

STEFANO MARCHESE

**PROFILI FISCALI DELLA LEGGE-QUADRO
SUL VOLONTARIATO**

Estratto da: **Rivista di Diritto e Pratica Tributaria**

Volume LXII - (1991) - n. 5



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

1991

PROFILI FISCALI DELLA LEGGE-QUADRO SUL VOLONTARIATO

SOMMARIO: 1. L'attività e le organizzazioni di volontariato. — 2. Qualificazione fiscale delle organizzazioni di volontariato. — 3. L'iscrizione delle organizzazioni come requisito per le agevolazioni fiscali. — 4. Agevolazioni ai fini delle imposte indirette sui trasferimenti. — 5. Agevolazioni ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. — 6. L'imposizione dei redditi delle organizzazioni di volontariato. — 7. L'esenzione dei redditi derivanti da attività commerciali. — 8. Profili procedurali dell'esenzione dei redditi commerciali marginali. — 9. Conclusioni.

1. La recentissima legge-quadro sul volontariato (l. 11 agosto 1991, n. 266, in *Gazz. uff.*, 22 agosto 1991, n. 196), dopo aver sancito (art. 1) il riconoscimento, da parte della Repubblica italiana, del valore sociale e della funzione dell'attività di volontariato come espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo, afferma la finalità di promuoverne lo sviluppo e di favorirne il conseguimento degli obiettivi di carattere sociale, civile e culturale.

Alla luce di tali premesse vanno dunque considerate le norme della predetta legge disciplinanti l'organizzazione delle attività di volontariato e, con particolare riguardo ai fini che qui interessano, le disposizioni fiscali ad esse relative, di carattere essenzialmente agevolativo (1).

L'art. 2, 1° comma, della legge definisce l'«attività di volontariato» come quella «prestata in modo personale, spontaneo e gratuito, tramite l'organizzazione di cui il volontariato fa parte, senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà»; mentre l'art. 3 fornisce la nozione di «organizzazione di volontariato», consistente in un «organismo liberamente costituito» — al fine di svolgere l'attività di volontariato, come definita dall'art. 2 — «che si avvalga in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti».

Occorre innanzitutto evidenziare che la nozione (tanto dell'attività quanto, di conseguenza, dell'organizzazione) di volontariato si ca-

(1) Sull'utilizzo delle agevolazioni fiscali quale strumento per favorire il perseguimento di finalità solidaristiche ispirantesi ai valori costituzionali cfr. Moschetti, *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto*, 4ª ed., disc. priv., sez. comm., I, Torino, 1987, 74 ss., ove ulteriori riferimenti bibliografici (la voce è pubblicata anche con il titolo *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi in tema di agevolazioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 335 ss.).

ratterizza per la mancanza di una predeterminazione normativa del contenuto dell'attività e per il fatto che essa è invece incentrata sulle modalità con cui è prestata (personalmente, spontaneamente e gratuitamente) e sulle finalità perseguite (non lucrative e di carattere solidaristico).

Si è dunque di fronte ad uno schema molto ampio, nel cui ambito possono essere ricondotte attività assai eterogenee riguardo al loro contenuto. Ciò che rileva, e che le accomuna, è il fine di solidarietà, che ne è l'elemento discriminante rispetto ad altri tipi organizzativi, e che — come si desume dalla lettura combinata degli artt. 1 e 2 della legge-quadro — è idoneo a ricomprendere le diverse forme di solidarietà: economica, sociale, civile e culturale.

Esemplificando, potranno rientrare, sotto questo aspetto, nel novero delle organizzazioni di volontariato, sia quegli organismi che svolgono attività a favore di singoli, come gli enti di assistenza sociale a favore di malati, invalidi, emarginati, gli enti di beneficenza, di istruzione, e così via; sia tutte quelle organizzazioni che hanno per iscopo il progresso della collettività, nelle sue diverse manifestazioni, dalla ricerca scientifica e tecnica, alla tutela del patrimonio storico e artistico e dell'ambiente, allo sviluppo e diffusione della cultura, e così di seguito, tanto svolgendo direttamente tali attività, quanto raccogliendo fondi da devolvere a tali finalità.

Dalla lettura dei singoli articoli della legge e, soprattutto, dalla nozione di attività di volontariato — per la quale non è sufficiente che lo svolgimento delle prestazioni sia iniziativa del singolo, ma è richiesto che ciò si inquadri e si coordini in una struttura organizzativa creata a tal fine — si desume che destinatari delle disposizioni, anche di carattere fiscale, della legge-quadro sono non tanto i volontari quanto le organizzazioni di volontariato. Su queste ultime, dunque, è necessario concentrare la nostra indagine.

2. L'art. 3 consente un ampio margine di scelta in ordine alla forma giuridica delle organizzazioni, per consentire alle stesse di adottare la struttura che ritengono più adeguata al perseguimento dei loro fini: l'unico limite, evidentemente, consiste nella compatibilità della forma giuridica prescelta con lo scopo solidaristico, che ne è elemento costitutivo.

Riteniamo, a tal proposito, che debba escludersi la possibilità di adottare lo strumento societario per esercitare l'attività di volontariato, stante l'incompatibilità fra lo scopo di dividere gli utili, previsto quale requisito del contratto sociale dall'art. 2247 c.c., e le finalità altruistiche proprie delle organizzazioni di cui trattasi (2). È invece di immediata evidenza l'utilizzabilità della struttura associativa, e in

(2) Per quanto i più recenti studi di diritto societario tendano a svalutare lo scopo di lucro di cui all'art. 2247 c.c. verso una più ampia nozione di economicità dell'attività, per cui la società appare uno schema organizzativo *bon a tout faire*, utilizzabile per l'esercizio di attività economiche non

particolare dell'associazione non escludere a priori la possibilità di non societarie (3).

Il che, ai fini fiscali, non è per le organizzazioni in questione saranno da imputare ai soggetti passivi prevista dall'art. 1 della legge-quadro, e per la natura degli enti diversi dalle società, il cui scopo o principale l'esercizio di attività commerciali).

Secondo l'art. 5 della legge-quadro, che delle organizzazioni di volontariato, di aderenti, di privati, dello Stato, che e di organismi internazionali; da rimborsi di spese derivanti dall'ente abbia anche entrate derivanti, a condizione però che l'ente consegua che l'ente non potrà essere (5).

dichiaratamente non lucrative (cfr. art. 10, 1984, 26 ss.), nella nozione di attività economicamente presente (salvo le disposizioni di una attività economica che costituiscono l'esercizio di attività di volontariato).

