e relative sezioni, prive di scopo di lucro ed affiliate a riconosciute federazioni sportive o enti di promozione sportiva nazionale; tale ambito è stato successivamente esteso, dall'articolo 9-bis del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, aggiunto dalla legge di conversione 6 febbraio 1992, n. 66, a tutte le associazioni senza fini di lucro ed alle associazioni pro-loco. La legge 398/91 presuppone come requisito imprescindibile per accedere al particolare trattamento fiscale l'assenza di fine di lucro riferendosi, quindi, ai soli soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c) del T.U.I.R., ossia quelli che si qualificano come enti non commerciali. Sul punto è intervenuto anche il Ministero delle finanze con la circolare 12 maggio 1998, n. 124/E chiarendo che «deve ritenersi confermato l'orientamento assunto con circolare della soppressa direzione generale delle imposte dirette n. 1, datata 11 febbraio 1992, secondo il quale a tale regime queste associazioni possono accedere sempreché si qualifichino come enti non commerciali» sulla base delle disposizioni di cui agli articoli 87 e 111-bis del T.U.I.R. Si ritiene, quindi, che l'ente non commerciale di tipo associativo possa, anche se non ha provveduto ad adeguare il proprio statuto alle disposizioni di cui al comma 4-*quinquies* dell'articolo 111 del T.U.I.R., accedere allo specifico trattamento sancito dalla citata legge 398/91. Per quanto concerne, infine, le quote associative è importante sottolineare che in linea generale esse non sono assoggettate ad imposizione diretta ed indiretta in quanto rappresentano un mero contributo richiesto agli associati per sostenere l'attività istituzionale dell'ente. Si ricorda, tuttavia, che soltanto per le associazioni che abbiano adeguato lo statuto non si considerano commerciali (sia ai fini IRPEG che IVA) le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti.

49. I vantaggi per l'agenzia di lavoro per disabili

Siamo un gruppo di persone intenzionate a creare un'agenzia di collocamento per disabili. Si tratterebbe di un organismo non profit, che destinerebbe gli eventuali utili a un istituto agrario scolastico con circa 1.500 allievi, che già sostiene in Madagascar. Ci mancano però idee concrete per la costituzione e gestione del tipo di organizzazione più semplice possibile. Vorremmo qualche suggerimento.

La gestione di un'agenzia di collocamento, anche se rivolta esclusivamente a soggetti svantaggiati (disabili), costituisce senza dubbio un'attività commerciale anche se i redditi derivanti dalla stessa sono devoluti per finalità benefiche. La disciplina sulle ONLUS consente, però, di svolgere questa attività, in via collaterale e sussidiaria ad un'attività «istituzionale», ottenendo vantaggi fiscali. È considerata tra le attività istituzionali che possono essere svolte dalle ONLUS anche l'attività di formazione rivolta a soggetti disabili. Per risolvere il problema di cui al quesito si potrebbe, quindi, ipotizzare la costituzione di una ONLUS che svolga, in via principale, attività di formazione professionale a soggetti disabili e, come attività connessa, l'inserimento lavorativo degli stessi, attraverso l'agenzia di collocamento. Si ricorda che lo svolgimento di attività connesse è consentito qualora non siano superati determinati limiti quantitativi: esse non devono infatti essere prevalenti rispetto a quelle istituzionali (l'attività principale di formazione professionale), e i proventi derivanti dalle stesse non possono superare il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione. Le ONLUS possono essere costituite sotto qualunque forma giuridica, nell'ambito degli enti di tipo privato: è necessario, però, che l'organizzazione, entro 30 giorni dalla costituzione, presenti apposita domanda di iscrizione all'anagrafe delle ONLUS, secondo le modalità indicate nel decreto ministeriale 19 gennaio 1998.

50. Gli sconti fiscali dell'associazione sportiva

Siamo un'associazione sportiva dilettantistica che applica il regime speciale previsto dalla legge 398/91. L'associazione percepirà nell'anno 2000 i seguenti compensi:

a) proventi per sponsorizzazione da due soggetti diversi in occasione di due diverse gare automobilistiche per un importo di 10 milioni ciascuno;

b) un ulteriore provento per sponsorizzazione da altro e diverso soggetto e per tutta la durata dell'annata sportiva 2000 per un importo di 100 milioni.

Vorremmo sapere se i proventi di cui alla lettera a) concorrono a formare il reddito imponibile IRPEG.

Il comma 1, dell'articolo 25, della legge 133/99 dispone che non concorrono a formare il reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono del regime forfetario opzionale previsto dalla legge 398/91:

- a) i proventi realizzati dalle società nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- b) i proventi realizzati per il tramite di raccolte di fondi effettuate con qualsiasi modalità.

La possibilità di escludere tali proventi da tassazione è però consentita solo se gli stessi vengono percepiti dall'associazione in via occasionale e saltuaria, e comunque per un numero complessivo non superiore a due eventi per anno e per un importo stabilito con decreto ministeriale 10 novembre 1999 nella misura massima di 100 milioni di lire per periodo d'imposta.

Nel caso di specie, i proventi derivanti da sponsorizzazioni, indicati ai punti a) e b) del quesito, non potranno rientrare nell'agevolazione considerata per superamento dei limiti quantitativi e temporali posti dalla norma. L'importo complessivo di tali proventi (120 milioni di lire) è infatti superiore al limite stabilito con decreto ministeriale per ciascun periodo di imposta, e lo svolgimento delle attività che generano tali proventi supera, complessivamente, i due eventi l'anno.

51. Fondazione senza lucro: gli adempimenti contabili

Una fondazione riconosciuta, senza fini di lucro, che gestisce un convitto per minori e una scuola elementare, è obbligata a redigere il bilancio di esercizio ai sensi dell'articolo 2423 del codice civile non essendo un'impresa commerciale e quindi non essendo obbligata ai fini civilistici a tenere le scritture contabili previste dall'articolo 2214 del codice civile?

Gli enti non lucrativi di cui agli articoli da 14 a 38 del libro primo, codice civile, tra i quali rientrano le fondazioni, non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili di cui agli articoli 2214 e seguenti, codice civile. Questo obbligo, infatti, è previsto solo per le imprese che esercitano un'attività di natura commerciale.

A prescindere dal tipo di attività esercitata, l'obbligo della redazione del bilancio è previsto dall'articolo 20, capo II (Delle associazioni e delle fondazioni), del codice civile, solo per le associazioni riconosciute. La norma non fornisce però alcuna indicazione sui criteri di valutazione, struttura, forma, e contenuto del bilancio stesso, conseguentemente si ritiene che per questi enti, non essendo tenuti all'osservanza della IV Direttiva UE in materia di bilancio, permanga la più ampia libertà nella redazione del documento contabile consuntivo di periodo, facendo salvi i principi fondamentali di chiarezza e precisione e un contenuto minimo, necessario a fornire le informazioni sulla gestione a coloro che vi hanno interesse a conoscerlo, sia all'interno dell'organizzazione sia all'esterno (enti pubblici, società civile, terzi sovventori).

Ai fini fiscali, però, gli enti non commerciali hanno l'obbligo della tenuta delle scritture contabili relativamente alle attività commerciali eventualmente svolte (articolo 20 del D.P.R. 600/73).

Pertanto, solo nell'ipotesi in cui la fondazione non svolga attività commerciale non vi è dunque alcun obbligo di tenuta delle scritture contabili e di redazione del bilancio, né ai fini civilistici né ai fini fiscali.

Sarebbe comunque opportuno, ai fini interni e di informativa per i soggetti che entrano in contatto con l'ente, che si provvedesse comunque alla compilazione di un rendiconto delle attività poste in essere.

Per completezza, si segnala comunque che in merito alla natura dell'attività di gestione della scuola materna si è pronunciata l'amministrazione finanziaria con la risoluzione ministeriale 28 ottobre 1992, n. 11/599, con la quale è stato precisato che tale attività è sempre considerata commerciale ai fini delle imposte sui redditi, in quanto per lo svolgimento della stessa ci si avvale normalmente di una stabile organizzazione composta da beni mobili e immobili e per i servizi resi si percepiscono corrispettivi e compensi. Unica eccezione si ha nell'ipotesi in cui tale attività sia diretta ad arrecare benefici esclusivamente a persone svantaggiate (minori abbandonati, orfani o soggetti in situazioni di disadattamento o devianza) in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari con la conseguenza che in tale caso la fondazione potrebbe qualificarsi come ONLUS (circolare del 22 gennaio 1999, n. 22/E), sempre se sussistono tutti gli altri requisiti richiesti dall'articolo 10 del D.Lgs. 460/97.

52. Quando opera lo sconto per gli enti ecclesiastici

Un ente ecclesiastico giuridicamente non riconosciuto è proprietario di due immobili per i quali presenta il modello Unico-enti non commerciali e versa l'IRPEG sulla rendita catastale maggiorata di un terzo applicando l'aliquota del 18,50 per cento. Dovendo l'ente in questione affittare uno dei due immobili a terzi, si chiede se sul reddito percepito debba essere applicata l'aliquota del 37 per cento.

L'articolo 6 del D.P.R. 601/73 prevede che l'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà nei confronti di particolari categorie di enti, tra i quali figurano gli enti ecclesiastici in quanto equiparati per legge agli enti con fini di beneficenza o di istruzione (lettera c) del 1° comma dell'articolo 6 del D.P.R. 601/73). Il secondo comma, tuttavia, stabilisce che la riduzione compete a condizione che gli enti abbiano personalità giuridica. Si ritiene quindi che nel caso specifico l'ente ecclesiastico non possa usufruire della riduzione IRPEG per nessuna tipologia reddituale in quanto non ha ottenuto il riconoscimento giuridico agli effetti civili.

53. Come vanno certificati gli ingressi nello stadio

Un'associazione calcistica dilettantistica in regime forfetario (legge 398/91), con l'abolizione degli obblighi SIAE, dal 1° gennaio 2000, deve munirsi di registratore di cassa fiscale o ricevute fiscali per certificare l'emissione di biglietti d'ingresso alle partite di calcio? Può registrare i corrispettivi da manifestazioni sportive e sponsorizzazioni su un registro dei corrispettivi con un'unica annotazione mensile?

L'articolo 18 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60, che ha ridisegnato i connotati dell'imposta sugli spettacoli ribattezzata «imposta sugli intrattenimenti», ha introdotto il nuovo articolo 74-*quater* del D.P.R. 633/72. Tale disposizione prevede nuove regole particolari agli effetti dell'IVA per gli spettacoli sportivi in genere e per le altre prestazioni di servizi indicate nella tabella C, allegata al medesimo decreto. Più precisamente il secondo comma della citata disposizione ha previsto che per tali attività occorre assolvere agli obblighi di certificazione degli incassi, rilasciando un titolo di accesso allo spettacolo che deve essere emesso tramite misuratori fiscali, oppure attraverso biglietterie automatizzate. Il titolo emesso dovrà evidenziare la natura dell'attività, la data e l'ora dell'evento, la tipologia, il prezzo e ogni altro elemento identificativo delle attività di spettacolo e di quelle accessorie e dovrà essere conservato dal partecipante per tutto il tempo in cui si trattiene nel luogo di svolgimento della manifestazione.

Con riguardo alle associazioni sportive dilettantistiche, occorre precisare che l'articolo 5 del regolamento approvato con decreto n. 473 del 26 novembre 1999 prevede che le associazioni che si avvalgono del regime forfetario, ex legge 398/91, dovranno osservare, a partire dal 1° gennaio 2000, gli adempimenti documentali e contabili dettati dal regolamento di attuazione del D.Lgs. 26 febbraio 1999 n. 60.

Tale regolamento, approvato con D.P.R. 30 dicembre 1999 ha previsto all'articolo 9, comma 3, l'obbligo dell'annotazione dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali anche con un'unica registrazione, entro il 15 del mese successivo a quello di riferimento nel modello di cui al decreto ministeriale 11 febbraio 1997. Poiché il citato regolamento è stato pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* del 18 febbraio 2000, l'amministrazione finanziaria ha precisato che le attività svolte nel mese di gennaio 2000 risultano validamente annotate se registrate entro il 15 marzo 2000.

Riguardo la necessità per l'associazione in esame di munirsi di registratore di cassa fiscale o di ricevute si precisa che nella circolare 247/E del 29 dicembre 1999 il Ministero delle finanze ha ribadito l'esonero per tali soggetti dall'obbligo di rilasciare scontrini e ricevute fiscali previsto dall'articolo 2 del D.P.R. 21 dicembre 1996 n. 696, così come modificato dall'articolo 10 del D.P.R. 544/99.

54. La vendita di compact disc ha natura commerciale

Un'associazione culturale (non ONLUS, statuto sociale non adeguato ai dettami del D.Lgs. 460/97) ha per oggetto statutario la diffusione della cultura musicale con particolare riguardo alla musica sacra. Periodicamente, l'associazione fa incidere su compact disc musiche con accompagnamento canoro, eseguito dal coro dell'associazione stessa. Al momento della vendita di questi compact disc viene emessa fattura con IVA al 20 per cento.

Vorrei sapere se questa vendita è considerata cessione di beni e quindi soggetta ad IVA; se è considerata «ricavo commerciale» tale da essere assoggettato a IRPEG; se i costi sostenuti per incidere i compact disc sono deducibili. Qualora l'associazione adeguasse lo statuto (divieto di distribuire utili, ecc.) a quali agevolazioni sarebbe soggetta per le operazioni sopra descritte?

Premesso che nel quesito proposto non viene specificato se la vendita dei compact disc, sui quali l'associazione fa incidere le musiche di accompagnamento canoro, è rivolta a soggetti terzi oppure agli associati, occorre precisare che l'attività esterna, cioè quella rivolta a terzi, svolta dalla generalità degli enti non commerciali, compresi quelli di tipo associativo, è sempre di natura commerciale e resta al di fuori della sfera di applicazione dell'articolo 111 del T.U.I.R., nonché della disciplina parallelamente prevista agli effetti dell'IVA dall'articolo 4 del D.P.R. 633/72.

Il comma 1, dell'articolo 111, del T.U.I.R. prevede l'esclusione dall'ambito della commercialità dell'attività svolta dagli enti non commerciali nei confronti degli associati o partecipanti, esercitata in conformità alle finalità istituzionali e in assenza di specifico corrispettivo. Il 2° comma della medesima disposizione conferma a sua volta la natura commerciale e la conseguente imponibilità delle attività rese agli associati verso il pagamento di corrispettivi specifici determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali hanno diritto.

Solo per particolari tipologie di enti associativi (associazioni culturali, politiche, sindacali, ecc.), individuati dal 3° comma dell'articolo 111, che hanno adeguato il proprio statuto alle particolari e specifiche clausole indicate nel successivo comma 4-*quinquies*, la norma stessa consente di derogare al principio della rilevanza fiscale del rapporto sinallagmatico (prestazione contro corrispettivo) tra ente e socio. In deroga a tale principio, il comma 4 dell'articolo 111 e il comma 5 dell'articolo 4 della norma IVA recano però una presunzione di commercialità per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita.

Conseguentemente, anche se l'associazione culturale si qualificasse tra le tipologie associative espressamente elencate dal 3° comma dell'articolo 111, la vendita dei compact disc, effettuata sia nei confronti degli associati che di terzi soggetti, costituirebbe comunque un'attività di natura commerciale, sia ai fini delle imposte dirette che ai fini dell'IVA, per la quale vi è l'obbligo di istituire una contabilità separata, ai sensi dell'articolo 20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Conseguentemente, i costi sostenuti per incidere i compact disc risultano deducibili dal reddito nel rispetto dei principi generali contenuti nell'articolo 75 del T.U.I.R.

55. La qualifica perduta si può riacquistare

Un ente non commerciale, che svolge anche attività commerciale con contabilità separata, ha registrato per il 1999 ricavi in prevalenza commerciali, tali da far ipotizzare la perdita della qualifica di ente non commerciale retroattiva al gennaio 1999. Come è possibile regolarizzare il 1999 dal punto di vista IVA e imposte sui redditi?

Come deve comportarsi per l'anno 2000? È possibile riacquistare la qualifica di ente non commerciale?

L'articolo 6 della nuova disciplina sul non profit, contenuta nel D.Lgs. 460, del 4 dicembre 1997, introducendo l'articolo 111-*bis* del T.U.I.R., prevede la perdita della qualifica di ente non commerciale qualora l'ente, indipendentemente dalle previsioni statutarie, eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta. Tale disposizione contempla poi alcuni parametri che costituiscono «fatti indice di commerciabilità», dei quali si dovrà tener conto, unitamente ad altri elementi di giudizio, per poter valutare complessivamente l'attività effettivamente esercitata dell'ente. Nell'ambito di questi parametri, assume rilievo la prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali. A tale proposito, la circolare del Ministero delle finanze 124/E, del 12 maggio 1998, richiamando quanto già affermato nella relazione governativa di accompagnamento al decreto 460/97, ha precisato che i «parametri previsti dal comma 2 (articolo 111-*bis*) non configurano presunzioni legali, ma semplici indizi valutabili in concorso con le caratteristiche complessive dell'ente. Il verificarsi di una o più delle circostanze indicate nel citato comma 2, dell'articolo 111-*bis*, in capo a enti la cui attività sia di natura obiettivamente non commerciale non può di per sé far venire meno la qualifica non commerciale dell'ente, risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto, purché l'attività effettivamente esercitata corrisponda in modo obiettivo a quella espressamente indicata nelle previsioni statutarie».

Avendo riguardo alla decorrenza della perdita della qualifica di ente non commerciale si osserva che, come precisato dal Ministero delle finanze nella già citata circolare 124/E, il mutamento di qualifica opera, con effetto retroattivo, a partire dall'inizio del periodo di imposta in cui lo stesso si verifica, anche al fine di assicurare una perfetta corrispondenza tra le modalità di tassazione e l'effettiva attività svolta dall'ente nel periodo di imposta.

Tenuto conto del dettato normativo e delle successive interpretazioni ministeriali, se l'ente in esame ha perso la qualifica di ente non commerciale nel 1999, rientra agli effetti fiscali tra gli enti, diversi dalle società, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (articolo 87, 1° comma, lettera *b*), del D.P.R. 917/86) fin dall'inizio del periodo di imposta. Conseguentemente, l'ente avrebbe dovuto porre in essere tutti gli adempimenti contabili previsti dalla normativa vigente per tali enti, compreso l'obbligo di predisporre l'inventario dei beni patrimoniali (entro 60 giorni dall'inizio del medesimo periodo). L'eventuale regolarizzazione degli adempimenti omessi può essere sanata sia agli effetti delle imposte sui redditi che dell'IVA in base a quanto previsto dall'articolo 13, del D.Lgs. 472/97 (ravvedimento operoso).

Riguardo agli ultimi quesiti posti, occorre precisare che la qualificazione tributaria dell'ente opera limitatamente al periodo di imposta di volta in volta considerato e può quindi modificarsi da un periodo all'altro. Nel rispetto del principio di autonomia di ciascun periodo di imposta, l'ente dovrà effettuare, all'inizio di ogni singolo periodo, una «valutazione prospettica della propria attività», ai fini di una corretta qualificazione agli effetti fiscali. Conseguentemente a tale valutazione e tenuto conto dell'orientamento dell'amministrazione finanziaria, se per l'anno 2000 non si ripetono le condizioni che precedentemente avevano determinato la perdita della qualifica di ente non commerciale, appare legittimo che l'ente possa riacquisire tale qualifica.

56. Così la sponsorizzazione può risultare esente

Cosa si intende per «proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali», visto che tali proventi non concorrono a formare il reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche? La pubblicità e la sponsorizzazione rientrano in tale «esenzione»? La norma vale per tutte le associazioni o solo per quelle nell'ambito della legge 398/91?

Solo le associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono del regime forfetario opzionale previsto dalla legge 398/91 possono fruire del particolare regime agevolativo contemplato nel comma 1, dell'articolo 25, della legge 133/99. Tale disposizione recita testualmente che «per le società sportive dilettantistiche, comprese quelle non riconosciute dal CONI o dalle federazioni sportive nazionali purché riconosciute da enti di promozione sportiva che si avvalgono dell'opzione di cui all'articolo 1 della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, non concorrono a formare il reddito imponibile: a) i proventi realizzati dalle società nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali; b) i proventi realizzati per il tramite di raccolte di fondi effettuate con qualsiasi modalità».

La possibilità di escludere tali proventi da tassazione è altresì consentita solo se gli stessi vengono percepiti dall'associazione in via occasionale e saltuaria, e comunque per un numero complessivo non superiore a due eventi per anno e per un importo stabilito con decreto ministeriale 10 novembre 1999, nella misura massima di 100 milioni di lire per periodo di imposta.

Appare evidente che la finalità della disposizione citata è quella di consentire alle associazioni sportive dilettantistiche di accedere ad ulteriori fonti di finanziamento, senza per questo dover sopportare oneri fiscali aggiuntivi.

L'esenzione da tassazione è però subordinata alla condizione che queste attività, pur essendo di natura commerciale, siano connesse agli scopi istituzionali.

Ai fini dell'individuazione di tali attività il Ministero delle finanze, nella circolare 43/E dell'8 marzo 2000, ha precisato che «la connessione con gli scopi istituzionali comporta che le attività commerciali debbano essere strutturalmente funzionali alla manifestazione sportiva e rese in concomitanza con lo svolgimento della medesima... A titolo esemplificativo, possono annoverarsi fra gli anzidetti proventi quelli derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande, dalla vendita di materiali sportivi, di gadget pubblicitari, dalle sponsorizzazioni, dalle cene sociali, dalle lotterie, ecc.».

Pertanto, nel caso di specie, alla luce dell'interpretazione ministeriale e ricorrendo tutti gli altri requisiti richiesti dall'articolo 25 della legge 133/99, i proventi derivanti da pubblicità e sponsorizzazioni rientrano nell'agevolazione considerata a condizione che tali attività siano svolte in occasione di gare e competizioni sportive e dunque in conformità agli scopi che l'associazione si propone di raggiungere.

57. La contabilità ordinaria impone l'inventario

Un'associazione senza scopo di lucro, costituita nel settembre 1999, in regime di contabilità semplificata, conclude nel periodo prenatalizio un contratto, di importo rilevante, con il Comune per l'esecuzione di alcuni spettacoli in piazza. La conclusione di tale contratto fa perdere la natura non profit dell'associazione? In caso affermativo, il passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria comporta la redazione all'inizio dell'anno 2000 di un inventario iniziale? Nel redigere la dichiarazione fiscale per i redditi del 1999, nel caso di perdita della qualifica non profit, bisogna redigere il 760-bis o il 760 normale?

L'articolo 111-bis del T.U.I.R., introdotto dall'articolo 6 del D.Lgs. 460/97, prevede espressamente la perdita della qualifica di ente non commerciale qualora, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta. Tale disposizione contempla al proprio interno alcuni parametri che costituiscono «fatti indice di commercialità», i quali non comportano automaticamente la perdita di qualifica, ma, unitamente ad altri elementi di giudizio, sono particolarmente significativi per poter valutare complessivamente l'attività effettivamente esercitata dall'ente.

La norma richiede quindi, quale primo requisito per la perdita della qualifica di ente non commerciale, che l'attività commerciale venga esercitata per «un intero periodo di imposta». Riguardo al significato di tale espressione l'amministrazione finanziaria, nella circolare del 12 maggio 1998, n. 124/E, ha chiarito che «tale lasso di tempo costituisce soltanto una proiezione temporale di osservazione dell'attività dell'ente, essendo poi sufficiente, per valutare la prevalenza dell'attività commerciale, che questa prevalenza sussista per la maggior parte del periodo di imposta. Quindi, in presenza di attività commerciale prevalente per la maggior parte del periodo di imposta, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale a decorrere dall'inizio del medesimo periodo».

Nel caso di specie, tale circostanza, sempre nell'ipotesi in cui il periodo di imposta dell'associazione coincida con l'anno solare, non sembra essersi verificata relativamente all'anno 1999. L'associazione, costituita nel settembre 1999, ha infatti concluso il contratto con il Comune per l'esecuzione di prestazioni «commerciali» da parte dell'ente, solamente nel periodo prenatalizio e quindi a distanza di pochi giorni dalla chiusura del periodo di imposta.

Tenuto conto di tutto ciò, a partire dall'esercizio successivo (2000) a quello finora citato l'associazione rientrerà agli effetti fiscali tra gli enti, diversi dalle società, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e dovrà porre in essere, fin dall'inizio del periodo di imposta, tutti gli adempimenti fiscali e contabili previsti dalla normativa vigente per tali enti compreso l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi (Unico enti commerciali). Entro 60 giorni dall'inizio del medesimo periodo, l'ente ha l'obbligo di predisporre l'inventario dei beni patrimoniali (articolo 111-bis, comma 3, T.U.I.R.).

58. Come va «trattato» il contributo della banca

La legge 133 del 13 maggio 1999, nell'elevare a 360 milioni di lire l'importo di cui all'articolo 1 della legge 398 del 16 dicembre 1991, ha ridotto dal 6 per cento al 3 per cento l'aliquota dell'imposizione fiscale applicabile all'ammontare dei proventi conseguiti dalle associazioni sportive dilettantistiche nell'esercizio di attività commerciali.

Vorremmo sapere se a formare l'ammontare dei proventi di cui sopra (biglietti di ingresso alle partite, sponsorizzazioni, contratti pubblicitari, ecc.) debbono concorrere anche eventuali contributi una tantum concessi da sportivi, enti e/o banche, che intendono favorire l'attività dell'associazione per l'aspetto sociale che la stessa riveste.

Il comma 1, dell'articolo 25, della legge 13 maggio 1999, n. 133, dispone che non concorrono a formare il reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono del regime forfetario opzionale previsto dalla legge 398/91: a) i proventi realizzati dalle società nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali; b) i proventi realizzati per il tramite di raccolte di fondi effettuate con qualsiasi modalità.

La possibilità di escludere tali proventi da tassazione è però consentita solo se gli stessi vengono percepiti dall'associazione in via occasionale e saltuaria, e comunque per un numero complessivo non superiore a due eventi per anno e per un importo stabilito con decreto ministeriale 10 novembre 1999, nella misura massima di 100 milioni di lire per periodo di imposta.

La norma agevolativa pone quale presupposto per la sua applicazione che le associazioni abbiano optato per il regime forfetario, al quale possono accedere gli enti che, nel periodo di imposta precedente, non abbiano conseguito proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali superiori a 360 milioni di lire, limite così modificato dal comma 2 del citato articolo 25.

Al riguardo, la circolare n. 43 dell'8 marzo 2000, richiamando l'articolo 1 del decreto del Ministero delle finanze n. 473 del 26 novembre 1999, ha precisato che i proventi per i quali l'articolo 25 ammette l'esenzione da tassazione non sono altresì computati ai fini della determinazione di tale ammontare, solo se conseguito a seguito di manifestazioni realizzate successivamente alla data di entrata in vigore del medesimo regolamento (1° gennaio 2000).

Pertanto, i contributi ricevuti dall'associazione in esame, sempre se ricorrono tutte le condizioni tassativamente richieste dalla norma e dal relativo regolamento di attuazione, non concorrono a formare il reddito imponibile soggetto a tassazione né devono essere computati nel limite massimo dei 360 milioni di lire, il cui superamento impedisce all'associazione di accedere al regime forfetario.

59. Quando i corsi sportivi sono non imponibili

Un'associazione sportiva dilettantistica ha come oggetto sociale la promozione dello sport e l'organizzazione di corsi per gli associati. I corsi svolti per bambini e/o ragazzi, dietro pagamento di un corrispettivo, sono assoggettabili a IVA o IRPEG?

L'adesione degli atleti/alunni all'associazione, per poter fruire dell'esenzione, è possibile?

Il regime agevolativo contenuto nel nuovo testo dell'articolo 111, comma 3 del T.U.I.R., così come modificato dall'articolo 5, comma 1, lettera a), D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, consente l'esclusione dall'area della commercialità della attività svolte dalle associazioni sportive dilettantistiche, in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso il pagamento di corrispettivi specifici da parte degli iscritti associati o partecipanti. Per poter usufruire di questo regime le associazioni devono però uniformare i propri statuti alle particolari e specifiche clausole indicate dalla medesima norma (articolo 111, comma 4-*quinquies* del T.U.I.R.). In particolare, al fine di garantire l'effettività del rapporto associativo, le clausole devono espressamente prevedere:

- i criteri di ammissione ed esclusione degli associati (lettera e) escludendo la temporaneità della partecipazione alla vita associativa;
- il riconoscimento del diritto di voto a ogni associato o partecipante maggiore di età per l'iniziale approvazione e le successive modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi (lettera c).

Identica previsione normativa è contemplata anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dall'articolo 4, commi 4 e 6, del D.P.R. 633/72.

Da questo contesto normativo, ne deriva che la non imponibilità fiscale sia ai fini dell'imposizione diretta che indiretta, dell'attività di organizzazione dei corsi svolta dall'associazione sportiva dilettantistica è subordinata alla condizione che gli atleti/alunni siano fruitori delle citate prestazioni in qualità di associati (iscritti o tesserati a seconda delle modalità attraverso le quali si aderisce alla associazione) o di partecipanti.

