

GLI ENTI NON PROFIT E LE IMPOSTE INDIRETTE

Si è assistito negli ultimi anni ad un esponenziale aumento degli enti non profit, supportato da un lato dai benefici fiscali introdotti dalla legislazione speciale, dall'altro dalla possibilità, per questi enti, di svolgere attività imprenditoriali al fine di ottimizzare il raggiungimento degli scopi statuari e reperire mezzi per finanziare l'organizzazione. Le agevolazioni fiscali riguardano in modo particolare, come noto, le ONLUS, che, a fronte di ciò, sono sottoposte a stringenti controlli sia nella fase della costituzione che durante la loro esistenza da parte dell'Agenzia delle entrate. Le agevolazioni riguardano in larga misura le imposte dirette, l'IVA e la detraibilità fiscale delle erogazioni liberali. Esistono tuttavia anche alcune agevolazioni in materia di imposte indirette, che quindi interessano da vicino l'attività del notaio, che vengono qui di seguito schematicamente richiamate.

IMPOSTA DI REGISTRO

Gli enti non profit non godono di molte agevolazioni in tema di imposta di registro.

E' preliminarmente opportuno ricordare che tali enti, abbiano essi o meno personalità giuridica, in particolare dopo l'abolizione degli articoli 17, 600, 782 e 786 c.c., e dopo la modifica dell'art.2659 c.c., non hanno alcuna limitazione alla capacità di agire, se non quelle dipendenti dal non essere persone fisiche. Possono quindi porre in essere, oltre all'atto costitutivo ed alle successive modificazioni pressochè tutti gli atti relativi a negozi imponibili ai fini dell'imposta di registro, quali ad esempio acquisti di immobili, locazioni, costituzione di società, etc..

Enti non commerciali che non siano iscritti al Registro delle ONLUS

Se l'ente non è una ONLUS bisogna ancora distinguere se esercita o meno attività commerciale, perché qualora esercitasse un'attività lucrativa e fosse iscritto al Registro Imprese sarebbe un soggetto IVA, con la conseguenza che gli atti di cessione di beni o le prestazioni di servizi posti in essere dall'ente nell'esercizio dell'attività di impresa, rientrerebbero nell'ambito di applicazione dell'IVA e sarebbero soggetti all'imposta di registro in misura fissa.

Qualora, al contrario, l'ente non esercitasse attività commerciale oppure, anche esercitandola, compisse un atto non imponibile IVA, sarebbe soggetto all'ordinaria imposta di registro perché il DPR 161/1986 non prevede agevolazioni fiscali per gli enti non commerciali.

Non sono previste agevolazione in tema di imposta di registro neanche a favore delle associazioni di promozione sociale e delle imprese sociali, pur essendo soggette a specifiche discipline.

Atti costitutivi

L'atto costitutivo di una fondazione sconta l'imposta di registro in misura fissa, mentre l'atto di donazione del patrimonio è soggetto all'imposta sulle donazioni.

L'atto costitutivo di un'associazione sconta l'imposta di registro in misura fissa, così come le successive modifiche statutarie.

Conferimenti

Non sono previste particolari agevolazioni per i conferimenti. Infatti l'art.4 della tariffa parte prima del DPR 26 aprile 1986 n.161, che stabilisce le aliquote relative agli atti delle società, ne estende l'applicazione anche agli atti delle "associazioni e delle altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole". Pertanto agli atti posti in essere da un ente non profit non possono applicarsi quelle aliquote.

Costituisce un'eccezione il caso dei circoli di cultura cinematografica per i quali vige la particolare normativa prevista dall'articolo 30 della legge 4 novembre 1965 n. 1213, che dichiara essere "soggetti ad imposta fissa di registro gli atti di costituzione dei circoli di cultura cinematografica e delle associazioni di cultura cinematografica di cui all'articolo 44, con esclusione della acquisizione in

proprietà di beni immobili”. Pertanto per tali associazioni soltanto il conferimento di beni immobili sconta le imposte di registro, ipotecarie, catastali in misura ordinaria.

Come sono quindi tassati i conferimenti ?