Sul punto è inutile far bibliografia, ma si può dire che la manualistica di diritto societario.

(3) Dato che le organizzazioni di volontariato sono, per la loro attività personale dei propri «aderenti», di una fondazione, per mancanza di scopo, o per essere utilizzabile, oltre all'associazione, è da considerarsi, considerato che la sua struttura è un'unica iniziativa, la sua struttura che le finalità assistenziali o promozionali, attraverso la raccolta di mezzi finanziari, o di attività di volontariato.

(4) Classificazione che si ripete, in vim, l'iciap, l'imposta di registro del t.u.i.r. sia una norma di carattere fiscale, cfr. da ultimo Proto, *Attività di volontariato*, in *Rass. trib.*

(5) La natura non commerciale delle organizzazioni dell'art. 5, che consente di considerare la personalità giuridica ma che sia acquistata beni mobili registrati o immobili, o di accettare donazioni e lasciti testamentari o di intestazione e trascrizione dei beni, fermi restando il vincolo di destinazione alle finalità statutarie dell'ente, e residuanti dalla liquidazione del

particolare dell'associazione non riconosciuta, anche se non è dato escludere a priori la possibilità di avvalersi di altre forme giuridiche non societarie (3).

Il che, ai fini fiscali, non è privo di conseguenze: le organizzazioni in questione saranno da inquadrare, secondo la classificazione dei soggetti passivi prevista dall'art. 87 del t.u.i.r. (4), nella categoria degli enti diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (c.d. enti non commerciali).

Secondo l'art. 5 della legge-quadro, infatti, le risorse economiche delle organizzazioni di volontariato sono costituite da contributi di aderenti, di privati, dello Stato, di altri enti e istituzioni pubbliche e di organismi internazionali; da donazioni e lasciti testamentari; da rimborsi di spese derivanti da convenzioni. È consentito che l'ente abbia anche entrate derivanti da attività commerciali e produttive, a condizione però che esse abbiano rilevanza marginale; ne consegue che l'ente non potrà mai essere qualificato «commerciale» (5).

dichiaratamente non lucrative (cfr. Di Sabato, *Manuale delle società*, Torino, 1984, 26 ss.), nella nozione stessa di società rimane comunque e innegabilmente presente (salve le disposizioni di specifiche leggi speciali) il concetto di una attività economica che, pertanto, appare inconciliabile con l'esercizio di attività di volontariato.

Sul punto è inutile far bibliografia, potendosi utilmente consultare la manualistica di diritto societario.

(3) Dato che le organizzazioni di volontariato devono operare tramite l'attività personale dei propri «aderenti», sarebbe pure da escludersi l'utilizzo di una fondazione, per mancanza di una struttura corporativa; riteniamo invece utilizzabile, oltre all'associazione riconosciuta, anche la figura del comitato, considerato che la sua durata normalmente limitata e finalizzata ad un'unica iniziativa, la sua struttura normalmente chiusa e, infine, il fatto che le finalità assistenziali o promozionali sono generalmente perseguite attraverso la raccolta di mezzi finanziari non pare siano di ostacolo all'esercizio di attività di volontariato.

(4) Classificazione che si ripete anche per altri tributi, come l'iva, l'imposta, l'icapi, l'imposta di registro e così via, sino a far ritenere che l'art. 87 del t.u.i.r. sia una norma di carattere generale del sistema tributario. In tal senso cfr. da ultimo Proto, *Attività istituzionale di enti diversi dalle società: ipotesi di definizione*, in *Rass. trib.*, 1990, I, 313.

(5) La natura non commerciale dell'ente è confermata da altre disposizioni dell'art. 5, che consente alle organizzazioni di volontariato, prive di personalità giuridica ma che siano iscritte nei registri di cui all'art. 6, di acquistare beni mobili registrati e beni immobili occorrenti per lo svolgimento della loro attività, e di accettare — in deroga agli artt. 600 e 786 c.c. — donazioni e lasciti testamentari con beneficio di inventario, con conseguente intestazione e trascrizione dei beni acquistati a nome delle organizzazioni, fermi restando il vincolo di destinazione dei beni ricevuti e delle relative rendite alle finalità statutarie dell'ente e il vincolo di devoluzione delle attività residuanti dalla liquidazione dell'organizzazione.

3. Condizione necessaria per beneficiare, fra l'altro, delle agevolazioni fiscali è l'iscrizione dell'organizzazione in appositi registri istituiti dalle regioni e dalle provincie autonome (art. 6 legge-quadro).

Per l'iscrizione la legge richiede che l'organizzazione possieda i requisiti di cui all'art. 3, mentre non richiama altre norme che pongono ulteriori obblighi e vincoli alle stesse, fra cui, in particolare, l'art. 5, 1° comma, regolante le risorse economiche dell'ente. Il che potrebbe indurre a ritenere, in base ad una prima lettura delle norme, che il limite della marginalità delle entrate commerciali rispetto alla composizione delle risorse economiche dell'ente, ove non rispettato, non sia motivazione idonea per negare l'iscrizione dell'organizzazione o per disporre la sua cancellazione.

A prescindere dal fatto che il dubbio è più che legittimo, stante l'imperfetta redazione della norma (6), un'interpretazione come quella sopra ipotizzata si rivela destinata all'insuccesso, posto che l'art. 5, 1° comma, appare la specificazione di un più generale principio, desumibile dal combinato disposto degli artt. 2 e 3, secondo cui l'attività fondamentale e che costituisce la ragion d'essere dell'organizzazione di volontariato, in quanto tale, non può che consistere in prestazioni gratuite; il che esclude a priori che possano configurarsi organizzazioni di volontariato che abbiano per oggetto principale l'esercizio di attività commerciali.

