

2.2.6 Nozione di distribuzione presunta di utili e compensi ai dipendenti: creazione di un ammortizzatore generalizzato.

La legge vigente (il D.Lgs. 460, all'art. 10 comma 6) esprime per le onlus una serie di fattispecie considerate presuntivamente costituire, se poste in essere anche di fatto, ipotesi di distribuzione indiretta di utili. Dato che siffatte distribuzioni costituiscono, su un altro chiaro piano esplicito, premessa per la decadenza totale, presumibilmente con effetti retroattivi o legati almeno alla data del fatto distributivo (e forse senza rimedio per gli anni successivi), dalla qualità di onlus, essendo il divieto di distribuzione uno dei connotati più tipicizzanti di questa configurazione soggettiva, è evidente che le suddette fattispecie presuntive - tantopiù che esse risultano formulate alla stregua sostanziale di presunzioni assolute, senza, cioè, che sia prevista la possibilità di opporsi alla loro operatività con un'eventuale prova contraria - presentano un alto tasso di delicatezza. Tra di esse costituisce oggetto di particolare difficoltà pratica, oltrechè di imperfetto fondamento razionale, quella di cui alla lett. e), del citato comma 6), in cui è stabilito un tetto massimo di accettabilità fiscale (il 20% dei compensi stabiliti nei contratti collettivi) per gli stipendi destinati ai lavoratori dipendenti. Al di là del fatto che tale norma, avendo l'effetto di una spinta radicale al contenimento degli stipendi del personale, esercita immediatamente un ruolo di allontanamento dal mondo delle onlus delle migliori professionalità, essa risulta iniqua lì dove è calibrata su soglie remunerative - i compensi dei contratti collettivi - che si pongono sempre come minimi contrattuali di legge, e che dunque determinano, per tal motivo, un'estensione naturale dello spazio di superamento previsto come presupposto di decadenza dalle agevolazioni. La norma, quindi, potrebbe opportunamente essere radiata del tutto, per il fatto stesso che è impernata su eventualità remunerative nei confronti di soggetti economici estranei alle onlus (i dipendenti sono delle controparti, e non possono essere accostati a soci e/o promotori), ovvero potrebbe essere riquantificata nelle soglie, o nella tecnica di calcolo, ovvero calibrata sull'ammontare complessivo dei compensi dell'onlus anziché basarsi su misurazioni individualistiche dei percettori.

2.2.7 Introduzione dell'obbligo di allegazione dello statuto alla comunicazione costitutiva della qualifica di onlus.

In via di tutta semplicità amministrativa si ritiene che l'allegazione dello statuto del soggetto di cui si chiede, a termini dell'art. 11 del D.Lgs. 460/1997, l'iscrizione nell'anagrafe delle onlus, dovrebbe essere istituita come obbligatoria, con riferimento al modello informatico di richiesta oggetto del rituale inoltro di legge. L'assenza di norma alcuna al riguardo, oltretutto, genera prassi diversificate presso le diverse Direzioni regionali delle Entrate.

2.2.8 Razionalizzazione del complessivo sistema di graduazione dei carichi fiscali e delle forfetizzazioni per dimensioni minori dell'ente non commerciale.

Attualmente è operante una sostanziale stratificazione tra diverse misure distintive tra enti non commerciali minori ed ordinari, scaturenti dalla coesistenza di leggi emanate in tempi diversi e in provvedimenti non sempre adeguatamente coordinati. Ciò genera la coesistenza tra differenziate entità distintive per l'ammissione a regimi semplificati e forfetari che non sempre appare razionale e in merito a cui sarebbe opera opportuna un lavoro di coordinamento implicante soppressioni e fusioni di regime.

Ci si riferisce a :

1. la categoria di enti non commerciali ammessi al regime forfetario dell'art. 109-bis del T.U.I.R., il cui reddito è calcolato per coefficienti di redditività del monte ricavi;
2. la categoria di enti non commerciali riconducibili all'obsoleta legge 398 del 1991, ricomprensive oggi, molto ambiguamente, le associazioni senza scopo di lucro e le associazioni pro-loco (già ricomprensive anche delle associazioni sportive dilettantistiche), per le quali si applica, nel calcolo del reddito d'impresa, un coefficiente di redditività unitario del 3% dei ricavi con l'aggiunta delle plusvalenze patrimoniali;
3. la categoria delle associazioni sportive, recentemente disciplinata anche dal D.L. 8 luglio 2002, n.138;
4. la categoria delle associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo, per le quali vige un criterio di quantificazione forfetaria del solo reddito da attività di assistenza fiscale resa agli associati, ancorato al 9% dei ricavi.