Ancora una volta bisogna distinguere: se conferente è un soggetto IVA i conferimenti, rientrando nella generica categoria degli “atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere”, previsti all’articolo 2, comma 1, del d.p.r. n. 633/1972, entrano nell’ambito impositivo dell’IVA. Infatti questa previsione comprende sia i conferimenti effettuati a favore di società, sia quelli effettuati a favore di enti diversi dalle società, qualunque sia il loro tipo ed oggetto senza distinguere tra enti aventi ad oggetto principale o esclusivo l’attività agricola o commerciale e gli altri enti, come invece avviene nell’ambito della disciplina dell’imposta di registro. Rientrano nell’ambito IVA, sia i conferimenti che trasferiscono la proprietà di beni, sia quelli che costituiscono o trasferiscono diritti reali sugli stessi. Non sono invece soggetti ad IVA i conferimenti di aziende come previsto dalla lettera b) del terzo comma dell’art. 2 del d.p.r. n. 633/1972. (Vedi Studio n. 51 /2003/T della Commissione studi tributari del CNN).

Se conferente non è un soggetto IVA sarà necessario applicare per i conferimenti l’imposta di registro. L’articolo 4, come sopra precisato, è applicabile esclusivamente a società e enti aventi ad oggetto esclusivo o principale l’esercizio dell’attività agricola o commerciale, e stabilisce, per i conferimenti in tali enti, uno specifico trattamento tributario (aliquota del 4 % per i conferimenti di immobili ad uso commerciale, imposta fissa di registro per il conferimento di aziende, beni mobili e diritti diversi): il tutto finalizzato ad agevolare gli investimenti a fini produttivi, ed in linea con la direttiva CEE n. 335/1969, che prevede un trattamento di favore per le “società di capitali”, equiparando alle stesse “ogni altra società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro” (Studio n. 51 /2003/T della Commissione studi tributari del CNN).

Risultano pertanto agevolati i conferimenti in enti lucrativi, perchè i conferimenti di aziende, di immobili o altri beni in enti non profit che non rientrino nelle particolari categorie ritenute meritevoli di agevolazioni (Onlus, associazioni di volontariato, ecc.), rimangono assoggettati alle più onerose aliquote previste dalla tariffa per gli altri trasferimenti. Pertanto, a titolo esemplificativo:

- il conferimento di azienda è equiparato alla cessione di azienda, con l’applicazione di aliquote diverse in base alla natura dei beni (articolo 23 t.u.), ed in particolare l’aliquota del 3 % per i beni diversi dagli immobili o mobili registrati; con la precisazione che, non applicandosi l’art. 50 del d.p.r. 131/1986, la base imponibile sarà calcolata a sensi dal quarto comma dell’art.51;
- il conferimento di immobili è soggetto alle aliquote di cui all’art. 1 della tariffa di DPR 131/1986;
- il conferimento di crediti è tassato con l’aliquota dello 0,50%;
- il conferimento di denaro, beni mobili, diritti diversi è soggetto all’aliquota del 3 %.

Fusione e scissione

Dubbia invece è l’imposta di registro applicabile in caso di fusioni e scissioni di enti non profit. La lettera b) dell’art.4 sopra citato riporta testualmente: “b) fusione tra società, scissione delle stesse, conferimento di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell’impresa, fatto da una società ad altra società esistente o da costituire; analoghe operazioni poste in essere da enti diversi dalle società:..... euro 168.” La norma sembrerebbe chiara e consentirebbe di registrare ad imposta fissa non soltanto le operazioni straordinarie tra enti non società ma anche i conferimenti di azienda qualora il conferente ed il conferitario siano enti, commerciali o non commerciali. Infatti qui non si richiede più, come condizione per l’applicazione dell’imposta fissa, che gli enti interessati abbiano come oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali o agricole, perchè si parla solo di “enti diversi da società”.

Tuttavia l’Agenzia delle Entrate la pensa diversamente e nella risoluzione 152/E anno 2008, rispondendo ad una istanza di interpello relativa al trattamento fiscale previsto per la fusione di due enti ecclesiastici ai fini delle imposte sul reddito e dell’imposta di registro, con riferimento a quest’ultima, ha ritenuto applicabile l’aliquota del 3% a sensi dell’art.9 della Tariffa allegata al DPR 161. Secondo l’Agenzia delle Entrate l’applicazione alle operazioni di fusione dell’imposta in misu-

ra fissa è subordinata alla condizione che le stesse avvengano tra società aventi come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole. Nel caso in esame invece la fusione avveniva tra due enti non commerciali per i quali l'attività commerciale non costituiva l'oggetto esclusivo o principale della loro attività. Ma su quale base imponibile si dovrebbe calcolare il 3%? In caso di fusione per incorporazione sulla variazione del patrimonio netto dell'ente incorporante, ed in caso di fusione con costituzione di un nuovo ente sulla somma dei patrimoni netti degli enti partecipanti alla fusione (si veda "Imposta di registro nelle fusioni e scissioni di enti non commerciali: la posizione delle Entrate" di Maurizio Setti in Enti non profit n. 6/2008- IPSOA) Il tutto soggetto ad accertamento, in particolare con riferimento al valore di avviamento.

