

# Enti non profit

**A cura di** Locatelli Davide

## Indice

Introduzione.....	6
Enti.....	9
commerciali o no?.....	9
Enti non profit = enti non commerciali?.....	10
Enti commerciali VS enti non commerciali.....	10
Differenze fiscali tra e.c. e e.n.c. ....	12
Perdita della qualifica di e.n.c. ....	13
Gli enti non commerciali (e.n.c.) ....	14
Aspetti fiscali ....	14
Regimi contabili degli enti non commerciali.....	16
Regime di contabilità forfettaria.....	16
IRES .....	17
Premessa.....	17
Il reddito degli e.n.c. ....	18
I dividendi ....	19
Proprietà immobiliari .....	20
ICI.....	21
Le partecipazioni .....	22
IRAP .....	23
Enti non commerciali: i presupposti dell'IRAP .....	23
La determinazione della base imponibile IRAP .....	24
IVA.....	27
Apertura della posizione IVA.....	27
Attività soggette IVA.....	28
L'imponibilità dei contributi, delle liberalità e delle sponsorizzazioni .....	29
Liquidazione IVA .....	30
Il trattamento tributario degli spettacoli e degli intrattenimenti.....	31
Le associazioni.....	33
Introduzione .....	34
Ingresso nell'associazione.....	35
Lo Statuto.....	36
I regolamenti.....	37
Gli organi .....	39

Assemblea dei soci.....	39
Il consiglio direttivo.....	40
Il Presidente.....	40
Il Collegio Sindacale.....	41
Il riconoscimento.....	42
Il registro delle Imprese.....	42
La trasformazione in società.....	43
Aspetti amministrativi.....	43
Autonomia patrimoniale.....	44
Regime fiscale delle associazioni.....	44
I vari tipi di associazione.....	46
Associazioni di promozione sociale.....	46
Associazioni di Volontariato.....	50
Le associazioni sportive dilettantistiche : costituzione.....	52
Le I.P.A.B.....	60
Lo scioglimento.....	62
Le Fondazioni.....	63
Introduzione.....	64
Acquisizione della personalità giuridica.....	64
Attività di vigilanza e controllo dell' autorità governativa.....	64
Qualificazione ai fini tributari.....	65
Estinzione della fondazione.....	65
Fondazioni VS Associazioni.....	65
Altre tipologie di Fondazioni.....	66
I Comitati.....	70
Introduzione.....	71
I soggetti.....	72
Responsabilità del comitato.....	72
Le cooperative sociali.....	73
Introduzione.....	74
Tipologia di servizi offerti.....	74
Tipologia di soci.....	75
Costituzione.....	75
Regime tributario.....	76

Le O.N.G .....	79
Introduzione .....	80
Riconoscimento di idoneità .....	80
Adempimenti amministrativi .....	81
Aspetti fiscali .....	82
Le società di mutuo soccorso .....	83
Introduzione .....	84
Ambiti e modalità d'intervento .....	84
Fondi sanitari integrativi: caratteristiche e iscrizione all'anagrafe.....	85
Costituzione e personalità giuridica .....	86
Registro delle notizie economiche e amministrative (REA).....	86
Le ONLUS .....	87
Introduzione .....	88
I soggetti .....	89
Tipologie di ONLUS.....	89
Enti che possono diventare parzialmente ONLUS (in base al comma 9, art. 10 del D.Lgs. 460/1997) .....	90
Enti che non possono assumere la qualifica di ONLUS .....	91
I settori di attività .....	92
Detenzione di partecipazioni.....	95
Lo Statuto.....	96
Iscrizione all'anagrafe unica delle ONLUS.....	97
Attività di controllo.....	97
Casi particolari.....	98
Le agevolazioni fiscali per le ONLUS .....	100
Imposte dirette .....	100
Imposte indirette .....	101
Le erogazioni liberali in denaro e in natura a favore delle ONLUS .....	105
Le scritture contabili.....	111
Semplificazioni contabili .....	112
Sanzioni e responsabilità dei rappresentanti legali e degli amministratori .....	113
Devoluzione del patrimonio.....	113
Devoluzione del patrimonio senza scioglimento dell'ente .....	114
L'impresa sociale.....	115

Introduzione .....	116
I soggetti .....	116
Ambiti operativi .....	118
Costituzione .....	119
Scritture contabili .....	120
Bilancio sociale.....	120
Responsabilità patrimoniale.....	121
Cariche sociali, organi di controllo e struttura proprietaria.....	122
Operazioni Straordinarie.....	123
Procedure concorsuali .....	124
Trattamento fiscale e nozione di gruppo .....	124
Bibliografia.....	126
Sitografia .....	126

# Introduzione

***Def: “Per ente non profit, deve comunemente intendersi un ente che, senza il perseguimento di uno scopo lucrativo, si dedica ad attività socialmente rilevanti nel campo della cultura, dell’assistenza, della ricerca, della sanità e della salvaguardia dell’ambiente”.***

L’elemento distintivo ai fini della qualifica di enti non profit è essenzialmente quello che riguarda gli interessi economici alla base dell’ente stesso. In sintesi, un ente può definirsi come non profit quando coloro che hanno contribuito alla sua formazione non intendono assicurarsi, attraverso l’operatività economica dell’ente, ritorni economicamente commisurabili quali, ad esempio, profitti in denaro ovvero beni o servizi in natura. Ciò ovviamente non vuol dire che l’ente in sé è costretto ad agire «in perdita»; significa solamente che il risultato netto dell’operatività economica dell’ente dev’essere accantonato o impiegato unicamente per il raggiungimento degli scopi istituzionali.

Gli enti non profit così definiti rappresentano, quindi, una vera e propria area di collegamento tra società civile e Stato che nel prossimo futuro assumerà una importanza sempre maggiore.

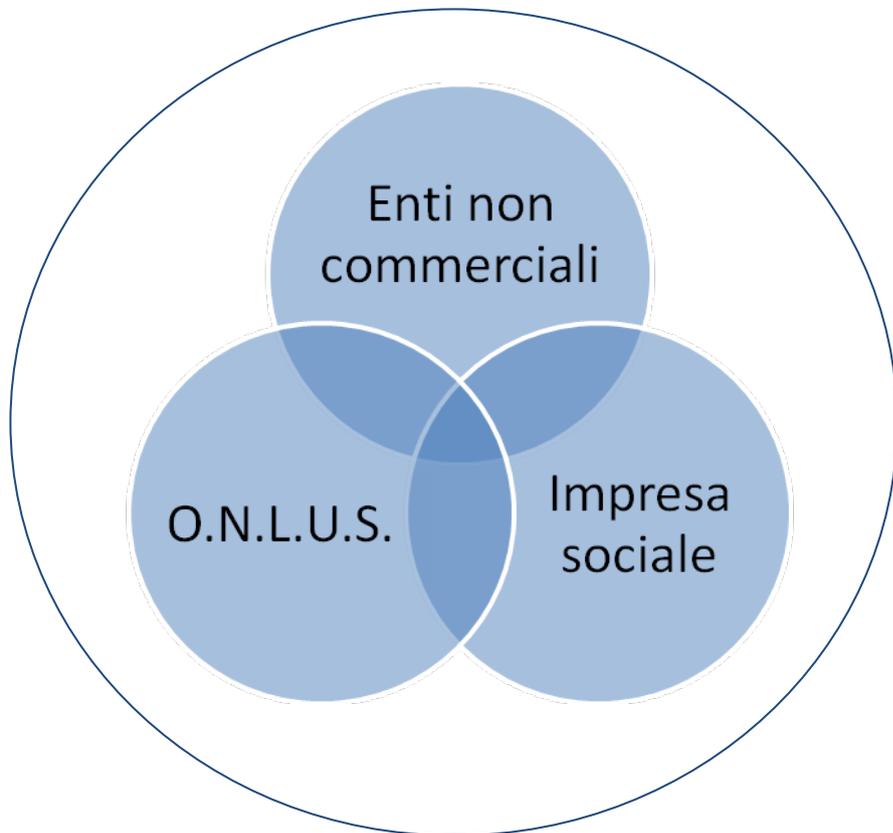
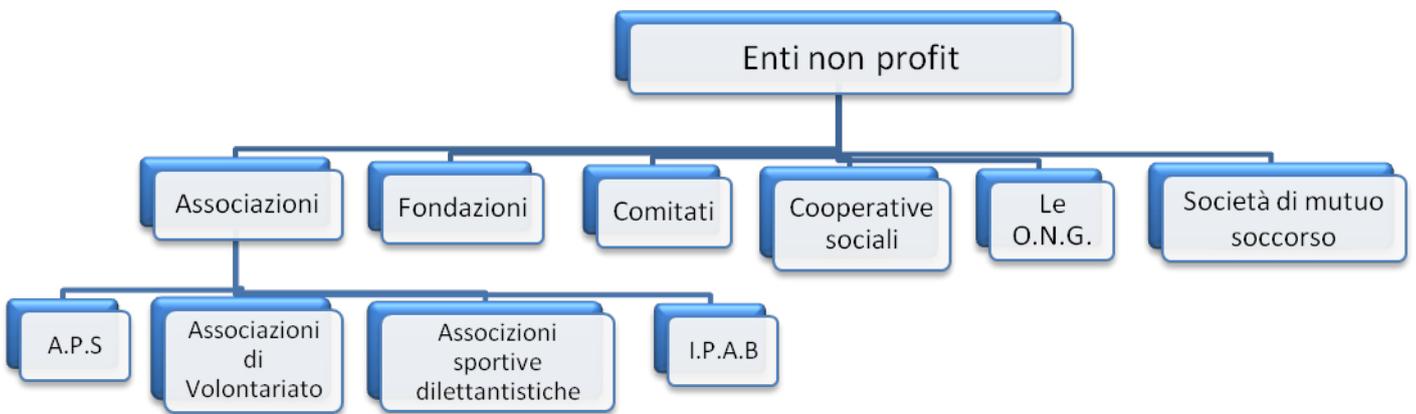
Tale crescente interesse è da ricondursi principalmente al ruolo strategico che gli enti non profit oggi rivestono nell’attuale modello di welfare basato sempre più sull’iniziativa privata di carattere sociale che sull’intervento pubblico.

Tale stato di cose condurrà inesorabilmente lo Stato ad assumere sempre più un ruolo da comprimario nell’ambito dell’erogazione dei servizi alla persona.

Il terzo settore si colloca, infatti, a metà tra Stato e individuo, ovverosia tra la crisi dello stato sociale e la perdita di fiducia nell’economia di mercato.

Da un punto di vista normativo il comparto tradizionale del non profit italiano, a differenza, ad esempio, di quello anglosassone (charitable trusts) e di quello nord-americano (foundations) si caratterizza per una legislazione che rappresenta spesso il risultato di mediazioni, adattamenti, eccezioni e deroghe.

A prescindere dalle diverse classificazioni operate dal legislatore, è possibile riassumere le situazioni soggettive, per così dire «classiche», del settore non profit come riportato nei seguenti schemi:



# Enti commerciali o no?

## Enti non profit = enti non commerciali?

Per l'inquadramento tributario riservato al mondo del non profit occorre innanzitutto tenere in considerazione quanto disposto dall'art. 73 del T.U.I.R... I legislatore fiscale, preso atto della possibilità concessa ad alcuni enti dal diritto civile di gestire attività d'impresa, ha creato una distinzione in base al "peso" di tale attività nell'ambito dell'economia di ogni ente. L'art 73 del T.U.I.R. individua gli enti soggetti all'IRES (imposta sul reddito delle società) che, limitandoci ai soggetti residenti in Italia, sono:

- s.p.a., s.a.p.a., s.r.l., coop., soc. mutua assicurazione;
- enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- enti pubblici e privati diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo principale l'esercizio di attività commerciali;

Per completezza è importante precisare che l'art. 74 T.U.I.R. stabilisce che non sono considerati soggetti ad IRES gli organi e l'amministrazione dello stato.

Si noti come la legge fiscale non prende in esame le finalità (scopo sociale) per cui l'ente esercita attività d'impresa, anche se esse sono apprezzabili dal punto di vista etico.

Da questo deriva che le espressioni "enti non profit" e "ente non commerciale" non sono sinonimi: la prima è tipica del diritto civile (oltre che della sociologia e dell'economia), la seconda è tipica del diritto tributario. In sostanza gli enti non commerciali sono una delle macrocategorie appartenenti al modo del non profit di cui fanno parte (come si vedrà nel capitolo ad esse dedicato) anche le ONLUS e l'impresa sociale.

Concludendo si può quindi affermare che la sola forma giuridica di associazione, fondazione o comitato non è sufficiente per essere qualificati in modo automatico come enti non commerciali ai fini fiscali.

## Enti commerciali VS enti non commerciali

Per inquadrare un ente, tra gli e.c. o tra gli e.n.c. occorre prendere in esame sia l'art 73 che l'art. 149 del T.U.I.R.: il primo detta i requisiti generali, mentre il secondo cerca di concretizzarli in vincoli di tipo quantitativo. Tali norme considerano:

Requisiti	Caratteristiche
<b>I requisiti formali dello statuto</b>	Si richiede che l'ente non profit abbia uno statuto redatto in forma scritta, sia per atto notarile che con una semplice scrit-

	<p>tura privata registrata. Dallo statuto si deve rilevare quale sia l'oggetto sociale, cioè lo scopo che l'ente si presuppone di raggiungere.</p>
<p><b>Il tipo di attività effettivamente esercitata;</b></p>	<p>Verifica di quale sia l'oggetto esclusivo o comunque principale, intendendosi per tale l'attività essenziale che realizza direttamente gli scopi primari dell'ente. In sostanza si deve capire se l'esercizio d'impresa esaurisca o costituisca la principale ragione di vita dell'ente oppure no. Nel primo caso l'ente viene inserito tra gli "enti commerciali" (e.c.) nel secondo caso tra gli "enti non commerciali" (e.n.c.).</p> <p>L'art. 149 tenta di rafforzare tali criteri dando dei riferimenti quantitativi quali:</p>
<p><b>Il peso dell'eventuale attività commerciale nell'economia dell'ente</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• prevalenza delle <b>immobilizzazioni</b> relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;</li> <li>• prevalenza dei <b>ricavi</b> derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;</li> <li>• prevalenza dei <b>redditi</b> derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali;</li> <li>• prevalenza delle <b>componenti negative</b> inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese;</li> </ul> <p>Il fisco ha peraltro chiarito che questi parametri quantitativi sono solo indici presunti che vanno utilizzati in una più ampia disamina dell'effettiva attività dell'associazione con lo scopo di colpire l'uso elusivo della forma di e.n.c. per coprire attività lucrative svolte da un numero ristretto di persone per dividere degli utili.</p>

Per espressa deroga di legge, la perdita di qualifica di e.n.c. non riguarda mai le seguenti categorie di soggetti:

- gli enti ecclesiastici riconosciuti dallo stato in base ai vari concordati;
- le associazioni sportive dilettantistiche.

Da un punto di amministrativo - contabile l'ente non profit che viene inquadrato tra gli e.n.c. deve sopportare una divisione a metà della sua gestione; in sostanza viene obbligato per legge a tenere

separata evidenza contabile e fiscale della sua attività istituzionale (non d'impresa) rispetto all'attività d'impresa. In ogni caso è bene sottolineare che l'ente non profit ha la facoltà di conferire l'attività d'impresa in una società di capitali (s.r.l., s.p.a.), di cui detenga la partecipazione anche totalitaria, eliminando alla radice il problema dell'inquadramento tra e.c. e e.n.c.

### Differenze fiscali tra e.c. e e.n.c.

Il corretto inquadramento di un' associazione tra gli e.c o tra gli e.n.c. è molto importante, perché comporta l'applicazione di differenti regimi fiscali, di cui si dà un cenno puramente indicativo:

<b>Enti commerciali</b>	<b>Enti non commerciali</b>
Considerati come imprese per tutte le attività svolte.	Le regole delle imprese valgono solo per l'eventuale attività commerciale. Per gli altri redditi posseduti valgono le regole generali, simili a quelle delle persone fisiche.
Vige sempre l'obbligo della tenuta delle scritture contabili fiscali in regime ordinario e del bilancio d'impresa per tutte le attività svolte.	Le scritture contabili fiscali vanno tenuto solo per l'eventuale attività d'impresa, con possibilità di scegliere tra regime ordinario e uno dei vari regimi semplificati.  Il bilancio è in forma libera.
Sono soggetti ad IRAP con il criterio del bilancio per tutte le attività svolte	Sono soggetti ad IRAP con due criteri: <ul style="list-style-type: none"> <li>• parte istituzione: criterio retributivo;</li> <li>• parte imprenditoriale: criteri del bilancio d'impresa (con possibilità d'opzione per criteri semplificati)</li> </ul>
Sono soggetti ad IRES con il criterio del bilancio per tutte le attività svolte.	Sono soggetti ad IRES con le regole vigenti per le persone fisiche per le singole categorie di redditi. Il bilancio riguarda solo l'eventuale attività d'impresa.
Applicano l'IVA per tutte le attività secondo i criteri ordinari	Applicano l'IVA solo per le operazioni relative alla eventuale attività d'impresa.
Regime forfettario ex L. 398/91: <b><i>non applicabile</i></b>	<b><i>Applicabile</i></b> nei limiti previsti da tale legge.
Regime agevolato per raccolte fondi occasionali ex art. 143 T.U.I.R.; <b><i>non applicabile</i></b>	<b><i>Applicabile</i></b>
Regime agevolato per la detassazione dei contributi pubblici per attività di rilievo sociale ex art. 143 T.U.I.R.: <b><i>non applicabile</i></b>	<b><i>Applicabile</i></b>

Regime agevolato per attività decommercializzate  
ex art. 148 T.U.I.R. (prestazioni di servizi ai soci):  
*non applicabile.*

*Applicabile* (con limiti vari in funzione del tipo di  
ente):

## Perdita della qualifica di e.n.c.

Alle previsioni di cui all'art. 73 T.U.I.R. che contengono gli elementi caratterizzanti l'ente non commerciale va necessariamente aggiunta la previsione di cui all'art. 149 che contiene gli elementi che determinano la perdita della qualifica di ente non commerciale.

Il mutamento di qualifica, da ente non commerciale ad ente commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

L'iscrizione nell'inventario deve essere effettuata entro 60 giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica secondo i criteri di cui al D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 689.

Il passaggio da e.n.c. a e.c. comporta:

1. il cambio di regime fiscale generale;
2. la perdita di tutte le agevolazioni (eventualmente) godute nel periodo d'imposta in quanto e.n.c.;
3. l'obbligo di istituire le scritture contabili fiscali, e quindi decadenza dal regime L.398/91.

Tali disposizioni non si applicano:

- agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche;
- alle associazioni sportive dilettantistiche.

## Gli enti non commerciali (e.n.c.)

Il D.Lgs. n. 460/97, norma tributaria, ha creato la nuova disciplina degli enti non commerciali con riferimento in particolare alle:

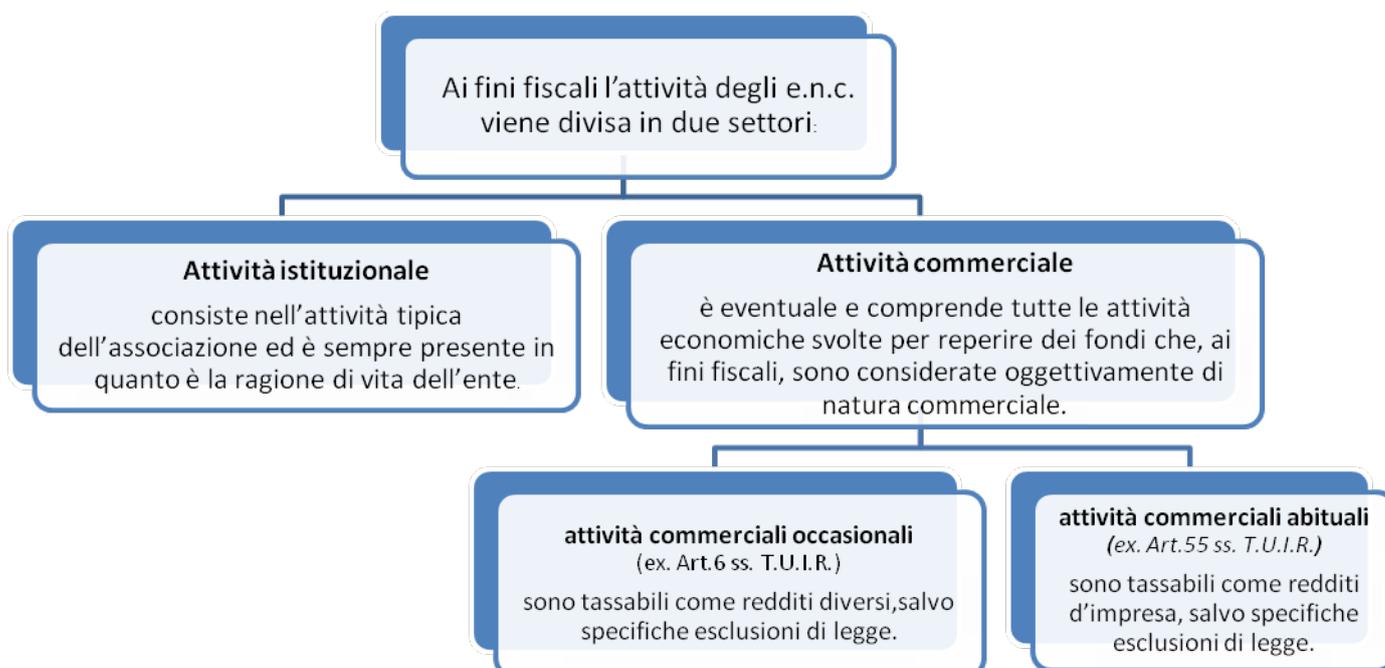
- imposte sul reddito;
- l'IVA;
- ha introdotto la figura speciale quali sono le ONLUS.

Il T.U.I.R. definisce l'ente non commerciale inserendoli tra gli enti pubblici privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato che non abbiano ad oggetto esclusivo principale l'esercizio di attività commerciali. In questa categoria vengono inserite:

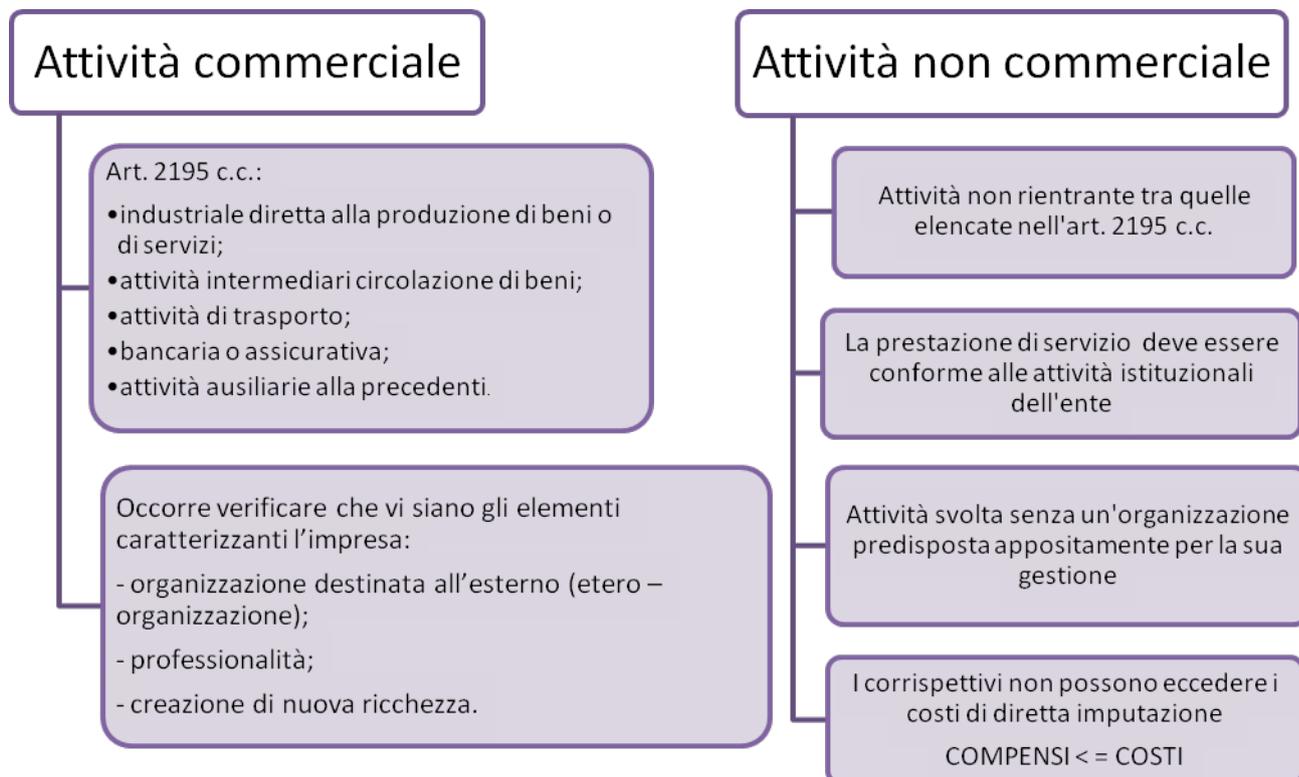
- le persone giuridiche;
- le associazioni non riconosciute;
- i consorzi;
- altri.

Come si può facilmente notare non è stata data una definizione di ente non commerciale facendo rinvio ad una più ampia analisi dell'attività effettivamente esercitata da parte degli operatori impegnati nella loro gestione.

## Aspetti fiscali



Gli elementi utilizzabili per distinguere un'attività commerciale da una che non lo è sono i seguenti:



Volendo riassumere quindi, non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del c.c. rese in conformità delle finalità istituzionali dell'ente senza che vi sia specifica organizzazione di mezzi e persone, rese, inoltre verso un corrispettivo che non ecceda i costi direttamente ad esse imputati.

La verifica fiscale delle prevalenza delle attività istituzionali sulle attività commerciali va fatta per ogni periodo d'imposta (esercizio sociale). Tale verifica viene svolta:

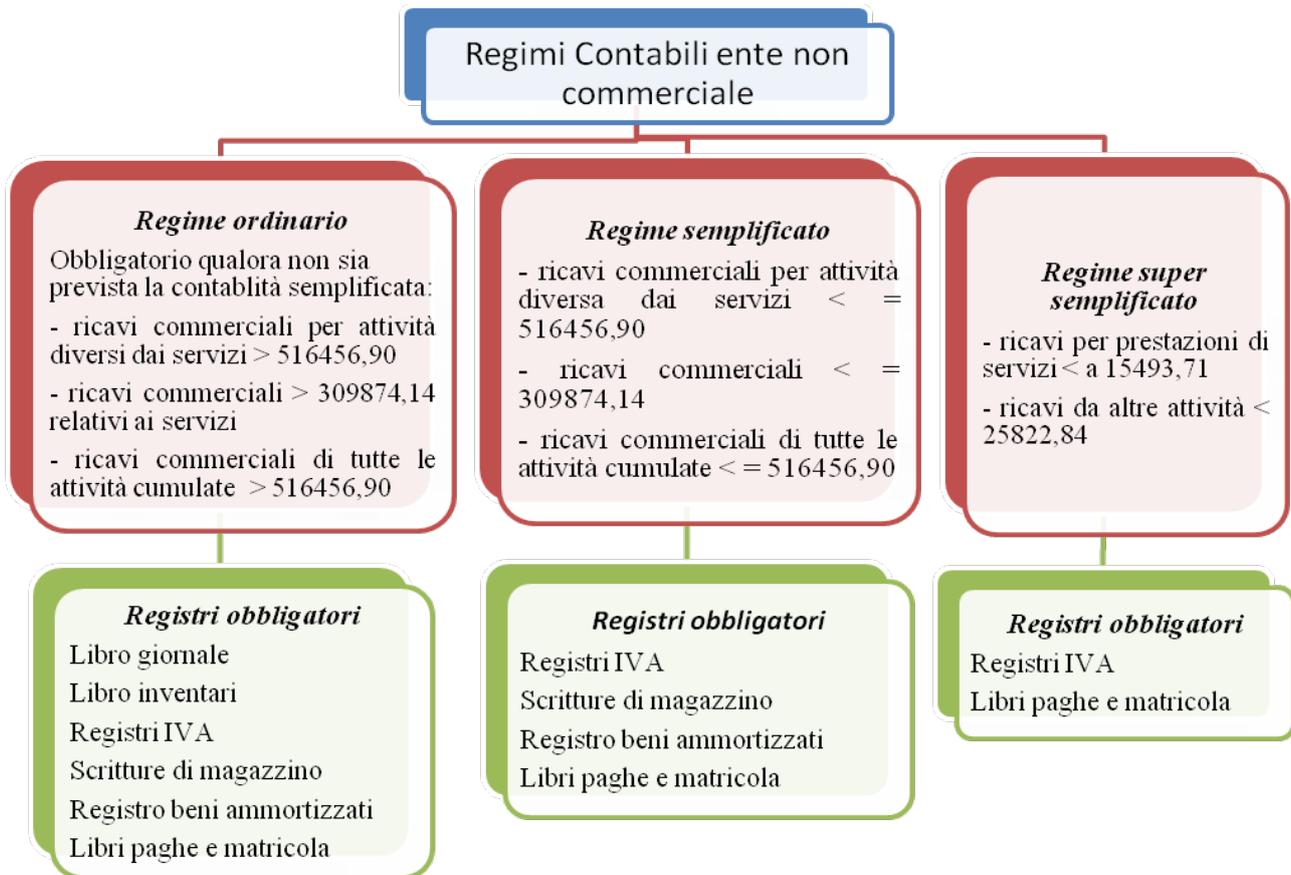
- dal Consiglio Direttivo in via preventiva (cioè ad inizio anno);
- dal fisco, che ha a disposizione gli ordinari termini per effettuare gli accertamenti (in genere 5 anni)

Sempre dal punto di vista fiscale, gli e.n.c. sono disciplinati da varie classi di norme:

- norme applicabili a tutti o gran parte degli e.n.c. (il diritto comune degli e.n.c.);
- norme applicabili a settori degli e.n.c. in relazione al tipo giuridico;
- norme applicabili in relazione al settore di appartenenza.