Non sussistono ragioni obiettive per il mantenimento di tali differenziazioni, ove speciali ragioni urgenti invece legate all'ineffabilità ed erroneità storica della menzione

delle associazioni senza scopo di lucro, rendono addirittura particolarmente urgente la soppressione radicale delle norme della legge 398.

La soluzione più logica al riguardo sarebbe sicuramente la generalizzata applicabilità, che non avrebbe neppure bisogno d'essere espressamente ribadita, delle forfetizzazioni generali di cui all'art. 109-bis del T.U.I.R.

2.2.9 Razionalizzazione del regime tributario delle somministrazioni di alimenti e bevande a soci e non soci, con attenzione ai profili sulle qualifiche soggettive.

Le somministrazioni di pasti a chiunque erogate sono considerate operazioni presuntivamente commerciali dall'art. 111 comma 4, con effetto anche sugli associati. Al contrario la somministrazione di alimenti e bevande (non di pasti evidentemente) se fatta da associazioni di promozione sociale presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, e sempreché la somministrazione risulti strettamente complementare alle attività svolte in diretta attuazione di fini istituzionali, e venga svolta a favore di soci e associati, è considerabile non commerciale.

Con detta norma, contenuta al comma 4-bis dell'art. 111, e con la quale si determina per l'effetto interpretativo *a contrariis* il pieno assoggettamento a imposta per le consimili operazioni condotte da tutti gli altri enti non commerciali, si formula una particolarità di regime che non appare ragionevole data la sua severità di base, onde parrebbe opportuna una sua estensione per tutti gli enti non commerciali salva la piena evidenza del rigore che essa comporterebbe sul piano della verifica dei presupposti di fatto (luogo, occasioni, strumentalità assoluta della prestazione ai fini generali dell'associazione) per evitare la diffusa pratica degli esercizi pubblici camuffati da associazioni non profit.

In ogni modo la chiarissima delineazione di uno specifico regime di favore sulle entrate per somministrazioni di alimenti e bevande ai soci, previsto solo per le associazioni di promozione sociale, ha, come accennato, automaticamente determinato l'inconfigurabilità di alcuna attenuazione impositiva per tutte le altre associazioni, anche se per avventura siano sussistenti i fattori espressi di attenuazione previsti dalla legge (luogo in cui viene svolta l'attività sociale e complementarietà delle erogazioni alle attività di diretta attuazione degli scopi istituzionali).

Senonché gli opportuni fattori espressi sopramenzionati avrebbero il potere di introdurre una corretta linea di diversificazione cautelativa che a quel punto,

giustificherebbe la generalizzazione dell'agevolazione, in alternativa all'accentuato privilegio per le sole associazioni di promozione sociale.

Sarebbe dunque opportuna una generalizzazione del beneficio a tutti gli enti di tipo associativo fruenti dell'art. 111 del T.U.I.R., insieme ad una chiara divulgazione della logica di piena severità con cui contrapporsi agli abusi.

2.2.10 Delineazione del concetto di attività esclusiva per le onlus.

E' noto che ognuna delle attività tipizzanti della onlus, quelle cioè che sono atte a giustificare l'ammissione alla qualifica stessa, in quanto conformi ad una o più delle prescrizioni di cui ai nn. da 1 a 11 della lett. a) dell'art. 1, comma 1 del D.Lgs. 460, deve essere svolta su base esclusiva (cfr. lett. b) della stessa norma). In altre parole l'assunzione della qualifica è pregiudicata dal fatto stesso dello svolgimento, anche collaterale, di qualunque "altra" attività, da parte del soggetto candidato a qualificarsi come onlus. Ciò, nel comportare che l'eventuale conduzione di attività diversa designa, correttamente, la grave violazione del precetto fondamentale dell'"esclusività", impone però anche il più delicato problema, di fronte ad ogni operazione o attività specifica posta in essere, di verificare se è presente, di volta in volta, un tasso di omogeneità, di ricomprensione, di attinenza, di strumentalità accessoria e simili, con l'attività "caratteristica", tale da permettere di affermare che l'esclusività sopra menzionata non è in concreto violata. Al riguardo riuscirebbe quindi opportuna la formulazione di una disposizione generale che, nel presupposto di un'assoluta marginalità o complementarietà, attesti che tutte le iniziative di tipo strumentale poste in essere, ammesse in quanto tali su base statutaria, non violano il requisito dell'unicità esclusiva dell'oggetto istituzionale.

