

Aspetti
amministrativi
e fiscali
per le Associazioni
di Volontariato



MARZO 2009

Autore

DOTT. TIZIANO CERICOLA

Commercialista Revisore Contabile

Corso Garibaldi 19 - 48018 FAENZA (RA)

Ad esclusivo uso dei clienti dello Studio e degli allievi dei corsi di aggiornamento.

E' vietata la riproduzione e la vendita senza il consenso dell'autore.

L'autore sarà grato a coloro che vorranno segnalare errori e/o omissioni.

INDICE

- 1 – INQUADRAMENTO CIVILISTICO DELLE ASSOCIAZIONI
 - 1.1 – L'associazione: concetti generali
 - 1.2 – Le associazioni e lo svolgimento di attività d'impresa
 - 1.2.1 – L'esercizio d'impresa
 - 1.2.2 – Le associazioni ed il Registro delle Imprese
 - 1.2.3 – La trasformazione in società
 - 1.3 – Le norme applicabili
 - 1.4 – Gli statuti delle associazioni
 - 1.5 – I regolamenti
 - 1.6 – Organi dell'associazione
 - 1.6.1 – L'assemblea dei soci
 - 1.6.2 – Il Consiglio Direttivo
 - 1.6.3 – Il Presidente
 - 1.6.4 – Il Collegio Sindacale
 - 1.7 – Il riconoscimento
 - 1.8 – Le prestazioni di lavoro nelle associazioni
 - 1.9 – L'Agenzia per le onlus
 - 1.10 – La riforma del C.C.
 - 1.11 – I regimi speciali: a) le associazioni di volontariato
 - 1.11.1 – I caratteri di fondo delle a.d.v.
 - 1.11.2 – Gli statuti delle a.d.v.
 - 1.11.3 – Il Registro del Volontariato
 - 1.11.4 – Le a.d.v. e l'esercizio di attività commerciali
 - 1.11.5 – Le a.d.v. e gli appalti di pubblici servizi
 - 1.12 – Segue: b) le associazioni di promozione sociale
 - 1.13 – Segue: c) le associazioni sportive dilettantistiche
- 2 – IMPOSTAZIONE AMMINISTRATIVA DI UN'ASSOCIAZIONE
 - 2.1 – In generale
 - 2.2 – Il libro dei soci
 - 2.3 – Il libro dei verbali delle assemblee dei soci
 - 2.4 – Il libro dei verbali del Consiglio Direttivo
 - 2.5 – Il libro dei verbali del Collegio Sindacale
 - 2.6 – Il registro degli assicurati delle a.d.v.
- 3 – CONTABILITA' E BILANCIO CONSUNTIVO
 - 3.1 – I documenti contabili
 - 3.2 – La tenuta della contabilità istituzionale
 - 3.2.1 – Criteri generali
 - 3.2.2 – Il piano dei conti
 - 3.3 – Forma e contenuto del bilancio
 - 3.3.1 – Forma del bilancio
 - 3.3.2 – Validazione dei registri
 - 3.3.3 – Criteri generali di redazione del bilancio
 - 3.4 – Procedura di approvazione
 - 3.5 – Tempi di approvazione
 - 3.6 – Pubblicità del bilancio

4 – INQUADRAMENTO FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI

- 4.1 – Enti commerciali ed enti non commerciali
- 4.2 – La distinzione tra attività istituzionale e attività commerciale
- 4.3 – Le norme fiscali applicabili agli e.n.c.
- 4.4 – Il regime fiscale degli e.n.c. di “diritto comune”
 - 4.4.1 – I principi generali
 - 4.4.2 – Le deroghe di “diritto comune”
- 4.5 – Le attività istituzionali “decommercializzate”
 - 4.5.1 – In generale
 - 4.5.2 – I tipi di associazioni agevolate
 - 4.5.3 – Le attività agevolate e quelle escluse
 - 4.5.4 – I fruitori del servizio
- 4.6 – I privilegi di alcuni tipi di associazioni
 - 4.6.1 – In generale
 - 4.6.2 – Le associazioni sportive dilettantistiche
 - 4.6.3 – Le AVIS e simili
 - 4.6.4 – Le associazioni per manifestazioni storiche
 - 4.6.5 – I gruppi di acquisto solidale
- 4.7 – Gli obblighi fiscali delle attività istituzionali
- 4.8 – Il periodo d'imposta
- 4.9 – Il reddito complessivo degli e.n.c.
 - 4.9.1 – In generale
 - 4.9.2 – I redditi fondiari
 - 4.9.3 – I redditi di capitale
 - 4.9.4 – I redditi diversi
- 4.10 – Il conteggio dell'IRES
- 4.11 – L'Irap
 - 4.11.1 – In generale
 - 4.11.2 – Il settore istituzionale
 - 4.11.3 – Il settore commerciale
 - 4.11.4 – Detrazioni e aliquota
- 4.12 – Le dichiarazioni annuali
- 4.13 – I versamenti

5 – IL REGIME ONLUS

- 5.1 – In generale
- 5.2 – I tipi di ONLUS e i soggetti ammessi
- 5.3 – I vincoli dello statuto
- 5.4 – L'opzione e la decadenza da ONLUS
- 5.5 – I settori istituzionali
- 5.6 – I settori di serie A: a) i settori sociale e socio-sanitario
- 5.7 – Continua: b) gli altri settori istituzionali di serie A
- 5.8 – I settori istituzionali a solidarietà vincolata (serie B)
 - 5.8.1 – I settori
 - 5.8.2 – I soggetti svantaggiati
- 5.9 – Le attività direttamente connesse
 - 5.9.1 – I criteri generali
 - 5.9.2 – Il primo tipo di attività connessa
 - 5.9.3 – Il secondo tipo di attività connessa
- 5.10 – Gli obblighi contabili
- 5.11 – Le sanzioni delle ONLUS
- 5.12 – Le ONLUS parziarie
- 5.13 – Le agevolazioni delle ONLUS

- 6 – LA NUOVA IMPRESA SOCIALE
 - 6.1 – I problemi aperti
 - 6.2 – La nuova impresa sociale
- 7 – IL REGIME FISCALE SPECIALE DELLE A.D.V.
 - 7.1 – Il caso delle a.d.v
 - 7.2 – Il quadro fiscale iniziale delle a.d.v.
 - 7.3 – Pregi e difetti del quadro fiscale iniziale
 - 7.4 – L'impatto delle nuove regole fiscali delle ONLUS
 - 7.5 – Le a.d.v. tra la L. 266 e regime ONLUS
 - 7.5.1 – Il rapporto tra a.d.v. e ONLUS
 - 7.5.2 – L'attuazione pratica del rapporto
 - 7.5.3 – Le a.d.v. e l'attività d'impresa
 - 7.5.4 – Le a.d.v. e le attività commerciali occasionali
 - 7.5.5 – Esame delle attività marginali delle a.d.v. (D.M. 25/5/95)
 - 7.5.6 – La controriforma fiscale delle o.d.v. (D.L. 185/2008)
- 8 – APPROFONDIMENTI SULLE ATTIVITA' COMMERCIALI
 - 8.1 – Definizione di attività commerciali
 - 8.2 – Gli obblighi fiscali delle attività commerciali
 - 8.3 – Alcuni casi tipici di attività commerciali
 - 8.3.1 – Lo schema di riferimento
 - 8.3.2 – La gestione di spettacoli e intrattenimenti
 - 8.3.3 – La vendita di prodotti
 - 8.3.4 – La gestione del bar e degli apparecchi da intrattenimento
 - 8.3.5 – La pubblicità e le sponsorizzazioni
 - 8.3.6 – L'organizzazione di servizi a pagamento:
 - a) le convenzioni con gli enti pubblici
 - 8.3.7 – Segue: b) le attività verso gli utenti con o senza contributi pubblici
 - 8.3.7 – I contributi pubblici e la ritenuta 4%
- 9 – I REGIMI CONTABILI DELLE ATTIVITA' COMMERCIALI
 - 9.1 – In generale
 - 9.2 – Il regime ordinario
 - 9.3 – Il regime semplificato
 - 9.4 – Il regime forfettario ex art. 145 TUIR
 - 9.5 – Il regime forfettario della L. 398/91
 - 9.5.1 – Soggetti ammessi, limiti di fatturato e opzione
 - 9.5.2. – Le scritture contabili fiscali
 - 9.5.3 – Fatture di acquisto e di vendita
 - 9.5.4 – Ricevute e scontrini fiscali
 - 9.5.5 – Versamenti IVA
 - 9.5.6 – Ires e Irap
 - 9.5.7 – Calcolo di convenienza per la scelta del regime contabile
- 10 – FUND RAISING
 - 10.1 – In generale
 - 10.2 – Le offerte per le ONLUS previste dal D. Lgs. 460/97
 - 10.2.1 – In generale
 - 10.2.2 – Le offerte da persone fisiche
 - 10.2.3 – Le offerte da enti
 - 10.2.4 – Le offerte per le ONG

- 10.2.5 – Le offerte da imprese
 - 10.2.5.1 – In generale
 - 10.2.5.2 – Le offerte in denaro
 - 10.2.5.3 – Le offerte in merce
 - 10.2.5.4 – Le offerte in lavoro
 - 10.2.5.5 – Le offerte in pubblicità progresso
 - 10.2.5.6 – Esempi
 - 10.2.5.7 – Le vendite a stock
- 10.3 – Le offerte alle ONLUS e alle A.P.S. nazionali ex D.L. 35/2005
 - 10.3.1 – L'inquadramento delle nuove regole
 - 10.3.2 – Le nuove regole per le offerte
 - 10.3.3 – Tipi di liberalità
 - 10.3.4 – Soggetti donanti
 - 10.3.5 – Beneficiari
 - 10.3.6 – Natura fiscale delle erogazioni
 - 10.3.7 – Limiti del beneficio
 - 10.3.8 – Alternatività
 - 10.3.9 – Divieto di cumulo
 - 10.3.10 – Decadenza delle agevolazioni: a) obblighi contabili del beneficiario
 - 10.3.11 – Segue: b) effettività del beneficio sociale
 - 10.3.12 – Segue: c) le sanzioni
 - 10.3.13 – Epilogo: i "donatori coraggiosi"
- 10.4 – I contributi alle ONLUS per l'acquisto di ambulanze
- 10.5 – Le donazioni di libri e computer
- 10.6 – Le donazioni alle ONLUS per le calamità naturali
- 10.7 – Le donazioni alle associazioni di promozione sociale
- 10.8 – Le erogazioni liberali delle imprese:
 - art. 100, 2^a comma, lett. M, TUIR per la cultura e lo spettacolo
 - 10.8.1 – In generale
 - 10.8.2 – Il percorso
 - 10.8.3 – Un esempio
 - 10.8.4 – Le storture
 - 10.8.5 – I rapporti con le altre agevolazioni
 - 10.8.6 – I soggetti ammessi
- 10.9 – Le erogazioni liberali delle imprese: altre ipotesi per il settore culturale
- 10.10 – Le agevolazioni per le raccolte fondi occasionali delle associazioni in genere
- 10.11 – L'1% del fatturato
- 10.12 – Altre forme di raccolta fondi
 - 10.12.1 – In generale
 - 10.12.2 – Gli SMS solidali
 - 10.12.3 – Eredità, legati e donazioni
- 10.13 – Lotterie, tombole e pesche di beneficenza
- 10.14 – La devoluzione alle ONLUS dei premi non ritirati
- 10.15 – Il 5 per mille dell'IRPEF
 - 10.15.1 – Un nuovo rapporto cittadini enti non profit
 - 10.15.2 – I soggetti beneficiari
 - 10.15.3 – La procedura di iscrizione
 - 10.15.4 – La scelta del contribuente
- 10.16 – I fondi dell'8 per mille a gestione statale

- 11 – GLI E.N.C. E L'ICI
 - 12.1 – in generale
 - 12.2 – esenzioni per gli e.n.c.

- 12 – AGEVOLAZIONI VARIE
 - 12.1 – La riduzione dei diritti comunali
 - 12.2 – La riduzione delle tariffe postali
 - 12.3 – Agevolazioni per l'uso delle ambulanze
 - 12.4 – Agevolazioni per la frequenza di palestre
 - 12.5 – Imposta di registro e ii.cc.
 - 12.5.1 – Le agevolazioni per le a.d.v. e le ONLUS
 - 12.5.2 – Gli acquisti immobiliari tra vivi
 - 12.6 – Imposte sulle successioni e donazioni
 - 12.7 – Imposta di bollo
 - 12.7.1 – Esenzioni per le a.d.v. e le ONLUS
 - 12.7.2 – Altre esenzioni
 - 12.8 – Tasse sulle concessioni governative

1 - INQUADRAMENTO CIVILISTICO DELLE ASSOCIAZIONI

1.1 – L'associazione: concetti generali

L'associazione rappresenta una delle varie **"formazioni sociali"** ove si svolge la ... personalità" del cittadino (Cost. art. 2) e, come tale, riceve tutela costituzionale come espressione del più generale concetto di **"libertà"** dell'uomo. Questo concetto viene spesso utilizzato dalla giurisprudenza sia per **tutelare** la posizione del **singolo associato** contro le prevaricazioni degli organi sociali, che per tutelare **l'autonomia dell'ente** da influenze esterne, specialmente da parte del potere pubblico.

Il **diritto comune** delle associazioni si trova negli artt. 11-38 del C.C.. Questa disciplina, comunemente ritenuta scarna e ormai superata, ha tuttavia permesso dal dopoguerra in poi una grande fioritura di associazioni, aidate anche dall'evoluzione giurisprudenziale sopra ricordata.

Tale evoluzione si è svolta essenzialmente su **due** grandi filoni:

- a) **l'estensione alle associazioni non riconosciute delle norme previste per quelle riconosciute;**
- b) **l'applicazione alle associazioni delle regole di base dei contratti.**

Il primo aspetto è rilevante se si pensa che, contrariamente alle attese dei codificatori, nel dopoguerra è prevalso di gran lunga il numero e la rilevanza sociale delle **associazioni non riconosciute**, cui il codice riservava solo 3 articoli. Il secondo aspetto ha superato tutte le teorie "istituzionali" in voga fino all'inizio del nostro secolo ed ha permesso di applicare le regole previste per il perfezionamento del contratto, per la sua interpretazione, per la disciplina dell'inadempimento, ecc..

L'associazione è quindi 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 con le seguenti caratteristiche:

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

Questi criteri sono tuttavia applicabili a **più tipi** di enti collettivi (società, consorzi), per cui occorre reperire un **ulteriore** tratto distintivo dell'associazione. Anche se sembra strano il codice **non** offre alcuna definizione dell'associazione che ci possa aiutare in questo compito.

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**. Questa, in termine giuridici, è la **causa** del contratto (art. 1325 n. 2, C.C.), ovvero la sua funzione economica e sociale per cui si ritiene che realizzi "interessi meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico" (art. 1322, 2^a comma, C.C.).

L'associazione è, inoltre, un **ente "senza scopo di lucro" soggettivo**, in quanto la legge prevede espressamente (per le associazioni riconosciute) che gli associati receduti o esclusi o che "comunque abbiano cessato di appartenere all'associazione, **non possono ripetere i contributi versati, né hanno alcun diritto sul patrimonio delle associazioni.**" (art. 24 C.C.). La norma è ripresa in parte anche per le associazioni non riconosciute: "finchè questa dura i singoli associati non possono chiedere la divisione del fondo comune, né pretenderne la quota in caso di recesso." (art. 37 C.C.). Sono invece le singole leggi settoriali (v. art. 5 L. 266/91 per il volontariato) o, in mancanza, i singoli statuti che, in genere, ripetono tale divieto di distribuzione del patrimonio tra i soci anche per il caso di scioglimento e successiva estinzione dell'associazione non riconosciuta.

Autorevole dottrina (Galgano) ritiene che il divieto di ripartire il patrimonio tra i soci, espressamente previsto dal C.C. per le associazioni riconosciute, sia applicabile **direttamente** anche a quelle non riconosciute.

Nell'associazione, insomma, è (o dovrebbe essere) prevalente l'apporto di lavoro e di idee dei **soci** rispetto al loro apporto patrimoniale, pur presente.

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** (v. oltre).

L'associazione si distingue dalla **fondazione** classica per la prevalenza dell'elemento personale (presenza di soci) e per la vigenza di **regole democratiche** al suo interno: elezione organi sociali, diritti e doveri dei soci, ecc.. La fondazione classica è invece un **patrimonio destinato ad uno scopo ideale** e regolata dalla volontà del fondatore. Ricordiamo però che da vari anni e sempre più spesso lo schema classico della fondazione viene "ibridato" con elementi tipici delle associazioni, per cui sono diffuse anche le c.d. "**fondazioni di partecipazione**" aperte all'apporto iniziale o successivo di soci (si veda l'interessante sviluppo anche in Italia delle c.d. community foundation), con organi sociali che vengono eletti da un'assemblea dei soci.

1.2 - Le associazioni e lo svolgimento di attività d'impresa

1.2.1 – L'esercizio d'impresa

E' ormai pacifico, in dottrina e in giurisprudenza, che anche l'associazione (come la fondazione o il comitato) possa esercitare, al pari delle società, **un'attività imprenditoriale**, a patto che la eserciti per realizzare il fine ideale che, statutariamente, le è proprio: "le associazioni e le fondazioni ... possono svolgere anche attività imprenditoriali, organizzate cioè per la produzione di beni o servizi; e, rispetto agli scopi istituzionali, queste attività economiche possono trovarsi o **in rapporto meramente strumentale**, in quanto volte al reperimento dei mezzi occorrenti per gli stessi, oppure in **rapporto diretto**, in quanto di per sé idonee all'immediata realizzazione degli scopi medesimi (come, ad es., l'attività editoriale svolta da una fondazione culturale). Ma anche in questa seconda ipotesi non sostituiscono gli scopi ideali istituzionali, anche se questi si realizzano mediante quell'attività". (Cassazione sent. 9/11/79 n. 5770).

E' quindi la specifica natura dello **scopo** perseguito l'elemento che identifica l'associazione, a nulla rilevando **l'attività concretamente svolta** per realizzarlo, che potrebbe anche avere natura d'impresa.

Questa possibilità deriva, in primo luogo, dall'art. 41 della Costituzione, per cui "l'iniziativa economica privata è **libera**" e può trovare divieti e limiti, soggettivi o oggettivi, solo in norme di legge.

In secondo luogo, il C.C. non porta alcun **divieto esplicito** a svolgere attività d'impresa tramite le associazioni o gli altri enti non profit (fondazioni e comitati).

In terzo luogo le norme del C.C. in materia di trasformazione eterogenea (v. oltre) danno per scontata la presenza di **attività imprenditoriali** svolte in forma di enti non profit.

Il vero criterio distintivo delle associazioni (e degli altri enti non profit), come visto sopra, sta nell'assenza dello scopo di lucro "soggettivo": l'associazione **non potrà mai dividere utili o capitali tra i soci, sia durante la vita dell'ente, che al momento della sua estinzione**.

In sostanza l'associazione può esercitare (anche) attività d'impresa (c.d. **lucro oggettivo**), ma non può ripartire nulla tra gli associati (c.d. **lucro soggettivo**), come avviene invece per le società.

Si possono fare i casi di associazioni o fondazioni che gestiscono scuole, università, teatri, ospedali, case di riposo, strutture ricettive, ecc..

Le associazioni sono quindi in **antitesi alle società**, con cui "due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica **allo scopo di dividerne gli utili**" (art. 2247 C.C.). Alla società è quindi connaturato lo scopo di lucro "soggettivo": il socio ha diritto a percepire gli utili dell'attività e ad ottenere il rimborso dei conferimenti.

Si segnala che tale distinzione trova deroghe in taluni settori del nostro ordinamento in cui sono state inserite delle vere e proprie società (di capitali) che, per norma esplicita, non possono avere scopo di lucro "soggettivo", come accade nel settore sportivo dilettantistico.

Si tenga presente che la qualifica di ente senza scopo di lucro (detti anche "enti non profit") è valida ai **fini civilistici**, ma non coincide necessariamente con la qualifica fiscale di "ente non commerciale", che deriva dal tipo di attività svolta in via prevalente.

Per l'esercizio di attività d'impresa da parte delle a.d.v. v. oltre: cap. 1.14.2.

1.2.2 – Le associazioni e 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..

Circa i soggetti tenuti all'iscrizione l'elencazione contenuta nell'art. 7 del decreto, pur non avendo carattere tassativo, **non comprende le associazioni e le fondazioni**, pur essendo ormai noto che questi enti possono svolgere attività d'impresa. Tuttavia la miglior dottrina ritiene che questi enti siano **tenuti ad iscriversi al Registro Imprese, qualora svolgano attività d'impresa in via esclusiva o principale**. Nel caso invece esercitino attività d'impresa in **via accessoria** si ritiene che debbano iscriversi solamente al **R.E.A.** (Repertorio Economico Amministrativo), una sorta di banca dati generica, spesso bistrattata dalle stesse C.C.I.A.A..

Si ricorda che le associazioni possono superare la gestione diretta d'impresa promuovendo **la costituzione di società**, di cui possono anche **detenere quote** (anche di maggioranza).

L'argomento è pacifico in dottrina e giurisprudenza. Il fisco ritiene che le ONLUS non possano detenere quote di partecipazione di maggioranza in società, perché si configurerebbe un uso del patrimonio sociale per finalità non previste dall'art. 10 del D.LGS. 460/97 (v. circ. 59/2007).

L'associazione che, gestendo un'impresa a **titolo esclusivo o principale**, assume la natura di imprenditore "commerciale", certificata (anche) dall'iscrizione al Registro Imprese, è soggetta anche al **fallimento**, in caso di insolvenza.

In questo caso è opinione prevalente (non totalitaria) che i singoli associati, anche se amministratori, non possano essere **personalmente** dichiarati falliti, in quanto la loro responsabilità personale è limitata ai singoli affari a cui hanno partecipato (art. 38 C.C.) e non alla totalità degli affari, come avviene invece per i soci di s.n.c. o s.a.s. (v. Corte Appello Genova sent. 16/7/2003).

Diverso è il caso in cui l'ente sia formalmente costituito come associazione, ma di fatto i proventi dell'attività economica vengano ripartiti tra tutti gli associati, in genere in numero ristretto: in questo caso si tratterà di una vera e propria **società di fatto**, soggetta al fallimento sia in proprio che per tutti i singoli soci. Si tratta insomma di un caso di "abuso" della forma di ente non profit, per cui il contratto va riqualficato come "società" sulla base della sua vera natura, desunta dai fatti.

1.2.3 – La trasformazione in società

La riforma del diritto societario consente di attuare la **trasformazione "eterogenea" di associazioni e fondazioni in società e viceversa** (artt. 2500-septies e ss.).

Il C.C. prende quindi atto dell'esistenza di molteplici **attività d'impresa** svolte dagli enti non profit e consente di **mutarne la veste giuridica**, transitando verso forme legali più complesse e, sicuramente, più idonee alla tutela dei soci e dei terzi. Viene così superato il precedente **divieto di trasformazione**, basato sulla diversità formale della **causa** degli enti del libro I (non lucrativi) rispetto a quelli del libro V del C.C. (lucrativi).

In particolare le associazioni, per accedere alla trasformazione in società, devono previamente ottenere il **riconoscimento**.

L'art. 2500-octies pone però dei pesanti **limiti** all'associazione:

- la delibera di trasformazione deve essere assunta con la maggioranza prevista dalla legge o dallo statuto per lo scioglimento anticipato (per legge almeno i tre quarti dei soci art. 21 C.C.);
- non è ammessa la trasformazione per le associazioni che abbiano ricevuto contributi pubblici o liberalità o oblazioni dal pubblico (la dottrina ritiene che non debbano essere presenti in bilancio **riserve** costituite con tali fondi, come spesso avviene per le a.d.v.).

Una volta attuata la trasformazione in società "il capitale sociale ... è diviso in parti uguali fra gli associati, salvo diverso accordo tra gli stessi." (art. 2500-octies).

Le associazioni possono trasformarsi in cooperative, in particolare sociali, mentre non è possibile il percorso inverso, se non per le cooperative a mutualità non prevalente e previa devoluzione del patrimonio ai Fondi Mutualistici.

1.3 – Le norme applicabili

Per definire il **regime sostanziale** applicabile ad una **specificata** associazione occorre considerare, oltre alle norme del C.C., una congerie di **leggi civili, amministrative e (in parte) fiscali** diversificate in funzione del settore di operatività, della zona geografica in cui ha sede, della possibilità di ottenere agevolazioni fiscali, ecc..

In linea generale si possono individuare **tre classi** di norme che definiscono i "regimi speciali" applicabili ai vari tipi di associazioni, incluse le associazioni di volontariato (-> a.d.v.):

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

E' importante avere chiaro questo schema perché le varie classi di norme hanno una **forza** diversa e **decrescente**:

- a) le norme di **legge** sono le **principali** e non possono essere derogate né dalle norme amministrative, né dalle norme private;
- b) le norme **amministrative** integrano e precisano le norme di legge (se in contrasto con queste possono essere disapplicate dal giudice) e non possono essere derogate dalle norme private;
- c) le norme **private** si possono muovere solo nell'ambito lasciato libero dalle due classi di norme precedenti.

Va ricordato che in materia di associazionismo lo Stato emana "**leggi quadro**", lasciando molto spazio alle varie **leggi regionali** (vedi le a.d.v., le a.p.s., ecc.).

Questo fatto comporta spesso l'insorgere di differenze di trattamento tra regione e regione per la stessa categoria di associazione.

E' opportuno ricordare sempre che le associazioni devono essere **prima** definite e qualificate ai **fini sostanziali** dalle **norme civilistiche**, e dalle altre **norme di natura sostanziale** contenute nelle altre leggi. Altra questione, comunque importante, è quella di definire **poi il regime fiscale** dell'associazione e di tutte o parte delle sue attività.

Purtroppo spesso si confondono questi **due piani** (anche perché le leggi stesse sono difficili da interpretare), per cui si tende a dare troppa rilevanza alle norme fiscali, per definire **che cosa sia** una specifica associazione o che cosa essa **possa o non possa fare**. Lampanti sono i casi delle a.d.v., della partecipazione ai pubblici appalti, ecc. (v. oltre).

Un altro aspetto importante dei **regimi speciali** è che tutte o molte delle norme di settore sono spesso (non sempre) applicabili, sia ai fini sostanziali che fiscali, solo previa **iscrizione** presso speciali **registri o albi**, tenuti dalle Regioni o da altri enti pubblici (es. CONI).

Spesso questo fatto comporta **differenze** sensibili, sia ai fini dei **rapporti con gli enti pubblici** che ai **fini fiscali**. Ad esempio le a.d.v. possono stipulare convenzioni solo se iscritte nell'apposito Registro e solo in questo caso possono godere delle agevolazioni fiscali previste per le ONLUS. Le associazioni sportive dilettantistiche godono delle convenzioni con gli enti pubblici e dei benefici fiscali **solo** se iscritte nel registro tenuto dal CONI.

1.4 – Gli statuti delle associazioni

L'associazione si costituisce con un **contratto** tra i soci fondatori, che per tradizione si compone di due parti: **l'ATTO COSTITUTIVO** (-> la manifestazione della volontà contrattuale degli aderenti) e lo **STATUTO** (-> l'insieme delle regole che disciplinano la vita del sodalizio). Per il codice civile tale contratto può essere anche solo verbale, cioè esistere solo di fatto e questo era molto diffuso nei decenni passati. Le varie leggi settoriali impongono sempre più spesso la costituzione per **atto scritto** e, in particolare, con uno dei seguenti modi:

- con una scrittura privata registrata all'Agenzia delle Entrate;
- con un atto notarile.

Per chi vuole avviare la pratica del **riconoscimento** della personalità giuridica (v. oltre) è sempre **necessario** che lo statuto sia redatto per atto notarile; negli altri casi è sufficiente la scrittura privata registrata.

Ogni statuto è bene che contenga:

• le clausole di base	previste dal Codice Civile
• le clausole speciali	previste dalle norme settoriali per lo specifico tipo di ente (es. a.d.v., a.p.s., sportivo dilettantistico, ONLUS, ecc.)
• le clausole fiscali	(c.d. antielusive) previste dall'art. 148, comma 8, del T.U.I.R., utili per usufruire di varie agevolazioni fiscali (v. oltre).

Si raccomanda di prestare particolare attenzione in fase di redazione dello statuto, perché le successive **modifiche** (sempre possibili), vanno effettuate con delibera dell'**assemblea straordinaria**, che richiede spesso maggioranze molto elevate, oltre al **costo** della pratica (almeno per marche da bollo e per imposta di registro, tranne per le associazioni che godono di specifiche esenzioni come le a.d.v. e le ONLUS).

a) le clausole di base

Le clausole di base previste dall'art. 16 del C.C. si dividono in obbligatorie e in facoltative e sono le seguenti:

1) obbligatorie	<ul style="list-style-type: none"> • denominazione • lo scopo • il patrimonio • la sede • norme sull'ordinamento interno • norme sull'amministrazione • i diritti e gli obblighi degli associati • le condizioni per la loro ammissione
2) facoltative	<ul style="list-style-type: none"> • norme relative all'estinzione dell'ente • norme relative alla devoluzione del patrimonio residuo

b) le clausole speciali di settore

Per ogni settore le leggi prevedono l'inserimento negli statuti di **clausole speciali**. Dall'elencazione che segue si può notare come queste varie leggi prevedano a volte **clausole differenti**, ma spesso anche **molte clausole di uguale contenuto**, magari espresse con termini più o meno articolati. Ciò deriva purtroppo dal mancato coordinamento dei vari testi di legge, emanati in tempi diversi con funzioni diverse.

b.1 - le a.d.v.

Le clausole speciali da inserire negli statuti delle **a.d.v.** sono indicate nell'art.3 della L. 266/91 e sono confermate anche dalle varie leggi regionali:

- assenza dello scopo di lucro
- democraticità della struttura
- elettività e gratuità delle cariche associative
- gratuità delle prestazioni degli aderenti
- criteri di ammissione ed esclusione degli aderenti
- obblighi e diritti degli aderenti
- obbligo di formazione del bilancio
- modalità di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea degli aderenti
- in caso di scioglimento dell'associazione obbligo di devoluzione del patrimonio residuo ad altre a.d.v. operanti in identico o analogo settore.

b.2 – le a.p.s.