Inoltre è importante indicare come per gli enti non iscritti nei registri, le attività commerciali producono proventi tassabili a prescindere dal fatto che vengano svolte per sostenere iniziative di tipo ideali.

## Regimi contabili degli enti non commerciali



### Regime di contabilità forfettaria

Il D.Lgs. n. 460/97 ha introdotto oltre i tre regimi di cui sopra anche un regime di contabilità forfettaria per gli enti non commerciali che sono ammessi alla contabilità semplificata o super semplificata. Per le seguenti associazioni non si applica il regime forfettario poiché hanno una loro disciplina particolare che vedremo successivamente:

- associazioni sportive dilettantistiche che hanno un regime proprio ex Legge n. 398/1991;
- associazioni senza scopo di lucro.

Il regime forfettario prevede la determinazione del reddito d'impresa secondo lo schema che segue:



Spesso l'ente non commerciale esercita sia attività relative a prestazioni di servizi che attività diverse; per questo motivo occorre riferirsi, per individuare il coefficiente di redditività da applicare, all'attività prevalente, se i ricavi sono annotati separatamente; se non c'è contabilità separata il limite, a prescindere dall'attività esercitata è quello riferito all'attività di prestazione di servizi.

## IRES

### Premessa

Il mondo del non profit ha subito negli ultimi anni gli effetti della riforma fiscale, nata, con la Legge n. 8 del 7 aprile 2003, “ Legge delega per la riforma del sistema fiscale statale”.

Essa conteneva i principi che il governo avrebbe, ed ha in parte rispettato al fine di darle attuazione, entro l'aprile 2005.

La Legge n. 8 ha innovato tutto il sistema fiscale italiano ed ha inserito tutto il mondo del non profit nell'ambito IRES, ovvero la nuova imposta sui redditi, determinando l'uscita dall'ambito IRES.

Per quest'ultimo aspetto è importante notare come non si stia attuando, almeno per il momento, alla parte che avrebbe dovuto determinare questo cambio di assoggettamento.

***Pertanto il non profit si trova ancora, sia pur in maniera ibrida, ricompreso nella sfera di applicazioni dell'IRES.***

Per questo motivo gli enti non profit sono soggetti IRES a tutti gli effetti con applicazione, in linea generale e salvo agevolazioni e semplificazioni, dell'aliquota del 33%, anche se la costruzione del reddito (come si vedrà meglio successivamente) avviene come per le persone fisiche, ovvero attraverso la determinazione del reddito complessivo come sommatoria delle varie categorie di reddito prodotte ed individuate dall'art. 6 del T.U.I.R..

## Il reddito degli e.n.c.

L'art. 143 del T.U.I.R. ci dà le linee guida per la costruzione del reddito complessivo degli enti non commerciali secondo il seguente schema:





### I dividendi

Capitolo a parte merita la tassazione dei dividendi poiché l'inclusione nell'ambito IRES degli enti non commerciali ha determinato regole particolari (lettera q, comma 1, articolo 4 del D.Lgs. n. 344/2003) per la tassazione del reddito derivante da percezione di dividendi. Infatti fino a quando non sarà perfezionata l'inclusione nell'ambito IRE gli utili percepiti, anche se nell'ambito dell'impresa, non concorreranno alla formazione del reddito imponibile, poiché esclusi, anche se nella misura limitata del 95% dell'ammontare. Inoltre, come disposto dalla Circolare Ministeriale 26 / E del giugno 2004 :

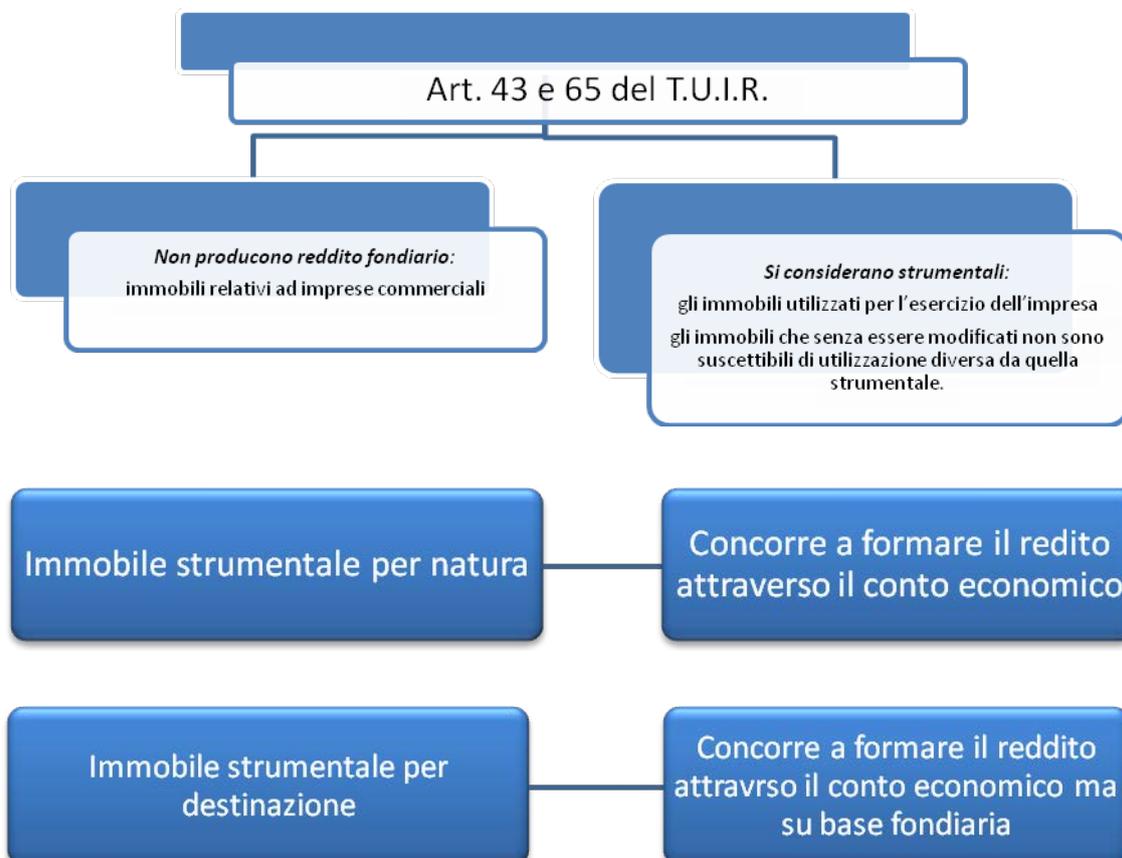


## Proprietà immobiliari

L'ente non commerciale può possedere o essere titolare di proprietà immobiliare che utilizza o meno per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali.

Tali proprietà immobiliari possono dividersi in:

- destinate allo svolgimento di attività istituzionali in via diretta;
- destinate allo svolgimento delle attività istituzionali in via indiretta.



Come indicato dall'ultimo riquadro, l'immobile non strumentale concorre alla determinazione del reddito complessivo sulla base del reddito fondiario prodotto sulla base della rendita catastale rivalutata del 5%.

Se l'immobile di cui è titolare l'ente non commerciale è concesso in locazione il reddito determinato sarà il maggiore tra la rendita catastale rivalutata ed il canone annuale di affitto, ovviamente se si tratta di un immobile non destinato all'attività di impresa. Inoltre il D.L. n. 203/2005 ha modificato la disciplina della tassazione dei redditi derivanti dalla locazione dei fabbricati stabilendo che il canone di locazione può essere ridotto, fino al 15% dello stesso, delle spese sostenute e documentate per la realizzazione degli interventi di recupero edilizio.

Di particolare interesse inoltre risulta essere il possesso di un immobile ad elevato interesse storico o artistico poiché in questo caso il reddito dovrà essere determinato applicando la minor tariffa d'estimo della zona censuaria tra quelle nelle quali insiste il fabbricato.

## ICI

L'ICI (Imposta Comunale sugli Immobili) è stata introdotta con il D.Lgs. del 30 dicembre 1992, n. 504.

Secondo il Decreto sono soggetti passivi di imposta i proprietari o usufruttuari o titolari di un diritto di uso, abitazione, enfiteusi, superficie. Nel caso di contratto di leasing il soggetto passivo è il possessore e non il proprietario concedente.

L'imponibile ICI si calcola:



Per gli enti commerciali sono previste all'art. 7 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. riduzione ed esenzioni.

Nel caso di fabbricati di proprietà del Vaticano è prevista l'esenzione totale dal pagamento dell'ICI anche in ossequio dei Patti Lateranensi del 1929. Sono altresì esentati tutti i fabbricati e le loro pertinenze utilizzati per l'esercizio del culto.

Sono inoltre esentati dal versamento dell'ICI gli immobili destinati allo svolgimento di attività istituzionali di assistenza, previdenza, sanitarie, culturali ed educative e sportive. L'art. 39 del recente D.L. n. 223/2006 ha precisato che l'esenzione si rende applicabile solo se sussiste parzialmente la natura commerciale delle attività esercitate nell'immobile.

## Le partecipazioni

La Risoluzione n. 85/e del 2005 ha interpretato la disposizione di cui all'art. 4, comma 1, lettera q, del D.Lgs. n. 344 del 2003; la disposizione ha carattere transitorio fino a quando non si sarà perfezionato il passaggio all'ambito IRE degli enti non commerciali.

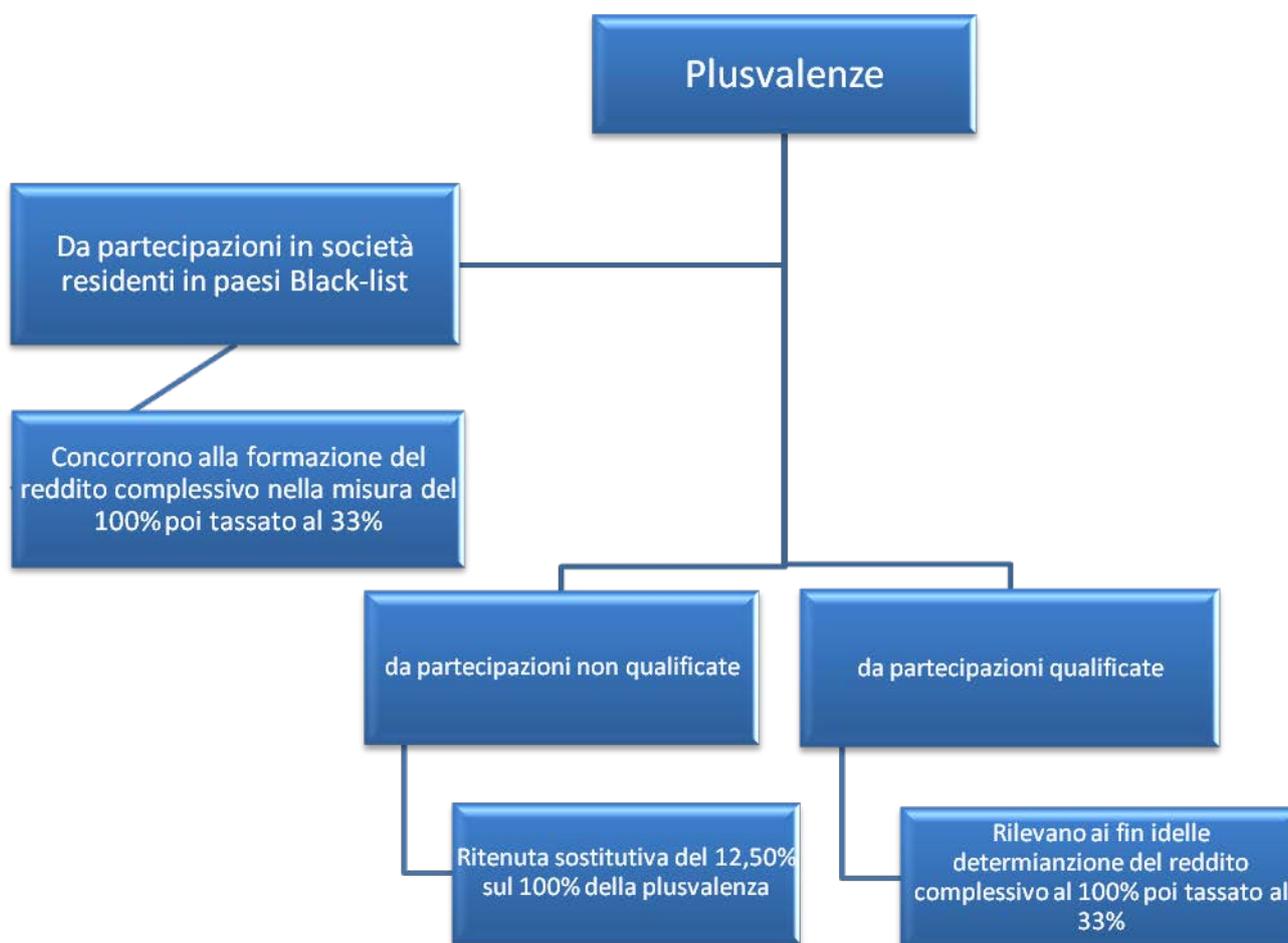
Sino ad allora gli utili da partecipazione da questi percepiti saranno oggetto di tassazione nei limiti del 5% del loro ammontare.

Non rileva, precisa la Circolare n. 25/2004, la natura della partecipazione, ovvero se si tratta di partecipazione qualificata o non qualificata.

Non comporta differenza neanche se si tratta di proventi provenienti da strumenti finanziari partecipativi, contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitali o misto.

L'unica distinzione che deve essere fatta è quella relativa alla residenza della partecipata in Paesi a fiscalità privilegiata o no. Nel primo caso, infatti, il provento non sarà tassato nei limiti del 5% ma per tutto il suo ammontare.

Per quanto concerne le plusvalenze derivanti da partecipazioni possiamo semplificare dicendo che seguono il regime previsto per le persone fisiche ovvero:



# IRAP

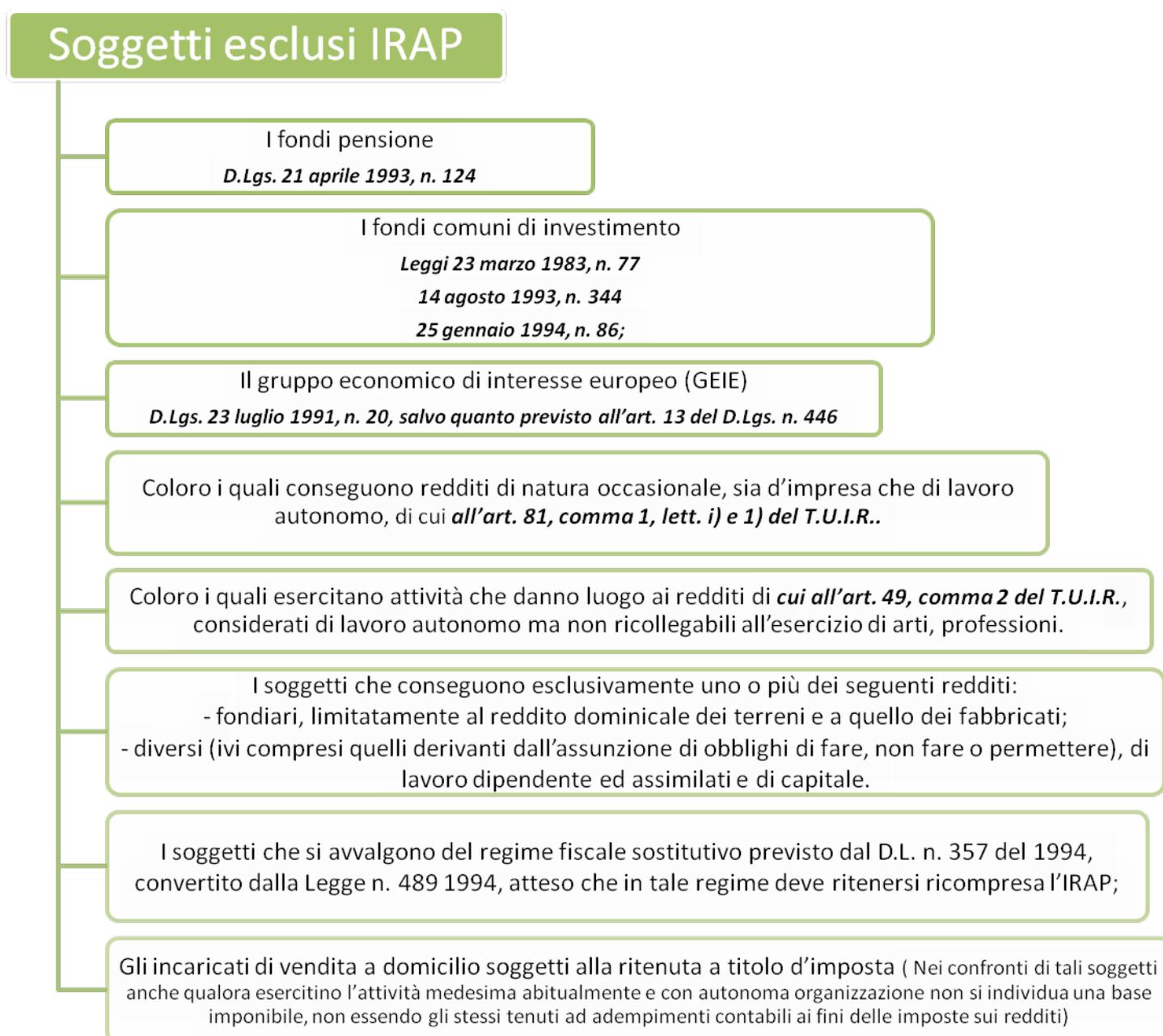
## Enti non commerciali: i presupposti dell'IRAP

L'IRAP, disciplinato dalla Legge delega del 23 dicembre 1996, è un'imposta reale ed indeducibile.

Sono soggetti passivi IRAP:

- coloro i quali esercitano abitualmente una o più attività autonomamente organizzate dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi;
- i soggetti in liquidazione volontaria o sottoposti a procedura fallimentare (fallimento e liquidazione coatta amministrativa) con esercizio provvisorio.

Risultano invece essere esclusi dall'applicazione dell'IRAP i soggetti riportati nel diagramma sottostante:



## La determinazione della base imponibile IRAP

Per quanto riguarda gli enti non commerciali privati le modalità di determinazione della base imponibile IRAP sono disciplinate dall'art. 10, commi 1 e 2.

In particolare occorre distinguere gli enti privati non commerciali, che svolgono esclusivamente attività non commerciali, da quelli che svolgono anche attività commerciali.

A tale proposito, il legislatore prevede due sistemi di determinazione della base imponibile:

- sistema di determinazione cosiddetto “retributivo”;
- sistema di determinazione cosiddetto “misto”.

Si ricorda che, in base al comma 5 dell'art. 10, per l'applicazione dell'IRAP, le attività commerciali sono quelle considerate tali ai fini delle imposte sui redditi.

Per gli enti privati non commerciali che svolgono esclusivamente attività non commerciali, la base imponibile dell'imposta è costituita dall'ammontare delle somme relative e prestazioni di lavoro di qualunque tipo (come indicato nello schema sottostante).



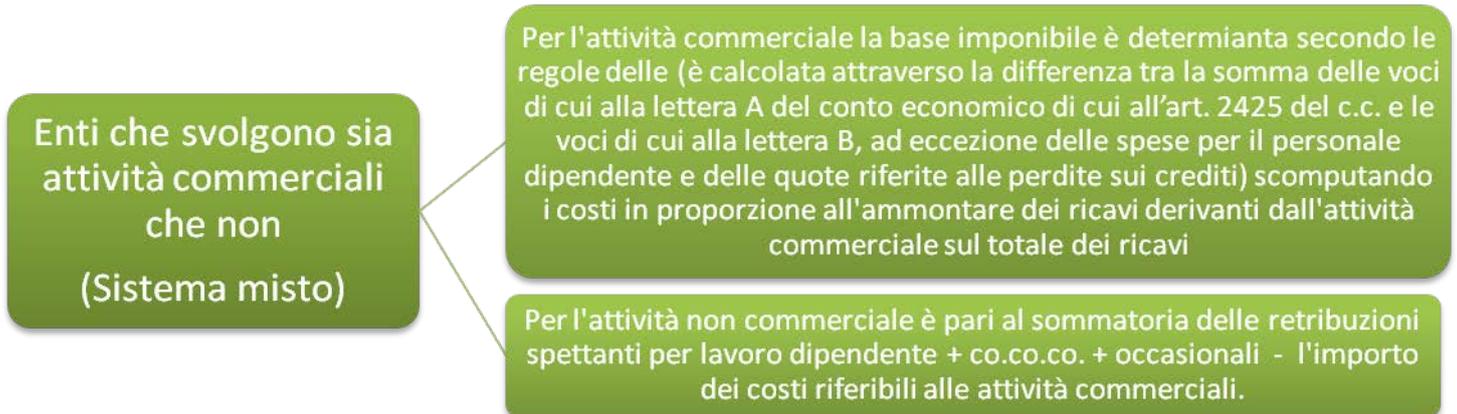
Come si può notare, vari sono gli elementi rientranti nella base imponibile IRAP, dei quali si dà una rapida trattazione nella tabella sottostante:

Elemento	Caratteristiche
<b>Retribuzioni al personale dipendente</b>	<p>Le tipologie dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente che rientrano nella base imponibile dell'IRAP sono quelle indicate nell'art. 47 del T.U.I.R. ad eccezione di quelli derivanti da prestazioni comunque erogate in forma di trattamento periodico ai sensi del decreto 21 aprile 1993, n. 124, i cosiddetti “fondi pensioni”.</p> <p>Il D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, ha apportato sostanziali modifiche alla disciplina dei redditi di lavoro dipendente ed assimilati, per l'analisi dei quali si fa rinvio:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• ai contenuti della Circolare ministeriale n. 326/E del 26 dicembre 1997 esplicativa delle disposizioni recate dal D.Lgs. n. 314 del 1997;</li><li>• alla circolare INPS (Direzione Centrale Contributi) n. 263 del 24 dicembre 1997 in merito ai singoli elementi che compongono la retribuzione imponibile previdenziale.</li></ul> <p>Inoltre è importante nella determinazione della base imponibile tenere in considerazione</p>

	<p>che sono ammessi in deduzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;</li> <li>• eventuali spese relative agli apprendisti;</li> <li>• le spese per il personale assunto con contratti di formazione lavoro (nei limiti del 70%).</li> </ul>
<b>Rapporti di collaborazione coordinata e continuativa</b>	<p>Rientrano nella base imponibile dell'IRAP i compensi relativi a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art 49, comma 2, lett. a) del T.U.I.R., al netto dell'IVA in quanto dovuta; tali rapporti, ai sensi del comma 1 del medesimo art. 49, pur avendo contenuto intrinsecamente artistico o professionale, sono svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita.</p> <p>Ai fini della determinazione della base imponibile, i compensi delle collaborazioni in esame si assumono con riferimento al momento in cui sono erogati, nel rispetto del principio di cassa. Va inoltre precisato che detti compensi devono assumersi nell'ammontare erogato nel periodo d'imposta; sono escluse dal computo di detto ammontare le somme documentate e rimborsate per spese di viaggio, alloggio e vitto relative alle prestazioni effettuate fuori dl territorio comunale di residenza del collaboratore coordinato e continuativo, che ai sensi dell'art. 50, comma 8 del T.U.I.R., costituiscono anticipazioni di costi da parte del committente. E' inoltre esclusa dalla base imponibile la parte di contributo INPS posta a carico del committente.</p>
<b>Attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente</b>	<p>I redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, ai sensi dell'art. 81, comma 1, lett. 1) del T.U.I.R. sono annoverati tra i redditi diversi.</p> <p>Al riguardo si precisa che non rientrano nella base imponibile dell'IRAP i redditi menzionati nella predetta disposizione connessi all'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere; inoltre tali redditi si assumono con riferimento al momento di erogazione.</p>
<b>Distacco di personale presso terzi</b>	<p>L'art. 11, comma 1 bis dispone che gli importi spettanti a titolo di recupero degli oneri del personale distaccato presso terzi non concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP. Se il distacco del personale avviene a favore di un soggetto che determina la base imponibile secondo le disposizioni di cui al comma 1 dell'art. 10 (ente privato non commerciale), l'onere sostenuto concorre alla determinazione della base imponibile IRAP di quest'ultimo soggetto, Se ad effettuare il distacco del personale, è un soggetto tenuto alle disposizioni dell'art. 10, comma 1 il provento che ne deriva non concorre alla formazione della base imponibile IRAP.</p>
<b>Remunerazioni</b>	<p>Ai sensi del comma 1 dell'art. 10 sono in ogni caso escluse dalla determinazione della</p>

<b>dei sacerdoti</b>	base imponibile dell'IRAP le remunerazioni dei sacerdoti e gli assegni ad esse equiparati di cui all'art. 47, comma 1, lettera d) del T.U.I.R..
----------------------	---

Per quanto riguarda invece gli enti che svolgono sia attività commerciali che attività non commerciali:



Pertanto, se lo stesso soggetto, oltre a svolgere attività istituzionali esercita anche attività commerciali, con riferimento a queste ultime, ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP, si seguono le regole di determinazione proprie delle società commerciali; in questo caso si avranno due basi imponibili, di cui quella riferita alle attività istituzionali, segue le stesse regole e agevolazioni previste per i soggetti che svolgono esclusivamente attività istituzionali.

Inoltre interessante è anche l'applicazione dell'IRAP nel caso in cui l'attività venga esercitata in più regioni; in tal caso l'IRAP si applica al valore della produzione determinato in proporzione all'ammontare delle retribuzioni del personale distaccato presso le varie sedi.

## IVA

Il D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 istituisce e disciplina l'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA) e precisa che sono soggetti passivi dell'imposta anche gli enti pubblici e privati diversi dalle società commerciali, compresi i consorzi, le associazioni o le altre organizzazioni senza personalità giuridica se hanno ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio delle attività commerciali ex art. 2195 del c.c..

Se, quindi l'ente non commerciale presta servizi o cede beni nell'ambito di una attività commerciale anche occasionale e non istituzionale le stesse vanno assolutamente assoggettate al IVA.

A nulla rileva il fatto che non abbiano scopo lucro in senso oggettivo.

### Apertura della posizione IVA

All'atto della costituzione l'ente non commerciale deve nei trenta giorni successivi alla costituzione aprire la posizione IVA con la denuncia di inizio attività da presentare presso l'Agenzia delle Entrate competente. La denuncia di inizio attività deve essere presentata con il modello Ministeriale approvato con Decreto. L'art. 35 prevede che la dichiarazioni d'inizio, variazione dati e cessazione attività possono essere presentate con le modalità di seguito riportate:

- in duplice esemplare direttamente ad uno qualsiasi degli uffici dell'Agenzia delle entrate, a prescindere dal domicilio fiscale del contribuente;
- in un unico esemplare a mezzo servizio postale e mediante raccomandata, allegando copia di un documento di identificazione del dichiarante, da inviare ad uno qualsiasi degli uffici dell'Agenzia delle entrate, a prescindere dal domicilio fiscale del contribuente. In tal caso le dichiarazioni si considerano presentate nel giorno in cui risultano spedite;
- per via telematica direttamente dal contribuente o tramite i soggetti incaricati della trasmissione telematica di cui all'art. 3, commi 2 bis e 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni. In tal caso le dichiarazioni si considerano presentate nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle entrate;
- presso l'ufficio del registro delle imprese esclusivamente da parte dei soggetti tenuti all'iscrizione nel registro delle imprese ovvero alla denuncia al repertorio delle notizie economiche ad amministrative (REA) utilizzando la modulistica approvata a tal fine.

## Attività soggette IVA



Nella distinzione effettuate nello schema è determinante l'effettiva natura dell'ente, la quale si evince, oltre che dalle effettive attività svolte, dallo statuto che deve contenere clausole tali per cui si evinca la non commercialità dell'ente.

L'art. 4 precisa che il presupposto dell'imposta è :”l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli art. 2135 e 2195 del c.c. anche se non organizzate in forma di impresa”.A tal proposito, nell'ambito degli art. del codice civile, tre sono le caratteristiche necessarie affinché si abbia un esercizio professionale:

- l'abitudine;
- la costanza;
- la sistematicità.

Inoltre devono essere verificate tutte e tre contemporaneamente affinché si abbia legittimamente esercizio di impresa, quindi soggettività passiva IVA. Nell'ambito degli enti non commerciali la soggettività passiva IVA è limitata alle operazioni compiute nell'esercizio dell'attività commerciale o agricola ed è vigente una presunzione secondo la quale sarebbero comunque commerciali le prestazioni di servizi o le cessioni di beni fatte anche in favore di soci o associati verso il pagamento di corrispettivi specifici.

Ulteriore precisazione riguarda il fatto che anche se il soggetto destinatario della prestazione non è socio ma tesserato o associato ad altre associazioni facenti parte di organizzazioni nazionali la non imponibilità resta pienamente utilizzabile.