2.2.11 Esplicazione concreta del concetto di attività occasionale, ad ogni fine in cui esso rileva, per gli enti del terzo settore (enti non societari privi di finalità lucrative), con particolare riguardo all'art. 108 comma 2-bis.

L'occasionalità di una data iniziativa è frequentemente un elemento decisivo, in diritto tributario, per garantire un certo trattamento impositivo piuttosto che un altro (es. distinzione tra attività produttiva di reddito commerciale rispetto a quella produttiva di

redditi diversi; soggezione o meno ad IVA dell'attività svolta). In concreto, nel sistema vigente, il "fattore occasionalità" risulta rilevante ai seguenti fini:

- qualificazione del presupposto di imprenditorialità ai fini IVA;
- qualificazione del presupposto agevolativo sulle raccolte fondi di cui all'art. 108, comma 2 bis, lett. a), del T.U.I.R.;
- distinzione generale tra proventi d'impresa e redditi diversi, sia ai fini del computo dell'imponibile (compresa la compensabilità con eventuali perdite) che degli obblighi contabili fiscali.

Per i contesti suddetti sarebbe opportuno prestabilire in via generale, a titolo di presunzione assoluta apportatrice di grande chiarezza, un "numero" di soglia annuale, che intravedo nella misura di tre episodi per anno/12 mesi, tale da garantire incontestabilmente l'invocabilità, di volta in volta, degli effetti attenuativi dell'occasionalità tributaria.

2.2.12 Ridelineazione completa del novero degli enti cui è possibile, da parte delle imprese, erogare finanziamenti ed attribuzioni deducibili dal reddito ai sensi dell'art.65 del T.U.I.R.

Le imprese possono dedurre dal loro reddito (art. 65 T.U.I.R.) le seguenti tipologie di dazione liberale:

1. le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.
2. le erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità comprese fra quelle indicate nel comma 1 o finalità di ricerca scientifica, nonché i contributi, le donazioni e le oblazioni di cui alla lettera g) dell'articolo 10, per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato;
3. le erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche aventi sede nel Mezzogiorno che perseguono esclusivamente finalità di ricerca scientifica, per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato;

4. le erogazioni liberali fatte a favore di università e di istituti di istruzione universitaria, per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato;
5. le erogazioni liberali a favore dei concessionari privati per la radiodiffusione sonora a carattere comunitario per un ammontare complessivo non superiore all'1 per cento del reddito imponibile del soggetto che effettua l'erogazione stessa;
6. le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e del decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, nella misura effettivamente rimasta a carico;
7. le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'art. 1 della legge 1° giugno 1939, n.1089, e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n.1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di mostre e di esposizioni, che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari;
8. le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo. Le erogazioni non utilizzate per tali finalità dal percipiente entro il termine di due anni dalla data del ricevimento affluiscono, nella loro totalità, all'entrata dello Stato;
9. 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;
10. le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di ONLUS, nel limite del cinque per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, così come risultano dalla dichiarazione dei redditi;

11. le erogazioni liberali in denaro, per un importo non superiore a due milioni di lire o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, a favore delle società sportive dilettantistiche;

12. le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 3 milioni di lire o al 2 per cento del reddito di impresa dichiarato, a favore di associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge;

13. le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo;

14. le erogazioni liberali in denaro a favore di organismi di gestione di parchi e riserve naturali, terrestri e marittimi, statali e regionali, e di ogni altra zona di tutela speciale paesistico-ambientale come individuata dalla vigente disciplina, statale e regionale, nonché gestita dalle associazioni e fondazioni private indicate alla lettera a) del comma 2-bis dell'articolo 114, effettuate per sostenere attività di conservazione, valorizzazione, studio, ricerca e sviluppo dirette al conseguimento delle finalità di interesse generale cui corrispondono tali ambiti protetti;

15. le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per la realizzazione di programmi di ricerca scientifica nel settore della sanità autorizzate dal Ministro della sanità con apposito decreto che individua annualmente, sulla base di criteri che saranno definiti sentita la Conferenza unificata di cui all'arti. 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, i soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali. Il predetto decreto determina altresì, fino a concorrenza delle somme allo scopo indicate, l'ammontare delle erogazioni deducibili per ciascun soggetto erogatore, nonché definisce gli obblighi di informazione da parte dei soggetti erogatori e dei soggetti beneficiari.