Le clausole speciali da inserire negli statuti delle **a.p.s.** sono simili a quelle del volontariato, anche se meno stringenti (art. 3 L. 383/2000):

- sede legale
- denominazione
- 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 previste dallo statuto
- 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 associative (con possibilità di deroga)
- 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 le 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.

b.3 – le onlus

Per le **ONLUS** (tranne quelle di diritto come le a.d.v.) gli statuti devono prevedere le seguenti clausole (art. 10 del D.LGS. 460/97):

- settore di attività (che sia tra quelli ammessi per le ONLUS)
- esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale
- divieto di svolgere attività diverse salvo quelle connesse
- divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione
- obbligo di impiegare gli utili o avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle direttamente connesse
- obbligo di devolvere il patrimonio, in caso di scioglimento per qualunque causa, ad altra ONLUS o ai fini di pubblica utilità
- obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale
- disciplina uniforme del rapporto associativo; esclusione dei soci temporanei; diritto di voto per i soci maggiorenni
- uso nella denominazione della parola ONLUS (sia in forma di sigla che per esteso).

b.4 – le associazioni sportive dilettantistiche

L'art. 90 della L. 289/2002, nel testo emerso dopo varie modifiche, prevede che le associazioni sportive dilettantistiche inseriscano nello statuto le seguenti clausole:

- obbligo di inserire nella denominazione sociale la finalità sportiva e la dizione "dilettantistica";
- assenza di fini di lucro
- rispetto del principio di democrazia interna
- prevedere in statuto l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche
- divieto per gli amministratori di ricoprire cariche sociali in altre associazioni sportive nell'ambito della medesima disciplina
- gratuità degli incarichi degli amministratori
- devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento
- obbligo di conformarsi alle norme e alle direttive del CONI nonché agli statuti e regolamenti delle Federazioni Sportive Nazionali e dell'Ente di Promozione Sportiva cui ci si affilia.

Inoltre le a.s.d., per potere godere delle agevolazioni fiscali, devono rispettare due requisiti ulteriori:

- affiliazione al CONI, o alla Federazione sportiva di settore o ad un Ente di Promozione Sportiva
- iscrizione nel Registro Nazionale delle a.s.d. tenuto dal CONI con procedura telematica.

Ulteriori clausole statutarie di settore possono derivare anche dalle **leggi regionali** e dalle **prassi operative** adottate dai vari uffici preposti alla tenuta di Albi o Registri.

Ad esempio in Emilia-Romagna per le a.p.s., viene spesso richiesto di indicare, tra l'altro, anche il limite numerico alle deleghe, il fatto che il voto del Presidente non prevale in caso di parità, che le assemblee in seconda convocazione siano tenute in giorno diverso dalla prima seduta, regole analitiche per la sostituzione degli amministratori dimissionari, ecc..

c) clausole antielusive

Ai fini fiscali le associazioni che vogliono godere del regime di irrilevanza fiscale delle prestazioni di servizi verso i soci (le c.d. "**attività decommercializzate**" - v. oltre) devono inserire negli statuti le clausole **antielusive** previste dall'art. 148, 8^a comma, del T.U.I.R. (quasi uguali a quelle viste sopra per le ONLUS, che hanno la stessa origine fiscale):

- a) 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:

- b) 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;
- c) 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
- d) 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
- e) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie
- f) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'art. 2532, 2^a comma, del Codice Civile, 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
- g) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Si ricorda che, per le a.d.v. iscritte nel Registro, l'art. 9 della L. 266/91 prevede già l'applicazione del regime fiscale agevolato ex art. 148, 8^a comma, del T.U.I.R., per cui si ritiene dalla maggior parte degli interpreti che le a.d.v. **non abbiano l'obbligo** di inserire queste clausole nello statuto. In ogni caso si ritiene più prudente inserirle, anche perché specificano (e non sono in contrasto con) le clausole previste dalla L. 266/91 e potrebbero essere utili in un eventuale contenzioso con il fisco.

1.5 – I regolamenti

A fianco dello statuto le associazioni possono emanare dei **regolamenti**, che senza modificare lo statuto, disciplinano certi aspetti della vita sociale. Si ricorda che le modifiche dello statuto vanno approvate dall'assemblea straordinaria dei soci, con le **maggioranze qualificate** previste dallo statuto, mentre l'approvazione e le modifiche dei regolamenti in genere competono all'**assemblea ordinaria**. Lo statuto può prevedere che alcuni regolamenti siano deliberati dal **Consiglio Direttivo**, fissandone i limiti.

Si possono fare alcuni esempi:

- per le a.d.v. la L. 266/91 prevede un regolamento per la disciplina generale dei rimborsi spese ai volontari;
- nei circoli ricreativi esistono regolamenti per l'uso dei locali;
- in generale si possono fare regolamenti per disciplinare le candidature alle cariche sociali ed i sistemi di votazione.

1.6 - Organi dell'associazione

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

- assemblea dei soci (obbligatorio);
- consiglio direttivo (obbligatorio);
- presidente (obbligatorio);
- collegio sindacale (facoltativo).

Lo statuto o un regolamento interno possono prevedere la presenza di **altri** organi, anche temporanei,, stabilendone le modalità di costituzione ed i poteri, soprattutto in relazione alla capacità di spendere il nome dell'associazione presso i terzi e di contrarre obbligazioni.

Ad esempio: collegio dei probiviri per dirimere le controversie tra i soci, comitati scientifici per iniziative di studio o per pubblicazioni, comitati per la gestione del bar, comitati per le raccolte fondi, ecc..

Si danno brevi cenni sugli organi sociali più importanti.

1.6.1– L'assemblea dei soci

L'assemblea dei soci si deve riunire almeno **una** volta all'anno per **l'approvazione del bilancio d'esercizio**, entro il termine previsto dallo statuto, in genere non oltre i 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio. E' competente anche per **il rinnovo delle cariche sociali** e, in genere, è l'organo sovrano del sodalizio.

Si ricorda che, per motivi fiscali (v.s. clausole antielusive), i soci hanno **tutti** gli **stessi** diritti, in quanto non sono più ammesse le discriminazioni usate in passato per istituire categorie di soci con minori diritti o addirittura soci temporanei.

I soci temporanei erano stati "inventati" per usufruire del regime di irrilevanza fiscale per le attività di servizi a pagamento verso i soci (v. oltre) o per evitare l'acquisto sul mercato di costose licenze di esercizio. In genere si trattava di finte associazioni che gestivano ristoranti o sale da ballo, per cui all'ingresso del locale si diventava soci e all'uscita si era automaticamente decaduti da tale qualità. Per questo oggi gli statuti devono vietare espressamente questo sistema "a tempo", prevedendo la permanenza dei soci nelle associazioni almeno per il corrente **anno sociale**.

Per entrare nell'associazione il singolo aspirante deve formulare un'apposita **richiesta** che, in genere, deve essere accettata dal Consiglio Direttivo. In sostanza nell'associazione si entra per **consenso reciproco e non di diritto** (c.d. contratto multilaterale aperto).

L'adesione è valida per l'intero anno sociale e, in genere, 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 (in genere il Consiglio Direttivo).

Si ricorda che non è strettamente necessario prevedere il pagamento di una "tessera" annuale: essa tuttavia è utile proprio per "ripulire" il Libro Soci tramite la procedura della "decadenza".

L'assemblea ordinaria, in genere, è competente anche per la delibera di **esclusione dei soci** che hanno creato gravi problemi al sodalizio.

L'assemblea ordinaria dei soci come già detto è, in genere e salvo contraria previsione dello statuto, l'organo preposto all'approvazione dei regolamenti interni, predisposti dal Consiglio Direttivo.

L'assemblea straordinaria è competente, in genere, per le **modificazioni dello statuto** e per deliberare **lo scioglimento dell'associazione**.

Per le assemblee ordinarie e straordinarie possono essere previste **maggioranze diverse**, sia per la legale costituzione (c.d. "quorum costitutivo") che per l'approvazione delle deliberazioni (c.d. "quorum deliberativo"). In particolare per la delibera dell'assemblea straordinaria relativa allo scioglimento e alla destinazione del patrimonio residuo l'art. 21, 3^a comma, del C.C. richiede obbligatoriamente il consenso di almeno i tre quarti dei soci.

Per le associazioni più grandi, con soci dispersi su un territorio molto vasto, lo statuto può prevedere che l'assemblea si tenga in più luoghi tramite sistemi di videoconferenza. In questo caso si applicheranno, per analogia, le regole previste per le s.p.a. (art. 2370 C.C.). Si ricorda che il fisco, con atteggiamento eccessivamente restrittivo, non ritiene applicabile alle associazioni che vogliono usufruire del regime delle attività "decommercializzate" il sistema del voto per corrispondenza.

1.6.2 – 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 si riunirà con adeguata frequenza per deliberare le attività da svolgere, le spese da affrontare, le quote sociali da applicare, ecc..

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 (intero) Consiglio. Nell'altro caso il Consiglio coopterà dei nuovi membri, in genere scegliendo i primi dei non eletti, salvo contraria disposizione dello statuto. In alcuni tipi di associazioni, per legge o per statuto, alcuni consiglieri sono nominati da enti esterni (es. Vescovo o ente pubblico di tutela); talune leggi di settore vietano (es. per le a.d.v.) o limitano questa prassi (es. per le a.p.s.).

E' ammesso che le associazioni possano essere amministrate anche da una sola persona (amministratore unico).

Gli amministratori hanno una **responsabilità interna ed esterna**.

Sotto il primo profilo 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.). Per le a.d.v., ove le cariche sono ricoperte a titolo gratuito per legge, vale l'attenuante che "la responsabilità per colpa è valutata con minor rigore" (art. 1710 C.C.). In ogni caso resta **immune** da responsabilità l'amministratore assente o dissenziente: "è però esente da responsabilità quello degli amministratori il quale non abbia partecipato all'atto che ha causato il danno, salvo il caso in cui, essendo a cognizione che l'atto si stava per compiere, egli non abbia fatto constatare del proprio dissenso" (art. 18 C.C.).

Questa responsabilità verso l'associazione può comportare la richiesta di **risarcimento del danno** patito: "le azioni di responsabilità contro gli amministratori delle associazioni per fatti da loro compiuti sono deliberate dall'assemblea e sono esercitate dai nuovi amministratori o dai liquidatori" (art. 22 C.C.). L'azione si prescrive dopo 5 anni.

Si possono porre vari casi sia semplici che complessi: si pensi al caso di beni patrimoniali dell'a.d.v. (ambulanze o immobili) che vadano distrutti per un incendio o che siano rubati e che non siano stati adeguatamente coperti da idonea assicurazione, oppure al caso di danni patiti da stabili condotti in comodato o locazione e non coperti da adeguata assicurazione (c.d. rischio locativo), dalla perdita di agevolazioni fiscali per la cancellazione dal registro del volontariato nonostante le diffide emesse dai competenti uffici, dalle sanzioni amministrative per il mancato rispetto di adempimenti vari (es. fiscali, previdenziali, ecc.).

Per le associazioni non riconosciute (che sono la stragrande maggioranza), oltre a questa responsabilità interna, si aggiunge **la responsabilità esterna** per i debiti sociali. 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". In sostanza chi contratta con i terzi diventa un fideiussore "ex lege". La giurisprudenza ha esteso questa responsabilità non solo a chi ha materialmente stipulato un contratto (generalmente il Presidente), ma anche ai membri del Consiglio Direttivo che hanno **approvato** la relativa delibera.

Per le sole a.p.s. iscritte nei relativi registri, l'art. 6 della L. 383/2000 prevede che questa responsabilità personale non sia diretta, ma **sussidiaria**, cioè previa escussione del patrimonio sociale.

Le associazioni più grandi possono prevedere nello statuto che il Consiglio Direttivo, composto da numerosi membri, deleghi parte delle proprie competenze ad un più ristretto **Comitato Esecutivo**. In questo caso si applicheranno, per analogia, le regole previste per le s.p.a. (art. 2381 C.C.). Come per le assemblee dei soci, lo statuto potrebbe prevedere che anche il Consiglio Direttivo possa tenere le riunioni in più luoghi collegati in videoconferenza, rinviando alle regole previste per le s.p.a..

1.6.3 – Il Presidente

Il Presidente 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.

Il Presidente è il **legale rappresentante** dell'associazione e ne coordina l'attività. In tale veste firmerà contratti e convenzioni e assumerà gli impegni a nome del sodalizio. Si ricorda che, come visto sopra, il Presidente, in prima battuta, assieme ai membri del Consiglio Direttivo, è il garante ex lege di tutti i debiti dell'associazione non riconosciuta (con la moderazione prevista per le a.p.s.).

Un particolare tipo di responsabilità del Presidente è quella prevista dal D.LGS. 18/12/1997 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** la sanzione addebitabile al Presidente non potrà superare l'importo massimo di € 51.645,69=. In sostanza il fisco può richiedere il pagamento della sanzione al Presidente e **anche** all'associazione, con diritto di questa di **rivalersi sul Presidente**. Nello stesso caso (assenza di dolo o di colpa grave) **l'assemblea dei soci** con apposita **delibera** può **liberare** il Presidente da tale responsabilità nei propri confronti, assumendosi **l'intero** onere della sanzione.

Il testo da inserire nella delibera è il seguente: "L'assemblea, con riferimento all'art. 11, 6^a comma, del D. Lgs. 472/1997, delibera che l'associazione si assuma nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria il debito per sanzioni conseguente a violazioni commesse da rappresentanti dell'associazione stessa nello svolgimento delle proprie funzioni e poteri. Tale assunzione vale nei casi in cui il rappresentante abbia commesso la violazione senza dolo o colpa grave."

Si ricorda anche la responsabilità dell'associazione per le sanzioni amministrative che derivano dai **reati** commessi dai propri rappresentanti in base al D. Lgs. 8/6/2001 n. 231. Si tratta di una responsabilità che, pur derivando dai reati commessi da specifiche persone, risalta **autonomamente** ai fini sanzionatori. Si deve trattare di reati particolarmente "pesanti" (v. artt. 24, 25, 25bis, 25ter del decreto) quali la truffa e frode ai danni della pubblica amministrazione, l'indebita percezione di contributi, la corruzione e concussione, la falsità in monete e carte di credito, taluni reati tipici delle società di capitali.

I reati devono essere commessi:

- a) da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, amministrazione o direzione dell'ente (v. art. 5), anche in via di mero fatto senza nomine ufficiali;
- b) nell'interesse dell'associazione (in caso di reati commessi per interesse esclusivo della persona o di terzi l'associazione non ne risponde).

Le sanzioni (v. art. 9) possono consistere in una o più delle seguenti ipotesi:

- a) sanzione pecuniaria (determinata dal giudice)
- b) sanzione interdittiva (es. revoca di autorizzazioni, divieto di contrarre con la pubblica amministrazione, esclusione da eventuali contributi, ecc.)
- c) confisca (del bene o della somma conseguita in seguito al reato)
- d) 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 (v. art. 6). 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. La questione è complessa e rileva soprattutto per le grandi associazioni.

Questa legge può rivelarsi insidiosa per le a.d.v. che, in genere, stipulano numerose convenzioni con gli enti locali assumendo impegni precisi a fronte dell'erogazione di contributi. Non rispettando le convenzioni potrebbero, anche non volendo, incappare in qualche ipotesi di reato con le conseguenti sanzioni amministrative.

1.6.4 – Il Collegio Sindacale

Il Collegio Sindacale è un organo di **controllo**, la cui composizione, durata e compiti devono essere stabiliti dallo statuto.

A somiglianza di quanto avviene nelle società commerciali questo organo deve, in linea di massima:

- controllare la regolare tenuta della contabilità;
- verificare la corrispondenza del bilancio alle scritture contabili;
- controllare il movimento del denaro (cassa e c/c);
- vigilare sul mantenimento dell'integrità del patrimonio sociale;
- controllare che il Consiglio Direttivo operi nel rispetto della legge e dello statuto.

Si segnala che i sindaci revisori sono responsabili verso i **soci** al pari degli amministratori per gli eventuali danni patiti dall'ente per loro incuria.

I sindaci revisori, a differenza degli amministratori, possono essere scelti anche fra i **non soci**, salvo specifici obblighi previsti dalle leggi settoriali o dai singoli statuti.

Per le a.d.v. la Regione Emilia-Romagna consente che le “i componenti di organi di controllo (revisori) e di organi arbitrali (probiviri) vengano nominati dalla base associative tra persone **non aderenti** all'organizzazione, a garanzia di professionalità e imparzialità” (v. Delibera G.R. 7/10/96 n. 2436). Allo stesso modo nessun limite è previsto dalla **Regione Sardegna**, per cui le a.d.v. possono scegliere i componenti del Collegio Sindacale tra persone estranee all'associazione, sempre al fine di garantire la professionalità e l'imparzialità degli stessi nei confronti dell'associazione.

Attualmente nessuna norma, né generale né speciale, obbliga a scegliere i sindaci tra i professionisti contabili. Ricordiamo però che l'art. 25, 5^a comma, del D.LGS. 460/97 ha previsto l'obbligo per le ONLUS (comprese le a.d.v. che sono ONLUS di diritto) di allegare al bilancio “una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori contabili iscritti nel registro dei revisori contabili”, nel caso i proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di € 1.032.913,80= (limite soggetto ad aggiornamento in base agli indici ISTAT). L'obbligo decorre già dal secondo anno, come precisato dal fisco. Va anche ricordato che nessuna norma ha ancora definito il **contenuto** di tale relazione di controllo, per cui, in attesa di chiarimenti da parte dell'Agenzia per le ONLUS, occorre fare riferimento, per quanto possibile, alla prassi invalsa nelle società commerciali.

1.7 – Il riconoscimento

L'associazione può chiedere il **riconoscimento della personalità giuridica** alle autorità preposte in funzione del **settore di intervento** (in base alla ripartizione di competenze legislative previste dalla Costituzione) e dell'ambito **territoriale** di operatività (in una sola Regione o in più Regioni):

- Stato (tramite la **Prefettura**);
- **Regione**.

Si segnala che, in generale, le a.d.v. e le altre associazioni devono rivolgersi alla propria Regione.

La richiesta va inoltrata con i seguenti documenti (in ogni caso è opportuno informarsi presso i singoli uffici addetti):

- 1) domanda su apposito modulo (in bollo da € 14,62= fatte salve le esenzioni di legge per le ONLUS e per le a.d.v.);
- 2) due copie, di cui una autentica, dell'atto costitutivo e dello Statuto, redatti per atto pubblico (-> notaio);
- 3) una relazione illustrativa sull'attività svolta e/o su quella che si intenderà svolgere, debitamente sottoscritta dal legale rappresentante dell'Ente;
- 4) una relazione sulla situazione economico-finanziaria dell'ente, sottoscritta dal legale rappresentante, corredata da una perizia giurata di parte qualora l'ente sia in possesso di beni immobili, nonché da una certificazione bancaria comprovante l'esistenza, in capo all'ente stesso, di un patrimonio mobiliare (titoli, depositi c/c, quote di fondi comuni, ecc.);
- 5) copia dei bilanci preventivi e dei bilanci consuntivi approvati nell'ultimo triennio o nel periodo intercorrente tra la costituzione e la richiesta di riconoscimento;
- 6) elenco dei componenti gli organi direttivi dell'ente ed indicazione del numero dei soci (nel caso si tratti di associazione), sottoscritto dal legale rappresentante.

Per le associazioni già esistenti con statuto redatto per scrittura privata registrata, occorre convocare un'assemblea straordinaria per l'adozione del nuovo testo di statuto, con atto redatto dal notaio.

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 (es. titoli o un fabbricato) deve essere mantenuto nel bilancio dell'associazione e non può essere alienato senza il permesso dell'autorità di vigilanza.

Ad esempio la regione Emilia-Romagna chiede in genere, salvo approfondimenti sui singoli casi in funzione degli scopi statutari, un patrimonio di € 5.164,00= per le associazioni e di € 15.494,00= per le fondazioni. Occorre prestare attenzione a non indicare l'intenzione di svolgere attività eccessive rispetto ai mezzi disponibili, in quanto l'autorità di vigilanza potrebbe richiedere un capitale molto elevato.

Una volta ottenuto il riconoscimento l'ente viene iscritto nel **registro delle persone giuridiche**, tenuto presso le Prefetture o presso le Regioni, secondo l'autorità competente.

Il riconoscimento:

- concede il beneficio della **responsabilità limitata** per le obbligazioni assunte (in sostanza cessa la responsabilità diretta del Presidente e dei soci che hanno contrattato con i terzi);
- sottopone a **vincoli** specifici verso l'autorità competente (autorizzazione per le modifiche statutarie, incluso il trasferimento della sede legale, comunicazione delle variazioni delle cariche sociali);
- ha vari riflessi di tipo fiscale (aggiuntivi e) autonomi da altri requisiti:
 - a) art. 100 T.U.I.R. che consente alle imprese di dedurre dal reddito imponibile alcuni tipi di liberalità;
 - b) riduzione a metà dell'IRES per alcuni tipi di associazioni (ex art. 6 D.P.R. 601/73 ecc.)
 - c) assenza di responsabilità del Presidente per le sanzioni fiscali (v. sopra).

Queste sono le vere differenze tra associazione riconosciuta o no, in quanto con le varie leggi di snellimento burocratico (v. da ultimo la L. 22/6/2000 N. 192) sono cadute le ulteriori precedenti differenze in merito all'accettazione di eredità e donazioni o all'intestazione di beni immobili.

Risultano così **superate** di fatto le norme ad hoc previste per le a.d.v. dall'art. 5, 2^a comma, della L. 266/91 e anche quelle contenute nella L. 383/2000 per le a.p.s..

Si ricorda che l'iscrizione nel Registro del Volontariato o nel Registro delle a.p.s. **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.

1.8 - Le prestazioni di lavoro nelle associazioni

Per lo svolgimento delle sue attività l'associazione può avvalersi sia delle prestazioni gratuite dei soci che di prestazioni retribuite, nei limiti eventualmente previsti dalle leggi di settore. Per le a.d.v. e per le a.p.s. le prestazioni gratuite dei soci devono, ad esempio, essere prevalenti.

Per le associazioni diverse da quelle di volontariato si consiglia di inserire sempre nello statuto la clausola che le prestazioni dei soci si intendono sempre rese a titolo gratuito, salvo diverso accordo scritto.

Le prestazioni retribuite possono derivare dalla **copertura di cariche sociali**, previa delibera degli organi competenti per statuto, salvo che la legge (es. per le a.d.v.), lo statuto o la prassi dei singoli Registri non preveda la loro necessaria gratuità. Per le ONLUS "ordinarie" il D. Lgs. 460/97, prevede espressamente la possibilità di tale remunerazione, ponendovi solo limiti quantitativi (v. oltre). Oppure possono derivare dagli **ordinari contratti** (lavoro subordinato, para subordinato, autonomo), che possono essere anche stipulati con i soci, salvi eventuali divieti di legge (ad es. per le a.d.v.) o di statuto.

Nel caso l'ente stipuli un contratto di lavoro con un consigliere o con un suo familiare, questi dovrà astenersi dal voto nella relativa delibera, per l'evidente conflitto di interessi con il sodalizio.

Tutte le associazioni prevedono in generale il **rimborso delle spese vive** documentate sostenute dai consiglieri o dai soci per l'esecuzione di incarichi associativi (partecipazione a riunioni, ecc.).

L'argomento delle prestazioni di lavoro e dei rimborsi è approfondito nell'apposita dispensa.

1.9 – L'Agenzia per le ONLUS

L'art. 3, comma 190, della L. 23/12/96 n. 662 ha previsto la costituzione di uno specifico **organismo di controllo** dei soggetti del "terzo settore". Si tratta di un organismo con funzioni principalmente **fiscali**, che tuttavia può estendere le sue competenze anche su altri aspetti.

Gli enti sottoposti al controllo dell'autorità sono:

- A) tutti gli **enti non commerciali** in genere;
- B) tutte le **ONLUS**: normali, di diritto (quindi anche le a.d.v.), paritarie (a.p.s. ed enti ecclesiastici).

I **compiti** di questo ente sono i seguenti:

- garantire l'uniforme applicazione delle norme sui requisiti soggettivi e sull'ambito di operatività rilevante per gli e.n.c. e per le ONLUS;
- compiti di indirizzo, promozione e di ispezione per la corretta osservanza delle norme;
- compito di prevenire e di reprimere gli abusi per le raccolte di fondi con uso dei mass-media;
- presentare al Parlamento una relazione annuale sul "terzo settore".

I **poteri** di tale ente sono:

- l'emissione di pareri (obbligatori ma non vincolanti, salvo nel caso di cui sotto);
- formulazione di proposte di modifica delle norme vigenti;
- attività di ispezione e controllo;
- segnalazione agli uffici fiscali di inadempienze per l'irrogazione delle sanzioni previste per le ONLUS dall'art. 28 del D.LGS. 460/97.

L'Agenzia deve ancora chiarire i **rapporti** con gli altri **organi di controllo** previsti da altre leggi di settore, di cui si portano alcuni esempi non esaustivi della complessa materia.

TIPO DI ENTE	ENTE DI CONTROLLO
a.d.v. e a.p.s.	<ul style="list-style-type: none">• Regione• Enti di promozione nazionali
Cooperative (ordinarie e sociali)	<ul style="list-style-type: none">• Enti di rappresentanza• Regioni• Ministero del Lavoro
O.n.g.	Ministero Affari Esteri
Ass. sportive dilettantistiche	<ul style="list-style-type: none">• CONI• Federazioni di Settore• Enti di promozione sportiva

Tale Agenzia ha una **natura non chiara**:

- non ha i poteri di una vera e propria Authority di settore (tipo Banca d'Italia o Antitrust);
- non può applicare direttamente sanzioni;
- i suoi pareri non hanno l'efficacia dell'interpello rivolto all'Agenzia delle Entrate.

Sicuramente si tratta di un'istituzione che deve crescere e guadagnarsi sul campo (anche legislativo) un proprio autonomo ruolo e peso.

L'unico caso in cui l'Agenzia delle ONLUS deve dare un parere obbligatorio e vincolante è quello della **devoluzione del patrimonio in sede di scioglimento di due tipi di enti**:

--le **ONLUS "ordinarie"**;

--gli **enti non commerciali che applicano il regime agevolato ex art. 148, 3^a comma, TUIR (c.d. attività "decommercializzate")**.

Tale ruolo è stato rafforzato dal recente protocollo di intesa siglato tra Agenzia per le ONLUS e Agenzia delle Entrate: se nel patrimonio da devolvere vi sono anche crediti fiscali il soggetto donante deve mostrare tale parere all'Agenzia delle Entrate, altrimenti il credito fiscale non verrà rimborsato al beneficiario designato.

Per maggiori informazioni si può visitare il sito: www.agenziaperleonlus.it .

1.10 – La riforma del C.C.

E' opinione diffusa che occorra porre mano alla riforma della disciplina civilistica degli enti non profit, di cui al Libro I del C.C.. Nel maggio 2007 il Governo ha presentato un disegno di legge di riforma (progetto "Pinza"), i cui tratti salienti sono i seguenti:

- mantenimento dei **tre** tipi di enti già noti: comitati, associazioni e fondazioni;
- mantenimento della **distinzione** tra enti aventi e non aventi personalità giuridica;
- acquisto della personalità giuridica tramite il notaio e l'iscrizione nel Registro delle Persone Giuridiche, **senza** alcun controllo da parte di uffici pubblici (Prefettura o Regione);
- mantenimento della responsabilità limitata, per gli enti riconosciuti, vincolandola però ad un rapporto tra fondi propri e indebitamento complessivo;
- possibilità di derogare al principio del voto "per teste";
- riconoscimento esplicito della capacità ad esercitare attività d'impresa, con l'applicazione dei tipici reati societari e fallimentari;
- previsione di **organi di controllo interni**, in funzione della dimensione, dell'eventuale esercizio di attività d'impresa, della raccolta di fondi presso il pubblico;
- obbligo di redazione del bilancio e, per gli enti riconosciuti, deposito dello stesso presso il Registro delle Persone Giuridiche;

- obbligo, per taluni enti, di redigere il "bilancio sociale di missione";
- possibilità di emettere "titoli di debito" come per le s.r.l.;
- disciplina speciale per i beni ricevuti con uno specifico onere di destinazione.

Anche in questo progetto si notano dei punti critici:

- manca una disciplina organica dei rapporti tra soggetti profit e non profit (molto sentita in materia di ONLUS, date le rigide posizioni del fisco);
- manca ogni raccordo con la disciplina dell'impresa sociale;
- manca una disciplina dei gruppi, reti, federazioni di enti non profit.

E' auspicabile che il progetto possa trovare miglioramenti nel corso della discussione, sia in Parlamento che nella società civile.

Particolarmente delicato si presenta l'idea di attenuare il regime di "democraticità" delle associazioni, dando la facoltà di prevedere negli statuti pesi diversi per il voto dei soci in base a criteri ancora da identificare (ammontare conferimenti, soci fondatori, ecc. ?).

1.11 – I regimi speciali: a) le associazioni di volontariato

1.11.1 – I caratteri di fondo delle a.d.v.

Le a.d.v., disciplinate dalla L. 266/91, hanno **due** caratteri di fondo, che le dovrebbero distinguere da tutte le altre categorie di associazioni:

- a) **lo scopo di solidarietà sociale;**
- b) **il lavoro gratuito dei volontari.**

Lo scopo di solidarietà sociale implica che l'attività del sodalizio sia **principalmente rivolta all'esterno** e non solo ai propri **soci**: ciò è previsto dall'art. 2 della L. 266/91 e viene ripetuto dalle varie leggi regionali.

In tal senso si veda quanto previsto dalla regione Emilia-Romagna, che iscrive nel registro solo le a.d.v. che "operino direttamente per scopi solidaristici ... e quindi **esclusivamente o prevalentemente** a favore di persone **terze** rispetto all'organizzazione e attraverso attività volte a prevenire o rimuovere situazioni di emarginazione e di bisogno socio-economico o culturale, o comunque a tutelare diritti primari." (Deliberazione G.R. 7/10/96 n. 2436 par. 1).