L'Agenzia delle Entrate non si pronuncia relativamente alla presenza di immobili nel patrimonio degli enti interessati alla fusione. Ma seguendo la logica utilizzata, eventuali immobili presenti nel patrimonio dell'ente incorporato o degli enti partecipanti alla fusione dovrebbero essere sottoposti alla tassazione della imposta di registro con l'aliquota del 7% e delle imposte ipotecarie e catastali in misura ordinaria sulla base del loro valore venale, anche questo soggetto ad accertamento.

Onlus

L'art. 22 del D. Lgs 460/1997 stabilisce alcune agevolazioni in materia di imposta di registro in particolare introducendo nella tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986 l'art 11 bis che prevede l'imposta fissa di registro per "gli atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale", prescindendo da qualsiasi dichiarazione da rendersi in atto.

Tuttavia è stato correttamente notato (Studio n. 51 /2003/T della Commissione studi tributari del CNN) che l'aumento di capitale degli enti non lucrativi, non necessita di modifiche statutarie, o perchè, come nei casi delle fondazioni, associazioni e comitati non esiste un capitale sociale, o perchè, come nel caso delle cooperative sociali, il capitale è per definizione variabile, con la conseguenza che un conferimento fatto durante la vita dell'ente non profit non può rientrare nel novero degli "atti modificativi" indicati dall'art.11 bis sopra citato.

Anche in questi casi, comunque, se il conferimento ha per oggetto immobili è applicabile l'imposta fissa di registro, ai sensi dell'articolo 1, ultimo periodo, della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986. Tale disposizione prevede l'imposta fissa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere, e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, a favore di Onlus, a condizione che la Onlus dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro i due anni dall'acquisto. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione per lo svolgimento dell'attività è dovuta l'imposta in misura ordinaria nonché una sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta.

Le agevolazioni sopra indicate sono subordinate all'iscrizione nell'anagrafe delle Onlus ai sensi dell'art. 11 del d.p.r. 460/97, nonché all'osservanza degli obblighi contabili e formali di cui al successivo articolo 25.

Si precisa che non esiste alcun trattamento particolare per i trasferimenti a titolo oneroso (e quindi anche per i conferimenti) a favore di Onlus, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto: ne consegue che, in caso di conferimento effettuato da soggetto IVA, si applicherà l'imposta sul valore aggiunto secondo il regime ordinario.

Tra le Onlus di diritto rientrano le organizzazioni di volontariato, disciplinate dalla legge 11 agosto 1991 n. 266, nella quale, all'articolo 8, si prevede l'esenzione da imposta di bollo e da imposta di registro per gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato costituite esclusivamente per fini di solidarietà (e quindi per i relativi conferimenti), nonché per gli atti "connessi allo svolgimento delle loro attività" (si tratta dunque di un ambito più ampio di quello previsto per le Onlus), tra i quali rientrano sicuramente anche i conferimenti successivi alla costituzione. L'articolo 10, comma 8, del d.lgs. n. 460/1997 fa salve le previsioni di maggior favore per le stesse organizzazioni di volontariato i cui atti pertanto vengono registrati in esenzione da imposta. Questi benefici sono subordinati, ai sensi dell'art. 6, comma 2, della legge n. 266/1991, alla iscrizione della organizzazione nei

registri di volontariato (salvo, ovviamente, che per gli atti costitutivi, per cui la mancata iscrizione nei registri può fungere solo da causa di decadenza dai benefici fiscali). In questo caso il legislatore ha previsto un regime di esenzione generale in funzione della finalità delle organizzazioni di volontariato costituite esclusivamente per fini di solidarietà, differentemente da quanto ha fatto per le Onlus. Argomentando da ciò, una Fondazione Onlus ha tentato di registrare un contratto di locazione con imposta fissa, sostenendo l'esistenza di un principio generale a fondamento dell'intero sistema agevolativo previsto per le Onlus, non limitato alle organizzazioni di volontariato. Tuttavia il Ministero delle Finanze con la Risoluzione 21/12/2000 n. 194 ha chiarito che la agevolazione di maggior favore prevista per le organizzazioni di volontariato non può essere estesa ad altri enti e che tale eccezione rientra nella previsione dell'art.10, comma 8, del d.lgs. 4 dicembre 1997 n. 460 laddove detta: "sono fatte salve le previsioni di maggior favore relative agli organismi di volontariato, ONG e cooperative sociali".