Alle erogazioni liberali in denaro di enti o di istituzioni pubbliche, di fondazioni o di associazioni legalmente riconosciute, effettuate per il pagamento delle spese di difesa dei soggetti ammessi al patrocinio a spese dello Stato, non si applica il limite di cui al comma 1, anche quando il soggetto erogatore non abbia le finalità statutarie istituzionali di cui al medesimo comma 1.

Sia a causa delle frequenti distonie denunciate nella pratica, sia in ragione della non sempre fondata distinzione tra fattispecie assai contigue, si ritiene che riuscirebbe

opportuna una generalizzazione equitativa semplificante in materia tale da eliminare le distinzioni di carattere formale (es. persone giuridiche e no) e da orientarsi in senso premiale con esclusivo riferimento a pochi oggetti socialmente meritori.

2.2.13 Miglioramento della definizione di attività connessa e di attività accessoria, in relazione all'attività istituzionale, nel regime delle onlus.

Il concetto di attività direttamente connessa, alle attività istituzionali delle onlus, è indiscutibilmente equivoco rispetto al termine di designazione ("connesse") perché il comma 5 dell'art. 10 designa come tali attività la cui unica differenza rispetto a quelle istituzionali è data dal fatto che esse non sono svolte a favore di soggetti svantaggiati. Oltre al problema letterale citato, consegue alla formula testuale il fatto che non appare, di conseguenza, concepibile il suddetto concetto nei confronti delle diverse tipologie di onlus qualificate tali senza il presupposto della presenza, nella loro operatività, dei predetti soggetti (e cioè quelle di cui ai nn. 7, 8, 9, 10 e 11, a parte l'ambiguità dell'enucleazione di cui alla prima parte del comma 5); inoltre, il concetto è reso più complesso dal fatto che sono sostanzialmente integrative ("nonché") delle attività predette quelle "accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali in quanto integrative delle stesse": nozione ambigua, questa, che lo stesso Ministero delle finanze ha contraddetto quando (circ. 168/E/1998) ha ravvisato essere tali alcune attività strumentali solo in senso finanziario ai fini istituzionali, ossia svolte per procurare fondi.

Si ritiene che i suddetti concetti debbano essere unificati nel quadro di una nozione unica definita come "strumentale", disciplinata con molta semplicità come attività dai contenuti oggettivi diversi da quelli delle attività caratterizzanti ma il cui scopo economico è indubbiamente segnato dalla finalizzazione unificante delle finalità caratteristiche della onlus.

2.2.14 Introduzione di elementi chiari nella distinzione tra contributi-corrispettivo e contributi in senso proprio ai fini dell'Iva e della commercialità delle attività remunerate.

La distinzione tra finanziamenti sovventori (contributi di sostegno, di incentivo, di supporto anche meritocratico) e finanziamenti corrispettivo-contrattuali (come, tra gli altri, i compensi da convenzioni) è un fattore decisivo sia ai fini IVA che a quelli dell'imponibilità (e della rilevanza complessiva, anche sui costi) ai fini delle imposte sui redditi.