L'esame preventivo dei requisiti richiesti per l'iscrizione nei registri e, segnatamente, la loro revisione periodica, finalizzata alla verifica del permanere dei requisiti stessi e dell'effettivo svolgimento delle attività di volontariato da parte delle organizzazioni iscritte, disposta dalla legge-quadro, offre una più che idonea garanzia perché l'iscrizione abbia carattere costitutivo dei benefici tributari (7). È quindi radicalmente da escludersi che — al di fuori delle previsioni

(6) Non sempre la legge-quadro appare un esempio di perfetta tecnica legislativa. Già ad un primo esame possono rilevarsi: un errore logico all'art. 2, posto che gli enti operano «tramite» le persone fisiche, e non viceversa; un difetto di coordinamento fra l'art. 5, lett. g) e l'art. 2195 c.c., dato che il primo parla di «attività commerciali e produttive», assumendo l'espressione «attività commerciale» nel significato comune di intermediazione nella circolazione dei beni, mentre è ben noto che per l'art. 2195 c.c. — norma centrale per la definizione delle attività commerciali — sono tali anche le attività produttive; un richiamo, da parte dell'art. 9, ad una norma abrogata: viene infatti dichiarato applicabile l'art. 20, 1° comma, del d.p.r. n. 598 del 1973 che, come è altrettanto noto, è stato sostituito dal t.u.i.r. approvato con d.p.r. n. 917 del 1986.

(7) È però opportuno precisare, in relazione a quanto si dirà in seguito, che l'iscrizione ha carattere costitutivo dei benefici tributari nel senso che essa costituisce un requisito necessario per poterne fruire ma ha carattere meramente ricognitivo della fattispecie «organizzazione di volontariato», di talché può ben esistere una tale organizzazione non iscritta. La fattispecie si realizza quando ricorrono gli elementi essenziali indicati dagli artt. 2 e 3 della legge-quadro, indipendentemente dall'iscrizione, mentre un ente che non possieda anche uno solo dei requisiti richiesti dalle citate norme

dell'art. 8, 4° comma — l'Ammi-
dere di sovrapporre un propri
spettanza delle agevolazioni: di
il fisco non può che prenderne
di favore.

4. L'art. 8 della legge-quad
favore delle organizzazioni di v
all'art. 6.

Gli atti costitutivi delle or
esclusivamente per fini di solid
mento delle loro attività sono
posta di registro (art. 8, 1° com

La locuzione «costituite es
presente nel 1° comma e rib
sembrerebbe avere carattere lin
esservi organizzazioni di volon
ma non in via esclusiva, e per
plicabile. Ma essa, ad un esa
tautologica. Da un punto di v
disposto degli artt. 2 e 3 dell
clusione: secondo l'art. 2, per
indispensabile che essa abbia
l'art. 3 non richiede che l'or
creata esclusivamente per l'eser

Tuttavia riesce difficile im
ne di volontariato che, accan
finalità, ancorché subordinate
il concetto di solidarietà è tal
di finalità altruistiche; dall'alt
di lucro soggettivo e oggettivo
visto nello statuto dell'ente a
ge-quadro — per cui non si
finalità, diverse da quelle solid

Se per l'esenzione dall'im
particolari commenti, è apper
di registro l'esenzione ha pe
a priori da escludere, come
di volontariato possa essere
stessa non sarebbe applicabil
porzionale di cui all'art. 4 d
ma solo la tassa fissa, con
ex art. 11 tariffa parte prim

non potrà mai essere qualifica
de, per esempio, che l'organiza
pendentemente dall'iscrizione, è

dell'art. 8, 4° comma — l'Amministrazione finanziaria possa pretendere di sovrapporre un proprio giudizio valutativo in ordine alla spettanza delle agevolazioni: di fronte ad una organizzazione iscritta, il fisco non può che prenderne atto, e applicare le specifiche norme di favore.

4. L'art. 8 della legge-quadro disciplina le agevolazioni fiscali a favore delle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'art. 6.

Gli atti costitutivi delle organizzazioni in questione, «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 (art. 8, 1° comma).

La locuzione «costituite esclusivamente per fini di solidarietà», presente nel 1° comma e ribadita nei successivi 2° e 3° comma, sembrerebbe avere carattere limitativo, e cioè ipotizzare che possano esservi organizzazioni di volontariato, iscritte, che tali fini abbiano, ma non in via esclusiva, e per le quali l'esenzione non sarebbe applicabile. Ma essa, ad un esame sistematico delle norme, si rivela tautologica. Da un punto di vista meramente formale, il combinato disposto degli artt. 2 e 3 della legge-quadro porterebbe a tale conclusione: secondo l'art. 2, per aversi una attività di volontariato, è indispensabile che essa abbia esclusivamente fini di solidarietà, ma l'art. 3 non richiede che l'organizzazione di volontariato sia quella creata esclusivamente per l'esercizio di tale attività.

Tuttavia riesce difficile immaginare, in concreto, un'organizzazione di volontariato che, accanto ai fini di solidarietà, abbia ulteriori finalità, ancorché subordinate rispetto ai primi. Da un lato, infatti, il concetto di solidarietà è talmente ampio da coprire tutte le ipotesi di finalità altruistiche; dall'altro lato opera il divieto assoluto di fine di lucro soggettivo e oggettivo — che deve essere espressamente previsto nello statuto dell'ente a norma dell'art. 3, 3° comma, della legge-quadro — per cui non si vede quale spazio rimanga per ulteriori finalità, diverse da quelle solidaristiche.

Se per l'esenzione dall'imposta di bollo non appaiono necessari particolari commenti, è appena il caso di precisare che per l'imposta di registro l'esenzione ha per oggetto la tassa fissa. Essendo infatti a priori da escludere, come sopra evidenziato, che l'organizzazione di volontariato possa essere qualificata ente commerciale, per la stessa non sarebbe applicabile in sede di costituzione il tributo proporzionale di cui all'art. 4 della Tariffa, parte prima, del t.u. n. 131, ma solo la tassa fissa, con obbligo di registrazione in termine fisso ex art. 11 tariffa parte prima, ove l'atto sia in forma di atto pubbli-

non potrà mai essere qualificata organizzazione di volontariato. Ne discende, per esempio, che l'organizzazione di volontariato, in quanto tale e indipendentemente dall'iscrizione, è sempre qualificabile ente non commerciale.

co o scrittura privata autenticata, oppure in caso d'uso *ex art. 4* tariffa parte seconda, ove l'atto sia stipulato per scrittura privata (8).

Le donazioni e le attribuzioni di eredità e di legato sono esenti da ogni imposta a carico delle organizzazioni di volontariato (art. 8, 2° comma, secondo periodo, legge-quadro). L'esenzione ha dunque ad oggetto l'imposta di bollo sugli atti di donazione, l'imposta sulle successioni e donazioni, l'invim, le imposte ipotecarie e catastali.

