

Per gli atti costitutivi di ENC, registro in cerca di disciplina

Il Testo Unico dell'imposta non dedica alcuna specifica norma a tali atti, mentre prevede una specifica agevolazione per le ONLUS

Per gli atti di costituzione delle ONLUS, è prevista una specifica disposizione (art. 11-*bis* della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86) che garantisce l'applicazione dell'**imposta di registro** in misura fissa.

Tale disciplina fa eccezione a quanto disposto dall'art. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, per gli "atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole". Tale ultima norma, infatti, assoggetta:

- gli atti di costituzione e aumento di capitale o patrimonio con conferimento di diritti reali immobiliari alle **aliquote ordinarie** previste per i trasferimenti immobiliari;
- gli atti di costituzione con conferimento di denaro ad imposta di registro fissa.

Tuttavia, la norma citata limita il proprio campo di applicazione agli atti degli enti che hanno per **oggetto esclusivo o principale** l'esercizio di **attività commerciali** o agricole. Pertanto, ci si potrebbe domandare quale sia il trattamento impositivo da applicare agli atti di costituzione di enti, diversi dalle ONLUS, che **non** abbiano come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di **attività commerciali**. In tal caso, infatti, si sta al di fuori sia della disposizione recata dall'art. 11-*bis* della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, sia da quella recata dall'art. 4 della medesima Tariffa.

Il quesito che ci poniamo, tuttavia, non è di così immediata soluzione, perché è necessario tener conto anche delle norme recate dal Testo Unico delle **Imposte sulle successioni e donazioni**. Infatti, secondo l'art. 3 del DLgs. 346/90, non sono soggetti a tali imposte i "trasferimenti a favore [...] 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". La norma appena citata sottintende che, in linea di principio, i trasferimenti a **titolo gratuito** a favore di enti non commerciali rientrano nel campo di applicazione dell'imposta di donazione.

STUDIO ANDRETTA & PARTNERS
MAURO O. ANDRETTA
DOTTORE COMMERCIALISTA - REVISORE CONTABILE

Contabilità & Bilancio
Finanza Aziendale & Agevolata
Controllo di Gestione
Consulenza Societaria e Contrattuale
Anatocismo
Società Sportive ed Enti non profit
Valutazione d'Azienda
Formazione Professionale
Internazionalizzazione delle imprese
Advisoring in operazioni di PPP

Allo scopo di chiarire il quadro impositivo, la dottrina ha proposto di inquadrare il trattamento impositivo applicabile agli atti di costituzione degli enti non commerciali, facendo le seguenti distinzioni.

Da un lato, gli atti costitutivi di enti non commerciali **senza apporti patrimoniali** formati per **iscritto** nel territorio dello Stato, in quanto “atti non aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale”, scontano l'imposta di registro in **misura fissa** e devono essere registrati in **termine fisso**, se redatti con atto pubblico o scrittura privata autenticata (art. 11 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86) e in **caso d'uso**, se redatti in forma di scrittura privata non autenticata (art. 4 della Tariffa, parte II, allegata al DPR 131/86).

Dall'altro, gli atti costitutivi di enti non commerciali **con apporto di denaro o altri beni**, costituendo atti aventi contenuto patrimoniale, potrebbero:

- rientrare nel campo di applicazione dell'imposta sulle **donazioni**, ove gli apporti effettuati alla costituzione dell'ente non conferiscano all'apportante alcun diritto di partecipazione. In tal caso, l'atto andrà soggetto al tributo donativo, a meno che non sussistano le condizioni richieste dall'art. 3 del DLgs. 346/90, ovvero che il trasferimento sia disposto a favore 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, ovvero che, pur in assenza di tale scopo esclusivo, il trasferimento sia stato disposto per tali finalità;

- rientrare nel campo di applicazione dell'**imposta di registro o dell'IVA**, ove gli apporti effettuati alla costituzione dell'ente conferiscano all'apportante **un diritto di partecipazione** all'ente medesimo. In tal caso, è necessario ulteriormente distinguere gli apporti che risultino soggetti ad IVA, da quelli che, invece, risultano soggetti ad imposta di registro. In tale ultimo caso, l'imposta troverà applicazione, ad esempio, con l'aliquota del 3%, nel caso di apporti di denaro, dello 0,5% nel caso di apporto di crediti, con l'imposta fissa nel caso di apporto di partecipazioni, e così via.

Norme speciali per le associazioni sportive

Peraltro, a tale quadro (già piuttosto articolato) si aggiungono le singole disposizioni speciali che possono venire in gioco in relazione a situazioni specifiche, come, ad esempio, per le **associazioni sportive**. Infatti, a norma dall'art. 90 comma 5 della L. 289/2002, l'imposta di registro trova applicazione in misura fissa agli “atti costitutivi e di trasformazione delle società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa”.