

CENTRO STUDI DIRER.

LE ASSOCIAZIONI, LA LORO PATOLOGIA.

Le cronache recenti hanno portato alla ribalta dell'opinione pubblica, e provocato stupore misto allo sconcerto, una diffusa casistica di enti del tipo associativo, ampiamente agevolati sotto il profilo fiscale, che di fatto operano come vere e proprie imprese commerciali; e che, una volta accertati gli abusi commessi, sono passibili di pesanti sanzioni tributarie, oltre che essere esposti alla perdita del loro particolare status di associazioni non lucrative.

La disciplina fiscale in materia è principalmente dettata dall'art. 148 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, dall'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 - IVA, e dall'art. 90 della Legge 289/2002; con la ulteriore avvertenza che gli enti associativi che risultino promanazione diretta di confessioni religiose a cui lo Stato ha concesso di fruire di un rafforzato regime di agevolazioni in deroga alle comuni norme civilistiche e tributarie (in virtù di patti, intese, accordi, concordati) sono esonerati dal diritto - dovere di tenere assemblee annuali con modalità partecipative e voto degli associati, al fine della eleggibilità degli organi amministrativi (art. 148 - c. 9).

La serie dei requisiti formali e sostanziali in ogni caso richiesti agli enti associativi, per non ricadere nella ordinaria accezione di imprese commerciali (con tutte le ovvie conseguenze di tipo organizzativo, contabile, civilistico e fiscale) è lunga e complessa; tanto che accade di sovente, una volta avviato un controllo, una verifica di stampo pubblicistico, anche a seguito di notizie di cronaca, o di indagini penali, od iniziative fallimentari, riscontrare come molti enti che per definizione statutaria ed auto - certificazione sarebbero operativi solo nel ristretto quadro delineato dalle leggi agevolatorie sopra richiamate, in realtà agiscono (talora da molti anni) come vere e proprie imprese commerciali.

Il vizio si può manifestare sin dall'origine, per non avere detti enti travasato negli atti costitutivi e negli statuti (eventualmente integrati da regolamenti interni) la lettera e la ratio che debbono contraddistinguere le associazioni no profit, non lucrative, volte solo alla realizzazione di finalità e di scopi di elevato valore sociale, che lo Stato ritiene degni di

particolare tutela; e che per questo esonera dai vari adempimenti e dalle prestazioni ordinariamente gravanti sulle imprese.

In altri casi, la devianza dai corretti fini istituzionali si può manifestare in prosieguo di tempo, ed essere facilitata dai carenti controlli interni di gestione, o da assenza delle attività di vigilanza che spettano a diversi organi dello Stato e delle Regioni; si può anche verificare che talune liberalità di fonte pubblica vengano erogate a soggetti non adeguatamente accertati sotto il profilo della loro coerenza alle normative di cui sopra è cenno.

La disamina dei requisiti formali parte dall'atto costitutivo e dallo statuto; entrambi debbono essere conformi ai principi contenuti nel Titolo primo - cap. 3 - artt. 36 e seguenti del Codice Civile (omissis: l'ordinamento interno e l'amministrazione delle associazioni non riconosciute come persone giuridiche sono regolati dagli accordi degli associati - le dette associazioni possono stare in giudizio nella persona di coloro ai quali - secondo questi accordi - è conferita la presidenza o la direzione); resta poi eventuale la adozione di regolamenti interni miranti a meglio precisare i profili della gestione amministrativa e contabile.

Essenziale appare anche la connessa previsione dell'art. 37: i contributi degli associati, nonché i beni acquistati con detti contributi, costituiscono il fondo comune; finché dura l'associazione i singoli soci non possono chiederne la divisione, o pretenderne la quota, in caso di recesso; mentre per l'art. 42 la autorità governativa stabilisce la devoluzione dei beni, se questa non appare disciplinata al momento costitutivo e statutario.

Sempre nell'area dei requisiti formali si colloca anche ogni altra specifica disposizione che, ab origine, può essere indirizzata a garantire gli scopi non lucrativi, e ad evitare fenomeni di elusione fiscale o di distorsione della libera concorrenza.

La serie dei requisiti sostanziali invece di ricava dalla speciale operatività, distinta da quella delle imprese commerciali, anche se una ampia zona grigia intermedia talora caratterizza la gestione degli enti associativi; sia per quanto attiene al loro modus operandi, sia per la configurazione giuridica dei soggetti esterni con i quali entrano in contatto e si relazionano.

Quanto alla prima area , nessun rilievo si potrebbe avanzare se ci si limitasse ad agire solo nei campi della promozione culturale, tutela e valorizzazione degli associati; e con il corollario della vita partecipativa, formativa, educativa in ambiti omogenei; ma talora gli enti associativi si spingono anche a realizzare ulteriori progetti di chiara valenza economica, e persino lucrativi, sia a favore di propri gruppi interni, che a favore di singoli associati.