5. Il 2° comma dell'art. 8 della legge-quadro dispone che le operazioni delle organizzazioni di volontariato non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi ai fini dell'iva.

La norma agevolativa viene dunque ad incidere sul presupposto oggettivo della fattispecie impositiva di cui all'art. 1 del d.p.r. n. 633 del 1972, al pari delle disposizioni contenute negli artt. 2, 3° comma e 3, 3° comma, dello stesso d.p.r. Si realizza quindi una esclusione dal tributo, con conseguente non soggezione anche agli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione per le operazioni poste in essere dalle organizzazioni di volontariato (9).

L'esclusione è di carattere generale e ha per oggetto le eventuali operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali, giacché per le altre operazioni l'iva non sarebbe in ogni caso applicabile per difetto del presupposto soggettivo, consistente proprio nell'esercizio di imprese.

(8) Sulla tassazione dell'atto costitutivo degli enti non commerciali ai fini dell'imposta di registro cfr. da ultimo Pettinato, *Enti non commerciali*, decima ed., Roma, 1990, 271 ss.

(9) L'art. 8 della legge-quadro prevede una disposizione agevolativa che, secondo i principi generali del diritto tributario, è da qualificarsi come «esenzione», visto che vengono sottratte dall'imposizione operazioni che, in astratto, vi sarebbero soggette. Tuttavia nella disciplina dell'iva diverse esenzioni vengono «mascherate da esclusioni», dichiarandosi non realizzato il presupposto soggettivo o oggettivo: così accade anche per le disposizioni in esame.

Date le sensibili differenze sul piano degli obblighi strumentali, fra operazioni «dichiarate» escluse e operazioni «dichiarate» esenti — e in particolare negli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione cui, in generale, sono soggette le seconde e sono sottratte le prime — preferiamo usare, per le operazioni delle organizzazioni di volontariato, l'espressione «esclusione», coerentemente con la costruzione del sistema iva, ma consapevoli dell'improprietà di tale qualificazione secondo la dottrina generale del diritto tributario.

Sulla differenza fra esenzioni ed esclusioni cfr., oltre alla manualistica istituzionale, la fondamentale monografia di La Rosa, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, 125 ss.; sulla incoerenza fra le espressioni a tal proposito usate nel sistema iva e il loro effettivo significato si vedano, fra gli altri, il classico lavoro del Ciani, *L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1975, 125 ss.; Fantozzi, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'iva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, I, 141; Fedele, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'iva*, *ivi*, 1973, I, 146 ss.

Ciò tuttavia non significa n
avviso, che venga meno la sogg
che potrebbe comunque configu
tali attività commerciali, l'esercizio

6. Dal punto di vista delle in
tante disposizione (art. 8, 3° co
legge di delegazione al governo
ni ed agevolazioni esistenti (art
la legge delega consente la ded
gazioni liberali in denaro a favo
to, come onere deducibile dal r
siche e gli enti non commercia
ducibile dal reddito d'impresa.

Con riguardo all'imposizion
volontariato, già sopra abbian
consente di qualificarle a prio
potranno essere anzitutto titola
versi, tassabili con i criteri p
t.u.i.r.).

Relativamente alle risorse e
che opera l'art. 111 del t.u.i.r.
per cui le quote associative e
corrono a formare il reddito.

(10) L'art. 4, 4° comma, del
l'esercizio di imprese, per gli e
cessioni di beni e di prestazioni
buto sorge dunque a causa dell
scono il presupposto oggettivo. P
cizio di imprese non potrebbe r
posto che le operazioni commer
«non-cessioni» e «non-prestazion
ca commerciali in ogni caso dete
stema iva integrano il presuppos
coordinare l'art. 5, 5° comma, d
legge-quadro: al riguardo si potr
la legge-quadro travolga anche
collocazione dell'ente completam
ferma restando la esclusione ogg
dalle organizzazioni di volontaria
cate nel 5° comma dell'art. 4 fa
tà passiva, con conseguente pos
e di chiederne il rimborso, ovv
del d.p.r. n. 633.

Interpretazione, quest'ultima
che se il legislatore avesse volut
ganizzazioni di volontariato — p
quali ricade in modo definitivo
sporre una esclusione soggettiva
esame non si considerano effettua

Ciò tuttavia non significa necessariamente, a nostro sommo avviso, che venga meno la soggettività passiva al tributo, nel senso che potrebbe comunque configurarsi, in relazione all'effettuazione di tali attività commerciali, l'esercizio di imprese (10).

6. Dal punto di vista delle imposte sui redditi, una prima importante disposizione (art. 8, 3° comma) attiene alla integrazione della legge di delegazione al governo in materia di riordino delle esenzioni ed agevolazioni esistenti (art. 17 l. 29 dicembre 1990, n. 408): la legge delega consente la deducibilità, entro certi limiti, delle erogazioni liberali in denaro a favore delle organizzazioni di volontariato, come onere deducibile dal reddito complessivo per le persone fisiche e gli enti non commerciali e come onere di utilità sociale deducibile dal reddito d'impresa.

Con riguardo all'imposizione dei redditi delle organizzazioni di volontariato, già sopra abbiamo evidenziato che la legge-quadro consente di qualificarle a priori come enti non commerciali. Esse potranno essere anzitutto titolari di redditi fondiari, di capitale e diversi, tassabili con i criteri propri di tali categorie (artt. 108 ss. t.u.i.r.).

Relativamente alle risorse economiche dell'ente, vi è da osservare che opera l'art. 111 del t.u.i.r. relativo agli enti di tipo associativo, per cui le quote associative e i contributi versati all'ente non concorrono a formare il reddito.

(10) L'art. 4, 4° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972 collega in generale l'esercizio di imprese, per gli enti non commerciali, alla effettuazione di cessioni di beni e di prestazioni di servizi: il presupposto soggettivo del tributo sorge dunque a causa dell'effettuazione di operazioni che ne costituiscono il presupposto oggettivo. Per le organizzazioni di volontariato, l'esercizio di imprese non potrebbe mai verificarsi in base a tale disposizione, posto che le operazioni commerciali delle stesse sono considerate *ope legis* «non-cessioni» e «non-prestazioni». Tuttavia il successivo 5° comma qualifica commerciali in ogni caso determinate attività che, evidentemente, nel sistema iva integrano il presupposto oggettivo. Sorge dunque il problema di coordinare l'art. 5, 5° comma, della legge iva, con l'art. 8, 2° comma, della legge-quadro: al riguardo si potrebbe ritenere che l'esclusione oggettiva della legge-quadro travolga anche il presupposto soggettivo, con conseguente collocazione dell'ente completamente al di fuori del sistema iva; oppure che, ferma restando la esclusione oggettiva alle operazioni attive poste in essere dalle organizzazioni di volontariato, l'effettuazione di una o più attività elencate nel 5° comma dell'art. 4 faccia sorgere in capo alle stesse la soggettività passiva, con conseguente possibilità di detrarre l'iva assolta sugli acquisti e di chiederne il rimborso, ovviamente con le limitazioni di cui all'art. 30 del d.p.r. n. 633.