Da ultimo va richiamata l'attenzione sul caso della tassazione del contratto preliminare. Di solito, ex art. 10 della tariffa allegata al DPR 161/1986, il preliminare è tassato con imposta fissa; se in atto si prevede la dazione di somme a titolo di caparra o acconto i relativi importi scontano l'imposta proporzionale nelle rispettive misure del 0,50% e del 3%. In entrambi i casi l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo. In questo caso se la Onlus pagasse le imposte proporzionali dovute sulle somme versate a titolo di caparra o di acconto, per le quali non sono previste agevolazioni, non potrebbe detrarre quanto versato in sede di registrazione del contratto definitivo. Però dal momento che l'operazione realizzata con la sequenza preliminare-definitivo è considerata in modo unitario e ciò emerge dal meccanismo della imputazione dell'art.10, la norma è stata interpretata nel senso di evitare che la tassazione di somme, che dovrebbe essere solo un anticipo della tassazione definitiva, comporti invece un'eccedenza di imposta rispetto a quest'ultima: bisogna quindi ritenere che l'imposta dovuta per il contratto definitivo sia da intendere come quella massima da pagare come tassazione dell'operazione unitariamente considerata tra preliminare e definitivo. Conseguentemente: o si ritiene ammissibile il rimborso dell'eccedenza pagata in sede di preliminare (commissione tributaria di Milano sent. n.82 del 13/7/2000) oppure, si ritiene che l'imposta prevista per il definitivo sia il limite massimo da pagare, con la conseguenza che tale limite opera già anche nella fase preliminare, dove si potrà applicare l'imposta proporzionale di registro sino a concorrenza di quella che sarà dovuta per il definitivo. Nel caso di preliminare nel quale la Onlus fosse promittente acquirente, l'atto dovrebbe pertanto scontare l'imposta fissa (si veda in tema di tassazione del contratto preliminare lo studio CNN 132/2007).

IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI

Il d.lgs 31 ottobre 1990 n. 347 non prevede alcuna agevolazione per gli enti non commerciali. Per le Onlus è prevista, come si dirà in seguito, l'esenzione dal pagamento delle imposte ipotecarie e catastali se il trasferimento avviene mortis causa o per donazione.

In caso di trasferimento a titolo oneroso effettuato a favore di Onlus:

- a)- l'imposta ipotecaria è dovuta sempre, sia in caso di conferimento di immobili che in caso di vendita (secondo alcuni si paga l'imposta anche nel caso in cui l'atto a titolo gratuito non integri una liberalità) in ragione del 2%; fatta eccezione per le cooperative sociali per le quali l'art 7 secondo comma legge 381/1991 prevede la riduzione ad un quarto delle imposta ipotecaria e catastale dovute per contratti di mutuo o di acquisto (la norma parla anche di locazione, ma non si capisce come sia ipotizzabile visto che la locazione non sconta le imposte ipotecarie e catastali) quindi anche di conferimento di immobili destinati all'esercizio dell'attività sociale;
- b)- l'imposta catastale invece è fissa, dopo la legge 28 gennaio 2009 n.2 che ha modificato l'art.10 del d. lgs. 31 ottobre 1990 n. 347, nel caso di atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e di atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi a favore di Onlus. Tale agevolazione è soggetta alla medesima condizione prevista dall'art. 1 della tariffa parte prima allegata al DPR 131/1986 per l'applicazione dell'imposta fissa di registro nel caso di acquisti immobiliari fatti da Onlus. Sarà

quindi necessario che la Onlus dichiari nell'atto di voler utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro i due anni dall'acquisto. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione per l'attività è dovuta l'imposta in misura ordinaria nonché una sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta. Se l'acquisto è soggetto ad IVA non ci sono agevolazioni e la Onlus dovrà pagare tutta l'IVA dovuta. Non sono previste agevolazioni per le tasse ipotecarie e catastali che pertanto saranno dovute in misura ordinaria.

IMPOSTA SULLE DONAZIONI E SUCCESSIONI

Le donazioni ed i lasciti testamentari costituiscono uno strumento di raccolta di fondi privilegiato per chi opera nel terzo settore, anche grazie alle numerose campagne di sensibilizzazione che sono state promosse negli ultimi anni.

Il legislatore fiscale in alcuni casi ha agevolato la tassazione dei trasferimenti a titolo gratuito o mortis causa a favore di enti appartenenti ad alcune categorie o che perseguono determinate finalità, come si vedrà di seguito.