La Regione Sardegna ha previsto che possono iscriversi al Registro Regionale le a.d.v. in possesso dei requisiti previsti dall'art. 3 della L. 266/91, la cui attività sia finalizzata o alla cura di interessi individuali di cui siano titolari in misura **prevalente** soggetti **terzi** rispetto agli associati o alla cura di interessi **collettivi** meritevoli di tutela. Si tratta quindi di attività che non solo devono essere rivolte a **qualsiasi soggetto** (socio o non socio), ma che devono rivolgersi prevalentemente a **soggetti svantaggiati**, intendendo per tali le persone che si trovano in una condizione di inferiorità per motivi fisici, psichici, economici, sociali o familiari.

La L. 266/91 non pone limiti ai **tipi di attività** che possono essere svolte da una a.d.v.: in pratica sono le singole **Regioni** che, per legge o per prassi, definiscono i **settori di intervento** delle a.d.v..

Il 53% delle a.d.v. si concentra nei settori socio assistenziali e sanitario, pur non mancando altri rilevanti casi (protezione civile, ambiente, cultura) (FIVOL 2006). La discrezionalità delle Regioni comporta che tra di esse vi possano essere divergenze nel considerare talune attività come tipiche delle a.d.v.. Si noti la differenza con il regime ONLUS ove i settori di attività sono previsti direttamente dalla legge.

Il **lavoro gratuito** dei volontari è previsto dall'art. 3 della L. 266/91: le a.d.v. sono quelle che operano avvalendosi "in modo **determinante e prevalente** delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti". Ai soci possono solo essere **rimborsate le spese vive** sostenute per l'attività sociale, con particolari criteri e limiti (v. oltre). Ciò non toglie che le a.d.v.

possano operare **anche** con l'apporto di lavoratori remunerati (dipendenti o autonomi), purchè "nei **limiti** necessari al loro **regolare funzionamento** oppure occorrenti a **qualificare o specializzare** l'attività da esse svolta." (art. 3 L. 266/91).

E' importante notare che, in base alla L. 266/91, sono le **persone** dei volontari che operano gratuitamente, mentre **l'a.d.v.** può operare nei confronti dei terzi anche dietro corrispettivo.

Ad esempio la regione Emilia-Romagna precisa che possono accedere al registro solo le a.d.v. "in cui le prestazioni dei volontari sono preminenti sia sotto il **profilo qualitativo** (con riferimento alla natura delle mansioni svolte) che **quantitativo** (con riferimento al numero dei volontari ed al tempo impiegato) rispetto ad eventuali prestazioni retribuite." (Deliberazione G.R. 7/10/96 n. 2436 par. 1). Questo aspetto è molto importante specie in presenza di convenzioni con enti pubblici, che derogano alle norme sui contratti pubblici proprio per la natura di "volontariato" delle a.d.v.. Si noti che per le ONLUS non vige il vincolo della prevalenza del lavoro degli associati e della sua necessaria gratuità.

Dalla 4^a rilevazione FIVOL (2006) emergono i **mutamenti strutturali** delle o.d.v., sia **positivi che critici**.

Tra i primi si registrano:

- un costante aumento del numero delle o.d.v.;
- una diffusione territoriale sempre più equilibrata;
- una crescente espressione della cittadinanza attiva (o.d.v. costituite da gruppi di cittadini al di fuori delle centrali nazionali);
- aumento delle o.d.v. nei settori extra assistenziali e sanitari.

Tra i secondi si registrano:

- crescita degli organismi di tipo mutualistico che operano sia per gli aderenti che per i non aderenti (57%);
- costante aumento della presenza di operatori remunerati (26% delle o.d.v.), costante aumento dei casi di mancanza di gratuità dei soci (6,8% delle o.d.v.) per via dell'erogazione di rimborsi forfetari, crescita dei casi in cui manca la presenza determinante e prevalente dei volontari (9,3% delle o.d.v.);
- diminuzione del numero medio dei soci (il 53% delle o.d.v. sono sotto i 20 soci).

Molti dei punti critici derivano dal **legame tra le o.d.v. e gli enti pubblici**, specie nei casi di convenzioni per la gestione di servizi che richiedono continuità temporale e sempre maggiori doti di professionalità.

Di questi aspetti si sono fatti carico i testi delle varie proposte di riforma della L. 266/91 da tempo giacenti al Parlamento, ma che ancora non hanno dato alcun risultato.

1.11.2 – Gli statuti delle a.d.v.

La L. 266/91 prevede il contenuto dello statuto dell'a.d.v. (v. sopra); non vi è l'obbligo di adeguarlo alle regole previste per le ONLUS ordinarie in quanto le a.d.v. sono considerate **ONLUS di diritto** "nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità" e, per esse, "sono fatte salve le previsioni di maggior favore" contenute nelle specifiche leggi di settore (art. 10, 8^a comma, D. LGS. 460/97). Con il D.L. 185/2008 tale qualifica di ONLUS di diritto è stata riservata alle sole a.d.v. che **non** esercitino attività commerciali diverse da quelle "marginali" ex D.M. 25/5/95.

Tale situazione si ripete per le o.n.g. **riconosciute** dal Ministero degli Affari Esteri e per le coop. sociali **iscritte** nell'Albo Regionale (e loro consorzi formati al 100% di coop. sociali).

Le **differenze** (statuti e attività) tra le a.d.v. e ONLUS ordinarie sono a volte puramente lessicali e a volte di grande rilievo, come risulta dal seguente schema (per gli aspetti fiscali v. oltre):

a) caratteri generali

a.d.v	onlus
Assenza di fini di lucro	Divieto di distribuire utili anche in modo indiretto, durante la vita dell'ente.
Perseguimento di finalità di solidarietà sociale	Esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale
In caso di scioglimento devoluzione dei beni ad altra a.d.v. operante in identico o analogo settore, senza obbligo del parere dell'Agenzia per le ONLUS	In caso di scioglimento obbligo di devoluzione ad altra ONLUS o a fini di pubblica utilità, previo parere obbligatorio dell'Agenzia per le ONLUS.
Democraticità della struttura	Disciplina uniforme del rapporto associativo volto a garantire l'effettività del rapporto
Elettività delle cariche sociali	Diritto di voto dei soci per statuto, regolamenti, nomine cariche sociali
Criteri di ammissione e esclusione dei soci	
Obblighi e diritti dei soci	
Gratuità cariche sociali	Possibilità di remunerare le cariche sociali con limiti di importo (max € 61.974,82 cadauno)
Gratuità delle prestazioni dei soci	Possibilità di remunerare anche i soci
Obbligo del bilancio e modalità di approvazione del bilancio	Obbligo di redigere il bilancio annuale
Obbligo di iscrizione nel Registro Regionale Volontariato	Obbligo di iscrizione nel registro delle ONLUS tenuto dalla D.R.E.
Soggetto a vigilanza della Regione	Soggetto a vigilanza della D.R.E.
Facoltà di usare la dicitura ONLUS	Obbligo di usare la dicitura ONLUS

b) settori di intervento (si fa riferimento alla abrogata legge sul volontariato della Regione Emilia-Romagna, che servi da esempio per il D. Lgs. 460/97)

a.d.v	onlus
Socio-assistenziale	Assistenza sociale
Sanitario	Assistenza socio-sanitaria Assistenza sanitaria (solo per soggetti svantaggiati)
Tutela e promozione dei diritti	Tutela dei diritti civili
Tutela e valorizzazione del patrimonio ambientale	Tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente
Attività educative	Istruzione e formazione (solo per soggetti svantaggiati)
Attività culturali e di tutela e valorizzazione dei beni culturali	Tutela promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico e archivi Promozione della cultura e dell'arte (solo in presenza di contributi statali o solo se rivolta a soggetti svantaggiati)
Educazione alla pratica sportiva e attività ricreative	Sport dilettantistico (solo per soggetti svantaggiati)
Protezione civile	No
No	Beneficenza
No	Ricerca scientifica

1.11.3 – Il Registro del Volontariato

Lo status pieno di a.d.v. si acquista con l'**iscrizione** nel Registro del Volontariato (art. 6 L. 266/91), che avviene previa **istruttoria** effettuata dalla Regione (o dalla Provincia se delegata).

E' noto che vi sono molte a.d.v. non iscritte, alle quali non si applicano tutte le agevolazioni amministrative e fiscali previste dalle varie leggi, espressamente riservate solo a quelle iscritte.

Con l'iscrizione nel Registro l'a.d.v. ottiene una serie di **benefici**:

Fiscali	<ul style="list-style-type: none">• Agevolazioni ONLUS di diritto (*)• Agevolazioni L. 266/91
Amministrativi	<ul style="list-style-type: none">• Diritto di accesso ai documenti amministrativi• Possibilità dell'uso gratuito delle strutture pubbliche,• Possibilità di stipulare convenzioni con enti pubblici,<ul style="list-style-type: none">• Partecipazione alla progettazione sociale degli enti locali
Finanziari	Partecipazione a bandi di finanziamento dedicati

(*) In assenza di attività commerciali diverse da quelle "marginali" ex D.M. 25/5/95.

Le singole Regioni, in genere, prevedono che l'iscrizione nel Registro delle a.d.v. sia **incompatibile** con quella nel Registro delle a.p.s..

La stessa autorità deve procedere ai **controlli periodici**, in vista del mantenimento dell'iscrizione o della cancellazione dal Registro.

La Regione (o la Provincia se delegata) può in ogni momento **revocare l'iscrizione**, in via di auto-tutela amministrativa, se riscontra che i documenti presentati non corrispondono al vero. Tale revoca può inoltre avvenire se, nel tempo, la Regione (o la Provincia) **muta parere** sulla qualificazione come "volontariato" di certe attività svolte dalla singola associazione (emblematico è il caso del commercio equo e solidale). In questo secondo caso, più delicato, la singola associazione, che ha operato in buona fede, potrebbe patire **danni patrimoniali** dalla sopravvenuta cancellazione dal Registro e potrebbe anche **agire in giudizio** contro l'ente pubblico per chiedere un risarcimento.

L'iscrizione al Registro è importante in quanto la Regione (o la Provincia) **certifica che le attività svolte dalla singola associazione costituiscono "attività di volontariato" (o di promozione sociale) ai sensi delle vigenti leggi**. Tale **accertamento amministrativo** fa **stato** anche nei confronti del **fisco**, che non può, **direttamente**, contestare questo status alla singola associazione.

Si ripete qui lo schema tipico delle **cooperative**, che possono godere delle agevolazioni fiscali solo se iscritte nel Registro delle Cooperative a Mutualità Prevalente o delle **o.n.g.** che devono essere **riconosciute** dal M.A.E.. Si ricorda come, nell'impianto originale del D.LGS. 460/97, per le ONLUS ORDINARIE fosse del tutto **assente** questa fase di **previo** accertamento amministrativo, inserito solo dal 2003 con un apposito D.M..

Sia il diniego di iscrizione che la cancellazione, in quanto atti amministrativi, possono essere **impugnati** avanti al Tribunale Amministrativo Regionale (T.A.R.).

L'uscita dal Registro, sia volontaria che per il provvedimento di cancellazione, comporta la **perdita** delle agevolazioni fiscali **specifiche delle a.d.v.**, nonché di quelle discendenti dal **regime di ONLUS di diritto**. Nulla osta che, in presenza dei requisiti previsti dal D.LGS. 460/97, l'ex a.d.v. si iscriva come ONLUS **direttamente presso la D.R.E.**

La questione più delicata è che per le ONLUS ordinarie il fisco (C.M. 168/98) ritiene che si debba procedere alla **devoluzione del patrimonio: tale regola si applica anche alle a.d.v. ?**

Per le a.d.v. si tratta di una questione delicata, in quanto la cancellazione dal Registro potrebbe comunque lasciare in essere la qualifica di **associazione di volontariato non iscritta**, prevista dalla L. 266/91. La L. 266/91 prevede la devoluzione del patrimonio solo in caso di **scioglimento** dell'associazione e non di mera cancellazione dal Registro, senza distinguere tra a.d.v. iscritta e non iscritta.

Se consideriamo il principio per cui le norme della L. 266/91 sono speciali e prevalenti sulle norme delle ONLUS, ne dovrebbe discendere che, fino a quando esiste il carattere di associazione di volontariato non iscritta, non dovrebbe trovare applicazione l'obbligo di devoluzione del patrimonio tipico delle ONLUS.

Tuttavia la norma non è chiara, per cui si consiglia di procedere con estrema prudenza, eventualmente chiedendo un parere alla Regione o all'Agenzia per le ONLUS.

Il problema si ripropone anche per l'uscita da Albi o Registri di altri tipi di associazioni che possono godere di agevolazioni anche più importanti di quelle delle a.d.v. (a.p.s., a.s.d.), per le quali non vi sono norme specifiche, né dottrina o giurisprudenza.

Le a.d.v. possono entrare a fare parte di vari **organi di coordinamento**: consulta comunale e/o provinciale, osservatorio regionale, osservatorio nazionale. Esse possono altresì partecipare alla gestione dei **Centri di Servizio per il Volontariato** (in genere si tratta di associazioni di volontariato di secondo grado) e, in ogni caso, possono godere dei relativi servizi.

E' bene ripetere che un'a.d.v. iscritta nel Registro Regionale è ONLUS di diritto e **non deve iscriversi presso la D.R.E.** Viceversa un'associazione che sia iscritta come ONLUS alla D.R.E. e successivamente si iscriva nel Registro Regionale, acquisendo lo statuto completo di a.d.v., deve **cancellarsi** dall'elenco tenuto dalla D.R.E..

1.11.4 - Le a.d.v. e l'esercizio di attività commerciali

Abbiamo visto sopra che, ai fini civilistici sostanziali, le associazioni in genere possono esercitare attività d'impresa, sia in via **principale** che in via **accessoria** ad altre attività non economiche.

All'interno di questo quadro generale occorre verificare se il regime delle a.d.v. ponga o meno dei **vincoli particolari**, considerando, oltre al C.C., le ulteriori due principali fonti normative del settore: la L. 266/91 e il D. Lgs. 460/97.

A) La L. 266/91

Analizzando la L. 266/91 si notano questi aspetti:

- a) essa **non pone divieti espliciti** all'esercizio di attività d'impresa da parte delle a.d.v.;
- b) alcune norme di agevolazione fiscale si applicano solo in presenza di eventuali **attività d'impresa** esercitate dall'a.d.v..

Il primo punto è palese: la L. 266/91 prevede i due criteri di fondo già esaminati sopra (scopo di solidarietà sociale e prestazione gratuita dei volontari), ma non vieta in alcun modo che l'a.d.v., per raggiungere il suo concreto scopo di solidarietà, ponga in essere rapporti di natura patrimoniale con i terzi. Sono i volontari che devono operare a titolo gratuito, sia verso la a.d.v. che verso i terzi, non (necessariamente) l'a.d.v..

Il secondo punto deriva dagli artt. 8 e 9 della L. 266/91. L'art. 8 prevede che "le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato ... non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi ai fini dell'i.v.a. ...". In sostanza le a.d.v. vengono soggettivamente considerate fuori campo IVA, altrimenti avrebbe mantenuto vigore il principio generale per cui tali operazioni sono soggette ad i.v.a. **se "effettuate ... nell'esercizio di imprese ..."** (art. 1 D.P.R. 633/72). **E' quindi ovvio che l'agevolazione ha significato in quanto si presuppone che le a.d.v. possano esercitare attività d'impresa.**

L'art. 9 della L. 266/91 prevede che alle a.d.v. si applichino automaticamente le disposizioni dell'art. 148 TUIR, sulle attività decommercializzate degli e.n.c. a base associativa. E' noto che si tratta di attività di prestazioni di servizi e di cessione di beni svolte verso corrispettivo che

integrano, sia ai fini civili che fiscali, **l'esercizio di attività d'impresa**, a prescindere dal fatto che siano poi escluse da imposizione fiscale per scelta del legislatore.

Appare quindi chiaro che, per la L. 266/91, **le a.d.v. possono esercitare attività di natura imprenditoriale, godendo di talune agevolazioni fiscali.**

Si sostiene inoltre dalla dottrina che "tra le attività esercitabili dalle a.d.v. rientrano .. anche quelle agricole" (Vuoto – Il volontariato a dieci anni dalla legge quadro – P. 194 - Giuffrè 2002). In sostanza le a.d.v. possono esercitare sia le imprese **commerciali** (art. 2195 C.C.), che quelle **agricole** (art. 2135 C.C.).

L'Agenzia delle Entrate ha pacificamente ammesso che le a.d.v. possono gestire strutture ricettive, che sono attività imprenditoriali a tutti gli effetti civili e fiscali, godendo dell'esclusione da IVA ex art. 8 L. 266/91 (R.M. 5/572000 n. 54/E).

B) La L. 266 e le attività "marginali"

In questo quadro va successivamente esaminata la questione delle attività "marginali", in quanto è diffusa l'opinione che **le a.d.v. possano esercitare attività d'impresa (o economiche se si preferisce), a patto che non siano eccedenti quelle "marginali".**

L'art. 5 della L. 266/91 prevede che le a.d.v. "traggono le risorse economiche per il loro funzionamento e per lo svolgimento della loro attività da: ... g) entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali.". L'art. 8, 4^a comma, della L. 266/91 prevede che i relativi proventi "non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'IRPEG ... qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato.", rimandando ad un D.M. la fissazione dei "criteri" di identificazione di tali proventi "marginali".

Il D.M. 25/5/95 (si noti: emanato dal Ministro delle Finanze) ha operato su due versanti:

- a) ha previsto **due criteri generali**;
- b) ha indicato esplicitamente **5 tipi di attività "marginali"**.

I criteri generali sono che le attività "marginali" devono essere svolte (art. 1, 2^a comma, D.M.):

-- "in **funzione della realizzazione del fine istituzionale dell'a.d.v. ...**"

-- "senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di **concorrenzialità sul mercato**, quali l'uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei **corrispondenti esercizi commerciali**, di marchi di distinzione **dell'impresa**."

I 5 tipi di operazioni marginali sono:

- due casi di raccolte fondi occasionali con scambio di beni o servizi (lett. a, d)
- due casi di vendite di beni (lett. b, c)
- il caso delle prestazioni di servizi eccedenti quelle previste dall'art. 148 TUIR (lett. e), in quanto già esentate da tassazione ex art. 9 L. 266/91.

Si noti che i due casi di raccolte fondi occasionali con scambio di beni o servizi sono stati, di fatto, **abrogati dal D. Lgs. 460/97**; il nuovo art. 143 TUIR prevede infatti che **tali attività non abbiano più il carattere "commerciale" per tutti gli enti non commerciali** e, per rinvio, per le ONLUS, con conseguente esenzione da IRES e da IVA. Cadendo il carattere "commerciale" non esiste più un interesse a tenerle tra le attività "commerciali marginali" specifiche delle a.d.v..

In primo luogo va notato che l'art. 5 della L. 266/91 ha un **contenuto generico e non vincolante** in quanto non esaurisce tutte le possibili fonti di entrate delle a.d.v.: mancano ad esempio tutte le entrate patrimoniali, pacificamente ritenute ammissibili (es. affitti di beni immobili, rendite di titoli, ecc.). Inoltre l'asserito carattere "chiuso" dell'art. 5 renderebbe inutile il successivo art. 9, che richiamando il regime dell'art. 148 del TUIR, rende possibili per le a.d.v. le entrate derivanti da "corrispettivi specifici" da prestazioni di servizi e da cessioni di beni, che non possono certamente ricadere nella definizione di "contributi" di cui alle lett. a) e b).

In secondo luogo va notato che il D.M. 25/5/95 prevede tra le attività marginali delle ipotesi di operazioni verso corrispettivi che possono dare luogo anche ad **attività d'impresa**, se svolte in modo continuativo: vendita di beni ricevuti gratuitamente (lett. b), cessione di beni prodotti dagli assistiti o volontari (lett. c), prestazione di servizi oltre i limiti dell'art. 148 T.U.I.R..

Quello che si può, lecitamente, dedurre dal complesso delle norme sopra citate è che "la nozione di marginalità è sinonimica di quella di **non principalità**", in quanto "rappresenta un'ipotesi normativa specifica che condivide la stessa area delle attività commerciali non principali di modo che sul piano meramente linguistico il legislatore avrebbe potuto esprimersi in termini di non principalità" (v. V. Ficari - *Il regime fiscale delle associazioni* – Cedam 1998 – pag. 25). Quindi la "marginalità" è solamente "**espressione di strumentalità**" (ivi pag. 26) e va valutata "nell'aspetto non quantitativo ma qualitativo" per cui "a prescindere ... dal decreto **l'attività commerciale marginale deve rappresentare un'attività che sia funzionale rispetto allo scopo che caratterizza l'associazione di volontariato** e tale da non realizzare uno scopo intermedio che trasformi il nesso in strumentalità indiretta se non addirittura la stessa fisionomia dell'ente." (ivi pag. 27). Le norme sulle attività marginali sono importanti perché pongono particolari vincoli alle **modalità di esercizio** di queste attività economiche o d'impresa: gestione diretta, assenza di intermediari, divieto di uso di strumenti tipici delle imprese per evitare una forma di concorrenza sleale sul mercato.

Tutto ciò porta a concludere che l'esplicitazione delle attività marginali ha **una valenza meramente fiscale**: gli artt. 5 e 8 della L. 266/91 hanno concesso l'esenzione da IRES (e da IVA) solo a **talune operazioni commerciali** svolte dalle a.d.v., altrimenti **imponibili per il diritto comune**.

Ciò è reso palese dalla preoccupazione del legislatore di non creare turbative alla concorrenza con le imprese "normali": il D.M. prevede infatti che le attività sono "marginali" e, quindi, esentate da imposizione (IRES e IVA), solo in quanto non operino secondo gli usi dei "**corrispondenti** esercizi commerciali" e non si dotino di "**marchi d'impresa**". Con ciò prevedendo che, superati tali limiti, le a.d.v. possono svolgere attività d'impresa dotandosi di "esercizi commerciali" e di "marchi d'impresa", ma scontando l'IRES sugli utili (pur mantenendo, secondo l'opinione dominante, l'esclusione da IVA).

In sostanza emerge da questo insieme di norme sulla marginalità, si ripete di marcata natura fiscale e non sostanziale, **l'inquadramento fiscale delle a.d.v. come "enti non commerciali", che possono svolgere attività "commerciali" in via non prevalente rispetto ai propri fini ideali e comunque sempre in rapporto di strumentalità ad essi (v. C.M. 22/2/1992 n. 3)**. In questo ambito le attività "marginali" costituiscono quindi l'emersione di una **parte** delle attività economiche "non prevalenti" che le a.d.v. possono svolgere.

All'epoca infatti non passò la richiesta di una esenzione generale delle attività delle a.d.v. e fu concessa una esenzione "limitata" a specifiche attività che si riteneva fossero le più diffuse tra le a.d.v.. Questa logica è stata superata dal D.LGS. 460/97 che, invece, esenta completamente da IRES le attività d'impresa delle ONLUS e quindi delle a.d.v., a patto che siano svolte nei limiti previsti dalla legge, siano esse espressione dell'attività principale (-> istituzionale) dell'ente o dell'attività connessa (-> accessoria).

Si ricorda che per le a.p.s. l'art. 4 della L. 383/2000 prevede espressamente la possibilità di svolgere attività commerciali e agricole, purché in "maniera ausiliaria e sussidiaria", confermandone l'impostazione fiscale di enti non commerciali.

Questo inquadramento delle attività "marginali", come particolare tipo di **attività accessoria** delle a.d.v./ente non commerciale, contribuisce a spiegare anche perché il D.M. 25/5/95 preveda che tra esse non rientrino "... i proventi ... derivanti da convenzioni."

In primo luogo perché le convenzioni **non dovrebbero avere ad oggetto attività svolte con i caratteri tipici dell'impresa**, perché altrimenti sarebbero appalti (v. oltre) e, in secondo luogo, perché in ogni caso esse sono uno strumento per l'esercizio delle **attività "principali" delle a.d.v.**, cioè per quelle che integrano il proprio scopo di solidarietà sociale.

Questa impostazione è stata confermata, "a contrario", dall'art. 30 del D.L. 185/2008, che ha negato alle a.d.v. che esercitano attività commerciali diverse da quelle "marginali" le agevolazioni del regime ONLUS. Quindi il legislatore ha preso atto della possibilità per le **a.d.v. di gestire qualunque tipo di attività commerciale**, sottoponendole però alla tassazione ordinaria.

C) Il D. Lgs. 460/97

Il D. Lgs. 460/97 estende alle a.d.v. tutte le norme in materia di ONLUS, salvando quelle eventualmente di maggior favore previste da altre norme.

E' pacifico che le ONLUS possono esercitare attività d'impresa commerciale, sia come attività istituzionale che come attività connessa: in particolare il D. Lgs. 460/97 non prevede in questo ambito limiti specifici a danno delle a.d.v.. Tale limite è stato posto dal D.L. 185/2008, per cui le singole o.d.v. dovranno iscriversi all'Anagrafe delle ONLUS per godere delle esenzioni sui redditi d'impresa.

D) Sintesi

Si può concludere che le a.d.v. possono svolgere diverse categorie di attività, sia d'impresa che non d'impresa (sul regime fiscale v. oltre), sia nel settore istituzionale che in quello "accessorio". Le agevolazioni del regime ONLUS sono condizionate alla previa iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS (ex D.L. 185/2008):

Attività istituzionali	Non d'impresa
	D'impresa ex D. Lgs. 460/97
	Fund raising (art. 143 TUIR)
	Gestione patrimoniale
Attività accessorie	D'impresa direttamente connesse ex D. Lgs. 460/97
	D'impresa marginali ex D.M. 25/5/1995
	D'impresa diverse

In senso conforme v. S. Ragghianti – Attività connesse nelle organizzazioni di volontariato – in *Il volontariato a dieci anni dalla legge quadro* – Giuffrè 2002 - p. 276).

1.11.5 - Le a.d.v e gli appalti di pubblici servizi

Nel contesto delle attività d'impresa svolte dalle a.d.v. si pone il particolare problema della possibilità delle stesse di partecipare a gare per **appalti di pubblici servizi**.

Il tema è particolarmente sentito nel settore dei trasporti sanitari, ma coinvolge anche altri settori (gestione canili, ecc.).

In questo ambito vi sono ancora indirizzi giurisprudenziali, sia nazionali che comunitari, **contrastanti**.

a) Giurisprudenza Comunitaria

La giurisprudenza comunitaria tende ad **ammettere le a.d.v. ai pubblici appalti**, in quanto:

- riconosce agli enti non profit, incluse le a.d.v., il carattere di "impresa", se producono beni o servizi con continuità e verso corrispettivo;
- **le eventuali agevolazioni fiscali godute per norme interne ai singoli stati nazionali non rilevano ai fini della lesione della concorrenza, a meno che non siano fruite in modo illegale;**

-- in ogni caso gli appalti di servizi devono essere aperti a soggetti non profit e a soggetti for profit, in posizione di parità e senza privilegi per gli enti non profit (cosa che a volte danneggia le a.d.v.).

Particolarmente interessante è la sentenza C 19/06 del 29/11/2007, in materia di trasporti sanitari effettuati dalle Pubbliche Assistenze e Misericordie, da cui si traggono i seguenti principi:

- " ... l'assenza di fini di lucro non esclude che siffatte associazioni (-> le a.d.v.) esercitino un'attività economica e costituiscano imprese ai sensi delle disposizioni del Trattato relative alla concorrenza ...";
- "... le associazioni interessate possono esercitare un'attività economica in concorrenza con altri operatori.",
- "la circostanza che, a seguito del fatto che i loro collaboratori agiscono a titolo volontario, tali associazioni possano presentare offerte a prezzi notevolmente inferiori a quelli di altri offerenti non impedisce loro di partecipare alle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici ..."

b) Giurisprudenza nazionale

La giurisprudenza nazionale prevalente tende ad **escludere** le a.d.v. dalla partecipazione a gare per i pubblici appalti, in quanto

- l'art. 5 della L. 266/91, che elenca le fonti di entrata delle a.d.v., ha **carattere tassativo** (opinione contraria a quella sopra esposta) e non comprende i corrispettivi da pubblici appalti, che quindi sono da reputarsi vietati;
- le a.d.v. si rapportano alla pubblica amministrazione **solo** con convenzioni (art. 7 L. 266/91) e non con appalti, con ambiti diversi di operatività (ma poi difficili da individuare);
- le a.d.v., avendo prestatori d'opera gratuiti, **alterano le condizioni di concorrenza sul mercato** e, quindi, non possono partecipare per principio alle gare (opinione smentita a livello comunitario);
- tuttavia sono ammesse agli appalti tutti gli altri enti non profit, come le ONLUS (che non siano a.d.v.) e le nuove imprese sociali (oltre alle coop. sociali).

In senso conforme, si veda, da ultimo, il parere n. 29 del 31/1/2008 dell'Autorità per la vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture.

Queste considerazioni negative sarebbero agevolmente superabili:

- l'elenco delle entrate per le a.d.v. non è tassativo (vedi sopra);
- la L. 266/91 non pone divieti espliciti per le a.d.v. a partecipare ai pubblici appalti e tale divieto non può essere considerato implicito nella norma, perché viola il principio costituzionale di libertà d'impresa (v. sopra);
- la presenza di volontari è ammessa anche in altri tipi di enti non profit diversi dalle a.d.v., come le cooperative sociali e le nuove imprese sociali, pacificamente ammesse ai pubblici appalti; inoltre esistono anche per le imprese "normali" agevolazioni sui costi del personale (o su altri tipi di costi aziendali) che possono in astratto falsare la concorrenza (sgravi contributivi, contributi in conto esercizio o in conto impianti, incentivi regionali, ecc.).

Il problema è quanto mai complesso in quanto le norme comunitarie e quelle nazionali (codice degli appalti pubblici, leggi sul sistema della sicurezza sociale, direttive sui nuovi appalti sociali "riservati" per soggetti disabili) si sovrappongono e generano molti dubbi.