Interpretazione, quest'ultima, che parrebbe essere avvalorata dal fatto che se il legislatore avesse voluto escludere *tout court* dal sistema iva le organizzazioni di volontariato — per considerarle come meri consumatori, sui quali ricade in modo definitivo l'onere d'imposta — avrebbe ben potuto disporre una esclusione soggettiva, affermando che le operazioni degli enti in esame non si considerano effettuate nell'esercizio di imprese.

L'attività di volontariato intesa in senso ampio può consistere, come si è visto, sia in prestazioni rese dai membri dell'organizzazione, sia nel reperimento di fondi da devolvere nel perseguimento delle finalità solidaristiche. Con riguardo alle attività del primo tipo è da escludere che l'ente possa incassare corrispettivi o contributi specifici a fronte delle prestazioni di volontariato: ciò sia in base al tassativo divieto di remunerazione dell'attività del volontario disposto dall'art. 2, sia per effetto della necessaria previsione statutaria avente ad oggetto la gratuità delle prestazioni fornite agli aderenti, richiesta dall'art. 3, 3° comma. Come pure è da escludere che i contributi finalizzati dello Stato e degli enti pubblici di cui all'art. 5, lett. c) e i rimborsi previsti dalle convenzioni di cui all'art. 7 della legge-quadro possano avere carattere sinallagmatico. Si deve dunque concludere nel senso che le prestazioni di volontariato, di per sé stesse, sono inidonee a produrre redditi tassabili.

Cionostante, l'art. 9 della legge-quadro, a prescindere dall'errore del richiamo di una norma abrogata (11), ha una portata che non deve essere sottovalutata. Il 1° comma, prima parte, dell'art. 20 del d.p.r. n. 598, ora trasfuso nell'art. 111, 1° e 2° comma, del t.u.i.r., disciplina i componenti del reddito complessivo degli enti non commerciali di tipo associativo: dalla nozione di organizzazione di volontariato fornita dagli artt. 2 e 3 della legge-quadro si desume che essa non può che essere un ente non commerciale di tipo associativo (non necessariamente una associazione), e quindi l'applicazione delle relative disposizioni discende dalla qualificazione tributaria dell'ente, senza che sia necessaria una norma *ad hoc*.

Tuttavia le particolari disposizioni di favore dettate dalla seconda parte del 1° comma dell'art. 20 del d.p.r. n. 598 (ora art. 111, 3° comma, del t.u.i.r.) per particolari categorie di enti (associazioni politiche, religiose, assistenziali, culturali, ecc.) risultano estese dalla legge-quadro, in modo assai rilevante, a organizzazioni che non potrebbero fruirne, sia perché difettanti della forma di associazione, sia perché la loro attività non è riconducibile alle categorie ivi elencate. Quantunque l'ambito di applicazione dell'esenzione di cui all'art. 111, 3° comma, del t.u.i.r. risulti in concreto limitato, dato che opera, per le organizzazioni di volontariato, il cennato divieto di prestare servizi agli associati contro corrispettivo, in conformità alla propria attività istituzionale; nondimeno, l'esenzione può essere invocata per tutte le altre operazioni economiche, svolte con gli associati e con altri enti, previste nella citata norma.

7. Si è visto che l'art. 5, lett. g), della legge-quadro consente agli enti di volontariato di esercitare attività commerciali marginali.

Spesso gli enti di volontariato esercitano attività collaterali la cui finalità può intanto consistere nel reperimento di risorse finanziarie, da utilizzare per lo svolgimento di ulteriori attività gratuite, oppure

(11) Cfr. la nota 6.

da devolvere a fini di solidarietà le manifestazioni (cene, balli, convegni) organizzate da enti di beneficenza; fondi necessari alla loro attività; avvenire anche attraverso la cessione di beni a prezzi di favore, o a prezzi di aste di oggetti appartenenti al patrimonio.

In tutti questi casi l'attività ha un carattere di strumentalità rispetto al fine principale, e di fungibilità, rilevando un risultato utile che ne deriva.

Altre volte, invece, l'attività ha un carattere di strumentalità rispetto all'attività principale dell'ente. Si può citare il caso dell'ente che opera in modo ancillare rispetto alle attività principali, come la gestione di un mercato, vendita agli stessi, a prezzi di favore, articoli sanitari.

La legge-quadro consente l'esercizio di tali attività, anche se esse hanno un carattere di attività commerciale, a condizione che esse non siano di natura commerciale. Riteniamo che la «marginalità» supponga che esse non solo non abbiano un carattere commerciale, ma che, rispetto all'attività principale dell'ente, siano di natura ancillare. In altri termini, l'attività deve essere in posizione del tutto subordinata, sia nel senso di una attività accessoria, sia nel senso di una attività di natura non commerciale idonea per qualificare l'ente come ente non commerciale, in senso di una limitata rilevanza dei ricavi, quanto dei redditi e dei risultati.

A queste conclusioni si può pervenire anche in base al 1° comma dell'art. 8 della legge-quadro, che esclude dall'imponibilità dei redditi imponibili ai fini dell'IRPEF il loro totale impiego in attività di volontariato. Su tale criterio di valutazione, l'accertamento della natura e dell'importanza delle finanze con proprie risorse, per gli affari sociali.

Tale disposizione appare in contrasto con le imposte sul reddito delle attività commerciali, con l'esenzione da iva delle attività di volontariato, con il numero di enti non commerciali, con le organizzazioni di volontariato, di cui si è detto, e con la possibilità di porre in essere le loro attività.