Inoltre se vengo cedute pubblicazioni, l'imponibilità è limitata al caso in cui le stesse vengano cedute a non associati. Lo schema sottostante riassume le condizioni per la non imponibilità delle operazioni:



### **L'imponibilità dei contributi, delle liberalità e delle sponsorizzazioni**

Gli enti non commerciali per svolgere le loro attività hanno bisogno di reperire dei finanziamenti; i tre canali principali attraverso cui questo avviene sono:

- fonti dei soci e degli associati;
- contributi privati;
- contributi pubblici.

I primi normalmente sono costituiti dai contributi periodici versati dagli associati (la cui imponibilità è già stata trattata precedentemente), per quanto invece riguarda la seconda e la terza fonte di approvvigionamento il problema è legato alla tipologia di attività o contributo ricevuto. Sono sempre considerate commerciali comunque:

- le cessioni di beni nuovi o per la vendita;
- le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica, e vapore;
- la gestione delle fiere e esposizioni a carattere commerciale;
- le gestione degli spacci aziendali;
- trasporto merci e di persone;
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- le prestazioni alberghiere o di alloggio;
- la pubblicità commerciale;
- i servizi di radio-telecomunicazione.

Le sponsorizzazioni o i contributi pubblicitari sono sempre operazioni imponibili IVA e costituiscono sempre attività commerciale soggetta ai normali adempimenti IVA.

Quando invece si parla di contributi senza corrispettivo dati all'ente a titolo di liberalità non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2, D.P.R. n. 633/1972, comma 3, lett. A). Per tali contributi sarà pertanto obbligatoria l'emissione di ricevuta con marca da bollo di 1,82 € numerate progressivamente indicando il motivo della non imponibilità: “ imponibile non soggetto

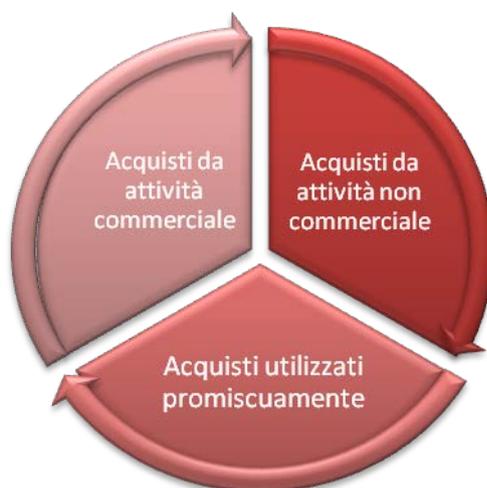
ad IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera a) del D.P.R. n. 633 del 26/10/1972". La fattura andrà emessa all'atto del pagamento del corrispettivo momento in cui sarà considerata la prestazione.

### Liquidazione IVA

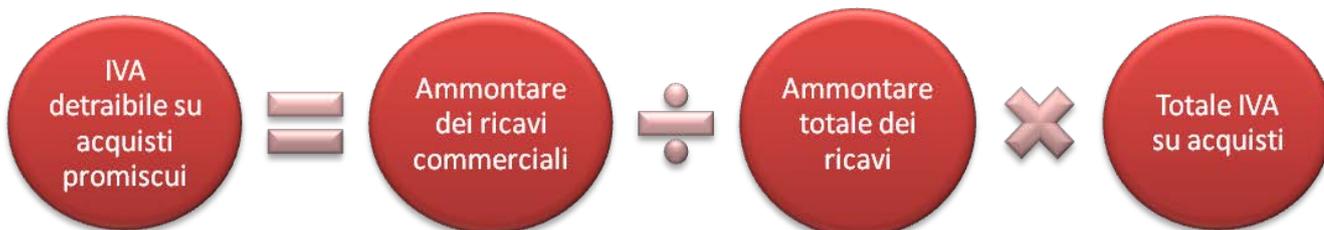
L'IVA da versare all'erario è liquidata secondo le modalità previste per i contribuenti normali detraendo dall'IVA a debito il credito per gli acquisti ovviamente inerenti l'attività.

L'ente non commerciale ha l'obbligo di tenere separate le contabilità relative rispettivamente, all'attività commerciale e all'attività non commerciale.

L'art. 19 ter del Decreto IVA dispone che l'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività commerciale e non commerciale è ammessa in detrazione solo per la parte imputabile all'esercizio dell'attività non commerciale. Occorrerà quindi dividere extra contabilmente gli acquisti nel seguente modo:



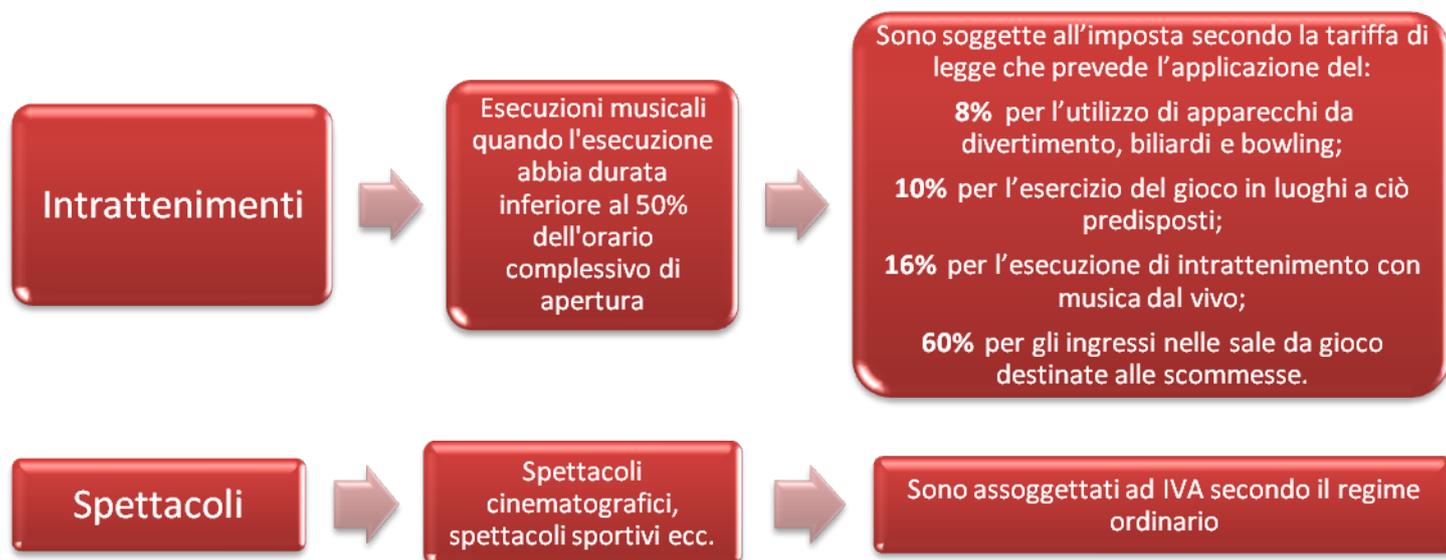
Per i promiscui andrà determinata l'IVA in base al rapporto esistente tra gli incassi da attività commerciale e non, come indicato nello schema sottostante:



Qualora la contabilità non venga tenuta conformemente a quanto disposto dall'articolo 20, D.P.R. n. 600/1973 la stessa sarà considerata inattendibile con conseguente indetraibilità dell'IVA sugli acquisti.

## Il trattamento tributario degli spettacoli e degli intrattenimenti

IL Decreto Legislativo 26/02/1990 n. 60 ha sostituito l'imposta sugli spettacoli con la nuova imposta sugli intrattenimenti.



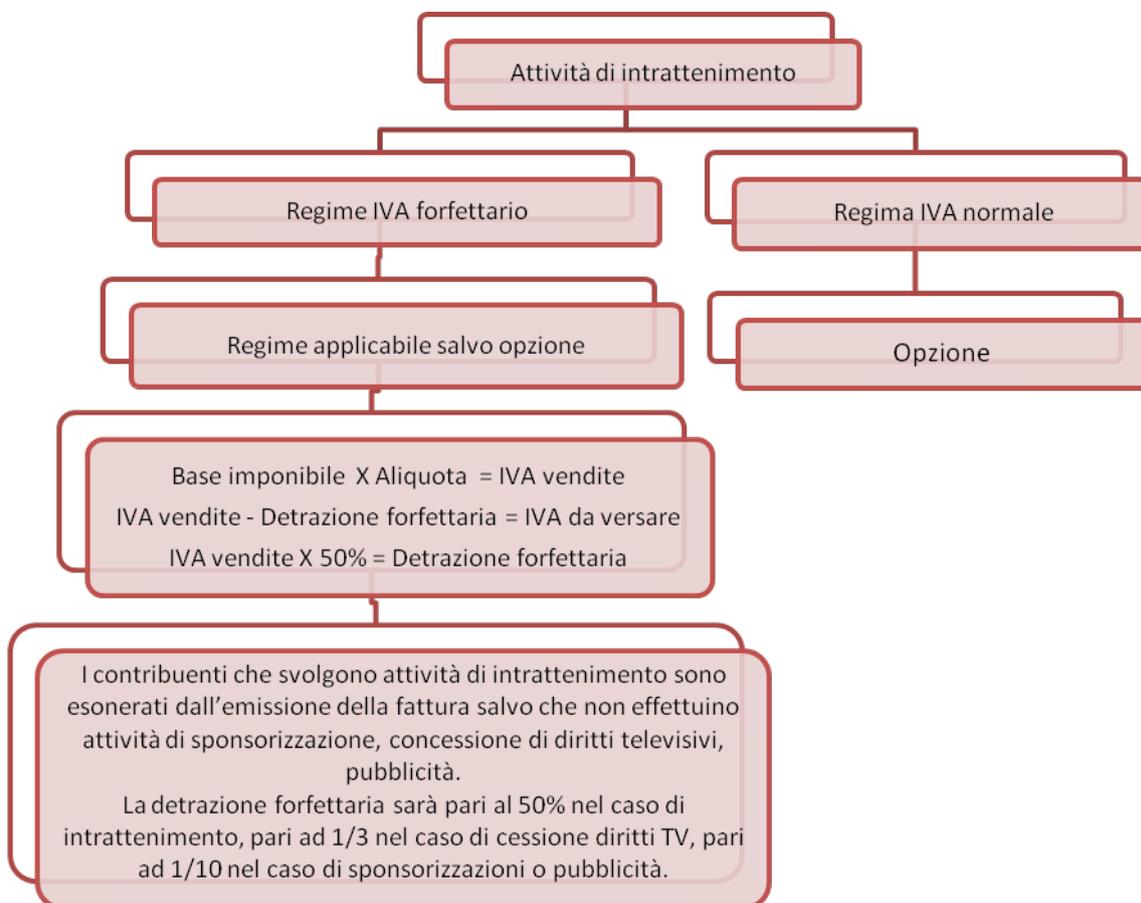
### Intrattenimenti

Qualora l'intrattenimento sia organizzato dall'ente non commerciale per i propri soci dovranno essere posti in essere i seguenti adempimenti:





Qualora l'attività di intrattenimento rientri all'interno dell'attività d'impresa e quindi commerciale, allora si applicherà quanto previsto dal D.P.R. n. 633/72 all'art. 74, comma 5 descritto nello schema che segue:



### Spettacoli

Per quanto invece riguarda le attività di spettacolo svolte nell'esercizio di impresa, l'art. 74 quater. D.P.R. 26/10/72, n. 633, prevede per gli enti non commerciali che le attività svolte occasionalmente rilevano ai fini IVA se effettuate nell'ambito dell'attività di impresa. Inoltre per lo svolgimento di tali attività è prevista la comunicazione preventiva alla SIAE competente. Anche in questo caso può

essere applicato il regime forfettario visto in precedenza per le attività di intrattenimento.; la revoca in questo caso è prevista:



# Le associazioni

## Introduzione

*Def: L'associazione è un contratto, cioè un "accordo di due o più parti per costituire, regolare o estinguere tra loro un rapporto giuridico patrimoniale" (art. 1321 C.C.).*

In particolare è un contratto:

- **tipico** in quanto il codice ne detta una disciplina di base;
- **plurilaterale**, perché vi possono partecipare due o più persone (fisiche o giuridiche);
- **aperto**, in quanto le parti possono aderire anche in tempi successivi, senza che questo comporti la modifica del contratto;
- con **comunione di scopo**, in contrasto con i contratti tipicamente di scambio, perché le prestazioni di ciascuna sono diretta al conseguimento di uno scopo comune (art. 1420 C.C.);
- con **struttura organizzativa**, cioè con necessaria separazione di compiti e responsabilità tra l'assemblea e l'organo di gestione.

Dall'analisi della sua disciplina si deduce che l'associazione è un'organizzazione collettiva costituita per il perseguimento di uno scopo di natura non economico; la specifica natura dello scopo perseguito è l'elemento che distingue l'associazione dalle società a nulla rilevando l'attività concretamente svolta per realizzarlo. Ciò significa che anche l'associazione può esercitare, al pari delle società, un'attività di natura economica, purché la eserciti per realizzare il fine ideale che, statutariamente, le è proprio.

Inoltre l'associazione è un ente non profit in quanto:

- non potrà mai dividere utili o capitali tra i soci a titolo di dividendo, sia durante la vita dell'ente che al momento della sua estinzione;
- il singolo socio non può mai chiedere:
  - la restituzione delle quote versate;
  - la liquidazione a suo favore di una parte del patrimonio sociale.

Il diritto comune delle associazioni si trova negli artt. 11 – 38 del C.C.. Questa disciplina ha permesso dal dopoguerra in poi un aumento considerevole nel numero delle associazioni, aiutata anche dall'evoluzione giurisprudenziale; tale evoluzione si è svolta essenzialmente su due grandi filoni:

- l'estensione alle associazioni non riconosciute delle norme previste per quelle riconosciute;
- la decisa applicazione alle associazioni delle regole di base dei contratti.

Oltre alle norme del C.C. però l'associazione è disciplinata da una insieme di leggi civili, amministrative e fiscali diversificate in funzione del settore di operatività, della zona geografica in cui ha sede, dalla possibilità di ottenere agevolazioni fiscali, eccetera. In generale si possono individuare tre classi di norme applicabili ai vari tipi di associazione:

<b>Classe</b>	<b>Norme</b>
<b>Norme di legge nazionali e/o regionali</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Codice civile;</li> <li>• Leggi di settore nazionale (es: L. 266/91);</li> <li>• Concordato con enti religiosi;</li> <li>• leggi di settore regionali;</li> <li>• leggi fiscali generali (es. T.U.I.R.) e settoriali (es. D.LGS. 460/97), eccetera.</li> </ul>
<b>Norme di autorità amministrative</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Decreti ministeriali;</li> <li>• Circolari e risoluzioni ministeriali;</li> <li>• Regolamenti emessi dalle Regioni;</li> <li>• Pareri della Agenzia per le ONLUS.</li> </ul>
<b>Norme aventi forza di contratto</b>	Statuti e regolamenti delle singole associazioni e/o delle federazioni regionali o nazionali cui si aderisce

Va ricordato che in materia di associazionismo lo stato emana “leggi quadro”, lasciando molto spazio alle varie leggi regionali.

Inoltre un altro aspetto importante dei regimi speciali è che tutte o molte delle norme di settore sono spesso applicabili solo previa iscrizione presso speciali registri o albi, in genere tenuti dalle Regioni.

### **Ingresso nell'associazione**

Per entrare nell'associazione il singolo aspirante deve formulare un'apposita richiesta che, in genere, deve essere accettata dal Consiglio Direttivo.

L'adesione è valida per l'intero anno sociale e solitamente, si intende prorogata se non vengono comunicate le dimissioni.

Se lo statuto lo prevede i soci possono essere dichiarati decaduti se non pagano le quote di adesione annuali entro il termine fissato dall'organo sociale competente.

Si ricorda che in virtù delle clausole antielusive i soci hanno tutti gli stessi diritti, in quanto non sono più ammesse le discriminazioni utilizzate per istituire categorie di soci con minori diritti o addirittura soci temporanei.

## Lo Statuto

L'associazione si costituisce con un contratto tra i soci fondatori, che per tradizione si compone di due parti:

- atto costitutivo;
- statuto.

Le varie leggi settoriali impongono sempre più spesso la costituzione per atto scritto e, in particolare, con:

- scrittura privata registrata;
- atto notarile.

Ai fini fiscali, in genere, è sufficiente la scrittura privata registrata.

Per ottenere invece il riconoscimento della personalità giuridica è sempre necessario che lo statuto sia redatto per atto notarile. Ogni statuto è bene che contenga:

Tipologia	Previsione normativa	
<b>Clausole di base</b>	Sono previste dall'art. 16 del C.C. e si dividono in:	<p><i>Obbligatorie:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• denominazione;</li> <li>• lo scopo;</li> <li>• il patrimonio;</li> <li>• la sede;</li> <li>• norme sull'ordinamento interno;</li> <li>• norme sull'amministrazione;</li> <li>• i diritti e gli obblighi degli associati;</li> <li>• le condizioni per la loro ammissione.</li> </ul>
		<p><i>Facoltative:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• norme relative all'estinzione dell'ente;</li> <li>• norme relative alla devoluzione del patrimonio residuo</li> </ul>
<b>Clausole speciali</b>	Sono previste dalle norme settoriali per lo specifico tipo di ente (es: a.d.v., a.p.s.,	

	canonico, sportivo dilettantistico, ONLUS, ecc.).	
<b>Clausole fiscali</b>	<p>Sono clausole antielusive previste dall'art. 148, 8° comma, del T.U.I.R., utili per usufruire delle varie agevolazioni fiscali</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• divieto di distribuire anche in modo indiretto utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;</li> <li>• obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo sugli enti non profit;</li> <li>• disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori di età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;</li> <li>• obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;</li> <li>• eleggibilità libere degli organi amministrativi, principio dal voto singolo, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri ed idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti</li> <li>• intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.</li> </ul>

### I regolamenti

A fianco dello statuto le associazioni possono emanare dei regolamenti, che senza modificare lo statuto, disciplinano certi aspetti della vita sociale. I regolamenti hanno anche un vantaggio pratico rispetto alle clausole statutarie: le modifiche dello statuto vanno approvate dall'assemblea straordinaria

ria dei soci, con le maggioranze qualificate previste dallo statuto, mentre le modifiche dei regolamenti in genere competono all'assemblea ordinaria

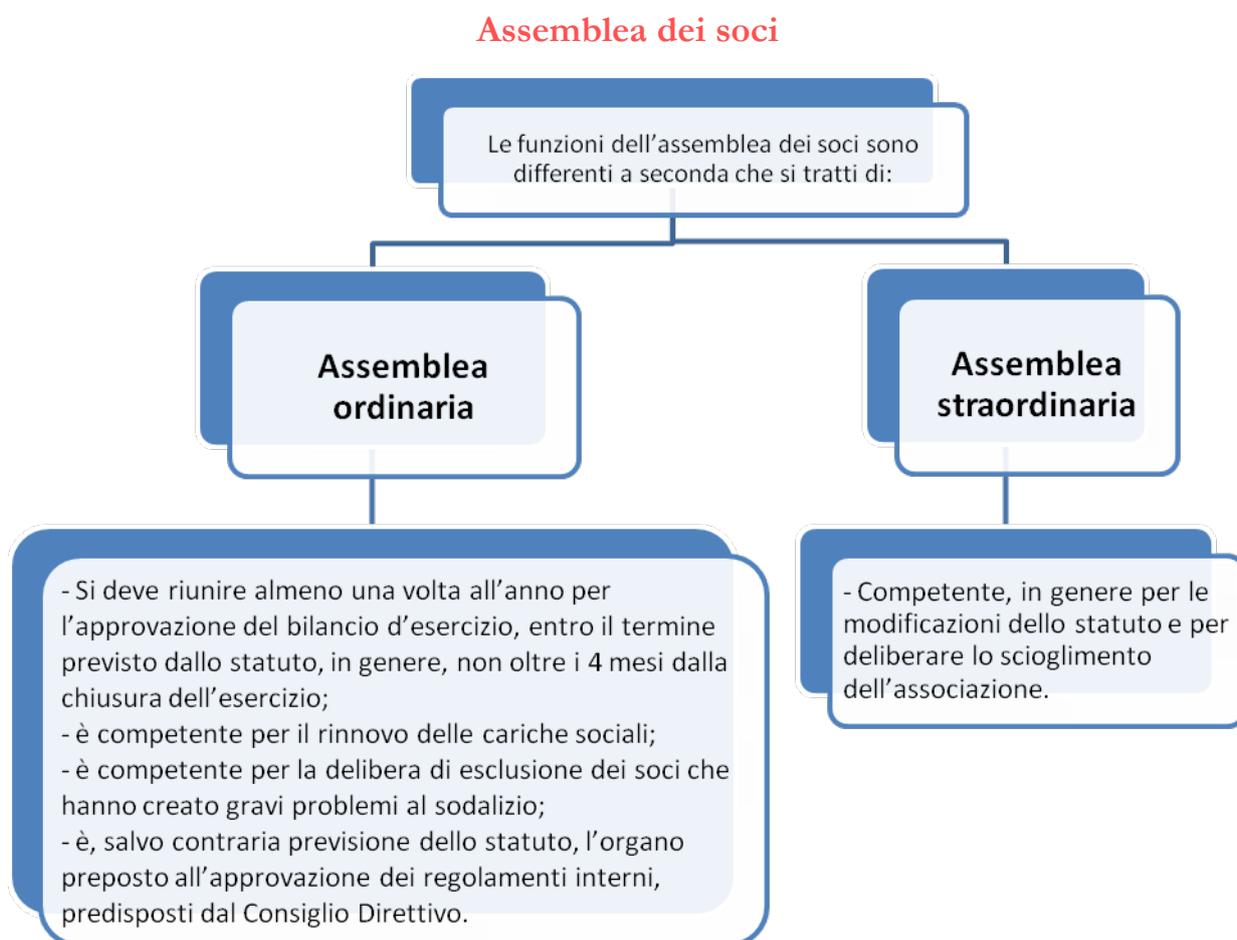
Lo statuto inoltre può prevedere che alcuni regolamenti siano deliberati dal Consiglio Direttivo.

## Gli organi

L'associazione è dotata in genere dei seguenti organi sociali :

- Assemblea dei soci (obbligatoria);
- Consiglio direttivo (obbligatorio);
- Presidente (obbligatorio);
- Collegio sindacale (obbligatorio).

Lo statuto o un regolamento interno possono prevedere la presenza di altri organi, anche temporanei, stabilendone le modalità di costituzione ed i poteri.



È importante inoltre ricordare come per le assemblee ordinarie e straordinarie sono previste maggioranze diverse, sia per la legale costituzione, che per l'approvazione delle deliberazioni. In particolare per la delibera di scioglimento e di destinazione del patrimonio residuo l'art. 21, 3° comma, del C.C. richiede il consenso di almeno i tre quarti dei soci.

## Il consiglio direttivo

Il Consiglio Direttivo è l'organo che ha il compito di gestire l'associazione, prendendo tutte le decisioni che per statuto non siano riservate all'assemblea dei soci.

Il consiglio è composto da soci nominati per la prima volta nell'atto costitutivo e poi eletti dall'assemblea ordinaria dei soci. Lo statuto deve prevedere la durata del mandato e se i singoli consiglieri possono essere rieletti senza vincoli. Essi possono dare le dimissioni in ogni momento.

Nel caso mancassero più della metà dei consiglieri si ritiene che debba essere convocata un'assemblea ordinaria dei soci per la nomina di un nuovo Consiglio. Nell'altro caso il Consiglio coopterà dei nuovi membri, salvo contraria disposizione dello statuto.

Gli amministratori hanno una duplice responsabilità:

<b>Interna</b>	Sono responsabili verso l'ente secondo le norme del mandato (art. 18 C.C.), per cui devono operare con "la diligenza del buon padre di famiglia" (art. 1710 c.c.).
<b>Esterna (per le associazioni non riconosciute)</b>	L'art. 38 del C.C. prevede che per le "obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono fare valere i loro diritti sul fondo comune". Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione.

Le associazioni più grandi possono inoltre prevedere nello statuto che il Consiglio Direttivo, composto da numerosi membri, deleghi parte delle proprie competenze ad un più ristretto Comitato Esecutivo.

## Il Presidente

Il presidente è il legale rappresentante dell'associazione e ne coordina l'attività; può essere eletto direttamente dall'assemblea dei soci, separatamente rispetto al Consiglio Direttivo, oppure può essere scelto dal Consiglio Direttivo al proprio interno, secondo le previsioni dello statuto.

Le responsabilità del Presidente possono essere così riassunte:

- in prima battuta è il garante ex legge di tutti i debiti dell'associazione non riconosciute.
- inoltre è sottoposto ad un particolare tipo di responsabilità, quella prevista dal D.Lgs. 18 1997 n. 472 per le sanzioni tributarie. Per le associazioni non riconosciute vige il criterio della personalizzazione della sanzione tributaria, riferita al soggetto che ha commesso o concorso a commettere la violazione. Se la violazione è commessa senza dolo o colpa grave da parte del Presidente, la sanzione addebitabile non potrà superare l'importo massimo di €51645,69. Il fisco

può richiedere il pagamento della sanzione sia al Presidente che all'associazione, con diritto di questa di rivalersi sul Presidente. L'assemblea dei soci con apposita delibera può liberare il Presidente da tale responsabilità, assumendosi l'intero onere della sanzione.

- Infine si ricorda anche la responsabilità dell'associazione per le sanzioni amministrative che derivano dai reati commessi dai propri rappresentanti in base al D.Lgs. 8 giugno 2011 n. 231. Si tratta di una responsabilità che pur derivando dai reati commessi da specifiche persone, risalta autonomamente ai fini sanzionatori. I reati devono essere commessi:
  - da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, amministrazione o direzione dell'ente, anche in via di mero fatto senza nomine ufficiali;
  - nell'interesse dell'associazione.

Le sanzioni possono consistere in una o più delle seguenti ipotesi:

- sanzione pecuniaria;
- sanzione interdittiva;
- confisca;
- pubblicazione della sentenza.

Le associazioni possono ridurre o azzerare questo tipo di responsabilità se adottano “modelli di gestione” adatti a prevenire la commissione dei reati sopra detti. Si tratta, in sostanza, di un manuale che deve prevedere procedure di elaborazione e controllo di quelle decisioni che possono potenzialmente dare luogo a reati. Esso inoltre deve prevedere la costituzione di un organismo di vigilanza che effettivamente verifichi l'applicazione del modello di gestione.

## **Il Collegio Sindacale**

Il Collegio Sindacale è un organo di controllo, la cui composizione, durata o compiti devono essere stabiliti dallo statuto. I compiti di questo organo, in linea generale, sono:

- controllare la regolare tenuta della contabilità;
- verificare la corrispondenza del bilancio alle scritture contabili;
- controllare il movimento del denaro (cassa e c/c);
- controllare che il Consiglio direttivo operi nel rispetto della legge e dello statuto.

I sindaci revisori sono responsabili verso i soci al pari degli amministratori per gli eventuali danni patiti dall'ente per loro incuria; inoltre a differenza degli amministratori, possono essere scelti anche fra i non soci, salvo specifici obblighi previsti dalle leggi settoriali o dai singoli statuti.

## Il riconoscimento

L'associazione può richiedere il riconoscimento alle autorità preposte, Stato (tramite la prefettura) o Regione, in funzione del settore di intervento e dell'ambito territoriale di operatività.

La concessione del riconoscimento è subordinata al possesso di un patrimonio, mobiliare o immobiliare. L'importo del patrimonio è indicato dall'autorità di vigilanza, senza vincoli alla propria discrezionalità. Il patrimonio deve essere mantenuto nel bilancio dell'associazione e non può essere alienato senza il permesso dell'autorità di vigilanza.

Una volta riconosciuto l'ente viene iscritto nel registro delle persone giuridiche, tenuto presso le Prefetture o presso le Regioni, secondo l'autorità competente. Gli effetti del riconoscimento sono:

- concede il beneficio della responsabilità limitata per le obbligazioni assunte;
- sottopone l'ente a vincoli specifici verso l'autorità competente (autorizzazione per le modifiche statutarie, comunicazione delle variazioni delle cariche sociali);
- ha vari riflessi di tipo fiscale (per un'analisi più dettagliata dei quali si rimanda al paragrafo inerente la fiscalità) tra i quali:
  - art. 100 T.U.I.R. che consente alle imprese di dedurre dal reddito imponibile alcuni tipi di liberalità;
  - riduzione a metà dell'IRES per alcuni tipi di associazioni (es art. 6 D.P.R. 601/73).

Importante anche ricordare come la semplice iscrizione nel Registro del Volontariato non attribuisce alle singole associazioni il riconoscimento, anche se la pratica è di competenza della Regione. Occorre comunque esperire una seconda e diversa procedura amministrativa.

## Il registro delle Imprese

La L. 580/93 ha istituito il Registro Imprese previsto dal C.C. disciplinato dal successivo regolamento (D.P.R. 581/95), e tenuto dalle varie Camere di Commercio I.A.A.

Le associazioni, pur non figurando nell'elencazione contenuta nell'art. 7 del decreto, secondo la dottrina sono tenute ad iscriversi al Registro Imprese, qualora svolgano attività d'impresa in via *esclusiva* o *principale*. Nel caso in cui invece esercitino attività d'impresa in via accessoria si ritiene che debbano iscriversi solamente al R.E.A. (Repertorio Economico Amministrativo).