In questo modo si raggiungono vertici di ipocrisia: le a.d.v. possono fare il trasporto sanitario verso corrispettivo nei confronti dei privati, ma non possono farlo verso un ente pubblico perché vige il divieto di partecipare alla relativa gara di appalto.

Occorre anche segnalare che una rilevante parte del volontariato **non vuole inserirsi nella logica degli appalti**, specie quelli con ribasso dei prezzi. Tale rifiuto trova la sua fonte nell'idea

che il volontariato dovrebbe garantire, in via principale, il contatto umano con i soggetti svantaggiati, dovrebbe cioè dare valore alla **“relazionalità”**, **valorizzando il carattere gratuito delle singole prestazioni**.

In conclusione i problemi di inquadramento dello svolgimento delle attività economiche delle a.d.v., anche tramite appalti, derivano dal fatto che la L. 266/91 non ha potuto (o voluto) rappresentare la molteplicità delle forme organizzative e delle attività del vasto mondo delle a.d.v..

1.12 - Segue: b) le associazioni di promozione sociale

La L. 383/2000 ha disciplinato le associazioni di promozione sociale (a.p.s.) che hanno come requisito di fondo lo svolgimento di “attività di **utilità sociale** a favore di **associati** o di **terzi**, ... nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati.”.

Il carattere principale di queste associazioni dovrebbe (il condizionale è d'obbligo) essere quello di svolgere **attività prevalentemente verso i soci** (c.d. “mutualità”): di fatto la stessa legge prevede che gli enti locali possono stipulare convenzioni per le attività svolte **verso il pubblico** in genere, per cui il confine tra a.d.v. e a.p.s. tende ad essere **labile**.

Anche per queste associazioni si presume che i soci prestino la loro **opera gratuitamente**. Tuttavia, a differenza delle a.d.v., la legge consente che, in modo esplicito, anche i soci (come i terzi) possano essere **remunerati** per l'opera svolta a favore dell'ente.

Anche le a.p.s., se vogliono godere delle agevolazioni loro riservate, devono iscriversi nell'apposito **Registro**, regionale o nazionale.

Solo per queste associazioni la L. 383/2000 ha previsto che l'iscrizione ad un ente di promozione sociale nazionale (Anspi, Orti anziani, Arci, Endas, ecc.), iscritto nel Registro Nazionale, comporta l'automatica iscrizione della singola a.p.s.. Tuttavia le Regioni sono orientate a non applicare tale criterio e richiedono l'autonoma iscrizione diretta delle singole a.p.s. locali.

Le a.p.s. **non sono ONLUS di diritto**, ma possono diventare ONLUS “parziarie”, se gestiscono attività in uno dei settori previsti dal D. LGS. 460/97: in tal caso devono gestirlo con contabilità separata (v. oltre).

Questo fatto, che può apparire uno svantaggio in prima battuta, si rivela invece un requisito di elasticità del regime fiscale delle a.p.s., che applicheranno le regole degli enti non commerciali, senza i vincoli (spesso astrusi) imposti dal fisco alle ONLUS, anche di diritto.

La L. 383/2002 ha previsto alcune specifiche agevolazioni fiscali per le a.p.s.: donazioni con sconto fiscale, agevolazioni ai fini dell'Imposta sugli Intrattenimenti, ecc..

1.13 - Segue: c) le associazioni sportive dilettantistiche

Le norme fiscali hanno delineato anche i requisiti delle associazioni sportive dilettantistiche, precisando che sono tali quelle che svolgono attività ritenute dilettantistiche dai **regolamenti** del CONI e subordinando le agevolazioni fiscali all'iscrizione nel Registro del CONI, che è preceduta dall'**affiliazione** alle Federazioni di settore o agli enti di promozione sportiva.

Queste associazioni hanno un regime fiscale di favore, di cui daremo cenni nel corso del testo, con esiti addirittura **superiori** a quelli previsti per le ONLUS di diritto. Si ricordano in particolare le seguenti esenzioni/agevolazioni:

- regime dei compensi sportivi esenti da tassazione;
- regime delle offerte deducibili;
- regime delle sponsorizzazioni;
- qualifica di e.n.c. per legge, senza possibilità di essere dichiarati decaduti.

Le associazioni sportive dilettantistiche possono diventare ONLUS solo nel caso svolgano attività verso soggetti “svantaggiati”, con i limiti previsti dal D. LGS. 460/97: di fatto si tratta solo delle associazioni sportive per i disabili e quelle per particolari categorie di soggetti (es. detenuti,

ex tossicodipendenti e simili). In ogni caso in questo settore la qualifica di ONLUS non comporta grandi vantaggi.

2 – IMPOSTAZIONE AMMINISTRATIVA DI UN'ASSOCIAZIONE

2.1 – In generale

L'associazione deve tenere dei **libri sociali** e dei **libri contabili**, per i quali, in generale, non esiste l'obbligo (bensì la mera facoltà) di preventiva **vidimazione** presso un notaio. Questa formalità può comunque essere opportuna in quanto accerta il numero delle pagine di ogni libro garantendone la loro non sostituibilità e serve nel caso occorra effettuare estratti autentici per delibere importanti (es. acquisti immobiliari).

Si segnala che, con le ultime leggi di semplificazione fiscale, anche per le raccolte fondi occasionali non occorre più bollare l'apposito registro. In seguito verranno citate le regole previste per i registri fiscali in caso di esercizio di attività commerciali.

I libri sociali possono essere tenuti con vari criteri, secondo le proprie esigenze e capacità: su libri rilegati, su fogli di computer, su rubriche o schedari.

Essi sono:

- libro dei soci
- libro dei verbali delle assemblee dei soci
- libro dei verbali delle riunioni del Consiglio Direttivo
- libro dei verbali delle riunioni del Collegio Sindacale

Diamo un breve cenno sulla tenuta dei libri sociali, rinviando alla apposita parte la trattazione dei libri contabili.

2.2 – Il libro dei soci

Il libro dei soci è l'anagrafe dell'associazione. In esso devono risultare i dati anagrafici (nome e cognome, luogo e data di nascita, residenza) dei soci. Esso è importante specialmente per definire chi può intervenire alle assemblee e utilizzare il diritto di elettorato attivo e passivo.

Ai fini della legge sulla privacy se ci si limita a raccogliere questi dati, senza comunicarli ad enti esterni, non occorre il consenso scritto dei soci, che si consiglia comunque di acquisire. Viceversa questo occorre se si raccolgono altri dati (c.d. "sensibili") o se l'elenco viene ceduto ad enti esterni (es. sponsor per invii pubblicitari).

Questo libro è in libera visione a tutti i soci.

Si anticipa che, per le associazioni che svolgono attività a pagamento verso i soci, questo libro riveste un'importanza fondamentale ai fini fiscali, in quanto è la base di tutto il regime agevolato delle attività "decommercializzate" previsto dall'art. 148, 8^a comma, del T.U.I.R.(v. oltre).

2.3 – Il libro dei verbali delle assemblee dei soci

Il libro dei verbali delle assemblee dei soci 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.

L'assemblea **ordinaria** va tenuta entro il termine previsto dallo statuto (in genere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale), soprattutto (ma non solo) per l'approvazione del bilancio consuntivo. Le altre assemblee ordinarie possono essere fissate nelle date più opportune, senza vincoli legali.

Le assemblee **straordinarie, salvo diversa previsione dello statuto** vengono convocate solo per due motivi (modifiche dello statuto e scioglimento dell'associazione): lo statuto può prevedere la presenza di maggioranze qualificate, sia per la costituzione che per le singole deliberazioni.

I verbali delle assemblee devono essere firmati dal Presidente e dal Segretario.

Anche questo libro è in libera visione a tutti i soci.

2.4 – Il libro dei verbali del Consiglio Direttivo

Il libro dei verbali delle riunioni del Consiglio Direttivo deve contenere tutti i resoconti delle riunioni di tale organo. E' sufficiente una descrizione sintetica degli argomenti trattati e delle decisioni prese.

I verbali devono precisare se le delibere vengono prese all'**unanimità** o a **maggioranza**. In tale ultimo caso i consiglieri **dissenzianti** possono fare mettere a verbale il loro voto contrario, specialmente per limitare la loro responsabilità in caso di danni per l'ente (v. sopra).

I verbali andranno firmati dal Presidente e dal Segretario.

Questo libro non è in libera visione ai soci, in quanto può contenere argomenti riservati. Eventualmente i soci possono chiedere notizie al Presidente e, se raggiungono la percentuale minima indicata nello statuto, che per legge non può essere superiore al 10% dei soci (art. 20 C.C.), possono chiedere la convocazione urgente di un'assemblea per affrontare il problema.

2.5 – Il libro dei verbali del Collegio Sindacale

Se istituito questo organo può redigere verbali in corso d'anno per certificare la propria attività di controllo, in genere ogni trimestre come avviene per le società di capitali. Il verbale più importante è quello che deve accompagnare il bilancio di esercizio.

Questo libro non è in libera visione ai soci, in quanto può contenere informazioni riservate.

2.6 – Il registro degli assicurati delle a.d.v.

Per le a.d.v. iscritte in Regione la L. 266/91 prevede l'obbligo di tenere un registro in cui vanno riportati i dati di tutti i **volontari "attivi"**, ai fini dell'assicurazione obbligatoria per le malattie, gli infortuni e la r.c. terzi. Sul punto si rinvia al capitolo sulle prestazioni dei volontari.

3 – CONTABILITA' E BILANCIO CONSUNTIVO

3.1 - I documenti contabili

L'associazione gestisce denaro a vario titolo, per cui la prudenza e il bisogno di essere trasparenti verso i soci consigliano di tenere una **ordinata contabilità**, da una semplice "prima nota cassa" ad un giornale in "partita doppia".

Ogni contabilità ordinata si basa su **tre** presupposti:

- presenza dei documenti giustificativi delle spese;
- gestione finanziaria fatta prevalentemente tramite un c/c (per il controllo dei movimenti di denaro);
- attribuzione della sua tenuta ad un responsabile.

Le sole associazioni sportive dilettantistiche hanno l'obbligo per legge di effettuare gli incassi ed i pagamenti di importo superiore a € 516,46= tramite movimenti bancari o postali (bonifici, assegni intestati, carte di credito, ecc.). Si ricorda che tutti i movimenti di denaro pari o superiori a € 12.500,00= devono avvenire per banca o posta.

Dai documenti e dalla contabilità si traggono gli elementi per la redazione del **bilancio annuale**.

Si sottolinea che il bilancio, le scritture contabili e la relativa documentazione vanno conservati fino **allo scadere dei termini di accertamento previsti dalle norme fiscali**, indipendentemente dall'esercizio o meno di attività commerciali. Infatti il fisco può sempre **contestare** le attività svolte dall'associazione e può considerare imponibili o soggetti a ritenuta d'acconto importi esposti in bilancio per i quali l'ente pensava di non avere alcun obbligo fiscale.

I termini di conservazione sono di 10 anni ai fini civilistici e di **5** anni ai fini fiscali, salva l'insorgenza di accertamenti e di relativo contenzioso o proroghe dei termini previsti da eventuali leggi (condoni, ecc.). In sostanza il bilancio e la documentazione ad esso collegata relativi all'esercizio chiuso al 31/12/07 vanno conservati almeno fino al 31/12/2012, per il fisco, e fino al 31/12/2017 per il codice civile.

E' bene mettere in evidenza che la contabilità ha lo scopo di **registrare i movimenti di denaro** e rispecchia solo **parzialmente** la realtà operativa delle associazioni il cui obiettivo non è quello di produrre profitti, ma quello di svolgere in modo efficiente ed efficace la propria missione. Per questo motivo ogni associazione, oltre alla contabilità di cui parleremo in seguito, dovrebbe raccogliere **i dati fisici** relativi alle proprie prestazioni, sia per un controllo interno, sia per poter dimostrare alla collettività il proprio operato: ore di lavoro gratuito dei soci-volontari, numero di utenti assistiti, chilometri percorsi dalle ambulanze, ecc.. Tutti questi dati "fisici" possono ben comparire nella relazione degli amministratori o nei nuovi "bilanci di missione" e possono tornare utili in caso di contestazioni da parte del fisco sul concetto di attività prevalente ex art. 149 TUIR.

3.2 – La tenuta della contabilità istituzionale

3.2.1 – Criteri generali

Come libro contabile si suggerisce di utilizzare un **GIORNALE MASTRO**, in alternativa si può utilizzare un software di contabilità di tipo aziendale o adattare a tale scopo un foglio di Excel.

Se questo libro verrà tenuto a mano si suggerisce, per semplicità, di **registrare le operazioni in corso d'anno con il criterio di CASSA**, cioè nel momento in cui vi è l'effettivo movimento di denaro, **riservandosi di inserire le voci di credito e debito solo a fine anno**. In presenza di un amministratore esperto in materia contabile si potrà utilizzare il **criterio di COMPETENZA** anche durante l'anno, come avviene per i bilanci aziendali, con rilevazione delle operazioni nel momento in cui esse sorgono, rilevando quindi i crediti e i debiti in corso d'anno.

Le registrazioni è meglio che vengano effettuate con il metodo della **PARTITA DOPPIA**, che garantisce la quadratura dei totali. In tale modo i movimenti di denaro vengono registrati nei conti CASSA o BANCA e poi vengono riclassificati in gruppi di COSTI e di RICAVERI (detti CONTI ECONOMICI), in funzione della redazione del bilancio annuale. Vi è poi un conto che serve per raccogliere gli AVANZI/DISAVANZI dell'anno e che costituisce il PATRIMONIO NETTO dell'ente.

I conti hanno due colonne, dette per tradizione DARE (-> sinistra) e AVERE (-> destra) e operano in modo speculare con i seguenti criteri:

CONTI PATRIMONIALI	in dare i movimenti positivi (+)
	in avere i movimenti negativi (-)

CONTI ECONOMICI

-COSTI	in dare i movimenti negativi (-)
-RICAVERI	in avere i movimenti positivi (+).

Si vede come i conti patrimoniali funzionino sia in dare che in avere, mentre i conti economici funzionino (generalmente) solo da una parte.

La differenza tra il totale dei RICAVERI e il totale dei COSTI dà come risultato **l'AVANZO o il DISAVANZO** dell'esercizio. Questo AVANZO/DISAVANZO viene poi chiuso usando come contropartita il conto PATRIMONIO NETTO.

Si ricorda che l'avanzo di esercizio non può mai essere distribuito ai soci. Il disavanzo deve essere coperto con fondi dell'associazione, in quanto i soci potrebbero anche rifiutare di versare quote aggiuntive straordinarie.

Per movimenti positivi di CASSA/BANCA si intendono le entrate di denaro, per movimenti negativi si intendono le uscite di denaro. Per gli altri conti patrimoniali sono movimenti positivi gli aumenti di valore (esistenza di crediti, acquisto di attrezzature), per movimenti negativi si intendono i decrementi di valore (esistenza di debiti, vendita di attrezzature).

I dati possono anche essere rilevati al **lordo di IVA**, in quanto le associazioni non sono soggetti IVA per le attività istituzionali (e quindi non recuperano l'IVA sugli acquisti e non l'addebitano sulle prestazioni), mentre per le attività commerciali vi saranno comunque i registri fiscali obbligatori da cui trarre i dati IVA per gli adempimenti periodici.

L'acquisto di beni strumentali può essere fatto gravare tutto nell'anno di acquisto o, in alternativa, può essere ripartito su più anni applicando lo schema degli "ammortamenti" (che diventano obbligatori solo in presenza di attività commerciali).

3.2.2 – Il piano dei conti

Ogni associazione deve dotarsi di un proprio **piano dei conti**, che consenta di raggiungere gli obiettivi tipici del bilancio visti sopra. Se la contabilità viene tenuta a mano si consiglia di tenere pochi conti, se la contabilità viene tenuta con un computer si possono esplodere i pochi conti in vari sottoconti più analitici.

Si riporta un esempio di **piano dei conti** che presuppone di registrare i dati con il criterio di COMPETENZA, almeno a fine anno, data la presenza di crediti e debiti.

Particolare attenzione va sempre posta alla distinzione tra conti del **settore istituzionale** e conti del **settore commerciale** (se esistente).

ELENCO DEI CONTI

CONTENUTI

CONTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

1) CASSA	DARE: entrate AVERE: uscite
2) BANCA C/C	DARE: entrate AVERE: uscite
3) BENI MOBILI E IMMOBILI E RELATIVI FONDI DI AMMORTAMENTO	DARE: costo di acquisto dei cespiti AVERE: le quote di ammortamento
4) CREDITI	DARE: sorgere dei crediti AVERE: riduzione o cessazione dei crediti
5) DEBITI	DARE: riduzione o cessazione dei debiti AVERE: sorgere dei debiti
6) PATRIMONIO NETTO	Si usa solo per la chiusura dei conti: registra in DARE i disavanzi e in AVERE gli avanzi.

CONTI ECONOMICI PER PROVENTI (7-9) E COSTI (10-11)

7) QUOTE DEI SOCI	AVERE: -tessere dei soci -quote dei soci per servizi fruiti
8) PROVENTI ISTITUZIONALI VARI	AVERE: altre entrate non derivanti da gestioni commerciali (incluse le raccolte di fondi occasionali).
9) PROVENTI DA ATTIVITA' COMMERCIALI	AVERE: tutte le entrate che derivano da eventuali operazioni commerciali: sponsorizzazioni, vendite di beni, servizi resi a NON soci, contributi relativi al settore commerciale
10) SPESE ISTITUZIONALI VARIE	DARE: tutte le uscite non derivanti da gestioni commerciali (incluse quelle relative alle raccolte di fondi occasionali)
11) SPESE PER ATTIVITA' COMMERCIALI	DARE: tutte le uscite per l'acquisto di beni e/o servizi relativi alle eventuali attività imprenditoriali.

3.3 – Forma e contenuto del bilancio

3.3.1 - Forma del bilancio

Fino ad oggi le associazioni possono redigere il bilancio in **forma libera**, senza alcuno schema rigido da rispettare.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha proposto un primo **schema di bilancio** per gli enti non profit in genere (raccomandazione n.1 del 2003), ricalcando quello previsto dal C.C. per le società di capitali. In ogni caso si tratta di uno schema **facoltativo** che può essere di qualche utilità, specie per gli enti maggiormente organizzati e con personale amministrativo adeguato.

Da tale documento si riporta una sintesi degli schemi relativi agli enti non profit di **piccole dimensioni**, che possono essere utili come traccia di lavoro (usando anche il criterio di cassa).

STATO PATRIMONIALE

ATTIVO	PASSIVO
CREDITI V/SOCI PER VERSAMENTI QUOTE	PATRIMONIO NETTO Patrimonio libero Patrimonio vincolato
IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI	FONDI PER RISCHI E ONERI
IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI Immobili Attrezzature Altri beni	T.F.R. LAVORO SUBORDINATO
IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE	DEBITI
RIMANENZE	
CREDITI	
TITOLI E VALORI NON IMMOBILIZZATI	
DISPONIBILITA' LIQUIDE	

RENDICONTO GESTIONALE

ENTRATE	USCITE
DA ATTIVITA' TIPICHE	PER ATTIVITA' TIPICHE
DA ATTIVITA' ACCESSORIE	PER ATTIVITA' ACCESSORIE
DA RACCOLTA FONDI	PER RACCOLTA FONDI
GESTIONE FINANZIARIA	PER GESTIONE FINANZIARIA
STRAORDINARIE	STRAORDINARIE
VARIE	PER ATTIVITA' DI SUPPORTO GENERALE
	VARIE
(DISAVANZO)	AVANZO

In ogni caso è bene che il bilancio dell'ente, a prescindere dal criterio utilizzato, venga completato con la redazione anche di un **inventario**, in cui compaia **l'elenco analitico dei beni posseduti** alla chiusura dell'esercizio (tavoli, sedie, computer, automobili, immobili) e dei **crediti e debiti**.

L'inventario può assumere molta importanza nel passaggio di consegne tra il presidente uscente e quello entrante, che prende coscienza della consistenza patrimoniale dell'associazione. Inoltre può essere utile ai fini fiscali, se si considera che la legge e lo statuto impongono il divieto di distribuire somme o beni ai soci o a terzi con finalità elusive.

Occorre mettere in evidenza che vi sono **due** norme particolari che **obbligano** taluni enti non profit a tenere un **bilancio completo** (stato patrimoniale e conto economico) derivante da scritture contabili in **partita doppia**.

Nel primo caso l'art. 20-bis del D.P.R. 600/73 obbliga le **ONLUS ordinarie** (non quelle di diritto come le a.d.v. e le o.n.g.), con introiti annuali **superiori a € 51.645,69=**, a tenere obbligatoriamente **il libro giornale** ed **il libro inventari**, nonché a redigere **il bilancio completo**.

Nel secondo caso l'art. 14 del D.L. 14/3/2005 n. 35 (convertito con L. 14/5/2005 n. 80) obbliga le **ONLUS (tutte**, anche le a.d.v. e le o.n.g. che sono ONLUS di diritto) **e le a.p.s.** (iscritte nel registro nazionale e le associazioni locali ad esse affiliate) che ricevono le **speciali erogazioni liberali** disciplinate da tale norma (+ dai – versi, deducibili dal reddito del benefattore nel minore importo tra il 10% del reddito stesso e € 70.000,00=) a tenere **un bilancio completo**. In assenza di tale bilancio completo il fisco può recuperare le agevolazioni in capo ai donatori e comminare le relative sanzioni (v. parte sul fund raising).

3.3.2 - Vidimazione dei registri

Si ricorda che **non** vi è obbligo (bensì la mera facoltà) di **vidimare** le scritture contabili presso il Notaio o il Registro Imprese o l'Agenzia delle Entrate, comunque esse siano tenute. Non vanno più vidimati anche i registri prettamente fiscali collegati alla eventuale attività commerciale (es. registri IVA): resta in vigore l'imposta di bollo per il **libro giornale** e per il **libro inventari** (regime di contabilità ordinaria) per ogni 100 pagine (si ricorda che le a.d.v. e le ONLUS sono esenti dal bollo per ogni loro atto o documento).

3.3.3 - Criteri generali di redazione del bilancio

I caratteri generali del bilancio consuntivo sono i seguenti:

- annuale
- obbligatorio (per legge e per statuto)
- complessivo (comprende tutti i movimenti dell'ente)
- chiaro e trasparente (come esposizione dei dati)
- deve separare le voci del settore istituzionale da quelle del settore commerciale (se esistente) ha rilevanza anche fiscale.

Tali principi si evincono da varie norme di legge, previste sia per gli enti non commerciali in genere, che per le a.d.v. e per le ONLUS:

- a) l'a.d.v. ha "l'obbligo di formazione del bilancio dal quale devono risultare i beni, i contributi o i lasciti ricevuti" (art. 3, 3^a comma, L. 266/91)
- b) il bilancio delle ONLUS deve "rappresentare adeguatamente ... la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'organizzazione" (art. 20-bis, 1^a comma, D.P.R. 600/73 ribadito anche dall'art. 14 del D.L. 35/2005);
- c) il bilancio degli e.n.c. deve esporre i dati in modo che si possano distinguere le entrate e le uscite relative all'attività istituzionale e quelle relative alle (eventuali) attività connesse (art. 20-bis, 1^a comma, D.P.R. 600/73; art. 149, 2^a comma, lett. b, T.U.I.R.); deve indicare le entrate a titolo di contributi, sovvenzioni, liberalità e quote associative (art. 149, 2^a comma, lett. c, T.U.I.R.); la situazione patrimoniale deve indicare le immobilizzazioni (attrezzature, automezzi, immobili, quote di partecipazione in società) relative all'attività commerciale (se esistono) e quelle relative all'attività istituzionale (art. 149, 2^a comma, lett. a, T.U.I.R.);
- d) per le ONLUS se i proventi superano "per due anni consecutivi l'ammontare di € 1.032.913,80= ... il bilancio deve recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili." (art. 20-bis, 5^a comma, D.P.R. 600/73).

Questa norma sulla relazione di controllo si applicherà anche alle a.d.v., ONLUS di diritto, in caso di superamento del limite dei proventi.

Si ricorda che il bilancio comprende anche tutti i dati relativi alle eventuali **raccolte di fondi occasionali** svolte durante l'anno. Per tali raccolte fondi occasionali è opportuno **allegare al bilancio il prospetto separato** richiesto dall'art. 20 del D.P.R. 600/73 per ogni **singola** raccolta

fondi: vi sarà più trasparenza verso i soci e non si correrà il rischio di dimenticare tale adempimento.

Dall'1/1/08 tale prospetto separato deve essere redatto per obbligo di legge (L. 244/07) anche per il caso di **donazioni derivanti dal 5 per mille**.

3.4 – Procedura di approvazione

La procedura di approvazione del bilancio dell'associazione deve, in generale, rispettare questi passaggi:

- a) preparazione della bozza del bilancio da parte del tesoriere;
- b) il Consiglio Direttivo approva la bozza del bilancio e lo accompagna con una relazione morale-finanziaria;
- c) il Collegio Sindacale (se esistente) stende una propria relazione dove afferma che il bilancio è conforme ai documenti e alle scritture contabili e che esso risponde alle prescrizioni di legge e di statuto;
- d) l'Assemblea ordinaria dei soci approva il bilancio, la relazione morale-finanziaria del Consiglio Direttivo e, se esiste, la relazione del Collegio Sindacale.

L'approvazione da parte dell'assemblea dei soci rende **definitivi e non più modificabili** il bilancio e i documenti collegati.

Si segnala l'opportunità che nella relazione morale-finanziaria del Consiglio Direttivo vengano citate tutte le attività istituzionali svolte dall'ente, anche se non hanno dato luogo a entrate o uscite.

Tale citazione di conferenze, incontri, dibattiti, manifestazioni, ecc., potrà essere utile per una futura (eventuale) contestazione da parte del fisco in quanto le associazioni per mantenere il regime fiscale agevolato degli "enti non commerciali" devono svolgere "prevalentemente" attività di tipo "istituzionale" (= conforme a quella prevista dallo statuto come oggetto principale dell'ente) rispetto ad attività di tipo "commerciale" (se esistente). L'art. 149, 2^a comma, lett. b, T.U.I.R., considera infatti "sospetta" l'associazione per la quale vi sia la "prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali".

3.5 – Tempi di approvazione

Il termine ultimo di approvazione del bilancio di esercizio da parte dell'assemblea dei soci è, in genere, fissato dallo statuto. In mancanza il termine è quello dei **4 mesi** dalla chiusura dell'esercizio. Occorre quindi che gli adempimenti precedenti vengano messi in "scaletta" rispettando gli eventuali termini previsti dallo statuto.

Trattandosi di assemblea ordinaria in genere gli statuti prevedono anche una seconda convocazione, per abbassare il quorum costitutivo e deliberativo. Per analogia con il regime vigente per le società commerciali si ritiene che tale seconda convocazione possa avvenire anche oltre il termine dei quattro mesi, ma in tempi ragionevolmente vicini alla prima convocazione.

Si ricorda che solo in materia di ONLUS (estendibile alle a.d.v. iscritte) si trovano norme di legge che prevedono esplicitamente il termine dei 4 mesi per la redazione del bilancio:

- a) le ONLUS (art. 20-bis D.P.R. 600/73) sono tenute a "redigere (il bilancio) entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale";
- b) l'art. 14 del D.L. 35/2005 impone alle ONLUS (e agli altri enti che beneficiano delle speciali erogazioni liberali) "la redazione (del bilancio), entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio".

A stretto rigore le norme impongono la **redazione** del bilancio entro quattro mesi e non fanno riferimento alla sua **approvazione** in assemblea. Tale formulazione più generica si è resa probabilmente necessaria perché vi possono essere enti che godono del regime ONLUS (ad es. taluni tipi di Fondazioni) che non sono dotate di un organo assembleare.

A scanso di contrasti con il fisco per le a.d.v. è bene che il bilancio venga **approvato** dall'assemblea entro quattro mesi: se ciò non è possibile è opportuno far figurare che esso è stato (almeno) approvato dal Consiglio Direttivo, stilandone apposito verbale.

Si ricorda che per "esercizio" si intende il periodo indicato come tale dallo statuto con data di inizio e data di chiusura. In mancanza di espressa indicazione nello statuto si intende che l'esercizio corrisponda all'anno solare.

Si ricorda che, per motivi di praticità, l'atto costitutivo può prevedere che il primo esercizio sociale sia di durata superiore a 12 mesi, chiudendosi al 31/12 dell'anno solare successivo (es. costituzione al 30/10/2007 con primo esercizio che si chiuderà al 31/12/2008).

3.6 – Pubblicità del bilancio

Il bilancio, al momento, non va depositato presso alcun ufficio. Esso resta agli atti dell'ente, in libera consultazione per i soci.

Si ricorda che il progetto "Pinza" di riforma del C.C. (maggio 2007) prevede per talune associazioni l'obbligo del deposito del bilancio presso il registro delle persone giuridiche o presso il Registro Imprese.

Per le associazioni di volontariato iscritte nel Registro Regionale l'ufficio addetto potrà richiedere dati numerici e qualitativi e anche copia del bilancio per il controllo periodico del mantenimento dei requisiti previsti dalla L. 266/91.

A fini promozionali molte associazioni di grandi dimensioni pubblicano il bilancio sul proprio sito internet (es. Emergency).

4- INQUADRAMENTO FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI

4.1 – Enti commerciali ed enti non commerciali

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:

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

I soggetti indicati alle lettere a) e b) sono considerati **ENTI COMMERCIALI**, mentre i soggetti indicati alla lettera c) sono considerati **ENTI NON COMMERCIALI**.

In sostanza il legislatore fiscale ha preso atto della possibilità concessa dal diritto civile alle associazioni di **gestire attività d'impresa** ed ha creato una distinzione in base al "**peso**" di tale attività nell'ambito dell'economia di ogni ente. Si noti come, a prescindere dal regime ONLUS che esamineremo più tardi, la legge fiscale **non prende in esame le finalità** per cui l'associazione esercita attività d'impresa, anche se esse sono apprezzabili dal punto di vista etico.