(12) Sul criterio di non profit per qualificare l'ente come «non commerciale» v. la nostra nota, *In tema di commercializzazione dell'irpeg alla metà*, in corso di pubblicazione.

da devolvere a fini di solidarietà. Si pensi, ad esempio, a tutte quelle manifestazioni (cene, balli, concerti, e così via) che vengono organizzate da enti di beneficenza o di ricerca scientifica per reperire fondi necessari alla loro attività; ma il procacciamento di risorse può avvenire anche attraverso la cessione di beni, magari acquisiti gratuitamente o a prezzi di favore, come nel caso di vendita di prodotti alimentari o di aste di oggetti appartenuti a personaggi famosi.

In tutti questi casi l'attività collaterale si pone in rapporto di strumentalità rispetto al fine principale dell'ente, e spesso assume carattere di fungibilità, rilevando non tanto l'attività in sé, ma il risultato utile che ne deriva.

Altre volte, invece, l'attività collaterale ha un carattere accessorio rispetto all'attività principale dell'ente. Volendo esemplificare, si può citare il caso dell'ente che operi a favore di handicappati che, quasi in modo ancillare rispetto alle prestazioni di assistenza gratuitamente rese, venda agli stessi, a prezzi sensibilmente inferiori a quelli di mercato, articoli sanitari.

La legge-quadro consente alle organizzazioni di volontariato l'esercizio di tali attività, anche quando esse assumono una connotazione commerciale, a condizione però che abbiano rilevanza «marginale». Riteniamo che la «marginalità» delle attività commerciali presupponga che esse non solo siano compatibili con le finalità dell'ente, ma che, rispetto a queste ultime, abbiano carattere strumentale o ancillare. In altri termini, le attività commerciali devono essere in posizione del tutto subordinata rispetto all'attività di volontariato, sia nel senso di una non prevalenza di tipo qualitativo — criterio idoneo per qualificare l'ente non commerciale (12) — sia nel senso di una limitata rilevanza dal punto di vista quantitativo, tanto dei ricavi, quanto dei redditi e degli investimenti a ciò necessari.

A queste conclusioni si perviene anche dalla lettura dell'ultimo comma dell'art. 8 della legge-quadro, secondo cui «i proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili» ai fini dell'irpeg e dell'ilor, «qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato. Sulle domande di esenzione, previo accertamento della natura e dell'entità delle attività, decide il Ministero delle finanze con proprio decreto, di concreto con il Ministro per gli affari sociali».

Tale disposizione appare quantomai opportuna. L'esenzione da imposte sul reddito delle attività commerciali marginali, combinata con l'esenzione da iva delle relative operazioni, consente ad un gran numero di enti non commerciali, rientranti nel novero delle organizzazioni di volontariato, di svolgere talune attività collaterali senza dover porre in essere le complesse formalità previste dalle disposi-

(12) Sul criterio di non prevalenza qualitativa delle attività commerciali per qualificare l'ente come «non commerciale» ci permettiamo di rinviare alla nostra nota, *In tema di commercialità degli enti non societari e di riduzione dell'irpeg alla metà*, in corso di pubblicazione su questa Rivista.

ciare dell'esenzione dei redditi d'impresa «marginale», consistente nella produzione di una domanda di esenzione da parte dell'interessato, nell'esame della stessa da parte della pubblica amministrazione e, infine, in un provvedimento di accoglimento o rigetto della domanda, avente la forma di d.m., emanato dal Ministro delle finanze di concerto con il Ministro degli affari sociali.

Si tratta, a quanto ci consta, di una procedura affatto peculiare in materia di esenzioni, dato che, in generale, non sono previsti specifici atti volti al riconoscimento o alla negazione delle esenzioni, anche se rientra nella prassi degli uffici tributari notificare atti di questo tipo (15).

Con riguardo a tale ultima specie di atti di «concessione», «diniego» e «revoca» delle agevolazioni, autorevole dottrina, alle cui conclusioni aderiamo, ha ritenuto di non dover attribuire agli stessi altra rilevanza giuridica se non di mera «partecipazione» o «comunicazione» degli orientamenti degli uffici, negandone un valore costitutivo o provvedimentale e, di conseguenza, l'autonomia impugnabilità nanti le Commissioni tributarie (16).

Secondo altra prospettiva, si è pure negato che l'istanza di esen-

C.I.P.E., che determinati conferimenti d'azienda rispondano a finalità di razionalizzazione e non pregiudichino i livelli occupazionali, e nell'art. 7 della l. 30 aprile 1976, n. 374, ove con decreto del Ministro dell'industria si attribuiscono agevolazioni fiscali ai consorzi.

In tali casi la dottrina (cfr. La Rosa, *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, XIII, 5.4) ritiene che il potere amministrativo, benché formalmente riferito alla sola valutazione dei fatti agevolati, viene ad essere indirettamente finalizzato al perseguimento di interessi pubblici specifici, in modi e termini che sembrano eccedere la sfera della cosiddetta discrezionalità tecnica, ed avvicinarsi sensibilmente alle vere e proprie concessioni di benefici fiscali (cfr. in tal senso anche Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino, 1991, 141 e *contra*, di recente, Moschetti, *op. cit.*, 73 ss.). In generale sul problema della discrezionalità in materia di agevolazioni fiscali cfr. già Rastello, *Le agevolazioni tributarie concesse dalla Finanza con poteri ... discrezionali, ovvero le conseguenze della incompleta attuazione delle norme costituzionali*, in *Giur. imp.*, 1957, 606 ss.

(15) Cfr. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 391; Zennaro, *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto*, 4^a ed., disc. priv., sez. comm., I, Torino, 1987, 64 ss.; Fantozzi, *op. cit.*, loc. cit.; Basilavecchia, *In tema di atti di «concessione» o di «diniego» delle agevolazioni pluriennali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, II, 82 ss.

(16) Cfr. Glendi, *op. cit.*, 395; La Rosa, *Agevolazioni fiscali per l'edilizia ed osservanza della normativa urbanistica in Sicilia*, retro, 1978, II, 550, testo e nota 18. In senso conforme cfr. anche Basilavecchia, *op. cit.*, 98 ss. e spec. 104; Muscarà, *Giurisdizione di accertamento e giurisdizione di annullamento nella nuova disciplina del processo tributario*, retro, 1983, I, 1189 ss.; Zennaro, *op. cit.*, 71 ss.; Falsitta, *Rilevanza delle circolari «interpretative» e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 1 ss. e spec. 32 ss. *Contra* Tesauro, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 111 ss.; Id., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1986, 41.

zione tardivamente presentata possa determinare l'inapplicabilità del beneficio; sulla base, fra l'altro, di un (asserito) diritto soggettivo all'esenzione (17).

