

LIBERALITA' A FAVORE DI ENTI NON PROFIT: DAL TESTAMENTO AL *TRUST*.
ASPETTI CIVILISTICI E FISCALI

Sommario: 1. Premessa. – 2. Il testamento. – 2.1. Istituzione di erede e legato. – 2.2. La forma dei testamenti. – 2.3 I legittimari. – 3. La donazione. – 4. L'onere. – 5. La rendita vitalizia. – 6. Il *trust*. – 7. Enti non profit e imposte indirette. – 7.1. Imposta sulle successioni e donazioni. – 7.2. Imposte ipotecaria e catastale. – 7.3. Imposta di bollo. – 7.4. Imposta di registro. – 8. Conclusione.

1. *Premessa* - Scopo del presente lavoro è fornire una breve panoramica degli strumenti che possono costituire il “veicolo” per realizzare liberalità a favore degli enti non profit, soffermando la nostra attenzione sui principali aspetti civilistici degli istituti e sulle implicazioni di carattere tributario.

2. *Il testamento* – «Il testamento è un atto revocabile con il quale taluno dispone, per il tempo in cui avrà cessato di vivere, di tutte le proprie sostanze o di parte di esse» (art. 587, primo comma cod. civ.).

Già dalla definizione fornita dal codice civile desumiamo che il testamento *produce i suoi effetti dal momento della morte del testatore* e che fino a quel momento è sempre *revocabile e modificabile*. Per questo si afferma in dottrina che il beneficiario di disposizioni testamentarie ha, rispetto all'eredità, *un'aspettativa di mero fatto* e non di diritto, cioè senza una tutela giuridica. La ragione principale per cui l'ordinamento consente al testatore di modificare e revocare liberamente il testamento fino all'ultimo è la massima tutela della libertà e volontà del testatore che nel tempo può cambiare.

Questa ragione spiega anche il *divieto di disporre della propria successione con contratto*, che una volta concluso vincolerebbe il testatore alla volontà manifestata (c.d. divieto dei patti successori: art. 458 cod. civ.). Tale divieto è considerato ormai anacronistico e da più parti se ne chiede l'abrogazione anche in considerazione dell'ammissibilità dei patti successori in vari ordinamenti stranieri, ad esempio quelli tedesco e svizzero.

Con il testamento il testatore può disporre di tutti o di una parte dei propri beni, in quest'ultimo caso insieme alla successione testamentaria concorrerà quella per legge.

Le disposizioni testamentarie fatte da chi al tempo del testamento non aveva o ignorava di avere figli o discendenti sono revocate di diritto per l'esistenza o la sopravvenienza di un figlio o discendente legittimo del testatore. La revocazione non ha luogo se il testatore l'abbia espressamente esclusa nel testamento.

2.1. *Istituzione di erede e legato* – Le disposizioni testamentarie sono essenzialmente di due tipi:
- sono *a titolo universale e attribuiscono la qualità di erede*, se comprendono l'universalità o una quota dei beni del testatore (ad es., “Nomino erede universale dell'intero mio patrimonio l'Ente Alfa”; oppure “Nomino eredi universali dell'intero mio patrimonio mio figlio Tizio e l'Ente Alfa in quote uguali”);
- sono *a titolo particolare e attribuiscono la qualità di legatario* negli altri casi (ad es., “Nomino erede universale mio figlio Tizio e lego all'Ente Alfa l'immobile di mia proprietà in Forlì, Corso della Repubblica n. 10, da destinare a nuova sede dell'Ente”).

La principale conseguenza di questa distinzione consiste nelle *modalità di acquisto del diritto*.

Il legato si acquista senza bisogno di accettazione (salva la facoltà di rinunciare) ed ha effetti immediati alla morte del testatore, con la conseguenza che il legatario diventa automaticamente titolare del diritto trasmesso dal testatore.

La nomina ad erede necessita dell'accettazione ai fini dell'acquisto della qualità di erede. L'effetto dell'accettazione risale al momento dell'apertura della successione.

L'accettazione delle eredità devolute ad associazioni, fondazioni ed enti non riconosciuti non può farsi che col *beneficio d'inventario*. L'accettazione col beneficio d'inventario si fa mediante dichiarazione ricevuta da un notaio o dal cancelliere del tribunale nella cui circoscrizione si è aperta la successione e inserita nel registro delle successioni conservato nello stesso tribunale. La dichiarazione deve essere preceduta o seguita dall'inventario, nelle forme prescritte dal codice di procedura civile (cfr. art. 484 cod. civ.). L'effetto del beneficio d'inventario consiste nel tenere distinto il patrimonio del defunto da quello dell'erede, e in particolare nella limitazione della responsabilità dell'erede per i debiti ereditari al valore dei beni a lui pervenuti. In tal modo il legislatore ha inteso preservare il patrimonio di associazioni e fondazioni dai rischi connessi ai debiti ereditari.