Ne 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 **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.**

E' bene chiarire subito che il regime degli e.n.c. contiene varie **agevolazioni e deroghe** rispetto al diritto comune, per cui spesso si verificano casi gravi di **elusione** e anche veri e propri **abusi**. Per questo motivo il Fisco tende ad essere **restrittivo**, con interpretazioni a volte eccessivamente rigide, preferendo inquadrare (e tassare) vari enti non profit tra gli enti commerciali. Questa rigidità deriva anche dal fatto che la normativa degli e.n.c., a causa delle

spinte delle varie lobbies, tende ad essere sempre più **casistica**, perdendo di vista i principi generali e rendendo quindi sempre più difficile l'applicazione analogica di singole norme o, a volte, di interi istituti.

Da tempo la dottrina è insoddisfatta di questa classificazione, ma l'estrema varietà dei soggetti e delle attività svolte non ha ancora consentito di elaborare proposte alternative soddisfacenti. Ne è un esempio il tema, tanto spinoso quanto poco studiato in tutte le sue implicazioni, della perdita della qualifica di e.n.c. (v. art. 149 TUIR).

Per inquadrare un'associazione tra gli e.c. e tra gli e.n.c. occorre prendere in esame sia **l'art. 73 che l'art. 149** del TUIR: il primo detta i **requisiti generali**, mentre il secondo cerca di concretizzarli (si vedrà con poco successo) in **vincoli di tipo quantitativo**.

Tali norme considerano:

- **i requisiti formali dello statuto;**
- **il tipo di attività effettivamente esercitata;**
- **il peso dell'eventuale attività commerciale nell'economia dell'ente.**

Sotto il primo aspetto si richiede che l'ente non profit abbia uno **statuto redatto in forma scritta**, sia per **atto notarile** che con una semplice **scrittura privata registrata**. Dallo statuto si deve rilevare quale sia **l'oggetto sociale**, cioè **lo scopo che l'ente si propone di raggiungere**.

L'ulteriore passo è quello di verificare quale sia l'oggetto **esclusivo o principale**, intendendosi per tale **l'attività essenziale che realizza direttamente gli scopi primari dell'ente**. In sostanza in questa delicata fase si deve capire se **l'esercizio di impresa esaurisca o costituisca la principale ragione di vita dell'ente oppure no**.

Nel primo caso l'ente viene inserito tra gli "enti commerciali", nel secondo caso tra gli "enti non commerciali". L'art. 149 tenta di rafforzare tali criteri dando dei **riferimenti quantitativi**, riferiti al volume dei ricavi, dei costi, delle immobilizzazioni afferenti i due settori di attività (commerciale o istituzionale). Il fisco ha peraltro chiarito che questi parametri quantitativi sono solo **indici presuntivi**, che vanno utilizzati in una più ampia disamina dell'effettiva attività dell'associazione.

Ad esempio un'associazione o fondazione che abbia come oggetto sociale "la promozione del diritto allo studio" e che, nei fatti, gestisca una scuola privata sarà inquadrata tra gli e.c., in quanto l'attività svolta, in sé considerata, ha i requisiti d'impresa.

Va anche ricordato che esistono delle associazioni per le quali questo esame è **precluso per legge**, come per le associazioni sportive dilettantistiche, oltre che per gli enti religiosi. Queste realtà saranno **sempre considerate e.n.c.**, a prescindere dai dati quantitativi del settore commerciale.

Questa deroga costituisce un autentico "privilegio" del settore sportivo (v. oltre cap. 4.7), derivante dai noti problemi di reperimento di ingenti risorse tramite la fatturazione delle sponsorizzazioni: senza tale deroga quasi tutte le associazioni sportive sarebbero state inquadrabili tra gli e.c..

Non è sempre vero che l'inquadramento tra gli e.c. costituisca un danno per l'ente non profit: l'esame va fatto per ogni singolo caso e vi possono essere anche esempi di vantaggi fiscali, derivanti dalla possibilità di detrarre i costi del settore istituzionale dai ricavi commerciali.

Siccome l'interesse del fisco è orientato alla delimitazione e tassazione dell'attività d'impresa, l'ente non profit che viene inquadrato tra gli "**e.n.c.**" deve sopportare una **divisione a metà della sua gestione**. In sostanza l'e.n.c. viene obbligato per legge a tenere **separata evidenza contabile e fiscale** della sua **attività istituzionale (non d'impresa)** rispetto **all'attività d'impresa** (a questo punto accessoria).

Questa divisione artificiale comporta spesso molti **problemi pratici** di corretta tenuta della contabilità, di corretta applicazione dell'IVA, di calcolo della base imponibile IRES e IRAP, ecc. (v. oltre).

In ogni caso si ricorda 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., coop. sociali)**, di cui detenga una partecipazione anche totalitaria, eliminando alla radice il problema dell'inquadramento tra e.c. e e.n.c..

In questo caso esiste il problema di sapere se la gestione di una partecipazione di controllo costituisca, in sé considerata, un'attività "commerciale" oppure no (problema molto dibattuto per le Fondazioni Bancarie). In ogni caso si ricorda che, per le ONLUS, il fisco nega in radice la possibilità di detenere partecipazioni di controllo in società di capitali e partecipazioni di qualunque ammontare in società di persone.

Si riporta un quadro di sintesi di quanto detto sopra per l'individuazione degli e.n.c.:

a) cosa si intende per oggetto esclusivo o principale (art. 73)	È l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi sociali
b) come si determina (art. 73)	In base all'atto costitutivo o allo statuto
c) vincoli formali dello statuto (art. 73)	L'atto costitutivo o lo statuto devono essere redatti per atto notarile o almeno con scrittura privata registrata
d) vincoli sostanziali (art. 73 e 149)	<ul style="list-style-type: none"> • l'oggetto principale è sempre determinato in base all'attività effettivamente esercitata se lo statuto non rispetta i criteri formali • a prescindere dalle formalità di statuto, l'ente perde la qualifica di e.n.c., con efficacia retroattiva dall'inizio del periodo d'imposta, qualora di fatto eserciti prevalentemente attività commerciali per un intero periodo d'imposta.

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

ENTI COMMERCIALI	ENTI NON COMMERCIALI
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 tenute solo per l'eventuale attività d'impresa, con possibilità di scegliere tra regime ordinario e uno dei vari regimi semplificati. Il bilancio globale 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: --parte istituzionale: criterio retributivo --parte imprenditoriale: criterio del bilancio d'impresa (con possibilità di opzione per criteri semplificati).
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 forfetario ex L. 398/91: non applicabile	Applicabile nei limiti soggettivi e di importo previsti da tale legge
Regime agevolato per raccolte fondi occasionali ex art. 143 TUIR: non applicabile	Applicabile
Regime agevolato per la detassazione dei contributi pubblici per attività di rilievo sociale ex art. 143 TUIR: non applicabile	Applicabile
Regime agevolato per attività decommercializzate ex art. 148 TUIR (prestazioni di servizi ai soci): non applicabile	Applicabile (con limiti vari in funzione del tipo di associazione)

4.2 – La distinzione tra attività istituzionale e attività commerciale

Ai fini fiscali abbiamo visto che l'attività degli e.n.c. viene divisa in due settori:

- **istituzionale** (-> **non commerciale**)
- **commerciale** (eventuale).

Il settore istituzionale consiste nell'**attività tipica** dell'associazione (ambiente, solidarietà, cultura, ecc.) ed è **sempre** presente in quanto è la ragione di vita dell'ente.

Il settore commerciale è **eventuale** e comprende tutte le attività economiche svolte per reperire dei fondi che, ai fini fiscali, sono considerate **oggettivamente** di natura commerciale.

Si ribadisce che i fondi così procurati sono comunque sempre destinati allo sviluppo dell'associazione e non potranno mai essere divisi tra i soci.

Ai fini fiscali le **attività commerciali** possono ricadere in due categorie:

occasional	tassabili come redditi diversi (art. 67 TUIR) , salvo specifiche esclusioni di legge;
abituale	Tassabili come redditi d'impresa (art. 55 TUIR), salvo specifiche esclusioni di legge.

Si ribadisce che, per le associazioni generiche e per le a.d.v. non iscritte nei registri (che non godono del regime ONLUS), le attività commerciali producono **proventi tassabili** a prescindere dal fatto che vengano svolte per sostenere iniziative di tipo ideale (-> irrilevanza dello scopo non di lucro dell'associazione ex art. 73 T.U.I.R.).

Per le ONLUS (comprese le a.d.v. iscritte nei registri) il D.LGS. 460/97 ha previsto l'**esenzione** da IRES per gli utili derivanti dall'esercizio di (eventuali) imprese, ferma restando la **tassazione** per gli utili derivanti da (eventuali) attività commerciali occasionali (salvo per le attività marginali delle a.d.v.).

Lo svolgimento di **attività commerciali occasionali** non comporta, in genere, grandi problemi fiscali.

Viceversa lo svolgimento di **attività d'impresa commerciale** (quindi **organizzate** e svolte con **continuità**) comporta l'applicazione del regime fiscale tipico delle aziende (salvo alcune eccezioni) e comporta anche l'esame del corretto inquadramento tra gli e.n.c..

Per le associazioni generiche (non ONLUS) il mantenimento della qualifica di ente non commerciale è infatti legato al fatto che l'attività istituzionale deve sempre essere **"prevalente"** rispetto alle attività commerciali.

La prevalenza è un criterio che si presta a molte interpretazioni, in quanto va adattato alla realtà del singolo ente non profit.

Ai fini fiscali l'art. 149 del T.U.I.R. offre vari **indici presuntivi**, che non vanno applicati in modo meccanico, ma che nel loro complesso e assieme ad altri elementi di valutazione raccolti dal fisco, possono costituire la base per eventuali accertamenti.

Gli indici presuntivi sono i seguenti:

- a) prevalenza delle **immobilizzazioni** relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle **restanti attività**;
- b) prevalenza dei **ricavi** derivanti da attività commerciali rispetto al **valore normale** delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
- c) prevalenza dei **redditi** derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali (contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative);
- d) prevalenza delle **componenti negative** inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

Purtroppo questi parametri sono **principalmente monetari** e si scontrano con la realtà operativa tipica delle associazioni, ove spesso (non sempre) prevalgono **attività non direttamente misurabili in moneta**: ad es. le ore di lavoro gratuito dei soci, le conferenze gratuite offerte alla collettività, il coinvolgimento di giovani per le attività sportive, ecc..

In sostanza il fisco vuole colpire **l'uso elusivo della forma di ente non commerciale** per coprire attività lucrative, spesso svolte da un numero ristretto di persone per dividere tra loro gli utili.

Anche per questo motivo si stanno diffondendo nel terzo settore le esperienze dei c.d. **bilanci sociali**, che tendono a mettere in evidenza dati qualitativi e quantitativi ulteriori (ore di assistenza prestate, numero di adozioni fatte, ecc.) rispetto ai dati strettamente monetari (investimenti, fatturato, avanzi di gestione, ecc.).

In ogni caso la verifica (fiscale) della prevalenza delle attività istituzionali sulle attività commerciali va fatta per **ogni periodo d'imposta** (-> esercizio sociale). Questo punto è molto delicato e male si attaglia alla realtà operativa delle associazioni ed è strettamente collegato al principio fiscale dell'**annualità** dei debiti d'imposta.

Secondo il fisco questa verifica va fatta dalla singola associazione addirittura **in via preventiva** (cioè ad inizio anno), altrimenti verrà fatta dallo stesso fisco, che ha però a disposizione gli ordinari termini per effettuare gli accertamenti (in genere 5 anni).

Il passaggio di regime (da e.n.c. a e.c.) opera in modo **retroattivo dall'inizio del periodo d'imposta** in cui si verifica la prevalenza delle attività commerciali e comporta:

- il cambio di regime fiscale generale (come visto sopra);
- la perdita di tutte le agevolazioni (eventualmente) godute nel periodo d'imposta in quanto e.n.c. (es. raccolte fondi detassate);
- l'obbligo di istituire le scritture contabili fiscali (es. decadenza dal regime L. 398/91);
- il ricalcolo di tutte le imposte dovute sulla gestione commerciale (es. se tenuta con regimi forfetari).

Come già detto, per espressa **deroga** di legge, la perdita di qualifica di e.n.c. **non** riguarda mai **due** categorie di soggetti:

- a) gli **enti ecclesiastici** riconosciuti dallo Stato in base ai vari Concordati;
- b) le associazioni **sportive dilettantistiche**.

Il fisco ritiene, inoltre, che queste regole **non siano applicabili alle ONLUS**, per le quali si parla solo di decadenza dal regime ONLUS. Questa affermazione è formalmente corretta, ma occorre però fare attenzione al fatto che alcuni tipi di ONLUS (come le a.d.v.) possono anche essere, di fondo, e.n.c. e che, in determinati casi, vi può essere l'interesse a mantenere tale qualifica, in quanto vi sono altre norme fiscali sparse nell'ordinamento che vi fanno specifico riferimento.

4.3 – Le norme fiscali applicabili agli e.n.c.

Ai fini fiscali gli e.n.c. sono disciplinati, da varie classi di norme:

- norme applicabili a tutti o a gran parte degli e.n.c. (-> **diritto comune degli e.n.c.**);
- norme applicabili a settori degli e.n.c. in relazione al **tipo giuridico** (associazione, fondazione, comitato);
- norme applicabili in relazione al **settore di appartenenza** (es. a.d.v., o.n.g., onlus, ecc.).

Per risolvere i singoli casi occorre pertanto seguire questi criteri:

- definire l'insieme delle regole fiscali applicabili**
- dividerle sui livelli di forza (la norma del livello più alto prevale e deroga quella del livello più basso)**
- applicare le regole più specifiche (la norma speciale prevale su quella generale)**
- in caso di compresenza di regole applicare quella di maggior favore.**

I livelli possono essere così schematizzati, rispettando i criteri di "alto" (maggiore forza) "basso" (minore forza).

TIPO FISCALE	REGOLE APPLICABILI
a.d.v. iscritte nel Registro, nei limiti fissati dal D.L. 185/08 (*)	<ul style="list-style-type: none"> • Regime del volontariato L. 266 <i>Prevale su</i> • Regime delle Onlus <i>Prevale su</i> • Regime di "decommercializzazione" art. 148 TUIR <i>Prevale su</i> <ul style="list-style-type: none"> • Diritto comune degli e.n.c.
a.d.v. iscritte nel Registro, eccedenti i limiti fissati dal D.L. 185/08 (*)	<ul style="list-style-type: none"> • Regime del volontariato L. 266 <i>Prevale su</i> • Regime di "decommercializzazione" art. 148 TUIR <i>Prevale su</i> • Diritto comune degli e.n.c.
associazioni iscritte come ONLUS alla D.R.E.	<ul style="list-style-type: none"> • Regime delle ONLUS <i>Prevale su</i> • Regime di "decommercializzazione" art. 148 TUIR <i>Prevale su</i> <ul style="list-style-type: none"> • Diritto Comune degli e.n.c.
associazioni agevolate art. 148 TUIR	<ul style="list-style-type: none"> • Regime di "decommercializzazione" art. 148 TUIR <i>Prevale su</i> <ul style="list-style-type: none"> • Diritto comune degli e.n.c.
Altre associazioni "normali"	<ul style="list-style-type: none"> • Diritto Comune degli e.n.c.

(*) il regime ONLUS si applica solo alle o.d.v. che non svolgono attività commerciali diverse da quelle "marginali" previste dal D.M. 25/5/95 (v. capitolo specifico).

Le singole classi di norme sono sparse in varie leggi fiscali, di cui diamo un cenno sicuramente non esaustivo:

diritto comune degli e.n.c.	-ai fini IRES: artt. 143-146, art. 149 del T.U.I.R. -ai fini IRAP: art. 10 D.P.R. 446/97 -ai fini IVA: art. 4 D.P.R. 633/72 -ai fini dell'accertamento: art. 20 D.P.R. 600/72
norme per le associazioni agevolate (attività "decommercializzate")	-ai fini IRES: art. 148 del TUIR -ai fini IVA: art. 4 DPR 633/72
regime delle ONLUS	-artt. 10-29 D.LGS. 460/97
regime delle a.d.v.	-artt. 8-9 L. 266/91 -D.M. 25/5/95 attività marginali

Emerge palese come l'intreccio di tutte queste norme possa comportare dubbi interpretativi sui singoli casi concreti.

Per le **a.d.v.**, quindi, le varie attività svolte possono essere disciplinate da **diversi regimi**, che si sovrappongono uno all'altro, con effetti e adempimenti diversi. In particolare il **regime delle ONLUS** è importante per le a.d.v. perché serve per considerare **esenti** da IRES gli utili derivanti da (eventuali) attività svolte in osservanza ai propri compiti istituzionali che, ai fini fiscali, hanno carattere di "impresa commerciale". E' il caso di molteplici prestazioni di servizi a enti o privati verso pagamento di corrispettivi (v. oltre): ex D.L. 185/2008 anche le a.d.v. devono iscriversi all'Anagrafe delle ONLUS se vogliono godere di tale regime fiscale di favore.

In sostanza il regime ONLUS diventa una "fictio juris" per continuare a considerare e.n.c. quell'associazione che, in realtà, si trova a svolgere attività d'impresa in modo prevalente.

4.4 – Il regime fiscale degli e.n.c. di "diritto comune"

4.4.1 – I principi generali

Come detto sopra vi sono alcune norme fiscali che sono applicabili a **tutti** gli enti che, ai fini fiscali, siano classificabili come e.n.c..

Limitandoci agli enti di diritto privato tali principi sono i seguenti:

- a) il reddito complessivo ai fini IRES è formato dalla somma di più categorie: fondiari, di capitale, d'impresa, diversi (art. 143 TUIR);
- b) il reddito complessivo è tassabile a prescindere dalla sua destinazione;
- c) ogni categoria di reddito è determinata distintamente in base al risultato complessivo di tutti i cespiti che vi rientrano (art. 144 TUIR).

Questi principi:

- marcano q **divergenza** rispetto agli enti commerciali, che hanno sempre e solo un reddito d'impresa a prescindere dalla tipologia dei proventi percepiti;
- impongono di valutare **separatamente** le varie attività svolte dall'e.n.c., per la loro corretta qualificazione fiscale (es. presenza contemporanea di attività commerciali d'impresa e attività commerciali occasionali);
- prevedono la **irrilevanza dello scopo "non di lucro"** ai fini della tassazione (salvo specifiche esenzioni, come per le ONLUS).

- d) per le eventuali attività d'impresa commerciale (art. 144):
 - va tenuta la contabilità separata rispetto al settore istituzionale;
 - i costi promiscui tra settore istituzionale e settore d'impresa vanno ripartiti in proporzione ai rispettivi proventi;
 - i beni mobili utilizzati nell'impresa sono sempre soggetti al regime fiscale d'impresa";
 - i beni immobili utilizzati nell'impresa sono soggetti al regime fiscale "d'impresa" solo se registrati come tali nei libri fiscali.

Questi principi obbligano a **separare contabilmente** le due attività svolte, dando soprattutto evidenza al settore d'impresa commerciale (v. oltre).

- e) la qualifica di e.n.c. è soggetta a verifica annuale, con eventuale passaggio al regime degli enti commerciali (art. 149)

Questo principio fa capire come il regime degli e.n.c. sia considerato, sostanzialmente, di favore per cui vi sia il pericolo di un suo uso abusivo per sfuggire alla corretta tassazione (v. sopra).

- | |
|---|
| <p>f) Le quote versate dagli associati a titolo di quote o contributi non concorrono a formare il reddito complessivo;</p> <p>g) Le quote specifiche versate dagli associati a fronte della cessione di beni o prestazione di servizi concorrono a formare il reddito complessivo (art. 148).</p> |
|---|

Questi principi riguardano gli enti a base associativa e prevedono che le quote sociali non siano rilevanti fiscalmente se sono versate a fronte del generale diritto di partecipare alla vita del sodalizio, mentre **sono imponibili se collegate a specifiche controprestazioni (c.d. "corrispettivi specifici")**. Tale regola verrà poi ulteriormente derogata per taluni tipi di enti a base associativa, per dare vita alle c.d. attività "de commercializzate" (v. oltre).

4.4.2 – Le deroghe di "diritto comune"

Anche a livello di "diritto comune" si riscontrano talune deroghe o agevolazioni per le attività "commerciali" svolte dagli e.n.c..

Esse riguardano (art. 143):

- a) le prestazioni di servizi "non organizzate";
- b) le raccolte di fondi;
- c) i contributi erogati da enti pubblici per talune attività.

Le prime due norme riguardano un **complesso di attività**, mentre l'ultima riguarda **singole operazioni**: tale distinzione è importante perché incide sulla **qualificazione complessiva** dell'attività svolta. Nei primi due casi **l'attività svolta non è considerata di natura commerciale**, mentre nel terzo caso l'attività può **mantenere** il carattere di "impresa commerciale" con esenzione fiscale **limitata ai soli contributi** versati dagli enti pubblici.

a) Le prestazioni di servizi "non organizzate"

L'art. 143, 1^a comma, del TUIR prevede che: "non si considerano attività commerciali le **prestazioni di servizi** non rientranti nell'art. 2195 del C.C. rese in **conformità** alle finalità istituzionali dell'ente **senza specifica organizzazione** e verso pagamento di **corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione**".

In sostanza talune attività che, in astratto, avrebbero i requisiti della "commercialità", vengono considerate "istituzionali" in presenza di vari requisiti alquanto elaborati che riguardano più aspetti:

ASPETTI	VINCOLI DI LEGGE
Tipo di attività	Solo prestazioni di servizi
	Solo servizi diversi da quelli esplicitamente citati dall'art. 2195 C.C. (attività di trasporto, bancaria, assicurativa);
	Le prestazioni sono conformi alle finalità istituzionali dell'e.n.c.;
Modo di gestione	I servizi non sono erogati da una apposita e separata organizzazione d'impresa rispetto alla struttura ordinaria dell'ente;
Ricavi realizzati	Esistono corrispettivi specifici pagati dai fruitori;
	I corrispettivi non superano i costi di diretta imputazione (assenza di utile).

Si possono fare taluni casi di prestazioni di servizio verso corrispettivo:

- l'ospitalità resa dai conventi (es. per ritiri spirituali o simili);
- le attività corsuali svolte da enti non di tipo associativo per i propri iscritti o dipendenti (es. fondazioni o enti pubblici non economici).

Le prestazioni devono essere **conformi** ai propri fini istituzionali, per cui non deve trattarsi di attività avulse da quelle svolte in via principale.

Il requisito fondamentale (e più delicato) è quello che non esista una **apposita** organizzazione d'impresa. In sostanza le prestazioni devono essere effettuate utilizzando le risorse (mezzi e personale) già esistenti ed impiegate nell'attività istituzionale.

I costi di diretta imputazione sono i costi strettamente inerenti la prestazione del servizio, con esclusione dei costi generali della struttura. Dato che i ricavi non devono superare i costi di

diretta imputazione, ne deriva che il servizio **non deve generare un utile**. Ciò spiega la ratio della norma: in assenza di utile tassabile ai fini IRES si dispensa l'ente dall'osservanza delle norme strumentali (tenuta scritture contabili, dichiarazioni), in quanto inutili.

L'agevolazione ai fini IRES può fare riferimento sia ad attività commerciali **occasionali** che ad attività commerciali continuative con carattere di **impresa**.

Per quanto riguarda IVA, in assenza di una analoga agevolazione, si applicano i **criteri generali**:

a) nel caso di attività commerciali occasionali l'IVA non si applica per principio generale (art. 4 DPR 633/72);

b) nel caso di attività commerciali d'impresa l'IVA si applicherà secondo i criteri normali (v. R.M. 112 del 9/4/2002).

E' chiaro che si tratta di una agevolazione da utilizzare con grande cautela, in quanto si presta a contestazioni da parte del fisco (si veda la R.M. 9/4/2002 n. 112/E). In effetti essa è stata scarsamente approfondita dalla dottrina, in quanto ritenuta poco diffusa.

b) Le raccolte di fondi

L'art. 143, 3^a comma, lett. A), prevede che non siano imponibili "i fondi pervenuti ... a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione". L'argomento viene trattato nel capitolo dedicato al "fund raising".

c) I contributi pubblici

L'art. 143, 3^a comma, lett. B), prevede che non siano imponibili "i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ... per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'art. 8, comma 7, del D. Lgs. 30/12/1992 n. 502, ... di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi".

I requisiti della norma sono **molto insidiosi** e vanno tenuti in debita considerazione per evitare contrasti con il fisco:

soggetto erogante	Ente pubblico
Soggetto percipiente	E.n.c.
Rapporto: forma	Convenzione o Accreditamento
Rapporto: attività	Con finalità sociale Conforme ai fini istituzionali dell'e.n.c.

Si segnala che il requisito soggettivo di e.n.c. deve essere presente a prescindere dall'importo del contributo in esame (v. R.M. 4/3/2002 n. 70/E).

Il fisco ha allargato il concetto di contributo, includendovi anche quelli "**corrispettivi**", cioè quelli commisurati ad una qualche unità di misura (es. un tot a prelievo del sangue).

La norma agevolativa deriva in sostanza dalla **natura pubblica del committente**, e dallo **strumento giuridico** utilizzato (convenzione o accreditamento) che contiene in sé una valutazione positiva dell'operato del singolo e.n.c., assunto quale partner per interventi di tipo sociale.

Ardua è la delimitazione dei **confini** delle attività "sociali" previsti dalla norma. In primo luogo si rileva che la norma non parla di "assistenza sociale", per cui si va oltre gli ambiti previsti dalle leggi di settore (v. capitolo sulle ONLUS). E' probabile che con la parola "sociale" si intendano tutte quelle **attività svolte nei confronti ed a vantaggio della collettività e non (solo) dei soci del singolo e.n.c.**: sul punto non risultano ancora chiari indirizzi interpretativi ufficiali.

In questo modo sono certamente esenti tutti i contributi relativi a prestazioni delegate dagli assessorati ai servizi sociali e sanitari e dagli enti pubblici a loro strumentali. Forse non sono esenti i contributi erogati per attività sportive gestite dalle a.s.d. per i propri iscritti, salvo quelle per gli sportivi disabili, o per attività scolastiche.

Per le ONLUS tale esenzione di singoli tipi di ricavi è assorbita dalla più generale esenzione da IRES dell'intero utile d'impresa.

Occorre fare molta attenzione al fatto che, come detto all'inizio, l'attività in esame potrebbe mantenere il suo carattere di fondo di "impresa commerciale", mentre solo **l'importo del contributo versato dall'ente pubblico sarebbe esente** da IRES. Resterebbero quindi in vigore gli **altri** eventuali adempimenti fiscali legati alla sua inerenza al settore imprenditoriale (es. scritture contabili, regime IVA, regime IRAP, ecc.).

L'eventuale applicazione di tale esenzione ai singoli ricavi derivanti da convenzioni comporterà l'applicazione della regola fiscale di **indeducibilità** di una serie di spese generali relative alla gestione del ramo imprenditoriale, tramite un particolare calcolo (pro-rata di indeducibilità). La questione è tecnicamente complessa e va affrontata con un consulente.

4.5 – Le attività istituzionali "decommercializzate"

4.5.1 – In generale

Vari tipi di prestazioni di servizi e alcuni casi di cessione di beni svolte verso corrispettivo dagli enti non commerciali di **tipo associativo**, ivi comprese le a.d.v. iscritte e non iscritte, possono godere di un regime fiscale di favore, se svolte nel rispetto di determinati **requisiti formali e sostanziali**.

Si tratta di molteplici attività a pagamento svolte (esclusivamente o principalmente) a favore dei **soci**, tra cui si segnalano:

- corsi svolti nei confronti dei soci
- gestione diretta di un bar interno al circolo
- pubblicazione di un bollettino
- gestione di spettacoli per i soci.

Abbiamo visto che una a.d.v. deve tendere ad operare con la collettività in genere, più che con i soci. Tuttavia non si può escludere che queste attività "interne" possano coesistere con le attività "esterne", specie in alcuni tipi di a.d.v. (si pensi a quelle culturali). Anzi l'applicabilità di tale norma anche alle a.d.v. è confermata dall'art. 9 della L. 266/91 e, a contrario, dal D.M. 25/5/95 che esclude da tassazione le attività "eccedenti" quelle previste dall'art. 148 del T.U.I.R. (art. 1 lett. E).

La disciplina fiscale di favore è contenuta principalmente nell'art. 148 del T.U.I.R. (e nell'art. 4 ai fini IVA) ed è riservata alle associazioni che **siano, comunque, qualificabili come enti non commerciali**. In caso di perdita di tale qualifica questo regime decade automaticamente.

L'agevolazione consiste, in sostanza, nel **non considerare "imprese commerciali" alcune attività che, per loro natura, sono sicuramente tali**. In questo senso si usa il termine di **attività "decommercializzate"**, il cui regime fiscale viene per legge parificato a quello delle attività istituzionali "pure".

In tal modo i corrispettivi percepiti dall'associazione non sono soggetti ad IVA (salvo una eccezione), non occorre tenere le scritture contabili e non entrano a far parte del reddito imponibile ai fini IRES o IRAP, ecc..

Per godere di tale regime l'associazione deve avere uno **statuto** redatto (almeno) con una **scrittura privata registrata** che deve obbligatoriamente contenere le note **clausole antielusive** indicate dall'art. 148 TUIR, già esaminate nei capitoli precedenti. **Le a.d.v. iscritte (ex art. 9 della L.266/91) possono godere di tale regime anche in assenza delle clausole antielusive**: tuttavia si consiglia sempre di inserirle a scapito di contestazioni degli uffici fiscali.

Con il D.L. 185/2008, con effetto dal 29/11/2008, questo regime è applicabile solo previo invio telematico all'Agenzia delle Entrate di un **apposito prospetto**. In sostanza il fisco vuole censire gli e.n.c. che applicano questo regime al fine di focalizzare su di essi opportuni controlli.

Sono espressamente **esclusi** dall'obbligo di inviare questo prospetto taluni tipi di associazioni:

- a) a.d.v. iscritte nel Registro Regionale, che non svolgono attività commerciali diverse da quelle "marginali previste dal D.M. 2575/95;
- b) associazioni pro-loco, che svolgano attività commerciali in regime forfetario ex L. 398/91;
- c) associazioni sportive dilettantistiche iscritte nel Registro CONI, che non svolgono attività commerciale.