Non è certo questa la sede per approfondire così complessi problemi (18) né, tantomeno, per prendere posizione in proposito.

Qui vi è piuttosto da sottolineare come l'esenzione dei redditi commerciali, disposta dalla legge-quadro, sia costruita in modo assai diverso dalle varie norme agevolative che, ricondotte a denominatore comune, formano l'oggetto delle osservazioni sopra schematizzate. Là l'atto di «concessione» o «diniego» non è previsto dalla legge, qua sulle domande decide il Ministro delle finanze di concerto con il Ministro degli affari sociali; là manca, di conseguenza, una forma tipica dell'atto, qua è previsto un decreto ministeriale; là l'organo che emette l'atto (l'ufficio fiscale) è lo stesso cui spetta il potere di accertamento, qua l'atto è emesso da un organo (il Ministro) diverso e gerarchicamente sovraordinato a quello (l'ufficio) titolare della potestà accertatrice; là la domanda di esenzione costituisce un onere per poter fruire del beneficio, qua essa è presupposto indispensabile per dare impulso a quel procedimento amministrativo che si conclude con il provvedimento del Ministro; là l'atto di «concessione» ha carattere meramente dichiarativo, qua non vi è dubbio che il d.m. abbia effetti costitutivi (19).

Sulla base di tali differenze, che ci servono da ipotesi di parten-

(17) Cfr. Zennaro, *op. cit.*, 70 e la nota 38, ove ampie citazioni della giurisprudenza della Suprema Corte; Cons. Stato, sez. III (parere), 19 febbraio 1985, n. 180, in *Rass. trib.*, 1986, III, 359.

(18) Cfr. al riguardo l'ottimo lavoro di La Rosa, ... *Riflettendo su un caso clinico ... In tema di esenzioni pluriennali e di tutela di mero accertamento in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, I, 536 ss., nel quale, oltre ad essere fatto il «punto» dello stato della dottrina e della giurisprudenza, sono criticamente e approfonditamente analizzate le diverse posizioni sul controverso tema delle esenzioni.

(19) L'espressione deve essere precisata. Il carattere costitutivo del d.m. è ravvisabile nel fatto che esso è «condizione necessaria» per poter fruire della norma di favore: il dubbio è se esso possa ricondursi nel novero dei c.d. «atti amministrativi negoziali», e in specie delle «ammissioni» o dei «provvedimenti concessori» (cfr. per tali nozioni Landi-Potenza, *Manuale di diritto amministrativo*, 7ª ed., Milano, 1983, 207, testo e nota 24; Giannini M.S., *Diritto amministrativo*, II, Milano, 1970, 1169) o se, piuttosto, nell'ambito degli atti di «accertamento costitutivo» (cfr. Vignocchi, *Gli accertamenti costitutivi nel diritto amministrativo*, Milano, 1950; Zotta, *Gli accertamenti costitutivi nel quadro degli atti amministrativi*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1940, I, 135 ss.; Giannini M.S., *Accertamenti (diritto costituzionale ed amministrativo)*, in *Enc. dir.*, I, Milano, 1958, 219 ss., il quale distingue gli atti di «certazione», in cui l'acclamamento è volto ad immettere nel mondo del diritto una realtà per l'innanzi non presente, dagli atti di «accertamento», volti a regolare una realtà già immessa nel mondo del diritto, ma effettivamente incerta, con la conclusione che gli atti comunemente detti di accertamento appartenerrebbero in generale alla prima categoria). Se si aderisce

za per ulteriori considerazioni, do alla previsione della legge-quadro (quand'anche tale fosse una norma di esenzione fiscale) di un interesse legittimo alla esenzione.

Inoltre il potere accertativo per effetto del provvedimento di riconoscimento dell'esenzione concesso successivamente all'emissione costituisce un vizio dell'avviso emesso sul punto da parte dell'organo competente ad altre norme di esenzione, che può configurare un tal vizio se il provvedimento di accertamento sia stato preceduto da un provvedimento dello stesso ufficio (20).

Si è visto che la natura riconosciuta dell'ufficio e la mancanza di potestà al contribuente hanno inciso sull'autonomia impugnabilità, sotto la sede di ricorso contro l'avviso emesso, rendendo produttivo di effetti sostanziali — eccependone l'illegittimità.

Ma si può egualmente p

alla tesi — da noi condivisa — che il provvedimento di riconoscimento dell'esenzione, in quanto emesso all'opposto il carattere internazionale sia pure caratterizzata da una certa sfumatura del confine fra le caratteristiche di atto di accertamento e di provvedimento.

La questione è rilevante per gli effetti del d.m.: l'esenzione opera di d'imposta successivi all'emissione del d.m., si estenda anche al provvedimento di accertamento e a quello, già conclusivo, per la presentazione dell'atto di accertamento. In tal caso, la domanda di esenzione del periodo d'imposta in corso di perplessità avremmo nel riconoscimento pure nei limiti della data di presentazione da costituire titolo idoneo per l'annullamento nel termine decadenziale di cui si parla per ottenere l'annullamento del provvedimento, rispettivamente dei redditi esenti dal d.m. e delle esenzioni del procedimento.

(20) Cfr. Falsitta, *op. cit.*, che collega effetti preclusivi, a danno dell'esenzione, dato che, in tale caso, si procede al recupero del tributo.

za per ulteriori considerazioni, intanto non può parlarsi, con riguardo alla previsione della legge-quadro, di un diritto soggettivo all'esenzione (quand'anche tale posizione soggettiva possa scaturire da una norma di esenzione fiscale, del che dubitiamo), quanto, piuttosto, di un interesse legittimo alla «concessione» dell'esenzione.

Inoltre il potere accertativo dell'ufficio tributario qui è «limitato» per effetto del provvedimento ministeriale: è certo che il non riconoscimento dell'esenzione contenuta in un avviso di accertamento emesso successivamente all'emanazione di un d.m. di «concessione» costituisce un vizio dell'avviso idoneo a giustificare il suo annullamento sul punto da parte del giudice tributario; mentre, relativamente ad altre norme di esenzione, è tutt'altro che certo che si possa configurare un tal vizio solo perché l'accertamento «negatorio» sia stato preceduto da una «comunicazione di concessione» dello stesso ufficio (20).