È importante comunque ricordare come le associazioni possono superare la gestione diretta d'impresa promuovendo la costituzione di società, di cui possono anche detenere quote di maggioranza.

## La trasformazione in società

L'evoluzione giuridica degli enti non profit attuata attraverso il D.Lgs. 17 gennaio 2003 n.6 ha previsto la possibilità di attuare la trasformazione "eterogenea" da associazioni e fondazioni in società di capitali (con esclusione delle cooperative) e viceversa.

L'art. 2500-octies del c.c. pone però dei limiti all'associazione:

- la delibera di trasformazione deve essere assunta con la maggioranza prevista dalla legge o dallo statuto per lo scioglimento anticipato;
- non è ammessa tale possibilità, per le associazioni che abbiano ricevuto contributi pubblici o liberalità o oblazioni dal pubblico.

Una volta attuata la trasformazione, il suddetto articolo prevede la suddivisione del capitale sociale in parti uguali fra gli associati, salvo diverso accordo tra gli stessi.

## Aspetti amministrativi

L'associazione deve tenere dei libri sociali e dei libri contabili, per i quali, in generale, non esiste l'obbligo di preventiva vidimazione presso un notaio. Inoltre, con le ultime leggi di semplificazione fiscale, anche per le raccolte fondi occasionali non occorre più bollare l'apposito registro.

I libri sociali possono essere tenuti con vari criteri, secondo le proprie esigenze e capacità, e vengono di seguito sinteticamente trattati.

Libri sociali	Caratteristiche	Possibile visione
<b>Il libro dei soci</b>	È l'anagrafe dell'associazione. In esso devono risultare i dati anagrafici dei soci.	È in libera visione a tutti i soci.
<b>Il libro dei verbali delle assemblee dei soci</b>	Deve contenere tutti i resoconti delle assemblee, partendo dalla copiatura dell'atto costitutivo e dello statuto sociale che è, in pratica, la prima assemblea sociale.	È in libera visione a tutti i soci.
<b>IL libro dei verbali del Consiglio Direttivo</b>	Deve contenere tutti i resoconto delle riunioni di tale organo. I verbali devono precisare se le delibere vengono prese all'unanimità o a maggioranza. In tal caso i consiglieri dissenzienti possono far mettere a verbale il loro voto contrario, specialmente per limitare la loro respon-	Non è in libera visione ai soci perché può contenere argomenti riservati. Eventualmente i soci possono chiedere notizie al Presidente.

	sabilità in caso di danni per l'ente.	
<b>Il libro dei verbali del Collegio Sindacale</b>	Deve contenere tutti i resoconti delle riunioni di tale organo se istituito.	Non è in libera visione ai soci perché può contenere informazioni riservate

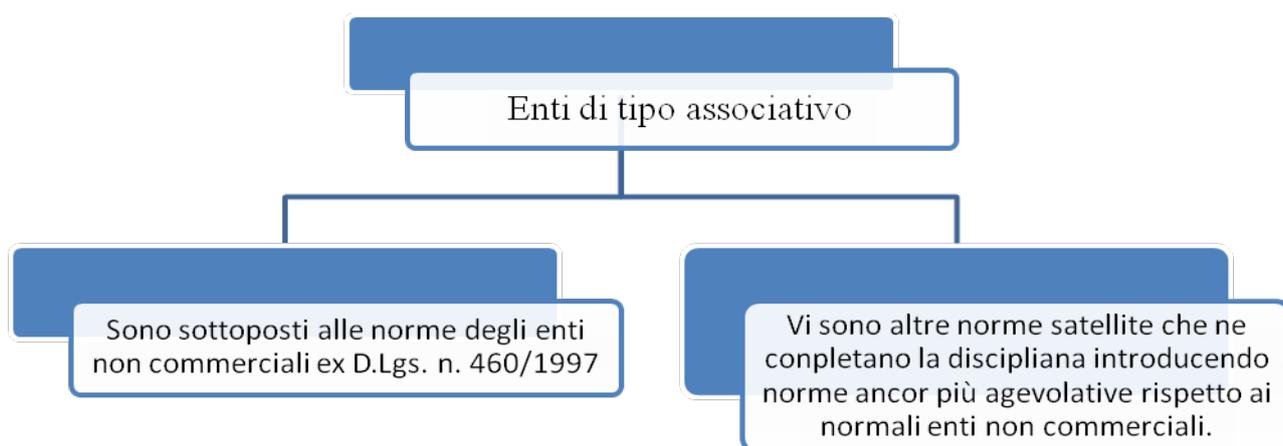
## Autonomia patrimoniale

L'Associazione dispone di un proprio patrimonio distinto da quello dei soci. Tale autonomia patrimoniale è perfetta per le associazioni riconosciute mentre rimane imperfetta per quelle non riconosciute. Inoltre, per espressa previsione di legge, per le associazioni riconosciute gli associati receduti o esclusi o che "che comunque abbiano cessato di appartenere all'associazione, non possono ripetere i contributi versati, ne hanno alcun diritto sul patrimonio delle associazioni" (art. 24 C.C.).

La norma è applicabile anche per le associazioni non riconosciute.

Sono invece le singole leggi settoriali, o in mancanza i singoli statuti che in genere ripetono tale divieto di distribuzione del patrimonio tra i soci per il caso di scioglimento e successiva estinzione dell'associazione.

## Regime fiscale delle associazioni



Le associazioni sono sottoposte ad un particolare regime che risulta agevolato rispetto agli altri enti non profit, sia ai fini delle imposte dirette che ai fini dell'IVA.

La Circolare n. 124/e del 1998, la quale nel delineare la disciplina di tali enti ribadisce che ai fini delle imposte sui redditi si applica agli enti associativi quanto disposto dall'art. 148 del T.U.I.R. e che ai fini delle scritture contabili si applicano le disposizioni di cui al D.P.R. n. 600/1973.

## Art. 148

### Commi 1 e 2

Non rientrano tra le attività commerciali, quelle poste in essere dall'associazione nei confronti degli associati o partecipanti, purché le stesse siano rese in conformità degli scopi istituzionali dell'ente, e per le quote versate degli associati a titolo di contributi associativi.

La commercialità è prevista per le somme pagate per prestazioni di servizi o cessioni di beni dagli associati con corrispettivi specifici, ivi comprese anche le quote supplementari (il legislatore considera infatti i corrispettivi specifici o le quote supplementari come emergenti da un rapporto diverso da quello strettamente associativo per cui destinati a concorrere alla formazione del reddito di impresa o redditi diversi a seconda se si tratta di operazioni abitualmente eseguite oppure occasionali).

### Comma 3

Le attività svolte dalle seguenti associazioni:

- associazioni di formazione extra – scolastica
  - associazioni di categoria;
  - associazioni culturali;
  - associazioni sindacali;
  - associazioni politiche;
  - associazioni assistenziali;
  - associazioni sportive dilettantistiche;
  - associazioni di promozione sociale
- non rispondono mai al requisito di commercialità anche se vengono svolte in conformità agli scopi istituzionali dell'ente, in corrispondenza di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti.

La Circolare n. 124/1998 chiarisce che per l'applicazione del regime di favore è necessario non solamente autodefinirsi associazione, ma occorre precisare la natura e la caratteristica della stessa sulla base di criteri obiettivi.

### Comma 4

Le seguenti attività si presumono sempre commerciali anche se sono rese dall'ente nei confronti degli associati:

- cessione di prodotti nuovi per la vendita;
- somministrazione di pasti;
- erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- prestazioni alberghiere, di alloggio, trasporto o deposito;
- servizi aeroportuali o portuali;
- gestione di spacci aziendali e mensa;
- organizzazione di viaggi o soggiorni turistici;
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- pubblicità;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

## I vari tipi di associazione

In funzione dello scopo dell'associazione è possibile qualificarla in modo differente. Questa distinzione è fondamentale da un punto di vista civilistico poiché è possibile, se posseduti determinati requisiti, iscrivere l'associazione in appositi albi disciplinati da normativa speciale. Ogni albo ha determinate caratteristiche e permette all'ente iscritto di godere di particolari benefici fiscali e di poter richiedere determinati contributi di funzionamento ovvero per la realizzazione di progetti inerenti allo scopo dell'ente.

### Associazioni di promozione sociale

Si definiscono associazioni di promozione sociale quelle regolate dalla Legge n. 383/2000:

***Def: “sono considerate associazioni di promozione sociale le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati”.***

La stessa Legge esclude l'appartenenza a questa categoria di:

- partiti politici;
- organizzazioni sindacali;
- associazioni di datori di lavoro;
- associazioni professionali e di categoria;
- tutte le associazioni che hanno come finalità la tutela esclusiva di interessi economici degli associati.

Non costituiscono inoltre associazioni di promozione sociale i circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa o che, infine, collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale.

### Costituzione

Per acquisire lo status di associazione di promozione sociale occorre essere iscritti negli appositi albi che la Legge n.383/2000 istituisce (un registro nazionale ed i registri regionali).

La procedura per costituire un'associazione di promozione sociale è così articolata:

- redazione dell'atto costitutivo e dello statuto - contratto associativo;

- convocazione dell'assemblea costitutiva per la sottoscrizione del contratto associativo da parte dei soci fondatori;
- registrazione dell'atto;
- richiesta del codice fiscale;
- iscrizione al registro nazionale o regionale.

Ai sensi dell'art. 3 della Legge n. 383/2000 occorre inserire nello statuto i seguenti elementi, in assenza dei quali non è possibile riconoscere all'associazione lo status di promozione sociale:

- la denominazione dell'associazione;
- l'oggetto sociale;
- l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette;
- l'obbligo di reinvestire l'eventuale avanzo di gestione a favore di attività istituzionali statutariamente previste;
- le norme sull'ordinamento interno devono essere ispirate a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche associative. In relazione alla particolare natura di talune associazioni, il Ministro per la solidarietà sociale può consentire deroghe alla presente disposizione;
- i criteri per l'ammissione e l'esclusione degli associati ed i loro diritti e obblighi;
- l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché delle modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- le modalità di scioglimento dell'associazione;
- l'obbligo di devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento, cessazione o estinzione, dopo la liquidazione a fini di utilità sociale.

### Iscrizione all'Albo

Effettuata la costituzione dell'associazione occorre fare l'iscrizione della stessa nell'albo regionale o nazionale, a seconda del numero di sedi in cui opera, al fine di acquisire la qualifica di associazione di promozione sociale.

Il d.lgs. n. 471/2001 ha regolamentato l'iter per la presentazione della domanda di iscrizione nel registro nazionale per le associazioni di promozione sociale. Tale domanda deve essere presentata al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali - Dipartimento delle politiche sociali e previdenziali – Direzione generale per il volontariato, l'associazionismo sociale e le politiche giovanili, per mezzo di raccomandata con ricevuta di ritorno.

Alla domanda deve essere allegata la seguente documentazione:

- atto costitutivo con indicazione della sede legale;
- statuto dell'associazione;
- indicazione dell'ambito di diffusione territoriale dell'associazione, da cui deve risultare che la struttura sia operante in almeno 5 regioni ed almeno 20 province dislocate sul territorio italiano;
- indicazione del legale rappresentante e di altre eventuali persone che ricoprono cariche di rappresentanza istituzionale.
- relazione sintetica in cui viene descritta la fisionomia istituzionale dell'associazione, dove devono essere indicati:
  - il modello organizzativo ed i livelli di responsabilità degli organismi sia nazionali che delle eventuali articolazioni periferiche;
  - il numero complessivo degli iscritti;
  - i criteri ed i mezzi di informazione e/o di comunicazione che abbiano come finalità quella della piena partecipazione degli stessi alla vita associativa;
- l'indicazione degli ambiti delle attività prevalenti, oltre che delle iniziative maggiormente significative realizzate a dei principali programmi di intervento posti in essere.

La Direzione generale per il volontariato, l'associazionismo sociale e le politiche giovanili procederà all'analisi della documentazione presentata ed entro e non oltre sessanta giorni dalla data in cui la domanda viene presentata è tenuta ad iscrivere l'associazione o rigettare la domanda.

Una volta iscritte nel registro, le associazioni di promozione sociale sono tenute a comunicare, allo stesso dipartimento del Ministero ove viene inviata la domanda, le modifiche riguardanti:

- l'atto costitutivo;
- lo statuto;
- trasferimento della sede;
- deliberazioni di scioglimento.

Inoltre, il Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale tramite il dipartimento delle politiche sociali e previdenziali, con cadenza biennale, deve svolgere un controllo della reale situazione delle associazioni di promozione sociale; tale controllo consiste nel verificare che continuino ad esserci i requisiti che la legge prevede per poter procedere all'iscrizione di un'associazione di promozione sociale nel registro nazionale. Se l'associazione non possiede i requisiti di operatività nazionale può iscriversi nell'albo regionale di competenza in relazione alla sede legale dell'associazione.

### Contributi a favore delle associazioni di promozione sociale

L'art. 12 della L. n. 383/2000 individua due importanti contributi erogati annualmente da parte del Ministero della solidarietà sociale a favore delle associazioni di promozione sociale regolarmente iscritte agli appositi registri regionali o nazionale.

Le attività previste dall'art. 12 sono di due tipologie:

- **formativo:** sostegno delle iniziative di formazione e di aggiornamento per lo svolgimento delle attività associative nonché di progetti di informatizzazione di banche dati nei settori di competenza della presente legge;
- **per progetti sperimentali:** approvazione di progetti sperimentali elaborati, anche in collaborazione con gli enti locali, dalle associazioni nazionali per far fronte a particolari emergenze sociali e per favorire l'applicazione di metodologie di intervento particolarmente avanzate.

Ogni anno il Ministero emana la Direttiva con la quale si dettano tutte le linee guida per la richiesta di contributo.

### Alcune agevolazioni fiscali specifiche delle A.P.S.

I commi 5, 6,7 dell'art. 148 T.U.I.R. individuano deroghe specifiche per quanto concerne la commercialità di alcune attività in riferimento a taluni tipi di enti.

A tal proposito, per le associazioni di promozione sociale, l'attività di somministrazione di alimenti e bevande è considerabile non commerciale se:

- l'attività è svolta presso la sede in cui si svolge l'attività istituzionale;
- l'attività è svolta nei confronti degli associati o partecipanti.
- si tratta di attività inerente a quella svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

Inoltre, se si parla di organizzazione di viaggi o soggiorni, per le associazioni di promozione sociale, tali attività non sono considerabili commerciali se:

- effettuate nei confronti di iscritti all'associazione o di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o atto costitutivo fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale e i tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali;
- vi è complementarità tra l'attività e gli scopi dell'ente.

## Associazioni di Volontariato

Le associazioni di volontariato sono disciplinate nel nostro ordinamento dalla Legge n. 266/1991.

**Def:** *“Il volontariato è un’attività prestata in modo personale, spontaneo, gratuito e senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà; per la realizzazione dell’attività di volontariato l’ente si deve avvalere in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti”.*

Da questa definizione emerge come, a differenza delle associazioni di promozione sociale, per le associazioni di volontariato non sia ammessa, in linea di massima, la possibilità di retribuire il lavoro dipendente e autonomo dei propri associati. Tuttavia, non è comunque preclusa la possibilità di ricorrere a lavoratori dipendenti stipendiati dall’ente ovvero di lavoratori autonomi, purché l’attività sia svolta “esclusivamente nei limiti necessari al regolare funzionamento dell’organizzazione oppure necessari per qualificare o specializzare l’attività da essa svolta” (sull’argomento si veda il paragrafo ad esso dedicato).

### Costituzione e iscrizione all’Albo

Per poter acquisire lo status di organizzazione di volontariato, l’associazione deve iscriversi negli appositi albi regionali. La registrazione di tali associazioni è disciplinata dall’art. 6 della Legge n. 166/1991, ai sensi della quale sono istituiti i registri per le organizzazioni di volontariato presso le regioni e le province autonome. A seguito della registrazione, l’ente potrà accedere ai contributi pubblici e potrà ottenere agevolazioni fiscali. Al fine di poter procedere all’iscrizione, l’associazione dovrà inviare la domanda all’apposito ufficio presso la Regione di competenza allegando:

- copia dell’atto costitutivo;
- copia dello statuto o degli accordi fra gli aderenti.

Lo statuto, ai sensi dell’art. 3 della Legge n. 266/1991 deve contenere alcuni elementi ritenuti dalla normativa obbligatori perché si possa procedere al riconoscimento di organizzazione di volontariato. In particolare deve contenere:

- l’assenza di fini di lucro;
- la democraticità della struttura;
- l’elettività e la gratuità delle cariche associative;
- la gratuità delle prestazioni fornite dai soci;
- i criteri di ammissione e di esclusione dei soci;
- i diritti e gli obblighi dei soci;

- l'obbligo di formazione del bilancio, dal quale devono risultare i beni, i contributi o i lasciti ricevuti;
- le modalità di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci.

Per quanto riguarda l'iscrizione nel registro regionale opera la regola del silenzio assenso: se il Presidente della Giunta Regionale non si pronuncia entro 75 giorni dalla data di presentazione della domanda, questa si intende accolta.

Effettuata l'iscrizione, l'associazione ha l'obbligo entro il 30 aprile di ciascun esercizio di presentare la documentazione a consuntivo dell'attività svolta. Detta documentazione si compone di:

- un elenco dei rapporti di lavoro dipendente o autonomo, comunque instaurati, o altrimenti una dichiarazione che l'organizzazione non ha instaurato rapporti di lavoro;
- una relazione dettagliata sulle attività istituzionali svolte nell'anno appena concluso;
- una relazione sulle attività produttive commerciali eventualmente esercitate ed il loro apporto con lo svolgimento dei compiti istituzionali dell'organizzazione o, altrimenti, una dichiarazione che l'organizzazione non ha svolto attività commerciali.

Per quanto concerne invece le attività di ispezione e di verifica del mantenimento dei requisiti per l'iscrizione, la normativa prevede che ciascuna Regione fissi i requisiti e le modalità di revisione. Nell'ipotesi in cui l'associazione perda i requisiti, l'ente di controllo provvederà alla cancellazione dal registro con provvedimento motivato.

### Le prestazioni di lavoro

Come già accennato in fase di presentazione, il legislatore ha disposto che l'attività svolta nelle associazioni di volontariato da parte degli associati sia a titolo gratuito, fatto salvo il riconoscimento di un rimborso spese, di norma fissato dall'organizzazione stessa attraverso dei criteri riportati nello statuto.

Ciò nonostante, l'art. 3, comma 4 della L. n. 266/1991 consente alle associazioni di volontariato di avvalersi di lavoratori dipendenti o autonomi nei limiti strettamente necessari alla realizzazione dell'attività principale. Altro limite imposto per quanto concerne invece le assunzioni o a contratti con lavoratori autonomi è imposto dall'art. 2 comma 3 della citata legge che pone incompatibilità tra status di volontario dell'associazione e "qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di contenuto patrimoniale con l'organizzazione di cui fa parte".

Nota favorevole per chi svolge attività di volontariato in un'organizzazione di volontariato e vuole svolgere attività per la stessa è il diritto riservatogli, ai sensi dell'art. 17, Legge n. 266/1991, di usufruire delle forme di flessibilità di orario di lavoro e delle turnazioni previste dai contratti o degli accordi collettivi, compatibilmente con l'organizzazione aziendale.

Oltre alla prestazione di lavoro dipendente, l'associazione può avvalersi di attività svolte in modo occasionale da persone; il pagamento di tali attività sarà liquidato dietro presentazione di regolare liquidazione del compenso applicando all'imponibile lordo la ritenuta pari al 20%, da versarsi entro il 16 del mese successivo a quello di pagamento mediante mod. F24.

### Osservatorio Nazionale per il Volontariato

Con la Legge sul volontariato del 1991 è stato istituito l'Osservatorio Nazionale per il Volontariato. Il compito dell'Osservatorio è di promuovere lo sviluppo sul territorio del fenomeno del volontariato mediante attività di censimento, realizzazione di studi e ricerche, pubblicazione di bollettino periodico di informazione e soprattutto attraverso il finanziamento di progetti sperimentali elaborati dalle organizzazioni di volontariato sostenuti attraverso il Fondo per il volontariato istituito sempre presso la presidenza del consiglio dei ministri.

### Le associazioni sportive dilettantistiche : costituzione

***Def: "l'associazione sportiva o società sportiva è quell'ente giuridico che nasce dalla volontà di unione di più soggetti con lo scopo di operare nel mondo dello sport".***

Questi enti giuridici, senza fini di lucro, sono disciplinati sia dall'ordinamento giuridico generale che da quello dettato dal C.O.N.I.

Circa la loro costituzione, la forma dell'atto è libera anche se la più utilizzata nella prassi è quella della scrittura privata registrata.

Per quanto invece riguarda il contenuto dello Statuto occorre porre l'attenzione alle prescrizioni del d.lgs. n. 460/1997 e del T.U.I.R.. In particolare le suddette normative dispongono che lo statuto deve contenere:

- la denominazione;
- la sede sociale;
- l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;
- l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette;

- le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;
- l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- le modalità di scioglimento dell'associazione;
- l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.

### Novità normative

Fra le principali novità normative succedutesi negli anni in materia di associazioni sportive le più rilevanti sono state:

Normativa	Modifiche introdotte
<b>art. 90, comma 18 bis della Legge n. 289/2000</b>	“Non obbligatorietà della gratuità dell'attività degli amministratori”, sempre nei limiti del divieto di distribuzione anche in forma indiretta degli utili fra gli associati.
	“Divieto agli amministratori delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciuta dal C.O.N.I., ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva”; Tale divieto non comprende i dirigenti che oltre ad essere amministratori di associazioni sportive rivestono cariche dirigenziali all'interno dell'organismo di appartenenza.
<b>Legge finanziaria del 2003</b>	Adeguando lo statuto alle previsioni legislative è possibile godere di varie agevolazioni fiscali. Non sono stati previsti termini per l'adeguamento degli statuti: le modifiche statutarie devono essere approvate dall'assemblea straordinaria dell'associazione, la quale successivamente alla delibera deve procedere al deposito presso l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente territorialmente.
	Eliminazione del registro delle società ed associazioni sportive.
<b>Dal 1 luglio 2003</b>	Obbligo assicurativo per gli sportivi dilettanti tesserati in qualità di atleti, dirigenti e tecnici alle Federazioni nazionali. Tutti gli enti di

	promozione sportiva e le associazioni delle varie discipline sportive sono dunque obbligati ad assicurare i propri iscritti. Tale obbligo assicurativo comprende i casi di infortunio occorsi in occasione e a causa dello svolgimento delle attività sportive, dai quali sia derivata la morte o una inabilità permanente.
<b>D.L. del Consiglio dei Ministri 21 maggio 2004, art. 7</b>	E' stato affidato il compito della tenuta del registro delle associazioni e società sportive al C.O.N.I., che annualmente trasmette l'elenco degli enti iscritti al Ministero dell'Economia e delle Finanze – Agenzia delle Entrate.

### Registrazione

Una volta costituita l'associazione occorre effettuare la registrazione dell'ente nel registro nazionale delle associazioni e società sportive dilettantistiche tenuto in modo telematico dal C.O.N.I.

Il registro è suddiviso in 3 sezioni:

1. Associazioni sportive dilettantistiche senza personalità giuridica;
2. Associazioni sportive dilettantistiche con personalità giuridica;
3. Società sportive dilettantistiche costituita nella forma di società di capitali e di società cooperative.

Possono iscriversi al registro solo le associazioni e le società sportive dilettantistiche che:

- svolgono attività sportiva dilettantistica, compresa l'attività didattica;
- sono in possesso dei requisiti richiesti dall'art. 90 della Legge n. 289/2002 e successive modificazioni.

Condizione per l'iscrizione è la preliminare affiliazione ad:

- Federazioni Sportive Nazionali (F.S.N.);
- Discipline Sportive Associate (D.S.A.);
- Enti di Promozione Sportiva (E.P.S.);

i quali devo raccogliere la consueta documentazione (atti costitutivi, statuti e relativi verbali di modifica) e verificarne la regolarità, concedendo il riconoscimento in via provvisoria. Il riconoscimento definitivo avviene con l'iscrizione nel registro.

## L'iter da seguire per la registrazione

Procedere all'affiliazione dell'ente a:

F.S.N.

D.S.A.

E.P.S..

L'affiliante procederà alla verifica preliminare dell'atto costitutivo e dello statuto ivi compresi i verbali di assemblea per le variazioni statutarie.

Tramite il sito <http://www.coni.it> si possono ottenere le chiavi di accesso per poter effettuare la registrazione telematica dell'ente.

Richiesta di registrazione per via telematica per mezzo del sito web del C.O.N.I.. Terminato l'inserimento dei dati si può procedere alla stampa del certificato di iscrizione provvisoria.

Entro 5 giorni dalla procedura telematica il rappresentante legale dell'ente deve recarsi presso il Comitato Provinciale del C.O.N.I. per la validazione dell'autocertificazione.

Solo con l'aggiornamento dell'elenco da parte del C.O.N.I. l'iscrizione è definitiva. Dal sito è possibile stampare tutti i certificati per fini sportivi. L'iscrizione ha validità annuale coincidente con il periodo di affiliazione. Le associazioni / società che non hanno provveduto al rinnovo, rimangono in "attesa" sino al provvedimento di cancellazione del Consiglio Nazionale. Tutte le variazioni dovranno essere comunicate al Registro sempre in via telematica.

### La disciplina fiscale specifica delle associazioni sportive dilettantistiche

L'aggettivo "Dilettantistiche", inserito nel 1998, è necessario ai fini di poter godere del regime di favore di cui all'art. 148; tale previsione è stata prevista per evitare fenomeni elusivi e per uniformare al disciplina di cui al T.U.I.R. con quella di cui alla Legge n. 398 del 16/12/1991.

Con la Legge 11 dicembre 1991, n. 398 è stato introdotto un regime particolare che riguarda le associazioni sportive dilettantistiche, reso poi applicabile anche alle associazioni pro – loco ed alle associazioni senza scopi di lucro. I caratteri di questo particolare regime sono i seguenti:

1. Le associazioni sportive affiliate alle federazioni sportive nazionali che svolgono attività sportive senza scopo di lucro possono optare per l'applicazione dell'IVA e dell'IRES in modalità forfettaria se nel periodo di imposta precedente non hanno conseguito proventi per l'esercizio dell'attività commerciale superiori ad euro 250000.

2. L'opzione si esercita mediante comunicazione S.I.A.E. all'inizio dell'anno solare ed è vincolante per un quinquennio salvo che non si superi il plafond dei 250.000,00.

Il plafond si calcola nel seguente modo:

***Proventi di natura commerciale + proventi straordinari (se di derivazione commerciale)***

Non rientrano nel calcolo:

- i redditi fondiari;
- i redditi di capitale;
- i redditi diversi;
- le quote associative;
- i proventi da attività de commercializzate;
- i proventi da raccolte di fondi;
- le liberalità;
- gli interessi bancari.

Ai soggetti che esercitano l'opzione non si applica l'obbligo di tenuta delle scritture contabili ex artt. 14, 15, 16 18 del D.P.R. n. 633.

### IRES, IVA, IRAP

La dichiarazione dei redditi delle associazioni sportive dilettantistiche viene effettuata utilizzando l'apposito modello UNICO ENC.; inoltre tali enti sono soggetti a particolari regimi di determinazione dell'IRES, IVA, IRAP.

**IRES:** Il regime fiscale ai fini delle imposte dirette prevede la determinazione del reddito imponibile IRES nel seguente modo:

*ricavi da attività commerciale x coefficienti di redditività del 3% + plusvalenze patrimoniali*

**IVA:** Ai fini IVA la L. n. 398/1991 dispone che l'IVA a debito si calcola forfettariamente applicando le modalità previste dall'articolo 74, comma 6 n relazione alle attività di intrattenimento. Inoltre ai fini della certificazione dei ricavi si applica l'esonero previsto dal D.M. 21/12/1992 per l'emissione delle ricevute fiscali e per gli scontrini. Ai fini della liquidazione dell'IVA:

<b>Imposta incassata</b>	90%	Iva da prestazioni di sponsorizzazione
	33%	Iva da cessione di diritti televisivi e radiofonici
	33%	Iva da tutte le altre prestazioni comprese quelle da pubblicità.

**IRAP:** L'IRAP si applica alle attività commerciali ed è anch'essa calcolata con modalità forfettarie nel modo seguente:

**Imponibile IRES forfettario**

+ **Retribuzioni personale dipendente**

+ **compensi spettanti ai co.co.co e co.co.pro.**

+ **compensi spettanti ai lavoratori occasionali**

+ **gli interessi passivi**

**Raccolte fondi, liberalità, sponsorizzazioni**

<b>Raccolta fondi</b>	<p>L'art. 143 T.U.I.R. prevede, per le associazioni che hanno optato per il regime 398/1991, l'esclusione dal reddito imponibile di tutti i proventi conseguiti nello svolgimento delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali e di quelli realizzati attraverso raccolte pubbliche.</p> <p>Per poter usufruire di tale regime agevolativo è necessario che siano verificate le seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• le manifestazioni non siano più di due per periodo di imposta;</li> <li>• l'ammontare della raccolta non sia superiore ad euro 51.645,69 per periodo di imposta.</li> </ul>
<b>Erogazioni liberali</b>	<p>Con decorrenza 1 gennaio 2003, è previsto che le erogazioni liberali eseguite da parte di persone fisiche consentono una detrazione di imposta pari al 19 %</p>

	<p>della erogazioni effettuata entro il limite massimo di euro 1500,00.</p> <p>Occorre però che sia tracciabile l'erogazione liberale; è infatti previsto che il versamento debba avvenire:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• tramite banca;</li> <li>• tramite posta;</li> <li>• per mezzo di conti correnti intestati all'associazione;</li> <li>• attraverso bonifici bancari;</li> <li>• con assegni non trasferibili intestati all'associazione;</li> <li>• attraverso sistemi di pagamento POS.</li> </ul>
<b>Sponsorizzazione</b>	<p>Anche gli imprenditori possono sostenere le associazioni sportive dilettantistiche attraverso le sponsorizzazioni. A tal proposito l'art. 90 della Legge n. 289/2002 stabilisce che i corrispettivi in denaro nei limiti di euro 200000,00 per periodo di imposta costituiscono per l'impresa costo deducibile dallo stesso.</p>

### Compensi erogati

L'art. 67, comma 1, lettera m del T.U.I.R. inquadra le somme erogate a titolo di:

- rimborso spese forfettario;
- di indennità di trasferta;
- premi e compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche;
- di compensi a titolo di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa a carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale, tra i redditi diversi.