60. I requisiti per esentare i proventi pubblicitari

Per le associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono dell'opzione prevista dall'articolo 1 della legge 16 dicembre 1991, n. 398 concorrono a formare il reddito imponibile anche i proventi derivanti da sponsorizzazioni e pubblicità?

L'articolo 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133, dispone che non concorrano a formare il reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche, che si avvalgono del regime forfetario opzionale previsto dalla legge 398/91, i proventi realizzati dalle società nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali e per il tramite di raccolte pubbliche di fondi. Questi proventi devono essere percepiti dall'associazione, occasionalmente e saltuariamente, e comunque per un numero complessivo di non più di due eventi l'anno e per un importo massimo di 100 milioni di lire per periodo di imposta, fissato con D.M. 10 novembre 1999.

La norma pur consentendo l'esenzione da tassazione dei proventi derivanti dallo svolgimento di attività di natura commerciale, pone quale condizione per la relativa applicabilità, che queste attività siano connesse agli scopi istituzionali.

Al riguardo il Ministero delle finanze, nella circolare 43/E dell'8 marzo 2000, ha precisato che «la connessione con gli scopi istituzionali comporta che le attività commerciali debbano essere strutturalmente funzionali alla manifestazione sportiva e rese in concomitanza con lo svolgimento della medesima. A tale esemplificativo possono annoverarsi fra gli anzidetti proventi quelli derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande, dalla vendita di materiali sportivi, di gadget pubblicitari, dalle sponsorizzazioni, dalle cene sociali, dalle lotterie, ecc.».

Pertanto, nel caso di specie, e ricorrendo tutti gli altri requisiti richiesti dalla citata disposizione, i proventi derivanti da pubblicità e sponsorizzazioni potranno rientrare nell'agevolazione considerata a condizione che queste attività siano svolte ad esempio in occasione di gare e competizioni sportive e comunque in conformità agli scopi che l'associazione si propone di raggiungere.

61. La pro-loco non scala i contributi del Comune

L'associazione pro-loco che presiede incassa contributi dal Comune e da privati, finalizzati a manifestazioni organizzate direttamente oppure unitamente al Comune, senza però la sottoscrizione di forme contrattuali. Quali sono gli obblighi fiscali su questi contributi, considerando che lo statuto dell'associazione pro-loco, che è regolarmente iscritta all'albo regionale, ha come scopo di promuovere attività culturali, ricreative e turistiche?

Il comma 2-*bis* dell'articolo 108 del T.U.I.R. esclude da tassazione i contributi erogati da amministrazioni pubbliche alla generalità degli enti non commerciali, purché questi contributi siano destinati allo svolgimento, in regime di convenzione o accreditamento, di attività aventi finalità sociali, esercitate in conformità ai fini istituzionali dell'ente.

Nel caso di specie i contributi erogati da privati e dal Comune all'associazione pro-loco non rientrano in nessun caso nella previsione agevolativa citata, in quanto tale disposizione per un verso individua quali soggetti erogatori necessariamente pubbliche amministrazioni e non soggetti privati e per l'altro (l'ipotesi in cui questi contributi siano corrisposti dal Comune) richiede, quale condizione obbligatoria, che lo svolgimento delle attività aventi finalità sociali ed esercitate in conformità ai fini istituzionali dell'ente avvenga in presenza di una convenzione o di un contratto tra l'ente locale e l'associazione.

Conseguentemente, i contributi in questione sono da considerare proventi di natura commerciale, che concorrono a formare il reddito complessivo dell'ente e che devono essere regolarmente assoggettati a tassazione.

62. La gestione dell'asilo è considerata commerciale

In un articolo a commento della circolare del Ministero delle finanze 124/E del 12 maggio 1998, ho letto che era diventato ente commerciale l'asilo gestito in forma associativa o da un ente diverso da quelli ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili.

Questo in quanto l'attività d'insegnamento organizzata con l'assunzione di insegnanti è considerata commerciale dall'articolo 51, comma 2, lettera a) del T.U.I.R.

Dall'articolo sembra emergere che se l'asilo è gestito da un ente ecclesiastico, l'attività svolta dallo stesso non può essere considerata commerciale. Come si spiega allora il fatto che a una scuola materna gestita da un ente religioso è stato chiesto il pagamento di una tassa di pubblicità per la propria insegna?

Con riferimento alla distinzione tra le diverse attività svolte dagli enti ecclesiastici occorre preliminarmente richiamare l'articolo 16 della legge 25 marzo 1985, n. 121 (che ha ratificato ed eseguito l'accordo tra la Santa Sede e la Repubblica italiana) per effetto del quale si considerano:

a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana;

b) attività diverse da quelle religiose o di culto, quelle di assistenza, beneficenza, istruzione, educazione e cultura e in ogni caso le attività commerciali a scopo di lucro.

La normativa precisa che le attività diverse da quelle di religione e di culto, svolte dagli enti ecclesiastici sono soggette, nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti queste attività e al regime tributario previsto per le medesime.

Alla luce della normativa illustrata appare chiaro che l'attività di gestione della scuola materna esorbita dalle finalità istituzionali di religione e di culto, perseguite dalla generalità degli enti ecclesiastici. Più precisamente la mancanza del requisito fondamentale della «conformità ai fini istituzionali» comporta che questa attività si qualifichi come attività di natura commerciale.

A conferma di questa determinazione si segnala che la Corte di Cassazione con la sentenza dell'8 settembre 1999, n. 9529 ha escluso che la gestione dell'asilo rientri nel ruolo istituzionale svolto da una parrocchia (che assume la qualifica di «ente ecclesiastico civilmente riconosciuto» per effetto delle disposizioni contenute nella legge 222, del 20 maggio 1985), nel suo rapporto di ordine religioso con la comunità dei fedeli, in quanto tale gestione richiede una specifica organizzazione di mezzi materiali e adeguate strutture (personale docente e non). Pertanto, secondo la Corte di cassazione la parrocchia non può invocare in proposito l'articolo 108 del D.P.R. 917/86, nella parte in cui esclude dall'area della commercialità e quindi da tassazione le attività non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile, rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso il pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

Si segnala inoltre che l'amministrazione finanziaria nella circolare del 22 gennaio 1999, n. 22/E, in risposta a un quesito concernente la possibile qualificazione come ONLUS degli istituti religiosi gestori di scuole materne private che svolgono attività di istruzione, ha sostenuto che relativamente a tale settore la ricomprensione tra le ONLUS è subordinata, ai sensi dell'articolo 10, comma 2 del D.Lgs. 460/97, alla condizione che tale attività sia diretta ad arrecare benefici esclusivamente a persone svantaggiate (minori abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza) in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari.

Al di là dell'ipotesi appena individuata, l'attività di gestione della scuola materna è sempre considerata commerciale ai fini delle imposte sui redditi, anche se svolta da enti diversi dagli istituti religiosi, in quanto per lo svolgimento della stessa ci si avvale normalmente di una stabile organizzazione composta da beni mobili e immobili e per i servizi resi si percepiscono corrispettivi e compensi (risoluzione ministeriale 28 ottobre 1992, n. 11/599).

Riguardo all'imposta comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni occorre precisare che l'articolo 17 del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507 prevede l'esenzione da imposta sulle insegne, delle targhe e simili apposte per l'individuazione delle sedi di comitati, associazioni, fondazioni e ogni altro ente che non persegua scopo di lucro.

63. Al volontariato spetta solo il rimborso spese

Siamo un'associazione di volontariato, iscritta nell'apposito registro regionale, e quindi siamo ONLUS di diritto. Il nostro oggetto sociale prevede lo sviluppo e la diffusione del gioco degli scacchi. Considerato che gli scacchi sono ritenuti un'attività sportiva, possiamo erogare dei rimborsi forfetari agli atleti, associati e non, nel limite di 90.000 lire giornaliere per le trasferte. Gli atleti che percepiscono questi importi devono dichiararli? Se sì, come?

L'attribuzione di questi rimborsi forfetari ad atleti associati è compatibile con la natura volontaristica dell'associazione?

Ai sensi dell'articolo 2 della legge quadro sul volontariato dell'11 agosto 1991, n. 266, per attività di volontariato «deve intendersi quella prestata in modo personale, spontaneo e gratuito, tramite l'organizzazione di cui il volontario fa parte, senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà».

L'attività svolta dall'associazione di volontariato in esame che si pone quale scopo lo sviluppo e la diffusione del gioco degli scacchi non sembra essere riconducibile tra quelle dirette al perseguimento delle finalità di solidarietà sociale indirizzate necessariamente a favore di persone in particolari condizioni di disagio. L'attività sembrerebbe quindi, in base a quanto citato nel quesito, in contrasto con quanto dettato dal citato articolo 2 della legge 266/91 e in tal senso forse l'associazione avrebbe dovuto opportunamente qualificarsi come associazione sportiva o culturale.

Non entrando però più di tanto nel merito di tale questione, occorre precisare che l'articolo 2 della legge 266/91 stabilisce che l'attività di volontariato non può essere retribuita in alcun modo, nemmeno dal beneficiario. Al volontario pertanto possono essere rimborsate soltanto le spese effettivamente sostenute e documentate (cosiddetto rimborso a piè di lista e non forfetario) entro i limiti preventivamente stabiliti dalla medesima organizzazione di volontario.

Questa norma prosegue poi precisando che la qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di contenuto patrimoniale con l'organizzazione di cui fa parte (articolo 2, comma 3, legge 266/91). Conseguentemente, deve ritenersi esclusa automaticamente la riconducibilità alle corrispondenti categorie reddituali sotto il profilo fiscale delle somme erogate ai volontari a titolo di rimborso spese ai sensi dell'articolo 2 citato.

Nel caso invece di atleti non associati, qualunque somma corrisposta, che non risponda alle caratteristiche del rimborso spese «a piè di lista», deve essere considerata quale compenso per i percipienti, come tale imponibile e soggetta a ritenuta fiscale nei limiti e negli ammontari fissati dal combinato disposto della legge 25 marzo 1986, n. 80, articolo 1; della legge 13 maggio 1999, n. 133, articolo 25 e D.M. 26 novembre 1999, n. 473.

Più precisamente come indicato nella circolare 43/E dell'8 marzo 2000 questi compensi, solo se corrisposti da enti riconosciuti o affiliati al CONI, a Federazioni sportive nazionali o a enti di promozione sportiva, non costituiscono reddito per il percipiente fino a un ammontare, per ciascuna prestazione autonomamente considerata, di 90.000 lire e fino all'importo complessivo annuo di 6 milioni di lire.

64. L'associazione è esente dall'imposta di registro

Un'organizzazione di volontariato, non applicando la normativa di esenzione ex articolo 8 della legge 266/91, ha pagato l'imposta di registro su atti stipulati fino al marzo 1998 relativi all'assolvimento delle proprie finalità istituzionali (contratti di locazione immobiliare, contratti di concessione dei loculi cimiteriali, ecc.). Si chiede un parere in merito alla legittimità del ricorso presentato alla Commissione tributaria provinciale avverso il mancato rimborso dell'imposta pagata e non dovuta.

L'articolo 8 della legge 11 agosto 1991, n. 266 prevede che gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato costituite esclusivamente per fini di solidarietà e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e dall'imposta di registro.

In un caso analogo a quello proposto, l'amministrazione finanziaria, pronunciatisi sulla problematica in esame con la risoluzione 300028 del 29 maggio 1993, ha riconosciuto il rimborso dell'imposta di registro assolta da una associazione di volontariato sugli atti inerenti la modifica dell'atto costitutivo, erroneamente pretesa dall'ufficio del registro.

Al riguardo il Ministero, richiamando quanto già sostenuto nella circolare 3/11/152 del 25 febbraio 1992, ha chiarito che «per quanto concerne l'imposizione indiretta le agevolazioni fiscali sono contenute nei commi 1 e 2 dell'articolo 8, e sono subordinate alla circostanza che le organizzazioni di volontariato siano costituite esclusivamente per fini di solidarietà e siano iscritte nei cennati registri tenuti dalle Regioni e Province autonome. Al comma 1 è previsto che gli atti costitutivi delle cennate organizzazioni e quelli relativi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e di registro. Pertanto, nelle ipotesi previste, la formalità della registrazione, agli effetti della imposta di registro, dovrà essere eseguita senza pagamento di imposta».

Alla luce di questa determinazione e tenuto conto che la norma di esenzione contenuta nel comma 1 dell'articolo 8 citato non lascia spazio ad alcun dubbio, si ritiene pienamente legittimo il ricorso presentato dall'associazione di volontariato alla Commissione tributaria provinciale avverso il mancato rimborso da parte dell'ufficio per le somme pagate a titolo d'imposta di registro e non dovute.

65. La tassazione del «bonus» erogato dalla regione

La regione Molise ha ricevuto un «premio di performance» di 35 miliardi di lire dalla UE. Una parte di questa somma è stata destinata a creare lavoro dipendente o autonomo per operatori della formazione professionale, dipendenti di enti convenzionati con la Regione. Poiché il «bonus» è di 100 milioni di lire, in che misura si applica la relativa tassazione?

Assumendo l'ipotesi che il bonus erogato dalla regione nell'ambito del premio di performance ricevuto dalla UE, venga corrisposto direttamente agli enti convenzionati per la creazione di lavoro dipendente e autonomo, occorre precisare che questa somma ha natura di contributo erogato da un ente pubblico.

Per il disposto dell'articolo 28 del D.P.R. 600/73, i contributi corrisposti da regioni, province, Comuni ed altri enti pubblici a imprese sono da assoggettare alla ritenuta d'imposta (IRPEG) a titolo di acconto del 4 per cento a carico del beneficiario stesso. L'ambito di operatività della norma non può prescindere dall'ulteriore considerazione della natura del soggetto beneficiario del contributo. Come chiarito nella risoluzione del Ministero delle finanze 8 maggio 1980, n. 8/531, devono essere assoggettati a ritenuta d'acconto «i contributi corrisposti sia a soggetti che rivestono la qualifica d'imprenditore commerciale e sia a soggetti che pur non rivestendo tale qualifica, abbiano conseguito redditi di natura commerciale o posseggano, più in generale, redditi la cui determinazione ha luogo sulla base delle disposizioni disciplinanti i redditi di impresa».

Per gli enti convenzionati, in base a quanto previsto dal T.U.I.R. e sempre nell'ipotesi in cui gli stessi siano riconducibili tra gli enti commerciali, i contributi vengono a costituire ricavi se sono stati concessi a norma di legge e «in conto esercizio» (articolo 53 lettera f) del T.U.I.R.), cioè per la copertura di squilibri gestionali, ovvero sopravvenienze attive ai sensi dell'articolo 55 del T.U.I.R. se sono stati erogati «in conto capitale» e sono quindi collegati con l'effettuazione di nuovi investimenti.

Per completezza di trattazione, si rileva ancora che se il contributo viene erogato dalla regione a enti pubblici o privati che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di una attività commerciale, potrebbe non concorrere a formare il reddito complessivo di questi enti per effetto di quanto disposto dall'articolo 108 del T.U.I.R. Tale disposizione esclude infatti dall'imposizione i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche a enti non commerciali per lo svolgimento, convenzionato o in regime di accreditamento (D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502), di attività esercitate conformemente ai fini istituzionali dell'ente.

66. Il regime applicabile agli spettacoli sportivi

Vorrei sapere quali sono le agevolazioni previste per le associazioni sportive dilettantistiche, dato che i richiami di legge dell'articolo 2 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60 non mi risultano chiari.

Con il D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60, varato per dare attuazione alla legge delega 288/98, il legislatore ha ridisegnato i connotati dell'imposta sugli spettacoli ribattezzata «imposta sugli intrattenimenti», e ha modificato la corrispondente disciplina contenuta nel D.P.R. 640/72, dettando peraltro nuove regole, agli effetti dell'IVA, sia per le attività che rimangono assoggettate all'imposta sugli intrattenimenti, sia per quelle che ne sono state escluse.

In particolare, l'articolo 18 del citato decreto, introducendo il nuovo articolo 74-*quater* del D.P.R. 633/72, ha previsto per gli spettacoli sportivi in genere e per le altre prestazioni di servizi indicate nella tabella C, allegata al medesimo decreto, nuove regole particolari agli effetti dell'IVA.

In particolare, il comma 2 dell'articolo 74-*quater* citato ha previsto che, per le suddette attività, occorre assolvere agli obblighi di certificazione degli incassi, rilasciando un titolo di accesso allo spettacolo che deve essere emesso tramite registratori di cassa, oppure attraverso biglietterie automatizzate. Questa operazione deve essere effettuata nel rispetto delle disposizioni contenute nella legge 18/83, istitutiva dell'obbligo di rilascio dello scontrino mediante gli apparecchi misuratori fiscali. Il titolo emesso dovrà evidenziare la natura dell'attività, la data e l'ora dell'evento, la tipologia, il prezzo e ogni altro elemento identificativo delle attività di spettacolo e di quelle accessorie e dovrà essere conservato dal partecipante per tutto il tempo in cui si trattiene nel luogo di svolgimento della manifestazione.

Al riguardo occorre ulteriormente segnalare che l'articolo 5 del regolamento approvato con decreto 473 del 26 novembre 1999 ha precisato che le associazioni sportive dilettantistiche, che hanno optato per il regime forfetario ex legge 398/91, devono osservare, a partire dal 1° gennaio 2000, gli adempimenti documentali e contabili dettati dal regolamento di attuazione del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60, approvato con D.Lgs. 30 dicembre 1999, n. 544. L'articolo 9, comma 3, del citato regolamento di attuazione prevede l'obbligo di conservare e numerare progressivamente le fatture di acquisto e annotare l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali anche con un'unica registrazione, entro il 15 del mese successivo a quello di riferimento nel modello di cui al D.M. 11 febbraio 1997.

Inoltre, con la circolare 247/E del 29 dicembre 1999, il Ministero delle finanze ha ribadito l'esonero per questi soggetti dall'obbligo di rilasciare scontrini e ricevute fiscali previsto dall'articolo 2 del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696, così come modificato dall'articolo 10 del D.P.R. 544/99.

67. L'ente culturale non applica l'IVA

Un'associazione culturale senza fini di lucro, che non svolge abitualmente alcuna attività commerciale, una volta all'anno organizza una piccola rassegna di teatro amatoriale di due-tre spettacoli, facendo pagare un biglietto a prezzi molto popolari. Si ritiene che si rientri nel caso spiegato dal Ministero nella circolare 165 del 7 settembre 2000, per cui non si deve applicare l'IVA in quanto si tratta di attività commerciale occasionale nel campo dello spettacolo da parte di un soggetto che non esercita abitualmente nessuna attività commerciale. Confermate questa interpretazione? Ai fini dei redditi, invece, se l'operazione porta un utile, è necessario dichiararlo quale «reddito diverso» nel modello 760-bis? Se il Comune, che dà il patrocinio alla manifestazione, desse anche un contributo che copre in tutto o in parte le spese, questo contributo dovrebbe far parte dei ricavi dell'operazione?

Con riferimento alla circolare 165/E del 7 settembre 2000 del Ministero delle finanze, viene specificato che le manifestazioni spettacolistiche (occasionalmente), organizzate da soggetti che non esercitano abitualmente attività commerciali, non sono rilevanti ai fini IVA. Ne consegue che nel caso di attività spettacolistica, sotto forma di rassegna, svolta una volta all'anno, si rientra nell'ipotesi appena descritta.

Qualora, dall'attività occasionale derivi un reddito, l'associazione dovrà classificarlo come reddito diverso, ai sensi, non solo dell'articolo 111, comma 2, del T.U.I.R., ma anche dell'articolo 81 (redditi diversi), del T.U.I.R., lettera i) che cita, fra gli altri i «redditi derivanti da attività commerciale non esercitata abitualmente». Infine, il contributo corrisposto dal Comune, non rientra tra le fattispecie contemplate nel D.Lgs. 460/97 (contributi in regime di convenzione e di accreditamento); di conseguenza, dovrà essere considerato un ricavo ed essere sottoposto a ordinaria imposizione in base alle norme appena indicate.

68. La giusta definizione di evento sportivo

La legge 133/99, articolo 25, comma 1, introduce una nuova agevolazione tributaria in favore delle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono delle disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398. Per quanto riguarda l'esclusione del reddito imponibile in materia di IVA, il reddito stesso non può superare l'importo di 100 milioni di lire nel corso di un massimo di due eventi realizzati nello stesso periodo. Per evento viene considerata anche una manifestazione (festa dello sport) della durata di tre giorni oppure, in questo caso vengono considerati tre eventi distinti?

Il comma 3 dell'articolo 1 del D.M. del 26 novembre 1999, n. 473, stabilisce che: «Ai sensi dell'articolo 25, ora comma 2, della legge 13 maggio 1999, n. 133 (come modificato dal collegato alla Finanziaria 2000, all'articolo 37) non concorrono a formare il reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche, comprese quelle non riconosciute dal CONI o dalle Federazioni sportive nazionali purché riconosciute da enti di promozione sportiva, che si avvalgono dell'opzione di cui all'articolo 1 della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, i proventi derivanti dallo svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali. Questi proventi non concorrono a formare il reddito imponibile fino all'ammontare complessivo conseguito dalle medesime associazioni nel corso di un periodo d'imposta, per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e comunque per un importo non superiore al limite fissato con decreto del Ministero delle finanze, di concerto con il Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica e con il Ministro per i beni e le attività culturali (100 milioni)».

Considerando che, per evento, si intende «una circostanza o un avvenimento», questo può consistere sia in una singola e autonoma parte all'interno di una manifestazione prolungata, come può rappresentare un'intera manifestazione, purché caratterizzata dalla continuità degli avvenimenti che la compongono. Definito ciò, è possibile ritenere che nella fattispecie proposta, la manifestazione in questione sia da considerare unica in quanto presenta una precisa unitarietà e continuità negli avvenimenti che la compongono (tre giorni consecutivi).

69. L'organizzazione viaggi ha natura commerciale

Un'associazione senza scopo di lucro intende optare per il regime forfetario previsto dalla legge 398/91. Ne consegue che dal punto di vista IVA viene applicato il regime speciale forfetario tipico degli intrattenimenti e cioè la forfetizzazione dell'IVA in detrazione (50 per cento, salvo l'eccezione per sponsorizzazioni o trasmissioni televisive) per tutte le attività commerciali esercitate e rilevanti ai fini IVA. Questa associazione svolge anche attività di organizzazione viaggi secondo modalità tali da configurare questa attività come commerciale e quindi soggetta al regime speciale di cui all'articolo 74-ter del D.P.R. 633/72. L'opzione per il regime forfetario vale anche per l'attività di organizzazione di viaggi?

All'attività di organizzazione viaggi, ai fini IVA, è attribuito, senza possibilità di deroga, il carattere di commercialità, anche se effettuata da associazioni non lucrative. Queste associazioni pertanto, restano assoggettate al tributo in base alla presunzione assoluta di commercialità disposta dall'articolo 4, comma 5, lettera g), del D.P.R. 633/72.

Di conseguenza, all'attività di organizzazione viaggi, essendo considerata attività commerciale, si applicheranno le norme dell'articolo 74-ter del D.P.R. 633/72.

70. La fondazione paga l'IRAP per gli immobili locati

Una fondazione, che ha come scopo il mantenimento agli studi di soggetti bisognosi, è proprietaria di alcuni immobili. I proventi derivanti dalla locazione degli immobili vengono elargiti attraverso borse di studio di importo non superiore ai 5 milioni di lire. La fondazione è tenuta a presentare la dichiarazione IRAP? La fondazione, per l'attività svolta, acquisisce la veste di sostituto d'imposta con i relativi obblighi?

Presupposto dell'imposizione IRAP è l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni e servizi e tale attività costituisce presupposto di imposta ancorché non abbia carattere commerciale; conseguentemente, anche gli enti non commerciali, sia pubblici, che privati, possono essere soggetti passivi dell'imposta.

Definito ciò, occorre chiarire che, nonostante la legge IRAP (legge 446/97, articolo 19, comma 1) disponga che tutti i soggetti passivi dell'imposta debbano presentare la dichiarazione anche qualora non si determini alcun debito di imposta, la circolare esplicativa (C.M. 141/E del 4 giugno 1998, punto 7.1) precisa che «gli enti non commerciali che svolgono esclusivamente attività istituzionale non sono tenuti a presentare la dichiarazione qualora per gli stessi non si configuri base imponibile».

In questo quadro è necessario chiarire che l'attività di locazione immobiliare non è da considerare attività istituzionale che invece deve essere individuata nel mantenimento agli studi di soggetti bisognosi (concessione delle borse di studio).

Per gli enti non commerciali che svolgono anche una attività commerciale, la base imponibile si determina (D.Lgs. 446/97, articolo 10, comma 2) separando la base imponibile riferita all'attività istituzionale da quella che invece rientra nell'ambito della commercialità, per la quale (locazione di immobili) sono tenuti a presentare la dichiarazione IRAP.

Riguardo alle borse di studio, è necessario fare riferimento alla legge del 3 novembre 1982, n. 835. Con questo provvedimento le somme in esame vennero ricondotte nell'ambito dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, a condizione però che tra soggetto erogante e beneficiario non sussistesse un rapporto di lavoro dipendente.

Questa costruzione è stata recepita totalmente dal vigente Testo Unico delle imposte sui redditi, che all'articolo 47, comma 1, lettera c), dispone l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente delle «somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio e di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante».

L'applicazione della norma citata si completa con la previsione in capo al soggetto erogante di una ritenuta a titolo di acconto sulle somme pagate (articolo 24, comma 6, D.P.R. 600/73).

In ordine alla misura della ritenuta si rendono applicabili, in quanto compatibili, le disposizioni del D.P.R. 600/73 articolo 23, comma 2, secondo le quali la ritenuta è da applicare in base alle aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Al riguardo, il disposto dell'articolo 24 del D.P.R. 600/73, precisa espressamente che la ritenuta in questione deve essere operata solo sulla parte eccedente l'ammontare di reddito corrispondente alle detrazioni previste dagli articoli 12 e 13, D.P.R. 917/86, la cui spettanza deve essere documentata mediante attestazione rilasciata dal percettore delle somme (C.M. 1984, n. 7/8/1432). Da un punto di vista pratico, pertanto, l'obbligo di effettuare la ritenuta potrà o meno sussistere in funzione della situazione reddituale di ogni singolo percipiente, situazione che dovrà essere verificata caso per caso dal soggetto erogante e dovrà essere oggetto di apposita dichiarazione del percipiente.

Per quanto riguarda gli altri obblighi formali che fanno capo a chi eroga le somme in argomento, si deve ricordare che quest'ultimo dovrà comunque porre in essere i normali adempimenti (registrazione in apposite schede, certificazioni, dichiarazione modello 770) ricadenti sui sostituti d'imposta (C.M. del 17 dicembre 1982, n. 52/8/1520).

71. Nello statuto delle ONLUS i compiti dei revisori

Sono stato eletto revisore dei conti in una ONLUS. Desidero conoscere i compiti dei revisori.

Va preliminarmente osservato che il nostro ordinamento non prevede obbligatoriamente l'inserimento della figura del revisore dei conti negli atti costitutivi o negli statuti delle ONLUS.

È, peraltro, molto frequente la presenza di un organo di controllo con compiti di vigilanza sull'operato dei componenti del consiglio direttivo dell'ente, avente funzioni sostanzialmente riconducibili a quelle del collegio sindacale per le società di capitali.

Il lettore dovrà, pertanto, prendere visione e attenersi alle disposizioni contenute nello statuto delle ONLUS, relative ai compiti riservati ai soggetti nominati alla carica di revisore dei conti. Va, infine, ricordato che, in base alle disposizioni contenute nel quinto comma dell'articolo 20-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, qualora i proventi della ONLUS superino, per due anni consecutivi, l'ammontare di 2 miliardi di lire, il bilancio dovrà contenere una relazione di controllo sottoscritta da uno o più soggetti iscritti nel registro dei revisori contabili; è previsto l'aggiornamento del limite di 2 miliardi di lire da effettuare in base alle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398.

72. Le scadenze fiscali dell'associazione sportiva

Un'associazione sportiva ha optato per il regime previsto dalla legge 398/91 e ha avuto un contributo pubblicitario con relativo contratto. In base allo statuto, il bilancio e l'attività sportiva vanno dal 1° settembre 1999 al 31 agosto 2000 e così via. Quando deve presentare Unico 2000?

Sono obbligati alla presentazione della dichiarazione in forma unificata i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, tenuti alla presentazione di almeno due delle seguenti dichiarazioni: dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP, dei sostituti d'imposta (se sono state operate ritenute nei confronti di non più di 20 percipienti) e dell'IVA. Nel caso prospettato nel quesito, non è consentito presentare la dichiarazione in forma unificata, essendo il periodo d'imposta chiuso anteriormente al 31 dicembre 2000. Pertanto, l'associazione in questione dovrà dichiarare i redditi del periodo 1° settembre 1999-31 agosto 2000, utilizzando il modello Unico 2000, approvato nel corso dell'anno 2000.

Infatti, in base alle disposizioni dell'articolo 1 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, come modificate dal D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, nel caso di periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP vanno redatte su stampati conformi ai modelli approvati con decreto da pubblicare sulla *Gazzetta Ufficiale* entro il 15 febbraio, da utilizzare per il periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre dell'anno precedente a quello di approvazione.