Il codice civile prevedeva inoltre per gli acquisti di associazioni riconosciute e fondazioni l'autorizzazione governativa e, in caso di lasciti testamentari e donazioni in favore di associazioni non riconosciute, imponeva alle stesse di chiedere, entro un anno, il riconoscimento come persone giuridiche, sotto pena, in mancanza, della inefficacia della liberalità in loro favore.

Questo sistema di controlli governativi sugli acquisti delle persone giuridiche private era storicamente rivolto ad evitare il fenomeno della cd. manomorta e quindi a porre un freno alla immobilizzazione della proprietà fondiaria nelle mani degli enti morali, per lo più ecclesiastici, a danno della circolazione della ricchezza e dell'economia nazionale.

A seguito dell'abrogazione dell'art. 17 cod. civ., e delle altre norme allo stesso collegate, ad opera della legge 15 maggio 1997, n. 127, non è più necessaria l'autorizzazione governativa per l'acquisto di beni immobili, l'accettazione di donazioni o eredità, il conseguimento di legati da parte di persone giuridiche (associazioni riconosciute e fondazioni).

Inoltre in virtù dell'abrogazione degli articoli 600 e 786 cod. civ., ad opera della legge 22 giugno 2000, n. 192, le associazioni non riconosciute possono ricevere per testamento o donazione senza la necessità di fare istanza per ottenere il riconoscimento come persona giuridica privata e senza bisogno di autorizzazione governativa, in altri termini è stata loro riconosciuta la capacità di ricevere per successione e donazione che era loro in precedenza negata.

2.2. *La forma dei testamenti* - «Le forme ordinarie di testamento sono il testamento olografo e il testamento per atto di notaio.

Il testamento per atto di notaio è pubblico o segreto» (art. 601 cod. civ.).

La forma più semplice, e diffusa, di testamento è quello *olografo*: deve essere scritto per intero di pugno del testatore, deve contenere la data della compilazione e la sottoscrizione del testatore alla fine delle disposizioni.

Il testamento *pubblico* è quello con cui il notaio riproduce in forma pubblica la volontà allo stesso dichiarata, in presenza di due testimoni, dal testatore.

Il testamento *segreto* può essere scritto dal testatore o da un terzo, deve essere naturalmente sottoscritto dal testatore, viene consegnato sigillato al notaio il quale provvede a redigere il verbale di ricevimento del testamento.

Alla morte del testatore il testamento olografo e segreto vanno pubblicati, riproducendo il loro contenuto in un atto notarile, che sarà poi registrato a cura del notaio; per il testamento pubblico è sufficiente la richiesta di registrazione rivolta al notaio depositario da parte degli interessati.

Ulteriore adempimento necessario, nel caso l'eredità contenga beni immobili, è la presentazione ad opera dei chiamati all'eredità e/o dei legatari della *dichiarazione di successione*. Si tratta di un adempimento di natura tributaria che ha il fine di consentire allo Stato di percepire i tributi dovuti, ora limitati alle imposte ipotecaria e catastale (su cui si rinvia al n. 7.1.).

In presenza di più testamenti, quello posteriore, *qualora non revochi in modo espresso quelli precedenti*, annulla di questi soltanto le disposizioni che sono con esso incompatibili. In altri termini, *in mancanza di revoca espressa*, si tratta in sostanza di valutare la compatibilità e coesistenza delle varie disposizioni testamentarie.

2.3. *I legittimari* – Sono definiti legittimari le persone alle quali la legge riserva una quota di eredità o altri diritti nella successione, e precisamente: *il coniuge, i figli (legittimi, naturali riconosciuti [cioè nati fuori dal matrimonio e riconosciuti in uno dei modi previsti dalla legge] e adottivi) gli ascendenti* (questi ultimi hanno diritti sull'eredità come legittimari solamente in assenza di figli). A favore di queste persone la legge riserva una quota di eredità, secondo le seguenti combinazioni:

- a) - un terzo, in presenza di soli ascendenti (e in mancanza di coniuge e figli);
- a.1) - tre quarti, in caso di concorso del coniuge con ascendenti (e in mancanza di figli);
- b) - la metà, in presenza di un solo figlio (e in mancanza del coniuge);
- b.1) - due terzi, in presenza di più figli (e in mancanza del coniuge);
- c) - la metà, in presenza del solo coniuge (e in mancanza di figli);
- c.1) - due terzi, in caso di concorso del coniuge con un solo figlio;
- c.2) - tre quarti in caso di concorso di coniuge con più figli.