Superato lo scoglio dello statuto e dell'invio telematico del prospetto, il regime agevolato dell'art. 148 TUIR poggia su **tre** aspetti:

- **il settore di attività dell'associazione**
- **lo specifico tipo di attività da svolgere**
- **la qualità di socio del soggetto fruitore.**

In sostanza vengono agevolate attività commerciali che non dovrebbero essere svolte nei confronti del "mercato", ma solo a favore della propria base sociale.

4.5.2 – I tipi di associazioni agevolate

Le associazioni che possono godere del regime agevolato ex art. 148 TUIR sono le seguenti:

- politiche
- sindacali
- di categoria
- religiose
- assistenziali
- culturali
- sportive dilettantistiche
- di promozione sociale (-> il fisco ne ha dato un'interpretazione in senso ampio comprensiva anche delle a.d.v.)
- di formazione extrascolastica della persona (-> es. università degli adulti).

Si noti come la definizione **fiscale** di a.p.s. sia molto variabile, in quanto può assumere almeno **tre** valenze:

- a) **"generica"**, ai fini dell'applicazione della prima parte dell'art. 148 TUIR (e comprende anche le a.d.v. per esplicita ammissione del fisco);
- b) **"uso bar"**, ai fini dell'agevolazione per la gestione diretta del bar (e comprende solo quelle affiliate agli enti nazionali di promozione sociale);
- c) **"uso L. 383"**, per le agevolazioni previste dalla legislazione di settore (e comprende solo quelle iscritte nell'apposito Registro).

Le prime due valenze sono storicamente nate insieme all'art. 148 del TUIR, mentre la terza è sopravvenuta nel 2000 con l'approvazione di una legge di settore.

4.5.3– Le attività agevolate e quelle escluse

Le attività agevolate, per la **generalità** delle associazioni, sono le seguenti:

- attività di prestazioni di servizi ai soci svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, in presenza di corrispettivi specifici;
- cessione (a pagamento) di proprie pubblicazioni ai soci;
- cessione (a pagamento) di proprie pubblicazioni anche a non soci (purchè in modo non prevalente rispetto alle cessioni ai soci).

Vi sono poi ulteriori attività agevolate in funzione del **tipo** di associazione:

TIPO DI ATTIVITA' AGEVOLATA	ASSOCIAZIONI AGEVOLATE
Somministrazione di alimenti e bevande (-> bar)	Associazioni di Promozione Sociale SOLO SE iscritte agli enti di promozione nazionale
Organizzazione di viaggi e soggiorni turistici (-> esente ai fini IRES ma soggetta ad IVA)	<ul style="list-style-type: none"> • Associazioni di promozione sociale iscritte agli enti di promozione nazionale • Associazioni Politiche • Associazioni Sindacali • Associazioni di Categoria • Associazioni religiose riconosciute ai fini concordatari
Cessione delle pubblicazioni sui contratti collettivi di lavoro	<ul style="list-style-type: none"> • Associazioni Sindacali • Associazioni di Categoria
Consulenza in materia di applicazione dei contratti collettivi e di legislazione del lavoro	<ul style="list-style-type: none"> • Associazioni Sindacali • Associazioni di Categoria

Si vede come le attività più importanti sono quelle di **prestazione di servizi**. Si ricorda che, trattandosi di un regime agevolativo, le tipologie di attività **non possono essere estese** oltre quelle espressamente previste dall'art. 148 TUIR.

L'art. 148 del TUIR **esclude** espressamente da questo regime agevolato vari tipi di **attività di prestazione di servizi** nonché **l'attività di commercio di beni nuovi**, a cui occorre prestare molta attenzione.

ATTIVITA' SEMPRE ESCLUSE DAL REGIME DELLA "DECOMMERCIALIZZAZIONE"

- Cessione di beni nuovi prodotti per la vendita (-> commercio)
- Somministrazione di pasti (-> ristorante)
- Erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore
- Prestazioni alberghiere
- Prestazioni di alloggio
- Prestazioni di trasporto
- Prestazioni di deposito
- Prestazione di servizi portuali e aeroportuali
- Gestione di spacci aziendali
- Gestione di mense
- Gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale
- Pubblicità commerciale
- Telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari

Si notano alcune particolarità:

- è agevolabile l'attività del bar, ma non quella del ristorante;
- è agevolabile l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, ma non quella di gestione di strutture ricettive.

Con la riforma del settore in molte Regioni non esiste più la differenza amministrativa tra bar e ristorante, uniti nella definizione di "pubblico esercizio".

Per ottenere l'agevolazione occorre però che esista **un nesso di stretta correlazione** tra **l'oggetto sociale** indicato nello statuto e **l'attività** che, in concreto, viene svolta. In assenza di tale legame di "diretta attuazione" degli scopi sociali l'agevolazione non spetta e il fisco può recuperare a tassazione le quote incassate.

Ad esempio un'associazione sportiva dilettantistica **non** può godere di questo regime agevolato per corsi di informatica o di lingue straniere. Un'associazione culturale deve effettuare corsi inerenti il proprio campo d'azione come indicato nello statuto: se è di natura artistica potrà

fare corsi di storia dell'arte, ma non di cucina macrobiotica, se è di natura ambientalista potrà fare corsi di birdwatching e non potrà fare corsi di nuoto, ecc.. Un'a.d.v. operante nel settore socio-assistenziale potrebbe organizzare corsi di psicologia o simili a pagamento per i propri soci.

4.5.4 – I fruitori del servizio

E' necessario che i fruitori (paganti) del servizio siano esclusivamente i **soci** (e per le a.p.s. anche i familiari conviventi) e **figure assimilate**:

FRUITORI DEL SERVIZIO	CONDIZIONI
Soci dell'associazione	Tessera in corso di validità
<ul style="list-style-type: none">• Altre associazioni• Loro soci	Facenti parte di una unica organizzazione locale o nazionale a cui si aderisce (es. arci, anspi, ecc.)
Soci diretti di organizzazioni nazionali cui si aderisce	Es. soci di Federazioni Sportive

Si segnala che questa condizione non si verifica, ad esempio, quando si svolgano attività di prestazioni di servizi, in astratto agevolabili, per conto di **enti non soci** (es. Comune) che provvedono al pagamento diretto di quanto richiesto dall'associazione, anche se il servizio è usufruito da persone fisiche socie o che potrebbero farsi socie. Questo può accadere nei vari servizi a valenza sociale-assistenziale.

E' importante ripetere che in mancanza di **tutti** questi requisiti (statuto, prospetto, tipo di attività, soci) **non può essere applicato il regime fiscale agevolato ex art. 148 TUIR (e art. 4 DPR 633/72 per l'IVA)** e si ricade nell'ipotesi di attività di tipo commerciale "normale".

4.6 – I privilegi di alcuni tipi di e.n.c.

4.6.1 – In generale

Come si è visto il sistema della "decommercializzazione" consente ad una larga parte delle associazioni di **superare** i problemi di fondo del regime fiscale degli e.n.c.: individuare le attività commerciali, tenere la contabilità separata, pagare le imposte, evitare di perdere il regime di favore degli e.n.c. in caso di prevalenza delle attività commerciali, ecc..

Alcune realtà del non profit sono riuscite ad ottenere **ulteriori agevolazioni**, che si traducono in altrettanti **"privilegi"**, cioè nella sottrazione (parziale o totale) al diritto comune degli enti non commerciali.

Tale ricerca di "privilegi" è la spia che il regime fiscale degli e.n.c. non riesce a trovare soluzioni adatte alla mutata situazione economica e sociale in cui si trovano ad operare oggi molti e.n.c., che debbono, per scelta o perché parti di un sistema più complesso, svolgere attività aventi rilevanza sociale, ma che comportano l'impiego di notevoli risorse umane e finanziarie, spesso con la veste formale di attività "imprenditoriali".

Questi "privilegi" hanno portata diversa e possono riguardare:

- l'intera attività dell'ente non profit;
- larghi settori d'attività;
- singole prestazioni.

Si tratta di un fenomeno destinato ad allargarsi per effetto di "imitazione": vedendo questi privilegi concessi ad alcuni tipi di e.n.c. altre categorie si muovono e cercano di ottenerne l'estensione a proprio beneficio.

In questo modo il regime fiscale degli e.n.c. perde ancora di più il suo carattere di "sistema" per divenire sempre più disorganico e, soprattutto, irrazionale.

Si riportano qui alcuni esempi che riguardano "privilegi" che riguardano intere categorie di enti non profit, rinviando alla parte sulle prestazioni di lavoro per i "privilegi" più limitati.

4.6.2 – Le associazioni sportive dilettantistiche

Si è visto come il regime fiscale degli e.n.c. contenga un'importante **clausola di decadenza**: in caso l'attività svolta in un periodo d'imposta sia **prevalentemente commerciale**, l'intero ente ritornerà al regime degli enti commerciali, soggiacendo a tutti gli obblighi tipici delle società imprenditoriali (contabilità, bilancio, tassazione su tutti i proventi, soggezione ad IVA, ecc.). Si è altresì visto che tale prevalenza viene valutata per singolo periodo d'imposta e, pur con tutte le cautele del caso, attraverso dei "parametri" che sono, principalmente, monetari e/o quantitativi.

Questo inquadramento ha causato per anni notevoli dubbi alle associazioni sportive dilettantistiche, ove i ricavi da sponsorizzazioni erano (e sono) superiori alle entrate istituzionali (quote di frequenza, ecc.) e ove, soprattutto, le risorse pubbliche erano (e sono) cronicamente insufficienti per gestire gli impianti e le attività sportive.

Questo problema è stato risolto con due interventi legislativi di favore (di cui il primo ha il carattere di un vero e proprio "privilegio"):

- le a.s.d. sono **e.n.c. per presunzione di legge**, senza che ad esse si applichi il regime della decadenza (art. 149, 4^a Comma, TUIR);
- è stato aumentato a € 250.000,00= il limite di ricavi entro il quale si può applicare il regime contabile forfetario ex L. 398/91 (v. oltre).

A presidio di tali norme di favore è stato posto il vincolo di essere parte dell'**ordinamento sportivo**, con il duplice obbligo di:

- affiliazione sportiva** (federazione, ente di promozione sportiva);
- iscrizione nel **Registro** tenuto dal CONI.

Si tratta quindi della conquista di un "privilegio" parziale:

le a.s.d. sono sempre considerate e.n.c., ma continuano a pagare le imposte sui ricavi di natura commerciale.

4.6.3 – Le AVIS e simili

Facendo un ulteriore passo in avanti un intero settore del non profit è riuscito ad ottenere una legge che estende **il regime di irrilevanza fiscale a tutte le sue attività ed atti, a prescindere dall'indagine sul carattere commerciale o meno di talune di esse.**

L'art. 9 della L. 219/2005 prevede infatti che "non sono soggetti ad imposizione tributaria le **attività** e gli **atti** che le associazioni di donatori volontari di sangue e le relative federazioni ... svolgono in adempimento delle **finalità** della presente legge e per gli **scopi associativi**."

L'unico vincolo è che gli statuti di tali enti corrispondano alle **finalità** previste dall'art. 7 della L. 219/2005 (promozione della donazione organizzata di sangue e tutela dei donatori) e alle indicazioni fornite dal Ministero della Salute (D.M. 7/6/1991).

SOGGETTI	TIPO OPERAZIONI	AMBITO
Associazioni di donatori volontari del sangue	<ul style="list-style-type: none"> Attività Atti 	<ul style="list-style-type: none"> Finalità ex L. 219/2005 Per scopi associativi
Federazioni		

Questa irrilevanza fiscale si estende a **tutti i tipi di imposte** presenti nel nostro ordinamento, sia relative alle **attività** (IVA, IRES, IRAP), che ai **singoli atti** posti in essere (bollo, registro, ii.cc., ecc.).

La ris. 3/8/2006 n. 98 ha affermato, ad esempio, che queste associazioni/federazioni non sono soggette ad **IRAP** fin dal periodo d'imposta 2005.

Ad esempio tali associazioni/federazioni potranno svolgere attività di servizio a pagamento anche senza considerare i requisiti formali e sostanziali delle attività "decommercializzate" ex art.

148 TUIR; potranno acquistare beni immobili senza pagare le imposte di registro e ii.cc. (se destinati alle attività istituzionali), ecc..

4.6.4 – Le associazioni per manifestazioni storiche

L'art. 1, commi 185-187, della L. 296/2006 (legge finanziaria per il 2007) ha introdotto un "privilegio" ancora più forte per taluni enti non profit attivi nelle manifestazioni storiche.

Si tratta di norme palesemente "ad personam", scritte in termini ambigui per la cui applicazione è stato pubblicato un apposito elenco.

I caratteri del nuovo regime sono i seguenti:

REGIME ASSOCIAZIONI PER MANIFESTAZIONI STORICHE

REGIME ASSOCIATIVI PER MANIFESTAZIONI STORICHE			
Soggetti ammessi	Associazioni		
Attività svolte: tipologia	Realizzano o Partecipano	Manifestazioni <ul style="list-style-type: none">• Storiche• Artistiche• Culturali	
Attività svolte: vincolo geografico	Manifestazioni legate a usi e tradizioni comunità locali		
Vincoli burocratici	Solo se inserite in apposito elenco (D.M. Ministro Economia e Finanza)		
Vincolo di bilancio statale	Onere per lo Stato ≤ 5 ml. € per anno		
Vantaggi fiscali: sostanziali	Esenzione soggettiva da IRES (art. 74, 1^ comma, TUIR)		
Vantaggi fiscali: adempimenti	<ul style="list-style-type: none">• Esenzione da obbligo di ritenute d'acconto• Esenzione da obbligo tenuta scritture contabili ai fini II.DD.		
Adempimenti rimasti	<ul style="list-style-type: none">• Soggezione ad IRAP (imposta e dichiarazione)• Soggezione ad IVA (se del caso)• Scritture contabili ai fini IVA (" " ")		
Risorse umane e finanziarie	<ul style="list-style-type: none">• Prestazioni• Dazioni	Da persone fisiche	Sempre liberalità ai fini ii.dd.
Decorrenza	Dall'1/1/2007		

In sostanza per tali associazioni il "privilegio" consiste nell'essere state esentate dall'IRES per **tutti i redditi di cui possono disporre**: d'impresa (-> sponsorizzazioni), di fabbricati (-> affitti), di capitale (-> dividendi), diversi (-> premi o altro).

Si tratta, tecnicamente, della stessa esenzione da IRES prevista per lo Stato, gli enti locali e gli altri enti pubblici. Le associazioni sono state quindi parificate, nella scala dei valori, agli enti che perseguono finalità "pubbliche".

Ad esempio un'associazione "storica" in possesso di P.IVA potrà continuare ad emettere fatture per pubblicità e sponsorizzazioni, deducibili dalle imprese, senza pagare IRES.

Occorre prestare attenzione che tale esenzione **non copre altri tipi di imposte**, per cui le associazioni **restano soggette ad IRAP e ad IVA**.

Continuando l'esempio sopra indicato, l'associazione che emette fatture per pubblicità e sponsorizzazioni sarà tenuta ad applicare (e versare al fisco) l'IVA sulle fatture emesse, nonché a pagare l'IRAP sul reddito fiscale di tale attività commerciale, oltre che sugli altri elementi imponibili (retribuzioni, compensi co.co.co., ecc.). Inoltre essa dovrà continuare a tenere le scritture contabili, anche se solo ai fini IVA.

Rilevante è l'esonero dall'obbligo di effettuare le **ritenute d'acconto**, e dal connesso obbligo di presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta mod. 770.

La norma sulle **risorse** porta a vari dubbi, in quanto espressamente valevole **ai soli fini delle imposte dirette**:

- a) riguarda solo le risorse provenienti da persone fisiche: con questa terminologia il fisco considera solo i "privati" e non i soggetti economici (professionisti e ditte individuali);
- b) riguarda le "prestazioni" e le "dazioni" per cui sembra riferirsi alla prestazione di lavoro e alla consegna di "cose" e "valori";
- c) presunzione di liberalità:
 - può essere vista dal lato dell'associazione per cui le prestazioni personali sono sempre considerate gratuite e le dazioni sempre senza alcun obbligo di corrispettivo;
 - può essere vista dal lato della persona fisica, per cui le dazioni di denaro o cose sono sempre offerte (detraibili dal proprio reddito ?).

Talune di queste associazioni possono anche godere del regime di favore ai fini ENPALS per le prestazioni rese durante le manifestazioni (v. oltre par. 10.9).

Per godere di questo nuovo regime le associazioni devono essere iscritte in un **elenco** tenuto dal Ministero dell'Economia e Finanza, nel limite della stanziamento di bilancio. L'Agenzia delle Entrate è delegata ad effettuare verifiche a campione sulle associazioni iscritte, per verificare l'effettivo diritto al godimento delle agevolazioni fiscali.

Il D.M. 8/11/2007 n. 228 (in G.U. 288 del 12/12/2007) prevede la formazione del primo elenco delle associazioni agevolate, con i seguenti punti:

- obbligo di fare domanda dal 20/7 al 20/9 di ogni anno (per il primo anno il termine è di 60 gg. dalla pubblicazione del D.M. sulla Gazzetta Ufficiale)
 - obbligo di inviare tale domanda in via telematica
 - contenuti della domanda:
 - a) assenza del fine di lucro
 - b) l'opera per la realizzazione e/o la partecipazione a manifestazioni di particolare interesse storico, artistico e culturale, legate agli usi e alle tradizioni delle comunità locali, espressamente previste tra le finalità istituzionali;
 - c) l'effettiva opera svolta per la realizzazione o partecipazione alle manifestazioni cui alla lettera b), svolte nell'ambito territoriale di appartenenza dell'associazione, ovvero in altri ambiti territoriali, solo nel caso in cui la manifestazione per ragioni storiche si svolga oltre che nel proprio ambito anche in altri luoghi
 - d) il reddito complessivo dell'associazione relativo all'anno precedente
 - e) da quale anno effettivamente svolge in modo continuativo le attività di cui alla lettera b)
 - f) da quale anno si svolge la manifestazione di cui alla lettera b).
 - criteri per la graduatoria, a cascata
 - 1^ anzianità di prestazione d'opera (sopra lettera e)
 - 2^ a parità: anzianità della manifestazione (sopra lettera f)
 - 3^ a parità: ordine cronologico di presentazione della domanda
 - pubblicazione della graduatoria entro il 30/10 di ciascun anno
- In sede di prima applicazione la domanda avrà valore per il biennio 2007/2008.

4.6.5 – I gruppi di acquisto solidale

L'art. 1, commi 266-268, della L. 244/2007, in vigore dall'1/1/2008, ha riconosciuto, a livello fiscale, i **gruppi di acquisto solidale** (g.a.s.).

Si tratta di **associazioni** che acquistano merci direttamente dai produttori o dai grossisti, in genere derivanti da circuiti "etici", per distribuirli ai **soci**, garantendo un prezzo più basso rispetto a quello offerto dall'usuale rete distributiva.

A ben vedere si tratta della riscoperta moderna, da parte di un ceto sociale più istruito e consapevole (e anche più affluente), dello spirito delle prime cooperative di consumo sorte del XIX secolo, a cominciare dalla nota cooperativa dei "Probi pionieri di Rochdale" in Gran Bretagna.

Ai fini fiscali tali g.a.s. erano considerati "**enti commerciali**", in quanto compravano e rivendevano "prodotti nuovi", per cui non potevano godere del regime agevolato delle attività "decommercializzate" ex art. 148 TUIR.

La nuova norma consente ai g.a.s. di applicare proprio questo regime in presenza dei seguenti vincoli:

CARATTERI DEI G.A.S.

Soggetti ammessi	Associazioni senza scopo di lucro
Vincoli formali	Presenza nello statuto delle clausole antielusive (art. 148, 8 ^a comma, TUIR)
Attività	Acquisto collettivo di beni: --Vendita ai soli soci --Assenza di ricarico sui costi Escluse: --Attività di somministrazione --Attività di vendita "normale"
Vincoli "etici"	Attività svolta con finalità --etiche --Di solidarietà sociale --Di sostenibilità ambientale
Agevolazioni fiscali	Applicazione del regime delle attività "decommercializzate": a) ai fini IRES ex art. 148 TUIR b) ai fini IVA ex art. 4 D.P.R. 633/72.

La norma non pare richiedere che l'attività di g.a.s. sia l'attività **esclusiva** dell'associazione, anche se l'agevolazione fiscale copre **solo** questo tipo di attività di acquisto collettivo e non le altre eventualmente esercitate, che dovranno avere il loro corretto inquadramento fiscale.

In ogni caso lo statuto dovrà fare riferimento ai termini usati dalla norma e, soprattutto, rispettare i vincoli sostanziali sopra indicati: finalità etica e assenza di ricarico.

Pare difficile immaginare che un g.a.s. possa ottenere la **qualifica di a.d.v.**, almeno per due ordini di motivi:

- 1) l'attività di acquisto/rivendita di merci è, per legge, rivolta ai soci e **non ai terzi** in genere (come deve essere per le a.d.v.);
- 2) i soci traggono un **beneficio patrimoniale** dall'attività dei g.a.s. (risparmio sul prezzo di mercato), incompatibile con l'art. 2 della L. 266/91 che nega ai soci la possibilità di perseguire tramite l'associazione "fini di lucro anche indiretto".

Anche la qualifica di ONLUS pare **non** compatibile con il regime dei g.a.s. perché:

- l'attività di acquisto/rivendita di merci non pare ricadere in uno dei settori di attività obbligatori (art. 10, 1^a comma, lett. a) D. Lgs. 460/97);
- i soci ne trarrebbero un lucro indiretto, vietato dall'art. 10, 6^a comma, D. Lgs. 460/97).

Si segnala che in alternativa ai g.a.s. si possono costituire cooperative di consumo: è però necessario un livello di fatturato in grado di coprire le maggiori spese amministrative.

4.7 – Gli obblighi fiscali delle attività istituzionali

Il **settore istituzionale** di un'associazione comprende quattro macro classi di attività:

- attività istituzionali tipiche dell'ente;
- attività di mera gestione del patrimonio;
- attività a pagamento in regime di "decommercializzazione";
- attività di "fund raising".

Per tutte queste attività istituzionali **non** esistono **specifici obblighi fiscali**, in quanto sono parificate alle attività svolte dai soggetti privati.

Per gli eventuali redditi patrimoniali (affitti, proprietà immobiliari, ecc), vige **la tassazione ordinaria ai fini IRES**.

L'associazione, in presenza di sole attività istituzionali, deve richiedere il **solo codice fiscale** (la P.IVA riguarda solo l'esercizio di attività d'impresa).

Anche in presenza di attività commerciali occasionali è sufficiente il solo codice fiscale.

L'associazione è, in ogni caso, **sostituto d'imposta** e può essere tenuta ad adempiere ad obblighi fiscali strumentali al pagamento delle imposte dei soggetti cui l'ente eroga dei compensi (**ritenute** per lavoratori subordinati, collaboratori con o senza P.IVA).

Riportiamo una breve sintesi dei principali aspetti fiscali delle attività istituzionali, rinviando ai successivi paragrafi il necessario approfondimento.

a) IVA

Le attività istituzionali (di tipo non commerciale) **non** sono soggette ad IVA per principio generale, per cui da un lato non occorre emettere la fattura, dall'altro non si può detrarre l'IVA sugli acquisti ad esse relative.

b) IRES

L'associazione pagherà l'imposta sul reddito delle società solo in presenza di redditi imponibili, derivanti ad esempio dal possesso di immobili o di altri redditi (v. oltre). Si tenga presente che la maggior parte dei redditi derivanti da capitali (es. interessi del conto corrente, proventi di gestioni patrimoniali) sono già tassati alla fonte e non vanno dichiarati.

L'aliquota IRES è pari al 27,5%.

Tale aliquota può essere ridotta alla metà per le associazioni elencate nell'art. 6 del DPR 601/73, solo se dotate di riconoscimento della personalità giuridica:

- enti di assistenza sociale
- istituti di istruzione senza scopo di lucro
- associazioni storiche, letterarie e scientifiche aventi scopi esclusivamente culturali
- enti ecclesiastici.

c) IRAP

Gli e.n.c. devono pagare l'Irap anche in presenza di sola attività istituzionale, con riferimento ai compensi di lavoro (dipendente o assimilato o autonomo) corrisposti a terzi. L'attività commerciale è tassata con il criterio del bilancio (v. oltre).

Si ricorda che:

- esiste una franchigia esente da imposta di € 7.350,00;
- alcune Regioni hanno deliberato riduzioni all'aliquota ordinaria del 3,9% per le ONLUS o addirittura esenzioni totali.

d) RITENUTE D'ACCONTO AI FINI IRPEF

L'associazione è, in ogni caso, **sostituto d'imposta**, per cui nel caso paghi dei compensi ai prestatori di lavoro (sia dipendente che autonomo) ha l'obbligo di effettuare la ritenuta d'acconto ai fini IRPEF e di versarla al fisco entro il 16 del mese successivo.

L'ente dovrà presentare ogni anno la dichiarazione dei sostituti d'imposta (mod. 770).

Ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 445/97 alcune associazioni possono versare le ritenute in termini più lunghi, se rispettano i seguenti parametri:

condizioni soggettive	Tutti i sostituti d'imposta
Condizioni oggettive	<ul style="list-style-type: none"> • Presenza esclusiva di ritenute di lavoratori autonomi • Non oltre tre lavoratori autonomi • Importo totale ritenute \leq € 1.032,91=
Termini di versamento Ritenute	Entro il termine per il versamento a saldo imposte sul reddito (20/6 anno successivo)

e) INPS E INAIL

L'associazione può essere chiamata a versare i contributi INPS ed INAIL in presenza di rapporti di lavoro subordinato, para subordinato, associati d'opera e di lavoro autonomo occasionale eccedente determinati limiti: sul punto si rinvia all'apposita dispensa.

4.8 - Il periodo d'imposta

Ogni ente ha per statuto un proprio **esercizio sociale**, che può coincidere o meno con l'anno solare. Ai fini fiscali esso si chiama "**periodo d'imposta**".

Se l'esercizio sociale coincide con l'anno solare non ci sono complicazioni fiscali. In caso contrario gli obblighi fiscali a volte seguono l'esercizio sociale e a volte seguono l'anno solare.

Ecco un esempio (non esaustivo) della diversa incidenza temporale degli obblighi civili, fiscali e previdenziali nel caso l'esercizio sociale **NON** coincida con l'anno solare:

ADEMPIMENTO	PERIODICITA'
Bilancio dell'ente	Esercizio sociale
Dichiarazione IRES	Esercizio sociale
Dichiarazione IRAP	Esercizio sociale
Comunicazione dati IVA (*)	Anno solare
Dichiarazione IVA (*)	Anno solare
Dichiarazione mod. 770	Anno solare
Dichiarazione e pagamento ICI	Anno solare
INPS per lavoro subordinato e para subordinato	Anno solare
INAIL (come sopra)	Anno solare

(*) Le associazioni in regime L. 398/91 non presentano questi documenti.

4.9 – Il reddito complessivo degli e.n.c.

4.9.1 – In generale

Ai sensi dell'art. 143 T.U.I.R. il **reddito complessivo** degli e.n.c. (e per estensione delle ONLUS e delle a.d.v.) è formato dalla somma delle seguenti categorie di redditi:

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

Il T.U.I.R. indica per ogni categoria di redditi:

- quali cespiti vi rientrano
- le modalità di computo.

I redditi vengono tassati:

- **ovunque prodotti** (anche all'estero, salve le norme dei trattati contro le doppie imposizioni)
- **quale ne sia la destinazione.**

Sono esclusi dal reddito complessivo alcuni tipi di redditi:

- esenti (v. sopra)
- soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta (es. interessi dei c/c)
- soggetti ad imposta sostitutiva (es. proventi dei fondi d'investimento).

Si ricordano alcune esenzioni/esclusioni da IRES tipiche degli e.n.c. in genere o di alcune categorie:

- redditi d'impresa delle ONLUS (art. 150 TUIR);
- proventi da raccolte fondi occasionali per tutti gli e.n.c. (art. 143 TUIR);
- ricavi per contributi da enti pubblici per attività d'impresa svolte in convenzione, se di rilevanza sociale (art. 143 TUIR);
- redditi derivanti da attività marginali delle a.d.v. (art. 8 L. 266/91);
- redditi derivanti da attività decommercializzate per gli e.n.c. di tipo associativo (art. 148 TUIR) e per le a.d.v. (art. 9 L. 266/91).

Diamo alcuni cenni sulle varie categorie di redditi, rinviando ai prossimi capitoli per la trattazione del reddito d'impresa.

4.9.2 – I redditi fondiari

Questa categoria comprende i redditi:

- relativi ai terreni e ai fabbricati;
- situati in Italia;
- che sono o devono essere iscritti nel catasto (diviso tra catasto terreni e catasto edilizio);
- con attribuzione di rendita.

La disciplina fiscale è contenuta negli artt. 25-43, 185, 190 del TUIR, con integrazioni derivanti da varie leggi settoriali (es. per le locazioni).

I redditi dei terreni e dei fabbricati possono essere:

- effettivi (es. canoni di locazione)
- virtuali (rendite catastali).

Le rendite catastali vengono calcolate dall'Agenzia del Territorio con riferimento a conteggi di redditività presunta. Per i terreni vige la particolarità per cui il fisco calcola due rendite separate: reddito dominicale e reddito agrario. Le rendite catastali servono anche per la tassazione ai fini ICI.

Non sono produttivi di (autonomo) reddito fondiario gli immobili relativi ad imprese commerciali (es. capannoni, uffici, ecc.) perché vengono compresi nel calcolo del reddito d'impresa.

Il fisco ha chiarito che gli immobili di proprietà delle ONLUS (e quindi anche delle a.d.v.) sono soggetti ad IRES, con riferimento alle rendite catastali, anche se utilizzati direttamente per la propria (eventuale) attività d'impresa.

Per gli e.n.c. proprietari di fabbricati i **canoni di locazione** sono imponibili IRES al **100%** e non nella misura ridotta dell'85% (come avviene per le persone fisiche).

4.9.3 – I redditi di capitale

Tali redditi sono costituiti dagli interessi, dai proventi e dalle plusvalenze derivanti dal possesso e scambio di titoli di vario tipo, da depositi di denaro o comunque da impiego di denaro.