In base alle disposizioni contenute nell'articolo 2, comma 2, del D.P.R. 322/98, i soggetti IRPEG tenuti all'approvazione del bilancio o del rendiconto entro un termine stabilito dalla legge o dall'atto costitutivo, devono presentare la dichiarazione, compresa quella unificata, entro un mese dall'approvazione del bilancio o del rendiconto. Se il bilancio non è stato approvato nel termine stabilito, la dichiarazione deve essere presentata entro un mese dalla scadenza del termine stesso. La trasmissione della dichiarazione in via telematica, compresa quella unificata, deve essere effettuata, invece, entro due mesi dall'approvazione del bilancio o del rendiconto o alla scadenza del termine stabilito per l'approvazione.

Gli altri soggetti IRPEG devono, ai sensi del comma 3 dello stesso articolo 2, presentare la dichiarazione, compresa quella unificata annuale, entro sei mesi dalla fine del periodo d'imposta. La trasmissione della dichiarazione in via telematica, sempre compresa quella unificata, è effettuata entro sette mesi dalla fine del periodo d'imposta. In deroga a quanto sopra esposto, il comma 4 dello stesso articolo prevede che, se il termine per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP, compresa quella unificata, scade tra il 1° gennaio e il 31 maggio, la presentazione è prorogata al mese di maggio oppure al mese di giugno nel caso di trasmissione telematica.

È importante sottolineare che quest'ultima disposizione non si applica qualora le dichiarazioni non possano essere presentate sui modelli «nuovi», ma debbano essere redatte sui modelli approvati entro il 15 febbraio dell'anno precedente a quello di scadenza del termine di presentazione, con la conseguenza che, per l'associazione in questione, varranno i termini ordinari previsti dai commi 2 e 3 dell'articolo 2 del D.P.R. 322/98.

73. Il regime dei rimborsi a calciatori e allenatori

Vorrei sapere se i rimborsi erogati ai calciatori e agli allenatori da parte di un'associazione sportiva dilettantistica operante in base al regime definito dalla legge 16 dicembre 1991 n. 398 sono da considerare assimilati ai compensi per collaborazione coordinata e continuativa e, come tali, assoggettati al contributo del 10-13% (gestione separata INPS) per gli importi eccedenti gli attuali limiti stabiliti.

Vorrei inoltre, sapere se il trattamento è identico per le associazioni sportive dilettantistiche che operano in regime normale (al di fuori della legge 398/91). Infine, qual è l'esatto codice tributo da indicare sul modello F24, relativamente alle ritenute operate a carico degli allenatori per i compensi corrisposti a fronte delle loro prestazioni?

In base alle disposizioni contenute nell'articolo 2 del D.M. 26 novembre 1999, n. 473, i compensi erogati dalle società o dalle associazioni sportive dilettantistiche per prestazioni inerenti la propria attività non costituiscono reddito per il percipiente persona fisica nel limite di 90.000 lire per ciascuna prestazione e, comunque, non oltre l'importo annuo complessivo massimo di 6 milioni di lire. La norma fa esplicito riferimento ai compensi «comunque denominati», includendovi indennità di trasferta, rimborsi forfetari e anche attività amministrative o di gestione allorché dirette alla promozione della pratica sportiva dilettantistica (C.M. 8 marzo 2000, n. 43/E). Nel caso prospettato è indispensabile individuare prioritariamente se il vincolo contrattuale sottostante l'accordo tra l'associazione e i calciatori o gli allenatori è riconducibile a un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa. In questo caso occorrerà fare riferimento alle disposizioni contenute nell'articolo 50 del T.U.I.R., laddove i redditi di tale categoria sono costituiti «dall'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, con esclusione delle somme documentate e rimborsate per spese di viaggio, alloggio e vitto relative alle prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale...».

Ne consegue che i rimborsi corrisposti al collaboratore coordinato e continuativo, diversi da quelli a piè di lista e dalle indennità chilometriche, concorreranno a formare reddito per il percipiente per la parte che eccede i limiti precedentemente citati. Ai fini dell'applicazione della disposizione in argomento è ininfluente l'esercizio dell'opzione di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, poiché la norma si applica al CONI, alle Federazioni sportive nazionali, agli enti di promozione sportiva e agli altri soggetti, comunque denominati che, in via istituzionale, perseguono finalità sportive dilettantistiche, purché riconosciuti da uno degli enti citati, indipendentemente dalla veste giuridica o dal regime contabile adottato. Per quello che riguarda i codici tributo, «la Guida del contribuente» n. 8, del febbraio 2000, indica il codice 1043 per il versamento delle ritenute a titolo d'imposta e gli ordinari codici già istituiti per il pagamento delle addizionali.

74. Ciclisti: quando la pubblicità è esente

Un gruppo sportivo di ciclisti in regime forfetario (ex legge 398/91) ha organizzato nel 2000 una sola gara ciclistica. Per l'occasione ha distribuito un depliant con il logo di ditte sponsor verso le quali ha emesso fattura con IVA al 20% per pubblicità e il 16 agosto 2000 ha versato la metà dell'IVA fatturata. Poiché esiste una norma riguardante le associazioni senza fini di lucro la quale dispone che quando si organizzano manifestazioni per raccolta di fondi per un massimo di due eventi annuali non si ha l'obbligo né di fatturazione delle somme ricevute né della successiva dichiarazione, l'associazione in questione poteva non fatturare le somme ricevute? Può recuperare l'IVA già versata?

In base alle disposizioni contenute nell'articolo 25, comma 1, legge 13 maggio 1999, n. 133 e nell'articolo 1 del regolamento attuativo, D.M. 26 novembre 1999, n. 473, per le associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per il regime di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, non concorrono a formare il reddito imponibile i proventi derivanti dallo svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali e quelli realizzati a seguito di raccolte fondi effettuate con qualsiasi modalità, a patto che si tratti di attività e raccolte di fondi aventi natura occasionale e saltuaria, nell'ambito di non più di due manifestazioni nel corso di un periodo d'imposta e per un importo massimo, attualmente stabilito dal D.M. 10 novembre 1999, di 100 milioni di lire.

Nell'illustrare il contenuto delle disposizioni richiamate, la circolare 8 marzo 2000, n. 43/E, ha fornito un'elencazione delle possibili attività che possono dare origine a proventi detassati, includendo tra queste anche la vendita di gadget pubblicitari e le attività di sponsorizzazione.

Per quanto riguarda il trattamento ai fini IVA, la citata circolare evidenzia che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate nell'ambito delle attività che presentano il carattere di occasionalità e saltuarietà, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA in base ai principi generali che regolano la materia; l'associazione, pertanto, poteva non emettere la fattura per il servizio prestato.

Si ritiene che la strada del recupero dell'IVA sia difficilmente percorribile, considerate le caratteristiche proprie del regime di cui alla legge 398/91, che prevede la detrazione forfetaria dell'imposta con le modalità di cui al comma 6 dell'articolo 74 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

75. Gli effetti della donazione all'ente non profit

Desidero sapere se l'unità immobiliare adibita a sede di un ente non-profit è esente dalla TARSU. Il presidente è anche il proprietario dell'immobile.

Desidero inoltre sapere se l'eventuale donazione di denaro comporta una modifica sostanziale sul piano fiscale. Attualmente le uniche entrate dell'ente sono le quote associative. Per questo motivo l'ente non ha presentato la dichiarazione dei redditi. Chiedo quindi se la donazione avrebbe la conseguenza di costringere l'ente a rivolgersi a un commercialista allo scopo di presentare la denuncia dei redditi, costringendolo a operare una ritenuta d'acconto sulla prestazione del commercialista.

L'articolo 49 del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, così come modificato dall'articolo 33 della legge 23 dicembre 1999, n. 488, stabilisce che la tassa per lo smaltimento dei rifiuti è soppressa a decorrere dai termini previsti dal regime transitorio (articolo 11 del regolamento approvato con D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158) per cui i costi per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani sono coperti dai Comuni mediante l'istituzione di una tariffa.

Tale tariffa «deve essere applicata nei confronti di chiunque occupi oppure conduca locali, o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale».

Dal dettato normativo appena citato è evidente che l'unità immobiliare oggetto del quesito non è esente dalla nuova tariffa prevista per il servizio di gestione del ciclo dei rifiuti urbani in quanto occupata da un soggetto (ente non profit) e adibita a un uso specifico (sede sociale).

Al fine di giustificare l'applicazione della tariffa, è necessario inoltre richiamare la circolare 22 giugno 1994, n. 95/E/5/2806 del Ministero delle finanze, documento che se pur antecedente alla riforma sopra citata, conferma che il semplice presupposto dell'occupazione o detenzione «di locali e aree in uso esclusivo o riservato ha carattere di presunzione della potenzialità o attitudine (quantitativa o qualitativa) di produzione di rifiuti», pertanto l'ente non profit in qualità di produttore potenziale di rifiuti è soggetto al pagamento della tariffa in questione.

A nulla rileva il fatto che il presidente sia proprietario dell'immobile poiché l'imposizione si ha, in riferimento alla norma, sul soggetto che occupa o conduce i locali dell'immobile.

L'articolo 111, comma 1, del T.U.I.R. prevede l'esclusione dall'ambito della commercialità dell'attività svolta dagli enti non commerciali nei confronti degli associati o partecipanti sempre che sia esercitata in conformità alle finalità istituzionali e in assenza di specifico corrispettivo. Ne deriva l'intassabilità delle somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi.

In virtù di quanto detto, è stato quindi corretto il comportamento dell'ente nel non presentare la denuncia dei redditi.

Lo stesso trattamento è riservato alle somme di denaro ricevute a titolo di liberalità dall'articolo 11-bis del T.U.I.R., il quale definisce tali somme entrate istituzionali se derivanti dalla attività istituzionale precedentemente svolta dall'ente (circolare 12 maggio 1998, n. 124/E, protocollo 13/38995).

Qualora le liberalità non rispondessero a tale requisito, sarebbero soggette a tassazione perché considerate sopravvenienze attive ai sensi dell'articolo 55, lettera b) del T.U.I.R. e quindi redditi d'impresa.

Solamente in quest'ultimo caso sarebbero soggette a dichiarazione e conseguentemente l'ente dovrebbe operare la ritenuta d'acconto, in qualità di sostituto d'imposta (ex articolo 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), sull'eventuale prestazione del commercialista incaricato della compilazione della stessa.

76. Il «giusto» compenso dei soci della ONLUS

Alcuni associati (soci fondatori) di una ONLUS svolgono prestazioni di pranoterapia nei confronti di persone afflitte da varie malattie. A fronte di queste prestazioni non vengono richieste somme ma sono le stesse persone trattate che lasciano un'offerta in un cestina all'uscita del locale. Come si può, nell'ambito della ONLUS, documentare un compenso agli associati che lavorano e che traggono il loro unico sostentamento dalle offerte? Scartando l'ipotesi del rapporto di lavoro dipendente che sarebbe troppo oneroso, si pensava di attuare un contratto di collaborazione coordinata e continuativa con ritenuta d'acconto e versamento INPS del 13%. Per effetto delle disposizioni relative alle ONLUS tale procedura può essere valida per vincere la presunzione di cui all'articolo 10, comma 6, del D.Lgs. 460/97?

Considerato che sorge più di una perplessità riguardo alla descritta acquisizione delle libere offerte di denaro e la loro registrazione contabile e nel presupposto che la ONLUS in questione non sia un'associazione di volontariato costituita ai sensi della legge 11 ottobre 1991, n. 266, si osserva che il divieto di distribuire utili, anche in forma indiretta, dettato dall'articolo 10, comma 6, del D.Lgs. 460/97, non si presenta come un divieto assoluto di remunerazione delle prestazioni lavorative svolte nelle ONLUS, quando queste siano codificate contrattualmente, anche nel quantum, e regolarmente assoggettate a oneri fiscali, contributivi e assicurativi obbligatori. Assume, infatti, rilevanza il concetto di equità del compenso o della retribuzione corrisposta che deve essere sempre confrontata con parametri dotati di certezza contrattuale o tariffaria. Oltre a quanto indicato alle lettere *c)*, *d)* ed *e)* del comma 6 dell'articolo 10, la lettera *a)* del citato comma 6, pone la presunzione di corresponsione indiretta di utili solo nel caso di «a)... prestazioni di servizi a soci, ..., a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte..., effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità». La norma citata si collega direttamente anche a quanto riportato nella relazione illustrativa del governo al decreto legislativo: «Non è stata accolta, invece, la proposta della stessa Commissione di annoverare, quale ulteriore ipotesi di distribuzione indiretta di utili, "la corresponsione ai consulenti di compensi che superano il 20% delle tariffe professionali", dal momento che la fattispecie prospettata rientra nella previsione di cui alla lettera *b)* del comma 6, laddove si contemplano gli acquisti di... servizi per corrispettivi che senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale».

Conseguentemente, si ritiene che non vi sia distribuzione, anche indiretta di utili quando:

- a)* lo svolgimento dell'attività non arreca alcun beneficio ai soci;
- b)* verificato che lo statuto o il regolamento dell'associazione non qualificano come obbligatoriamente volontaria e gratuita l'attività dei soci, gli eventuali emolumenti corrisposti non individuano valori superiori al valore normale delle prestazioni rese;
- c)* siano osservati gli obblighi della ritenuta fiscale, del prelievo contributivo INPS e del prelievo assicurativo INAIL.

77. L'IVA sulla pubblicità delle associazioni sportive

Un'associazione sportiva dilettantistica che si avvale del regime forfetario, ex legge 133/99, ha versato l'IVA dovuta forfetariamente con il modello F24 ogni trimestre, usando il codice tributo 6031-6032-6033. Avendo letto che il codice esatto è il 6729, vorrei sapere quali sono le sanzioni dovute, come vanno versate e in quali termini. Occorre comunicare l'errore all'Ufficio IVA? Si precisa che l'associazione versa l'IVA solamente su prestazioni pubblicitarie.

L'erronea indicazione del codice tributo nel modello di versamento unificato F24 non comporta l'applicazione di sanzioni. Il contribuente può infatti, in questo caso, avvalersi della cosiddetta «comunicazione-ravvedimento», cioè della speciale lettera da inviare al Dipartimento delle Entrate, direzione centrale per la riscossione, Ufficio struttura di gestione, piazza Marconi, 15, 00144 - Roma Eur.

Nella comunicazione il contribuente deve indicare i propri dati anagrafici e fiscali, il codice giusto relativo al versamento effettuato (risoluzione 73/E del 26 maggio 2000). In merito all'individuazione del codice tributo su cui eseguire il versamento trimestrale IVA delle associazioni sportive dilettantistiche (da effettuare senza maggiorazione dell'interesse dell'1%, come riformulato dall'articolo 31, comma 3, legge 388/2000), occorre segnalare l'esistenza della tesi di chi sostiene che il codice tributo sia il 6729 e quella invece di chi ritiene che esso sia il 6031-6032- 6033. In particolare, i sostenitori della prima tesi (quella per il codice tributo 6729, «IVA forfetaria, connessa all'imposta sugli intrattenimenti, D.Lgs. 60 del 1999») si basano sul fatto che il forfait dell'IVA dipende dalla connessione con l'imposta sugli intrattenimenti (benché questa non sia materialmente dovuta dai soggetti in questione), mentre chi ritiene corretto il 6031-6032-6033 evidenzia che le associazioni sportive dilettantistiche non sono interessate all'imposta sugli intrattenimenti.

In assenza di conferme ufficiali nel senso della prima tesi, tuttavia, si ritiene corretto l'utilizzo dei codici 6031-6032-6033. Per quanto riguarda la determinazione dell'IVA sulle prestazioni pubblicitarie effettuate da parte delle associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per il regime di cui alla legge 398/91, si ricorda che l'articolo 9, D.P.R. 544/99 ha esteso la determinazione forfetaria dell'IVA prevista dall'articolo 74, comma 6, D.P.R. 633/72, anche ai soggetti in questione. La circolare 165/E del 7 settembre 2000 ha inoltre chiarito la portata dell'estensione, specificando che il regime forfetario IVA si applica anche in riferimento ai proventi percepiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, benché non assoggettati all'imposta sugli intrattenimenti, per quanto attiene alle prestazioni pubblicitarie, non espressamente contemplate dal citato articolo 74, comma 6, la circolare 165/E/2000 ha in particolare ritenuto che per le associazioni che hanno optato per il regime di cui alla legge 398/91, il regime IVA speciale trovi applicazione anche in questo caso, precisando, inoltre, che anche queste godono del forfait IVA del 50%.

Diversamente, qualora l'associazione sportiva dilettantistica non abbia optato per il regime della legge 398/91, il regime forfetario IVA trova applicazione solo per le prestazioni che concorrono a formare la base imponibile ai fini dell'imposta sui trattenimenti, con esclusione quindi dei proventi pubblicitari, che vanno in questo caso assoggettati a IVA nei modi ordinari.

78. Quando la raccolta di fondi risulta esente

Un'associazione senza scopo di lucro che svolge attività culturale può organizzare una raccolta pubblica di fondi mediante l'offerta di servizi di ristorazione gestiti senza organizzazione di impresa (personale volontario, assenza di listino prezzi, evento occasionale, concomitanza di celebrazioni) senza che tale attività sia considerata di tipo commerciale?

In base alle disposizioni del comma 2-bis dell'articolo 108 del T.U.I.R., introdotto dall'articolo 2, comma 1, del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, non concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 87 del T.U.I.R., «i fondi pervenuti a questi 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».

Sono considerati enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 87 del T.U.I.R., gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale.

Con la circolare 12 maggio 1998, n. 124/E, a commento delle richiamate disposizioni, l'amministrazione finanziaria ha precisato che l'agevolazione in oggetto ha lo scopo di incentivare una delle forme principali di finanziamento degli enti non commerciali, fermo restando la sussistenza di determinate condizioni: deve trattarsi di iniziative occasionali; la raccolta deve essere effettuata nell'ambito di una campagna di sensibilizzazione, di una celebrazione o di una ricorrenza; i beni ceduti o i servizi prestati a coloro che fanno le offerte devono essere di modico valore.

Ne consegue che, qualora la raccolta venga effettuata conformemente alle prescrizioni evidenziate, le somme percepite non concorreranno a formare il reddito dell'associazione.

Per l'espressa previsione contenuta nel comma 2 dell'articolo 2 del D.Lgs. 460/97, le attività di raccolta fondi di cui si tratta, «fermo restando il regime di esclusione dall'imposta sul valore aggiunto sono esenti da ogni altro tributo».

Da ultimo è opportuno sottolineare che, per l'evento in questione, indipendentemente dalla redazione del rendiconto economico e finanziario, dovrà essere fornita un'apposita rendicontazione attraverso la predisposizione di un prospetto, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, da cui risultino, anche attraverso una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente gli incassi effettuati e le spese sostenute.

79. I criteri per gli incassi dell'associazione sportiva

Un'associazione sportiva dilettantistica organizza nel 2000 una festa di fine anno (con ballo e orchestra) nel corso della quale realizza una raccolta di fondi derivante dalla vendita di panini e bibite. Ai sensi dell'articolo 25 della legge 133/ 99 comma 1, tali proventi, nel limite di due eventi all'anno fino a un massimo di 100 milioni di lire, non sarebbero soggetti a IVA e alle imposte dirette. È corretto che la SIAE chieda il pagamento dell'IVA sui proventi non prendendo in considerazione la richiesta dell'associazione di usufruire delle agevolazioni di cui alla legge 133/99?

Per le associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per il regime di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, per le manifestazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2000, non concorrono a formare il reddito imponibile i proventi derivanti dallo svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali e quelli realizzati a seguito di raccolte fondi effettuate con qualsiasi modalità, a patto che si tratti di attività e raccolte di fondi aventi natura occasionale e saltuaria, nell'ambito di non più di due manifestazioni nel corso di un periodo d'imposta e per un importo massimo, attualmente stabilito dal D.M. 10 novembre 1999, di 100 milioni di lire (articolo 25, comma 1, legge 13 maggio 1999, n. 133; D.M. 26 novembre 1999, n. 473).

La circolare 8 marzo 2000, n. 43/E, fornendo un'elencazione esemplificativa, ha specificato che nei proventi possono ricomprendersi anche quelli conseguiti attraverso la somministrazione di alimenti e bevande e cene sociali.

Per quanto riguarda il trattamento ai fini IVA, la citata circolare ha sottolineato che, in base ai principi generali che regolano l'imposta sul valore aggiunto, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'ambito delle attività che presentano il carattere di occasionalità e saltuarietà, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

Va aggiunto che, nel caso in cui l'associazione in questione non avesse optato per il regime di cui alla legge 398/91 oppure la manifestazione si considerasse realizzata antecedentemente al 1° gennaio 2000, torna applicabile la norma di carattere generale contenuta nell'articolo 108, comma 2-bis, del T.U.I.R. secondo la quale non concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali i fondi pervenuti «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» atteso che, in conformità al comma 2 dell'articolo 2 del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 queste attività «fermo restando il regime di esclusione dall'imposta sul valore aggiunto sono esenti da ogni altro tributo».

In conseguenza di quanto esposto si ritiene, pertanto, che la SIAE non possa pretendere il pagamento dell'IVA per la raccolta di fondi organizzata dall'associazione.

80. Il regime per le bevande somministrate dal circolo

Sono titolare di un bar. Nel gennaio del 2000 il Comune ha concesso l'autorizzazione alla somministrazione di alimenti e bevande a un circolo ricreativo aderente a un ente nazionale. Come ente non commerciale e circolo non ha dovuto rispettare i requisiti previsti dall'articolo 5, comma 5, del D.Lgs. 114/98. In riferimento alla sentenza della Corte di Cassazione del 13 gennaio 1999, n. 310 e alla risoluzione del Ministero delle finanze 217 del 17 luglio 1995, il modo di procedere del Comune è corretto?

L'articolo 5 del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, modificando le norme in materia di imposte dirette e IVA degli enti non commerciali di tipo associativo, ha disposto che, a decorrere dal 1° gennaio 1998, per le sole associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno e che hanno adeguato gli statuti conformandoli a determinate clausole analiticamente elencate nel citato D.Lgs. 460/97, non si considera commerciale l'attività di somministrazione di alimenti e bevande, anche se effettuata a fronte del pagamento di corrispettivi specifici.

La norma disciplina anche l'ambito oggettivo attraverso cui l'attività può godere del regime esentativo, specificando che: la somministrazione, effettuata da parte di bar ed esercizi similari, deve avvenire presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale; l'attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e avvenga nei confronti degli «iscritti, 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 nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali».

In base alle disposizioni contenute nell'articolo 3, comma 6, lettera e), legge 287/91 (riguardante la normativa sull'insediamento e sull'attività dei pubblici esercizi), i limiti numerici per il rilascio delle autorizzazioni all'apertura e al trasferimento di sede degli esercizi di somministrazione al pubblico di alimenti e bevande non si applicano «nelle mense aziendali e negli spacci annessi ai circoli cooperativi e degli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno».

Va precisato, peraltro, che i riferimenti giurisprudenziali e di prassi citati nel quesito, riguardano fattispecie ascrivibili a una normativa che, come in precedenza evidenziato, è stata modificata a decorrere dal 1998, con la conseguenza che gli stessi non possono essere applicati al caso in questione.

81. I requisiti per creare la testata periodica

Siamo un gruppo di ragazzi, tutti maggiorenni, e vorremmo costituire un'associazione non riconosciuta al fine di pubblicare un giornalino sul quale poter esprimere le nostre idee, da offrire alla gente in cambio di un'offerta. Quali adempimenti sono necessari, alla luce della normativa sulle associazioni senza fini di lucro e di quella sulle pubblicazioni periodiche a stampa?

Ai sensi della legislazione sull'editoria (legge 8 febbraio 1948, n. 47 e successive modifiche) la produzione di un giornalino periodico è subordinata alla sussistenza di due requisiti essenziali: in primo luogo la natura di prodotto editoriale e in secondo luogo la registrazione dello stesso come periodico presso il Tribunale (R.M. III/93 dell'11 agosto 1994).

A questo scopo, ai sensi dell'articolo 5, legge 47/48, saranno necessari:

- a) una dichiarazione del proprietario e del direttore responsabile, dalla quale risultino i dati identificativi degli stessi;
- b) i documenti comprovanti il possesso da parte del proprietario e del direttore di determinati requisiti (cittadinanza italiana, iscrizione nelle liste elettorali politiche, ecc.);
- c) un documento da cui risulta l'iscrizione del direttore responsabile nell'albo dei giornalisti nei casi in cui questa sia richiesta dalle leggi sull'ordinamento professionale;
- d) una copia dell'atto costitutivo o dello statuto, se proprietaria è una persona giuridica.

Ai fini IVA, bisogna distinguere se il giornalino ha o meno un prezzo di copertina. Infatti, la cessione gratuita di pubblicazioni normalmente poste in vendita è soggetta a IVA sulla base del valore normale delle copie cedute, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n. 4, del D.P.R. 633/72. In questo senso si è espresso il Ministero delle finanze nella circolare 63 del 7 agosto 1990. Diversamente, qualora il giornalino non avesse un prezzo di vendita, la cessione gratuita viene intesa come «meramente strumentale» all'attività dell'associazione, per cui la fattispecie non ha rilevanza ai fini IVA, in quanto si è in presenza della mancanza del presupposto impositivo (risoluzione 52209/95 del 15 giugno 1999 della Direzione regionale delle entrate della Lombardia).

82. La giusta classificazione della confraternita

Vorrei conoscere l'esatta collocazione giuridica di una confraternita religiosa, fondata nel 1607, regolarmente dotata di statuto e regolamento approvati dall'autorità religiosa, anche ai fini dell'ottenimento del codice di partita IVA.

In attesa che venga attuata la delega contenuta all'articolo 10 della legge 8 novembre 2000, n. 328, che prevede l'emanazione di una nuova disciplina delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, è possibile classificare le confraternite in tre diverse tipologie:

- 1) confraternite il cui scopo esclusivo e prevalente di culto è stato accertato: si tratta di enti ecclesiastici a tutti gli effetti;
- 2) confraternite aventi scopo di assistenza e beneficenza e per le quali lo scopo di culto non è né esclusivo, né prevalente: vengono classificate alla stregua di IPAB dipendenti dalle regioni o di IPAB per le quali sia stato adottato il procedimento di privatizzazione (sono diventate a tutti gli effetti persone giuridiche private), come determinato a seguito della sentenza della Corte costituzionale del 7 aprile 1988, n. 396 che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 1 della legge Crispi. Per esse è salva la competenza dell'autorità ecclesiastica per quanto riguarda le attività dirette a scopo di culto, ma per le restanti attività risultano applicabili le norme sulle IPAB o quelle sulle persone giuridiche private;
- 3) confraternite per le quali l'esclusività o la prevalenza dello scopo di culto non sia stata ancora accertata. Per esse è ancora aperta la possibilità di far verificare lo scopo esclusivo o prevalente di culto, come previsto dal regolamento attuativo della legge 27 maggio 1929, n. 848 (esame del verbale dell'organo deliberante che chiede il riconoscimento, documenti comprovanti l'esistenza dell'ente al 7 giugno 1929, prospetti economici dell'ultimo quinquennio, dettagliata relazione storico-illustrativa, relativa alle vicende della confraternita, le sue attività, il numero dei confratelli). In attesa di questa verifica, risultano provvisoriamente classificabili alla stregua di IPAB e la competenza dell'autorità ecclesiastica resta limitata alle sole attività di culto effettivamente svolte.

Ai fini dell'inquadramento IVA, bisogna considerare il disposto dell'articolo 4 del D.P.R. 633/ 72, secondo cui le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose e assistenziali, ecc., svolte in conformità alle finalità istituzionali nei confronti di soci, associati e partecipanti e di associazioni che svolgono la medesima attività, non si considerano svolte nell'esercizio di attività commerciali. Conseguentemente, se la confraternita svolge la propria attività nell'ambito e nel rispetto della previsione normativa citata, resta al di fuori della sfera di applicazione dell'IVA, per mancanza del presupposto soggettivo. In questo quadro sono, comunque, considerate commerciali da chiunque effettuate, e quindi soggette al tributo le operazioni indicate al comma 5 del medesimo articolo di legge. Per questo motivo un qualunque sviluppo del tema non può prescindere dalla conoscenza esatta dell'attività effettivamente svolta dalla confraternita.

83. Il regime della ONLUS che affitta servizi a terzi

Un'associazione di pubblica assistenza ha la qualifica di ONLUS. Essa ha dato in affitto a una S.r.l., con regolare contratto, il ramo di azienda dei servizi di onoranze funebri dal quale ricava un canone annuo di 102 milioni di lire e gestisce direttamente l'agenzia delle pompe funebri con il ricavo annuo di 25 milioni di lire. I ricavi derivanti dall'affitto nonché quelli dell'agenzia di pompe funebri possono rientrare fra i proventi previsti dal comma 4, dell'articolo 8, della legge 266/91 (legge quadro sul volontariato) e quindi esonerati dall'IRPEG, essendo dimostrabile il loro totale impiego per fini istituzionali?