Inoltre al coniuge sono riservati il diritto di abitazione nella casa familiare e di uso dei mobili che la corredano.

In caso di premorienza dei figli rispetto al *de cuius*, la legge riserva ai loro discendenti gli stessi diritti dei figli (cd. rappresentazione).

Qualora il testatore disponga delle sue sostanze senza tener conto dei diritti dei legittimari o pregiudicando tali diritti, gli stessi ed i loro eredi possono esercitare un'azione giudiziale detta *azione di riduzione* con cui chiedono il riconoscimento dei loro diritti di legittimari. È possibile la realizzazione di un accordo tra i beneficiari del testamento ed i legittimari lesi con cui i primi riconoscono in via amichevole i diritti dei secondi.

Il testatore è assolutamente libero di disporre come meglio crede del resto del suo patrimonio, cioè di quello che residua dedotta la quota riservata ai legittimari, la cd. *disponibile*.

3. *La donazione* – «La donazione è il contratto col quale, per spirito di liberalità, una parte arricchisce l'altra, disponendo a favore di questa di un suo diritto o assumendo verso la stessa una obbligazione» (art. 769 cod. civ.). Mentre il testamento è un negozio unilaterale posto in essere dal testatore, *la donazione è un contratto* che, come tale, richiede sia la manifestazione di volontà del donante sia l'accettazione del donatario.

Per la donazione a persone giuridiche private (associazioni riconosciute e fondazioni) e ad associazioni non riconosciute, si richiama quanto già detto in precedenza (al punto 2.1) circa l'eliminazione dell'obbligo di autorizzazione governativa e di fare istanza per il riconoscimento come persona giuridica.

Per le manifestazioni di volontà del donante e del donatario la legge richiede *la forma dell'atto pubblico notarile alla presenza di due testimoni*, al fine di ottenere una maggiore consapevolezza di chi si sta spogliando di parte del suo patrimonio per spirito liberale.

Peraltro una eccezione alla forma solenne dell'atto pubblico notarile è prevista per la donazione di modico valore che ha per oggetto beni mobili (ad es. denaro, azioni, obbligazioni, ecc.) per la quale è sufficiente *la traditio*, cioè la materiale consegna del bene donato dal donante al donatario (art. 783 cod. civ.). Il secondo comma della norma citata precisa che «la modicità deve essere valutata anche in rapporto alle condizioni economiche del donante».

La donazione può avere ad oggetto beni mobili, come già visto, beni immobili (ad es. opifici, terreni) oppure l'assunzione da parte del donante di una obbligazione verso il donatario (ad es. l'obbligazione di far eseguire una certa opera in favore dell'Ente).

La donazione può essere revocata per ingratitudine del donatario e, caso più frequente, per *la sopravvenienza o l'esistenza di un figlio*, se effettuata da chi non aveva o ignorava di avere figli o discendenti legittimi al tempo della donazione. L'azione giudiziaria per ottenere la revoca della donazione deve essere proposta dal donante entro cinque anni dalla nascita o dalla scoperta dell'esistenza del figlio e non può essere proposta né proseguita dopo la morte del figlio. Non è valida la rinuncia preventiva alla revocazione della donazione.

La donazione che realizza la lesione dei diritti spettanti ai legittimari è soggetta a riduzione una volta avvenuta la morte del donante. In altri termini i legittimari (coniuge, figli e ascendenti) o i loro eredi, ove si ritengono pregiudicati, possono chiedere al giudice la riduzione della donazione, in tal modo ottenendo giudizialmente una quota dei beni donati. A certe condizioni, la restituzione del bene immobile donato può essere chiesta anche a chi lo ha acquistato dal donatario.

4. *L'onere* – Sia all'istituzione di erede ed al legato, sia alla donazione può essere apposto *un onere*. Tecnicamente l'onere viene comunemente definito come un peso che il gratificato di una liberalità subisce per volontà del soggetto che fece l'attribuzione. In altri termini, è un limite economico al valore della liberalità che consente al disponente di realizzare più precisamente la sua volontà.