Quanto alla seconda area, nessuna obiezione può ancora essere mossa se si mira al coinvolgimento - mediante accordi e convenzioni - altri simili enti, istituzioni, od associazioni, al fine comune di implementare attività , scambi e realizzazioni previsti dai rispettivi statuti; ma ben altra conseguenza si produce se le relazioni con l'esterno sono " in prevalenza" intrattenute con imprese commerciali, e finalizzate al reciproco profitto; o mediante pratiche elusive rispetto alla fiscalità ordinaria, o mediante aggiramento dei principi di libera concorrenza.

Accertamenti e sanzioni.

Le verifiche ed i controlli che la amministrazione finanziaria attiva verso gli enti di tipo associativo sono diretti prevalentemente ad analizzare:

- lo statuto, con tutte le sue poste ordinamentali;
- i verbali delle assemblee, e relativi registri;
- le comunicazioni rivolte al pubblico;
- le erogazioni liberali attinte;
- le movimentazioni bancarie.

Le eventuali irregolarità sono contestate con riferimento:

- a) alla non spettanza del regime agevolativo, introdotto dall'art. 148 del D.P.R. nr. 917/1986; resta da chiarire però che le associazioni possono considerare non commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, anche se rese a fronte di specifici corrispettivi, purchè dirette ad iscritti/associati o ad altre associazioni; per esempio, le cessioni di proprie pubblicazioni a terzi, una volta esaurito l'ambito dei propri soci; od ancora, la emissione di fatture, se dirette alla attuazione degli scopi statutari (mai però per implementare attività commerciali di terzi);

- b) al disconoscimento della qualità di ente associativo non commerciale; e con la conseguenziale imposizione degli obblighi di tenuta documentale e contabile propria delle imprese commerciali; con onere dichiarativo per il reddito imponibile prodotto, a norma del Titolo II del D.Lgs. nr. 917/1986, del D.P.R. nr. 600/1973, e del DPR nr. 633/1972 – IVA.

Quanto poi allo specifico regime sanzionatorio, deve farsi riferimento ad art. 17 del D.Lgs. nr. 472/1997: che fissa minimi e massimi, avuto riguardo alla tipologia, gravità e ricorrenza delle riscontrate infrazioni; ed in ragione della rilevata colpa, che consiste nell'omesso od insufficiente esercizio dei poteri di controllo interni alla associazione.

Attività commerciali ammesse.

In realtà il più volte citato art. 148 disciplina solo le fattispecie gestionali interne alla associazione, ossia le eventuali prestazioni eseguite nei confronti dei soci de-commercializzandole, o meglio togliendo loro ogni valenza lucrativa, che sarebbe non in linea con la essenza stessa del no profit, così mettendo a rischio il regime agevolativo; ma non impedisce del tutto che un siffatto ente possa anche porre in essere attività di tipo commerciale, verso terzi, purché però le assoggetti a regolare tassazione; e che faccia risultare, per via documentale, che la sua attività di tipo commerciale è minoritaria, rispetto a tutte le altre attività non lucrative.

Quanto infine alla determinazione della eventuale quota di reddito imponibile, una volta ammessa la coesistenza, pur se parziale e minoritaria, di introiti derivati da una gestione “commerciale”, si debbono porre a confronto le componenti positive (e tassabili) con le componenti negative dei costi; questi ultimi infatti possono sempre essere portati in diminuzione di ricavi, secondo le regole generali che disciplinano la formazione e la dichiarazione del reddito di impresa.

2) LE FONDAZIONI: TRA DISCIPLINA CIVILISTICA E CONTROLLI GOVERNATIVI.

Nozione di fondazione, e brevi cenni sui principali istituti giuridici che le riguardano:

a) Nozione civilistica

Si intende per fondazione una stabile organizzazione che viene predisposta per destinare un patrimonio ad uno scopo, solitamente individuato, tra i tanti che possono rispondere alla pubblica utilità, per finalità culturali, scientifiche, assistenziali; se ne discostano però in parte le cosiddette fondazioni di famiglia, nelle quali lo scopo è ristretto ad interessi più particolari; e che, in tal caso, vanno a sfiorare le limitazioni poste dagli artt. 698 e 692 del Codice Civile (divieto di usufrutto successivo e di sostituzione fedecommissaria).

Ciò per la ragione che deve in ogni caso essere perseguita una qual forma di utilità pubblica attraverso la creazione delle fondazioni, giovandosi poi queste di particolari tutele pubbliche.

Ma l'ordinamento consente anche di perseguire, a mezzo delle fondazioni, persino una pura e semplice attività di impresa, a condizione che lo si espliciti nel momento fondativo (atto costitutivo, statuto, ove opportuno anche regolamento interno); e poi acquisendo tutte le connotazioni tipiche di una impresa: iscrizione nel relativo registro; tenuta contabile; soggezione al fallimento, ecc.).