Si tratta quindi di interessi da c/c bancari, dividendi da azioni, utili da gestioni patrimoniali o da fondi di investimento, ecc..

Se questi redditi derivano da cespiti relativi all'attività istituzionale vengono tassati:

- con il criterio di cassa (momento di percezione)

- in genere con ritenute a titolo d'imposta
- per l'intero importo percepito.

Se questi redditi derivano da cespiti relativi all'attività commerciale vengono tassati:

- con il criterio di cassa o di competenza (secondo i tipi di reddito)
- in genere con ritenute a titolo d'acconto
- per l'intero importo.

Si ripete che molti redditi di capitale sono soggetti a **tassazione alla fonte** o di **tipo sostitutivo** per cui **non** vanno riportati nella dichiarazione dei redditi.

Per gli e.n.c. e per le ONLUS i dividendi derivanti da azioni sono imponibili ai fini IRES nel limite del 5% del loro importo, senza alcun tipo di ritenuta.

4.9.4 – I redditi diversi

Si tratta di una **categoria residuale**, comprendente svariati tipi di redditi che non rientrano nelle categorie precedenti.

L'art. 67 TUIR ne indica vari tipi, tra cui si segnalano:

- redditi da **speculazioni immobiliari** (lottizzazione e vendita di terreni edificabili, vendite di terreni e fabbricati nei 5 anni dall'acquisto, ecc.)
- redditi da operazioni su azioni e altri titoli (c.d. capital gain)
- redditi di immobili situati all'estero
- redditi da sublocazione di immobili
- redditi da noleggio di beni mobili
- redditi da **attività commerciali occasionali**
- redditi da attività di lavoro autonomo occasionale
- redditi da **obbligazioni di fare, non fare o permettere**
- indennità, rimborsi forfettari e premi per gli sportivi dilettanti.

Questi redditi vengono tassati:

- con il criterio di cassa (momento di percezione)
- a volte con detrazione analitica dei relativi costi a volte con criteri a forfait
- le eventuali ritenute possono essere a titolo d'acconto o d'imposta.

In particolare **le attività commerciali occasionali** sono tassate con:

- il criterio di cassa
- detrazione analitica delle spese di diretta imputazione.

Ad esempio costituiscono attività commerciali occasionali:

- inserzioni pubblicitarie di aziende verso corrispettivo nel giornalino dell'associazione stampato una volta all'anno o in occasione di una manifestazione;
- vendita di prodotti ai propri soci con un margine di ricarico sul prezzo di acquisto, effettuata una tantum.

La concessione a terzi dell'uso della propria ragione sociale o del proprio logo (-> "sponsorizzazioni sociali") a fronte di corrispettivo, senza alcuna attività da parte dell'associazione, dà luogo a proventi imponibili derivanti da **"obbligazioni di ... permettere"**.

4.10 – Il conteggio dell'IRES

Abbiamo visto che gli e.n.c. possono avere vari tipi di redditi imponibili, di cui alcuni tassati alla fonte e quindi da non inserire nella dichiarazione dei redditi, mentre altri vengono tassati tramite la dichiarazione dei redditi. La somma di tali redditi che confluiscono nella dichiarazione costituisce la **base imponibile** dell'IRES.

In dichiarazione dei redditi **alcune spese** possono essere detratte dalla base imponibile, con modalità di calcolo differenti tra:

Oneri deducibili dal reddito (art. 146 TUIR)	<ul style="list-style-type: none"> • Oneri gravanti sui redditi degli immobili dichiarati • Somme corrisposte ai di-pendenti chiamati ai seggi elettorali • Contributi erogati alle ONG (max 2% reddito complessivo dichiarato) • Contributi erogati alle ONLUS e A.P.S. nazionali (nuovo regime D.L. 35/2005 max € 70.000 o 10% reddito)
Oneri detraibili dall'imposta (art. 147 TUIR) nel limite del 19% dell'importo pagato	<ul style="list-style-type: none"> * Interessi passivi per mutui agrari * Spese per restauro beni vincolati * Contributi per attività varie * Contributi alle ONLUS (vecchio regime max € 2.065,83)

In sintesi il pagamento dell'IRES segue questi passi:

redditi fondiari
+ Redditi di capitale
+ Redditi d'impresa
+ Redditi diversi
= REDDITO COMPLESSIVO
- Oneri deducibili
= REDDITO IMPONIBILE
IMPOSTA IRES LORDA = Reddito imponibile x 27,50%
- Oneri detraibili dall'imposta
- Ritenute d'acconto subite
- Crediti d'imposta
= IMPOSTA IRES NETTA

4.11 – L'Irap

4.11.1 – In generale

L'Irap è entrata in vigore dall'1/1/98 in sostituzione di varie imposte, comportando un generale aggravio a carico degli e.n.c., sia in termini di imposte da pagare che di adempimenti burocratici.

Per gli e.n.c., le ONLUS e per le a.d.v. la base imponibile va calcolata con voci e criteri **diversi** con riferimento ai due settori: **istituzionale** e **commerciale**.

4.11.2 – Il settore istituzionale

Per il settore istituzionale vige il **sistema retributivo**, per cui viene tassato un aggregato composto dai seguenti tipi di **redditi di lavoro**, dipendente e assimilato, erogati a terzi:

TIPO DI REDDITO	BASE IMPONIBILE
Redditi di lavoro dipendente (escluse le retribuzioni degli apprendisti, dei disabili, dei c.f.l., degli addetti alla ricerca e sviluppo)	Imponibile ai fini INPS (importo già al netto di contributi e di tfr)
Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 50 TUIR): co.co.pro., borse di studio. Esclusioni: -gli stipendi dei sacerdoti -le spese vive rimborsate a piè di lista -i contributi INPS Compresi i rimborsi chilometrici.	Importo maturato nell'anno (competenza)

Redditi di lavoro autonomo occasionale (art. 67, 1 ^a comma, lett. L) TUIR, (esclusi i compensi corrisposti a fronte di obblighi di fare, non fare o permettere)	Importo pagato nell'anno (cassa)
--	----------------------------------

Per gli e.n.c. si ritiene che **non** siano tassabili i **rimborsi spese** erogati ai soci-volontari, in quanto non si tratta di compensi per un rapporto di lavoro, ma solo della rifusione delle spese vive, ivi compresi i rimborsi chilometrici nei limiti delle tariffe ACI.

Si ricorda che questo tipo di conteggio va applicato alle a.d.v./ONLUS anche per le (eventuali) attività d'impresa ricadenti nel settore "istituzionale" esente da IRES.

Per gli e.n.c. con personale operante all'**estero** la tassazione IRAP dei relativi redditi o compensi segue un criterio temporale (v. C.M. 12/11/98 n. 263):

personale distaccato all'estero per un periodo \geq 3 mesi per anno	Redditi o compensi non soggetti a IRAP
Personale distaccato all'estero per un periodo < 3 mesi per anno	Reddito o compensi soggetti ad IRAP
Personale in trasferta o missione temporanea all'estero	Redditi o compensi soggetti ad IRAP

4.11.3 – Il settore commerciale

Per il settore commerciale la base imponibile può essere calcolata con modalità diverse, in funzione del regime contabile adottato (v. art. 10 D. Lgs. 446/97):

REGIME CONTABILE	CRITERIO IRAP
Contabilità ordinaria	Criterio del bilancio
Contabilità semplificata	Criterio delle singole voci fiscali
Contabilità forfetaria L. 398/91	Criterio del reddito forfetario più talune voci fiscali

Nel primo caso (v. art. 5 D. Lgs. 446/97) i ricavi ed i costi sono ripresi dal **bilancio** redatto in conformità ai criteri dettati dal C.C., senza variazioni dovute alle regole fiscali. In linea di massima si può dire che viene tassato un valore formato dalla somma di:

- utile di esercizio
- oneri e proventi finanziari
- redditi di lavoro (in senso ampio) erogati a soggetti senza P.IVA.

Nel secondo caso, in vigore dall'1/1/2008 (v. art. 5-bis D.Lgs. 446/97), in assenza del bilancio redatto secondo le regole del C.C., vengono considerati i seguenti valori, calcolati secondo le regole fiscali:

Componenti positivi	Ricavi
	Contributi
	Variazione delle rimanenze (+ / -)
Componenti negativi	Costi delle materie prime o merci
	Costi per servizi
	Ammortamenti
	Canoni di locazione normali
	Canoni di leasing (al netto degli interessi)
Differenza	BASE IMPONIBILE AI FINI IRAP

In questo caso non sono più tassabili le plusvalenze, ma non sono più ammesse in deduzione le spese generali, tipicamente inserite nel mastro denominato "oneri diversi di gestione".

Nel terzo caso (v. art. 17 D. Lgs. 446/97), per gli e.n.c. che operano in regime forfetario (L. 398/91 o art. 145 TUIR), la base imponibile è costituita dalla somma delle seguenti voci:

- reddito d'impresa calcolato a forfait
- retribuzioni spettanti ai lavoratori dipendenti
- retribuzioni assimilate ai lavoratori dipendenti
- compensi per lavoro autonomo occasionale
- interessi passivi (compresi quelli impliciti nei contratti di leasing).

Per le a.d.v./ONLUS il criterio del settore commerciale va applicato solo alle (eventuali) attività d'impresa "connesse", ancorchè esenti da IRES.

La distinzione in due settori può comportare dei problemi di **attribuzione dei costi promiscui** (es. personale, affitti, utenze, ecc.), cioè di quei costi che si riferiscono in modo indistinto ad entrambi i settori.

In tal caso i costi vanno attribuiti al settore commerciale in base al seguente rapporto, imputando ovviamente la differenza al settore istituzionale:

ricavi e proventi commerciali/ricavi e proventi totali.

4.11.4 – Detrazioni e aliquota

Le due basi imponibili (istituzionale e commerciale) vanno poi **sommate** per determinare la base imponibile complessiva.

Si riporta la principale deduzione dalla base imponibile IRAP con i seguenti importi (in vigore dall'1/1/08):

--€ 7.350	se la base imponibile non supera € 180.759,91
--€ 5.500	" " " " " " € 180.839,91
--€ 3.700	" " " " " " € 180.919,91
--€ 1.850	" " " " " " € 180.999,91

In sostanza una piccola associazione non pagherà più l'IRAP fino ad una base imponibile di € 7.350,00=.

Esistono altre **detrazioni** dalla base imponibile, sia in termini di costi deducibili che di importi forfetari, applicabili con **criteri diversi** per i settori istituzionale e commerciale (contributi INPS e INAIL, costi per apprendisti, disabili, c.f.l., addetti a ricerca e sviluppo, forfait per aumento base occupazionale). La questione va affrontata caso per caso con l'aiuto di un esperto fiscale.

L'aliquota IRAP ordinaria è pari al 3,9% (dall'1/1/2008). Per le a.d.v./ONLUS occorre verificare l'aliquota ridotta o l'esenzione prevista dalle singole Regioni.

La dichiarazione IRAP è autonoma rispetto alla dichiarazione IRES, pur essendo unificata quanto a data di scadenza.

Dal 2010 dovrebbe prendere avvio la fase della "regionalizzazione" dell'IRAP, con possibilità delle singole Regioni di intervenire su taluni aspetti del tributo (aliquote, detrazioni, esenzioni, ecc.). Anche la dichiarazione dovrà essere separata da quella ai fini IRES e inviata in via telematica alle singole Regioni. In ogni caso gli accertamenti ed i controlli resteranno in capo all'Agenzia delle Entrate.

4.12 – Le dichiarazioni annuali

Con riferimento al proprio esercizio sociale (anno solare o anno sfalsato), in presenza di redditi imponibili, l'associazione deve compilare la **dichiarazione modello UNICO**, che comprende:

- la parte relativa al calcolo delle imposte dirette IRES e IRAP, gravanti sia sui redditi del settore istituzionale (es. fabbricati), che dell'eventuale settore commerciale;
- la parte relativa all'IVA del solo settore commerciale (se presente e salvo l'esonero derivante dall'opzione per il regime della L. 398/91).

Come detto sopra la dichiarazione IRAP dovrebbe formalmente staccarsi dal modello UNICO, anche se rimarranno uguali la scadenza di invio telematico e di pagamento.

Le ONLUS, anche quelle di diritto come le a.d.v., **non** devono presentare la dichiarazione ai **fini IRES**, se svolgono **solo attività esenti** da questa imposta (istituzionali e direttamente connessa), mentre rimane l'obbligo di presentare la dichiarazione ai **fini IRAP**.

La dichiarazione dei redditi viene presentata in **via telematica** dagli intermediari abilitati (commercialisti, associazioni di categoria) entro il 31/7 di ogni anno.

A parte va compilato **il modello 770**, relativo ai compensi erogati e alle ritenute effettuate, che viene presentato in via telematica dagli intermediari abilitati entro il 31/7 di ogni anno.

Per sanare eventuali errori è possibile inviare delle dichiarazioni integrative entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo.

4.13 – I versamenti

Le imposte IRES/IRAP vanno pagate entro i seguenti termini (con riferimento a periodi d'imposta che si chiudono al 31/12):

saldo e 1^a rata di acconto:	<ul style="list-style-type: none">▪ al 16/6 oppure▪ al 16/7 aggiungendo lo 0,40% oppure▪ a rate mensili dal 16/6 o dal 16/7 e fino al 30/11, aggiungendo gli interessi dello 0,50% al mese
2^a rata di acconto	<ul style="list-style-type: none">▪ al 30/11 senza possibilità di rateizzazione

Si ricorda che per i versamenti tardivi, entro determinati limiti, è ammesso il **ravvedimento operoso**, con aggiunta di sanzioni e interessi.

Le associazioni che hanno un periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (es. 1/10 – 30/9), devono pagare le imposte con la seguente scadenza:

- saldo e 1^a rata di acconto: al 16 del 6^a mese
- 2^a Rata di acconto: al 16 dell'11^a mese.

Proseguendo nell'esempio, l'associazione che chiude il bilancio al 30/9/07 deve pagare al 16/3/08 e al 31/8/08. Questo caso è molto frequente nelle associazioni sportive, che seguono il calendario sportivo.

Le associazioni che possiedono **la P.IVA** debbono effettuare i versamenti di imposte, premi e contributi esclusivamente con gli **F24 telematici**, con addebito diretto in c/c, sia direttamente che tramite intermediari abilitati (commercialisti, associazioni di categoria, ecc.).

Si tenga conto che tale adempimento è obbligatorio durante il periodo di possesso della P.IVA, anche per versamenti non relativi al settore "commerciale".

Le associazioni che **non possiedono la P.IVA** hanno la facoltà di usare gli F24 telematici o di presentarli alla banca in formato cartaceo.

Ai fini IRES/IRAP il versamento minimo è di € 12,00=: sotto tale limite l'imposta non va versata.

Si ricorda che in presenza di crediti d'imposta è ammessa la **compensazione** con altri debiti d'imposta (es. credito IRES rispetto a debito IRAP, ecc.).

5 – IL REGIME ONLUS

5.1 – In generale

Il D.LGS. 460/97, dall'1/1/98, ha introdotto nel nostro ordinamento fiscale la qualifica di **ONLUS: organizzazione non lucrativa di utilità sociale**.

Non si tratta di un nuovo soggetto di diritto, ma di una **qualifica valida ai soli fini fiscali**, che si aggiunge e sovrappone a tutte le regole applicabili ai vari soggetti potenzialmente interessati: codice civile, leggi di settore, altre regole fiscali, ecc..

In sintesi si può dire che alle ONLUS vengono concesse varie agevolazioni o esenzioni fiscali in **conseguenza dell'esercizio di alcune specifiche attività ritenute per legge socialmente importanti**, sottoponendo l'ente ed i suoi amministratori a **divieti** e a **sanzioni specifiche**.

In particolare si tratta del primo organico riconoscimento delle attività d'impresa "ad utilità sociale", dopo l'introduzione delle cooperative sociali (L. 381/91).

Non per nulla le agevolazioni più importanti si riferiscono agli **utili derivanti dall'esercizio di impresa** nei settori ammessi.

Il regime ONLUS ha mutuato molti concetti dal **regime degli e.n.c.**, creando notevole confusione in quanto le ONLUS spesso (non sempre) sono **imprese a tutti gli effetti**. Si pensi alle cooperative (sociali o meno) sicuramente imprese, alle associazioni o fondazioni che gestiscono importanti **case di riposo** (enti commerciali a tutti gli effetti), ecc.. Si pensi ancora al fatto che anche per le ONLUS si parla di **settore istituzionale e di settore connesso**, ricalcando lo schema degli e.n.c. (istituzionale e commerciale), dandogli però un **contenuto** ed una **disciplina** diverse.

5.2 – I tipi di ONLUS e i soggetti ammessi

In linea generale il regime ONLUS è **opzionale** e vi sono ammessi solo taluni soggetti di **natura privata**, con **esclusione** specifica di tutti gli **enti pubblici**.

Vi sono però **tre** tipi di enti privati che vengono considerati **ONLUS di diritto**, in quanto già inseriti in **registri** che ne certificano lo scopo di solidarietà sociale: **a.d.v.**, **o.n.g.** e **coop. sociali** (sia singolarmente che come consorzi al 100% di coop. sociali).

Questi enti sono onlus **per obbligo** e non possono rinunciare a tale qualifica, senza al tempo stesso rinunciare alle iscrizioni di settore.

Infine altri tipi di enti privati possono, se vogliono, richiedere la qualifica di ONLUS **solo per un settore** della loro attività, se ricadente negli ambiti previsti dalla legge (**ONLUS parziarie**).

I soggetti che possono accedere alla qualifica di ONLUS sono i seguenti, divisi secondo le **tre** tipologie sopra dette.

ONLUS ORDINARIA (PER OPZIONE)	ONLUS DI DIRITTO	ONLUS PARZIARIE (PER OPZIONE)
Associazioni (riconosciute o meno)	Associazioni di volontariato iscritte nei registri (*)	Enti ecclesiastici concordatari
Comitati	o.n.g. iscritte presso il M.A.E.	Associazioni di promozione sociale affiliate agli enti nazionali riconosciuti dal Ministero degli Interni
Fondazioni	Cooperative sociali iscritte nell'albo regionale	
Enti di carattere privato in genere	Consorzi al 100% di coop. sociali	
Cooperative non sociali		

(*) Escluse le o.d.v. che svolgono attività commerciali diverse da quelle "marginali" D.m. 25/5/95 (art. 30 D.L. 185/2008).

A parte le cooperative, si tratta di forme giuridiche che male si prestano all'esercizio di **attività d'impresa**, cuore delle agevolazioni ONLUS. Inoltre il fisco sostiene che le ONLUS non possono detenere quote di controllo in società di capitali, anche se operanti negli stessi settori "qualificati" previsti dal regime ONLUS.

Non possono **mai** acquisire la qualifica di ONLUS i seguenti soggetti:

- enti pubblici
- società commerciali (tranne le cooperative)
- partiti politici
- organizzazioni sindacali
- associazioni di datori di lavoro
- associazioni di categoria.

La prima categoria appare banale ("enti pubblici"), ma nella sua applicazione pratica si è rivelata molto insidiosa, in quanto nel nostro ordinamento non esiste una unica accezione di "ente pubblico", ma ne esistono una pluralità, ciascuna definita con leggi o altri provvedimenti per fini settoriali (per gli appalti, per il regime del rapporto di lavoro, per la centralizzazione degli acquisti di beni e servizi, ecc.).

Il fisco ritiene che non possano diventare ONLUS enti formalmente privati, ma con **presenza preponderante di enti pubblici in veste di soci**, come avviene nelle c.d. "Fondazioni di partecipazione", molto attive specie nel settore culturale per la gestione di teatri e musei. Si tratta dell'ennesima (e non ultima) interpretazione restrittiva che limita sempre più l'attrattiva del regime ONLUS (v. Circ. 31/10/2007 n. 59).

Per ora limitiamo la nostra indagine alle sole **ONLUS per opzione**, rinviando l'esame delle altre tipologie ad un apposito paragrafo finale.

I soggetti visti sopra per accedere alla qualifica di ONLUS devono rispettare due condizioni di fondo:

- presenza di uno **statuto** redatto (almeno) per scrittura privata registrata con l'inserimento di alcune **clausole** specifiche;
- **esercizio esclusivo** (con qualche eccezione) di una o più delle **attività qualificate** tassativamente indicate nell'art. 10 del D.LGS. 460/97 (detta "**attività istituzionale**").

5.3 – I vincoli dello statuto

Lo statuto dell'ente che vuole diventare ONLUS deve essere redatto in **forma scritta** scegliendo una delle seguenti opzioni:

- scrittura privata registrata;
- scrittura privata autenticata da notaio;
- atto pubblico notarile.

Gli statuti devono **obbligatoriamente** contenere questa serie di **clausole**, molto simili a quelle previste dall'art. 148 TUIR per le associazioni che svolgono le c.d. attività "decommercializzate":

- a) **l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;**
- b) **il divieto di svolgere attività diverse da quelle "istituzionali" ad eccezione di quelle ad esse "direttamente connesse";**
- c) **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 medesima ed unitaria struttura;**
- d) **l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;**

- e) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre ONLUS o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- f) l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;
- g) 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 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;
- h) l'uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione ONLUS.

In sostanza le ONLUS sono definite, in senso oggettivo, dal vincolo di operare solo nei settori ammessi dalla legge, potendo svolgere talune attività eccedenti (dette "direttamente connesse") nei soli casi e limiti previsti dalla legge.

In senso economico le ONLUS sono soggetti privati che ricevono agevolazioni fiscali in quanto partner del settore pubblico in ambiti strategici per il controllo sociale, nel contesto regolato dal potere politico, senza poter estendere surrettiziamente tali agevolazioni ad altri settori di attività non pertinenti.

5.4 – L'opzione e la decadenza da ONLUS

Una volta soddisfatti tutti questi requisiti l'ente può **optare** per il regime ONLUS (v. D.M. 18/7/2003 n. 266), inviando per raccomandata a.r. **in plico senza busta** (o con consegna diretta a mano) alla **Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate**, con sede nel capoluogo regionale:

- il modulo di iscrizione;
- il modulo contenente varie informazioni sull'ente e sull'attività (autocertificazione).

Il fisco, previa verifica formale dei documenti inviati, entro 40 giorni dal ricevimento della domanda, **respinge** o **accetta** l'iscrizione dell'ente nell'"Anagrafe delle ONLUS". L'iscrizione ha **efficacia costitutiva** ai fini delle agevolazioni/esenzioni da ONLUS, a valere dalla data di spedizione della raccomandata. Se tale spedizione è stata fatta nei 30 gg. dalla data di costituzione dell'ente, l'iscrizione **retroagisce** a tale data.

Anche **dopo** l'iscrizione la D.R.E. può svolgere accertamenti e controlli e, se del caso, emanare un **atto di cancellazione** dall'Anagrafe delle ONLUS, impugnabile avanti la Commissione Tributaria Provinciale.

Alla D.R.E. vanno comunicate le successive **variazioni** dei dati (sede, legale rappresentante, ecc.).

L'**uscita** dal regime ONLUS può avvenire:

- per **volontà dell'ente**;
- per **perdita dei requisiti** accertata dalla D.R.E., quando l'atto sia diventato definitivo.

L'uscita dall'Anagrafe ONLUS comporta la **perdita dei benefici fiscali**. Tale uscita non comporta la necessaria messa in liquidazione dell'ente, che può benissimo proseguire la sua attività senza la qualifica di ONLUS. Tuttavia l'Agenzia delle Entrate (C.M. 168/98) ritiene che in questo caso vi sia l'obbligo di **devolvere l'intero patrimonio ad altra ONLUS** o a fini di pubblica utilità, sentito obbligatoriamente il preventivo parere dell'Agenzia per le Onlus. Recentemente l'Agenzia delle Entrate (circ. 31/10/2007 n. 59) ha confermato questa impostazione, con l'unica possibilità di poter **escludere** dalla devoluzione il patrimonio **preesistente** all'acquisto della qualifica di ONLUS, se esiste **idonea** documentazione contabile (in sostanza occorrono i bilanci precedenti). Si tratterebbe, insomma, di un caso di devoluzione del patrimonio solo **parziale**. Sul punto si veda anche l'atto di indirizzo emanato dall'Agenzie per le ONLUS in data 7/5/2008, che ha dato indicazioni operative per l'acquisizione del parere preventivo in merito a tale devoluzione parziale del patrimonio.

5.5- I settori istituzionali

Le attività “istituzionali” qualificate per le ONLUS devono ricadere **esclusivamente** nei seguenti settori:

- 1) assistenza sociale e socio-sanitaria
- 2) assistenza sanitaria
- 3) beneficenza
- 4) istruzione
- 5) formazione
- 6) sport dilettantistico
- 7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla L. 1/6/39 n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al D.P.R. 30/9/63 n. 1409 (->archivi di Stato)
- 8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività esercitata abitualmente di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'art. 7 del D.LGS. 5/2/97 n. 22
- 9) promozione della cultura e dell'arte
- 10) tutela dei diritti civili
- 11) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità definite dal D.P.R. 20/3/2003 n. 135.

In sostanza un ente non può (di regola) ottenere la qualifica di ONLUS se esercita attività “istituzionali” **diverse** da quelle sopra elencate (es. sport agonistico, circoli numismatici, ecc.).

La legge dà molta importanza al requisito del perseguimento da parte delle ONLUS di **esclusive finalità di solidarietà sociale**, intesa principalmente come solidarietà rivolta a **soggetti esterni agli enti**, per cui questa elencazione in apparenza unitaria, va divisa **in settori di serie A e di serie B**.

SERIE A

Le seguenti attività “istituzionali” possono essere svolte nei confronti di **qualunque soggetto** (soci e non soci), in quanto si ritengono **meritorie di per se stesse** e comunque vantaggiose per la collettività.

I numeri corrispondono all'elenco di cui sopra:

- 1) assistenza sociale e socio-sanitaria
- 2) beneficenza
- 7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico, incluse biblioteche e archivi di Stato
- 8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente
- 9) promozione della cultura e dell'arte (N.B.: **solo se ha ricevuto contributi statali**)
- 11) ricerca scientifica.

SERIE B

Si tratta di attività “istituzionali” considerate meritevoli di agevolazione **se e solo se** arrecano benefici **a soggetti svantaggiati**.

I soggetti svantaggiati sono i seguenti:

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

Le attività sono le seguenti (i numeri sono c.s.):

- 2) assistenza sanitaria
- 4) istruzione
- 5) formazione
- 6) sport dilettantistico

- 9) promozione della cultura e dell'arte (N.B.: se NON ha ricevuto contributi statali)
10) tutela dei diritti civili.

L'elencazione dei settori istituzionali (di serie A e B) comporta notevoli problemi:

a) è incerta la loro **esatta delimitazione**;

b) mancano **riferimenti espliciti ad altre leggi settoriali**, (a parte i beni culturali) anche ai fini della valorizzazione degli eventuali riconoscimenti risultanti da convenzioni o accreditamenti da parte dello Stato, Regioni o altri enti pubblici

Per interpretare tali norme occorre sempre considerare che il D. LGS. 460/97 contiene **norme speciali** per le ONLUS, che vanno comunque **integrate** con il resto dell'ordinamento ai fini di una corretta interpretazione **logica e sistematica**.

Questo criterio, in sé banale, viene spesso dimenticato dal fisco che tende a riempire le lacune del D. LGS. 460/97 con proprie personali interpretazioni.

5.6. – I settori di serie A: a) i settori sociale e socio sanitario

Il D. LGS. 460/97 fa riferimento ai settori:

- assistenza sociale
- assistenza socio-sanitaria
- assistenza sanitaria.

Storicamente sono i settori in cui si concentra oltre l'80% degli enti benefici e sono, quindi, i più rilevanti anche per il regime ONLUS.

Questi settori sono definibili in base **all'intreccio tra norme statali e regionali**, che definiscono il quadro del welfare, che spesso impiegano anche ulteriori definizioni composte dalle radici sociale/ assistenziale/ sanitaria (es. strutture socio –assistenziali, socio-educative, socio-riabilitative, ecc.).

Il settore "assistenza sanitaria" verrà trattato tra i settori di serie B.

a) Assistenza sociale

Per l'assistenza sociale si deve fare riferimento alla

L. 8/11/2000 n. 328 "legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali", che all'art. 1, 1^a comma, prevede che "la Repubblica assicura alle **persone e alle famiglie** un sistema integrato di interventi e servizi sociali, promuove interventi per garantire la qualità della vita, pari opportunità, non discriminazione e diritti di cittadinanza, previene, elimina o riduce le condizioni di disabilità, di bisogno e di disagio individuale e familiare, derivanti da inadeguatezza di reddito, difficoltà sociali e condizioni di non autonomia, in coerenza con gli articoli 2, 3 e 32 della Costituzione."

Si tratta quindi di un ambito molto vasto che comprende una **pluralità di strumenti** (servizi, strutture, incentivi economici) per raggiungere una **pluralità di obiettivi**:

- **qualità della vita**
- **pari opportunità (-> uomo/donna)**
- **non discriminazione**
- **godimento dei diritti di cittadinanza**
- **soggetti disabili**
- **situazioni di bisogno e di disagio (-> reddito -> difficoltà sociali -> non autonomia).**

L'art. 1, 2^a comma, di tale legge per la definizione degli "interventi e servizi sociali" rinvia all'art. 128 del D.LGS. 31/3/98 n. 112 per cui sono tali "tutte le attività relative alla predisposizione ed erogazione di **servizi**, gratuiti ed a pagamento, o di **prestazioni economiche** destinate a **rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita**, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema **previdenziale** e da quello **sanitario**, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della **giustizia**."