Il destinatario dell'onere è soggetto passivo di una *obbligazione in senso tecnico* che può consistere in un dare (ad esempio l'erogazione di una somma di denaro per scopi benefici), in un fare (ad esempio far pubblicare gli scritti del donante) o in un non fare.

Il legatario, il donatario e l'erede che ha accettato con beneficio d'inventario sono tenuti all'adempimento dell'onere entro i limiti di valore della cosa ricevuta in liberalità. L'erede che non abbia accettato con beneficio d'inventario (il che è impossibile per associazioni e fondazioni) risponde dell'onere anche oltre i limiti di valore della cosa ricevuta.

L'ordinamento riconosce a chiunque abbia interesse *l'azione in giudizio* per ottenere dall'obbligato, che non adempia spontaneamente, la prestazione dell'onere.

A fronte dell'inadempimento dell'onere è possibile anche *la risoluzione della liberalità*, con sentenza del giudice, se la risoluzione per inadempimento sia stata espressamente prevista nell'atto di liberalità oppure se l'adempimento dell'onere risulta come motivo determinante della disposizione testamentaria.

L'onere, consentendo di realizzare più compiutamente la volontà dell'autore della liberalità, può presentare grande interesse nel caso di liberalità a favore di enti non profit, consentendo nel contempo di gratificare l'ente a cui si dà la propria fiducia e di stabilire uno scopo preciso verso cui indirizzare la liberalità, con le garanzie che abbiamo appena esaminato.

5. *La rendita vitalizia* – Solo per maggiore completezza, si fa un breve cenno al contratto di rendita vitalizia anche se non rientra nel concetto di liberalità, essendo propriamente un contratto di scambio.

Con il contratto di rendita vitalizia un soggetto, detto vitaliziato, aliena beni mobili o immobili oppure cede un capitale in favore di un altro soggetto, detto vitalizante, che si obbliga a corrispondergli periodicamente un determinata prestazione normalmente avente ad oggetto una somma di denaro per tutta la durata della vita del vitaliziato. La rendita vitalizia può essere costituita anche a favore di una persona diversa dallo stipulante.

La rendita vitalizia è un contratto tipicamente aleatorio, consistendo l'alea nella oggettiva impossibilità per le parti di conoscere al momento della conclusione del contratto il sacrificio economico che lo stesso comporterà per il vitalizante, essendo la durata della sua prestazione commisurata alla vita del vitaliziato. L'alea è un requisito essenziale di tale contratto, tanto che lo stesso è nullo se si scopre che al momento della conclusione del contratto il vitaliziato era in condizioni tali da farne prevedere la morte.

Considerata la sua funzione assistenziale, il debitore non può liberarsi dal pagamento della rendita periodica offrendo il rimborso del capitale ed è tenuto al pagamento per tutta la durata della vita del vitaliziato.

6. *Il trust* - Il *trust*, istituto che deriva dagli ordinamenti anglosassoni, è stato recepito nel nostro ordinamento con l'adesione dell'Italia alla Convenzione de l'Aja stipulata il 1° luglio 1985, ratificata con la legge 16 ottobre 1989, n. 364 ed entrata in vigore il 1° gennaio 1992.

Con il *trust* un soggetto, detto *settlor* (costituente), trasferisce, con atto tra vivi o *mortis causa*, ad un altro soggetto, persona fisica o giuridica, detto *trustee* (fiduciario), beni mobili, immobili o mobili registrati affinché li amministri nell'interesse di un terzo beneficiario o per un determinato scopo, in conformità alle istruzioni impartite dal *settlor* nell'atto istitutivo, sotto l'eventuale vigilanza di un terzo soggetto detto *protector* (custode).

Caratteristica fondamentale del *trust* è che i beni trasferiti al *trustee*, e costituiti in *trust*, non entrano a far parte del suo patrimonio personale ma costituiscono una sorta di patrimonio separato non aggredibile ad alcun titolo dai creditori personali del *trustee*, neppure in caso di fallimento; inoltre tali beni non fanno parte del regime matrimoniale o della successione del *trustee*. Si aggiunga che il *settlor* può recuperare il bene fraudolentemente alienato dal *trustee* o in dispregio alle regole di amministrazione disposte nell'atto istitutivo.