Qualora i proventi di cui si tratta (o solo uno di essi) fossero da assoggettare a IRPEG (redditi diversi), si chiede se sia possibile applicare per essi il regime forfetario (sia ai fini IRPEG che ai fini IVA) di cui alla legge 13 maggio 1999, n. 133, articolo 25, commi 2 e 3 e, conseguentemente, non tenere per essi una contabilità separata. Essendo l'associazione proprietaria dell'immobile nel quale esercita la propria attività, si domanda se deve essere presentata una dichiarazione dei redditi per assoggettare a IRPEG la relativa rendita catastale (reddito fondiario) e se questo immobile sia o meno soggetto a ICI. Infine, l'associazione conserva la qualifica di ONLUS pur svolgendo l'attività sopra indicata?

L'articolo 8, comma 4, della legge 266/91 dispone che: «I proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) e dell'imposta locale sui redditi (ILOR), qualora sia documentato il loro totale impiego per fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato. I criteri relativi al concetto di marginalità di cui al periodo precedente, sono fissati dal Ministro delle finanze con proprio decreto, in concerto con il Ministro degli affari sociali».

A questa disposizione può essere associata quella del precedente articolo 6, comma 2: «L'iscrizione ai registri (registri generali delle organizzazioni di volontariato disciplinati dalle regioni e dalle province autonome) è condizione necessaria per accedere ai contributi pubblici nonché per stipulare le convenzioni e per beneficiare delle agevolazioni fiscali, secondo le disposizioni di cui, rispettivamente, agli articoli 7 e 8».

Appare così chiaramente che il non assoggettamento all'IRPEG dei proventi descritti nel quesito è subordinato all'iscrizione dell'associazione nei citati registri.

Qualora l'associazione in questione non sia iscritta ai registri, è tenuta ad assoggettare a IRPEG (come redditi diversi), i redditi derivanti dalla locazione, non potendo avvalersi del regime forfetario di cui alla legge del 13 maggio 1999, n. 133, articolo 25, essendo questa una norma agevolativa riservata alle associazioni sportive dilettantistiche.

Al riguardo occorre tenere conto che l'articolo 9-bis del D.L. del 30 dicembre 1991, n. 417, convertito dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66, ha esteso l'applicazione del regime tributario previsto dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398 anche alle associazioni senza scopo di lucro e alle pro-loco. Successivamente però, l'articolo 25 della legge del 13 maggio 1999, n. 133, attuato dal D.M. del 26 novembre 1999, n. 473, ha modificato questo regime forfetario solo per quanto riguarda gli aspetti fiscali relativi alle associazioni sportive dilettantistiche.

L'associazione inoltre, essendo proprietaria dell'immobile nel quale esercita la propria attività, sarà soggetta all'IRPEG per la relativa rendita catastale. Per quanto riguarda l'ICI, è opportuno ricordare che è sempre obbligato a effettuare il pagamento dell'imposta chiunque sia proprietario di fabbricati, aree fabbricabili o terreni agricoli siti nel territorio dello Stato, salvo che questi siano esclusi dall'ambito di applicazione dell'imposta oppure esenti dall'imposta medesima. A questo proposito può essere opportuno ricordare che il Comune in cui ha sede l'immobile potrebbe aver deliberato esenzioni o riduzioni in favore delle ONLUS.

Le organizzazioni di volontariato, essendo considerate ONLUS «di diritto» continuano a essere qualificate sempre come tali, qualunque attività svolgano, anche tenuto conto dell'esenzione fiscale prevista dal citato articolo 8, comma 4, legge 266/91.

Se invece l'associazione non fosse qualificabile come ONLUS «di diritto» in quanto non è associazione di volontariato, e non vi sia stata attività per l'ottenimento della qualifica di ONLUS, sarà considerata quale mero ente non commerciale, cui applicare l'articolo 111-bis del T.U.I.R. In forza di questa disposizione si ha che: «Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta». Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente, il comma 2, dell'articolo 111-bis citato indica alcuni parametri di riferimento:

- 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».

Importante è comunque definire l'oggetto dell'attività istituzionale dell'ente in base all'articolo 87 del T.U.I.R. che nei commi 4 e 4-bis recita:

«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 s'intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari previsti dalla legge, dall'atto costitutivo, o dallo statuto.

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

Alla luce dell'articolo 87 del T.U.I.R. l'oggetto principale si determina in base al rapporto tra attività e finalità dell'ente. In particolare, per essere considerata «non commerciale», l'attività principale dovrà coincidere con gli atti che realizzano direttamente i fini primari dell'ente e che si pongono come essenziali per il perseguimento degli scopi statutarie. Infine, è necessario rilevare che l'ente, ancorché dichiari finalità non lucrative, è comunque considerato ente commerciale se l'attività essenziale per la realizzazione degli scopi tipici risulti di natura commerciale.

84. Il regime dell'associazione non riconosciuta

Un'associazione sportiva non riconosciuta, affiliata a un'altra associazione nazionale, è stata costituita per praticare ginnastica di mantenimento con osservanza degli obblighi statuiti dall'articolo 111 del D.P.R. 917/86. Poiché è esclusa ogni attività commerciale, e i proventi derivano solo dalle quote dei soci, l'associazione non presenta la dichiarazione dei redditi. L'associazione incarica occasionalmente soci o persone terze per dirigere brevi corsi di ginnastica riconoscendo un corrispettivo forfetario.

Le persone che dirigono i corsi «occasionalmente» svolgono abitualmente altre attività (lavoratori dipendenti, pensionati, altro) che nulla hanno a che fare con la prestazione di istruttore/conduttore ginnico. L'articolo 87, comma 2, del D.P.R. 917/86 comprende «le associazioni non riconosciute» tra gli enti che «non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale» (comma 1, lettera c).

Nel caso in questione l'oggetto «attività commerciale» è totalmente assente per definizione legislativa (articolo 111, comma 3, D.P.R. 917/86). Il combinato dell'articolo 23 del D.P.R. 600/73, titolo III, articolo 4 del D.P.R. 322/98 e articolo 87, comma 1, lettera c) del D.P.R. 917/86 comprende questo tipo di associazione tra i sostituti d'imposta? Sulle prestazioni occasionali (articolo 81, lettera l), D.P.R. 917/86) l'associazione è tenuta a effettuare e certificare la ritenuta d'acconto (articolo 25 D.P.R. 600/73) e quindi alla presentazione della dichiarazione 770?

Con riferimento alla situazione descritta occorre rilevare che l'articolo 25 del D.P.R. 600/73 dispone, in modo esplicito e inequivocabile, che anche le associazioni non riconosciute, come nel caso proposto, sono tenute ad assoggettare a ritenuta i compensi, a qualsiasi titolo corrisposti. Di conseguenza esiste l'obbligo di effettuare la ritenuta e di assolvere ai relativi obblighi dichiarativi.

85. Numero massimo di deleghe al voto ammesse nell'assemblea di bilancio

In materia di potere di rappresentanza in assemblea di bilancio, si vuole sapere fino a quante deleghe al voto può accettare un associato in mancanza di specifica clausola nello statuto.

Si ritiene che il quesito del lettore attenga al rapporto tra:

- i vincoli di democraticità e di effettività del rapporto associativo introdotti con il D.Lgs. n. 460/1997 – attraverso la previsione dell'obbligo di adeguare in modo corrispondente gli statuti – per talune categorie di associazioni e per le ONLUS;
- e gli effetti su tali vincoli dell'espressione per delega del voto in sede di approvazione del bilancio, in assenza di specifica clausola statutaria al riguardo.

Venendo ora alla risposta, osservato preliminarmente che il codice civile non disciplina l'argomento, occorre fare esclusivo riferimento alla normativa fiscale e, in particolare, al D.Lgs. n. 460/1997.

Con la C.M. 12 maggio 1998, n. 124/E, l'Amministrazione finanziaria, a commento dei vincoli statutari introdotti dall'art. 5 del predetto D.Lgs. n. 460/1997 per le associazioni destinatarie di una disciplina fiscale ultra agevolata, in fine al punto 5.3 dice «(...); pertanto per tali organizzazioni è consentita l'espressione del voto da parte degli associati mediante delega da conferire da altri associati» e, ancora, infine al punto 5.3.1 recita «(...) resta fermo che la mancata osservanza nei fatti nonché la mancata definitiva approvazione delle clausole anzidette comportano il venir meno, fin dall'inizio, del regime agevolativo recato (...)» (cfr.: queste precisazioni sono state identicamente riprese anche a commento dei vincoli statutari delle ONLUS con la C.M. 26 giugno 1998, n. 168/E, punto 1.8).

I due passi della C.M. n. 168/E/1998 citati, come si è detto richiamati anche per le associazioni ONLUS dalla C.M. n. 168/E/1998 – a parere di chi scrive – vanno letti insieme nel senso che si appresta a precisare. Preliminarmente, però, va ribadito che si sta trattando di effetti della normativa fiscale sul profilo civilistico solo di particolari categorie di associazioni: quelle destinatarie di regimi fiscali ultra agevolati. In via teorica, infatti, si potrebbe ritenere che le associazioni non destinatarie dei regimi fiscali ultra agevolati introdotti dal D.Lgs. n. 460/1997 non devono necessariamente soggiacere a particolari vincoli in tema di deleghe al voto, salvi quelli necessari ad escluderne il conferimento agli amministratori, o ai componenti il comitato direttivo, e agli eventuali revisori.

Detto ciò – tornando alla lettura congiunta dei due passi citati – si osservi: l'espressione del voto mediante delega è espressamente consentita a condizione, a parere di chi scrive, che attraverso un uso distorto del meccanismo della delega non si giunga a poter affermare l'inosservanza nei fatti dei requisiti della democraticità e dell'effettiva del rapporto associativo. Vale a dire, se l'ipotesi dell'espressione del voto mediante delega ad altri associati di fatto consente a pochi di controllare le sorti dell'associazione ed esclude i più dalla diretta partecipazione alla vita sociale, è evidente che si possa configurare un'ipotesi di mancata osservanza nei fatti delle clausole cosiddette obbligatorie.

Ecco, allora, che pare prudente suggerire al lettore e all'associazione interessata, ovviamente, di regolamentare in modo formale il meccanismo delle deleghe in modo da colmare il corrispondente vuoto statutario prevedendo:

- che ciascun associato possa ricevere al massimo due, tre o quattro deleghe – comunque un numero limitato che non dia adito a ipotesi di violazione del principio di democraticità – in funzione della dimensione dell'associazione;
- che la delega debba sempre essere conferita nominativamente e per singole assemblee in calce all'avviso di convocazione personale, recando indicazione dell'ordine del giorno e della precisazione che non possono essere conferite più di tante deleghe ad un medesimo associato (ovviamente, la delega deve essere esibita e trattenuta agli atti dell'assemblea con la firma originale dell'associato delegante, e non in fotocopia);
- che nelle assemblee sia sempre tenuto un foglio presenza – sul quale indicare se l'associato è presente in proprio ovvero per delega a un altro associato (che va nominativamente indicato) – in modo da poter dare atto anche a posteriori del numero delle deleghe conferite a ciascun associato.

86. I periodici delle associazioni

Un'associazione non profit intende pubblicare un periodico settimanale «fuori commercio» e chiede se si può stampare sulla copertina la seguente voce: «spesa viva» o il costo reale per un'indicazione di offerta libera (annuale o di singola copia).

Giovrebbe alla risoluzione del quesito conoscere se l'associazione interessata sia qualificabile come religiosa nel senso previsto dalla lettera a) del comma 5 dell'articolo 4 del D.P.R. 633/72, legge IVA. Ivi, infatti, è previsto che per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona, l'attività di cessione di pubblicazioni, se effettuata prevalentemente nei confronti dei propri associati, non costituisce attività commerciale. E gioverebbe poi, quindi, conoscere se nelle intenzioni del lettore i destinatari della pubblicazione debbano essere prevalentemente i soci dell'associazione ovvero tutti i terzi.

Deve, però, essere ancora preliminarmente osservato che nel testo del quesito è rinvenibile una possibile antinomia tra l'intenzione riferita di pubblicare un periodico settimanale *fuori commercio* e l'ipotesi di indicare sulla copertina il costo della stessa allo scopo di sollecitare un'offerta. Le due ipotesi sono in possibile antinomia perché potrebbe apparire, anzi tecnicamente probabilmente è più di una apparenza, che si voglia dar luogo ad una precisa logica di corrispettività tra l'offerta che viene sollecitata e il costo del periodico. Tale logica di corrispettività farebbe perdere all'offerta il suo contenuto di liberalità, sortendo l'effetto di tradursi di fatto in un prezzo, con l'ulteriore conseguenza di qualificare come commerciale l'attività editoriale dell'associazione in questione in assenza dell'ulteriore requisito della prevalente cessione agli associati (*la correlazione tra il costo della rivista e la liberalità, in ogni caso, attrarrebbe alla specifica attività di edizione della rivista le medesime entrate, comportando ulteriori problemi di qualificazione di tali contributi*).

Procedo, dunque, come segue a circoscrivere più dettagliatamente i contorni che, ritengo, caratterizzano il quesito, precisando sin d'ora che la risposta che darò è valida solo in tale contesto.

Dalle caratteristiche del lettore, che è un Frate, deduco che si tratta di una associazione di matrice religiosa che intende pubblicare un periodico per promuovere i fini caritativi o evangelici da essa perseguiti allo scopo di sensibilizzare il più vasto numero possibile di persone circa la propria attività ed i propri progetti.

Orbene, fatta tale ipotesi le soluzioni tecniche sono tre:

- se l'associazione intende vendere la rivista, e decide di farlo prevalentemente nei confronti degli associati, indicherà sulla copertina o definirà per l'abbonamento il prezzo che reputa opportuno (*nella pratica, molte associazioni similari considerano l'iscrizione requisito per ottenere la rivista. Un certo numero di copie della medesima rivista viene inviato poi gratuitamente anche a non iscritti allo scopo di sollecitare l'interesse alle iniziative dell'associazione*). L'attività non assumerà connotazione commerciale, a nulla rilevando il fatto che tra i soci, attraverso un bollettino postale prestampato o una brochure per esempio, l'associazione solleciti anche donazioni libere per la propria attività istituzionale;
- se l'associazione intende vendere la rivista, e decide di farlo sia nei confronti degli associati che di tutti i terzi indicherà sulla copertina o definirà per l'abbonamento il prezzo che reputa opportuno. L'attività assumerà connotazione commerciale e dovranno essere osservati tutti gli obblighi contabili e di versamento delle imposte previsti dalla legge, eventualmente per i soggetti di cui alla legge 398/91 anche tramite lo speciale regime forfetario ad essi riservato, a nulla rilevando anche in questo caso il fatto che l'associazione, attraverso un bollettino postale prestampato o una brochure per esempio, solleciti contemporaneamente anche donazioni libere tra i lettori per la propria attività istituzionale;
- se l'associazione non intende vendere la pubblicazione, potrà inviarla a chiunque ma non dovrà fare alcun riferimento ai corrispondenti costi di edizione. Anche in questo caso, allegando ancora un bollettino postale o una brochure informativa, potrà sollecitare donazioni libere per la propria attività (*dovrà cioè lasciare al donante di determinare in che misura effettuare la propria liberalità senza che, neppure apparentemente, egli possa provvedervi tenute in considerazione le spese sostenute dall'associazione per pubblicare ed inviare la rivista*).

Restano fermi, in linea di principio, gli obblighi di autorizzazione all'attività editoriale da parte del Tribunale competente per territorio.

87. Fondazioni - Acquisto di quote di società di capitali e qualifica di ONLUS

Una fondazione ONLUS, regolarmente riconosciuta, gestisce una casa protetta per anziani e una casa famiglia per minori svolgendo attività di assistenza sociale, sanitaria e socio-sanitaria. Il patrimonio è costituito da un immobile. Non disponendo di proprie entrate patrimoniali, i proventi sono costituiti dai contributi derivati da apposite convenzioni con l'ente Regione e con l'ASL, nonché dalle quote degli utenti ospitati. Al fine di migliorare l'effettuazione dell'attività di riabilitazione, la fondazione avrebbe l'intenzione, previa modifica dello statuto, di acquistare il 40 per cento (pari a 10.000 euro) delle quote di una società a responsabilità limitata biochinesiterapica convenzionata con l'ASL. Gli utili derivanti, previo assoggettamento IRPEG, sarebbero destinati agli scopi istituzionali. Si vuole sapere se, a seguito dell'acquisto di quote totalitarie del capitale sociale di una s.r.l., la fondazione, stante l'art. 10, lett. d) ed e), D.Lgs. n. 460/1997, conserverebbe la qualifica di ONLUS.

Indipendentemente dalla partecipazione o meno in una società di capitali e dal ricevimento degli eventuali utili, lo *status* di ONLUS si conserverebbe comunque, se venissero rispettate tutte le previsioni riportate negli artt. 10 e seguenti del D.Lgs. n. 460/1997, e non solo quelle citate nel quesito (riguardanti il divieto di distribuzione di eventuali utili e avanzi di gestione e l'obbligo di reinvestire gli stessi nelle attività istituzionali o in quelle direttamente connesse).

Nulla vieta dunque ad una fondazione ONLUS di acquisire quote in una società di capitali, né tanto meno ciò rappresenta alcun pericolo alla conservazione o meno della qualifica di ONLUS.

Le eventuali entrate derivanti dagli utili ricevuti relativi alla partecipazione in una società di capitali non dovranno comunque rappresentare l'esclusiva o principale attività dalla quale si percepiscono proventi.

88. Enti non profit

Un ente associativo consegue proventi da attività commerciale superiori alle entrate istituzionali, pertanto, ai sensi dell'articolo 111-bis del T.U.I.R. perde la qualifica di ente non commerciale. Nel caso in cui perda lo *status* di ente non commerciale, deve tenere una contabilità unica per tutte le prestazioni svolte indipendentemente dalle peculiarità degli utenti.

Le quote associative, corrisposte annualmente dai soci, sono finalizzate soltanto ad acquisire e mantenere lo *status* di socio, legittimando la partecipazione dello stesso alle attività istituzionali e non assumono in alcun modo natura corrispettiva, mancando il sinallagma contrattuale prestazione/controprestazione. Le quote associative continuano a non formare il reddito complessivo e a essere escluse dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto oggettivo?

Deve essere mantenuta la contabilità separata, limitatamente all'attività commerciale, o deve essere istituita contabilità unica (istituzionale- commerciale)?

In caso di perdita della qualifica fiscale di ente non commerciale, tutte le operazioni afferenti il soggetto devono essere contabilizzate come componenti del reddito d'impresa (non c'è più distinzione tra attività istituzionale e le altre attività). Non si possono più applicare le disposizioni degli articoli da 108 a 111-ter del T.U.I.R., relative agli enti non commerciali. Di conseguenza, non si può applicare alle entrate derivanti dal versamento delle quote associative l'esclusione dal reddito disposta dall'articolo 111 del T.U.I.R., mentre rimane valido il non assoggettamento a IVA per mancanza del presupposto oggettivo.

L'ente che ha perso la qualifica di «non commerciale» deve tenere una contabilità unica, secondo le regole del D.P.R. 600/1973.

89. Regime IVA per gli acquisti dell'associazione di volontariato

Un'associazione ONLUS riconosciuta e iscritta da tempo nel Registro del volontariato svolge ogni anno 600 mila ore di servizio gratuito nei reparti pediatrici degli ospedali di Milano e di altre 50 sedi sul territorio nazionale. Grazie ad un lascito, sarebbe intenzionata all'acquisto di un ufficio, intestato all'associazione, strettamente legato alla sua attività. Da sempre uno dei «crucchi» consiste nel dovere pagare l'IVA al 20% su ogni acquisto (giocattoli per i bambini, arredi per le sale gioco in seguito donate agli ospedali, ecc.), ma non avendo partita attiva di IVA, dato che si tratta di un servizio totalmente gratuito, l'associazione non è in grado di recuperare nulla. Nel caso specifico, l'IVA a gravare sull'appartamento (da destinarsi a ufficio) ammonterebbe a circa 140 milioni di vecchie lire (si precisa che il venditore è una s.r.l.). Quale strumento potrebbe adottarsi per «risparmiare» questo esborso? C'è qualche speranza nelle tanto declamate strategie di supporto al volontariato?

In base all'art. 8, comma 2, legge n. 266/1991, le operazioni effettuate da organizzazioni di volontariato iscritte negli appositi registri non si considerano né prestazioni di servizi, né cessioni di beni ai fini IVA.

Questo significa che in relazione a tali soggetti non si ravvisa il presupposto necessario all'applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 1, D.P.R. n. 633/1972 (R.M. 6 giugno 1994, n. 12) e, di conseguenza, neppure l'IVA sulle operazioni passive è in alcun modo recuperabile.

Inoltre, in relazione alle operazioni passive, il Ministero delle Finanze con C.M. 30 novembre 2000, n. 217/E ha chiarito che sono in ogni caso da assoggettare ad IVA le prestazioni di servizi e le cessioni di beni da effettuare nei confronti delle organizzazioni di volontariato, comprese le cessioni di beni mobili registrati utilizzati per il soccorso.

Pertanto, l'acquisto immobiliare da parte dell'organizzazione di volontariato è soggetto IVA, con l'aliquota di competenza, senza possibilità di recupero della stessa, che diventa quindi un puro costo.

90. Distacco di personale da un'impresa a una ONLUS

Quali sono gli adempimenti formali che un'impresa deve seguire, qualora metta a disposizione di una ONLUS proprio personale (distacco di una o più unità) ai sensi dell'art. 65, comma 2, lett. c-septies), D.P.R. n. 917/1968 e D.Lgs. n. 460/ 1997?

L'intervento socialmente responsabile di un'impresa a favore di una ONLUS si può manifestare attraverso diverse azioni, tra cui quelle:

- della donazione diretta di somme di denaro;
- della cessione di derrate alimentari e prodotti farmaceutici;
- della cessione di beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa stessa;
- del distacco di proprio personale (dipendenti assunti a tempo indeterminato) da quantificare nella misura massima del beneficio fiscale connesso all'operazione, pari alla deduzione delle spese relative all'impiego di personale nel limite del 5 per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente.

La questione presenta due profili di approfondimento strettamente connessi, vale a dire la possibilità di usufruire di un'agevolazione di natura fiscale (art. 65, comma 2, lett. c-septies), T.U.I.R.) che risponde a precise finalità, attraverso il ricorso ad uno strumento giuridico di largo utilizzo tra le imprese nel settore *for profit*: il distacco.

È inutile sottolineare che, nel caso di specie, non vi sono adempimenti particolari o sostanziali differenze da tenere in considerazione, se non l'esatta precisazione, in termini contrattuali e attraverso uno scambio di lettere tra l'impresa e la ONLUS, delle modalità attraverso le quali avverrà il «prestito» di proprio personale.

Ciò, peraltro, purché il predetto personale venga utilizzato per la «prestazione di servizi a favore della ONLUS» limite, individuato dalla norma fiscale, per usufruire dell'agevolazione (cfr. C.M. Finanze n. 22/1999/E).

L'istituto del distacco è solitamente utilizzato, da parte delle imprese, nella forma del cosiddetto «distacco anomalo» (che è di fatto divenuto la norma), mentre nel caso di specie lo strumento giuridico adoperato sarebbe un distacco in senso proprio.

Giova, allora, ricordare brevemente quali siano le caratteristiche di tale istituto.

Con il termine di distacco del lavoratore la giurisprudenza e la dottrina hanno sempre inteso, propriamente, la modifica – di solito *a)* temporanea e *b)* dietro interesse specifico del datore di lavoro distaccante – dallo schema del rapporto lavorativo in essere e consistente nel verificarsi di una diversa modalità di esecuzione della prestazione: non più in favore del datore di lavoro originario, bensì verso un soggetto terzo effettivo beneficiario della prestazione (cfr. Cass., Sez. Lav., 10 agosto 1999, n. 8567).

Nel distacco, quindi, tutti gli altri aspetti del rapporto di lavoro diversi dalle modalità di esecuzione della prestazione restano invariati: il lavoratore continuerà a svolgere la medesima prestazione e il datore di lavoro continuerà ad essere l'unico soggetto tenuto all'adempimento degli obblighi retributivi, previdenziali, contributivi nonché a detenere il potere direttivo (incluso quello di determinare la cessazione del distacco), parte del quale potrà essere solo eventualmente delegato al distaccatario, rimanendo generalmente estranea alla legittimità del distacco in sé, la volontà del lavoratore che esegue la prestazione (anche se nel caso di specie un certo valore può essere attribuito anche alla volontà del prestatore).

Diversa è, invece, l'ipotesi del «distacco anomalo» con sospensione consensuale del rapporto di lavoro e contestuale attivazione di un nuovo rapporto di lavoro con la società distaccataria.

In questo caso, che non interessa ai fini della possibilità di usufruire dell'agevolazione fiscale, l'onere retributivo e contributivo grava sul datore di lavoro distaccatario.

In linea generale, quindi, trattandosi di un vero e proprio «prestito» di personale, è indispensabile che l'accordo sia strutturato in modo da rendere il più possibile evidenti tutti gli elementi idonei ad evitare la configurazione di eventi elusivi, quali il mancato rispetto del divieto di interposizione illecita di manodopera, di cui all'art. 1 della legge 23 ottobre 1960, n. 1369, sia attraverso modalità di esecuzione della prestazione direttamente connesse alla prestazione di servizi a favore della ONLUS, sia attraverso l'esplicitazione dei presupposti, già accennati prima, del distacco: *a)* un interesse giuridicamente rilevante da parte del datore di lavoro distaccante (quindi connesso alla prestazione di servizi); *b)* la temporaneità del distacco.

91. Gestione del bar di un circolo ricreativo e rilevanza IVA

Un circolo ricreativo ha al proprio interno un bar che somministra bevande e alimenti ai soli soci, mentre nessun tipo di somministrazione viene effettuata nei confronti di persone estranee all'associazione. Si chiede se l'incasso del bar debba essere assoggettato ad IVA.

Il trattamento fiscale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dell'attività di gestione di un bar da parte di un'associazione o circolo ricreativo ha costituito oggetto di vari interventi sia da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, sia da parte della giurisprudenza (in relazione a quest'ultima, particolare interesse rivestono alcune prese di posizione da parte della Suprema Corte di Cassazione, che saranno oggetto di esame nell'ambito della presente risposta).

Volendo, in *primis*, esaminare le norme che disciplinano l'oggetto del quesito, si rileva che, sulla base di quanto previsto dal comma 4 dell'art. 4, D.P.R. n. 633/1972, per gli enti che non abbiano per oggetto principale od esclusivo l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio d'impresa soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Prosegue la norma affermando che si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona.

Il successivo comma 5, alla lett. d), individua fra le attività da considerarsi in ogni caso commerciali, la gestione di spacci aziendali, la gestione di mense e la somministrazione di pasti.

Infine, nell'ambito di questa breve (ma opportuna) panoramica sulle norme contenute nell'ambito del citato art. 4, D.P.R. n. 633/1972, occorre rammentare come il comma 6 del predetto articolo preveda che per le associazioni di promozione sociale, ricomprese fra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lett. e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità 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 che siano soci, associati o partecipanti o nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività, nonché nei confronti dei soci, associati o partecipanti di queste ultime.

In particolare, il contenuto di quest'ultimo comma testé citato (introdotto dall'art. 5, comma 2, lett. c), D.Lgs. n. 460/1997, con effetto dal 1° gennaio 1998), induceva il Ministero dell'Economia e delle Finanze a sostenere, nell'ambito della circolare n. 124/E del 1998, che il requisito della non commercialità dell'attività di somministrazione di alimenti e bevande effettuata da bar o servizi similari interni alle associazioni, a decorrere dal 1° gennaio 1998, avrebbe dovuto essere considerato sussistente esclusivamente nei confronti delle predette associazioni di promozione sociale indicate al citato comma 6, art. 4, D.P.R. n. 633/1972, mentre, per tutti gli altri enti di tipo associativo non contemplati dall'art. 4, comma 6, la predetta attività avrebbe avuto il carattere della commercialità, anche se svolta nei confronti dei propri associati.

Sul punto, la Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza 15 gennaio 2002, n. 6340, era intervenuta affermando che l'attività di bar-café, con miscita di bevande o somministrazione di pasti ai propri associati, effettuata da un'associazione assistenziale e ricreativa con una propria organizzazione e verso il pagamento di corrispettivi eccedenti i costi di imputazione, costituisce attività commerciale assoggettabile all'IVA. La Corte, nel contesto della sentenza, giungeva ad affermare che «la gestione nell'ambito di strutture associative di esercizio di bar, non può, infatti, ritenersi coerente a farsi rientrare fra le finalità istituzionali di un'associazione culturale, assistenziale, ricreativa e sportiva». Le predette attività avrebbero, secondo la sentenza «inequivoca natura commerciale».