Va preliminarmente ricordato che anche il lascito a favore di un ente non profit può essere effettuato a titolo di eredità (in via esclusiva o in concorso con altri eredi) o di legato.

Il lascito può essere generico, e quindi l'ente beneficiario sarà libero di utilizzarlo, nell'ambito delle finalità che gli sono proprie, per progetti dallo stesso individuati, oppure il testatore può indicare una finalità o un progetto specifico. In tal caso il lascito sarà gravato dall'onere a carico dell'ente beneficiario di utilizzarlo secondo la volontà del testatore.

Imposta di donazione

Come noto l'art. 2 comma 47 della legge 24 novembre 2006 n. 286 ha istituito nuovamente l'imposta di donazione, stabilendo che "per quanto non disposto dal presente articolo si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente al 24 ottobre 2001"

L'imposta di donazione, ai sensi dell'art. 1 del d. lgs. 346/1990 come richiamato dall'art. 2 comma 50 legge 286/2006 trova applicazione ai trasferimenti di beni e diritti a titolo gratuito, siano essi effettuati per donazione o altra liberalità tra vivi, dovendosi considerare a tal fine trasferimenti anche la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni.

Sono tuttavia esclusi dalla imposta di donazione in base al disposto dell'art. 55, comma 2, del d.lgs. 346/1990, in base al richiamo dallo stesso effettuato all'art.3:

- a. i trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della L. 23 dicembre 1998, n. 461 (fondazioni bancarie);
- b. i trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati al precedente punto a., se disposti per le finalità di cui al punto a. medesimo; in questo caso l'ente beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione della donazione di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal donante. In mancanza di tale dimostrazione esso è tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali dalla data in cui avrebbe dovuto essere pagata. E' rimasta in vigore, per un evidente difetto di coordinamento, la disposizione (art. 58 d. lgs. 346/1990) in base alla quale le donazioni a favore degli enti di cui all'art. 31, comma 2, lettere g) e h) del medesimo testo unico (enti che non potevano accettare la donazione senza preventiva autorizzazione ex art. 17 c.c., ed enti non ancora riconosciuti, i quali, ex art. 786 c.c., avevano l'onere, entro un anno dalla donazione, di notificare al donante l'istanza per ottenere il riconoscimento) si dovevano considerare sottoposte a condizione sospensiva, benchè l'art. 13 della legge 15 maggio 1997 n. 127 abbia abrogato gli articoli 17 e 786 c.c.

L'art. 1 secondo comma D.lgs. 347/1990 prevede l'esenzione dall'imposta di trascrizione per le formalità relative ai trasferimenti di cui al succitato art. 3 del d. lgs. 346/1990;

L'art. 10 terzo comma D. lgs. 347/1990 prevede l'esenzione dall'imposta catastale per le volture relative ai trasferimenti di cui al succitato art. 3 del d. lgs. 346/1990.

L'imposta di successione

L'art. 2, comma 47, della succitata legge 24 novembre 2006 n. 286 ha istituito nuovamente anche l'imposta di successione, imposta che era stata soppressa dall'art. 13, primo comma, legge 18 ottobre 2001 n. 383. Detta norma in particolare stabilisce che "è istituita l'imposta sulle successioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di mortesecondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001...".

Lo stesso articolo al comma 50 conferma il rinvio alla disciplina in vigore sino all'entrata in vigore dell'art. 13 legge 383/2001 che aveva soppresso l'imposta di successione (ossia sino al 24 ottobre 2001) stabilendo che si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente al 24 ottobre 2001.

Come per le donazioni sono tuttavia esclusi dalla imposta di successione, in base al disposto dell'art. 3 del d. lgs. 346/90:

a. i trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della L. 23 dicembre 1998, n. 461 (fondazioni bancarie);

b. i trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati al precedente punto a., se disposti per le finalità di cui allo stesso punto a. ; in questo caso l'ente beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore. In mancanza di tale dimostrazione esso è tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali dalla data in cui avrebbe dovuto essere pagata.