Per le sue caratteristiche di patrimonio amministrato fiduciarmente per la realizzazione dello scopo stabilito dal costituente, il *trust* si presta come un istituto idoneo a perseguire svariate finalità. Ad esempio, può essere utilizzato per gestire il passaggio generazionale di aziende tra i discendenti dell'originario proprietario oppure per gestire ricchezze nell'interesse di più persone. Di grande interesse è la possibilità di utilizzare l'istituto a favore di una persona minorata o comunque incapace di provvedere a se stessa: ad es., il padre potrebbe trasferire una parte del suo patrimonio ad una fondazione con l'obbligo di utilizzare le rendite per il mantenimento e l'assistenza del figlio minorato finché egli sarà in vita, e con la definitiva disponibilità dei beni in favore della fondazione alla morte del figlio.

In Italia sono già stati costituiti diversi *trusts*, soprattutto a favore di soggetti minorati, e si può affermare che l'istituto abbia ricevuto l'avallo della giurisprudenza la quale ha anche ammesso la trascrivibilità del *trust* avente ad oggetto diritti immobiliari nei Registri Immobiliari (cfr. le recenti Tribunale di Milano, 29 ottobre 2002; Tribunale di Pisa, 27 ottobre 2001).

Si segnala tuttavia che, considerata la mancanza di una disciplina positiva dell'istituto nel nostro ordinamento, è necessario che il *trust*, anche se costituito in Italia su beni siti in Italia, sia regolato dalla legge di uno stato che lo disciplina espressamente, ad es. quella inglese (cfr. art. 6 della Convenzione).

Nel nostro ordinamento giuridico esiste un istituto affine al *trust* per l'assistenza ad un soggetto minorato: il cd. *fedecommesso*. Con il fedecommesso ciascuno dei genitori o degli altri ascendenti o il coniuge dell'interdetto possono istituire erede, fare un legato od una donazione in favore rispettivamente del figlio, discendente o coniuge con l'obbligo di conservare e restituire alla sua morte i beni, anche costituenti la legittima, a favore della persona o degli enti che, sotto la vigilanza del tutore, hanno avuto cura dell'interdetto. Nel caso in cui più persone o enti abbiano avuto cura dell'interdetto, i beni sono attribuiti proporzionalmente al tempo durante il quale gli stessi ne hanno avuto cura.

Caratteristica peculiare del fedecommesso consiste nella cura della persona incapace e nella destinazione finale dei beni allo stesso attribuiti alla persona o ente che lo hanno assistito. Per questo motivo l'alienazione dei beni attribuiti all'incapace è possibile esclusivamente in caso di utilità evidente, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria che dispone il reimpiego delle somme ricavate. Inoltre i creditori personali dell'incapace possono agire soltanto sui frutti dei beni allo stesso attribuiti. Alla morte dell'incapace i beni allo stesso attribuiti sono devoluti alla persona o ente che ne hanno avuto cura.

In considerazione della circostanza che il fedecommesso è un istituto che appartiene alla nostra tradizione giuridica e puntualmente disciplinato dal codice civile è forse preferibile rispetto al *trust* per assolvere alla funzione assistenziale, ove ne ricorrano i presupposti previsti dalla legge.

7. *Enti non profit e imposte indirette* – Esaminiamo a questo punto i riflessi tributari delle operazioni giuridiche che riguardano enti non profit.

Le principali imposte indirette, collegate a trasferimento di ricchezza a titolo gratuito, previste nel nostro ordinamento sono l'imposta sulle successioni e donazioni (soppressa dalla legge 18 ottobre 2001, n. 383 come si vedrà subito oltre), le imposte ipotecaria e catastale (ove il trasferimento riguardi diritti reali immobiliari) e l'imposta di bollo.

7.1. *Imposta sulle successioni e donazioni* - In primo, luogo va ricordato che l'imposta sulle successioni e donazioni fu soppressa dalla legge 18 ottobre 2001, n. 383 con effetto dalle successioni aperte e dalle donazioni effettuate successivamente al 25 ottobre 2001.

L'imposta è stata reintrodotta, di recente, dal decreto legge n. 262/2006 convertito con modificazioni dalla legge n. 286/2006, con effetto per le donazioni effettuate dal 29 novembre 2006 e per le successioni apertesesi dal 3 ottobre 2006; successivamente la finanziaria 2007 (legge n. 296/2007) ha apportato delle modifiche alla neo-introdotta imposta sulle successioni e donazioni.