La medesima Corte di Cassazione è di recente intervenuta nuovamente sul tema con la sentenza 13 gennaio 2004, n. 280, la quale ha sostanzialmente ed esplicitamente rovesciato l'assunto contenuto nella sentenza n. 6340/2002 citata in precedenza. Con l'ultimo pronunciamento, la Suprema Corte afferma, infatti, che:

- la gestione di un bar non può considerarsi ricompresa nell'ambito delle attività oggettivamente commerciali di cui al comma 5. art. 4, D.P.R. n. 633/1972, il quale, come detto, prevede la presunzione assoluta di commercialità relativamente alla «gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti»;
- la norma di cui al comma 5 ha natura speciale e, quindi, derogatoria di quella contenuta al precedente comma 4;
- alla luce di tale specialità, non è possibile estendere in via analogica alla gestione del bar la previsione di commercialità sussistente per le predette attività.

Nello specifico, la Suprema Corte affermava che proprio la natura assistenziale, culturale, sportiva e ricreativa dell'associazione rendeva l'attività di ristoro complementare a quella istituzionale dell'ente (nella fattispecie, inoltre, l'ente destinava il *surplus* derivante dalla vendita al funzionamento delle strutture e alle attività istituzionali, in maniera tale da escludere ogni intento speculativo).

In conclusione, occorre rilevare come la sentenza n. 280/2004 della Suprema Corte di Cassazione abbia finalmente portato chiarezza interpretativa nella controversa vicenda attinente alla rilevanza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dell'attività di gestione di bar all'interno di circoli ricreativi e di associazioni.

Risulta, infatti, fuorviante, l'automatica assimilazione al concetto di "somministrazione di pasto" dell'attività di gestione di bar: pare opportuno, sul punto, rammentare come la circolare n. 3/E del 1980, stabilisse che per pasto deve intendersi la somministrazione di alimenti caldi o freddi, in uno o più piatti, che vengono consumati al banco o al tavolo con o senza bevande o forniti a domicilio (con esclusione, quindi, delle vendite per asporto).

In conseguenza di ciò, la gestione di bar all'interno di circoli ricreativi e associazioni previste nell'ambito dell'art. 4, comma 4, D.P.R. n. 633/1972, non costituisce di per sé attività avente il requisito della commercialità, allorché la stessa:

- non si concretizza in somministrazioni di pasti, così come definiti dallo stesso Ministero dell'Economia e delle Finanze, ma di semplici alimenti e bevande non assimilabili al concetto di "pasto";

- la gestione del bar risulti complementare all'attività istituzionale dell'ente e, come tale, sia rivolta ai soci, associati o partecipanti, ovvero ad associazioni che svolgono la medesima attività o ai soci, associati o partecipanti di tali associazioni;
- non abbia finalità di carattere lucrativo.

92. Regime fiscale dell'attività turistica e ricettiva delle associazioni di promozione sociale

L'art. 31, comma 3, della legge n. 383/2000 autorizza le associazioni di promozione sociale all'esercizio di attività turistiche e ricettive per i propri associati con possibilità di promuovere e pubblicizzare le proprie iniziative attraverso i mezzi d'informazione, fermo l'obbligo di specificare che esse sono riservate ai soci. Si vuole sapere quale sia il trattamento fiscale ai fini IRES e IVA per queste strutture.

Le associazioni di promozione sociale sono enti finalizzati all'attività sociale a favore dei propri associati, avvalendosi, per il perseguimento delle attività istituzionali, del lavoro in prevalenza prestato dagli stessi associati in forma volontaria, libera e gratuita.

Promuovono la solidarietà e il volontariato, nonché l'aggregazione sociale, attraverso lo svolgimento di attività culturali o sportive per innalzare la qualità della vita; ne sono esempio l'Acli e l'Arco (C.M. n. 124/1998). La legge 7 dicembre 2000, n. 383, relativa alla "Disciplina delle associazioni di promozione sociale", è intervenuta per disciplinare il riconoscimento e la costituzione di queste associazioni, dando attuazione, nel pieno rispetto del dettame costituzionale – artt. 2, 3, comma 2, 4, 9 e 18 – ai principi fondamentali di valorizzazione e promozione dell'associazionismo a sfondo sociale di nuove realtà associative, nonché di consolidamento e rafforzamento di quelle esistenti, conformi a legge.

La legislazione in questione ha dettato, inoltre, norme a cui le regioni e le province autonome devono attenersi nel disciplinare i rapporti tra le istituzioni pubbliche e le associazioni di promozione sociale stesse, nonché i criteri cui debbono uniformarsi le amministrazioni statali e gli enti locali nei medesimi rapporti. Requisiti indispensabili per l'ottenimento dell'iscrizione sono sanciti dall'art. 3 della citata legge. Presso le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano sono istituiti rispettivamente registri su scala regionale e provinciale, a cui possono iscriversi tutte le associazioni in possesso dei requisiti previsti dalla legge e che svolgono attività, rispettivamente, in ambito regionale o provinciale.

L'iscrizione nel registro nazionale delle associazioni di promozione sociale a carattere nazionale comporta il diritto di automatica iscrizione nel registro medesimo dei relativi livelli di organizzazione territoriale e dei circoli affiliati, mantenendo, nei confronti di tali soggetti, i benefici connessi all'iscrizione nei registri regionali e provinciali sopra citati. La normativa giuridico-fiscale applicabile alle associazioni di promozione sociale dotate di iscrizione negli appositi registri è contenuta nell'art. 148 del T.U.I.R. (D.P.R. n. 917/1986), nell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, completata con le disposizioni di favore di cui alla legge n. 383/2000.

La *ratio* dei benefici fiscali previsti dall'assetto normativo delineato è l'incentivazione delle attività promosse dalle associazioni di promozione sociale, favorendo, nel contempo, l'acquisizione di risorse da parte di potenziali donatori.

L'oggetto in disamina, l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, è esercitato da parecchie associazioni, a livello di attività accessoria e complementare, in quanto ritenuto funzionale alla completa realizzazione degli scopi istituzionali.

È la stessa legge-quadro sul turismo, legge n. 217/1983, ad autorizzare, all'art. 10, le associazioni senza scopo di lucro che operano a livello nazionale con finalità ricreative, culturali, religiose o sociali all'esercizio agevolato di attività turistiche e ricettive esclusivamente per i propri associati, senza l'osservanza delle formalità e delle limitazioni dettate in materia per le agenzie di viaggi, lasciando alle leggi regionali la fissazione dei requisiti minimi omogenei e delle modalità di esercizio per il compimento delle stesse nei rispettivi ambiti associativi.

L'art. 31, comma 3 della legge n. 383/2000, autorizza, invece, specificamente le organizzazioni di promozione sociale all'esercizio di attività turistiche e ricettive per gli associati, avvalendosi della possibilità di promuovere e pubblicizzare le proprie iniziative attraverso i mezzi di informazione, purché riservate agli associati (e rimanendo obbligate alla stipula di polizze assicurative secondo la normativa vigente).

L'art. 148 del T.U.I.R., disciplinando l'imponibile IRES degli enti di tipo associativo, formula principi di esclusione generali e particolari in materia di attività commerciali, prevedendo, al comma 5, una disciplina tributaria specifica per alcune attività "sicuramente commerciali" secondo il comma 4 dell'articolo stesso: ci si riferisce alle attività di somministrazione di alimenti e bevande e di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, che subiscono una deroga alla "commercialità" a favore delle associazioni di promozione sociale per effetto del verificarsi di puntuali e precise condizioni.

Le attività organizzative di viaggi e soggiorni turistici costituiscono condizioni di "non commercialità", secondo il disposto del comma 5 dell'art. 148 del T.U.I.R., se:

- svolte dalle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lett. e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno (nonché se svolte dalle associazioni politiche, sindacali e di categoria e dalle associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese);
- strettamente complementari a quella svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali dell'ente, dando origine a un ampliamento dell'ambito operativo di tale associazione;
- svolte nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3 dell'art. 148 del T.U.I.R., vale a dire gli iscritti, gli associati o i partecipanti dell'ente; altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale; gli associati, partecipanti o tesserati delle altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale.

La legge n. 383/2000 ha introdotto una normativa specifica in relazione a questi soggetti: l'art. 20 stabilisce che le agevolazioni fiscali riservate ai soci si applicano anche ai familiari e conviventi di questi ultimi, consentendo loro l'estensione del beneficio della "decommercializzazione" dell'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici.

È consentita l'applicabilità delle agevolazioni a condizione che, secondo il comma 8, art. 148 del T.U.I.R., le associazioni destinatarie della normativa di favore:

- abbiano redatto l'atto costitutivo e lo statuto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autentica o registrata;
- l'atto costitutivo o lo statuto contengano le seguenti clausole:

- 1) 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;
- 2) 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'art. 3, comma 190 della legge n. 662/1996;
- 3) 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 di età il diritto di voto per l'approvazione e le modifiche dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- 4) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statuarie;
- 5) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti, criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;
- 6) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Ai sensi del comma 4 dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, non sono imponibili le prestazioni effettuate in conformità alle finalità istituzionali dalle associazioni di promozione sociale (dalle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche e di formazione extrascolastica della persona), anche se eseguite verso pagamento di corrispettivi specifici o contributi supplementari, nei confronti dei propri soci o associati. Il comma 5 dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 statuisce una presunzione generale di imponibilità per determinati tipi di attività, tassativamente indicate, considerate in ogni caso commerciali, da chiunque vengano esercitate. In queste attività rientra, alla lett. g), l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici (nonché le prestazioni alberghiere e di alloggio). Quindi, per le associazioni di promozione sociale, ricomprese tra gli enti di cui alla legge n. 287/1991, riconosciute dal Ministero dell'Interno, le disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, pur recependo, al comma 6 dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, l'esclusione della "commercialità" dell'attività di somministrazione di alimenti e bevande, effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, alle stesse condizioni dettate dal T.U.I.R., non prevede alcuna eccezione alla norma generale per l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, che, da chiunque esercitata, ai fini IVA è considerata comunque attività commerciale. Le associazioni di promozione sociale, autorizzate dall'art. 31, comma 3, della legge n. 383/2000, all'esercizio di attività turistiche e ricettive per i propri associati, sono così tenute ad imputare i relativi proventi quali imponibili ai fini IVA, ma non anche ai fini IRES (e, analogamente, ai fini IRAP; regolata, quest'ultima, dall'art. 10, D.Lgs. n. 446/1997).

93. Associazioni sportive dilettantistiche: agevolazioni e qualificazioni dei ricavi

Un'associazione (oppure società) sportiva dilettantistica che non pratichi attività agonistica vuole sapere se può usufruire delle agevolazioni previste dalla legge n. 398/1991.

Inoltre, i ricavi conseguenti a tale attività amatoriale, quali i corrispettivi dell'utilizzo delle attrezzature messe a disposizione dall'associazione, sono da considerarsi inerenti ad attività commerciali o istituzionali?

La legge n. 398/1991 prevede un regime contabile di determinazione forfetaria del reddito e IVA particolarmente vantaggioso. Attualmente, anche alla luce delle numerose modifiche e integrazioni normative succedutesi negli anni, possono individuarsi quali potenziali beneficiari i seguenti soggetti:

- a) associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai sensi del D.P.R. n. 361/2000;
- b) associazioni sportive dilettantistiche non riconosciute di cui agli artt. 36 e segg. del Codice civile;
- c) società di capitali senza scopo di lucro sportive dilettantistiche;
- d) associazioni senza scopo di lucro;
- e) pro-loco;
- f) associazioni bandistiche, cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente riconosciute senza fini di lucro.

In aggiunta a tali requisiti soggettivi, l'applicazione del regime di cui alla legge n. 398/1991 è subordinata al rispetto di limiti inerenti ai volumi dell'attività commerciale, l'ottenimento di riconoscimenti o affiliazioni, l'oggetto dell'ente. Per quanto attiene ai limiti dei volumi di attività l'accesso ai benefici è consentito solo a coloro che, nel periodo d'imposta precedente, non abbiano conseguito proventi di natura commerciale per un importo superiore a 250mila euro. Inoltre, si devono rispettare gli obblighi, riferibili esclusivamente ai soggetti sportivi, di affidarsi a una federazione nazionale o a un ente nazionale di promozione riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, e di svolgere attività sportive dilettantistiche. Proprio rispetto a tale ultimo elemento è opportuno effettuare delle considerazioni. Infatti, nella C.M. n. 1/1991 è precisato che per attività sportiva dilettantistica deve intendersi quella definita nell'ambito della normativa regolamentare degli organismi cui l'ente è affiliato. Pertanto, e fatti salvi gli eventuali richiami e obblighi regolamentari, l'elemento agonistico non rappresenta un requisito indispensabile per la qualificazione sportiva dilettantistica e per il conseguimento dei benefici di cui alla legge n. 398/1991. Del resto, ai fini della fruibilità del regime *ex lege*, l'obbligo di svolgere attività sportive dilettantistiche riguarda esclusivamente il caso in cui si adotti la forma soggettiva della società di capitali; diversamente, in presenza di associazioni, il regime forfetario deve ritenersi comunque applicabile purché risultino rispettati i requisiti di non lucratività richiesti dall'art. 9-bis del D.L. n. 417/1991, convertito in legge n. 66/1992. Rispetto alla seconda problematica rilevata nel quesito inerente all'eventuale commercialità dei proventi derivanti dall'utilizzazione delle attrezzature dell'ente sportivo, è necessario chiarire in quali circostanze le somme versate da associati/soci/partecipanti assumono natura di corrispettivi imponibili. Al riguardo, è opportuno distinguere tra ente sportivo dilettantistico in forma di associazione non privilegiata (*ex art. 148, comma 1 del T.U.I.R.*), privilegiata (*ex art. 148, comma 3 del T.U.I.R.*), o società di capitali senza scopo di lucro (*ex art. 90 della legge n. 289/2002*).

In presenza di associazione sportiva dilettantistica, ente associativo non privilegiato, che quindi all'interno del proprio statuto non accoglie le clausole obbligatorie previste dall'art. 148, comma 8 del T.U.I.R., devono considerarsi non commerciali ai fini IRES e IVA esclusivamente le somme versate dagli associati o dai partecipanti a titolo di quote o contributi associativi (per intendersi, l'iscrizione annuale).

In ipotesi di associazione sportiva dilettantistica, ente associativo privilegiato, che diversamente ha accolto nel proprio statuto le clausole obbligatorie richieste dall'art. 148, comma 8 del T.U.I.R., oltre a quanto detto in precedenza, si considerano non commerciali *ex art. 148, comma 3 del T.U.I.R.* e art. 4 del D.P.R. n. 633/1972: «Le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, 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». Pertanto, fatte salve le eccezioni previste da disposizioni in materia di imposte dirette e IVA, non sono imponibili i proventi derivanti da prestazioni specifiche dell'ente nei confronti di associati ed effettuate in diretta attuazione degli scopi istituzionali (quali i pagamenti per l'utilizzazione delle attrezzature sportive).

Tuttavia, detto e più ampio beneficio è condizionato al necessario rispetto delle clausole previste dal citato comma 8 dell'art. 148, tra le quali si rammenta quella che impone una disciplina uniforme del rapporto associativo volto a garantire l'effettività dello stesso e l'attribuzione a tutti gli associati maggiori di età del diritto di voto per l'approvazione e le modifiche di statuto, regolamenti e per la nomina degli organi direttivi.

Da ultimo, in presenza di società di capitali sportive dilettantistiche senza scopo di lucro, a seguito della natura tributaria di tali entità, tutti i proventi conseguiti tendono a qualificarsi come commerciali, salvo l'applicabilità delle disposizioni di cui all'art. 148, comma 3 del T.U.I.R. Tanto premesso, valgono analoghe considerazioni a quelle svolte per gli enti associativi privilegiati, con l'aggiunta di una precisazione in merito ai destinatari delle attività agevolate. Infatti, in assenza di una chiara interpretazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, sembra possibile applicare le agevolazioni che consentono la decommercializzazione a fini tributari dei corrispettivi specifici, esclusivamente alle operazioni effettuate nei confronti di soci (intesi quali detentori di partecipazioni del capitale sociale), ed eventualmente di partecipanti iscritti ad altre entità sportive facenti parte di un'unica organizzazione locale o nazionale (come i tesserati alla medesima federazione o ente di promozione sportiva). Diversamente, per i partecipanti ai quali non sono attribuiti diritti amministrativi, si ha una piena rilevanza commerciale e imponibilità per tutte le prestazioni e cessioni, compresa l'utilizzazione delle attrezzature sportive, che l'ente dovesse effettuare in loro favore.

94. Obbligo di presentazione del mod. Unico, redditi di capitale e fondi raccolti

In merito al quesito «Dichiarazione dei redditi e raccolta fondi», pubblicato in Terzo Settore n. 2/2004, pag. 35, un'associazione riconosciuta chiede delucidazioni circa la presentazione del mod. Unico. Vuole sapere se le voci "redditi di capitale" e "raccolta di fondi" rientrano nelle categorie previste che obbligano la presentazione di tale modello. Per quanto attiene alla prima, si tratta del patrimonio di liquidità costituito a suo tempo per l'ottenimento del riconoscimento giuridico, sottoscritto in obbligazioni intestate all'associazione, che produce un reddito non superiore a 1.500 euro l'anno, che viene reinvestito per il perseguimento dei fini istitutivi. Per quanto riguarda la raccolta di fondi, se tale può considerarsi, nel caso specifico, si tratterebbe dei biglietti d'ingresso che il pubblico paga per accedere al museo dell'associazione. Dato che il museo è l'espressione diretta del perseguimento dei fini istitutivi dell'associazione, sul biglietto rilasciato al visitatore è chiaramente espresso che gli introiti derivanti dai biglietti sono reimpiegati per il perseguimento dei fini istitutivi. Si chiede se la natura dei due introiti costituisca obbligo per la presentazione del mod. Unico, non avendo l'associazione alcuna altra voce di entrate che possa, in qualche modo, costituire obbligo di dichiarazione (gennaio 2005).

In via generale, ai fini della determinazione del reddito complessivo di un ente non commerciale, l'art. 143 del nuovo T.U.I.R. (ex art. 108) stabilisce che questo è formato da tutti i redditi fondiari, d'impresa, di capitale e diversi ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione esclusi quelli esenti o quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Trattandosi di obbligazioni, pertanto, l'applicazione delle ritenute sugli interessi prodotti risultano essere a titolo definitivo (12,5%), non sussistendo alcun obbligo a fini dichiarativi.

Con riguardo, invece, ai biglietti d'ingresso che il pubblico paga per accedere al museo dell'associazione, si ritiene che questa attività non possa in alcun modo essere annoverata tra quella di "raccolta fondi". Le caratteristiche di simili raccolte, infatti, le quali non concorrono alla formazione del reddito dell'ente, sono del tutto specifiche come illustrato dalla C.M. n. 124/E del 12 maggio 1998 (punto 2.2.).

Pertanto la prestazione di un servizio dietro pagamento di uno specifico corrispettivo è da considerarsi a tutti gli effetti attività commerciale (reddito d'impresa), indipendentemente dalla sua conformità o meno con i fini istituzionali. Ciò, evidentemente, comporta l'obbligo della presentazione del modello dichiarativo (Unico). Ai fini dell'IVA, invece, deve rilevarsi che l'art. 10, comma 22, del D.P.R. n. 633/1972 dispone l'esenzione dall'imposta per le prestazioni inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, giardini botanici e simili. Detta disposizione ha carattere oggettivo, rendendosi applicabile a prescindere dal soggetto che realizza l'attività, sia esso pubblico, privato, lucrativo o non.

95. Adeguamento dello statuto e mutualità prevalente

Una cooperativa sociale a responsabilità limitata, che gestisce uno spaccio alimentare e un ristorante, deve rifare il proprio statuto, come da nuove norme. Trattandosi nella specie di una cooperativa di utenti e di lavoratori, vuole sapere se le è consentito adottare lo statuto di cooperativa sociale a mutualità prevalente (gennaio 2005).

Ai sensi dell'art. 111-*septies* delle norme di attuazione e transitorie al codice civile (preleggi) come modificate dal D.Lgs. n. 6/2003, le cooperative sociali che rispettino i limiti della legge n. 381/1991 sono considerate, indipendentemente dai requisiti di cui all'art. 2513 cod. civ., cooperative a mutualità prevalente.

Si ricorda che l'art. 1 della legge n. 381/1991 definisce come sociali quelle cooperative che hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini, attraverso:

- a) la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi;
- b) lo svolgimento di attività diverse (...) finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate.

In riferimento alle cooperative di tipo "B" si ricorda che le persone svantaggiate devono costituire almeno il 30 per cento dei lavoratori della cooperativa e, compatibilmente con il loro stato soggettivo, essere socie della cooperativa stessa.

Pertanto, se la cooperativa in quesito conserva la qualifica di sociale, non si pone alcun problema circa la classificabilità della stessa quale cooperativa a mutualità prevalente; in caso contrario è necessario verificare il rispetto dei requisiti imposti dall'art. 2513 cod. civ.

96. Contabilizzazione dei costi promiscui nell'attività commerciale

Un ente non commerciale s'interroga sulla corretta contabilizzazione dei costi promiscui, alla luce di quanto dettato dall'art. 144 del T.U.I.R. (art. 109 nella numerazione vigente sino al 31 dicembre 2003) a proposito di deducibilità degli stessi. In relazione all'obbligo di tenere contabilità separata per l'attività commerciale, come previsto dal comma 2 del medesimo art. 144, si chiede se i costi promiscui debbano essere contabilizzati nella parte di contabilità relativa all'attività istituzionale o in quella commerciale (gennaio 2005).

La domanda che il lettore pone circa la soluzione dettata, con effetto dal 1998, per la determinazione del reddito e per la tenuta della contabilità fiscale degli enti non commerciali rivela che essa non è stata ancora ben "digerita" da tutti.

L'occasione è allora utile per ricordare che già prima d'allora era nota al legislatore tributario la possibilità che gli enti non commerciali potessero sostenere una quota di costi che non era interamente imputabile all'attività "commerciale", ma promiscuamente all'intera attività dell'ente.

Prima del 1998, infatti, la quota deducibile di tali costi era determinata analiticamente, cioè per la parte effettivamente deducibile in base a criteri oggettivi o di proporzionalità e simili, se l'ente sceglieva – come all'epoca gli era concesso – di tenere contabilità separata per le attività commerciali; diversamente, cioè se l'ente teneva un'unica contabilità in relazione all'attività complessivamente svolta, la quota deducibile dei costi promiscui era determinata con criterio identico a quello attuale.

Le novità introdotte a decorrere dal 1998 sono dunque due:

- gli enti non commerciali che esercitano anche attività considerate commerciali ai fini tributari devono comunque tenere per esse contabilità separata, non possono più sceglierlo;
- ai fini della determinazione del reddito di impresa derivante dall'esercizio di tali attività commerciali gli eventuali costi promiscui sono deducibili solo con criterio proporzionale, cioè non più analiticamente come invece avveniva e come tutt'ora avviene ai fini IVA.

Sintetizzando, possiamo dire che ad esito del D.Lgs. n. 460/1997 gli enti non commerciali sono obbligati a tenere contabilità separata relativamente alle attività commerciali e il criterio di deducibilità dei costi promiscui è quello che prima si applicava, invece, nel caso in cui l'ente avesse scelto di tenere un'unica contabilità.

Tanto riepilogato e ricordato possiamo approfondire il tema contabile che il lettore solleva.

Per farlo è d'aiuto ricorrere alle istruzioni fornite dall'Amministrazione finanziaria per la compilazione di Unico 2004. Nella parte introduttiva del paragrafo relativo al quadro RF – enti in contabilità ordinaria – è detto che il reddito di impresa è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione delle norme tributarie. Il dato di partenza da indicare ai righi RF3 o RF4 del quadro RF del modello di dichiarazione è dunque, rispettivamente, l'utile o la perdita risultante dalla contabilità dell'attività commerciale computando in essa per intero i costi promiscui. La conferma immediata di tale conclusione è che – come le istruzioni dicono subito dopo – al rigo RF25 tra le variazioni in aumento deve essere indicata la parte di costi promiscui eccedente la quota deducibile secondo il rapporto proporzionale dettato dal comma 4

dell'art. 144 del T.U.I.R. (cioè il comma 3-*bis* dell'art. 109 del T.U.I.R. nella numerazione previgente).

Attraverso il modello di dichiarazione (il riferimento è sempre Unico 2004) devono poi anche essere forniti all'Amministrazione finanziaria i dati necessari – in caso di controllo – a verificare l'operato dell'ente. Ai righe RS21, RS22 e RS23 del quadro RS l'Amministrazione finanziaria vuole infatti conoscere, rispettivamente, qual è stato l'ammontare dei ricavi che concorrono alla formazione del reddito dell'ente, qual è l'ammontare complessivo di tutti i suoi ricavi e proventi e qual è l'ammontare delle spese relative a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività. Incidentalmente si osservi che sul punto la scelta lessicale dell'Amministrazione finanziaria è oltremodo raffinata; il concetto di "altre attività" in opposizione alle attività commerciali è più chiaro rispetto alla distinzione tradizionale tra attività istituzionali e attività commerciali secondo la definizione del legislatore tributario. Molti fanno fatica infatti a qualificare correttamente le proprie attività quando esse pur essendo istituzionali – cioè coincidenti con la missione dell'ente e con la relativa codificazione statutaria – vengono realizzate con caratteristiche che le rendono oggettivamente commerciali, ancorché soggettivamente senza fini di lucro.

A sostegno della necessità di contabilizzare per intero i costi promiscui nella contabilità commerciale dell'ente, se non bastassero le citazioni dell'Amministrazione finanziaria testé riportate, si pensi ai principi generali di determinazione del reddito. Il reddito fiscalmente imponibile è ottenuto attraverso due momenti: prima, il raffronto tra costi e ricavi derivanti dalla gestione, operato attraverso la contabilità, poi, l'applicazione del modello di determinazione previsto secondo il regime contabile – ordinario o semplificato – adottato.

Concludendo: qualunque sia il regime contabile – ordinario o semplificato – dell'ente, i costi promiscui devono essere contabilizzati per intero nella contabilità commerciale a pena della loro deducibilità. Per i soggetti in regime ordinario la rettifica prevista dall'art. 144 (*ex* 109) sarà fatta nel quadro RF (rigo RF25, in particolare), mentre i soggetti in contabilità semplificata dovranno indicare nel quadro RG il reddito di partenza già al netto della quota di costi promiscui indeducibile (cioè dovranno operare la rettifica di quanto risultante dalla contabilità per inserire il dato di partenza del quadro RG).

97. Adempimenti legati all'esercizio di attività commerciali marginali

Un'associazione di volontariato, costituita ai sensi della legge n. 266/1991 e iscritta nel registro regionale, nella sua attività raccoglie oggetti donati da terzi a titolo gratuito e li rivende all'interno del proprio mercatino dell'usato gestito in proprio. L'associazione vuole sapere se, svolgendo tali attività commerciali marginali, così come definite nel decreto interministeriale 25 maggio 1995, ha l'obbligo di sottostare alle norme che regolano lo svolgimento di attività commerciali, quali l'iscrizione al Rec e l'autorizzazione comunale alla vendita: oppure, se, trattandosi di attività non commerciali in senso proprio, non sono previsti adempimenti amministrativi di alcun tipo (gennaio 2005).

Si ritiene che l'organizzazione di volontariato in questione non sia tenuta ad iscriversi in alcun registro o repertorio (Rec o Rea) e che non necessiti ordinariamente di una specifica autorizzazione alla vendita, salvo che non sia prevista dal regolamento del Comune in cui ha sede l'attività di raccolta fondi anche per attività occasionali con fini di solidarietà.

Ricostruiamo brevemente il contesto di riferimento. Per le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri previsti dall'art. 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, "Legge-quadro per il volontariato", è prevista la possibilità di svolgere attività ordinariamente considerate rilevanti economicamente solo se finalizzate al reperimento delle risorse necessarie al raggiungimento dei propri fini istituzionali. Tali attività sono definite dal legislatore commerciali e produttive marginali e in quanto tali non soggette a tassazione diretta. Alcune condizioni obbligatorie da rispettare, poi, le rendono non soggette a tassazione indiretta (IVA) per mancanza di requisiti oggettivi. Il decreto del Ministero delle Finanze, di concerto con il Ministro per gli Affari sociali del 25 maggio 1995, ha definito tali attività, tra le quali si possono citare essendo tra le più diffuse le attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato e le attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

Si precisa poi che le attività devono essere svolte, in funzione della realizzazione del fine istituzionale dell'organizzazione di volontariato iscritta nei registri di cui all'art. 6, legge n. 266/1991, e senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato, quali l'uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell'impresa.

In merito al quesito posto pare evidente che il mercatino in oggetto rispetti le suddette condizioni e sia quindi da escludere la commercialità di tale attività. Si ricorda poi che l'iscrizione al Rec è prevista solo per le attività di commercio abituali relative alla somministrazione di bevande e alimenti.

98. Società sportive dilettantistiche a r.l. senza scopo di lucro: regimi IRES e IVA

Una società sportiva dilettantistica a responsabilità limitata senza scopo di lucro, costituitasi nel 2004, ha optato, ai sensi dell'art. 90, legge n. 289/2002, per il regime agevolato previsto dalla legge n. 398/1991.