La prassi, anche ufficiale, non ha forgiato fattispecie di riferimento universalmente affidabile, richiamando sempre in modo decisivo clausole di stile contrattuale che in realtà restano comunque ambigue. Il risultato pratico è che di fronte a un patto sottostante all'erogazione di un contributo l'alternativa tra i due versanti resta sempre ampia e oscillante, con grave compromissione delle esigenze di certezza sulla fattispecie, riverberantisi spesso non solo sul regime obiettivo della partita ma anche su quello della configurazione soggettiva dell'ente. Un criterio corretto, per una distinzione radicale, sarebbe quello della piena e comprovata corrispettività civilistica, evidenziata da riscontri contrattuali e processuali precisati (es. suscettibilità alle condanne risarcitorie per inadempimento o danni e simili), tale da lasciar ferma e indubitabile la natura sovventoria di erogazioni anche convenzionate in cui è evidente che il soggetto finanziante sta usando l'ente quale soggetto cooperatore in funzione di una rispondenza dei suoi fini statuari con gli obiettivi dell'accordo economico medesimo. Detto presupposto statutario (si pensi al caso della formazione dei giovani perseguita in contesti sostanzialmente pubblicistici) potrebbe essere eretto a presupposto di distinzione tra erogazioni sovventorie non corrispettive e dazioni contrattuali remunerative, in quanto tali suscettibili di riconduzione commerciale. In norme regolanti altri profili (es. commercialità delle prestazioni ai soci) il rapporto con i fini statuari è già stato eretto a fattore decisivo, onde non sussistono ostacoli di principio ad introdurre a questi fini la suddetta rilevanza decisiva.

2.2.15 Riforma ed eventuale specificazione della decommercializzazione generale delle attività conformi ai fini istituzionali, ma escluse dalla riconducibilità all'art. 2195 c.c., di cui all'art.108 comma 1 T.U.I.R..

La previsione di cui all'art. 108 comma 1 costituisce, sin dal suo avvento, una norma estremamente imbarazzante per la sua non chiarezza. Le prestazioni non rientranti nell'art.2195 del codice civile, infatti, non sono state identificate con certezza da alcuna

pronuncia e nel contempo si ha motivo di ritenere che esse, comunque, molto difficilmente determinerebbero l'avvio del concetto di attività commerciale di cui all'art.51 del T.U.I.R., dato che quest'ultimo per l'appunto esige, quale premessa di applicabilità, la riconduzione delle attività svolte a quella previsione. E' ben vero che l'art. 51 prevede anche la riconducibilità al reddito d'impresa delle attività remunerate che non rientrerebbero nell'art. 2195, ma in relazione ad un'entità collettiva o fondazionale tale delineabilità appare difficile in pratica (forse sarebbero tali le attività di ristoro di costi comuni, che però non sono neanche attività in senso lato). L'assenza di alcuna pronuncia importante, al riguardo, da parte del Ministero delle finanze, nonché la difficile applicabilità in concreto del caso in relazione ai suoi aspetti materiali (identificazione di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione) porta a ritenere opportuna l'eliminazione della previsione in oggetto alla radice.

2.2.16 Eliminazione del requisito del finanziamento statale centrale (“apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato”, art. 10 comma 4, ultime parole del D.Lgs.460/1997) come presupposto essenziale per il riconoscimento della qualità di onlus “di diritto” agli enti con scopi culturali.

Tra le ipotesi di attività decisiva per l'ottenimento della qualifica di onlus ne figura una che giustifica la sensazione di una eccessiva generosità selezionata commessa dal legislatore delegato all'atto della stesura del D.Lgs. 460: quella di cui all'art. 10, comma 1 lett. a), n. 9, integrata dalle statuizioni di cui al comma 4. Al riguardo, infatti, non solo l'attività di promozione della cultura e dell'arte viene equiparata alle attività di tipo solidaristico tipiche degli enti di massima valenza sociale, ma addirittura viene considerato un presupposto decisivo della stessa equiparazione il godimento di un ulteriore beneficio a costo pubblico, qual è il fatto di essere beneficiari di finanziamenti (“apporti economici”) dell'amministrazione centrale.

Invero è pensabile che è la scelta di fondo della presente equiparazione a prestare il fianco a perplessità, dal momento che nell'implicare una sorta di doppia verifica selettiva, finisce però col generare una condizione di sperequata premialità. A questo riguardo si impongono degli interventi equanimi volti, innanzitutto, ad equiparare i

finanziamenti regionali, e poi ad introdurre degli elementi distintivi basati sui contenuti dei progetti culturali, volti a potenziare quelli incentrati sui valori portanti del D.Lgs. stesso.

2.2.17 Allineamento tra Iva e Imposte dirette in merito al requisito della conformità ai fini istituzionali o alla diretta attuazione, richiesto per la decommercializzazione delle prestazioni erogate ai soci da parte degli enti di tipo associativo agevolato.