E' rimasta anche in questo caso in vigore, per un evidente difetto di coordinamento, la disposizione (art. 31, comma 2, lettere g) e h) d. lgs. 346/1990) in base alla quale il termine per la presentazione della dichiarazione di successione, per gli enti che non potevano accettare l'eredità o il legato senza la preventiva autorizzazione ex art. 17 c.c., purché la relativa domanda fosse stata presentata entro sei mesi dall'apertura della successione, decorreva dalla data in cui avessero avuto notizia legale dell'autorizzazione, e, per gli enti non ancora riconosciuti, purché fosse stata presentata domanda di riconoscimento e di autorizzazione all'accettazione entro un anno dalla data di apertura della successione, dalla data in cui avessero avuto notizia legale del riconoscimento e dell'autorizzazione, benché l'art. 13 della legge 15 maggio 1997 n. 127 abbia abrogato gli articoli 17 e 600 c.c..

L'art. 1 secondo comma D.lgs. 347/1990 prevede l'esenzione dall'imposta di trascrizione per le formalità relative ai trasferimenti di cui al succitato art. 3 del d. lgs. 346/1990;

L'art. 10 terzo comma D. lgs. 347/1990 prevede l'esenzione dall'imposta catastale per le volture relative ai trasferimenti di cui al succitato art. 3 del d. lgs. 346/1990.

IMPOSTA DI BOLLO

L'art. 17 del d.lgs. 460/97, che ha modificato la tabella allegata al DPR 642/1972, introducendo l'art. 27 bis, stabilisce che sono esenti da imposta di bollo gli "atti, documenti, istanze, contratti nonché copie, anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni posti in essere o richiesti da Onlus e dalle federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI".

Va in proposito evidenziato che la circolare esplicativa (C.M. 26 giugno 1998, n. 168/E, par. 7.1) considera tassativa l'elencazione degli atti, per cui quelli non espressamente elencati non potrebbero godere dell'esenzione.

L'elencazione prevista, peraltro esaustiva e che sembrerebbe comprendere tutte le ipotesi di imposta, porta a ritenere che l'amministrazione finanziaria consideri applicabile l'agevolazione solo qualora nell'atto si riscontri esattamente lo stesso termine presente nella previsione agevolativa. Sempre con riferimento all'imposta di bollo, è stato, inoltre, precisato che nella previsione esentativa sono compresi anche gli estratti di conto corrente inviati alle Onlus (Nota min. 4 novembre 1998, n. V/10/1998/90666) e i contratti stipulati dalle Onlus con amministrazioni pubbliche (Ris. min. 17 maggio 2000, n. 63/E).

In relazione all'atto costitutivo di una Onlus va infine ricordato che il decreto Ministero delle finanze 18 luglio 2003, n. 266 (Regolamento concernente le modalità di esercizio del controllo relativo alla sussistenza dei requisiti formali per l'uso della denominazione ONLUS, in attuazione dell'articolo dell' articolo 11, comma 3, del decreto legislativo 7 dicembre 1997, n. 460) all'art. 4 stabilisce che gli enti usufruiscono delle agevolazioni fiscali previste dal d. lgs. 460/97 per effetto dell'iscrizione all'anagrafe delle Onlus. Tali effetti retroagiscono alla data di effettuazione della comunicazione all'Agenzia delle Entrate. Se tuttavia la comunicazione viene effettuata entro 30 giorni previsto dall'art. 11, comma primo, del medesimo d. lgs. 460/97, gli effetti retroagiscono alla data di costituzione dell'organizzazione. Quindi è possibile registrare l'atto costitutivo di una Onlus in esenzione dall'imposta di bollo, eventualmente evidenziando in atto l'impegno a richiedere l'iscrizione all'anagrafe nel termine predetto.

CONCESSIONI GOVERNATIVE

L'art. 18 del D.Lgs 460/97 sancisce l'esenzione dal pagamento di concessioni governative per gli atti e i documenti concernenti le Onlus.

Vidimazione dei libri sociali

Mentre per la vidimazione dei libri sociali di associazioni, fondazioni e comitati ecc.. in genere è previsto il pagamento di una tassa di concessione governativa di 67 euro per ogni libro che viene vidimato e l'apposizione di una marca da bollo da 14,62 euro ogni 500 pagine o frazioni di esse, per le Onlus la vidimazione è esente dal pagamento della tassa di concessione governativa ai sensi dell'art. 13 bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, come modificato dall'art. del d.lgs. 460/1997, e dall'imposta di bollo ai sensi dell'art. 27 bis della Tabella all. B al DPR. 26 ottobre 1972, n. 642.

ICI

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

L' art. 7, comma 2 bis del d. l. 203/2005 nel testo attuale prevede che si applichi l'esenzione anche alle attività che non abbiano esclusivamente attività commerciale (Si veda lo studio CNN n. 80 – 2009/T).

Monica De Paoli

Maria Nives Iannaccone