Chiarito, da parte dell'Agenzia delle Entrate, che ai fini tributari il reddito delle società sportive dilettantistiche è reddito d'impresa senza distinzione fra attività istituzionale e non, si chiede quali regimi IRES e IVA risultino applicabili e se siano coinvolti gli studi di settore (febbraio 2005).

L'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, Finanziaria 2003, innovando significativamente la legge 16 dicembre 1991, n. 398, in materia di agevolazioni fiscali per associazioni sportive dilettantistiche, ne ha esteso il campo di applicazione, introducendo una nuova figura giuridica, rinvenibile nel comma 17, lett. c): la società sportiva dilettantistica costituita in società di capitali o cooperativa senza scopo di lucro. La differenza sostanziale tra un'associazione e una società di capitali sta nei limiti di responsabilità patrimoniale: in caso di insolvenza, il creditore, se di un'associazione si può rivalere sul patrimonio personale di ogni associato, se di una società di capitali si può rivalere solamente fino al limite del capitale conferito dai soci.

Disciplinata in via generale dalla normativa prevista per la tipologia societaria di appartenenza, la nuova società sportiva mantiene, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale e, come tale, è riconducibile nell'ambito dell'art. 73, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 917/1986, aggiornato e integrato con il D.Lgs. n. 344/2003. L'assenza del fine di lucro non incide sulla qualificazione tributaria dell'ente in questione il cui reddito, pertanto, è determinato in via di principio conformemente alle disposizioni del titolo II, capo II, del T.U.I.R., relative alle società e agli enti commerciali.

Il comma 1 dell'art. 90 della Finanziaria 2003 ha, comunque, stabilito un'importante novità, prevedendo esplicitamente l'applicabilità della legge n. 398/1991 e successive modifiche, nonché delle altre disposizioni riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche, alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza scopo di lucro. Nell'articolato quadro di riferimento che ne deriva, l'art. 90 succitato, dopo aver individuato, al comma 17, nelle associazioni sportive con o senza personalità giuridica e nelle società sportive di capitali i soggetti destinatari, al comma 18 ha disciplinato in dettaglio i requisiti soggettivi necessari a identificare la nuova figura societaria destinata ad operare nel settore dello sport dilettantistico. Le società sportive dilettantistiche devono adottare la denominazione sociale contenente la finalità sportiva dilettantistica e utilizzare la stessa in tutti i segni distintivi o comunicazioni rivolte al pubblico. Lo statuto e l'atto costitutivo devono contenere, altresì, le clausole necessarie per assicurare il rispetto sia delle disposizioni dell'ordinamento sportivo sia di determinati altri principi, primi fra tutti l'assenza di fine di lucro e l'obbligo di conformarsi alle norme o alle direttive del Coni, nonché agli statuti e ai regolamenti della Federazione sportiva nazionale o all'ente di promozione sportiva a cui le società intendono affiliarsi. Esse sono inoltre tenute al rispetto di determinati regolamenti attinenti il funzionamento, le irregolarità di gestione e le infrazioni all'ordinamento sportivo. Le società sportive dilettantistiche in possesso dei previsti requisiti sono iscritte nell'apposito registro istituito presso il Coni. In mancanza del formale recepimento nello statuto o nell'atto costitutivo delle precedenti disposizioni e in caso di inosservanza dei regolamenti attuativi, le società sportive dilettantistiche non possono beneficiare del particolare regime agevolato ad esse riservato.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E del 22 aprile 2003 ha chiarito, inoltre, l'ambito di applicazione della normativa tributaria derogatoria applicabile alle società sportive dilettantistiche.

L'art. 148, comma 3, del T.U.I.R. stabilisce la non rilevanza fiscale dei corrispettivi specifici versati dagli iscritti, associati, partecipanti e tesserati per lo svolgimento, da parte dell'associazione, delle attività in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

Viene, invece, esclusa l'applicabilità dell'art. 149, comma 4, del T.U.I.R. in afferenza alla perdita della qualifica di ente non commerciale per le associazioni sportive dilettantistiche, in quanto le società sportive dilettantistiche senza fine di lucro non sono enti non commerciali.

L'equiparazione nell'ambito dello sport dilettantistico tra associazioni e società deve quindi attuarsi a condizione che sia rispettata la natura di ente commerciale delle società medesime.

Presupposto base per l'applicazione della legge n. 398/1991 è lo svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica da parte dell'associazione o società: il concetto di attività sportiva dilettantistica è esplicitato dalle norme organizzative e regolamentari del Coni, delle Federazioni sportive nazionali o degli enti di promozione sportiva.

L'art. 1 della legge in questione, dopo aver individuato il campo di applicazione della normativa, pone un limite quantitativo relativo all'entità dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, nel chiaro intento di creare, nel panorama sportivo dilettantistico, un netto distinguo tra le realtà operative di notevole o minore importanza economica. In tale ottica il legislatore, all'art. 90, comma 2, Finanziaria 2003, ha stabilito in 250.000 euro annui, determinabili secondo il criterio di cassa, l'importo limite di riferimento dei ricavi derivanti da attività commerciale. Limite applicabile, se si tratta di:

a) soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, con decorrenza dal 1° gennaio 2003, purché nel corso dell'esercizio precedente (1° gennaio 2002-31 dicembre 2002) non siano stati conseguiti proventi superiori al suddetto importo;

b) soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (solitamente 1° luglio-30 giugno), con decorrenza dal 1° gennaio 2003, purché nel corso dell'esercizio precedente (1° luglio 2001-30 giugno 2002) non siano stati conseguiti proventi superiori al suddetto importo;

c) soggetti di nuova costituzione che applicano la legge n. 398/1991, qualora ritengano di non superare nel periodo d'imposta da loro adottato il limite di proventi commerciali sopraindicato.

Se nel periodo d'imposta prescelto dall'associazione o società il limite di proventi fissato è superato, il regime forfetario predetto decade a partire dal mese successivo a quello in cui si è verificato il superamento.

Chiarito l'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione della legge n. 398/1991, l'attenzione va rivolta all'esercizio delle necessarie opzioni per avvalersi di tale regime. Il D.P.R. n. 442/1997, innovando profondamente la materia dell'esercizio dell'opzione, ha introdotto il principio della rilevanza del comportamento concludente del contribuente e la necessità della comunicazione dell'opzione stessa agli uffici competenti. Il D.P.R. n. 404/2001 ha poi individuato le forme di comunicazione dell'opzione o della revoca relative ai regimi contabili, stabilendo modalità differenti a seconda che i soggetti siano tenuti o meno alla presentazione della dichiarazione dell'IVA annuale: nel primo caso l'opzione verrà effettuata mediante tale dichiarazione; nel secondo mediante la dichiarazione dei redditi.

La legge n. 398/1991 ha così introdotto a favore delle società ed associazioni sportive dilettantistiche un regime particolare per la determinazione dei tributi IRES e IVA.

Ai fini IRES l'art. 2, comma 5, della legge n. 398/1991 dispone testualmente che, in deroga alle disposizioni contenute nel T.U.I.R., il reddito imponibile dei soggetti di cui all'art. 1 è determinato applicando alla sommatoria dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali e, come tali, calcolati nel pieno rispetto dei criteri previsti dall'art. 81 del T.U.I.R., il coefficiente di redditività del 3 per cento; al risultato ottenuto vanno sommate le plusvalenze patrimoniali – considerate come differenza di valore tra il costo sostenuto per l'acquisto di un bene e il ricavo conseguito dalla vendita dello stesso al netto degli eventuali ammortamenti operati sul costo dell'acquisto –: il totale darà il reddito imponibile a cui applicare l'aliquota IRES. La legge n. 133/1999, novellata successivamente dall'art. 37 della legge n. 342/2000, ha disposto che non concorrono a formare il reddito imponibile, per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore al limite annuo complessivo pari a 51.645,69 euro (importo stabilito con circolare 16 novembre 2000, n. 207/E), i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali e quelli realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata con qualsiasi modalità. Non concorrono altresì a formare il reddito imponibile della società, ai sensi dell'art. 3 della legge n. 398/1991, il premio di addestramento e formazione tecnica, vale a dire le somme corrisposte dalle società professionistiche alle associazioni dilettantistiche per il passaggio di atleti da queste ultime alle prime.

Ai fini IVA, il regime speciale dell'art. 2, legge n. 398/1991, al comma 2, innovato dall'art. 9, comma 3, del D.P.R. n. 544/1999, ha previsto l'obbligo di annotazione dei proventi implicati in un registro conforme al D.M. 11 febbraio 1997, cosiddetto registro IVA minore; al comma 3, prevede che per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali si applichino le disposizioni contenute nell'art. 74, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972. La predetta norma, innovata dall'art. 19, comma 2, del D.Lgs. n. 60/1999, stabilisce che, agli effetti della determinazione dell'IVA, si applica una detrazione forfetizzata in via ordinaria pari al 50 per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili. La medesima disposizione prevede, inoltre, le seguenti specifiche percentuali di detrazione forfetizzata: per le prestazioni di sponsorizzazione, la detrazione è forfetizzata in misura pari a un decimo dell'imposta relativa alle operazioni stesse; per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, la detrazione compete in misura pari a un terzo dell'imposta relativa alle operazioni stesse. Per le prestazioni pubblicitarie, in mancanza di un'espressa previsione normativa, le società sportive dilettantistiche possono beneficiare della detrazione del 50 per cento, stabilita, in via generale, dal citato comma 6 dell'art. 74, come precisato nella circolare 7 settembre 2000, n. 165/E. Da ultimo, considerata la ricorrenza del caso nella prassi concreta, va rilevato che i premi per l'addestramento e la formazione tecnica corrisposti dalle società professionistiche alle associazioni sportive dilettantistiche sono esenti da IVA, ex art. 15, legge n. 91/1981, mentre i proventi conseguiti nella cessione di atleti tra dilettanti sono soggetti ad IVA.

Premesso che a tutt'oggi manca una realizzazione di studi di settore in afferenza all'attività sportiva dilettantistica, la C.M. 21 maggio 1999, n. 110/E, ha precisato che l'accertamento sulla base degli studi di settore non si applica ai contribuenti il cui reddito è determinato con criteri di tipo forfetario.

Tali contribuenti sono, comunque, tenuti a compilare il modello per la comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi di settore con esclusione dei quadri relativi agli elementi contabili. I dati comunicati con tali modelli saranno utilizzati per valutare la coerenza delle caratteristiche strutturali dell'impresa con i ricavi dichiarati. Quindi, i contribuenti che per la determinazione del reddito hanno optato per

il regime forfetario previsto dalla legge n. 398/1991 sono totalmente esclusi dall'applicazione degli studi di settore.

99. Termini di conservazione obbligatori della documentazione presente in archivio

Un ente non profit possiede un archivio comprensivo di tutta l'attività svolta. Vuole conoscere se esistono, e se sì quali siano, dei termini di conservazione, prescritti dalla legge o di mera opportunità che è necessario o preferibile rispettare inerenti al detto archivio. Le categorie di materiale archiviato sono di vario tipo: documentazione fiscale in genere, documentazione contabile interna, pratiche inerenti alla gestione commerciale e istituzionale, anagrafiche, documentazione commerciale in senso lato a suo tempo protocollata in entrata, veline copia di comunicazioni protocollate in uscita, documentazione inerente alla gestione del personale, infine, dichiarazioni fiscali, previdenziali, assicurative (febbraio 2005).

Per rispondere al quesito si possono distinguere preliminarmente tre “profili” coinvolti. Per quanto attiene alla documentazione a rilevanza fiscale (tutta) il riferimento generale (altri riferimenti sono contenuti nella legge IVA) è l'art. 22, D.P.R. n. 600/1973: le scritture contabili obbligatorie (limitatamente alle attività commerciali: giornale e documentazione fiscale in genere) devono essere conservate fino a quando non siano divenuti definitivi gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta (a norma dell'art. 43 del medesimo D.P.R. n. 600/1973, tale termine coincide con il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione; va però ricordato che per i contribuenti che non si siano avvalsi delle disposizioni dell'ultimo condono tale termine è stato prorogato di due anni per le annualità fino al 2002). Per quanto attiene alla documentazione a rilevanza meramente civilistica – non applicandosi agli enti morali quanto è disposto dall'art. 2220 cod. civ. – gli “obblighi” di conservazione coincidono con il termine entro il quale a norma di legge (art. 2934 e segg. cod. civ.) si prescrivono i diritti dei terzi coinvolti, ovvero questi ultimi decadono dal diritto di farli valere. Per quanto attiene, da ultimo, alla documentazione relativa ai rapporti di lavoro, il riferimento normativo più attuale è costituito dal D.L. 12 settembre 1983, n. 463, conv. con legge 11 novembre 1983, n. 638, che al comma 19 dell'art. 2 prevede che i termini “ordinari” di conservazione dei libri paga e matricola siano prorogati di tre anni. Attualmente dunque, posto che il termine originario era – a norma del D.P.R. 30 giugno 1965, n. 1124 – artt. da 20 a 26 – di dieci anni dalla data dell'ultima scrittura (non dalla vidimazione iniziale del libro) – il termine vigente è di tredici anni. I termini di prescrizione dei versamenti contributivi e assicurativi sono invece attualmente più brevi (da ultimo cinque anni). Per prassi si osserva peraltro che molti datori di lavoro cercano nei limiti del possibile di conservare *sine die* (ovvero sino a che il dipendente non accede alle prestazioni previdenziali maturate) la documentazione relativa ai rapporti di lavoro, per consentire eventuali controlli e verifiche in tutti i casi in cui ciò si dovesse rendere necessario (si pensi alla ricostruzione della posizione Inps, per esempio, in presenza di contestazioni). Non si rilevano invece particolari obblighi di conservazione per la documentazione operativa interna, mentre sono certamente da conservare nell'archivio storico dell'ente (che si potrebbe istituire “celebrando” tale momento con un passaggio nel CdA) i libri sociali, le delibere e tutta l'altra documentazione istituzionale. La documentazione relativa alle pratiche che incidono sulla gestione – sia istituzionale sia “commerciale” – dell'ente deve essere conservata per il termine previsto dall'art. 22, D.P.R. n. 600/1973, in precedenza richiamata: quella relativa alla gestione commerciale per il richiamo diretto

della norma; quella relativa alla gestione istituzionale perché se ne possa dimostrare per il medesimo termine la prevalenza rispetto all'attività complessiva dell'ente. L'art. 149 del T.U.I.R. (già art. 111-*bis* nella numerazione previgente) prevede infatti che in caso di esercizio prevalente di attività considerate commerciali per un intero periodo di imposta l'ente non commerciale perda tale qualifica agli effetti tributari (insomma, anche a posteriori bisogna essere in grado di provare che le attività istituzionali sono state prevalenti secondo i parametri dell'art. 149 T.U.I.R. ed è dunque necessario conservare la relativa documentazione sino al termine per l'accertamento). Si segnalano, da ultimo, due recenti documenti di prassi relativi alla tenuta dei libri matricola e all'archiviazione della documentazione su supporti ottici. Si tratta del D.M. Lavoro e delle Politiche sociali 30 ottobre 2002 recante "Modalità applicative per la tenuta dei libri paga e matricola" (in *G.U.* 2 dicembre 2002, n. 282) e della delibera del Cnipa del 19 febbraio 2004 recante "Regole tecniche per la riproduzione e conservazione di documenti su supporto ottico idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali" (*G.U.* 9 marzo 2004, n. 57) in sostituzione della deliberazione Aipa n. 42/2001.

100. Tassata la plusvalenza da cessione dell'immobile

Vorrei sapere se la plusvalenza realizzata da un ente non commerciale (associazione di volontariato) a seguito della vendita di un fabbricato, già utilizzato unicamente per l'attività istituzionale (D.P.R. 460/97), è soggetta a imposte (febbraio 2005).

In relazione alla specifica problematica della gestione delle plusvalenze derivanti da cessione di immobili, si ricorda che gli immobili di proprietà delle associazioni di volontariato, utilizzati per lo svolgimento delle attività istituzionali, devono essere tassati in base alle tariffe catastali. L'amministrazione finanziaria (circolare ministeriale 244/99) ha poi precisato che gli immobili di proprietà della ONLUS, adibiti allo svolgimento di attività non considerate commerciali ai sensi del previgente articolo 111-*ter* del T.U.I.R., devono essere ricondotti alla sfera istituzionale dell'ente. Ciò significa che questi immobili acquistano autonomia reddituale e sono produttivi di reddito fondiario ai sensi del nuovo articolo 25 e seguenti del T.U.I.R.

In questo modo, secondo le disposizioni dell'articolo 1 del D.Lgs. 344/2003, che modifica l'articolo 143 del T.U.I.R., il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 del nuovo articolo 73 del T.U.I.R., fattispecie che ricomprende anche le associazioni di volontariato, è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

Sono classificati redditi diversi alla lettera b) del nuovo articolo 67 del T.U.I.R. le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili.

Questo ricavo concorre quindi alla formazione della base imponibile, soggetta alla tassazione sul reddito.

101. La pro loco che organizza una pesca di beneficenza

Una pro loco in regime di contabilità semplificata organizza una pesca di beneficenza all'interno di una manifestazione (sagra). Vorrei sapere a quale regime fiscale deve sottostare la pesca di beneficenza. Dato che si presume di non dedurre l'IVA sugli acquisti, è dovuto il 10% sui premi in distribuzione (febbraio 2005)?

Secondo le disposizioni del decreto ministeriale 3358/95, le associazioni pro loco sono associazioni di natura privatistica e senza fini di lucro iscritte nell'albo nazionale delle "pro loco" istituito con il decreto del ministro del turismo e dello spettacolo del 7 gennaio 1965 e si caratterizzano per il fatto che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Queste associazioni sono ammesse a fruire del sistema semplificato di applicazione dell'IVA, secondo le disposizioni dell'articolo 2 della legge 398/91, che richiamano il regime forfettario previsto dall'articolo 74, comma 5, del D.P.R. 633/72. In base a questa disposizione, l'imposta si applica sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli spettacoli ed è riscossa con le stesse modalità, previa deduzione dei due terzi del suo ammontare a titolo di applicazione forfettaria della detrazione prevista dall'articolo 19 del medesimo decreto presidenziale (regime applicabile a qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali e indipendentemente dall'esercizio o meno di attività spettacolistica).

Questo sistema semplificato, peraltro, fa obbligo alle associazioni destinatarie di annotare qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali nella distinta d'incasso o nella dichiarazione d'incasso previste rispettivamente dagli articoli 8 e 13 del decreto del presidente della Repubblica 640/72.

Dopo le modifiche introdotte dal D.Lgs. 60/99, l'articolo 5 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, recante disposizioni in materia di attività con finalità di beneficenza, stabilisce che in caso di intrattenimenti e altre attività, i cui introiti sono destinati a fini di beneficenza a enti pubblici e organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, la base imponibile relativa a questi introiti, è ridotta del 50 per cento.

Questa riduzione è riconosciuta, purché gli intrattenimenti, a tal fine organizzati da un medesimo soggetto, non superino nel corso dell'anno dodici giornate di attività. I fondi raccolti, dedotte le spese e comunque in misura non inferiore ai due terzi degli incassi al netto delle imposte, debbono essere destinati all'ente beneficiario. L'agevolazione spetta a condizione che l'organizzatore presenti preventivamente la dichiarazione prevista all'ufficio accertatore e rediga un apposito rendiconto dal quale risultino le entrate e le spese relative a ciascuna iniziativa.

Restano comunque ferme le disposizioni agevolative previste dal decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, per le attività di intrattenimento, di cui alla tariffa allegata al decreto in esame, svolte in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione alle condizioni e nel rispetto degli adempimenti ivi previsti.

Si ricorda inoltre che la legge 289/2002, articolo 80, comma 37, stabilisce che le disposizioni recate dal regolamento per la semplificazione delle modalità di certificazione dei corrispettivi per le società e le associazioni sportive dilettantistiche, di cui al decreto del presidente della Repubblica 13 marzo 2002, n. 69, si applicano anche alle associazioni pro loco per le manifestazioni dalle stesse organizzate.

L'articolo 8 della legge 62/90 stabilisce, inoltre, che le operazioni previste al comma 1, n. 2, i cui premi non superino complessivamente 1.549,37 euro (tre milioni di vecchie lire) e n. 3, il cui ricavato non ecceda la somma di 7.746,85 euro (15 milioni di vecchie lire), promosse in occasione di feste o sagre a carattere locale e che abbiano ambito limitato alle feste o sagre stesse, sono considerate trattenimenti ai sensi dell'articolo 69 del Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza approvato con regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, e pertanto soggette alla sola autorizzazione amministrativa rilasciata dai comuni ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. 24 luglio 1977, n. 616.

102. ONLUS: niente imposta di bollo sulle quietanze

Le quietanze rilasciate da una ONLUS per somme incassate sono assoggettate all'imposta sul bollo (febbraio 2005)?

Ai sensi dell'articolo 27-*bis* della tabella allegata al D.P.R. 642/72, sono esenti dall'imposta di bollo gli «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)».

Ne segue che, nel caso di specie, trattandosi di quietanze di riscossione, si rientra sicuramente nel campo delle ipotesi indicate dalla legge.

103. Equiparazione tra bande musicali e associazioni sportive dilettantistiche

Un'associazione gestisce la locale banda musicale.

Da un esame della legge finanziaria 2005 parrebbe che le bande, i cori e le compagnie teatrali legalmente riconosciute senza fini di lucro siano equiparate alle associazioni sportive dilettantistiche. L'associazione vuole sapere se dette disposizioni si applichino anche per i compensi erogati per l'esercizio diretto dell'attività fino ad un massimo di 7.500 euro annui. Se, invece, detta normativa non fosse applicabile, si chiede se al parziale rimborso spese annuale che non superi 2.500 euro debba gravare la ritenuta d'acconto e se perciò debba essere denunciato come reddito dai componenti della banda musicale (maggio 2005).

Grazie ai commi 114 e 253 dell'art. 1 della legge n. 311/2004, buona parte del regime fiscale dei cori e delle compagnie teatrali è stato equiparato a quello previsto per le associazioni sportive dilettantistiche.

Sotto il profilo dei compensi, il comma 253 dell'art. 1 della Finanziaria 2005 prevede che, dal 2005, le agevolazioni relative ai collaboratori di sodalizi sportivi si applicano anche alle prestazioni rese dal direttore e dai collaboratori tecnici nei confronti di cori, bande e filodrammatiche.

L'agevolazione, che consiste nella possibilità di riconoscere compensi in esenzione fiscale fino a 7.500 euro all'anno e assoggettati a ritenuta per gli importi eccedenti, sembra quindi limitata alle sole figure del "direttore" e dei suoi eventuali "collaboratori tecnici" e per le prestazioni rese a beneficio dei soggetti indicati.

Fermo restando che non risultano ben definite le figure che possono rientrare nella categoria dei "collaboratori tecnici" del direttore, si ritiene, tuttavia, che il semplice "componente" di una banda musicale non possa essere considerato come "collaboratore tecnico" del direttore della banda stessa. Conseguentemente, ai rimborsi riconosciuti al componente la banda non sembra possibile applicare la normativa di agevolazione sopra richiamata ed essi andranno assoggettati a ritenuta se le somme vengono erogate a fronte di una prestazione specifica.

104. Agevolazioni fiscali e riduzione IRPEG per talune categorie di enti

Un'associazione chiede quali siano i requisiti necessari per usufruire dell'agevolazione che comporta la riduzione dell'IRES al 60%, ai sensi dell'art. 6, D.P.R. n. 601/1973. Chiede inoltre di sapere se l'agevolazione sia usufruibile per qualunque categoria di reddito, compresi i redditi da fabbricato e, quindi, se sia richiesta una qualche forma di comunicazione o dichiarazione. E se, invece, l'associazione avesse la forma giuridica della fondazione (settembre 2005)?

Va anzitutto ricordato che la legge 7 aprile 2003, n. 80, di delega per la riforma del sistema fiscale statale, nel definire i criteri e i principi ai quali dovrà attenersi il Governo nel dare corpo alla riforma fiscale *in itinere*, prevede che gli enti non commerciali prima o poi debbano passare all'IRE (imposta sul reddito).

La situazione attuale, dopo che l'IRPEG è stata sostituita, vede cioè gli enti non commerciali solo provvisoriamente sottoposti all'IRES (D.Lgs. n. 344/2003, in vigore dal 1° gennaio 2004, recante "Riforma dell'imposta sul reddito delle società, a norma dell'art. 4 della legge 7 aprile 2003, n. 8"). Secondo la legge-delega, in poche parole, quando anche la riforma dell'IRE sarà stata completata gli enti non commerciali troveranno lì la loro collocazione naturale. In questa prospettiva sarà bene che, quando sarà il momento, anche il testo dell'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973 risulti coordinato con la riforma, perché l'attuale richiamo all'IRPEG è buono ai fini IRES ma non lo sarà più ai fini IRE.

Passando al quesito – si osservi incidentalmente che la riduzione dell'aliquota è della metà, e non invece del 60%, come suggerisce il lettore – va detto che malgrado il testo normativo richiamato sia piuttosto semplice, non è stato sempre di facile interpretazione, soprattutto con riferimento ad alcune categorie di enti. Infatti, la norma è semplice: l'IRPEG è ridotta alla metà nei confronti di quattro categorie di enti a condizione che abbiano personalità giuridica. Avere personalità giuridica significa che l'ente è stato eretto persona giuridica agli effetti civili tramite il riconoscimento prefettizio o regionale, secondo il suo ambito di operatività, ai sensi del D.P.R. 10 febbraio 2000, n. 361 (ovvero delle norme vigenti anteriormente se già riconosciuto). Non ha nulla a che vedere con il riconoscimento della personalità giuridica l'iscrizione nei registri provinciali del volontariato di cui alla legge n. 266/1991. In generale, le fondazioni necessitano del riconoscimento per la loro stessa esistenza giuridica avendo base patrimoniale, mentre per le associazioni – che hanno struttura e base personale – il riconoscimento è una possibilità; tant'è che esistono "associazioni non riconosciute" e "associazioni riconosciute".

Tali categorie di enti sono:

a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;

b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;

c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza e istruzione (categoria sostanzialmente coincidente con gli enti ecclesiastici di cui alla legge n. 222/1982 di revisione del Concordato lateranense);

c-bis) istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi.

Per l'accesso all'agevolazione il testo letterale della norma richiama, in sintesi, due condizioni:

- bisogna avere personalità giuridica;
- occorre appartenere ad una delle categorie di enti elencate.

Sebbene si tratti di condizioni abbastanza chiare, la norma è stata oggetto di diverse interpretazioni ufficiali da parte dell'amministrazione finanziaria e ha dato luogo anche ad un certo numero di contenziosi (per i più curiosi, anche con riferimento al caso delle fondazioni bancarie, si segnalano: Ris. Ag. Entrate 2 ottobre 2001, n. 145; Ris. Ag. Entrate 1° agosto 2003, n. 166; R.M. 15 giugno 2000, n. 87; R.M. 14 luglio 1998, n. 75; R.M. 7 giugno 1990, n. 289; C.M. 21 dicembre 1988, n. 32; R.M. 13 marzo 1985, prot. n. 170; Comm. Trib. Prov. Genova 18 giugno 1998, n. 159; Comm. Trib. Reg. Sicilia 27 maggio 1998, n. 77; Cass., Sez. I, 8 marzo 1995, n. 2705; Cass., Sez. I, 15 febbraio 1995, n. 1633; Cass., Sez. I, 29 marzo 1990, n. 2573; Comm. Trib. Reg. Abruzzo, Sez. III, 17 settembre 2003, n. 292; Cass., Sez. V, 9 maggio 2002, n. 6607).

È chiaro che trattandosi di un'agevolazione di significativo valore, soprattutto per gli enti che producono redditi imponibili, è ambita da parte dei contribuenti e ben presidiata da parte dell'erario.

Le casistiche che hanno generato anche nel passato recente maggiori difficoltà riguardano le fondazioni bancarie, anche in relazione alle riforme di cui sono state oggetto, e gli enti ecclesiastici.

Tralasciando il caso delle fondazioni bancarie, perché troppo specifico, le ulteriori condizioni che sono state man mano raggiunte partendo dallo schema logico della norma e dell'attuale struttura della parte del T.U.I.R. dedicata agli enti non commerciali sono:

- che l'attività dell'ente, salve deroghe specifiche, non abbia carattere prevalentemente commerciale; a meno che l'attività commerciale non sia essenziale per il raggiungimento dei suoi, non commerciali e dunque ideali, scopi istituzionali; questo ultimo è il caso degli enti ecclesiastici, per esempio, che non perdono la qualifica tributaria di enti non commerciali neppure in caso di esercizio prevalente di attività considerate commerciali agli effetti tributari (art. 149, comma 4, T.U.I.R. vigente) e godono dunque dell'agevolazione se la loro attività prevalente, ancorché considerata commerciale agli effetti tributari, realizza direttamente i loro fini istituzionali;
- che, anche in caso di esercizio non prevalente di attività considerate commerciali, vi sia una comunque relazione di strumentalità diretta tra queste ultime e i fini dell'ente.

Insomma, le due ulteriori condizioni testé precisate vogliono che per godere dell'agevolazione l'ente conservi la natura di ente non commerciale agli effetti tributari ed eserciti le attività che gli sono essenziali per realizzare i suoi scopi istituzionali, indipendentemente dal fatto che queste ultime siano qualificabili come commerciali agli effetti tributari.