Costituisce oggetto di distonia legislativa espressa il fatto che, nel contesto di due discipline assolutamente omogenee in sede IVA e IRPEG (rispettivamente artt. 4, comma quarto, DPR 633/1972, e 111 comma 3 del T.U.I.R. 917/1986), per gli enti di tipo associativo con finalità meritorie, la legge richieda la sussistenza di due requisiti diversi per concedere la stessa conseguenza: ossia la non qualificabilità come commerciali delle operazioni poste in essere da particolari enti di tipo associativo di cui ai commi citati, nei confronti dei loro associati o di enti collegati. Ai fini IRPEG, infatti, è richiesto, in capo alla prestazione resa, il presupposto della “diretta attuazione” dei fini statutari dell’associazione, mentre ai fini IVA si continua a chiedere (come dapprima si faceva anche in sede IRPEG) la semplice “conformità”. Considerata l’enfasi che le stesse istruzioni ufficiali del Ministero delle finanze (circ. Min. Fin. n. 124/E del 12 maggio 1998) hanno riservato per l’illustrazione dell’innovazione (mutamento da “conformità” a “diretta attuazione”) in sede di IRPEG, appare irrimandabile modificare nel suddetto senso - conformandola alla scelta fatta in sede IRPEG - la normativa dell’IVA.

2.2.18 Delineazione delle finalità sociali che ammettono la non imponibilità dei contributi di enti pubblici erogati anche su convenzione ai sensi dell’art. 108 comma 2-bis del T.U.I.R.

La semplice menzione delle “finalità sociali”, a proposito delle attività convenzionate le cui contribuzioni di enti pubblici agli enti non commerciali che le prestano, non concorrono alla formazione del reddito si è rilevata troppo ampia nella pratica e suscettibile di forti dubbi interpretativi. La norma, delineata pensando alle attività di tipo

assistenziale, si presta ora alla flessibilità estrema del concetto di “attività aventi finalità sociali”, ed andrebbe quindi meglio circoscritta per non rischiare sia facili contestabilità che facili abusi.

Si propone il ripiego sul concetto di finalità socio-assistenziali per sottolineare l'applicabilità solo nei casi di stati di bisogno allargato e di entità significativa, e per ovviare alla tendenziale estensività che oggi è inopportunamente già in atto.

2.2.19 Determinazione normativa concreta della nozione di contabilità separata.

Per contabilità separata si intende spesso, nella pratica professionale, l'adozione di libri e registri contenenti esclusivamente dati afferenti le attività commerciali degli enti, comprese le registrazioni della pertinente quota di poste ad utilità promiscua (cioè riguardante nel contempo elementi di computo relativi al comparto di attività istituzionali e a quello delle attività commerciali). Attualmente risulta, però, oggetto di dubbi ricorrenti se la sussistenza di libri distinti sia presupposto essenziale di separatezza, ovvero se quest'ultima risulti sussistente anche attraverso la semplice diversificazione netta di voci di costo nel contesto di libri omnicomprensivi. Quest'ultima condizione, che a onor del vero risulta più evoluta di quella implicante libri fisicamente separati, soprattutto alla luce della centralità assunta in materia dai mezzi informatici, meriterebbe una norma di rassicurazione chiara ed esplicita.

2.2.20 Delineazione legislativa di concetti utili per l'identificazione di esaurienti criteri di imputabilità ai fini della detrazione su acquisti Iva per beni ad utilità promiscua commerciale/non commerciale (art.19-ter D.P.R. 633/1972).

Va esplicitata la criteriologia per selezionare, tra gli acquisti di beni che si riferiscono nel contempo al versante delle attività commerciali e a quello delle attività istituzionali, la parte di IVA detraibile in quanto relativa al primo dei suddetti versanti. Il comma 2 dell'art. 19-ter del D.P.R. 633 è al riguardo quasi tantologico visto che identifica la predetta quota detraibile “per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale o agricola”. La prassi ha individuato, al riguardo, la coesistenza di un criterio primario basato su riparti oggettivamente suffragati (es. illuminazione per aree “commerciali” e “non”, frazionabile in base all'esternazione delle aree) con un criterio suppletivo

proporzionale ancorato a dati finanziari (es. percentuali di entrate). Onde evitare contestazioni di alta elaborazione è pensabile di istituire il criterio finanziario come base minima rinunciabile in caso di comprovata disponibilità di elementi oggettivi.