***Redditi diversi***

Ha inoltre previsto che fino ad euro 7.500,00 i compensi non concorrono a formare il reddito imponibile dei percettori; non concorrono altresì a formare il reddito imponibile a prescindere dal loro ammontare i rimborsi spese documentate relative a vitto alloggio, al viaggio ed al trasporto sostenu-

te in occasione di prestazioni effettuate al di fuori del territorio comunale ove ha la residenza lo sportivo che percepisce il rimborso.

Se il compenso eccede 7500,00 euro per la parte eccedente fino ad euro 20658,28 per periodo di imposta la tassazione avviene mediante ritenuta a titolo di imposta pari all'aliquota prevista per il primo scaglio di reddito. La parte eccedente euro 20.658,28 è tassata nei modi ordinari mediante ritenuta a titolo di acconto.

Questi compensi non sono imponibili INAIL, INPS e fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

## Ulteriori agevolazioni

La legge n. 289/2000 all'art. 90 contiene altre norme agevolative tra le quali ricordiamo:

1. La riduzione dell'imposta di registro ad euro 168,00 in misura fissa sulla registrazione degli atti costitutivi delle Associazioni Sportive riconosciuti dal C.O.N.I. anche se vengono conferiti immobili o altri beni soggetti normalmente ad imposta proporzionale.
2. La completa esenzione dall'imposta di bollo per i contratti o copie di qualunque genere.
3. L'assoluta esenzione dal pagamento delle TT.CC.GG e la riduzione al 4 % della ritenuta d'acconto prevista dall'art. 28 D.P.R. n. 600/1972.

## Le I.P.A.B.

L'acronimo I.P.A.B. sta per Istituzioni di Pubblica Assistenza e Beneficenza, nate intorno al 1890 con la legge Crispi. Questi istituti finanziati mediante lasciti e fondi pubblici hanno sempre avuto come scopo principale quello di intervenire nel mondo del sociale in particolare mediante due attività principali:

- gestione di strutture residenziali per l'accoglienza di anziani, minori e diversamente abili;
- gestione di strutture quali asili e scuole.

Dal punto di vista strutturale i modelli giuridici che le hanno identificate sono stati:

- le associazioni costituite con la finalità di perseguire attività di specifico interesse degli associati;
- le fondazioni istituite con il compito di gestire un patrimonio per fini determinati dal fondatore.

## La riforma delle I.P.A.B. (d.lgs. n. 207/2001)

Le I.P.A.B. sono state oggetto negli ultimi anni di un'importante riforma. Con l'approvazione del d.lgs. n. 207/2001 di riordino delle I.P.A.B., si è proceduto ad assegnare alle singole Regioni, la competenza degli indirizzi e dei criteri di gestione degli istituti di assistenza.

Il suddetto decreto dispone che le I.P.A.B. devono trasformarsi in una delle seguenti tipologie:

- aziende pubbliche di servizi alla persona (A.S.P.): sono enti di diritto pubblico dotati di autonomia statutaria, contabile, tecnica e gestionale. Seppur operanti nell'ambito del diritto pubblico devono adottare una forma di gestione basata sulla contabilità e sul controllo di gestione tipici delle società di capitale;
- ONLUS e fondazioni (soggetti non a fini di lucro);
- strutture aziendali private, legate alla programmazione socio-sanitaria.

Per far ciò, è stato posto un limite temporale di due anni per le I.P.A.B. al fine di provvedere alla trasformazione trascorso il quale scatterà il commissariamento. Le istituzioni trasformate manten-

gono inalterati i diritti e gli obblighi anteriori alla riforma, compresi i rapporti con il personale dipendente, che conserva tutti i diritti derivanti da anzianità maturati.

È importante sottolineare come la Legge di riforma (fatta propria dalle Regioni con apposite leggi regionali) ha dato libera scelta alle I.P.A.B. se trasformarsi in soggetti di diritto privato (associazioni e fondazioni) o mantenere la personalità giuridica di diritto pubblico (A.S.P.).

Dal punto di vista finanziario - patrimoniale, se da un lato le A.S.P. possono fruire degli sgravi fiscali propri dei soggetti giuridici di diritto pubblico, dall'altro associazioni e fondazioni possono godere di una maggiore snellezza nel concludere i contratti non essendo vincolate al rispetto di procedure di appalto.

### Modalità di trasformazione

Passando all'analisi delle modalità di trasformazione le varie leggi regionali hanno previsto tre differenti modalità operative:

- trasformazione;
- fusione e successiva trasformazione;
- estinzione degli enti non più attivi.

Per quanto concerne le A.S.P. le vari leggi regionali di riforma definiscono vari punti tra cui:

- i principi di organizzazione, fondati sulla separazione tra potere di indirizzo e programmazione e potere di gestione;
- gli strumenti di controllo;
- le procedure da applicare nel caso di trasformazione delle A.S.P. in soggetti giuridici di diritto privato qualora si verificano risultati economici negativi per un biennio consecutivo.

### Attività di controllo

Gli effetti innovativi del processo di riforma delle I.P.A.B. sono rappresentati dal nuovo ruolo della Pubblica Amministrazione nel settore del sociale. La Pubblica Amministrazione se prima svolgeva un ruolo di gestore ed erogatore dei servizi di natura sociale, ora svolge un ruolo di soggetto di programmazione, controllo e vigilanza.

Il controllo sulle A.S.P. è esercitato:

- dalla **Regione**, tramite le A.S.L. competenti per gli aspetti socio-sanitari e socio-assistenziali;
- dagli **Enti locali**, tramite le Commissioni di controllo, composte da quattro sindaci o soggetti da loro delegati, nominati dal consiglio di rappresentanza dei sindaci, e da un componente nominato

dal Presidente della Provincia, per la verifica dell'andamento dell'amministrazione, il perseguimento degli obiettivi e il corretto rapporto tra risorse impiegate e qualità dei servizi erogati. Inoltre gli *enti pubblici territoriali Regione e Comune* esercitano un'ulteriore forma di controllo sulle A.S.P. anche tramite la nomina di rappresentanti nei loro Consigli di Amministrazione.

## Lo scioglimento

Le cause di scioglimento dell'associazione possono essere:

<b>Previste dalla legge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• il raggiungimento dello scopo sociale;</li> <li>• l'impossibilità di raggiungere lo scopo sociale;</li> <li>• il venir meno di tutti gli associati;</li> <li>• la dichiarazione di nullità del contratto associativo;</li> <li>• la revoca del riconoscimento qualora l'associazione fosse destinata ad operare solo come ente riconosciuto.</li> </ul>
<b>Fissate dallo statuto</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• la previsione di un termine di durata</li> <li>• l'opposizione risolutiva.</li> </ul>

Per quanto riguarda la liquidazione e l'estinzione dell'ente esso non è immediata al verificarsi di un fatto tra quelli elencati in precedenza. Infatti nel caso delle associazioni riconosciute, per l'estinzione occorre un provvedimento dell'autorità governativa su richiesta di qualunque interessato o anche d'ufficio. L'estinzione è comunque preceduta dalla liquidazione, ovvero da quell'attività posta in essere al fine di soddisfare gli eventuali creditori, con il patrimonio esistente, e successivamente al fine di devolvere i beni residui secondo le disposizioni presenti nell'atto costitutivo e nello statuto, ovvero di una delibera assembleare; in mancanza di disposizioni o di delibera l'autorità governativa provvederà ad attribuire i beni ad enti con analoghe finalità.

Lo scioglimento e quindi la liquidazione dell'ente è deliberato dall'assemblea straordinaria che provvederà a nominare anche l'eventuale liquidatore. Per quanto concerne le maggioranze previste per la validità dell'assemblea della delibera il codice civile dispone che per l'assemblea straordinaria, che dovrà deliberare lo scioglimento e la devoluzione del patrimonio, è richiesto il voto favorevole di almeno i  $\frac{3}{4}$  degli associati.

# Le Fondazioni

## Introduzione

Le fondazioni sono enti non commerciali regolamentate nel Libro primo, Titolo II, Capo II delle associazioni e delle fondazioni, del codice civile (art. 14 – 35 c.c.).

*Def: “La fondazione è un’organizzazione collettiva formata dagli amministratori, istituita da un fondatore che ha devoluto dei beni e li ha vincolati al perseguimento di uno scopo di natura ideale o morale o comunque non economico; il cambiamento dello scopo è considerato come causa di estinzione o di trasformazione della fondazione nel caso in cui divenga “di scarsa utilità” (art. 28 c.c.).*

## Acquisizione della personalità giuridica

Le fondazioni, come le associazioni, acquistano la personalità giuridica all’atto del riconoscimento e la procedura per ottenerlo è la stessa prevista per quest’ultime, la quale termina con l’iscrizione presso il pubblico registro delle persone giuridiche tenuto presso ogni prefettura. Nel momento in cui viene riconosciuta la personalità giuridica della fondazione, quest’ultima inizia ad esistere giuridicamente, compresa la capacità di divenire proprietaria dei beni dell’atto di donazione, tanto che il fondatore non è più legittimato a richiederne la restituzione. Il riconoscimento della fondazione comporta l’acquisizione per gli amministratori del beneficio della responsabilità limitata.

Nel caso di associazione non riconosciuta (fondazione di fatto) il patrimonio rimane nella disponibilità del destinante, il quale può farne cessare quando vuole la destinazione e rimane esposto alla garanzia dei creditori del destinante stesso.

L’art. 15 c.c. dispone che « l’atto di fondazione può essere revocato dal fondatore fino a quando non sia intervenuto il riconoscimento ovvero il fondatore non abbia fatto iniziare l’attività dell’opera da lui disposta ».

## Attività di vigilanza e controllo dell’autorità governativa

L’autorità governativa, ai sensi dell’art. 25 c.c., esercita il controllo e la vigilanza sull’amministrazione delle fondazioni; deve inoltre autorizzare l’azione di responsabilità nei confronti degli amministratori, promossa dal commissario straordinario, dai liquidatori o dai nuovi amministratori, per atti da essi compiuti. Non è invece prevista alcuna autorizzazione da parte dell’autorità governativa per l’acquisizione di beni immobili a qualsiasi titolo e di beni di ogni natura per donazione, eredità o legato, che può essere decisa autonomamente dall’ente (salvo, per gli enti ecclesiastici, che dovranno richiedere le eventuali autorizzazioni canoniche) in ossequio alla legge 192/2000.

## Qualificazione ai fini tributari

Per quanto concerne la qualificazione ai fini tributari, è lo scopo indicato nell'atto costitutivo e nello statuto ad indicare se la fondazione è considerata ente commerciale (nel caso in cui svolga un'attività commerciale per realizzare il proprio scopo) o ente non commerciale.

## Estinzione della fondazione

L'estinzione della fondazione può avvenire per:

- 1) Realizzazione dei fatti previsti dall'atto costitutivo o dallo statuto come cause previste di estinzione della persona giuridica stessa.
- 2) Raggiungimento dello scopo o impossibilità di conseguirlo.

L'estinzione viene dichiarata dalla autorità governativa competente, su istanza di qualunque interessato o anche d'ufficio e si applicano le medesime procedure previste per le associazioni riconosciute (alla cui visione si rimanda); ricordiamo semplicemente come lo statuto o l'atto costitutivo non possano prevedere che i beni residui tornino al fondatore o vadano ai suoi eredi, potendo limitarsi solo a determinare l'ente a cui detti beni devono devolversi.

## Fondazioni VS Associazioni

Le differenze rispetto alle associazioni vengono sinteticamente riassunte nella tabella sottostante.

Fondazioni	Associazioni
Prevale <i>l'aspetto patrimoniale</i> , poiché tali enti si costituiscono per destinare ad uno scopo, stabilito dal fondatore, un complesso di beni messi a disposizione dell'ente stesso. In alcune fondazioni è vitale la presenza del patrimonio (fondazioni che assegnano, per esempio, borse di studio) in altre il patrimonio è necessario per il funzionamento (fondazioni per la ricerca scientifica).	Prevale <i>l'aspetto personale</i> : esse sono costituite da una pluralità di persone che con la loro volontà determinano la vita dell'associazione e che insieme mirano alla realizzazione di uno scopo comune.
L'atto costitutivo è un <i>negozio unilaterale</i> (atto pubblico, scrittura privata autenticata o registrata) e può essere originato da <i>una sola persona</i> . L'atto può concernere sia un negozio giuridico tra vivi, sia una disposizione testamentaria.	L'atto costitutivo è sempre un <i>contratto</i> a cui partecipano obbligatoriamente <i>più persone</i> .
Il fondatore, non concorrerà all'amministrazione dei	Le stesse persone che hanno dato vita all'atto co-

<p>beni di cui si è spogliato per destinarli all'ente, ma saranno gli amministratori (nominati nell'atto di fondazione) ad eseguire l'atto di fondazione. L'autorità governativa preposta, può svolgere un controllo di legittimità ma non di merito sulle operazioni compiute dagli amministratori.</p> <p>Nel caso invece di fondazione non riconosciuta, il fondatore non perde mai la disponibilità dei propri beni.</p>	<p>stitutivo influiscono direttamente, con le delibere assembleari sulla vita dell'ente.</p>
--	--

## Altre tipologie di Fondazioni

Quanto sin'ora detto riguarda le fondazioni così come regolamentate nel c.c., ma esistono anche sottotipi particolari di fondazione che sono regolati da leggi speciali o da norma regolamentari.

Fondazioni	Legge	Descrizione
<b>Private familiari</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 17 luglio 1890 n. 6972</li> </ul>	<p>Lo scopo della fondazione è erogare prestazioni assistenziali o educativo-assistenziali ai parenti o ai discendenti di un determinato ceppo familiare.</p>
<b>Assistenziali</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 17 luglio 1890 n. 6972</li> <li>• D.P.R. 15 gennaio 1972 n. 9</li> </ul>	<p>Lo scopo assistenziale è perseguito attraverso il ricovero, anche momentaneo, degli assistiti in propri istituti (per l'infanzia, per la vecchiaia, per i malati ecc.).</p> <p>Devono comunicare all'autorità amministrativa il "programma delle operazioni che si propongono di compiere" e sono soggette alla vigilanza delle regioni a statuto ordinario o dei prefetti.</p>
<b>Di istruzione agraria</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 19 giugno 1913 n.770</li> </ul>	<p>Esse hanno per fine preponderante l'istruzione agraria, industriale e commerciale, il miglioramento dell'agricoltura, lo sviluppo dell'industria e del commercio.</p> <p>Sono assoggettate al controllo della giunta provinciale, del Ministero della pubblica istruzione e sottoposte alla vigilanza del prefetto.</p>
<b>Scolastiche</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• D.P.R. 14 gennaio 1972 n. 3</li> </ul>	<p>Si caratterizzano per l'erogazione di prestazioni di assistenza scolastica (borse, premi di studio,</p>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Art. 550 del R.D.M. n. 1297 del 1928</li> </ul>	sussidi e simili) agli alunni meritevoli e bisogno- si. Sono sottoposte alla vigilanza delle regioni con eccezione di quelle che non risultino destina- te esclusivamente o prevalentemente a vantaggio della popolazione di una data regione.
<b>Universitarie</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Art. 191 del R.D. 31 agosto 1933 n. 1592</li> <li>• Art 1 e 2 D.P.R. 14 gennaio 1972 n.3</li> <li>• Art 111 del R.D. 4 giugno 1938 n. 1239</li> </ul>	Si identificano sulla base di due finalità: “l’incremento degli studi superiori e l’assistenza, nelle sue varie forme, agli studenti della univer- sità e degli istituti di istruzione superiore”. Sono sottoposte alla vigilanza del Ministero della pub- blica istruzione e del Ministro delle finanze qua- lora nello statuto o regolamento siano comprese disposizioni concernenti materia finanziaria o di personale. Il consiglio dei Ministri del 21 marzo 2001 ha approvato il regolamento recante criteri e moda- lità per la costituzione di Fondazioni universita- rie di diritto privato.
<b>Militari</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Art 84 del R.D. 10 febbraio 1927 n. 443</li> </ul>	Il fine della fondazione è l’assistenza ai militari, agli ex - militari e alle loro famiglie.
<b>Di culto</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Leggi concordatarie 1929 e 1985</li> </ul>	Il loro scopo è il culto o la religione, e si distin- guono in tre tipologie: <ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>Fondazioni pubbliche</u> (istituite dall’autorità ecclesiastica).</li> <li>• <u>Fondazioni private e autonome</u> (istituite da altri fondatori e riconosciute con personalità giuridica dalla Chiesa).</li> <li>• <u>Fondazioni private non autonome</u> (istituite da altri fondatori e non riconosciute con persona- lità giuridica dalla Chiesa, ma da essa appro- vate).</li> </ul>
<b>Liriche</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• D.Lgs. 367/96</li> <li>• D.L. 26 gennaio 2001, n. 345</li> </ul>	Il fine è quello di perseguire senza scopo di lucro la diffusione dell’arte musicale, la formazione professionale dei quadri artistici e l’educazione musicale della collettività. Accanto alle finalità istituzionali, tali fondazioni possono svolgere at- tività commerciali e accessorie ma comunque strumentali al perseguimento delle finalità istitu-

		<p>zionali, usufruendo di un regime fiscale agevolato.</p> <p>La nuova normativa prevede la possibilità per i privati di entrare con una quota nella fondazione con la previsione di sgravi fiscali.</p>
<b>Bancarie</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 30 luglio 1990, n. 218</li> <li>• D.Lgs. 20 novembre 1990, n. 356</li> <li>• Art 11, comma 14, della legge 28 dicembre 2001</li> </ul>	<p>Sono persone giuridiche private senza scopo di lucro, dotate di piena autonomia statutaria e gestionale: perseguono esclusivamente scopi di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico (a differenza delle banche che perseguono finalità imprenditoriali); possono esercitare imprese solo se direttamente strumentali ai fini statutari e esclusivamente nei settori ammessi dal decreto 217/2002. È esclusa ogni forma di finanziamento, di erogazione o comunque di sovvenzione diretta o indiretta ad enti con fine di lucro o in favore di imprese di qualsiasi natura, con eccezione delle imprese strumentali e delle cooperative sociali. Sono sottoposte al controllo del Ministero dell'economia e delle finanze, che vigila sulla economicità della loro gestione, sul perseguimento degli scopi e sulla redditività del patrimonio.</p> <p>Esse perdono la qualifica di ente non commerciale se entro quattro anni dell'entrata in vigore del decreto 217/2000 mantengono ancora una posizione di controllo nella S.p.A.</p>
<b>Culturali</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Art 10 del D.Lgs. N. 368/98</li> <li>• D.P.R. 26 novembre 1999</li> </ul>	<p>Sono persone giuridiche di diritto privato e hanno come obiettivo la gestione, la valorizzazione e la promozione del patrimonio artistico puntando sulla collaborazione fra pubblico e privato.</p> <p>La caratteristica di tali Enti è la presenza accanto agli altri fondatori, del Ministero per i beni e le attività culturali, che può costituire ex-novo una fondazione oppure partecipare ad enti già esistenti con il conferimento in uso dei beni che ha in consegna.</p>
<b>Di partecipazione</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Art. 12 e 1332 del c.c.</li> </ul>	<p>La fondazione di partecipazione appare come un ente gradatamente e proporzionalmente aperto</p>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Art 45 Costituzione</li> </ul>	<p>verso l'esterno, capace di armonizzare profit e non profit, con una struttura duttile e flessibile che programma la propria attività e le proprie risorse nell'attuazione di un progetto.</p> <p>Le caratteristiche principali sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Presenza di un patrimonio di destinazione a struttura aperta cui possono aderire anche successivamente soggetti pubblici e privati apportando beni mobili, immobili, denaro servizi, ore di lavoro.</li> <li>• Presenza di diverse categorie di appartenenza all'ente con propri rappresentanti al consiglio di amministrazione.</li> <li>• Presenze delle categorie dei fondatori, che hanno un proprio organo, il consiglio generale, che delibera sugli atti essenziali della fondazione;</li> <li>• Presenza di un organo di sorveglianza interno e esclusiva componente pubblica.</li> </ul>
<p><b>D'impresa</b></p>	<p>Sono fondazioni che esercitano attività di natura economica volte alla produzione di beni e servizi, al pari delle società, ma i cui profitti vengono impiegati per il conseguimento degli scopi tipici d'indole altruistica.</p> <p>L'esercizio d'impresa può essere, in rapporto alla società:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Indiretto</b>, quando l'attività economica sia meramente strumentale all'esercizio di altre attività non economiche che da sole assolvono i compiti statuari (si farà semplicemente riferimento alla figura d'imprenditore senza ulteriori specificazioni).</li> <li>• <b>Diretto</b>, quanto l'esercizio d'impresa sia rivolto direttamente agli scopi istituzionali della fondazione (si applicheranno gli obblighi imposti dalla disciplina dell'imprenditore commerciale).</li> </ul> <p>Possono anche costituirsi due distinte fondazioni, la prima con l'obiettivo della gestione patrimoniale, di mero finanziamento, ma anche con funzioni direttive, detta <i>fondazione holding</i>, col il compito di gestire le risorse e destinarle ad una o <i>altre fondazioni subordinate</i>.</p>	

# I Comitati

## Introduzione

I comitati sono enti non commerciali regolamentati nel Libro primo, Titolo II, Capo III delle associazioni non riconosciute e dei comitati, del codice civile (art. 36 – 42 c.c.).

***Def: Il comitato è costituito da più persone che si vincolano con un contratto per perseguire uno scopo comune, formando un patrimonio da destinare al raggiungimento dello scopo.***

Il comitato, pur avendo degli elementi comuni sia con le associazioni (organizzazione composta da persone) che con le fondazioni (l'obiettivo è costituire un fondo comune per il raggiungimento di uno scopo) costituisce comunque una figura a sé stante nel panorama giuridico e si può comunque affermare che lo scopo per cui si costituisce un comitato è generalmente uno scopo di interesse pubblico ed in ogni caso non egoistico.

Per la costituzione di un comitato non sono richieste forme particolari; solamente nel caso il comitato intenda ottenere la personalità giuridica l'atto costitutivo deve avere la forma dell'atto pubblico e va richiesta nelle stesse modalità previste per le associazioni riconosciute.

## I soggetti

Soggetti	Descrizione
<b>I promotori</b>	<p>Sono le persone che sottoscrivono il contratto dal quale ha origine il comitato. Il loro compito è quello di promuovere la realizzazione dell'opera di interesse collettivo assumendone l'iniziativa, ne firmano il programma e favoriscono la raccolta dei fondi necessari.</p> <p>Non è necessario che effettuino versamenti personali.</p>
<b>Gli organizzatori</b>	<p>Sono soggetti che assumono la responsabilità di conservare e destinare allo scopo annunciato dal comitato i fondi raccolti dai promotori. Ai sensi dell'art. 41 c.c. gli organizzatori e coloro che assumono la gestione dei fondi raccolti sono responsabili personalmente e solidalmente della conservazione dei fondi e della loro destinazione allo scopo annunciato.</p> <p>Queste figure, si presentano come gli amministratori di una fondazione; essi non hanno sui fondi poteri di disposizione ma il loro potere deriva esclusivamente dal programma che è stato annunciato al pubblico e al quale i sottoscrittori hanno aderito.</p> <p>Se il programma nulla dice in merito agli organizzatori, tale ruolo viene ricoperto dai promotori che assumono il duplice ruolo di promotori/organizzatori.</p>
<b>I sottoscrittori</b>	<p>Il sottoscrittore è colui che aderisce al programma predisposto dai promotori ed offre il proprio contributo versando un'oblazione, il versamento della quale risulta essere l'unico dovere del sottoscrittore nei confronti del comitato.</p>

## Responsabilità del comitato

Per quanto riguarda la responsabilità del comitato, l'art. 41 c.c. stabilisce che qualora il comitato non abbia ottenuto la personalità giuridica i suoi componenti rispondono personalmente e solidalmente delle obbligazioni assunte. Il comitato può stare in giudizio nella persona del suo presidente.

# Le cooperative sociali

## Introduzione

Le cooperative sociali sono disciplinate dalla legge 8 novembre 381/1991. Si tratta di una legge quadro, che rimanda alle leggi regionali le ulteriori specificazioni; per tutto ciò che non è disciplinato dalla suddetta normativa o dalle circolari del Ministero del Lavoro e dell'INPS, ci si rifà alle disposizioni attinenti le cooperative in generale, legge 52/1992 «Nuove norme in materia di società cooperativa».

Le cooperative sociali, benché siano dotate di forma societaria, sono collocate fra gli enti non profit per lo scopo che esse perseguono, cioè «l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini». Esse costituiscono vere e proprie “imprese sociali” marcatamente differenti rispetto alle imprese commerciali, in quanto le prime non hanno come scopo prevalente la crescita economica, bensì il miglioramento del benessere sociale, seppur attraverso una gestione efficiente ed un utilizzo razionale delle risorse.

Inoltre per effetto del D.Lgs. 460/1997 che ha istituito questa figura, le cooperative sociali sono di diritto considerate ONLUS, data l'attività svolta, nel rispetto della loro struttura e della loro finalità.

## Tipologia di servizi offerti

Queste cooperative offrono generalmente due tipi di servizi:

- **Tipo A** (servizi socio-sanitari ed educativi a favore di anziani, portatori di handicap, minori eccetera).
- **Tipo B** (attività diverse – agricole, industriali, commerciali o di servizi – finalizzate all'inserimento lavorativo delle persone svantaggiate).

Tali servizi, grazie alla circolare 153/96 del Ministero del lavoro e previdenza sociale possono essere ora svolti congiuntamente, a condizione che:

1. Le tipologie di svantaggio e/o le aree di intervento esplicitamente indicate nell'oggetto sociale siano tali da postulare le attività coordinate per l'efficace raggiungimento delle finalità attribuite alle cooperative sociali;
2. L'organizzazione amministrativa delle cooperative sociali consente la netta separazione delle gestioni relative alle attività esercitate ai fini della corretta applicazione delle agevolazioni concesse dalla vigente normativa.

## Tipologia di soci

Soci	Caratteristiche
<b>Prestatori</b>	Sono coloro che ricevono una qualche utilità economica per il fatto di effettuare una prestazione. Quindi saranno i soci dipendenti, i soci che hanno stipulato un rapporto libero professionale, oppure coloro che ricevono delle prestazioni in natura (vitto, alloggio) per l'attività svolta.
<b>Fruitori</b>	Sono coloro che ottengono il soddisfacimento di un loro bisogno grazie allo svolgimento dell'attività da parte della cooperativa.
<b>Volontari</b>	Sono quei soci che operano in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà. Il loro numero non può superare la metà del numero complessivo di soci.

## Costituzione

La costituzione delle cooperative sociali avviene per atto pubblico. Successivamente alla loro costituzione, devono essere assolti taluni adempimenti:

- Entro 20 giorni dalla data di costituzione il notaio deve iscrivere la cooperativa nel Registro delle imprese, presso la Camera di commercio.
- Successivamente, devono obbligatoriamente iscriversi all'albo delle società cooperative, gestito con modalità informatiche dal Ministero delle attività produttive, nonché negli albi regionali.
- Entro 30 giorni dall'iscrizioni nel Registro delle imprese devono:
  - Denunciare l'inizio dell'attività all'Ufficio IVA;
  - Depositare l'atto costitutivo all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette;
  - Depositare l'atto costitutivo e lo statuto presso la Direzione Provinciale del lavoro.
- Inoltre devono iscriversi all'anagrafe delle ONLUS. (Dal 1° aprile 2010, tutte le imprese, per presentare le proprie domande di iscrizione e variazioni devono utilizzare la "Comunicazione Unica", un nuovo strumento introdotto dall'art. 9 della legge 40/2007 che permette di presentare tutte le domande e denunce di competenza di tutti gli enti coinvolti (INPS; INAIL, Agenzia delle Entrate, Albo delle imprese Artigiane, Ministero del Lavoro), attraverso un unico deposito al Registro delle Imprese, da effettuare esclusivamente con modalità telematica e con la firma digitale).

Per quanto attiene invece alla sfera societaria di queste organizzazioni, l'art 2519 c.c. dispone che alle cooperative si applicano in quanto compatibili le disposizioni sulla s.p.a. con 2 possibili variazioni:

- Se il numero di soci cooperatori è inferiore a venti, oppure l'attivo dello stato patrimoniale non è superiore ad 1 milione di euro, lo statuto può prevedere che trovino applicazione, in quanto compatibili, le norme sulla s.r.l.
- Se la base sociale è composta da tre a otto soci, si applica invece obbligatoriamente la disciplina della s.r.l..

## Regime tributario

Discorso a parte merita il regime tributario delle cooperative sociali, il quale oltre alle agevolazioni fiscali previste per le cooperative in genere, prevede alcune agevolazioni specifiche di seguito riportate.