Per rispondere compiutamente al quesito va detto ancora che per fruire dell'agevolazione è sufficiente indicare l'aliquota ridotta nella dichiarazione dei redditi nel quadro relativo alla loro determinazione. Va altresì precisato che, se l'agevolazione compete, essa si applica sul reddito complessivo prodotto (com'è noto, il reddito complessivo degli enti non commerciali è costituito dalla sommatoria dei redditi delle singole categorie reddituali). Nell'ambito del sistema normativo vigente, malgrado qualche tentativo "creativo" del passato, non esistono infatti ipotesi di "tassazione mista" per gli enti non commerciali.

105. Deducibilità e detraibilità delle erogazioni liberali

Un'associazione senza fini di lucro che non ha ancora assunto né la veste giuridica di ONLUS, né quella di associazione di promozione sociale, chiede di conoscere se le elargizioni in suo favore possono in qualche modo essere deducibili (settembre 2005).

Dato che le informazioni forniteci sono piuttosto scarse, è opportuno porre delle premesse e dei “distinguo”. Premettiamo che, come indicatoci, non parleremo né delle ONLUS, né delle associazioni di promozione sociale, oltre a tacere delle associazioni sportive dilettantistiche e dei partiti politici, presumendo che se chi ha posto il quesito fosse incluso in una di queste categorie ne avrebbe fatto cenno. Inoltre, per completezza, includeremo anche i casi di detrazione oltre a quelli di deduzione.

Il Testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. n. 917/1986, T.U.I.R.) detta le condizioni di detrazione delle erogazioni effettuate da persone fisiche (art. 15) e da enti non commerciali (art. 147), oltre a quelle di deduzione delle erogazioni effettuate da aziende (art. 100) e da enti non commerciali (art. 146).

Il primo distinguo è relativo all'acquisizione o meno da parte dell'ente del riconoscimento della personalità giuridica, ex D.P.R. n. 361/2000.

In caso di risposta negativa, le possibilità di rientrare in una delle casistiche riportate dal T.U.I.R. sono alquanto ridotte. Infatti, in tema di detrazione, se l'erogatore è persona fisica o ente non commerciale, l'unico caso ammesso per le “non riconosciute” è quello riportato al comma 1, lett. *i-bis*, art. 15 (dopo le ONLUS), relativo alle erogazioni a favore delle iniziative umanitarie gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti nei Paesi non OCSE.

In tutti gli altri casi di detrazione e di deduzione da qualsiasi soggetto (persona fisica, azienda, ente non commerciale) avere acquisito il suddetto riconoscimento è la condizione necessaria, ancorché, come vedremo, non sufficiente (non prendiamo in considerazione la deducibilità delle erogazioni alle ONG riconosciute idonee dal MAE, in quanto esse sono ONLUS di diritto). Il secondo distinguo è molto più articolato e presupporrebbe la conoscenza approfondita dell'attività che caratterizza l'associazione. Non avendo notizie a riguardo, ci permettiamo alcune note di sintesi, in modo che sia possibile successivamente approfondire la materia. L'ambito culturale sembra stare molto a cuore al legislatore, il quale condiziona nei diversi casi la detraibilità e la deducibilità al fatto che l'associazione operi per restaurare, proteggere, valorizzare eccetera le cose di interesse artistico, culturale e paesaggistico di cui al D.Lgs. n. 42/2004 e alle leggi previgenti nelle parti rimaste in vigore. Tale condizione si è rivelata necessaria per evitare che qualsiasi argomento o bene possa essere incluso nel termine “cultura”, di per sé molto generico e in quanto tale foriero – nell'ambito fiscale – di palesi fenomeni di evasione o elusione d'imposta. Purtroppo, il legislatore non ha avuto l'accortezza di riunire le diverse ipotesi agevolative in un *unicum* che faciliterebbe e favorirebbe di certo la loro applicazione. Stessa cosa dicasi della materia della ricerca scientifica, con l'aggravante, a parer nostro, che – a parità di attività e non, forse, di risultati – il legislatore ha inteso comunque favorire maggiormente quella di natura pubblica (sono in deducibili, per esempio, le erogazioni a favore di enti privati non ONLUS effettuate da persone fisiche) (art. 10, comma 1, lett. *l-quater*, T.U.I.R., come modificato da art. 14, comma 7, lett. a, D.L. n. 35/2005, conv. con modific. in legge n. 80/2005).

Rammentiamo, inoltre, che in più occasioni la legge (nei casi di deducibilità) riporta l'avverbio «esclusivamente» a fianco delle finalità perseguite dagli enti, avverbio che

pone fuorigioco quegli enti che perseguono una molteplicità di finalità non tutte compatibili con le normative agevolative. Infine, si tenga conto che in certi casi la deducibilità è illimitata, a volte limitata al 2% o al 10%, o ancora è vincolata ad un tetto assoluto massimo, oppure dipende da un *plafond* complessivo nazionale determinato dai Ministeri, al cui superamento scatta l'obbligo per l'ente ricevente l'erogazione di versare le imposte su una parte delle erogazioni ottenute. In sintesi, la materia ha la sua complessità; il quadro della deducibilità/detraibilità delle erogazioni – che come anticipato è sommario anche per evidenti ragioni di spazio – deve essere quindi compreso appieno tanto dal soggetto erogatore (spesso ignaro del labirinto normativo), quanto da chi beneficia delle erogazioni, pena – a volte per ambedue i soggetti (art. 14, commi 4 e 5, lett. a, D.L. n. 35/2005, conv. con modific. in legge n. 80/2005) – l'applicazione da parte dell'amministrazione finanziaria di sanzioni anche elevate per l'indebito risparmio d'imposta ottenuto grazie a una norma male intesa.

106. Associazioni culturali: disciplina tributaria di attività musicali

Un'associazione che opera come scuola di musica chiede se è possibile assimilare la propria attività e, dunque, il regime tributario, a quello delle associazioni sportive dilettantistiche. Si specifica che i soci, oltre a versare i contributi associativi, pagano anche un prezzo per partecipare ai corsi di insegnamento della musica impartiti dai docenti, i quali talvolta sono anche soci dell'associazione.

Sulla base della lettura dei commi 114 e 253 della legge finanziaria 2005, parrebbe che le bande, i cori e le compagnie filodrammatiche legalmente riconosciute possano essere assimilate alla normativa agevolativa prevista per i compensi degli sportivi dilettanti e del personale co.co.co. di dette associazioni. Mancando una specifica disposizione dei requisiti per le scuole di musica, in base ai quali un ente possa essere ricondotto all'interno delle norme previste per le bande, i cori e le filodrammatiche, si chiede se agli insegnanti di dette scuole di musica possa essere esteso il regime tributario previsto per i collaboratori tecnici di un'associazione sportiva dilettantistica che avvia gli associati all'apprendimento di una disciplina sportiva (dicembre 2005).

La questione proposta dal lettore riveste particolare interesse proprio perché affronta un argomento di grande attualità. Come noto, la legge finanziaria per il 2005 (legge 30 dicembre 2004, n. 311, commi 114 e 253), ha esteso alle bande, ai cori e alle filodrammatiche le norme agevolative tributarie previste in precedenza esclusivamente per le associazioni sportive.

In particolare, il comma 253 recita testualmente, «All'articolo 67, comma 1, lett. m), del Testo Unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, dopo le parole "associazioni sportive dilettantistiche" sono inserite le seguenti: "e di cori, bande e filodrammatiche da parte del direttore e dei collaboratori tecnici"». L'art. 67 del T.U.I.R. in vigore è pertanto così modificato: «Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente (*omissis*) lett. m) le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal Coni, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (Unire), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche e di cori, bande e filodrammatiche da parte del direttore e dei collaboratori tecnici». Sinteticamente, la norma estende l'applicazione dei cosiddetti "compensi sportivi" anche a cori, bande e filodrammatiche in relazione alla figura del direttore e dei collaboratori tecnici che, nell'espletamento di tali mansioni, potranno beneficiare di compensi forfetari assoggettati al seguente regime, ai sensi dell'art. 25, comma 1, legge n. 133/1999 (c.d. Legge Visco).

Non concorrono altresì a formare il reddito degli stessi soggetti tutte le somme percepite a titolo di rimborsi spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate al di fuori del territorio

comunale. È opportuno, al fine di restringere l'analisi interpretativa, richiamare la Ris. Ag. Entrate 3 giugno 2005, n. 74/E, in tema di individuazione dei requisiti oggettivi e soggettivi che i compensi erogati dalle associazioni devono possedere al fine di poter godere della norma agevolativa. In tale documento, l'Agenzia delle Entrate dall'analisi del combinato disposto della Ris. 26 marzo 2001, n. 34/E e del secondo periodo dell'art. 67, comma 1, lett. m), T.U.I.R. individua i seguenti requisiti fondamentali:

- *oggettivo*: dato dal carattere amministrativo-gestionale e dalla natura non professionale dei servizi prestati (art. 67, T.U.I.R.), nonché quelli direttamente finalizzati alle manifestazioni;
- *soggettivo*: in base al quale le prestazioni devono essere rese nei confronti dei soggetti espressamente e tassativamente indicati nella disposizione di cui all'art. 1, comma 253, legge n. 311 citata.

Pertanto, è in tali ambiti che occorre analizzare se i compensi corrisposti dalle scuole di musica costituite sotto la forma di associazioni senza fini di lucro siano o meno ricompresi nelle disposizioni della legge finanziaria 2005.

Relativamente al requisito soggettivo, i compensi corrisposti ai docenti non sembra possano ricondursi alla fattispecie prevista dalla normativa vigente, in particolare richiamando le considerazioni espresse dalla Circ. Ag. Entrate 22 aprile 2003, n. 21/E, che si riferisce a collaborazioni aventi:

- carattere amministrativo-gestionale;
- natura non professionale.

Ove la stessa circolare precisa, in seguito, che «le prestazioni in argomento si caratterizzano per la continuità nel tempo, la coordinazione, l'inserimento del collaboratore nell'organizzazione economica del committente e l'assenza del vincolo di subordinazione. Per quanto riguarda la natura non professionale del rapporto bisogna valutare se per lo svolgimento dell'attività di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico-giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente.

Sono, pertanto, escluse le prestazioni rientranti nell'oggetto dell'arte o della professione».

In merito al carattere amministrativo-gestionale delle collaborazioni, si precisa che rientrano «i compiti tipici di segreteria di un'associazione o società sportiva dilettantistica, quali la raccolta delle iscrizioni, la tenuta della cassa e la tenuta della contabilità da parte di soggetti non professionisti». Non pare pertanto che i compiti di docenza, ancorché rientranti nelle competenze specifiche dell'associazione, possano essere ricompresi nelle previsioni sopra elencate né possano essere ricondotte ad attività direttamente finalizzata allo svolgimento di manifestazioni, analogamente ai compensi corrisposti agli istruttori sportivi. In secondo luogo, analizzando il requisito oggettivo richiesto dalla normativa, sembra corretto supporre che il legislatore abbia voluto espressamente limitare il campo di applicazione della legge agevolativa alle sole forme associative destinate alla diffusione dell'attività musicale e teatrale attraverso l'organizzazione di manifestazioni aperte al pubblico. L'elencazione, ancorché poco chiara, è da considerarsi tassativa e la forma della "scuola di musica" non può certamente essere ricompresa nei "cori, bande e filodrammatiche". In conclusione, stante l'assenza di ambedue i requisiti, oggettivo e soggettivo, si ritiene che le somme percepite dai docenti della scuola di musica non possano fruire del regime agevolativo previsto dall'art. 69, comma 2, T.U.I.R. e dell'art. 25, comma 1, legge n. 133/1999, ma debbano essere assoggettate a tassazione secondo le modalità ordinarie.

107. Tombole, lotterie, pesche di beneficenza (*)

Le parrocchie, gli altri enti ecclesiastici, le ONLUS e in genere gli enti senza scopo di lucro aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi possono organizzare tombole, lotterie e pesche di beneficenza per far fronte alle loro esigenze finanziarie.

LOTTERIA

Definizione: manifestazione di sorte effettuata con la vendita di biglietti staccati da registri a matrice, contrassegnati da serie e numerazioni progressive, concorrenti ad uno o più premi secondo l'ordine di estrazione (queste manifestazioni sono lotterie anche se vengono chiamate "sottoscrizioni a premi").

Limiti: la vendita dei biglietti è consentita nel solo territorio della provincia; il totale dei biglietti emessi non può superare il valore di 51.645,69 euro.

TOMBOLA

Definizione: manifestazione di sorte effettuata con l'utilizzo di cartelle, contrassegnate da serie e da numerazione progressiva, portanti una data quantità di numeri, dal numero 1 al 90, con premi assegnati alle cartelle nelle quali, all'estrazione dei numeri, per prime si sono verificate le combinazioni stabilite.

Limiti: la vendita delle cartelle è consentita solo nel comune in cui la tombola si estrae e in quelli limitrofi; il valore dei premi posti in palio non deve essere superiore a 12.911,42 euro.

PESCA DI BENEFICENZA

Definizione: manifestazione di sorte (che per la sua organizzazione non si presta per remissione di biglietti a matrice) effettuata con la vendita di biglietti, una parte dei quali è abbinata ai premi in palio.

Limiti: la vendita dei biglietti è limitata al territorio del comune in cui si effettua la manifestazione; il ricavato non deve essere superiore a 51.645, 69 euro.

I **premi** delle manifestazioni locali di sorte possono essere costituiti da servizi o beni mobili, mai da denaro, titoli pubblici e privati, valori bancari, carte di credito e metalli preziosi in verghe.

Divieto di stampare in proprio cartelle e biglietti

La serie e la numerazione progressiva dei biglietti e delle cartelle deve essere indicata nella fattura d'acquisto rilasciata dallo stampatore.

Le comunicazioni

Al Prefetto e al Sindaco

Deve essere effettuata, in carta libera, almeno 30 giorni prima della manifestazione.

Ai Monopoli di Stato

Deve essere presentata una richiesta di nulla osta prima della comunicazione al Sindaco e al Prefetto. La comunicazione, in carta libera, va inoltrata alla sede

(*) Supplemento a «ex Lege» n. 1/2006.

competente per territorio del Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato. Decorsi 30 giorni dalla data di ricezione della richiesta, senza l'adozione di un provvedimento espresso da parte dei Monopoli di Stato, il nulla osta si intende rilasciato.

Gli allegati alle comunicazioni

Lotterie

Il regolamento nel quale sono indicati la quantità e la natura dei premi, la quantità e il prezzo dei biglietti da vendere, il luogo in cui sono esposti i premi, il luogo e il tempo fissati per l'estrazione e la consegna dei premi ai vincitori.

Tombole

Il regolamento con la specificazione dei premi e con l'indicazione del prezzo di ciascuna cartella; la documentazione comprovante l'avvenuto versamento della cauzione, in misura pari al valore complessivo dei premi promessi (la cauzione prestata mediante deposito in denaro o in titoli di Stato o garantiti dallo Stato presso la tesoreria provinciale o mediante fideiussione bancaria o assicurativa).

Pesche di beneficenza

Il regolamento non occorre; è sufficiente indicare nella comunicazione e nell'istanza il numero dei biglietti che si intende emettere e il loro prezzo.

Pubblicità

Lotterie e tombole

L'estrazione della *lotteria* e della *tombola* è pubblica; le modalità della stessa devono essere portate a conoscenza del pubblico presso tutti i comuni interessati alla manifestazione.

Nell'avviso devono essere indicati gli estremi della comunicazione fatta al Sindaco, al Prefetto e ai Monopoli di Stato, il programma della lotteria e della tombola, le finalità che ne motivano lo svolgimento, nonché la serie e la numerazione dei biglietti e delle cartelle messe in vendita.

Controlli

Lotterie e tombole

Prima dell'estrazione delle *lotterie* e delle *tombole* l'ente organizzatore deve ritirare tutti i registri e i biglietti o le cartelle rimaste invendute e deve verificare che la serie e la numerazione dei registri corrispondano a quelle indicate nelle fatture d'acquisto.

I biglietti e le cartelle non riconsegnati sono dichiarati nulli e ciò deve essere reso noto prima dell'estrazione.

L'estrazione deve svolgersi alla presenza di un incaricato del Sindaco.

Delle operazioni di estrazione deve essere redatto un verbale, del quale una copia va inviata al Prefetto e l'altra consegnata all'incaricato del Sindaco.

Tombole

Per le tombole entro 30 giorni dall'estrazione, l'ente organizzatore presenta al Sindaco la documentazione attestante l'avvenuta consegna dei premi ai vincitori. Verificata la regolarità della documentazione prodotta, il Sindaco dispone l'immediato svincolo della cauzione. In caso di mancata consegna dei premi ai vincitori nel termine previsto, il sindaco dispone l'incameramento della cauzione.

Pesche e banchi di beneficenza

Al termine della manifestazione l'ente organizzatore deve controllare il numero dei biglietti venduti e procedere, alla presenza dell'incaricato del Sindaco, alla chiusura delle operazioni, redigendo il relativo verbale, del quale una copia va inviata al Prefetto e l'altra consegnata all'incaricato del Sindaco.

Ritenuta sui premi

Il versamento

I premi di tutti i tipi di manifestazione di sorte devono essere assoggettati ad una ritenuta a titolo di imposta pari al 10% del valore dei premi.

La ritenuta deve essere versata entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è chiusa la manifestazione, mediante il modello F24, utilizzando il codice tributo 1046.

Il valore dei premi

Per il calcolo della base imponibile su cui operare la ritenuta occorre distinguere tra i premi acquistati e quelli ricevuti in dono.

Nel primo caso il valore è quello risultante dalla fattura o da altro documento rilasciato dal venditore.

Nel secondo caso occorre ulteriormente discriminare: se i premi sono stati regalati da un imprenditore, il valore è quello che risulta dal documento contabile rilasciato dallo stesso; se sono stati donati da un privato occorre che il valore venga attribuito dall'ente, facendo riferimento al "valore di mercato".

In ogni caso il valore dei premi deve essere calcolato escludendo l'importo dell'IVA.

Dichiarazione annuale

Il versamento della ritenuta d'imposta sui premi comporta anche un obbligo dichiarativo: l'ente dovrà inserire il Quadro RZ nella dichiarazione dei redditi (Modello Unico) relativa all'anno nel quale è stata effettuata la ritenuta.

Sanzioni amministrative

Sanzione da 1.032,91 a 10.329,14 euro nell'ipotesi di svolgimento di manifestazioni al di fuori dei casi consentiti; la sanzione è ridotta alla metà nel caso in cui l'operazione sia circoscritta a poche persone e il premio risulti di scarso valore.

Sanzione da 309,87 a 3.098,74 euro a carico di colui che, in qualsiasi modo reclamizza manifestazioni non consentite; la sanzione è raddoppiata nel caso in cui la pubblicità venga effettuata tramite stampa o radio o televisione.

Sanzione amministrativa da 154,93 a 1.936,27 euro a carico del giocatore, compratore o sottoscrittore di biglietti, cartelle, numeri o altro relativi a manifestazioni non consentite.

Sanzioni penali

Arresto fino a un anno in caso di omessa richiesta di nulla osta ai Monopoli di Stato.

BOZZA DI COMUNICAZIONE

Al signor Sindaco del Comune
di

–

Al signor Prefetto di

–

Oggetto: comunicazione relativa a manifestazione di sorte locale di cui agli artt. 13 e 14 del D.P.R. 26 ottobre 2001, n. 430:

lotteria tombola pesca o banco di beneficenza

Il sottoscritto _____, nato a _____, il _____, residente a _____, in via _____, codice fiscale _____, nella sua qualità di _____

dell' ente morale associazione-comitato senza fini di lucro ONLUS
denominato _____, avente scopo
_____, con sede in _____, via
_____, codice fiscale _____, telefono _____,

Comunica

ai sensi dell'articolo 14, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 2001, n. 430, di voler effettuare una:

lotteria tombola pesca o banco di beneficenza, in codesto Comune nei locali/nelle aree ubicate in _____, via _____ nell'ambito della manifestazione _____

La manifestazione indicata avrà luogo il/i giorno/i _____, dalle ore _____, alle ore _____ secondo le caratteristiche sotto specificate.

Preso atto

che, ai sensi dell'articolo 14, comma 1 del D.P.R. 430/2001, la manifestazione di sorte locale di cui trattasi avrà inizio decorsi non meno di 30 giorni dalla data di ricezione della presente comunicazione da parte del Prefetto e del Comune in indirizzo;

Dichiara¹

- che ai fini di cui sopra, consapevole che le dichiarazioni mendaci, la formazione e l'uso di atti falsi o l'esibizione di atti contenti dati non più rispondenti a verità sono puniti ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia (articolo 76 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445);
- che la manifestazione di sorte locale è necessaria per far fronte alle esigenze finanziarie dell'ente stesso;
- che _____, rappresentato dal sottoscritto non persegue fini di lucro;
- di avere la disponibilità dei locali/dell'area scoperta, con superficie di mq. _____, a titolo di _____;

¹ Contrassegnare con X e completare i casi che ricorrono.

- che il provento netto della
 lotteria tombola pesca o banco di beneficenza
sarà utilizzato come segue: _____

[Nel caso di lotteria]

- la vendita dei biglietti è limitata al territorio della Provincia di _____;
- l'importo complessivo dei biglietti emessi, comunque frazionato, non supera la somma di euro 51.645,69;
- i biglietti sono contrassegnati da serie e numerazione progressiva, così come risulta dalla fattura di acquisto n. _____, del _____, rilasciata da _____ quale stampatore;
- allega il regolamento nel quale sono indicati la quantità e la natura dei premi (con le esclusioni previste dal comma 3 dell'articolo 13 del D.P.R. 430/2001), la quantità ed il prezzo dei biglietti da vendere, il luogo in cui vengono esposti i premi, il luogo ed il tempo fissati per l'estrazione e la consegna dei premi ai vincitori.

Si impegna:

1. a provvedere prima dell'estrazione a ritirare tutti i registri, nonché i biglietti rimasti invenduti ed a verificare che la serie e la numerazione dei registri corrispondano a quelle Indicate dalle fatture di acquisto. I biglietti non riconsegnati sono dichiarati nulli agli effetti del gioco;
2. a dare atto di tale circostanza al pubblico prima dell'estrazione;
3. ad effettuare l'estrazione alla presenza di un incaricato del Sindaco;
4. a redigere il processo verbale di tutte le operazioni inviandone copia al Prefetto e consegnandone copia all'incaricato del Sindaco presente all'estrazione;
5. a comunicare al Prefetto e al Sindaco qualsiasi variazione delle modalità di svolgimento della manifestazione, in tempo utile per l'effettuazione dei controlli.

[Nel caso di tombola]

- la vendita delle cartelle è limitata al comune dove si estrae la tombola ed ai comuni limitrofi (specificare quali: _____);
- le cartelle sono contrassegnate da serie e numerazione progressiva, così come risulta dalla fattura di acquisto n. _____, del _____, rilasciata da _____ quale stampatore, ed i premi messi in palio non superano euro 12.911,42.

Allega:

- il regolamento con la specificazione dei premi e con l'indicazione del prezzo di ciascuna cartella;
- la documentazione comprovante l'avvenuto versamento della cauzione in misura pari al valore dei premi promessi, prestata in favore del comune di _____, mediante (specificare):

 deposito in denaro presso la Tesoreria provinciale;
 fideiussione bancaria in bollo con autentica della firma del fideiussore;
 fideiussione assicurativa in bollo con autentica della firma del fideiussore con scadenza non inferiori a tre mesi dalla data di estrazione.

Si impegna:

1. a provvedere prima dell'estrazione a ritirare tutti i registri, nonché le cartelle rimaste invendute ed a verificare che la serie e la numerazione dei registri corrispondano a quelle indicate dalle fatture di acquisto. Le cartelle non riconsegnate sono dichiarate nulle agli effetti del gioco;
2. a dare atto di tale circostanza al pubblico prima dell'estrazione;
3. ad effettuare l'estrazione alla presenza di un incaricato del Sindaco;
4. a redigere il processo verbale di tutte le operazioni inviandone copia al Prefetto e consegnandone copia all'incaricato del Sindaco;
5. entro 30 giorni dall'estrazione a presentare all'incaricato del Sindaco la documentazione attestante l'avvenuta consegna dei premi ai vincitori;

6. a comunicare al Prefetto e al Sindaco qualsiasi variazione delle modalità di svolgimento della manifestazione, in tempo utile per l'effettuazione dei controlli.

[Nel caso di pesca o banco di beneficenza]

- la vendita dei biglietti è limitata al territorio del comune di _____ e il ricavato non supera la somma di euro 51.645,69;
- il numero dei biglietti che intende emettere è pari a _____ ed il relativo prezzo è di euro _____ cadauno;
- i premi consistono solo in servizi o beni mobili con le esclusioni di cui al comma 3 dell'articolo 13, D.P.R. 430/2001;
- si impegna ad inviare copia del processo verbale delle operazioni di chiusura al Prefetto ed a consegnarne copia all'incaricato del Sindaco presente alla chiusura delle operazioni.

[Per tutte le fattispecie]

- di essere a conoscenza che i locali sede di svolgimento della manifestazione rispondono alle caratteristiche di sicurezza previste dalla normativa vigente;
- di essere a conoscenza che l'attività può essere vietata dal Prefetto per i motivi indicati al comma 4, articolo 14 del D.P.R. 430/2001;
- di essere a conoscenza che l'attività può essere sospesa per motivi di ordine e sicurezza pubblica o per abuso;
- di impegnarsi ad assolvere il pagamento dell'importo corrispondente al 10% del valore dei premi erogati dovuto a titolo d'imposta ai sensi dell'articolo 30 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;
- ai fini antimafia che sul conto della Associazione Ente sopra indicato (ove ricorra) non sussistono le cause di divieto, di decadenza o di sospensione di cui all'articolo 10 della legge 31 maggio 1965, n. 575, che tali cause non sussistono nei confronti del sottoscritto.

Allega alla presente:

- copia di un documento di riconoscimento valido del richiedente;
- copia regolamento (e quant'altro eventualmente sopra richiamato).

_____, li _____

____ L ____ Dichiarante

**INFORMATIVA EX D.LGS. 30 GIUGNO 2003, N. 196
PER IL TRATTAMENTO DEI DATI PERSONALI E SENSIBILI**

Il sottoscritto dichiara di essere informato che il conferimento dei dati sopra riportati e contenuti nell'allegata documentazione è condizione necessaria per l'adempimento dei propri obblighi ed esprime liberamente il proprio consenso al loro trattamento, anche con strumenti informatici, che sarà limitato alla consultazione necessaria a consentire i prescritti controlli ed all'eventuale comunicazione, ove dovesse occorrere, ad altri enti od organi pubblici, volta a consentire agli stessi il controllo sulla manifestazione e gli altri relativi adempimenti di propria competenza, nello svolgimento delle loro funzioni istituzionali.

Dichiara altresì di essere a conoscenza del proprio diritto di accesso e degli altri suoi diritti, relativi ai dati forniti, riconosciutigli dall'art. 7 del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196.

Data _____ Firma _____

**COMUNICAZIONE DELLO SVOLGIMENTO DI MANIFESTAZIONI DI SORTE LOCALI:
LOTTERIE, TOMBOLE, PESCHE, BANCHI DI BENEFICENZA ¹**

AL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
Ispettorato compartimentale dei monopoli di Stato

.....

Il/la sottoscritt_ (cognome) _____ (nome) _____, nat_ a _____ il _____, CF _____ residente in _____, CAP _____ via _____ n. _____, tel. _____ / _____, fax _____, di cittadinanza _____, in qualità di rappresentante legale dell'ente organizzatore della manifestazione, denominato _____, con sede legale in _____ CAP _____ via _____ n. _____.

COMUNICA

ai sensi dell'art. 39, comma 13-*quinquies* del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, nella legge 24 novembre 2003, n. 326, che l'ente medesimo intende svolgere nel Comune di _____ in via _____ in data _____

una (*barrate la casella a fianco della manifestazione interessata*):

LOTTERIA TOMBOLA PESCA/BANCO DI BENEFICENZA

A tal fine, consapevole delle responsabilità penali e della decadenza in cui incorrerebbe, a norma degli artt. 75 e 76 del D.P.R. 445/2000, in caso di dichiarazione mendace,

DICHIARA

(barrare le caselle interessate):

- che l'ente organizzatore:
- ha forma giuridica di: ente morale associazione comitato, è disciplinato dagli artt. 14 e seguenti del codice civile e non ha fini di lucro, ma scopi:
 - assistenziali culturali ricreativi sportivi
 - è un'organizzazione non lucrativa di utilità sociale di cui all'art. 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460;

¹ La comunicazione dev'essere presentata, o fatta pervenire, all'Ispettorato compartimentale dei monopoli di Stato, per tutte le manifestazioni di sorte locali, **prima dell'inoltro della comunicazione da inviare**, a norma dell'art. 14 del D.P.R. 26 ottobre 2001, n. 430, pubblicato sulla G.U. n. 289 del 13.12.2001, al Prefetto e al Sindaco almeno trenta giorni prima della manifestazione.