Si è visto che la natura meramente partecipativa dell'atto di diniego dell'ufficio e la mancanza di immediati effetti sostanziali in capo al contribuente hanno indotto la dottrina prevalente a negarne l'autonoma impugnabilità, sostenendo la contestabilità del diniego in sede di ricorso contro l'avviso di accertamento — che concretizza e rende produttivo di effetti sostanziali l'atto negatorio dell'esenzione — eccependone l'illegittimità.

Ma si può egualmente parlare di illegittimità dell'accertamento

alla tesi — da noi condivisa — che esclude ogni discrezionalità amministrativa nel procedimento di riconoscimento delle agevolazioni fiscali, affermandosi all'opposto il carattere interamente vincolato dell'attività amministrativa, sia pure caratterizzata da una discrezionalità tecnica talmente ampia da rendere sfumato il confine fra le due, si può ravvisare nel d.m. in questione il carattere di atto di accertamento costitutivo (anche in senso gianniniano).

La questione è rilevante per risolvere il problema della decorrenza degli effetti del d.m.: l'esenzione opera senz'altro per i redditi prodotti nei periodi d'imposta successivi all'emanazione del d.m., ma riteniamo che essa, per la natura ricognitiva dei requisiti a ciò necessari che può essere ravvisata nel d.m., si estenda anche al periodo d'imposta in corso alla data dell'emanazione e a quello, già concluso, per il quale a tale data è pendente il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi purché, in tale ultimo caso, la domanda di esenzione sia stata inoltrata anteriormente alla fine del periodo d'imposta cui la dichiarazione si riferisce. Maggiori perplessità avremmo nel riconoscere al d.m. una «efficacia retroattiva», sia pure nei limiti della data di presentazione della domanda di esenzione, tale da costituire titolo idoneo per chiedere il rimborso dell'imposta già pagata, nel termine decadenziale di cui all'art. 38 del d.p.r. n. 602 del 1973, oppure per ottenere l'annullamento dell'avviso di accertamento o dell'iscrizione a ruolo, rispettivamente dei redditi commerciali non dichiarati ma poi riconosciuti esenti dal d.m. e delle imposte su tali redditi non versate nelle more del procedimento.

(20) Cfr. Falsitta, *op. cit.*, 33, il quale ritiene insostenibile la tesi che collega effetti preclusivi, a danno del fisco, dell'atto di riconoscimento dell'esenzione, dato che, in tale caso, l'amministrazione può sempre ricredersi e procedere al recupero del tributo.

dell'ufficio quando esso si conformi ad un d.m. di diniego dell'esenzione? Riterremmo di no, posto che anzi l'ufficio è tenuto a recepire le statuizioni ministeriali ed è, d'altro canto, privo di ogni potere per decidere in ordine alla esenzione.

Riteniamo dunque che al d.m. di diniego dell'esenzione vadano attribuiti quella natura provvedimentale, quell'effetto preclusivo e — per usare l'espressione di un noto studioso (21) — quello «spessore sostanziale» che ne legittimano l'autonomia impugnabilità.

Tenendo inoltre presente l'affermazione della Corte costituzionale secondo la quale, ai fini dell'impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie, l'espressione «avviso di accertamento» è riferibile a qualsiasi atto avente efficacia nei confronti del soggetto passivo del tributo, conclusivo di un procedimento o di un sub-procedimento, che accerti «o dichiarare, in tutto o in parte, l'obbligazione tributaria ovvero un elemento di essa» (22); e considerato che il d.m. di diniego dell'esecuzione pare possedere tali caratteristiche, saremmo propensi a ritenere la sua impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie.

Soluzione, questa, che è ben lungi dal risolvere tutti i problemi: intanto, una decisione di annullamento del d.m. di diniego, emanata dalla Commissione, non è idonea a far beneficiare l'organizzazione dell'esenzione, essendo necessaria al riguardo l'emanazione di un d.m. favorevole che, lo ripetiamo, ha carattere costitutivo; inoltre, indipendentemente dalla presenza di un d.m. di diniego e di un giudizio di impugnazione, restano pur sempre da individuare — e non appare facile — quali iniziative può intraprendere il contribuente di fronte all'inerzia dell'amministrazione sulla domanda di esenzione.

9. Al termine di questa breve e necessariamente incompleta disamina si può osservare, quasi come giudizio sintetico sulla legge-quadro, che le singole disposizioni si rivelano, nella loro portata agevolativa, coerenti con le affermazioni programmatiche di favore contenute nell'art. 1, anche se la formulazione di diverse norme fiscali, sulle quali hanno influito oltre quattro anni di travaglio legislativo, non sempre ha quella chiarezza e quella univocità di significato che sarebbero auspicabili (23).

Dev'essere inoltre sottolineato che le disposizioni fiscali della

(21) Alludiamo al Glendi (cfr. ad es. *L'oggetto, cit., passim*).

(22) Cfr. Corte cost., 6 dicembre 1985, n. 313, in *Rass. trib.*, 1986, II, 123.

Sul problema generale del concetto di avviso di accertamento come atto impugnabile cfr. da ultimo Polano, *Proposizione del ricorso alla Commissione tributaria*, in Glendi, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, I, Milano, 1990, 234 ss. e, con specifico riferimento al problema delle esenzioni, 273 ss.

(23) In altri Paesi tali esigenze vengono tenute in maggior considerazione. Assai istruttiva al riguardo è, ad esempio, la lettura dei criteri guida seguiti nell'elaborazione dei testi legislativi nel Regno Unito: cfr., *La legislazione fiscale nel «Renton Report»*, retro, 1991, I, 907 ss.

legge-quadro, per l'ampiezza della
lontariato, hanno, sia pur nella lo
applicativo assai vasto, tale da int
la maggioranza, degli enti non co
quadro ha una portata più ampi
apparire, dato che essa incide in r
fondo del sistema impositivo degli c

legge-quadro, per l'ampiezza della nozione di organizzazione di volontariato, hanno, sia pur nella loro innegabile specialità, un ambito applicativo assai vasto, tale da interessare un gran numero, se non la maggioranza, degli enti non commerciali. In tal senso, la legge-quadro ha una portata più ampia di quella che inizialmente può apparire, dato che essa incide in modo assai rilevante sui principi di fondo del sistema impositivo degli enti non commerciali.

dott. STEFANO MARCHESE