Attualmente l'imposta si calcola applicando le seguenti aliquote al valore complessivo dei beni trasferiti in successione o donati:

a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta, *aliquota del 4%* sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, *la franchigia di 1 milione di euro*;

b) a favore dei fratelli e delle sorelle *aliquota del 6%* sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, *la franchigia di 100.000 euro*;

c) a favore di altri parenti fino al quarto grado e di affini in linea retta, nonché di affini in linea collaterale fino al terzo grado, *aliquota del 6%*;

d) a favore di altri soggetti, *aliquota dell'8%*.

A favore di persona portatrice di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge n. 104/1992 è riconosciuta una *franchigia di 1.500.000 euro*, pertanto l'imposta si applica sul valore eccedente l'ammontare di 1.500.000 euro.

Va però precisato che esistono importanti esenzioni dall'imposta sulle successioni e donazioni, ad esempio, per favorire gli acquisti di enti non profit o comunque realizzati per finalità di utilità sociale.

Infatti, l'art. 3 del D.LGS. 31 ottobre 1990, n. 346 (Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni) prevede *l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni* per 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, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS). Inoltre i trasferimenti a favore di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute diverse da quelle precedenti non sono soggetti all'imposta se disposti per le stesse finalità sopra indicate. Con l'onere in questo caso per il beneficiario di dimostrare, entro 5 anni, che i beni o diritti ricevuti sono stati impiegati per le finalità predette.

7.2. *Imposte ipotecaria e catastale* – L'imposta ipotecaria e catastale sono relative rispettivamente, la prima, alle formalità di trascrizione o iscrizione di atti nei Registri Immobiliari, la seconda, alla voltura catastale degli atti medesimi (comprese le dichiarazioni di successione) e sono dovute normalmente applicando al valore dell'atto l'aliquota rispettivamente del 2% e dell'1%.

Però l'art. 1, comma 2 e l'art. 10, comma 3 del D.LGS. 31 ottobre 1990, n. 347 (Testo Unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale) stabiliscono che non sono soggette alle imposte ipotecaria e catastale le formalità e le volture relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del

testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni, esaminato più sopra al punto 7.1. Pertanto i trasferimenti a favore di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute che abbiano scopi di pubblica utilità o disposti per le stesse finalità (si veda nel dettaglio sopra al punto 7.1.) sono *esenti anche dalle imposte ipotecaria e catastale*.

7.3. *Imposta di bollo* – Sono esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto atti, documenti, istanze e contratti posti in essere da ONLUS (art. 27 bis della Tabella allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642).

Analoga agevolazione non è prevista per gli enti che non siano iscritti all'anagrafe delle ONLUS istituita presso il Ministero delle Finanze per i quali si applica l'imposta di bollo nella misura ordinaria pari ad euro 14,62 per ogni foglio di 100 righe oppure euro 230, in misura forfetaria, per gli atti immobiliari ricevuti da notaio e sottoposti a registrazione con procedura telematica .

7.4. *Imposta di registro* – Per completezza di informazione si fa un breve cenno al trattamento tributario previsto per gli enti non profit in materia di imposta di registro.

Com'è noto gli atti indicati nella Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) [ad esempio, contratti che trasferiscono la proprietà di beni mobili ed immobili, atti costitutivi o modificativi di società o altri enti, contratti di locazione, solo per citare i più diffusi] sono soggetti a registrazione con il pagamento dell'imposta di registro.

L'art. 1, ultimo periodo, della parte I della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986 citato prevede l'applicazione dell'*imposta di registro in misura fissa (euro 168)* per i trasferimenti a favore di ONLUS a condizione che l'Ente dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro 2 anni dall'acquisto. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione è dovuta l'imposta nella misura ordinaria (3% per beni mobili ed aziende; 7% per fabbricati; 8% per terreni edificabili; 15% per terreni agricoli) oltre ad una sanzione amministrativa ed agli interessi.

Analoga agevolazione non è prevista per gli enti che non siano iscritti all'anagrafe delle ONLUS istituita presso il Ministero delle Finanze, ai quali si applicheranno quindi le normali aliquote, salvo agevolazioni previste per particolari settori di attività.

8. *Conclusioni* - Si può dunque concludere che il nostro ordinamento appresta vari strumenti per consentire liberalità o comunque attribuzioni patrimoniali a favore degli enti non profit, pur con i limiti del divieto dei patti successori e della riduzione di donazioni e disposizioni testamentarie per lesione dei diritti dei legittimari. Inoltre riconosce un trattamento tributario di estremo favore che consente l'acquisizione delle risorse economiche quasi senza alcun sacrificio fiscale.

Alessandro Torroni