Decorsi trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, senza l'adozione di un provvedimento espresso da parte dell'Ispettorato, il nulla osta allo svolgimento della manifestazione si intende rilasciato.

- è un partito o movimento politico di cui alla legge 2 gennaio 1997, n. 2, e che la manifestazione di sorte locale sopra indicata si svolgerà:
- nell'ambito di manifestazione locale dallo stesso organizzata e denominata

_____;

- al di fuori di una particolare manifestazione;
- che la manifestazione è necessaria per far fronte alle esigenze finanziarie dell'ente¹;

DICHIARA INOLTRE:

per le LOTTERIE:

- a) che i biglietti in vendita saranno staccati da registri a matrice e concorreranno ad uno o più premi secondo l'ordine di estrazione;
- b) che la vendita dei biglietti è limitata al territorio della provincia;
- c) che l'importo complessivo dei biglietti non supera la somma di euro 51.645,69 ed è pari ad euro _____;
- d) che i biglietti sono contrassegnati da serie e numerazione progressive, indicate nella fattura di acquisto rilasciata dallo stampatore;
- e) che la vendita dei biglietti non verrà effettuata a mezzo di ruote della fortuna o con altri sistemi analoghi;
- f) che i premi consistono solo in servizi e in beni mobili, esclusi il denaro, i titoli pubblici e privati, valori bancari, le carte di credito ed i metalli preziosi in verghe.

per le TOMBOLE:

- a) che la tombola sarà effettuata con l'utilizzo di cartelle portanti una data quantità di numeri, dal numero 1 al 90, con premi assegnati alle cartelle nelle quali, all'estrazione dei numeri, per prime si sono verificate le combinazioni stabilite;
- b) che la vendita delle cartelle è limitata al territorio del comune in cui la tombola si estrae
 ed ai comuni limitrofi (*barrare la casella se ricorre il caso*);
- c) che le cartelle sono contrassegnate da serie e numerazione progressive, indicate nella fattura di acquisto rilasciata dallo stampatore;
- d) che i premi posti in palio non superano, complessivamente, la somma di euro 12.911,42;
- e) che la vendita delle cartelle non verrà effettuata a mezzo di ruote della fortuna o con altri sistemi analoghi;

per le PESCHE e I BANCHI DI BENEFICENZA:

- a) che la manifestazione di sorte che si intende effettuare non si presta, per la sua organizzazione, all'emissione di biglietti a matrice, una parte dei quali è abbinata ai premi in palio;
- b) che la vendita dei biglietti è limitata al territorio del comune ove si effettua la manifestazione;
- c) che il ricavato della vendita dei biglietti non supera la somma di euro 51.645,69;
- d) che la vendita delle cartelle non verrà effettuata a mezzo di ruote della fortuna o con altri sistemi analoghi;
- e) che i premi consistono solo in servizi e in beni mobili, esclusi il denaro, i titoli pubblici e privati, i valori bancari, le carte di credito ed i metalli preziosi in verghe;

¹ A norma dell'art. 13, c. 1. lett. b), del D.P.R. 430/2001, non sono tenuti ad adempiere a tale prescrizione i partiti ed i movimenti politici di cui alla legge 2 gennaio 1997, n. 2, se la manifestazione di sorte locale sopra indicata si svolgerà nell'ambito di una manifestazione locale dagli stessi organizzata

- f) che l'ente organizzatore intende emettere n. _____ biglietti, al prezzo di euro _____ cadauno. per un totale di euro _____.

A norma dell'art. 14, comma 2, del D.P.R. 430/2001, **allega alla presente comunicazione, nella consapevolezza che la mancata allegazione non consentirebbe il rilascio del richiesto nulla osta:**

per le LOTTERIE:

- regolamento nel quale sono indicati:
 - a) la quantità e la natura dei premi;
 - b) la quantità ed il prezzo dei biglietti da vendere;
 - c) il luogo in cui vengono esposti i premi;
 - d) il luogo ed il tempo fissati per l'estrazione e la consegna dei premi ai vincitori.

per le TOMBOLE:

- 1) regolamento:
 - a) con la specificazione dei premi;
 - b) con l'indicazione del prezzo di ciascuna cartella;
- 2) documentazione comprovante l'avvenuto versamento della cauzione a favore del Comune nel cui territorio la tombola si estrae, nelle forme e secondo le modalità previste dall'art. 14, comma 4, del D.P.R. 430/2001 ed in misura pari al valore complessivo dei premi promessi, determinato in base (*barrare le caselle interessate*):
 - al loro prezzo d'acquisto;
 - al valore normale degli stessi (se non acquistati a titolo oneroso).

SI IMPEGNA:

- a) a dare comunicazione dello svolgimento della manifestazione, a norma dell'art. 14 del D.P.R. 430/2001, almeno trenta giorni prima, al Prefetto competente ed al Sindaco del Comune in cui si effettuerà l'estrazione;
- b) a comunicare altresì alle predette Autorità ed all'Ispettorato compartimentale dei monopoli di Stato, in Via _____, eventuali variazioni delle modalità di svolgimento della manifestazione, in tempo utile per consentire l'effettuazione dei controlli;
- c) a svolgere la manifestazione nelle forme e secondo le modalità, nonché provvedendo a tutti gli adempimenti, di cui agli artt. 13 e 14 del D.P.R. 430/2001 ed, in particolare, ai commi 6 e seguenti dell'art. 14 del richiamato D.P.R. 430/2001, con special riferimento alle pubblicazioni ed alle verbalizzazioni ivi previste, alla pubblicità delle estrazioni, da svolgere alla presenza di un incaricato del Sindaco, ed alle formalità di chiusura della manifestazione.

Il sottoscritto dichiara di essere informato che il conferimento dei dati sopra riportati e contenuti nell'allegata documentazione è condizione necessaria per l'ottenimento del richiesto nulla osta ed esprime liberamente il proprio consenso al loro trattamento, anche con strumenti informatici, che sarà limitato alla consultazione necessaria a consentire il prescritto controllo da parte dell'Ispettorato ed all'eventuale comunicazione, ove dovesse occorrere, ad altri enti od organi pubblici, volta a consentire agli stessi il controllo sulla manifestazione e gli altri relativi adempimenti di propria competenza, nello svolgimento delle loro funzioni istituzionali.

Dichiara altresì di essere a conoscenza del proprio diritto di accesso e degli altri suoi diritti, relativi ai dati forniti, riconosciutigli dall'art. 7 del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196.

Allega copia fotostatica di un proprio documento di identità, in corso di validità.

Data _____

Firma _____

**ISPETTORATI COMPARTIMENTALI E TERRITORI DI COMPETENZA
(come definiti dalla Circolare del 14/04/2004 n. 4632)**

Ispettorato	Competenza territoriale
1) Alessandria via Urbano Rattazzi, 35	Alessandria, Asti, Biella, Pavia, Vercelli
2) Ancona via Valle Miano, 30	Ancona, Ascoli Piceno, Forlì, Macerata, Pesaro, Rimini
3) Bari viale De Blasio, 20	Bari, Brindisi, Foggia, Lecce, Matera, Taranto
4) Bologna via Riva di Reno, 68	Bologna, Ferrara, Modena, Ravenna
5) Brescia via Solferino, 57	Brescia, Bergamo, Verona, Vicenza
6) Cagliari via La Palma, 2	Cagliari, Nuoro, Oristano, Sassari
7) Cosenza via Montesanto, 116	Cosenza, Catanzaro, Crotone, Vibo Valentia
8) Firenze via De' Conti, 2/ A	Firenze, Livorno, Lucca, Pisa, Pistoia, Prato, Siena
9) Genova via A. Cecchi, 15	Genova, Imperia, La Spezia, Massa Carrara, Savona
10) Messina via del Vespro, 53	Messina, Catania, Reggio Calabria, Siracusa
11) Milano via San Marco, 32	Milano, Como, Lecco, Lodi, Novara, Sondrio, Varese, Verbano-Cusio-Ossola
12) Napoli piazza Nazionale, 94/D	Napoli, Benevento, Caserta
13) Palermo via G. La Farina, 25/27	Palermo, Agrigento, Caltanissetta, Enna, Ragusa, Trapani
14) Parma via Umbria, 9	Parma, Cremona, Mantova, Piacenza, Reggio Emilia
15) Perugia via Canali, 12	Perugia, Arezzo, Rieti, Terni
16) Pescara via Quarto dei Mille, 4	Pescara, Campobasso, Chieti, Isernia, L'Aquila, Teramo
17) Roma via F. A. Pigafetta, 22	Roma, Frosinone, Grosseto, Latina, Viterbo
18) Salerno via S. Baratta, 108	Salerno, Avellino, Potenza
19) Torino via Governolo, 8/C	Torino, Aosta, Cuneo
20) Trento Vicolo del Vo', 32	Trento, Belluno, Bolzano
21) Trieste via Malaspina, 24	Trieste
22) Udine via Europa Unita, 101	Udine, Gorizia, Pordenone, Treviso
23) Venezia Sestriere Santa Croce, 360	Venezia, Padova, Rovigo

**REGOLAMENTO DA ALLEGARE ALLA COMUNICAZIONE
PER LO SVOLGIMENTO DI UNA LOTTERIA**

A. Quantità e natura dei premi

[NB: in questo punto devono essere elencati e descritti tutti i premi messi in palio; nel caso di più premi uguali, dovrà essere indicata la quantità. Di seguito si riporta un esempio di elencazione:

- *un viaggio per due persona in Grecia di una settimana;*
- *due batterie di pentole in acciaio inox da 18 pezzi;*
- *una cornice di argento dimensione 18 x 13 cm;*
- *quattro buoni cinema per la visione di 5 film per due persone presso il Cinema Eden;*
- *ecc.].*

B. Quantità e prezzo dei biglietti

Il numero dei biglietti in vendita è di n. _____ unità al prezzo di _____ cadauno.

C. Luogo in cui sono esposti i premi

I premi sono esposti presso _____ (*oratorio, sede associazione, ecc.*), in _____, via _____.

D. Luogo e tempo dell'estrazione

L'estrazione dei premi avrà luogo presso _____ (*oratorio, sede associazione, ecc.*), in _____, via _____, in data _____, alle ore _____.

E. Luogo e tempi per la consegna dei premi

La consegna dei premi avverrà già all'atto dell'estrazione e fino al giorno _____. Dopo l'estrazione saranno affissi dei cartelli con i numeri estratti e i premi abbinati. La consegna dei premi successivamente all'estrazione sarà effettuata presso _____.

**REGOLAMENTO DA ALLEGARE ALLA COMUNICAZIONE
PER LO SVOLGIMENTO DI UNA TOMBOLA**

A. Elenco dei premi messi in palio

[NB: in questo punto devono essere elencati e descritti tutti i premi messi in palio; nel caso di più premi uguali, dovrà essere indicata la quantità. Di seguito si riporta un esempio di elencazione:

- *due cornici d'argento dimensione 18 x 13 cm;*
- *un servizio da tavola da 18 pezzi;*
- *quattro servizi da colazione composti da tovaglietta all'americana, tovagliolo e tazza;*
- *quattro buoni acquisto del valore di euro 50 cadauno da spendersi presso la cartoleria "Il temperino", in _____;*
- *ecc.].*

B. Prezzo delle Cartelle

Il prezzo di ciascuna cartella è di _____.

108. Estensione del regime agevolativo delle associazioni sportive dilettantistiche

Una fondazione ONLUS può usufruire del regime agevolativo previsto dalla legge n. 398/1991 in favore delle associazioni sportive dilettantistiche (febbraio 2006)?

La legge 16 dicembre 1991, n. 398, ha previsto per le associazioni sportive dilettantistiche la possibilità di applicare un regime forfetario di determinazione del reddito e dell'IVA. Tale regime è stato successivamente esteso alle altre associazioni non lucrative, alle pro-loco, e da ultimo anche alle società di capitali senza scopo di lucro, costituite per l'esercizio di attività sportive dilettantistiche, ai sensi dei commi 17 e 18, art. 90, legge n. 289/2002. Il regime forfetario, come previsto testualmente dall'art. 1 della stessa legge n. 398/1991 è applicabile solo alle associazioni. L'unica eccezione, come ricordato in precedenza, è rappresentata dalle società non lucrative. Le fondazioni, pur essendo riconducibili all'interno della categoria generale degli enti non commerciali, non rientrano tra gli enti associativi, pertanto non è possibile determinare forfetariamente né il reddito, né l'IVA. In conclusione, si ritiene che le disposizioni contenute nella legge n. 398/1991 non siano applicabili al caso in questione.

109. Regime IVA sugli acquisti intracomunitari di beni strumentali

Un'associazione sportiva dilettantistica, dotata di partita IVA, che svolge anche attività commerciale, ha scelto il regime contabile forfettario ex legge n. 398/1991. Da un operatore comunitario, ha acquistato per una somma superiore a 8.263 euro un velivolo destinato ai corsi per i soci e alle gare sportive che rientrano nella propria sfera di attività istituzionale. Si chiede se l'associazione sportiva sia tenuta ad applicare l'IVA sugli acquisti intracomunitari. In caso affermativo, come si conciliano tra loro gli adempimenti, quali l'integrazione, la registrazione della fattura e la redazione del modello intra-Ue e l'esonero dagli adempimenti di cui al titolo II, art. 2, comma 1, legge n. 398/1991? Si chiede, infine, se l'imposta integrata da versare potrà essere abbattuta attraverso l'applicazione della deduzione forfettaria del 50%, propria del regime ex lege n. 398/1991 (marzo 2006).

Gli enti non commerciali soggetti passivi ai fini dell'IVA, quali l'associazione sportiva dilettantistica di cui al quesito, sono obbligati all'applicazione della predetta imposta sugli acquisti intracomunitari, sia quando questi riguardino la sfera istituzionale, sia quando inerenti quella commerciale. Altresì è da escludere l'eventuale applicabilità del regime derogatorio per gli acquisti intracomunitari, previsto per gli enti non commerciali non soggetti passivi IVA (art. 38, comma 5, D.L. n. 331/1993), sia per il valore del bene acquistato, superiore alla soglia di euro 8.263,31, sia per la natura dello stesso (velivolo), che sembrerebbe riconducibile nella categoria dei mezzi di trasporto nuovi. Tanto premesso e trattandosi di un bene destinato all'attività istituzionale dell'associazione (acquisto effettuato al di fuori dell'attività commerciale) l'art. 49, comma 4, D.L. n. 331/1993 richiede l'effettuazione dei seguenti adempimenti:

- obbligo di presentazione all'Agenzia delle Entrate in duplice esemplare ed entro ciascun mese della dichiarazione relativa agli acquisti intracomunitari del mese precedente modello Intra-12 da cui risulti l'ammontare degli acquisti, l'imposta dovuta e gli estremi del relativo versamento;
- obbligo di presentare all'Ufficio doganale, entro il 20 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione, l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari, modello Intra-12. Se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari fatti nell'anno precedente non supera euro 150mila, l'elenco va presentato per l'intero anno, entro il 31 gennaio dell'anno successivo (Decreto direttoriale dipartimento delle Dogane 27 ottobre 2000);
- obbligo di versamento dell'IVA entro la fine del mese successivo a quello in cui è stato effettuato l'acquisto;
- obbligo di emissione di fattura nel rispetto delle modalità e dei contenuti richiesti dall'art. 46, comma 1, D.L. n. 331/1993, con l'indicazione del numero di identificazione attribuito ai fini IVA al cedente, dallo Stato membro di appartenenza di quest'ultimo, entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'acquisto intracomunitario. Adempimento necessario in caso di mancata ricezione della fattura originale emessa dal cedente;
- obbligo di emissione di fattura integrativa entro il quindicesimo giorno successivo alla registrazione della fattura originaria. Adempimento necessario in caso di ricezione di fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale;
- obbligo di annotazione della fattura relativa all'acquisto intracomunitario, previa numerazione progressiva, in apposito registro tenuto e conservato a norma

dell'art. 39, D.P.R. n. 633/1972 entro il mese successivo a quello in cui si è entrati in possesso del documento, ovvero nello stesso mese di emissione (nei casi dei precedenti punti 3 e 4).

I predetti adempimenti consentono di rispettare il principio previsto dall'art. 45, D.L. n. 331/1993 per gli acquisti intracomunitari, secondo cui a tali operazioni compete il medesimo regime di detrazione stabilito dalla disciplina nazionale per identici acquisti di carattere interno. Infatti, ove il velivolo fosse stato acquistato da un fornitore nazionale, l'IVA dell'operazione sarebbe risultata comunque non detraibile per l'associazione, in quanto bene destinato allo svolgimento di attività istituzionali non rilevanti ai fini dell'imposta, ovvero rivolto ad attività commerciali in regime forfettario *ex lege* n. 398/1991. Inoltre, per quanto riguarda l'esonero dagli obblighi di cui al titolo II, D.P.R. n. 633/1972 (registrazione, liquidazione e dichiarazione), previsto dalla legge n. 398/1991, questo non appare applicabile con riferimento agli adempimenti richiamati in materia di acquisti intracomunitari. Da ultimo si evidenzia che l'IVA da versare per l'acquisto del velivolo non può essere abbattuta nella misura del 50%, infatti tale percentuale costituisce esclusivamente l'ammontare della detrazione forfettaria applicabile ai proventi commerciali (non anche agli acquisti) per la determinazione dell'imposta a debito di periodo.

110. Obbligo di acquisizione della partita IVA per ONLUS con finalità istituzionali

Una ONLUS che svolge attività istituzionali di assistenza socio-sanitaria a favore di persone anziane deve obbligatoriamente acquisire la partita IVA (aprile 2006)?

Si tratta di un quesito ricorrente a cui è facile rispondere in modo esauriente solo se si è in grado di spiegare bene il meccanismo logico che presiede alla disciplina delle ONLUS e come tale disciplina si incastra nell'ordinamento tributario generale. Ricorrendo a una formula cara alla dottrina, la disciplina delle ONLUS è costruita sulla base dello schema logico che segue:

- riconosciuta, secondo la gerarchia meritoria del momento, l'utilità sociale (e dunque collettiva) di un certo numero di attività ispirate da *autentiche* finalità di solidarietà sociale;
- il legislatore tributario decide di attribuire alle organizzazioni non profit che svolgono tali attività uno speciale (super agevolato) regime tributario perché il gettito a cui la collettività rinuncia è ripagato dal valore sociale da essa ricevuto;
- lo speciale regime è, peraltro, necessariamente condizionale; cioè vincolato alla sussistenza di particolari requisiti che sono presidiati dall'amministrazione finanziaria sia in via preventiva (verificando i requisiti per l'accesso all'anagrafe, nel caso delle ONLUS) che repressiva (per lo più attraverso controlli mirati).

Operando all'interno di questo schema, il legislatore ha dettato una disciplina speciale che contiene alcune, importanti, convenzioni tecnico-giuridiche (cioè soluzioni lessicali che per essere correttamente intese vanno lette nel contesto complessivo a cui si riferiscono).

Ebbene, attraverso una di queste convenzioni le attività svolte dalle ONLUS nei settori a solidarietà immanente (la beneficenza, per citarne uno), ovvero nei settori a solidarietà non immanente (l'attività sanitaria, per esempio) ma a favore di soggetti svantaggiati (immaginiamo persone con disagio psichico) vengono chiamate istituzionali. Queste attività sono decommercializzate agli effetti delle imposte dirette (un tempo l'IRPEG, oggi l'IRES); il che equivale a dire che anche se nell'ambito del regime ordinario le medesime attività – perché organizzate in forma di impresa – avrebbero costituito attività commerciale produttiva di redditi di impresa, ciò non accade per le ONLUS per una precisa scelta del legislatore. Oltre a queste attività, le ONLUS possono svolgere marginalmente (ovvero in modo non prevalente) attività connesse, cioè, in forza di un'altra convenzione lessicale, le stesse attività istituzionali (non nei settori a solidarietà immanente, ovviamente) anche a favore di soggetti non svantaggiati. E i redditi di questa seconda tipologia di attività non sono rilevanti ai fini delle imposte dirette (che è un modo diverso per dire ancora che anche queste attività sono decommercializzate ai fini delle imposte dirette).

L'effetto di tali convenzioni e delle speciali previsioni tributarie a esse correlate è che per le attività citate – le uniche possibili per le ONLUS, se si eccettuano quelle a esse funzionali e strumentali – non sono mai dovute imposte dirette. Ed è questa l'agevolazione a regime più importante per le ONLUS. Per le ONLUS, a eccezione delle cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale (art. 150 T.U.I.R., introdotto dal D.Lgs. n. 460/1997). Come si dirà nel prosieguo di questa risposta, l'irrilevanza commerciale delle attività istituzionali delle ONLUS vale solo ai fini delle imposte dirette, non anche ai fini IVA.

L'esercizio da parte di una ONLUS di un'attività organizzata in forma di impresa per la produzione e l'erogazione di servizi socio-sanitari, come prospetta il lettore, anche se non costituisce esercizio di impresa ai fini IRES rileva senza alcun dubbio ai fini IVA come attività commerciale (ne costituisce "prova provata" il riconoscimento dell'esenzione operato dall'art. 10, n. 27-ter, D.P.R. n. 633/1972: se l'attività è esente vuol dire che prima, in senso logico, essa è rilevante ai fini dell'applicazione del tributo).

Ma nell'ambito della disciplina ONLUS – anche perché tecnicamente non avrebbe prodotto benefici e perché ciò avrebbe violato i principi comunitari – non è prevista un'analoga decommercializzazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. La disciplina ONLUS non sottrae, cioè, le attività all'ordinaria rilevanza rispetto al regime IVA. Il che equivale a dire che se una certa attività ha i requisiti per essere rilevante ai fini dell'IVA, resta tale anche se svolta da una ONLUS.

I requisiti sono quelli di sempre: se l'attività è organizzata in forma di impresa (cioè è stabile e organizzata professionalmente) e dà luogo a meccanismi corrispettivi, attraverso prezzi o tariffe, è rilevante ai fini dell'applicazione del tributo. È stata prevista, invece, una serie di norme che hanno modificato l'art. 10, legge IVA, in particolare, per estendere il regime dell'esenzione alle prestazioni rese in regime impositivo dalle ONLUS (se le attività non fossero state rilevanti ai fini IVA le prestazioni rese sarebbero state semplicemente non soggette all'imposta; non sarebbe stato cioè necessario prevederne l'esenzione che è ipotesi diversa: l'esenzione esonera dall'applicazione dell'imposta una prestazione rilevante ai fini IVA).

In breve, l'irrilevanza commerciale delle attività svolte dalle ONLUS vale solo ai fini delle imposte dirette, non dell'IVA e, dunque, l'ente che svolge le attività prospettate nel quesito deve certamente essere munito della partita IVA e deve soggiacere a tutti gli adempimenti formali e sostanziali previsti dalla normativa. Per completezza di informazione si suggerisce al lettore di prendere atto della posizione interpretativa dell'Amministrazione finanziaria circa il rapporto tra la disciplina ONLUS e l'attività di assistenza agli anziani, posto che essa è praticabile solo a precise condizioni economiche, da ultimo la Circ. Ag. Entrate 18 novembre 2004, n. 48. Nella circolare si ribadisce per esempio che le case di riposo possono assumere legittimamente la qualifica di ONLUS solo se sull'ospite la retta non viene fatta gravare o viene fatta gravare per meno della metà del suo ammontare.

In conclusione, va sottolineato che l'obiettivo di fondo della disciplina ONLUS è attribuire un'agevolazione fiscale effettiva (una forma di contributo pubblico) a enti e ad attività che ne sono meritevoli; l'IVA è un tributo che per effetto del suo meccanismo ordinario dovrebbe gravare effettivamente solo sul cosiddetto "consumatore finale" che beneficia della prestazione di servizi. Il meccanismo cosiddetto "IVA da IVA" consente infatti agli operatori commerciali di incassare dai propri clienti l'imposta sul volume d'affari prodotto e di riversarla all'erario nella misura dovuta al netto dell'imposta pagata ai fornitori. Da qui, almeno astrattamente, deriva la definizione dell'IVA come una sorta di "partita di giro". In questa prospettiva è chiaro che dalla decommercializzazione anche ai fini dell'IVA non deriverebbe per le ONLUS alcun effetto reale (sarebbero equiparate direttamente ai consumatori finali). Il meccanismo di detrazione dell'IVA è infatti pregiudicato solo dalle operazioni esenti fino al limite, nel caso in cui un operatore commerciale renda esclusivamente tali prestazioni, dell'indetraibilità totale dell'IVA assolta sugli acquisti (potremmo dire che in questo caso l'operatore commerciale tiene a proprio carico l'IVA pagata sugli acquisti proprio come un consumatore finale).

Si tratta di una norma protettiva delle ragioni erariali perché, diversamente, chi effettua operazioni esenti maturerebbe fisiologicamente un credito pari all'imposta pagata ai fornitori senza generare imponibile (l'esenzione premia proprio il

consumatore finale “a danno” del produttore). Sintetizzando, sottrarre all'ordinaria rilevanza IVA le attività delle ONLUS scardinerebbe il principio fondamentale su cui è costruito il tributo senza portare alcun beneficio reale.

Le norme comunitarie non consentono infatti di violare in alcun modo il meccanismo dell'IVA sia per ragioni di funzionamento del tributo, che ha un peso significativo nel bilancio dei nostri Paesi, sia per evitare distorsioni nel mercato, in quanto l'IVA rappresenta una parte “reale” del costo delle prestazioni e dei beni che sono a essa soggetti.

111. Liberalità e agevolazioni per i soci

Una ONLUS chiede se e come un socio, oltre alla quota associativa, può elargire una liberalità e usufruire della legge “Più dai, Meno versi” (aprile 2006).

Dal tenore dell'art. 14, D.L. n. 35/2005 istitutivo della “Più dai, Meno versi”, convertito con la legge n. 80/2005 (in *G.U.* 14 maggio 2005, n. 111, *Suppl. Ord.* n. 91 e dai successivi chiarimenti espressi dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 19 agosto 2005, n. 39/E, sembra pacifica la possibilità, anche per i soci, di usufruire delle deduzioni in esame.

Tuttavia, affinché il beneficio risulti validamente fruibile è necessario il rispetto di precise condizioni. Prima fra tutte, deve trattarsi di un'effettiva erogazione liberale, pertanto a fronte dell'elargizione ricevuta la ONLUS non deve offrire alcuna controprestazione né diretta, né indiretta. Inoltre, è richiesto il rispetto delle successive condizioni circa le modalità di effettuazione e contabilizzazione della liberalità:

- 1) l'erogazione deve avvenire tramite banca, ufficio postale o sistemi di pagamento previsti dall'art. 23, D.Lgs. n. 241/1997 (carte di credito, prepagate, assegni bancari e circolari);
- 2) l'erogazione può essere in denaro o in natura, in quest'ultimo caso deve essere valorizzata secondo le modalità previste dall'art. 9, D.P.R. n. 917/1986, in presenza di beni particolari (opere d'arte e simili) si può ricorrere alla stima di un perito;
- 3) la ONLUS beneficiaria deve tenere scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere durante il periodo di gestione;
- 4) la ONLUS beneficiaria deve redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente.

Solo il rispetto contestuale delle richiamate condizioni consente di fruire dei benefici in termini di deduzione stabiliti dall'art. 14, D.L. n. 35/2005. Da ultimo, si ricorda che il beneficio della deduzione in capo al soggetto erogante è limitato come importo al minore tra il 10% del reddito complessivo dichiarato dal donante e 70mila euro.

112. Come si tiene il Libro dei volontari

Come si tiene il Libro dei volontari?

Molte persone che intendono costituire enti di volontariato registrati (o trasformare il proprio) trovano notevole difficoltà a comprendere la ragione per la quale si debba tenere un Libro dei volontari. La questione in realtà è molto semplice, ha una sua logica ed è pensata per semplificare la vita alle organizzazioni, non per complicarla. L'organizzazione assicura i suoi volontari all'inizio dell'anno, comunicandone il numero all'assicurazione. A fine anno l'odv comunica quanti sono stati i nuovi entrati e quanti sono usciti dall'organizzazione; la differenza comporta un conguaglio nel pagamento della polizza. I nuovi entrati, in qualsiasi momento dell'anno abbiano iniziato l'attività, sono coperti da assicurazione a condizione che le loro generalità (alla pari dei "vecchi" volontari) siano state riportate nel Libro dei volontari. Questo deve essere vidimato, e fa fede nei confronti dei terzi (cioè dell'assicurazione). Pertanto, se il signor Pinco Pallino si è infortunato nel corso dell'attività di volontariato, basta che il suo nominativo sia stato inserito in data anteriore all'incidente nel Libro dei volontari (con la formula «In data ..., Pinco Pallino, nato a ecc. inizia l'attività di volontariato. Firma del rappresentante legale o di suo delegato»). Gli inserimenti devono essere ordinati cronologicamente e le pagine devono essere barrate una volta inserito l'ultimo nominativo del giorno. A scanso di equivoci, i nominativi devono essere inseriti al massimo due volte; la prima, al momento di inizio attività; la seconda quando il volontario decide di sospenderla.

Ciessevi - Centro servizi volontariato Milano

Info: www.centriserviziovolontariato.it