2.2.21 Razionalizzazione dei trattamenti di favore su tutte le prestazioni di servizi di viaggio rese agli associati da enti di tipo associativo.

Considerazioni del tutto analoghe a quelle mosse al punto 2.2.9, per le somministrazioni di alimenti e bevande, possono essere svolte per i servizi di viaggio disciplinati in senso agevolativo per le stesse associazioni di promozione sociale, nonché per quelle politiche, sindacali e di categoria, e per quelle religiose. A questo riguardo vi è però da aggiungere che per le ultime due categorie associative, inopportuna, non è richiesto chiaramente il requisito della complementarità dei viaggi alle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali. Si ribadisce che, con le limitazioni espresse, i viaggi connessi agli scopi istituzionali sarebbe appropriato consentirli, vista l'ordinarietà che gli spostamenti hanno assunto nel costume moderno, a tutte le tipologie associative.

2.2.22 Rettifica della abnormità logica di cui all'art. 111-bis comma 3 sul termine obbligatorio di redazione dell'inventario in caso di sopravvenuta perdita della qualifica di ente non commerciale.

Il testo vigente dell'art. 111-bis comma 3 comporta un termine assurdo di iscrizione dei beni del soggetto "non profit" che ha perso, in corso d'esercizio, la qualifica di ente non commerciale a causa del sopravanzo delle sue attività commerciali rispetto a quelle istituzionali (art. 111-bis, comma 1).

Il termine, infatti, è posto in "sessanta giorni dall'inizio del periodo d'imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica", mentre è ovvio che il predetto esercizio prevalente può rivelarsi anche ben oltre i citati sessanta giorni dall'inizio dell'esercizio.

Detto termine dovrebbe quindi decorrere o dall'intervenuta verifica del sopravanzo, ovvero comunque essere stabilito con una tempistica molto più ampia, al limite coincidente con la chiusura stessa dell'esercizio.

2.2.23 Abrogazione della previsione statutaria di menzione obbligatoria dell'acronimo onlus, e sostituzione della stessa con una previsione sostanziale.

L'introduzione del requisito statutario dell'obbligatoria menzione dell'acronimo onlus in tutte le manifestazioni esteriori non presenta fondamento pratico, tanto più che di norma l'ente ha interesse ad esternare la suddetta condizione, la cui manifestazione è priva di alcun effetto di garanzia nei confronti dei terzi. Il suddetto obbligo di conformazione statutaria, in quanto privo di un senso reale, può essere quindi eliminato ovvero mantenuto solo a livello di comportamento obbligatorio per la onlus e, quindi, sanzionato in caso di violazione, ma va cassato come previsione formale statutaria con ruolo addirittura di requisito costitutivo per l'ottenimento della qualifica: tanto più che questa, per definizione, è acquisibile sempre in un momento temporalmente successivo a quello di approntamento dello statuto stesso.

2.2.24 Introduzione della parola “sono” prima della lett. a) del comma 2 dell'art. 10 D.Lgs. 460/1997.

La carenza della voce verbale “sono”, tra le parole “ma” e “dirette”, nella parte del comma 2 dell'art. 10 del D.Lgs. 460 che precede immediatamente la lett. a), costituisce un vizio sintattico particolarmente visibile dato che il concetto ivi espresso figura in chiave contrapposta ad un'ipotesi (quella di prestazioni svolte a favore del corpo sociale costitutivo dell'ente) che è retta dall'espressione “non sono”. Se ne suggerisce quindi l'inclusione.

2.2.25 Estensione alle onlus di diritto, escluse le cooperative sociali, delle obbligazioni contabili previste per le onlus in genere.

Sarebbe opportuna una razionalizzazione amministrativa data dalla semplice previsione per cui anche le organizzazioni di volontariato e le O.N.G. che fruiscono in qualsivoglia misura del regime tributario concesso alle onlus sono obbligate al pieno rispetto degli obblighi contabili di cui all'art. 25 del D.Lgs. 460. Per certi versi, anzi, la fruizione dell'equiparazione di diritto giustifica con più fondamento le predette cautele contabili.

2.2.26 Rettifica ed eliminazione della menzione semplice delle associazioni senza scopo di lucro della l. 6/2/1992, n.66.