Imposta	Agevolazioni previste
<b>Imposte dirette</b>	Sono soggette al regime impositivo previsto per le società di capitali (IRES e IRAP); quali ONLUS, di diritto fruiscono delle seguenti agevolazioni:
	A favore delle cooperative di produzione e lavoro è prevista: <ol style="list-style-type: none"> <li>a. L'esenzione da IRES, se l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità non è inferiore al 50% dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi, esclusi quelli relativi alle materie prime e sussidiarie;</li> <li>b. La riduzione del 50% dell'IRES, se l'ammontare delle retribuzioni corrisposte ai soci è inferiore al 50% ma non al 20% dell'ammontare complessivo degli altri costi.</li> </ol>
	Tali agevolazioni si applicano a condizione che: <ol style="list-style-type: none"> <li>a. I soci siano lavoratori ed esercitino l'arte o il mestiere corrispondenti alla specialità della cooperativa di cui fanno parte</li> <li>b. Non esercitino in proprio imprese identiche o affini a quella della cooperativa.</li> </ol>
	Inoltre sono ammesse in deduzione dal reddito imponibile le somme erogate ai soci lavoratori a titolo di integrazione delle retribuzioni fino al limite dei salari correnti aumentati del 20%.
	L'Art. 12 della legge 904/1977 prevede che non concorrono a formare il reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi le somme desti-

	<p>nate alle riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sottoqualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento.</p> <p>Tale norma no si applica:</p> <p>a. Alle società cooperative e loro consorzi a mutualità prevalente che sono iscritti all'Albo delle cooperative, sezione cooperative a mutualità prevalente per le quote del:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 20% degli utili netti annuali delle cooperative agricole e loro consorzi, delle cooperative della piccola pesca e loro consorzi;</li> <li>• 30% degli utili netti annuali delle altre cooperative e loro consorzi.</li> </ul> <p>b. Alle società cooperative e loro consorzi diverse da quelle a mutualità prevalente per la quota de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 30% degli utili netti annuali, a condizione che tale quota sia destinata a una riserva indivisibile statutariamente prevista.</li> </ul> <p>c. Alle cooperative sociali e loro consorzi di cui alla legge 381/1991.</p>
	<p>Inoltre è applicabile anche alle cooperative sociali:</p> <p>a. L'esclusione dalla base imponibile della quota di utili destinata all'aumento gratuito del capitale, nei limiti della variazione annua dell'indice ISTAT;</p> <p>b. La deducibilità delle somme devolute ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Iva</b></p>	<p>È prevista l'applicazione dell'IVA nella misura ridotta del 4% con riferimento alle prestazioni: «socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili o ovunque rese, i favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza» rese sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale. Inoltre ciò consente la totale detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi.</p>
<p><b>Imposta sulle successioni e donazioni</b></p>	<p>È prevista l'esenzione dall'imposta con riferimento a tutti i trasferimenti di beni per successione o donazione a favore delle cooperative sociali.</p>
<p><b>Altre imposte indirette</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Esclusione dal pagamento dell'imposta di bollo degli atti costitutivi e modificativi e degli atti di ammissione e recesso dei soci; sono inoltre tenute al versamento dei diritti di segreteria ridotti del 50%.</li> <li>• Esenzione dall'imposta di registro degli atti di nomina e accettazione delle</li> </ul>

	<p>cariche sociali e degli atti che comportano variazione del capitale sociale per i quali non è previsto l'obbligo di registrazione.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Esenzione dalle tasse sulle concessioni governative dovute per l'iscrizione nel Registro delle imprese degli atti costitutivi e degli atti soggetti ad iscrizione.</li><li>• Riduzione ad un quarto delle imposte catastali ed ipotecarie, dovute a seguito della stipula di contratti di mutuo, di acquisto o di locazione, relativi ad immobili destinati all'esercizio dell'attività sociale.</li><li>• Esenzione dal pagamento dell'ICI, relativa a fabbricati utilizzati per finalità rieducative di handicappati, dichiarati inagibili e successivamente recuperati per essere destinati ad attività di assistenza, finché permane tale destinazione.</li></ul>
--	---

Sono comunque fatte salve le norme di maggior favore che le leggi speciali attribuiscono a questi soggetti rispetto alle norme sulle ONLUS.

# Le O.N.G

## Introduzione

La figura di istituzioni private definite Organizzazioni Non Governative (ONG) è prevista dalla legge 16 dicembre 1987, n. 49.

L'art. 28 della legge n. 49 dispone che: «le ONG, che operano nel campo della cooperazione con i Paesi in via di sviluppo, possono ottenere il riconoscimento di idoneità: per la realizzazione di programmi a breve e medio periodo nei Paesi in via di sviluppo; per la selezione, formazione e impiego dei volontari in servizio civile; per attività di formazione in loco di cittadini dei Paesi in via di sviluppo. Le organizzazioni idonee per una delle suddette attività possono inoltre richiedere l'idoneità per attività di informazione e di educazione allo sviluppo ...».

## Riconoscimento di idoneità

Con le modifiche passate al vaglio del Parlamento nel 2003, il riconoscimento di idoneità è garantito a tutte le organizzazioni costituite ai sensi della legislazione nazionale di uno Stato membro dell'Unione europea o di un altro Stato aderente all'accordo sullo spazio economico europeo. Le ONG possono ottenere tale riconoscimento di idoneità per le finalità citate, presentando una apposita domanda alla Direzione generale per la cooperazione allo sviluppo, rispettando le modalità e le condizioni richieste dalla legge, le quali, ai sensi dell'art 28, comma 4, della legge n. 49/1987, possono essere così riassunte:« risultino regolarmente e correttamente costituite, abbiano come fine quello di svolgere attività di cooperazione allo sviluppo in favore delle popolazioni del terzo mondo, non perseguano scopi di lucro e prevedano l'obbligo di destinare ogni provento, anche derivante da attività commerciali accessorie o da altre forme di autofinanziamento, per fini istituzionali e non abbiano, comunque, rapporti di dipendenza da enti con finalità di lucro, ne siano collegate in alcun modo a interessi di enti pubblici o privati aventi scopo di lucro».

L'ottenimento dell'idoneità da parte delle ONG comporta:

- Possono essere concessi contributi per le attività da loro promosse, in maniera non superiore al 70% dell'importo delle iniziative programmate;
- Possono essere loro assegnati specifici programmi di cooperazione, i cui oneri sono finanziati dalla Direzione generale per la cooperazione allo sviluppo;
- Per le operazioni effettuate nei confronti delle Amministrazioni dello Stato e di ONG riconosciute che prevedono il trasporto e la spedizioni di beni all'estero in attuazioni di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo, non sono soggette all'IVA; analogo beneficio compete per le importazioni di beni destinati alle medesime finalità.

Si ricorda inoltre che le attività di cooperazioni svolte dalle ONG riconosciute idonee non costituiscono, ai fini fiscali, attività commerciali.

Inoltre per effetto del D.Lgs. 460/1997, le ONG sono di diritto considerate ONLUS, data l'attività svolta, nel rispetto della loro struttura e della loro finalità.

## Adempimenti amministrativi

Con il decreto n. 337 del 15 settembre 2004, il Ministero degli affari esteri ha fissato la : « Nuova disciplina delle cooperazioni dell'Italia con i Paesi in via di sviluppo» prevedendo una serie di patti in relazione agli adempimenti amministrativi previsti per le ONG, dei quali riportiamo una sintesi:

- 1) E' stata definita, nel **rendiconto finanziario**, la tipologia di documento contabile da presentare ai fini dell'approvazione dei rapporti intermedi e finali. A tal proposito è sufficiente indicare nel rendiconto, con il criterio di cassa, le sole uscite della ONG sia in Italia che nel Paese beneficiario degli aiuti relativamente al progetto finanziato.
- 2) Obbligo della relazione di attendibilità del **revisore** quale documento accompagnatorio dei rapporti parziali e finali da presentare al Ministero affari esteri (MAE) da parte delle ONG beneficiarie di finanziamenti. A questo proposito il legislatore ha previsto:
  - Viene fissato un limite minimo di tre anni di iscrizione al Registro dei revisori contabili affinché un revisore possa emettere la relazione;
  - Viene fissato il principio secondo cui la relazione di attendibilità può essere sottoscritta esclusivamente da un singolo revisore e non da una società di revisione o da più revisori;
  - Il revisore deve verificare se sussiste una corrispondenza tra il rendiconto finanziario e la documentazione giustificativa rispetto al piano finanziario del progetto.

Se le ONG dovessero superare il limite previsto di entrate per questa tipologia di organizzazioni (originariamente di 2 miliardi di lire), dovrebbero presentare una duplice tipologia di relazione da parte del revisore:

- una di *attendibilità* per ogni progetto finanziato e rendicontato;
- una di *controllo complessiva* su tutte le attività dell'anno realizzate dalla ONG che accompagni il rendiconto finale annuo.

Si ritiene inoltre necessario che le ONG si dotino di una o più procedure interne, per la tenuta e la rilevazione dei dati contabili per rendere più semplici e più trasparenti i fatti amministrativi.

- 3) Viene previsto un termine preciso di 180 giorni dall'approvazione del rendiconto finale del progetto da parte del MAE, trascorso il quale automaticamente, si intendono svincolate le polizze fideiussorie a suo tempo presentate.

## Aspetti fiscali

I principali aspetti fiscali inerenti le ONG sono sintetizzati nella seguente tabella; Queste agevolazioni valgono solo in riferimento alle ONG riconosciute idonee dal Ministero degli Esteri ai sensi dell'art. 28 della legge n.49/87 (elenco reperibile presso il sito del Ministero stesso)

È importante prima di tutto precisare come alcune di queste agevolazioni vengono previste poiché le ONG vengono automaticamente comprese tra le ONLUS e quindi si estende automaticamente loro la «soggettività fiscale ONLUS». Sono comunque fatte salve le norme di maggior favore che le leggi speciali attribuiscono a questi soggetti rispetto alle norme sulle ONLUS, specificando che non è comunque possibile cumulare più agevolazioni in riferimento ad un singolo atto.

Articolo	Deducibilità/detraibilità
<b>Art. 10, comma, lett. g) T.U.I.R.</b>  <b>Art. 100, comma 2, lett. a) T.U.I.R.</b>	I contributi, le donazioni e le oblazioni corrisposti da persone fisiche o da imprese (siano esse enti non commerciali residenti e non residenti), in favore di ONG operanti nel campo della cooperazione con i Paesi in via di sviluppo, sono deducibili dal reddito complessivo per un importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato.
<b>Art. 10, comma 3° T.U.I.R.</b>  <b>Art. 5, comma 1° - 2° comma T.U.I.R.</b>	Gli oneri relativi a contributi, donazioni e oblazioni in favore di ONG, sostenuti dalle s.s. si deducono dal reddito complessivo dei singoli soci proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili (tali quote si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci, a meno che questi non abbiano pattuito diversamente).
<b>Art. 14 del D.L. 35/2005</b>	È consentita la deducibilità delle erogazioni liberali (in denaro o in natura) effettuate a favore delle ONG nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70000 euro annui.  Presupposto per l'applicazione della disposizione illustrata è la tenuta, da parte del soggetto che riceve le erogazioni, di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonché la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria.

# Le società di mutuo soccorso

## Introduzione

Le società di mutuo soccorso sono disciplinate dalla legge 3818/1886 e aderiscono alla Fimiv (Federazione italiana della mutualità integrativa volontaria) o sono ad essa collegate attraverso coordinamenti regionali.

La mutualità volontaria rappresentata dalle società di mutuo soccorso, svolge una funzione riconosciuta in campo sociale, assistenziale e culturale, oltre che di salvaguardia di un prezioso patrimonio storico che risale al periodo della costruzione dell'Unità d'Italia.

## Ambiti e modalità d'intervento

Le società di mutuo soccorso sono principalmente impegnate in attività sanitarie e socio-assistenziali, provvedono alla copertura dei bisogni dei soci e dei loro familiari a seguito di malattia, infortunio o particolari eventi che incidono sulla vita e sulla capacità lavorativa, fornendo servizi, sussidi in caso di malattia e rimborsi per una vasta gamma di spese: ricoveri in case di cure, analisi di laboratori eccetera.

A seguito dell'evoluzione del sistema assistenziale italiano grazie all'integrazione della spesa sanitaria attraverso strumenti di contrattazione collettiva, l'azione sussidiaria delle società di mutuo soccorso ha potuto manifestare la sua flessibilità, sviluppando tra diverse modalità d'intervento:

- coperture sanitarie rivolte alle singole persone ed ai loro familiari, che esprimono il rapporto associativo come volontà individuale;
- pacchetti di prestazioni e servizi rivolti a gruppi di lavoratori della stessa azienda o della stessa categoria professionale che esprimono il rapporto associativo come volontà collettiva non contrattualizzata;
- prestazioni sanitarie e servizi rivolti a tutti i dipendenti di un'azienda o di un gruppo di aziende che esprimono il rapporto associativo come volontà mediata da una contrattazione aziendale interna o nazionale di categoria.

## Fondi sanitari integrativi: caratteristiche e iscrizione all'anagrafe

La legge 24 dicembre 2007 n. 244, meglio conosciuta come Legge Finanziaria dello Stato per il 2008 ha rilevato come l'attuale sistema dell'assistenza sanitaria integrativa si basa sulle prestazioni fornite da enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale o da Fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale. In particolare i fondi sanitari integrativi, possono assumere la forma di Società di mutuo soccorso dovendo comunque tutti operare negli ambiti di intervento stabiliti dal Ministro della Salute. Le modalità tecniche cui attenersi per l'iscrizione all' Anagrafe fondi sanitari sono:

- la registrazione e iscrizione dei fondi sanitari e quindi delle corrispondenti Società di mutuo soccorso (che doveva essere formalizzata entro il 30 aprile 2010 e rinnovata annualmente entro il 31 luglio di ogni anno).
- la gestione delle informazioni sull'attività svolta nell'anagrafe.

All'atto dell'iscrizione all'Anagrafe (oppure del rinnovo) deve essere fornita una certificazione del legale rappresentante indicante:

- il totale delle risorse impegnate per le prestazioni fornite;
- il rapporto percentuale tra le prestazioni vincolate e tutte le altre prestazioni;
- l'ammontare delle somme impiegate per le prestazioni con risorse vincolate, pari almeno al 20% del totale delle risorse destinate alle prestazioni agli associati da individuarsi in:
  - prestazioni socio-sanitarie a favore di persone non autosufficienti, sia presso le loro abitazioni che presso strutture esterne;
  - prestazioni sanitarie finalizzate al recupero di persone temporaneamente inabili al lavoro a causa di infortunio o malattia
  - prestazioni odontoiatriche, includendo anche protesi dentarie;
  - prestazioni di assistenza socio-sanitaria per soggetti non autosufficienti, per favorirne l'autonomia e la permanenza a casa, ma anche prevedendo la possibilità di ammissione a strutture residenziali e semiresidenziali per persone non assistibili a domicilio.

In mancanza di tali requisiti si perderanno le attuali agevolazioni fiscali.

## Costituzione e personalità giuridica

Come disposto dall'art. 3 della legge 15 aprile 1886, n. 3818 la costituzione della Società di mutuo soccorso e l'approvazione del relativo statuto devono risultare da atto notarile.

In considerazione dell'attività svolta e tenuto conto della rilevanza sociale dell'ente, la legge del 1886 prevede un sistema di attribuzione della personalità giuridica "di diritto" e costituisce l'ente collettivo come soggetto distinto dalle persone dei soci.

La procedura per l'acquisizione della personalità giuridica prevede che l'ente provveda, una volta che si è costituito con atto notarile, a depositare l'atto costitutivo o Statuto presso la Cancelleria del Tribunale per l'emanazione del relativo provvedimento di omologa finalizzato all'acquisizione della personalità giuridica; Il tribunale opera un mero controllo di legittimità dell'atto; In questo senso, l'atto di omologa dello Statuto rappresenta l'unico atto di natura giudiziale idoneo a conferire alla società di mutuo soccorso la personalità giuridica; Non è invece prevista l'iscrizione di tali organizzazioni presso il Registro delle Imprese.

### Registro delle notizie economiche e amministrative (REA)

Non dovendo essere iscritte al Registro delle Imprese, le società di mutuo soccorso risultano invece iscrivibili al *Repertorio delle notizie economiche e amministrative (REA)* ai sensi dell'art. 9, 2° comma, del D.P.R. 7 dicembre, 1995, n. 581. In questo caso si può rilevare come la denuncia al Repertorio oltre ad avere, la funzione di certificazione anagrafica e di pubblicità, ricerca anche «l'acquisizione e l'utilizzazione da parte delle Camere di Commercio di ogni altra notizia di carattere economico, statistico e amministrativo non prevista ai fini dell'iscrizione nel Registro delle Imprese e nelle sue sezioni, evitando in ogni caso duplicazioni di adempimenti a carico delle imprese». Le società di mutuo soccorso sono soggette alla vigilanza del Ministero del Lavoro e della Previdenza sociale, vigilanza che dovrà esercitarsi con le stesse modalità previste per le società cooperative.

# Le ONLUS

## Introduzione

Il D.Lgs. 4 dicembre 1997 n. 460 ha riordinato la normativa fiscale sugli enti non profit ed ha istituito la nuova figura delle ONLUS (organizzazioni non lucrative di utilità sociale).

Le ONLUS non sono nuovi soggetti che si aggiungono a quelli già esistenti, ma sono un “contenitore” fiscale nel quale entrano o possono entrare vari soggetti giuridici in possesso dei requisiti previsti dalla legge, destinatari di uno specifico regime tributario di favore. A questo proposito la relazione illustrativa del D.Lgs. n. 460 del 1997 evidenzia che dall’estensione automatica della «soggettività fiscale ONLUS» consegue che gli enti in questione possono beneficiare anche delle norme agevolative recate dal suddetto decreto «senza necessità di dover previamente modificare la loro struttura organizzativa e funzionale, né di dover rispettare i requisiti richiesti nell’art. 10 per la generalità delle ONLUS». Sono inoltre fatte salve le norme di maggior favore che le leggi speciali attribuiscono a questi soggetti rispetto alle norme sulle ONLUS (in sostanza l’ente può scegliere se applicare la normativa relativa alle ONLUS o quella dettata dalla normativa speciale ponderando la convenienza tra le diverse previsioni agevolative).

Con la creazione delle ONLUS si intende favorire, lo sviluppo di settori produttivi avanzati nel campo della cultura, dello sport e della solidarietà sociale, con l’obbiettivo anche di creare nuove opportunità di lavoro, oltre che di migliorare gli ambiti sociali interessati.

Per le ONLUS, ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale. È quindi stabilito che i proventi derivanti dall’esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

## I soggetti

Possono diventare ONLUS i seguenti soggetti:

- Le associazioni
- Le fondazioni
- I comitati
- Le società cooperative
- Altri enti privati con o senza personalità giuridica

La norma sulle ONLUS è sostanzialmente rivolta agli enti non commerciali, anche se con una forzatura, legata alle attività esercitate, possono essere ONLUS anche le cooperative. Ma questi soggetti, in quanto per natura enti commerciali, sono per questo esclusi dall'art.150 del T.U.I.R., che riguarda il mondo degli enti non commerciali. Di fatto per le cooperative valgono tutte le norme agevolative proprie del settore, in particolare è applicabile ad esse l'art. 12 della legge 907/1977, che consente alle cooperative di raggiungere lo stesso obiettivo di non imponibilità dei redditi conseguiti, condizione che essi vengano accantonati e reinvestiti nell'attività istituzionale, così come avviene per le ONLUS.

Discorso a parte meritano le fabbricerie, per le quali il Consiglio di Stato, ha ritenuto ammissibile la possibilità di acquisire tale qualifica, dal momento che perseguono una delle finalità elencate nel decreto n. 460/199, è cioè la tutela, la promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico, di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089. Naturalmente, per acquisire tale qualifica, le fabbricerie devono creare un ramo ONLUS, stabilendone lo statuto per adattarlo alle previsioni del citato decreto n. 460/1977, soprattutto per quello che riguarda il divieto di distribuire utili, le regole di contabilità eccetera.

### Tipologie di ONLUS

Tipologia di ONLUS	Caratteristiche
<b>ONLUS «normali»</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• associazioni, comitati, fondazioni, società cooperative e altri enti di carattere privato con o senza personalità giuridica che si conformano alle disposizioni dell'art. 10, commi 1-7.</li></ul>
<b>ONLUS «di diritto»</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• organizzazioni di volontariato di cui alla legge n. 266/91, iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano;</li><li>• organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge n. 49/87;</li></ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• cooperative sociali di cui alla legge n. 381/91;</li> <li>• consorzi di cooperative che hanno la base sociale formata 100% da cooperative sociali.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• non sono obbligate a inserire nello statuto le clausole previste dal primo comma dell'art. 10;</li> <li>• non devono inviare comunicazione alla direzione regionale delle Entrate per l'iscrizione all'anagrafe delle ONLUS.</li> </ul>
<b>Enti con «ramo ONLUS»</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese;</li> <li>• associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lett. E) della legge 287/91 le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno.</li> </ul>

**Enti che possono diventare parzialmente ONLUS (in base al comma 9, art. 10 del D.Lgs. 460/1997)**

<b>Soggetti</b>	
<b>Le associazioni di promozione sociale</b>	
<b>Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose riconosciute dallo Stato.</b>	<p>Gli enti ecclesiastici possono acquistare la qualifica di ONLUS:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• limitatamente alle singole attività di cui alla lett. a), comma 1, art. 10 D.Lgs. n. 460/97 (quelle orientate a fini di solidarietà sociale);</li> <li>• a condizione di tenere apposite e distinte registrazioni contabili;</li> <li>• subordinatamente alla predisposizione e deposito di un apposito regolamento, nella forma della scrittura privata registrata, che recepisca le previsioni dall'art. 10;</li> <li>• con efficacia dell'iscrizione nell'anagrafe unica delle ONLUS;</li> <li>• senza la necessità di rispettare le disposizioni civili in tema di costituzione, struttura ed estinzione delle persone giuridiche private.</li> </ul> <p>Tutti questi adempimenti permettono di estendere all'ente ecclesiastico, con riferimento alle sole attività del «ramo» ONLUS, le agevolazioni fiscali previste per le organizzazioni di utilità sociale.</p>

## Enti che non possono assumere la qualifica di ONLUS

Soggetti	Motivi
<b>Gli enti pubblici</b>	Questi enti per legge perseguono obiettivi sociali e per essi è già prevista l'esclusione dalle imposte dirette dall'art. 74 del T.U.I.R.
<b>Le fondazioni bancarie</b>	Le fondazioni bancarie restano enti non commerciali e generalmente non sono coinvolte direttamente nella gestione delle attività prevista per le ONLUS. Esse per definizione supportano tali attività con erogazioni liberali e quindi non possono essere esse stesse ONLUS. Semmai possono favorire il sorgere di tali soggetti.
<b>Le IPAB</b>	Queste categorie hanno lo scopo di favorire i propri associati o di perseguire finalità politiche che non rientrano direttamente nelle previsioni delle ONLUS.  Sono soggetti che saranno certamente legati con il mondo delle ONLUS a vario titolo, ma non possono assumerne direttamente la qualifica.
<b>Le società commerciali diverse da quelle cooperative</b>	
<b>I partiti politici e i movimenti politici;</b>	
<b>Le organizzazioni sindacali</b>	
<b>Le associazioni dei datori di lavoro</b>	
<b>Le associazioni di categoria</b>	
<b>I soggetti non residenti</b>	I requisiti necessari per la qualificazione di un soggetto nell'ambito delle ONLUS, non consentono di ricomprendere in tale tipologia soggettiva gli enti non residenti, ciò anche in assenza di un'espressa esclusione normativa in tal senso.

Ultima annotazione riguarda la possibilità di diventare ONLUS per le fondazioni che annoverino, tra i propri soci, soggetti esclusi dalla normativa. L'Agenzia delle Entrate a tal proposito ha espresso un parere positivo, ponendo altresì come condizione affinché una fondazione possa assumere la qualifica di ONLUS, la verifica del ruolo e del peso che hanno nell'organizzazione i soggetti pubblici o privati «esclusi», eventualmente presenti tra gli aderenti. Essi non devono comparire in numero prevalente o comunque esercitare «un'influenza dominante nelle determinazioni dell'organizzazione».

## I settori di attività

Settori di attività delle ONLUS	Attività considerate sempre inerenti a finalità di solidarietà sociale	Attività considerate inerenti a finalità di solidarietà sociale solo se svolte a favore di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari o a favore di componenti della collettività estere, limitatamente agli aiuti comunitari	Attività direttamente connesse (non prevalenti rispetto alle attività istituzionali e con proventi che non superino il 66% delle spese complessive dell'organizzazione).
<b>Assistenza sociale e socio-sanitaria</b>	Assistenza sociale e socio-sanitaria		
<b>Assistenza sanitaria</b>		Assistenza sanitaria	Assistenza sanitaria
<b>Beneficenza</b>	Beneficenza		
<b>Istruzione</b>		Istruzione	Istruzione
<b>Formazione</b>		Formazione	Formazione
<b>Sport dilettantistico</b>		Sport dilettantistico	Sport dilettantistico
<b>Tutela patrimonio artistico</b>	Tutela patrimonio artistico		
<b>Tutela ambiente e natura</b>	Tutela ambiente e natura		
<b>Promozione culturale e arte</b>	Promozione cultura e arte con apporti economici da parte dell'Amministrazione centrale dello Stato	Promozione cultura e arte	Promozione cultura e arte

<b>Tutela diritti civili</b>		Tutela diritti civili	Tutela diritti civili
<b>Ricerca scientifica svolta da fondazioni</b>	Ricerca scientifica svolta da fondazioni		

L'elenco individuato dalla tabella tratta le attività alle quali il legislatore riconosce carattere di interesse collettivo, in attuazione di una precisa indicazione contenuta nell'art. 3, comma 189, lett. a) della legge delega n. 662 del 1996. Tuttavia non basta che le ONLUS operino nei settori specificamente individuati: per fruire delle agevolazioni previste occorre che vi sia in aggiunta anche l'obiettivo di solidarietà sociale.

La legge identifica sostanzialmente due chiavi interpretative delle azioni solidaristiche:

- **Interventi a solidarietà presunta:** ossia azioni che per il particolare settore nel quale si collocano acquistano all'origine la qualificazione di attività solidaristica;
- **Interventi a solidarietà condizionata:** ossia azioni che per poter essere qualificate come solidali debbono essere accompagnate dalla dimostrazione dello stato di bisogno dei soggetti destinatari.

Inoltre il legislatore ha stabilito che si intendono perseguite finalità di solidarietà sociale quando:

*le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie nei settori dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili non sono rese nei confronti di soci associati partecipati, nonché dei fondatori, degli amministratori, dei revisori dei dipendenti e collaboratori, dei donatori loro parenti e società controllate dagli stessi, ma dirette ad arrecare benefici a:*

- *persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;*
- *componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.*

*Le finalità di solidarietà sociale s'intendono comunque realizzate anche quando fra i beneficiari delle attività statutarie vi siano i soggetti nominati poc'anzi, se costoro si trovano nelle condizioni di svantaggio sopra indicate.*

È fatto divieto alle ONLUS di svolgere attività al di fuori di quelle espressamente elencate, ad eccezione delle attività ad esse direttamente connesse; tali attività devono soddisfare almeno uno dei seguenti requisiti:

1. Attività potenzialmente solidali, ma fruite da soggetti per i quali non è possibile dimostrare lo stato di svantaggio: in questo caso il testo normativo delimita la qualifica ai soli settori a solidarietà condizionata;
2. Finalizzazione alla fruizione delle attività istituzionali: in questo caso si parla di «attività accessorie per natura in quanto integrative delle attività istituzionali».

La norma riconduce in sostanza le attività connesse a due tipologie fondamentali:

1. Attività statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura dell'arte e tutela dei diritti civili anche se non rivolte alle persone svantaggiate;
2. Attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse.

L'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che:

- non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali;
- costituiscano fonti per reperire i fondi necessari per finanziare le attività istituzionali dell'organizzazione;
- i relativi proventi non superino il 66% delle spese complessive dell'organizzazione.

Questi limiti hanno la funzione di evitare l'abuso delle agevolazioni concesse alle ONLUS, creando vincoli oggettivi.

Il legislatore ha operato una netta distinzione tra attività istituzionali e attività connesse anche in ambito fiscale:

- le **attività istituzionali** sono del tutto escluse dall'area della commercialità e di conseguenza sono completamente irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi;
- le **attività connesse** mantengono la natura di attività commerciali, ma non concorrono, per espressa previsione del comma 2 dall'art. 150 del T.U.I.R., alla formazione del reddito imponibile.

Inoltre è bene ribadire come l'accessorietà presuppone, un collegamento non solo sul piano funzionale, ma anche e soprattutto su un piano meramente materiale, nel senso che l'attività connessa non deve potersi configurare come un'attività commerciale esercitabile anche separatamente dall'attività istituzionale.