Una vasta casistica della specie si è infatti affermata dal 1942 in avanti, nel mondo editoriale, artistico, della sanità e delle banche; sia per lo svolgimento in forme dirette di tali scopi fondativi, sia per forme indirette o partecipative; sia infine in una speciale forma di "holding" con la quale si può dirigere, controllare, finanziare altre fondazioni, associazioni, enti.

La fase costituente può avvenire mediante atto pubblico registrato (è la più frequente) ovvero a mezzo di testamento; si deve però sempre allestire una sorta di "ordinamento interno" a fini organizzativi e gestionali (scopo, patrimonio, sede e modalità operative); se ciò non avvenisse, vi provvederebbe la Autorità di Governo allorché si passa al riconoscimento ufficiale.

L'atto di costituzione è un negozio di tipo unilaterale, ricettizio, e non ha carattere patrimoniale; esso può promanare da un unico soggetto, o da più co-fondatori; l'atto successivo di "dotazione" invece ha natura patrimoniale, ed è simile alla donazione; con esso si erige il patrimonio, che viene destinato ad uno scopo preciso; bisogna porre attenzione, da parte di coloro che costituiscono la "dote" con tutti o con parte dei propri

beni, ad eventuali azioni di terze persone per lesione di legittima (ex. art. 555 del Codice Civile: l'azione della specie può mettere in dubbio la stessa sopravvivenza della fondazione, che può dovere affrontare un evento di messa in liquidazione).

Organizzazione interna.

In relazione allo scopo, non serve un organo "assemblea" (che invece è essenziale nelle associazioni), bensì un organo di amministrazione, i cui componenti sono titolari dei poteri di rappresentanza e di gestione, oltre che essere responsabili verso i fondatori, e verso la legge (responsabilità bifronte); mentre i fondatori non hanno il potere di scioglimento dell'organo amministrativo; poi nelle fondazioni non operano particolari organismi di controllo interno (per la verifica di coerenza delle attività poste in essere con lo scopo fondativo; invece le normative vigenti prevedono un complesso ed efficace apparato di controlli esterni, affidati alla amministrazione pubblica (Prefetture, Regioni, Province autonome).

Modificazioni, estinzione.

La legge prevede che ogni modificazione strutturale, operativa, gestionale sia sottoposta al vaglio delle amministrazioni di controllo (art. 2 del D.P.R. nr. 36/2000) e che venga poi annotata sul Registro Persone Giuridiche; tenendo sempre in vita lo scopo fondativo, e mai deviando da quello, salvo necessitate trasformazioni che con il tempo si rendono opportune od inevitabili.

In assenza infatti di organiche ed adeguate modificazioni si correrebbe il rischio di determinare la estinzione delle fondazioni, per sopraggiunta impossibilità di perseguirne lo scopo, per l'immutata organizzazione interna, non adeguata ai tempi.

Invece, l'eventuale fase di messa in liquidazione, si dovrà svolgere sotto la sorveglianza del Presidente del Tribunale; a cui spetta anche di stabilire le regole e le procedure di devoluzione dei beni.

Una recente riforma delle normative che reggono le vicende modificative delle fondazioni, risulta introdotta con il D.Lgs. 17/1/2003 nr. 6, al quale si rimanda per un eventuale approfondimento di detta tematica.

Agevolazioni civilistiche, controlli governativi.

Nella attualità le fondazioni (così come le associazioni) costituite con atto pubblico e registrato, a norma del Capo II del libro primo del Codice Civile, risultano agevolate - quanto allo snellimento della attività amministrative dei loro procedimenti di decisione e controllo - in virtù dell' art. 13 della Legge 15/5/1997 n. 127.

Ciò però non significa che viene meno il controllo e la vigilanza a cui è tenuta la autorità governativa, che, ove constati la inattuabilità delle disposizioni contenute negli atti fondamentali della fondazione (atto costitutivo e statuto, ed eventualmente anche un regolamento) annulla ogni deliberazione contraria a norme imperative, od all'ordine pubblico, al buon costume; e che può sciogliere la amministrazione, e poi nominare un Commissario straordinario.

L' annullamento non pregiudica i diritti dei terzi, se in buona fede; mentre le azioni contro gli amministratori, per fatti imputabili a loro responsabilità, sono esercitate o dallo stesso Commissario, o dai liquidatori, o dai nuovi amministratori.

Estinzione o trasformazione.

La ratio di entrambi tali istituti, a carattere straordinario, è sempre mirata a fare valere - ogni qual volta ciò è possibile - le volontà fondatrici; salvo nei casi in cui lo scopo originario è stato raggiunto, oppure è divenuto impossibile, per eventi fuori controllo.

Anche la eventuale devoluzione dei beni residuati è retta da un obbligato percorso di perseguimento dei primi scopi fondativi, una volta avviata una procedura liquidativa ed estintiva.

Il Coordinatore
Luigi Gori