La menzione generalistica senza riserva alcuna delle associazioni senza scopo di lucro - nozione del tutto civilistica priva di alcun connotato tributario - nel contesto degli enti di cui al D. L. 417/1991, convertito nella legge 66/1992, con la conseguente ammissione delle stesse al noto regime forfetario attenuato di quel provvedimento, fu frutto di un clamoroso equivoco dei redattori della legge che, in sede strettamente tributaria, fecero ricorso a un concetto generalistico (associazione senza scopo di lucro) del tutto privo di implicazioni o di effetti tributari. Non vi è ragione plausibile perché, a prescindere da tutti gli altri interventi da svolgersi in tema di regimi semplificati, la citata menzione non sia abrogata senza riserva alcuna, tantopiù che il fisco si è sempre rifiutato di considerare ricompresi nel regime della legge 66 gli enti fiscalmente commerciali ma statutariamente privi di scopo di lucro.

2.2.27 Ridelineazione dell'elencazione delle attività a commercialità presunta per gli enti di tipo associativo, con eliminazione delle casistiche impraticabili in concreto (es. erogazione di gas, acqua e servizi simili).

Le fattispecie indicate all'art. 111 comma 4 rappresentano, nel sistema della legge, delle ipotesi di deroga alla regola per cui le speciali tipologie associative indicate al comma 3 possono ricevere corrispettivi dai soci per il rendimento di servizi specifici senza che si determini, con ciò, il presupposto dell'attività commerciale. Detto comma 4 - che, come già visto ad altri fini, trova un corrispondente perfettamente omologo nel quinto comma dell'art. 4 del DPR 633/1972, ai fini del potenziale allargamento eccessivo del fronte di derubricazione commerciale dovuto alla specialità del rapporto associazione/associato. Senonché l'enucleazione della fattispecie di deroga si rivela sostanzialmente priva di effetto nei numerosi casi in cui si fa riferimento a situazioni in cui non appare ragionevole ipotizzare l'erogazione del servizio menzionato da un'associazione, con le speciali finalità elencate nel comma 3, a soggetti che ad essa aderiscono. Ci riferiamo ai seguenti casi espressi:

1. erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore;

2. prestazioni di servizi portuali e aeroportuali;
3. gestioni di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
4. pubblicità commerciale;
5. telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari;
6. prestazioni di trasporto e deposito.

Considerato che il presupposto per la concessione dell'agevolazione in discorso è dato dal fatto che il servizio acquisito deve riflettere la diretta attuazione dei fini istituzionali associativi, appare palese che è del tutto superflua la suddetta previsione derogatoria perché appare inverosimile che i suddetti servizi possano mai entrare ad essere parte di funzioni associative svolte in favore degli aderenti di un'associazione. Data l'estrema analiticità della materia la presenza in sé di norme sostanzialmente inutili va combattuta, causa le ripetute incidenze che comunque le stesse possono svolgere sull'interpretabilità "a contrariis", e comunque va in generale perseguita ove possibile la molto condivisa opera di sfoltimento di ogni eccesso di normazione.

2.2.28 Estensione alle imposte sul reddito della presunzione IVA di non commercialità del quarto comma lett. b) dell'art. 4 D.P.R. 633 concernente la gestione di partecipazioni societarie.

Il quinto comma lett. b) dell'art. 4) del DPR 633/1972 esprime ai fini dell'IVA un caso rilevante di presunzione di "non commercialità", riferito al "possesso non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli similari, costituendi immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette od esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate". Non sussiste una norma simile nel contesto della disciplina delle imposte sul reddito nonostante esigenze di chiarezza, legate all'estrema sottigliezza della distinzione tra gestione "commerciale" dei titoli di partecipazione posseduti e semplice godimento dei frutti prodotti da beni produttivi quali lo sono i titoli, risulti spesso ambigua e capace di suscitare amare questioni pressoché superflue, com'è accaduto per anni alle fondazioni bancarie fino alla pronuncia risolutiva della sentenza 6607 del 2002 della Corte di Cassazione. Sarebbe allora opportuna una sua riproduzione nel contesto delle norme del titolo II, capo III del T.U.I.R., tantopiù che la redditività naturale della gestione di partecipazioni societarie è tributaristicamente oggetto della