## Detenzione di partecipazioni

L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 83/E del 30 giugno 2005 ha fissato, in merito alla detenzione di partecipazione da parte delle ONLUS, i seguenti punti:

- la detenzione di partecipazioni in società di capitali è consentita alle ONLUS a condizione che il possesso di tali titoli o quote di partecipazione, in considerazione dell'entità della partecipazione e del ruolo effettivamente svolto nella società partecipata, si concretizzi in una gestione statico-conservativa del patrimonio, realizzando un impiego delle risorse patrimoniali finalizzato alla percezione di utili da destinare al raggiungimento degli scopi istituzionali;
- qualora la ONLUS mediante la partecipazione in società assuma funzioni di *coordinamento e direzione* della società partecipata, esercitando un'*influenza dominante* ed incidendo in modo determinante sulle scelte operative degli organi della società stessa, si configura lo svolgimento di una attività non consentita alle ONLUS

In sostanza, l'Agenzia ritiene preclusa alle ONLUS, pena la perdita della qualifica, la possibilità di detenere partecipazioni in società di capitali nel caso in cui, mediante la partecipazione, venga esercitata un'attività di gestione della società partecipata. Tale circostanza ricorre, qualora la ONLUS detenga una partecipazione di controllo nella società partecipata, assumendo un ruolo assimilabile a quello di un'ordinaria controllante. Di nessun valore è la circostanza che l'oggetto della società partecipata sia lo svolgimento di attività analoghe a quelle istituzionali della ONLUS che detiene la partecipazione.

Con riguardo alla detenzione di partecipazioni da parte di ONLUS in società di persone, l'Agenzia afferma che non è compatibile con la qualifica di ONLUS l'assunzione di responsabilità patrimoniale illimitata, atteso il vincolo sulla destinazione del patrimonio imposto dall'art. 10 del D.Lgs. 460/1997.

## Lo Statuto

Di seguito vengono riportati gli elementi che devono essere previsti negli statuti degli enti che vogliono identificarsi come ONLUS.

- lo svolgimento di attività in uno dei settori previsti dalla legge;
- l'esclusivo perseguimento di una finalità di solidarietà sociale;
- il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lett. a) ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;
- il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre ONLUS, che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesimo ed unitaria struttura;
- l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionale e di quelle ad esse direttamente connesse;
- l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentita l'Agenzia per le ONLUS, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- l'obbligo di redigere il bilanci e il rendiconto annuale;
- disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita degli associati e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- l'uso, nella denominazione e in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione «organizzazione non lucrativa di utilità sociale».

## Iscrizione all'anagrafe unica delle ONLUS

Ai sensi dell'art. 11 D.lgs. n.460/1997, i soggetti che intraprendono l'esercizio delle attività previste per le ONLUS ne danno comunicazione entro 30 giorni alla Direzione Regionale delle Entrate (DRE) del Ministero delle finanze nel cui ambito territoriale si trova il loro domicilio fiscale, in conformità ad apposito modello approvato con decreto del Ministro delle finanze (D.M. 19 gennaio 1998) per essere iscritte nell'Anagrafe Unica delle ONLUS. Inoltre deve essere allegata una dichiarazione sostitutiva a firma del legale rappresentate dell'ente, nella quale devono esser attestate le attività svolte e il possesso dei requisiti necessari a configurarsi come ONLUS o in alternativa possono essere allegati, in copia, lo statuto o l'atto costitutivo.

Alla DRE deve altresì essere comunicata ogni successiva modifica che comporti la perdita della qualifica di ONLUS.

L'iscrizione all'anagrafe determina 2 conseguenze:

1. la possibilità dell'utilizzo dell'acronimo ONLUS;
2. il diritto ad usufruire delle agevolazioni fiscali previste per le ONLUS (art. 1, D.M. 266/2003).

Gli effetti dell'iscrizione decorrono dalla costituzione, se la comunicazione viene inviata entro 30 giorni da essa; diversamente decorreranno dal momento in cui viene inviata la comunicazione.

In caso di esito sfavorevole l'ente potrà effettuare una nuova richiesta di iscrizione, completa della documentazione necessaria.

Anche senza l'iscrizione il soggetto esiste e può svolgere la propria attività solidaristica secondo le norme del c.c.

### Attività di controllo

L'Amministrazione finanziaria ha emanato la circolare 14/E del 26 febbraio 2003 dove richiede agli uffici delle imposte di procedere a controlli formali e sostanziali intesi a verificare:

- in primo luogo l'esattezza e la completezza dei dati comunicati;
- alla rispondenza dei dati e dell'attività dichiarati ai presupposti di legge.

La DRE competente effettuerà quindi una verifica in ordine alla:

- regolarità della compilazione del modello di comunicazione;
- sussistenza dei requisiti formali previsti dall'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997;
- presenza in allegato della dichiarazione sostitutiva ovvero dello statuto o dell'atto costitutivo.

Qualora i riscontri evidenzino l'insussistenza dei presupposti necessari per la presenza del soggetto nell'anagrafe, la DRE, dopo aver acquisito il parere dell'Agenzia per le ONLUS, deve comunicare

all'ente interessato l'esito sfavorevole del controllo formale con la seguente cancellazione dall'anagrafe. Da un punto di vista fiscale ciò determina 2 situazioni:

- qualora l'ente iscritto all'anagrafe fosse stato carente, fin dal momento dell'iscrizione, anche di uno solo dei requisiti formali di cui all'art. 10 del D.Lgs. 460/1997, questo comporta la decadenza totale dalle agevolazioni fruite;
- qualora invece la cancellazione sia conseguente al venir meno di uno o più requisiti, la ONLUS decade dalle agevolazioni fiscali fruite dalla data in cui gli stessi requisiti sono venuti meno.

Con la circolare 16 maggio 2005, n. 22/E, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito le modalità di esercizio del controllo relativo alla sussistenza dei requisiti formali per l'uso della denominazione ONLUS, nonché i casi di decadenza totale o parziale dalle agevolazioni previste, in attuazione di quanto disposto dall'art. 11, comma 3, D.Lgs. 460/1997.

La DRE, qualora intenda procedere con la cancellazione di un ente dall' Anagrafe delle ONLUS, è in ogni caso tenuta ad acquisire il parere dell'Agenzia per le ONLUS, il quale si configura come vincolante nel caso in cui la cancellazione sia richiesta:

- a seguito della valutazioni delle segnalazioni provenienti dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria che hanno riscontrato, nell'ambito di autonomi controlli tributari, l'inosservanza in concreto dei requisiti previsti
- qualora si sia riscontrato, successivamente all'iscrizione, il venir meno di uno o più requisiti di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997.
- ai sensi dell'art. 6 del D.M. 266/2003 nell'ipotesi di cancellazione dei soggetti che non provvedono ad integrare l'originaria comunicazione, neppure a seguito del sollecito da parte della DRE.

Per ipotesi diverse da quelle sopra indicate il parere dell'Agenzia per le ONLUS diviene non vincolante. La DRE competente procederà autonomamente, in assenza della risposta, trascorsi 30 giorni dalla richiesta all'Agenzia per le ONLUS, a meno che l'Agenzia non richieda un maggior termine in ragione della necessità di un istruttoria più approfondita.

Il ricorso contro il provvedimento di non iscrizione o di cancellazione è da presentare alla Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede la Direzione regionale che ha emanato il provvedimento (art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992). È previsto inoltre l'obbligo di assistenza tecnica da parte di un professionista abilitato.

### **Casi particolari**

Restano esonerate dall'iscrizione perché considerate ONLUS "di diritto":

- le organizzazioni di volontariato;
- le ONG;

- le Cooperative sociali.

Il D.Lgs. n. 460 prevede invece per gli enti ecclesiastici e le associazioni di promozione sociale la possibilità di essere considerati ONLUS a patto che le finalità siano riconosciute dal Ministero degli Interni, limitatamente all'esercizio delle attività elencate nella lett. a) del comma 1 dell'art. 10 D.Lgs. n. 460. La legge per questi enti esclude il divieto di svolgere attività diverse, ma impone l'obbligo di tenere una contabilità separata per le attività ONLUS.

Per quanto invece concerne il tema delle *articolazioni periferiche di un'associazione nazionale* bisogna distinguere 2 casi:

- se la relazione tra l'associazione nazionale e le sezioni locali è di tipo organico o comunque di appartenenza, sotto il profilo fiscale e anche dal punto di vista civilistico non c'è distinzione soggettiva tra associazione nazionale e strutture periferiche, qualificate come sezioni o articolazioni di una struttura unitaria; da ciò deriva quindi che gli obblighi e gli oneri tributari dovranno essere unitariamente adempiuti dall'Associazione nazionale, ivi compresa l'iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS.
- qualora dall'esame delle singole fattispecie si riscontri la piena autonomia patrimoniale, amministrativa e contabile delle associazioni locali, le stesse si configurano quali enti giuridicamente autonomi la cui autonomia non viene compromessa dal potere di indirizzo di carattere generale attribuito all'associazione nazionale; in particolare gli elementi in base ai quali l'organizzazione locale può qualificarsi come autonomo centro di imputazione di rapporti giuridici, distinto da quello nazionale, sono a titolo esemplificativo:
  - il potere dell'ente di autorganizzarsi secondo una propria disciplina organizzativa autonoma;
  - l'esistenza di un patrimonio proprio e separato idoneo a costituire il fondo comune dell'associazione locale;
  - la redazione di un proprio bilancio o rendiconto distinto da quello nazionale.

In merito all'autorganizzazione della struttura locale, è necessario che la stessa abbia soci propri e un proprio organo assembleare dotato del potere di:

- decidere la propria gestione;
- deliberare provvedimenti modificativi dell'originario statuto;
- nominare i membri dell'organo direttivo;
- deliberare in modo autonomo, se necessario, lo scioglimento dell'ente.

In questo caso tali articolazioni periferiche si iscrivono autonomamente all'anagrafe delle ONLUS.

# Le agevolazioni fiscali per le ONLUS

## Imposte dirette

La più rilevante agevolazione consiste nel fatto che ai fini delle imposte dirette (art. 150 T.U.I.R.):

- per le ONLUS, ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale;
- proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

Occorre precisare che per le ONLUS il reddito complessivo si determina, a norma dell'art. 143 T.U.I.R., sulla base della somma dei redditi appartenenti alle varie categorie reddituali:

- redditi fondiari
- redditi di capitale
- redditi d'impresa
- redditi diversi

La Relazione illustrativa al D.Lgs. 460/1997 ha chiarito che l'esclusione dall'imposizione sui redditi dell'attività complessivamente svolta dalle ONLUS concerne solo i redditi di impresa e che le altre categorie dovranno continuare ad essere assoggettate a tassazione.

## Stipendi superiori al 20% rispetto a quelli previsti dai C.C.N.L.

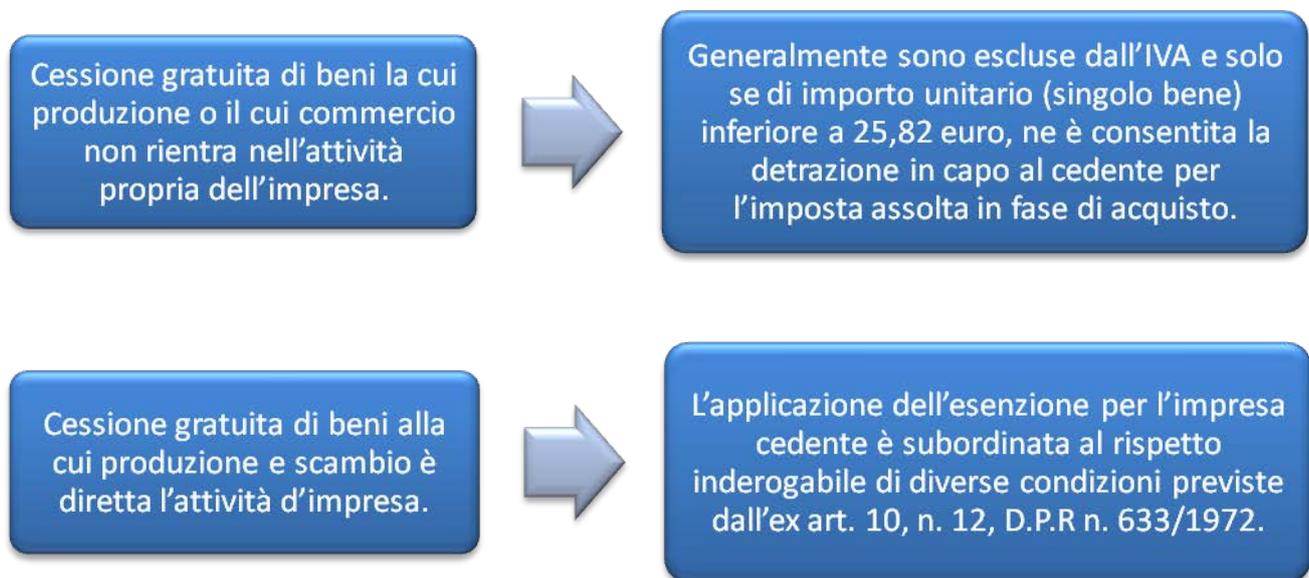
Nella corretta gestione di ONLUS complesse e di grandi dimensioni, si pone il problema di dover acquistare competenze altamente qualificate, che occorre remunerare con stipendi che sono superiori di oltre il 20% rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche. Se ciò avviene si incorre nel rischio di non rispettare la disposizione contenuta nell'art. 10, comma 6, lett. e) del D.Lgs. 4 dicembre 1977, n. 460 la quale stabilisce che si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione: "la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20% rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche". Nella risoluzione n. 294/E del 10 settembre 2002 è stato precisato che la disposizione sopra richiamata è norma antielusiva di tipo sostanziale della quale può essere chiesta la disapplicazione, ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 con apposita istanza alla Direzione regionale competente. La disapplicazione può essere chiesta dalle ONLUS operanti in tutti i settori di attività indicati in precedenza, ogni qual volta possa essere dimostrato che l'operazione attuata non concretizza in realtà un comportamento elusivo, ma risulta conforme, ad esempio, a interessi coerenti e non altrimenti perseguibili dalle ONLUS.

## Imposte indirette

L'art. 14, D.Lgs. n. 460/1997, delinea il quadro generale per l'applicazione dell'IVA nei confronti delle ONLUS. Tale configurazione avviene mediante l'individuazione di diversi regimi soggettivi di esclusione o esenzione dal tributo.

Viene esclusa la rilevanza a fini IVA per le prestazioni pubblicitarie effettuate generalmente da soggetti commerciali, a favore delle ONLUS. Affinché le prestazioni pubblicitarie possano beneficiare della richiamata esclusione ai fini IVA, è necessario che le stesse siano effettuate a titolo gratuito; diversamente devono considerarsi pienamente imponibili IVA.

Altra fattispecie agevolativa riguarda il regime applicabile alle cessioni gratuite di beni, da imprese in favore di ONLUS. In tale circostanza si evidenziano due diverse ipotesi agevolative:



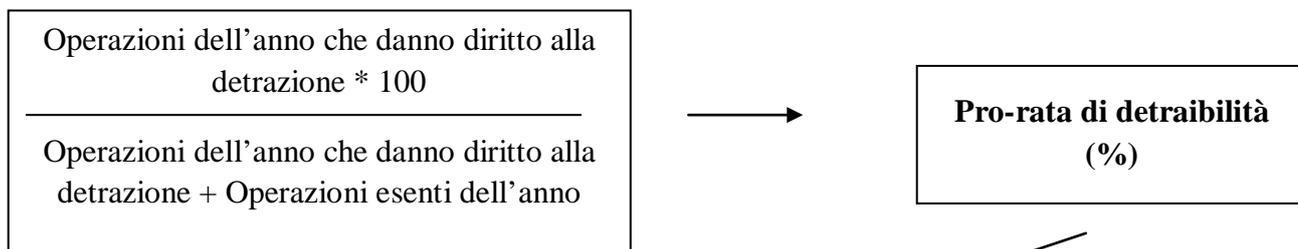
Altro aspetto da sottolineare riguarda la percezione di canoni di locazione su immobili di proprietà; tale locazione non può configurarsi per le ONLUS, né come attività istituzionale, né direttamente connessa ma dovrà ritenersi un mero impiego di capitali ragion per cui tale attività dovrebbe ritenersi idonea a far assumere la soggettività passiva gli effetti IVA.

Sempre dal medesimo art. 14, D.Lgs. n. 460/1997, vengono previste ulteriori agevolazioni in materia di IVA che si caratterizzano per la previsione di regimi soggettivi di esenzione:

<b>ONLUS: OPERAZIONI ESENTI IVA</b>	
<b>Fattispecie delle prestazioni effettuate da ONLUS</b>	<b>Riferimenti normativi</b>
Prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate e da ONLUS.	<b>Art. 10, D.P.R. n. 633/1972</b>
Prestazioni di ricovero e cure rese da enti ospedalieri o da cliniche e casi di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da ONLUS, compresa la somministrazione di medicinali presidi sanitari e vitto, nonché prestazioni di cura rese da stabilimenti termali.	<b>Art. 10, D.P.R. n. 633/1972</b>
Prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e prestazioni didattiche di ogni genere, anche per la formazione l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale.	<b>Art. 10, D.P.R. n. 633/1972, n. 20</b>
Prestazioni socio-sanitarie di assistenza domiciliare o ambulatoriale, comunità e simili, in favore di anziani e inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di Aids, di handicappati psicofisici di minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, resa da organismi di diritto pubblico da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS.	<b>Art. 10, D.P.R. n. 633/1972, n. 27-ter.</b>

Per quanto concerne lo strumento dell'esenzione dall'IVA bisogna tenere in considerazione delle inevitabili limitazioni rispetto alla facoltà di detrazione della medesima imposta assolta sugli acquisti. Al riguardo, l'art. 10, comma 5, D.P.R. n. 633/1972, stabilisce che ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione, sia attività che danno luogo a operazioni esenti, il diritto alla detrazione dell'IVA spetta in misura proporzionale

alla prima categoria di operazioni mediante l'applicazione del pro-rata di detraibilità come di seguito indicato:



**Modalità di applicazione della detrazione IVA in base alla pro-rata**

Nel corso dell'anno la detrazione è operata provvisoriamente con la percentuale di detrazione dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno, mentre per i soggetti che iniziano l'attività la detrazione è operata in base ad una percentuale determinata presuntivamente, salvo conguaglio alla fine dell'anno.

**Esempio**

- **Operazioni attive:**
  - Operazioni imponibili e assimilate (tutte quelle che danno diritto alla detrazione) = 10000 di cui:
    - 9.900 operazioni imponibili
    - 100 operazioni non soggette che danno diritto alla detrazione.
  - Operazioni esenti = 6000 di cui:
    - 5000 inerenti l'attività della ONLUS
    - 1000 non inerenti l'attività della ONLUS
- **Operazioni passive:**
  - Acquisti = 3000

**Operazioni**

*Totale Iva su operazioni attive* (9900\*20%) = 1980

*Totale Iva acquisti* (3000\*20%) = 600

*Pro rata* ((10000\*100)/(10000+(6000-1000))) = 67%

*Iva a debito* (1980 – 402) = 1580

*Iva detraibile* (600 \* 67%) = 402



*Iva che incide la ONLUS* (600-402) = 198

Le ulteriori agevolazioni previste per quanto riguarda diversi tipi di imposte, vengono riassunte nel-

<b>Imposta</b>	<b>Agevolazione prevista</b>
<b>Ritenuta alla fonte</b> <b>D.P.R. 600/1973 art. 28</b>	Alle ONLUS non si applica la ritenuta relativamente ai contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche dato che quest'ultimi risultano non essere imponibili ai fine delle imposte dirette.
	Sui redditi da capitale le ritenute alla fonte sono corrisposte a titolo di imposta.
<b>Imposte di bollo e tasse sulle concessioni governative</b> <b>D.P.R. 642/1972 art. 27bis</b>	Gli atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti o certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da ONLUS, sono esenti in modo assoluto.
<b>Imposta di registro</b>	Sono soggetti a tassa fissa gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento. Se il trasferimento avviene a favore di ONLUS, ciò può avvenire a condizione che la ONLUS dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo entro 2 anni dall'acquisto. Nel caso di dichiarazione mancante o di mancato effettivo utilizzo è dovuto l'imposta nella misura ordinaria, nonché una sanzione amministrativa pari al 30% della stessa imposta.
<b>Imposta sugli spettacoli</b> <b>D.Lgs. 60/1999</b>	È prevista l'esenzione per le attività di intrattenimento svolte occasionalmente dalle ONLUS in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. L'esenzione spetta a condizione che dell'attività di intrattenimento sia data comunicazione prima dell'inizio di ciascuna manifestazione, all'ufficio accertatore territorialmente competente.

la seguente tabella:

## Le erogazioni liberali in denaro e in natura a favore delle ONLUS

Oltre alla nutrita serie di agevolazioni fiscali stabilite per le ONLUS, sono previste diverse agevolazioni per i donatori che effettuano erogazioni liberali sia in denaro che in natura alle ONLUS.

### Erogazioni di denaro da parte di persone fisiche

Norma	Agevolazione	Condizioni
<b>Art. 15, comma 1, lett. i-bis, T.U.I.R.</b>	Gli oneri sostenuti per erogazioni liberali in denaro sono detraibili dall'imposta dovuta sul reddito delle persone fisiche nella misura del 19%. L'importo massimo su cui è possibile calcolare la detrazione è pari a 2065,83 €	Tali oneri non devono essere deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo.
	I contributi associativi a favore delle società di mutuo soccorso, per un importo non superiore a 1291,14 € sono detraibili nella misura del 19%.	Il versamento delle erogazioni e dei contributi deve essere eseguito tramite banca o ufficio postale, oppure mediante sistemi di pagamento quali carte di debito, carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari.
<b>Art. 10, comma 5, D.Lgs. n. 460/1997</b>	Consente la deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali a favore di ONG per un importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato.	Il soggetto erogante non deve usufruire delle detrazioni d'imposta di cui all'art. 15, comma 1, lett. i-bis.

### Erogazioni di denaro da parte di soggetti titolari di reddito d'impresa

Norma	Agevolazione	Condizioni
<b>Art. 100, comma 2, lett. h), T.U.I.R.</b>	I soggetti titolari di reddito di impresa possono dedurre gli oneri derivanti dalle erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 2065,83€ o al 2% del reddito d'impresa dichiarato, a favore delle ONLUS	L'impresa che usufruisce di questa deduzione non può per le medesime erogazioni usufruire delle deduzioni di cui all'art. 100, comma 2, lett. a) e b), T.U.I.R..
<b>Art. 100, comma 2, lett. a), T.U.I.R.</b>	È ammessa la deducibilità fiscale dal reddito di impresa, nel limite del 2% del reddito di impresa dichiarato, delle erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o di culto, di ricerca scientifica.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Il beneficiario deve essere una persona giuridica;</li> <li>2) La stessa deve perseguire esclusivamente una o più attività tra quelle tassativamente indicate dalla legge.</li> </ol>

### Erogazioni con prestiti gratuiti di personale da parte di imprese

Norma	Agevolazione
<b>Art. 100, comma 2, lett. i), T.U.I.R.</b>	È consentito all'impresa, che invia gratuitamente proprio personale dipendente per svolgere del lavoro presso le ONLUS, di dedurre le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati appunto per prestazioni di servizi erogati a favori di ONLUS, nel limite del 5 per mille dell'Ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, così come risultano dalla dichiarazione dei redditi.

## Cessione gratuita di beni alle ONLUS

Prodotti alimentari e farmaci da parte delle imprese che li commercializzano o producono		
Norma	Agevolazione	Condizioni
<p><b>Art. 13 D.Lgs. 460/97 comma 2</b></p>	<p>È consentito alle imprese di cedere alle ONLUS, gratuitamente e senza alcun limite, derrate alimentari e prodotti farmaceutici, altrimenti destinati all'eliminazione dal circuito commerciale, alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa stessa senza che il valore normale di tali beni venga considerato ricavo per l'impresa.</p>	<p><b>Impresa cedente:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• preventiva comunicazione delle singole cessioni di beni al competente Ufficio delle Entrate, mediante raccomandata con avviso di ricevimento; le cessioni di beni facilmente deperibili e di modico valore sono esonerate dall'obbligo della comunicazione preventiva;</li> <li>• annotazione nei registri previsti ai fini IVA, o in apposito prospetto, della quantità e qualità dei beni ceduti gratuitamente in ciascun mese; tale annotazione deve essere effettuata entro il quindicesimo giorno successivo alla cessione dei beni.</li> </ul> <p><b>ONLUS:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• dichiarazione attestante l'impegno ad utilizzare direttamente i beni ricevuti in conformità alle finalità istituzionali e a realizzare l'effettivo utilizzo diretto a pena di decadenza dai benefici fiscali.</li> </ul>
<p><b>Art. 10, numero 12, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633</b></p>	<p>Le cessioni gratuite di beni, alla cui produzione e scambio è diretta l'attività di impresa, a favore delle ONLUS costituiscono operazioni esenti IVA.</p>	<p><b>Impresa cedente:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• emissione fattura, nella quale viene specificata la causale di esenzione, sulla quale andrà apposta una marca da bollo di €1,29 qualora l'importo di fattura sia superiore a €77,47.</li> <li>• comunicazione scritta agli Uffici delle Entrate o, in mancanza, agli Uffici delle Imposte Dirette e ai Comandi della guardia di finanza, con l'indicazione della data, ora e luogo di inizio del trasporto, della destinazione finale dei beni, nonché dell'ammontare complessivo, sulla base del prezzo di acquisto, dei beni gratuitamente ceduti; la comunicazione deve pervenire ai suddetti uffici almeno 5 giorni prima della consegna</li> </ul>

		<p>e può non essere inviata qualora l'ammontare del costo dei beni stessi non sia superiore a €5164,57;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• emissione del documento di trasporto previsto dal D.P.R. 14 agosto 1996, n.472</li> </ul> <p><b>ONLUS:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• dichiarazione con la quale si attesta la natura, qualità e quantità dei beni ricevuti corrispondenti ai dati contenuti nel documento di trasporto.</li> </ul>
--	--	--

**Prodotti non alimentari e farmaci da parte delle imprese che li commercializzano o producono**

<b>Norma</b>	<b>Agevolazione</b>	<b>Condizioni</b>
<b>Art. 13 D.Lgs. 460/97 comma 2</b>	I beni non di lusso alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, diversi da prodotti alimentari e farmaci, per i quali è necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione, qualora siano ceduti gratuitamente alle ONLUS, per un importo corrispondente al costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto complessivamente non superiore al 5% del reddito d'impresa dichiarato, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.	La possibilità di usufruire di questa agevolazione è subordinata alle condizioni viste in precedenza per le cessioni gratuite relativa a farmaci e prodotti alimentari.

Erogazioni liberali in natura previste dalla «più dai meno versi»

Norma	Agevolazione	Condizioni
<p><b>Art. 14, D.L. 35/2005, comma 1</b></p>	<p>Le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società in favore di ONLUS (siano esse ONLUS per opzione, di diritto o parziarie) sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 €annui.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tra i due limiti indicati, la deducibilità è prevista fino al minore dei due; ai fini della rilevazione dei limiti indicati dalla norma si dovrà prendere in considerazione il valore normale del bene;</li> <li>• Il versamento delle erogazioni e dei contributi deve essere eseguito tramite banca o ufficio postato, oppure mediante sistemi di pagamento quali carte di debito, carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari.</li> <li>• Il donante dovrà acquisire una ricevuta da parte del donatario che contenga la descrizione analitica e dettagliata dei beni donati con l'indicazione dei relativi valori;</li> <li>• Tenuta da parte del soggetto che riceve le erogazioni, di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonché la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria.</li> <li>• La deducibilità indicata, non può cumularsi con nessun'altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge e ciò a prescindere dall'importo delle liberalità erogate.</li> </ul>

## Erogazioni effettuate da enti non commerciali residenti e non residenti

Norma	Agevolazione	Condizioni
<b>Art. 147, comma 1, T.U.I.R.</b>	Gli oneri sostenuti da parte di enti non commerciali residenti e non, per erogazioni liberali in denaro a favore delle ONLUS, sono detraibili dall'imposta lorda nella misura del 19%. L'importo massimo su cui è possibile calcolare la detrazione è pari a euro 2.065,83	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le disposizioni non sono cumulabili con riguardo alle medesime erogazioni;</li> <li>• In caso di rimborso degli oneri per i quali si è usufruito della detrazione, l'imposta dovuta per il periodo nel quale l'ente ha conseguito il rimborso è aumentata di un importo pari al 19% dell'onere rimborsato.</li> </ul>
<b>Art. 146, comma 1, T.U.I.R.</b>	Gli oneri derivanti da contributi, donazioni e oblazioni corrisposti da enti non commerciali residenti e non, in favore di ONG sono deducibili dal reddito complessivo per un importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le disposizioni non sono cumulabili con riguardo alle medesime erogazioni;</li> <li>• In caso di rimborso degli oneri dedotti, le somme corrispondenti concorreranno a formare il reddito complessivo del periodo di imposta nel quale l'ente ha conseguito il rimborso.</li> </ul>

## Donazione di una somma equivalente a un'ora di lavoro

Norma	Agevolazione	Condizioni
<b>Risoluzione 160/E del 15 giugno 2009</b>	<p>Ciascun dipendente può chiedere al datore di lavoro di trattenere dallo stipendio l'importo che intende donare, equivalente ad un'ora di lavoro. Questa donazione alla ONLUS consente, in alternativa:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• al datore di lavoro di intervenire in sede di conguaglio riconoscendo la detrazione del 19% dell'importo trattenuto al dipendente e versato alla ONLUS;</li> <li>• per il dipendente di fruire della deducibilità dal reddito complessivo della somma donata.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Necessità di una espressa dichiarazione sottoscritta dal dipendente dalla quale risulti chiaramente la scelta operata per la detraibilità o per la deducibilità</li> <li>• Il datore di lavoro deve farsi carico di raccogliere tutte le ricevute dei versamenti rilasciate dalle ONLUS e consegnarle ai dipendenti.</li> </ul>

## Le scritture contabili

Nel D.P.R. 600/73 è inserito un apposito articolo, 20-bis relativo alle scritture contabile delle ONLUS, in quanto esse costituiscono la principale fonte di prova dell'attività esercitata e possono consentire quindi la verifica della corretta applicazione della legge fiscale e dimostrare l'uso non elusivo dello strumento ONLUS.

Le scritture contabili delle ONLUS vanno inquadrare per due diverse fattispecie:

1. *Le scritture contabili che si occupano dell'attività complessivamente svolte, obbligatorie per tutte le ONLUS:*

è sancito l'obbligo di seguire tutte le operazioni di gestione con una contabilità generale e sistematica, attraverso il libro giornale, che consente di redigere periodicamente e comunque almeno annualmente il bilancio generale dell'ente, da cui risultino la situazione patrimoniale, economica e finanziari dell'ente stesso, distinguendo le attività istituzionali da quelle direttamente connesse.

2. *Le scritture contabili che seguono le attività direttamente connesse, per le ONLUS che hanno all'interno attività commerciali:*

devono essere tenuti il libro giornale e il libro inventari inizialmente bollati e vidimati, i libri ausiliari o il registro dei beni ammortizzabili (che può essere omesso se tutte le rilevazioni sono riportate sul libro degli inventari) ed eventualmente le rilevazioni di magazzino.

Inoltre, sempre in merito alle scritture contabili, la legge prescrive che qualora i proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di €1032913,80 modificato annualmente secondo le modalità prevista dall'art. 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, cioè indicizzato, il bilancio deve recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili; è fondamentale che il controllo sia effettuato da professionisti preparati e indipendenti.

## Semplificazioni contabili

Per alcune ONLUS, in virtù della loro natura o della loro ridotta dimensione, sono previste delle semplificazioni a livello contabile, le quali vengono riportate nella tabella sottostante.

Norma	Soggetti	Semplificazione contabile
<b>Comma 1, lett.b), art. 20-bis D.P.R. n. 600/1973</b>	ONLUS che conseguono annualmente, in relazione alle attività direttamente connesse a quelle istituzionali, ricavi per un ammontare non superiore a € 15493,71 o a € 25822,84, rispettivamente per le attività di prestazione di servizi e per gli altri casi.	Possono annotare l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni effettuate in ciascun mese, entro il giorno 15 del mese successivo nei registri previsti ai fini dell'IVA oppure nell'apposito prospetto riepilogativo, che tiene luogo dei registri stessi. Inoltre, i soggetti medesimo devono annotare entro il termine previsto per le liquidazioni trimestrali dell'IVA, l'importo complessivo imponibile mensile o trimestrale degli acquisti e delle importazioni indicando l'imposta detraibile nel registro o nel prospetto sopra menzionato.
<b>Comma 3, art. 20-bis D.P.R. n. 600/1973</b>	ONLUS che nel corso del periodo d'imposta non abbiano conseguito, dall'esercizio delle attività istituzionali e di quelle direttamente connesse, proventi per un ammontare superiore a €185924,48.	Possono tenere il luogo delle scritture sistematiche e cronologiche previste in generale per le ONLUS, il rendiconto delle entrate e delle uscite complessive, previsto dall'art. 20 poi modificato, per la raccolta pubblica di fondi. Tale rendiconto potrà essere accompagnato da una relazione illustrativa.
<b>Comma 4, art. 20-bis D.P.R. n. 600/1973</b>	Organizzazioni di volontariato iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano, e ONG riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n.49., indipendentemente dall'ammontare dei proventi conseguiti.	Possono tenere il luogo delle scritture sistematiche e cronologiche previste in generale per le ONLUS, il rendiconto delle entrate e delle uscite complessive, previsto dall'art. 20 poi modificato, per la raccolta pubblica di fondi. Tale rendiconto potrà essere accompagnato da una relazione illustrativa.
<b>Comma 2, art. 25 del D.Lgs. n. 460/1997</b>	Enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e per le associazioni di promozione sociale	Le disposizioni sugli obblighi contabili si limitano alle operazioni oggetto di attività come ONLUS.

## Sanzioni e responsabilità dei rappresentati legali e degli amministratori

Indipendentemente da ogni altra sanzione prevista dalle leggi tributarie, i rappresentati legali e i membri degli organi amministrativi delle ONLUS, possono essere sottoposti alle seguenti sanzioni:

Violazione compiuta	Sanzione amministrativa
Se si avvalgono dei benefici per le ONLUS in assenza dei requisiti di legge ovvero violano le disposizioni statutarie relative al divieto di svolgere attività diverse da quelle previste e di distribuire utili anche in modo indiretto	Da €1032,91 a €6197,48
Se omettono di inviare le comunicazioni previste per l'anagrafe delle ONLUS	Da €103,29 a €1032,91
Se avviene un utilizzo improprio della denominazione ONLUS	Da €309,87 a €3098,74

Inoltre i rappresentati legali e i membri degli organi amministrativi delle organizzazioni che hanno indebitamente fruito dei benefici previsti dalla legislazione sulle ONLUS, conseguendo o consentendo a terzi indebiti risparmi d'imposta, sono obbligati in solido con il soggetto passivo o con il soggetto inadempiente delle imposta dovute, delle relative sanzioni e degli interessi maturati.

Queste sanzioni vengono irrogate dall'Ufficio delle entrate nel cui ambito territoriale si trova il domicilio fiscale della ONLUS.

## Devoluzione del patrimonio

Come individuato in precedenza, è previsto che per assumere la qualifica di ONLUS negli statuti degli enti sia indicato l'obbligo di devoluzione del patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre ONLUS, sentito l'organismo di controllo, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

Il D.P.C.M. 21 marzo , n. 329, prevede sia l'Agenzia per le ONLUS a rendere il parere vincolante sulla devoluzione del patrimonio. Per l'emissione di tale parere devolutivo, il sopra citato decreto prevede a carico dell'ente la consegna della seguente documentazione:

- 1) richiesta del parere devolutivo da parte dell'ente che perde la qualifica di ONLUS con l'indicazione del soggetto/i cui intende devolvere il patrimonio;
- 2) atto costitutivo e statuto dell'ente devolvete ai fini della verifica sull'effettiva competenza dell'Agenzia nell'emissione del parere;

- 3) bilanci/rendiconti degli ultimi 2 anni approvati dall'ente devolvante;
- 4) la documentazione rappresentativa della situazione patrimoniale dell'ente alla data in cui tale ente ha acquisito la qualifica di ONLUS, nonché la stessa documentazione rappresentativa della situazione alla data in cui tale qualifica è venuta meno (nel caso di contabilità semplificata, la documentazione prevista è quella prevista dalla normativa di riferimento, indicata nel paragrafo sulla contabilità semplificata).
- 5) la scheda predisposta dall'Agenzia;
- 6) documento che attesti l'autocancellazione o del provvedimento emesso dalla Direzione Regionale delle Entrate che abbia disposto la cancellazione dell'ente;
- 7) verbale da cui risulti l'indicazione dell'ente – destinatari – e l'ammontare del patrimonio da devolversi;
- 8) atto costitutivo, statuto e bilanci degli ultimi 2 anni dell'ente destinatario;
- 9) lettera di accettazione del patrimonio residuo da devolversi firmata dal legale rappresentante dell'ente destinatario

La circolare n. 168/E del 26 giugno 1998 dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che la perdita della qualifica di ONLUS equivale, ai fini della destinazione del patrimonio, allo scioglimento dell'ente.

### **Devoluzione del patrimonio senza scioglimento dell'ente**

Nell'ipotesi in cui un ente, pur perdendo la qualifica di ONLUS, non intenda sciogliersi, ma voglia continuare ad operare come ente privo della medesima qualifica, si ritiene che lo stesso sia tenuto a devolvere il patrimonio, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato durante il periodo d'imposta in cui l'ente aveva fruito della qualifica di ONLUS. Viene fatto salvo quindi il patrimonio precedentemente acquisito prima dell'iscrizione all'anagrafe ONLUS.

Per questo motivo bisogna tenere in considerazione queste due situazioni:

- qualora un bene parte del patrimonio ante qualifica, sia presente anche nel patrimonio al momento della perdita della qualifica, l'eventuale variazione di valore, non legata alla fruizione del regime ONLUS, non rileva ai fini della determinazione del patrimonio da devolvere;
- qualora un bene, parte del patrimonio ante qualifica, sia successivamente ceduto realizzando una plusvalenza, per stabilire il valore del patrimonio iniziale ai fini della comparazione con quello definito al momento della perdita della qualifica, si dovrà tenere conto del prezzo di cessione del bene e non del valore cui lo stesso risultava iscritto al momento dell'acquisizione della qualifica.

Per fare ciò, si ritiene necessario che l'ente fornisca specifiche informazioni attraverso la compilazione di un'apposita scheda predisposta dall'Agenzia da allegata alla documentazione.

# L'impresa sociale

## Introduzione

Il D.Lgs. 155/2006, in attuazione della legge delega 118/2005, ha introdotto nell'ordinamento italiano l'impresa sociale. Con questa normativa il Legislatore ha conciliato la figura degli enti non lucrativi con quella degli enti societari, in ordine alla possibilità di esercitare attività commerciali in forma imprenditoriale riconoscendo tale possibilità ad enti non profit come le associazioni e le fondazioni.

L'esigenza di introdurre la figura dell'impresa sociale nasce da due osservazioni:

1. il terzo settore ha assunto una rilevanza particolarmente significativa nel tessuto sociale, soprattutto in ambiti delicati quali quelli dei servizi alla persona, producendo beni ed erogando servizi connotati da forte innovatività;
2. le forme organizzative dei soggetti che operano nel terzo settore si sono evolute in strutturazioni complesse di tipo imprenditoriale.

A differenza degli enti non profit, dove prevale sempre l'attività istituzionale rispetto a quello commerciale, nell'impresa sociale la parte preponderante dell'attività è rappresentata da iniziative di produzione o di scambio, quindi commerciali, relative però a beni e servizi di utilità sociale.

## I soggetti

I soggetti che possono acquisire la qualifica di impresa sociale, ai sensi dell'art. 1, comma 1 D.Lgs. 155/2006, devono essere in possesso dei seguenti requisiti:

1. ***Essere organizzazioni private***, tra le quali ricordiamo:
  - associazioni
  - fondazioni
  - società di persone
  - società di capitali
  - società cooperative
  - consorzi
2. ***Esercitare in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale***; Per attività principale si intende quella che apporta oltre il 70% dei ricavi complessivi.

Ai sensi del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155 si intendono per ricavi dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale:

- tutti i proventi che concorrono positivamente alla realizzazione del risultato gestionale nell'esercizio di riferimento, se nella propria ordinaria gestione, compatibilmente con i vincoli di legge, l'organizzazione che esercita l'impresa sociale adotta principi di contabilità per competenza;
- tutte le entrate temporalmente riferibili all'anno di riferimento se nella propria ordinaria gestione, compatibilmente con i vincoli di legge, l'organizzazione che esercita l'impresa sociale adotta principi di contabilità per cassa.

Non sono in ogni caso considerati i ricavi derivanti da:

- proventi da rendite finanziarie o immobiliari;
- plusvalenze di tipo finanziario o patrimoniale;
- sopravvenienze attive;
- contratti o convenzioni con società ed enti controllati dall'organizzazione che esercita l'impresa sociale o controllati dalla medesima.

Nel caso di mancato rispetto del limite minimo del 70%, l'impresa sociale effettua apposita segnalazione al Ministero della solidarietà sociale e agli uffici di Registro delle imprese nei termini di 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio da parte degli organi societari, anche se non sono previste particolari sanzioni o conseguenze a carico dell'organizzazioni che esercitano l'impresa sociale.

### 3. *Possedere una serie di requisiti specifici previsti, tra i quali l'assenza di scopo di lucro.*

L'assenza dello scopo di lucro si concretizza nel rispetto delle seguenti disposizioni:

- destinazione degli utili e degli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio;
- divieto di distribuzione, anche in forma indiretta, di utili e avanzi di gestione, in qualunque modo denominati, nonché di fondi e riserve a favore di amministratori, soci partecipanti, lavoratori o collaboratori.

Possono inoltre acquisire la qualifica di impresa sociale le organizzazioni che esercitano attività di impresa al fine dell'inserimento lavorativo di soggetti classificati nelle categorie dei lavoratori svantaggiati o dei lavoratori disabili. In questo caso, almeno il 30% dei lavoratori impiegati a qualunque titolo nell'ente impresa sociale deve essere costituito dai lavoratori svantaggiati o disabili.

Al contrario, non possono acquisire la qualifica di impresa sociale:

- le amministrazioni pubbliche
- le organizzazioni

i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci, associati o partecipanti.

## Ambiti operativi

Per quanto invece concerne l'ambito operativo delle imprese sociali, quest'ultimo è delimitato dall'individuazione dei settori di attività. Sono considerati beni e servizi di utilità sociale quelli prodotti o scambiati nei settori indicati nella seguente tabella:

Settore	Legge di riferimento
<b>Assistenza sociale</b>	Legge 8 novembre 2000, n. 328
<b>Assistenza sanitaria</b>	Per l'erogazione delle prestazioni di cui al D.P.C.M. 29 novembre 2001
<b>Assistenza socio-sanitaria</b>	D.P.C.M. 14 febbraio 2001
<b>Educazione, istruzione e formazione</b>	Legge 28 marzo 2003, n. 53
<b>Tutela dell'ambiente e dell'ecosistema</b>	Legge 15 dicembre 2004, n. 308
<b>Valorizzazione di patrimonio culturale</b>	D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42
<b>Turismo sociale</b>	Art. 7, comma 10, legge 29 marzo 2001, n. 15
<b>Formazione universitaria e post-universitaria</b>	
<b>Ricerca ed erogazione di servizi culturali</b>	
<b>Formazione extra-scolastica</b>	Finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica ed al successo scolastico e formativo
<b>Servizi strumentali alle imprese sociali</b>	Resi da enti composti in misura superiore al 70% da organizzazioni che esercitano un'impresa sociale

Discorso a parte meritano gli enti ecclesiastici e gli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, ai quali si applicano le norme sulla disciplina dell'impresa sociale limitatamente allo svolgimento delle attività nei settori sopra elencati, a condizione che adottino per tali attività un regolamento, in forma di scrittura privata autenticata, nel quale siano recepite le norme dettate dal decreto legislativo in commento.

## Costituzione

Il d.Lgs. 155/2006 rinvia alle norme sulla costituzione cui è assoggettato il tipo di organizzazione prescelto per esercitare l'impresa sociale, salvo prevedere in ogni caso la costituzione per atto pubblico e la richiesta di esplicitare nell'atto costitutivo il carattere sociale dell'impresa, indicando, in particolare, l'oggetto sociale e l'assenza di scopo di lucro.

L'impresa sociale deve depositare entro 30 giorni, a cura del notaio o degli amministratori, presso l'ufficio del Registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale per l'iscrizione in apposita sezione:

- l'atto costitutivo, lo statuto e ogni successiva modificazione;
- un documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa;
- il bilancio sociale, di cui all'art. 10, comma 2, D.Lgs. 155/2006;
- per i gruppi di imprese sociali, i documenti in forma consolidata, di cui alle b) e c), altre all'accordo di partecipazione e ogni sua modificazione;
- ogni altro atto o documento previsto dalla vigente normativa.

Importante ricordare come i documenti di cui alle lettere b) e d) devono essere redatti, secondo espressa disposizione del decreto ministeriale, secondo gli schemi di bilancio di esercizio che l'Agenzia delle Entrate ha predisposto per le ONLUS.

Nei casi di operazioni straordinarie di trasformazione, fusione, scissione e cessione di azienda è previsto il deposito di una serie di documenti ulteriori previsti dal decreto ministeriale emanato ai sensi dell'art. 13, comma 2, D.Lgs. 155/2006.

È bene inoltre sottolineare come il Ministero del lavoro, avvalendosi delle proprie strutture territoriali esercita le funzioni ispettive al fine di verificare il rispetto delle disposizioni del D.Lgs. 155/2006 da parte delle imprese sociali.

In caso di accertata violazione delle norme o di gravi inadempienze delle norme a tutela dei lavoratori, gli uffici competenti del Ministero del lavoro, assunte le opportune informazioni, chiedono agli organi direttivi dell'impresa sociale di regolarizzare i comportamenti illegittimi entro un congruo termine, decorso inutilmente il quale si applica la cancellazione dell'impresa sociale dall'apposita sezione del Registro delle imprese.

In ultima analisi, è bene indicare come la creazione di un'apposita sezione del Registro delle imprese risponde primariamente alla necessità di fornire informazioni ai vari portatori di interesse nei confronti di tali enti (lavoratori, beneficiari delle attività, creditori eccetera).

## Scritture contabili

Da un punto di vista contabile, fatta salva la disciplina specifica del tipo di organizzazione scelto, è obbligo per le organizzazioni che esercitano l'impresa sociale tenere:

- Il libro giornale
- Il libro degli inventari (in conformità alle disposizioni civilistiche).
- Redigere e depositare presso il Registro delle imprese un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa.
- Redigere e depositare presso il Registro delle imprese il **bilancio sociale** di moda da rappresentare l'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale, redatto secondo le linee guida previste dal decreto ministeriale emanato ai sensi dell'art. 10, comma 2, D.Lgs. 155/2006.

## Bilancio sociale

Negli ultimi anni vanno sempre più diffondendosi forme di rendicontazione sociale, attraverso le quali le imprese commerciali e gli enti non profit cercano di andare oltre le informazioni fornite nei classici rendiconti economici e patrimoniali, integrandole con la descrizione delle azioni intraprese aventi un impatto sociale e dei risultati conseguenti.

Se correttamente impostato, il bilancio sociale (b.s.) è strumento:

- di comunicazione sociale che può migliorare l'immagine dell'ente presso l'opinione pubblica;
- che consente all'ente di migliorare la propria *governance* per renderla più efficace ed efficiente a perseguire gli obiettivi di natura sociale;
- per la misurazione, sulla scorta di opportuni indici che misurino in termini quantitativi l'efficienza sociale, dell'impresa.

Occorre partire dal bilancio di esercizio e integrare l'informazione da esso derivante con altre notizie e indici di natura sociale al fine di pervenire al bilancio sociale. Rendicontando i risultati raggiunti e gli effetti prodotti, si riesce a misurare la capacità dell'ente di realizzare la sua *mission*.

Se consideriamo la logica di rendicontazione che sta dietro al bilancio sociale, possiamo rappresentarla attraverso la «catena di senso» che permette di rendere comprensibile l'operato dell'ente:

### Catena di senso



Basandosi anche sui documenti predisposti dalla Charity Commission, il Ministero della solidarietà sociale, sentita l'Agenda delle ONLUS, ha emanato un decreto, in attuazione della delega prevista dall'art. 10 del decreto legislativo sull'impresa sociale, nel quale fornisce lo schema minimo che gli enti impresa sociale devono rispettare nella predisposizione del bilancio sociale. Tale schema presenta l'inevitabile vantaggio pratico di offrire agli operatori una traccia piuttosto completa e di immediata applicazione.

A questo proposito, il bilancio sociale deve contenere, dopo un'introduzione che descrive la metodologia adottata per la redazione del b.s., suddivise nelle sotto specificate sezioni, almeno le seguenti informazioni:

**Sezione A:** Informazioni generali sull'ente e sugli amministratori.

**Sezione B:** Strutture, governo ed amministrazione dell'ente

**Sezione C:** Obiettivi e attività

**Sezione D:** Esame situazione finanziaria

**Sezione E:** Altre informazioni opzionali

## Responsabilità patrimoniale

Salvo quanto disposto in tema di responsabilità limitata per le diverse forme giuridiche previste dal libro V del codice civile, nelle organizzazioni che esercitano un'impresa sociale:

- con patrimonio superiore a 20.000 euro, delle obbligazioni assunte risponde soltanto l'organizzazione col il suo patrimonio. Tale responsabilità limitata principia con l'iscrizione nell'apposita sezione dl Registro delle imprese.
- qualora il patrimonio diminuisca, in conseguenza di perdite, di oltre un terzo, delle obbligazioni assunte rispondono personalmente e solidalmente anche coloro che hanno agito in nome e per conto dell'impresa.
- tali disposizioni non si applicano agli enti ecclesiastici e agli enti delle confessioni religiose con le quali lo stato ha stipulato patti, accordi o intese.

## Cariche sociali, organi di controllo e struttura proprietaria

<b>Cariche sociali</b>	<p>La nomina della maggioranza dei componenti delle cariche sociali non può essere riservata a soggetti esterni all'organizzazione che esercita l'impresa sociale, salvo quanto specificamente previsto per ogni tipo di ente dalle norme legali e statutarie e compatibilmente con la sua natura.</p> <p>I soggetti nominati da imprese private con finalità lucrativa e da amministrazioni pubbliche non possono rivestire cariche sociali.</p> <p>L'atto costitutivo o lo statuto devono prevedere specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza per coloro che assumono cariche sociali.</p>
<b>Organi di controllo</b>	<p>Qualora vengano superati due dei limiti indicati dall'art. 2435-bis c.c.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• totale dell'attivo dello S.P.: 3650000 euro;</li> <li>• ricavi delle vendite e delle prestazioni: 7300000 euro;</li> <li>• dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità</li> </ul> <p>ridotti della metà, si procede alla nomina di uno o più sindaci, secondo quanto previsto nell'atto costitutivo e deve essere previsto anche il controllo contabile, esercitato da uno o più revisori contabili o dai sindaci, purché iscritti all'albo dei revisori contabili.</p> <p>Il compito dei sindaci è di vigilare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• sull'osservanza della legge e dello statuto;</li> <li>• sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile.</li> </ul> <p>Esercitano inoltre compiti di monitoraggio sull'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa, monitoraggio del quale è data risultanza in sede di redazione del bilancio sociale.</p> <p>È in ogni caso fatta salva la disciplina ulteriore prevista per ciascun tipo giuridico adottato dall'organizzazione che esercita l'impresa sociale.</p>
<b>Struttura proprietaria</b>	<p>All'attività di direzione e controllo di un'impresa sociale si applicano, in quanto compatibili:</p>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• le norme sulla direzione e coordinamento di società di cui agli artt. 2497 – 2497 septies c.c.;</li> <li>• l'art. 2545 septies c.c. sul gruppo cooperativo paritetico.</li> </ul> <p>Si considera, in ogni caso, esercitare attività di direzione controllo il soggetto che, per previsioni statutarie o per qualsiasi altra ragione, abbia la facoltà di nomina della maggioranza degli organi di amministrazione.</p> <p>Le imprese private con finalità lucrative e le amministrazioni pubbliche non possono esercitare attività di direzione e detenere il controllo di un'impresa sociale.</p>
--	--

## Operazioni Straordinarie

In merito alle operazioni straordinarie è di fondamentale importanza sottolineare il principio base secondo cui i requisiti che caratterizzano l'impresa sociale non vadano perduti una volta che l'operazione straordinaria sia stata portata a termine.

In linea generale, il comma 1 dell'art. 13 D.Lgs. 155/2006 prevede che:

- trasformazione, fusione e scissione sono operazioni ammesse a condizione che sia preservata l'assenza di scopo di lucro del soggetto o dei soggetti risultanti dagli atti posti in essere;
- la cessione d'azienda deve essere realizzata in modo da preservare il perseguimento delle finalità di interesse generale da parte del cessionario.

L'art. 13 del D.Lgs. 155/2006 recante le linee guida concernenti le modalità cui devo attenersi le organizzazioni che esercitano l'impresa sociale nel porre in essere le operazioni straordinarie, si limita a stabilire i seguenti elementi procedurali essenziali:

- l'organo di amministrazione dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale, interessata da una delle operazioni i cui sopra, notifica, con atto scritto di data certa, al Ministero l'intenzione di procedere all'operazione, allegando la documentazione necessaria alla valutazione di conformità alle linee guida;
- l'efficacia degli atti è subordinata all'autorizzazione del Ministero, sentita l'Agenzia per le ONLUS;
- l'autorizzazione si intende concessa decorsi 90 giorni dalla ricezione della notificazione.

Inoltre, alle operazioni di trasformazione, fusione e scissione si applicano, a seconda del caso di specie, le disposizioni di cui agli artt. da 2498 a 2506 quater del c.c.. Nell'applicare la normativa civilistica dovrà aversi riguardo alla particolare natura dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale. Di conseguenza, nei casi di operazioni straordinarie poste in essere da soggetti per i quali la normativa civilistica richieda la predisposizione di particolari documenti con contenuto informati-

vo obbligatorio, è necessario adattare le informazioni richieste alla particolare natura dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale.

## Procedure concorsuali

In caso di insolvenza, le organizzazioni che esercitano un'impresa sociale, sono assoggettate alla liquidazione coatta amministrativa.

In merito alla devoluzione del patrimonio in caso di cessazione dell'impresa sociale, fatto salvo quanto previsto in tema di cooperative, l'art. 13 citato dispone che il patrimonio residuo sia devoluto, in base a quanto stabilito nello statuto, ad organizzazioni non lucrative di utilità sociale, associazioni, comitati, fondazioni o enti ecclesiastici. Occorrerà comunicare al Ministero del lavoro la denominazione dei beneficiari della devoluzione e attendere l'autorizzazione, a meno che il beneficiario sia un'altra organizzazione che esercita un'impresa sociale.

Le disposizioni sulla devoluzione del patrimonio non si applicano agli enti ecclesiastici e religiosi.

## Trattamento fiscale e nozione di gruppo

Da ultimo, individuiamo prima di tutto alcune disposizioni previste dal penultimo articolo del decreto legislativo sull'impresa sociale:

- le ONLUS e gli enti non commerciali che acquisiscono anche la qualifica di impresa sociale continuano ad applicare le disposizioni tributarie a loro riservate, subordinatamente al rispetto dei requisiti e delle altre condizioni previsti dalla normativa tributaria stessa;
- la possibilità prevista per le fondazioni di origine bancaria di erogare finanziamenti è estesa in favore delle imprese sociali;
- le cooperative sociali ed i loro consorzi, i cui statuti rispettino le disposizioni del decreto legislativo in commento con riferimento alla redazione del bilancio sociale e al coinvolgimento dei lavoratori e dei destinatari delle attività alla gestione dell'impresa, acquisiscono la qualifica di impresa sociale; le disposizioni di cui al presente decreto si applicano nel rispetto della normativa specifica delle cooperative.

Importante anche indicare come la normativa sulle imprese sociali, D.Lgs. 24 marzo 2006 n. 155 con l'art. 4 per la prima volta introduce nel nostro ordinamento la nozione di «gruppo» con riferimento agli enti non profit. In sintesi le maggiori novità introdotte sono:

- Allo stato è ammissibile che un ente non profit (associazione, fondazione, anche ONLUS) detenga un'impresa sociale, in qualsiasi forma giuridica essa sia.
- È ammissibile che l'impresa sociale partecipata da un soggetto non profit sia una società di capitali o cooperativa; in tal caso non vi sarebbero problemi di direzione e controllo.

- È teoricamente ammissibile che l'impresa sociale partecipata da un soggetto non profit sia una fondazione o un'associazione, anche in forma di ONLUS. In questi casi però non sono chiari i limiti alla facoltà di nomina degli organi amministrativi e come si possano ipotizzare cessioni di quote o di azienda.

## Bibliografia

- Adriano Propersi, Giovanna Rossi, *Gli enti non profit: associazioni, fondazioni, comitati, ONLUS, imprese sociali, IPAB, organizzazioni di volontariato, cooperative sociali, circoli aziendali, società di mutuo soccorso, organizzazioni non governative, associazioni sportive dilettantistiche, associazioni di promozione sociale, trust, scritture contabili e bilanci, raccolta fondi, aspetti tributari.*
- Alceste Santuar con la collaborazione di Paolo e Lorenzo Bresciani, *Le organizzazioni non profit: approfondimenti in tema di sussidiarietà, aspetti fiscali, rapporti con gli enti pubblici, cooperative sociali e trust per soggetti deboli.*
- Antonio Mastroberti, *La trasparenza fiscale delle società e delle associazioni : società di persone ed equiparate : trasparenza per opzione delle società di capitali : ipotesi particolari: impresa familiare e GEIE, associazione professionale: riattribuzione delle ritenute, addizionale Ires per le società in regime di trasparenza, tassazione dei redditi delle Cfc, Trust, casi di doppia trasparenza.*
- Antonio Montemurro, *NON PROFIT Aspetti civilistici e fiscali, Onlus, associazioni, fondazioni, consorzi e trust.*
- Cericola, Tiziano, *Aspetti amministrativi e fiscali per le associazioni.*
- Emanuele Rossi e Stefano Zamagni, *Il terzo settore nell'Italia unita.*
- Gianfranco Visconti, *Guida alle organizzazioni non profit e all'imprenditoria sociale: disciplina civilistica e fiscale: associazioni, fondazioni, comitati, Onlus, organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, cooperative sociali, imprese sociali: aggiornato alla Legge finanziaria 2008 con appendice sulle cooperative a mutualità prevalente.*
- Giuseppe Zizzo, *La fiscalità del terzo settore*
- Lucilla Perego, Laura Facchinetti, Laura Pavioni, *Vademecum di orientamento per le realtà associative*
- Lunaria, *L'\*ABC del terzo settore: lavoro, progettazione, finanziamenti, leggi comunicazione.*
- Vincenzo Bancone, *Le organizzazioni non profit.*

## Sitografia

- <http://www.agenziaentrate.gov.it>
- <http://www.coni.it>