Il successivo art. 22 dettaglia alcune tipologie di intervento sociale prevedendo che: "gli interventi di seguito indicati costituiscono **il livello essenziale delle prestazioni sociali**

erogabili sotto forma di beni e servizi secondo le caratteristiche ed i requisiti fissati dalla pianificazione nazionale, regionale e zonale, nei limiti delle risorse del Fondo nazionale per le politiche sociali, tenuto conto delle risorse ordinarie già destinate dagli enti locali alla spesa sociale:

- a) misure di contrasto della povertà e di sostegno al reddito e servizi di accompagnamento, con particolare riferimento alle persone senza fissa dimora;
- b) misure economiche per favorire la vita autonoma e la permanenza a domicilio di persone totalmente dipendenti o incapaci di compiere gli atti propri della vita quotidiana;
- c) interventi di sostegno per i minori in situazioni di disagio tramite il sostegno al nucleo familiare di origine e l'inserimento presso famiglie, persone e strutture comunitarie di accoglienza di tipo familiare e per la promozione dei diritti dell'infanzia e dell'adolescenza;
- d) misure per il sostegno delle responsabilità familiari, ai sensi dell'articolo 16, per favorire l'armonizzazione del tempo di lavoro e di cura familiare;
- e) misure di sostegno alle donne in difficoltà per assicurare i benefici disposti dal regio decreto-legge 8 maggio 1927, n. 798, convertito dalla legge 6 dicembre 1928, n. 2838, e dalla legge 10 dicembre 1925, n. 2277, e loro successive modificazioni, integrazioni e norme attuative;
- f) interventi per la piena integrazione delle persone disabili ai sensi dell'articolo 14; realizzazione, per i soggetti di cui all'art.3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992 n. 104, dei centri socio-riabilitativi e delle comunità-alloggio di cui all'articolo 10 della citata legge n. 104 del 1992, e dei servizi di comunità e di accoglienza per quelli privi di sostegno familiare, nonché erogazione delle prestazioni di sostituzione temporanea delle famiglie;
- g) interventi per le persone anziane e disabili per favorire la permanenza a domicilio, per l'inserimento presso famiglie, persone e strutture comunitarie di accoglienza di tipo familiare, nonché per l'accoglienza e la socializzazione presso strutture residenziali e semiresidenziali per coloro che, in ragione della elevata fragilità personale o di limitazione dell'autonomia, non siano assistibili a domicilio;
- h) prestazioni integrate di tipo socio-educativo per contrastare dipendenze da droghe, alcol e farmaci, favorendo interventi di natura preventiva, di recupero e reinserimento sociale;
- i) informazione e consulenza alle persone e alle famiglie per favorire la fruizione dei servizi e per promuovere iniziative di auto-aiuto.”,

Per la Regione Emilia-Romagna si fa riferimento alla **L.R. 12/3/2003 n. 2 “Norme per la promozione della cittadinanza sociale e per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali”**, che riprende e dettaglia le attività “sociali” indicate dalla L. 328/2000 sopra citata.

In particolare l'art. 35 di detta L.R. 2/2003 prevede che “il funzionamento di servizi e **strutture residenziali e semiresidenziali**, pubbliche e private, che svolgono attività socio-assistenziali e socio-sanitarie è subordinato al rilascio di specifica **autorizzazione**, al fine di garantire la necessaria funzionalità e sicurezza, nel rispetto delle norme statali e regionali in materia, con particolare riguardo alla sicurezza e salute dei lavoratori.”. Tale autorizzazione, è bene ribadire, riguarda solo la gestione di strutture residenziali o semi-residenziali.

Da tali leggi si evince che il settore dell'assistenza sociale (che si può ritenere comprensiva di quella socio-assistenziale che ne costituisce una specificazione) comprende uno spettro di **attività molto ampio**. La singola ONLUS può usare tali leggi e tali esemplificazioni per verificare la correttezza del suo inquadramento nei settori sociale/socio-sanitario e, soprattutto, per **contrastare** eventuali diverse valutazioni della D.R.E., specie in caso di (eventuale) provvedimento di cancellazione dall'Anagrafe ONLUS. Nel singolo caso la concreta qualificazione di queste attività spesso viene aiutata dal fatto (in sé banale) di risultare da **convenzioni** stipulate con gli Assessorati ai Servizi Sociali del Comune (o Provincia o Regione o enti da questi delegati) o con le ASL (che comprendono anche un settore sociale).

Si riportano a titolo di esempio alcuni **tipi di intervento** ricadenti nel settore sociale nelle sue varie accezioni (tratto dalla Deliberazione del Consiglio Regionale Lombardia 9/6/1986 n. IV/290):

- centri diurni per anziani e centri ricreativi diurni per minori
- centri di aggregazione giovanile
- soggiorni di vacanza per soggetti in condizioni di disagio (economico, fisico, sociale, ecc.)
- comunità alloggio
- interventi per l'inserimento sociale e lavorativo
- case albergo e di soggiorno per anziani autosufficienti
- istituti educativo-assistenziali per minori
- alimentazione di soggetti autosufficienti o no
- igiene della persona autosufficiente o no
- attività volte all'integrazione sociale della persona
- attività educativa e formativa

b) Assistenza socio-sanitaria

Per l'assistenza socio-sanitaria si può fare riferimento al **D.LGS. 30/12/1992 n. 502 ("Riordino della disciplina in materia sanitaria"** e s.m. che, all'art. 3-septies 1^a comma, definisce come prestazioni socio-sanitarie "tutte le attività atte a soddisfare, mediante percorsi assistenziali integrati, bisogni di **salute** della persona che richiedono **unitariamente prestazioni sanitarie e azioni di protezione sociale** in grado di garantire, anche nel lungo periodo, la continuità tra le azioni di cura e quelle di riabilitazione.". Il 2^a comma prevede che "le prestazioni socio-sanitarie comprendono: a) **prestazioni sanitarie a rilevanza sociale**, cioè le attività finalizzate alla promozione della salute, alla prevenzione, individuazione, rimozione e contenimento di esiti degenerativi o invalidanti di patologie congenite e acquisite; b) **prestazioni sociali a rilevanza sanitaria**, cioè tutte le attività del sistema sociale che hanno l'obiettivo di supportare la persona in stato di bisogno, con **problemi di disabilità** o di emarginazione condizionanti lo stato di salute.". La distinzione in due aree è funzionale al riparto di competenze tra le varie strutture del S.S.N. e per individuare le rispettive fonti di finanziamento.

Sono strutture socio sanitarie le case di riposo, oppure i centri residenziali per disabili gravi e simili. Anche queste strutture possono agire solo con l'autorizzazione della Regione, per cui la loro qualificazione deriva dal rapporto avviato con il competente Assessorato alla Sanità.

5.7 – Continua: b) gli altri settori istituzionali di serie A

Gli altri settori a **solidarietà "presunta"** sono i seguenti:

- 3) beneficenza
- 7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico, incluse biblioteche e archivi di Stato
- 8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente
- 9) promozione della cultura e dell'arte (N.B.: solo se ha ricevuto contributi statali)
- 11) ricerca scientifica svolta da particolari soggetti.

a) Beneficenza

Si tratta, in generale, di **attività di erogazione** ("grant making"), **senza gestione diretta di strutture o servizi**.

Questa attività, poco sviluppata in Italia, potrebbe essere svolta dalle Fondazioni Ex Bancarie, che però sono **escluse** dal regime ONLUS (art. 10 D. Lgs. 460/97).

In materia vi sono risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate (Ris. 9/9/2002 n. 292/E, ris. N. 401 del 24/10/2008, ris. N. 411 del 30/10/2008), pareri dell'Agenzia per le ONLUS (parere n. 9 del 2/10/2002) e, dal 2008, è intervenuta anche una modifica diretta del testo di legge (D.L. 185/2008).

L'Agenzia delle Entrate con la ris. 292/2002 ha ribadito che "l'attività di beneficenza, ai sensi del comma 4 dell'art.10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, fa parte di quei settori di

attività per i quali le finalità di solidarietà sociale si **considerano immanenti** ... in quanto la condizione di **svantaggio dei destinatari** è **presupposto essenziale** dell'attività stessa.". Per questo motivo le attività di beneficenza "devono essere necessariamente rivolte nei confronti di **categorie particolarmente vulnerabili**, al fine di assicurarne la protezione sociale", chiarendo che "in mancanza di detto presupposto viene meno l'essenza stessa delle attività di beneficenza ...". L'Agenzia "adottando un'interpretazione evolutiva della storica nozione di beneficenza ... ritiene di poter ricondurre in essa non solo le prestazioni di carattere erogativo in denaro o **in natura a favore degli indigenti**, ma anche quelle, sempre di carattere erogativo, finalizzate ad alleviare **le condizioni di bisogno di soggetti meritevoli di solidarietà sociale**, ivi comprese le erogazioni effettuate a favore di **enti che operano direttamente nei confronti delle suddette persone**. Appaiono, in ogni caso, riconducibili nella beneficenza le erogazioni gratuite in denaro o in natura effettuate nei confronti di **altre ONLUS** o di **enti pubblici** che operano nell'ambito dell'assistenza sociale e socio-sanitaria, dell'assistenza sanitaria, della tutela dei diritti civili, della ricerca scientifica indirizzata allo studio di patologie di particolare rilevanza sociale, degli aiuti umanitari."

In sostanza, sulla base di questa prima risoluzione, l'ONLUS di beneficenza può erogare contributi e sussidi in modo **diretto o indiretto**:

Diretto	alle persone in stato di bisogno
Indiretto	--ad altri enti (in genere) che operano a contatto con le persone in stato di bisogno --ad altre ONLUS che operano nei settori: assistenza sociale, assistenza socio-sanitaria, sanitaria, tutela dei diritti civili, ricerca scientifica, aiuti umanitari --ad enti pubblici per le attività svolte nei suddetti settori (es. servizi sociali del Comune).

L'Agenzia per le ONLUS, con il parere n. 9/2002, condividendo la sostanza di questa interpretazione, ha sottolineato che per i settori dell'**assistenza sanitaria** e della **tutela dei diritti civili** occorre che le altre ONLUS e gli enti pubblici beneficiari delle erogazioni della ONLUS principale svolgano la loro attività **verso soggetti svantaggiati, cioè che vengano rispettati i criteri previsti per il regime ONLUS**.

L'Agenzia per le ONLUS rileva inoltre **tre** punti interessanti:

- a) la **concessione di contributi** è sicuramente ammessa per le ONLUS in generale (anche oltre il settore delle beneficenza), in quanto si tratta di una delle possibili modalità operative della sua attività;
- b) per le ONLUS di beneficenza i contributi erogati a soggetti o scopi **diversi** da quelli indicati dalla R.M. 292/2002, costituiscono **attività direttamente connessa**;
- c) per tale attività direttamente connessa rimane valido il **solo** limite che tali contributi non devono essere superiori a quelli erogati nei settori "caritatevoli" per ciascun periodo d'imposta, non essendo applicabile l'altro limite (non superamento del 66% sulle spese totali dell'ente).

In base a tale interpretazione, ad esempio, i contributi erogati da una Fondazione ONLUS di beneficenza per attività culturali (in sé non "caritatevoli") è un'attività connessa, soggetta al limite della non prevalenza.

L'Agenzia delle Entrate con le ris. 401/2008 e 411/2008 ha fatto un ulteriore passo in avanti consentendo anche alle **aziende** che versano contributi alle ONLUS di beneficenza di dedurre tali somme dal loro reddito imponibile, nei limiti di legge. In sostanza, secondo tali risoluzioni, il ciclo della beneficenza può essere così "allungato":

AZIENDA -> ONLUS DI BENEFICENZA -> ALTRO ENTE CARITATEVOLE -> SOGGETTO SVANTAGGIATO.
--

L'art. 30 del D.L. 185/2008 ha inserito all'art. 10 del D. Lgs. 460/97 il comma 2-bis per cui "si considera attività di beneficenza ... anche la concessione di erogazioni gratuite in denaro con utilizzo di somme provenienti dalla gestione patrimoniale o da donazioni appositamente raccolte, a favore di enti senza scopo di lucro che operano prevalentemente nei settori di cui al medesimo comma 1, lettera a), per la realizzazione diretta di progetti di utilità sociale".

In base a questa nuova norma viene **confermata** per legge la possibilità della **beneficenza indiretta**:

Soggetto erogante	ONLUS DI BENEFICENZA
Provenienza somme	INTERNA: dalla propria gestione patrimoniale ESTERNA: da donazioni appositamente raccolte
Soggetto ricevente	-Ente senza scopo di lucro -Operante prevalentemente nei settori ONLUS -Realizzo diretto del progetto di utilità sociale

Si notano punti interessanti:

- le aziende o i privati possono erogare il denaro alla ONLUS di beneficenza, con detrazione fiscale, anche se questa li "gira" ad altro ente;
 - la ONLUS DI BENEFICENZA eroga al terzo ente il denaro (le donazioni in natura non sono considerate), sia proprio che derivante da raccolte presso aziende o privati (potendo anche godere di una ulteriore deduzione fiscale se vi sono i requisiti di legge);
 - i soggetti riceventi possono essere anche NON ONLUS, purché senza scopo di lucro (qui dovrebbero valere i criteri standard di divieto di lucro soggettivo);
 - tali soggetti effettivi beneficiari devono operare prevalentemente (e non esclusivamente) nei settori ONLUS;
 - l'operatività è estesa a tutti i settori ONLUS, a prescindere dai requisiti di svantaggio delle persone "utenti" previsti per taluni di essi;
 - tali enti devono realizzare direttamente il progetto sovvenzionato;
 - il progetto finanziato in sé considerato deve avere "utilità sociale".
- E' chiaro che questa estensione comporta anche la necessità di procurarsi **idonea documentazione**, per evitare contestazioni da parte del fisco.

Come sempre per capire la logica della norma occorre fare riferimento alla lobby di provenienza: pare che essa sia stata esplicitamente richiesta da talune fondazioni "di comunità", che avevano assunto la qualifica di ONLUS e che correvano il rischio di serie contestazioni fiscali.

b) Tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla L. 1/6/1939 n. 1089, incluse biblioteche e archivi di Stato di cui al D.P.R. 30/9/1963 n. 1409

Per questo settore occorre ora rifarsi al **D.LGS. 22/1/2004 n. 42 "Codice dei beni culturali e del paesaggio"**.

L'art. 3 prevede che **la tutela** dei beni culturali consiste "nell'esercizio delle funzioni e nella disciplina delle attività dirette, sulla base di un'adeguata attività conoscitiva, ad **individuare** i beni costituenti il patrimonio culturale ed a garantirne la **protezione e la conservazione** per fini di pubblica fruizione."

L'art. 6 prevede che **la valorizzazione** consiste "nell'esercizio delle funzioni e nella disciplina delle attività dirette a **promuovere la conoscenza** del patrimonio culturale e ad assicurare le migliori condizioni di **utilizzo e fruizione** pubblica del patrimonio stesso". Essa comprende anche "la promozione ed il sostegno degli interventi di conservazione del patrimonio culturale."

L'art. 117 prevede che, nei luoghi culturali, possono essere svolti dei **servizi aggiuntivi**, tipicamente a pagamento, come vendita di libri e cataloghi, servizi di guida, servizi di ristorazione e guardaroba, ecc., secondo le modalità di **affidamento** (anche a privati) previste dalla legge stessa. Questa elencazione per legge di attività economiche aggiuntive è importante in quanto si

tratta di **attività classificabili come "direttamente connesse" ai fini ONLUS, se e solo se gestite dallo stesso soggetto ONLUS che svolge in via prevalente le attività di tutela e valorizzazione dei beni culturali sopra ricordate.**

c) Tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente

Anche per questo settore si possono applicare talune norme del D.LGS. 42/2004 (artt. 131-159).

Il settore appare però più ampio in quanto vi possono rientrare:

- lo studio della natura/ambiente nel senso fisico del termine (terra, acqua, aria)
- lo studio della fauna e della flora
- i problemi climatici
- i problemi dell'inquinamento.

Potrebbero rientrare in questo settore, anche in convenzione con enti pubblici:

- la gestione di parchi e giardini botanici
- la gestione di rifugi per animali (forse anche dei canili obbligatori per legge).

L'attività di **cura degli animali** potrebbe rientrare in questo settore se svolta all'interno della gestione di parchi o rifugi, per gli animali ivi esistenti o di passaggio (es. cura uccelli migratori). Se svolta verso persone o enti esterni a tali gestioni, contro pagamento di corrispettivi specifici, potrebbe essere configurata come attività direttamente connessa, con i noti limiti (prevalenza, 66% spese totali).

E' espressamente escluso da questo settore l'esercizio **abituale** (non saltuario) **della raccolta e riciclaggio dei rifiuti** (urbani, speciali, pericolosi). Se abituale si tratta di un'attività d'impresa regolata da leggi speciali, probabilmente sottratta al settore ONLUS per motivi di tutela della concorrenza (o per limitare la perdita di gettito fiscale).

d) Promozione della cultura e dell'arte (N.B.: solo se ha ricevuto contributi statali)

Questa attività si trova in una posizione ibrida in quanto può essere **sia di serie A (solidarietà presunta), sia di serie B (solidarietà solo verso soggetti svantaggiati)**. La differenza è data dalla presenza o meno di "apporti economici da parte dell'amministrazione **centrale dello Stato**" (art. 10, 4^a comma, D.LGS. 460/97).

In ogni caso appare problematico configurare un ente di promozione della cultura e dell'arte operante **solo** verso soggetti svantaggiati, per cui il contenuto effettivo della norma si riduce a considerare ONLUS solo quegli enti che godono del contributo statale. Ma anche questa scelta, in una Repubblica ormai orientata al federalismo regionale, appare alquanto bizzarra.

L'Agenzia delle Entrate ha indicato (Circ. 26/6/1998 n. 168/E) le principali leggi da cui provengono i **contributi statali** utili per la qualificazione ONLUS:

- "1) Legge 17 ottobre 1996, n. 534 - Norme per l'erogazione di contributi statali alle istituzioni Culturali;
- 2) Legge 15 dicembre 1990, n. 418 - Fondazione Festival dei Due Mondi;
- 3) Legge 1° dicembre 1997, n. 420 - Fondazione Rossini Festival - Fondazione Ravenna Manifestazioni.
- 4) Legge 26 luglio 1984, n. 414 - Società di cultura la Biennale di Venezia."

In seguito (Circ. 1/8/2002 n. 63/E) ha chiarito che tale elencazione "**non è tassativa, ma solamente esemplificativa**", prevedendo però in maniera "creativa", in quanto priva di qualunque supporto normativo, che l'ente può diventare ONLUS solo se ha "ricevuto apporti economici ad opera dell'Amministrazione centrale dello Stato in **ciascuno dei due periodi d'imposta antecedenti** a quello in cui avviene l'acquisto della qualifica", con l'ulteriore corollario che "tali soggetti, qualora non abbiano ricevuto alcun contributo ad opera dell'Amministrazione centrale dello Stato per **due periodi di imposta consecutivi**, decadano - con effetto dal periodo d'imposta successivo - dalle agevolazioni fiscali a favore delle ONLUS."

La perdita della qualifica di ONLUS sarebbe quindi rimessa al caso, aleatorio, della mancata concessione di contributi statali, cui conseguirebbe, stante la nota (anche se errata) interpretazione del fisco, la necessaria devoluzione del patrimonio dell'ente.

Va detto che gli enti operanti in questo settore raramente chiudono i bilanci con utili, per cui la principale agevolazione del regime ONLUS (esenzione da IRES per gli utili d'impresa) troverà scarsa applicazione. Gli enti culturali hanno agevolazioni sparse in altre leggi in grado di attirare erogazioni liberali o sponsorizzazioni, per cui non dovrebbero essere molto interessati al regime ONLUS.

e) Ricerca scientifica svolta da particolari soggetti

L'ultimo settore a solidarietà presunta è quello che è stato inserito in extremis nel D.LGS. 460/97, sull'onda della protesta di eminenti scienziati.

Si tratta di un caso abbastanza contorto in quanto ha due requisiti:

- **oggettivo:** ricerca scientifica di particolare interesse sociale
- **soggettivo:** la ricerca deve essere svolta da:
 - a) Fondazioni, in gestione diretta
 - b) università, enti di ricerca, altre fondazioni su incarico della prima fondazione.

Con D.P.R. 20/3/2003 n. 135 (si noti come siano passati oltre 5 anni dall'entrata in vigore della legge ONLUS) sono state dettate le norme di applicazione.

L'art. 2 definisce l'ambito oggettivo della norma in quanto "sono attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale le attività di ricerca svolte nei seguenti ambiti:

- a) prevenzione, diagnosi e cura di tutte le patologie dell'essere umano;
- b) prevenzione e limitazione dei danni derivanti da abuso di droghe;
- c) studio delle malattie ad eziologia di carattere ambientale;
- d) produzione di nuovi farmaci e vaccini per uso umano e veterinario;
- e) metodi e sistemi per aumentare la sicurezza nella categoria agroalimentare e nell'ambiente a tutela della salute pubblica;
- f) riduzione dei consumi energetici;
- g) smaltimento dei rifiuti;
- h) simulazioni, diagnosi e previsione del cambiamento climatico;
- i) prevenzione, diagnosi e cura di patologie sociali e forme di emarginazione sociale;
- l) miglioramento dei servizi e degli interventi sociali, sociosanitari e sanitari."

L'art. 3 definisce l'ambito soggettivo, per cui in caso di attività diretta delle fondazioni queste dovranno "dotarsi di idonee strutture operative e disporre di risorse professionali e forme di finanziamento adeguate". In caso di affidamento a terzi "i rapporti tra le fondazioni e questi ultimi soggetti sono regolati da specifiche convenzioni".

5.8– I settori istituzionali a solidarietà vincolata (serie B)

5.8.1 – I settori

I settori a solidarietà vincolata (di serie B) sono i seguenti (i numeri sono quelli della legge):

- 2) assistenza sanitaria
- 4) istruzione
- 5) formazione
- 6) sport dilettantistico
- 9) promozione della cultura e dell'arte (N.B.: se NON ha ricevuto contributi statali)
- 10) tutela dei diritti civili.

Questi settori di serie B danno **accesso alla qualifica di ONLUS se e solo se l'attività è diretta "ad arrecare benefici a:**

- a) **persone svantaggiate** in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;
- b) componenti collettività **estere**, limitatamente agli **aiuti umanitari**.” (art. 10, 2^a comma, D.LGS. 460/97).

Diamo alcuni cenni sui singoli settori (per la “promozione della cultura e dell’arte” si rinvia a quanto detto sopra), per poi esaminare il problema dei destinatari “svantaggiati”.

a) Assistenza sanitaria

Anche in questo caso si deve fare riferimento alle definizioni previste dal **D.LGS. 30/12/1992 n. 502 (“Riordino della disciplina in materia sanitaria”)**, che disciplina le attività delle ASL, dei medici di base, e delle strutture sanitarie private (accreditate o meno presso il SSN). Viste le finalità di solidarietà che devono assolvere le ONLUS si può ritenere che le attività sanitarie previste dal D.LGS. 460/97 siano quelle relative alla **sola salute umana**, con esclusione delle cure per gli animali, che (forse) possono rientrare nella ulteriore sezione della “tutela e valorizzazione della natura e dell’ambiente” (n. 8). Tale conclusione è avvalorata dal fatto che l’assistenza sanitaria è attività ONLUS se e solo se svolta a **favore di soggetti svantaggiati**.

In Italia migliaia di enti (Pubbliche Assistenze, Misericordie, ecc.) svolgono il servizio di **trasporto con ambulanze**, spesso in convenzioni con le ASL. Tale attività è **in parte di assistenza sociale** (nei casi in cui il viaggio in teoria non richiede la presenza di personale sanitario e/o di attrezzature mediche specifiche: es. viaggi per esami o prelievi o per visite di controllo), **in parte sanitaria** (trasporto di malati e feriti che invece abbisognano della presenza di personale sanitario e/o di attrezzature mediche). Per una ONLUS (ordinaria) quest’ultima attività deve essere svolta **solo verso soggetti “svantaggiati”** e non può essere bilanciata dall’attività ricadente nel settore sociale, in quanto la legge li ritiene settori separati.

Si noti invece come spesso per le **a.d.v.** (ad esempio in Emilia-Romagna) i settori socio-assistenziale e sanitario siano invece entrambi considerati **settori istituzionali**, senza vincoli, per cui tale distinzione non è più necessaria.

b) Istruzione

Questo settore riguarda pacificamente la gestione di tutti i **cicli scolastici**, dalle **scuole elementari in avanti**.

Il termine “istruzione” è obsoleto per cui è dubbio se tale settore comprenda anche **le attività dei nidi e delle scuole d’infanzia**, in quanto tecnicamente non si tratta di scuole dell’obbligo e successive, ma di **attività educative propedeutiche** all’attività scolastica obbligatoria vera e propria (ad es. per le coop. sociali che operano in tali settori viene usato il termine di “attività educative”).

Su questo settore non risultano interventi da parte del fisco o dell’Agenzia per le Onlus, visto anche il vincolo di operare con soggetti svantaggiati.

La nuova disciplina delle **scuole paritarie** rinvia in modo maldestro alle agevolazioni ONLUS, **senza** però eliminare il vincolo di operare verso soggetti svantaggiati. L’intenzione del legislatore è chiara, ma la cattiva formulazione della norma al momento suggerisce di operare con cautela e di non godere delle agevolazioni ONLUS, in vista di un auspicabile chiarimento da parte del fisco.

c) Formazione

Si ritiene che questo settore riguardi il sistema della **formazione professionale**, come disciplinato dalle varie leggi regionali. Si tratta di attività di insegnamento teorico e pratico, spendibile sul mercato del lavoro, in termini di **qualifiche** previste dai vari contratti collettivi di lavoro: apprendimento di un mestiere, miglioramento della qualifica lavorativa, riqualificazione di soggetti espulsi dal mercato del lavoro, ecc..

Si può ritenere che sia **esclusa** da questo settore l'attività di **formazione extra scolastica della persona**, come individuata dall'art. 148 TUIR (es. Università per gli adulti), in quanto **non** finalizzata al conseguimento di un titolo di studio riconosciuto dallo Stato o di una qualifica professionale riconosciuta dallo Stato o dalle Regioni.

d) Sport dilettantistico

Per questo settore occorre fare riferimento all'**ordinamento sportivo**. Il CONI e le varie Federazioni definiscono l'ambito dello sport professionistico (soggetti e tipi di manifestazioni), per cui, a contrario, tutte le altre attività sportive si intendono dilettantistiche.

Ai fini dell'applicazione del regime fiscale agevolato delle associazioni sportive dilettantistiche (art. 148 TUIR, L. 398/91, regime dei compensi sportivi, ecc.) è obbligatoria **l'iscrizione al Registro CONI con connessa affiliazione sportiva** (al Coni, alle Federazioni, agli Enti di Promozione Sportiva). Non è chiaro se, ai soli fini ONLUS, tale affiliazione sia necessaria: in ogni caso è più prudente effettuarla per cumulare tutti i benefici (regime ONLUS + regime fiscale sportivo di base).

e) Tutela dei diritti civili

Il concetto di "diritti civili" attiene alla sfera delle **idee politiche** vigenti in una determinata società in un particolare periodo storico, in particolare all'atteggiarsi delle idee di **libertà ed eguaglianza della persona** e dei **gruppi sociali** in cui essa vive e opera. Non per nulla il termine "civili" deriva da "cives", cioè dal cittadino, con tutti i significati che tale parola ha assunto dalla Rivoluzione Francese in poi.

Nelle democrazie i "diritti civili" vengono inseriti nei **principi generali del diritto costituzionale**. La Costituzione Italiana li prevede nella **PARTE PRIMA – DIRITTI E DOVERI DEI CITTADINI** (artt. 13-54), ove si parla di rapporti civili, etico-sociali, economici e politici.

Tali diritti possono essere classificati in **civili in senso stretto, politici e sociali**.

I primi sono quelli che attengono alla **personalità dell'individuo (libertà personale, di pensiero, di religione, di riunione, libertà economica)**, per cui all'individuo è garantita una sfera di arbitrio o di liceità, purché il suo comportamento non violi il diritto degli altri. I diritti civili obbligano lo Stato a un atteggiamento di non impedimento, a una astensione.

I diritti politici (libertà di associazione nei partiti, diritti elettorali) sono collegati alla formazione dello Stato democratico rappresentativo e implicano una libertà attiva, una partecipazione dei cittadini nel determinare l'indirizzo politico dello Stato.

I diritti sociali (diritto al lavoro, all'assistenza, allo studio, tutela della salute) maturati dalle nuove esigenze della società industriale, invece, implicano un comportamento attivo da parte dello Stato nel garantire ai cittadini una situazione di certezza.

Si tratta, ad evidenza, di un **settore quanto mai ampio**, soggetto anche ad evoluzioni in base al contesto sociale, economico e politico della comunità.

In ogni caso si ricorda che, ai fini ONLUS, sono esclusi in via di principio **i partiti e i movimenti politici**, intesi come organizzazioni che si presentano alle elezioni per accedere a cariche politiche.

L'agenzia per le ONLUS, con il parere n. 33 del 26/3/2003, ha ritenuto che le **associazioni di tutela dei consumatori** non possono essere ONLUS, in quanto i "consumatori" non sono, di per sé, una categoria "svantaggiata" nel senso voluto dal D.LGS. 460/97. D'altra parte è però noto che alcune di tali associazioni a rilievo nazionale hanno assunto la qualifica di ONLUS.

Un altro limite importante posto dal fisco alle attività delle ONLUS è quello **territoriale** ed emerge specialmente nel settore in esame (aiuti allo sviluppo del terzo mondo in tutti i suoi vari aspetti). Il fisco ritiene che le ONLUS debbano **operare in Italia** e tende a non riconoscere tale qualifica a quegli enti che vogliono operare **anche** all'estero. Il fisco ritiene che, per l'estero, le agevolazioni fiscali discendano dall'assunzione della qualifica di o.n.g. (considerate ONLUS di diritto). Una limitata apertura è stata fatta con la circ. n. 59 del 31/10/2007, con la quale il fisco

consente alle ONLUS di destinare aiuti all'estero a patto che vi sia l'indicazione esatta dell'**ente** che opera nel paese estero e che risulta destinatario degli aiuti stessi.

Questo atteggiamento restrittivo discende dall'impossibilità di effettuare controlli sulle attività svolte all'estero, che potrebbero coprire ambiti non meritevoli di tutela: per questo motivo si preferisce eliminare il problema alla radice.

In realtà il D. Lgs. 460/97 prevede per il settore "diritti civili" il **vincolo generico** previsto per tutte le attività di "serie B", cioè di operare con **soggetti "svantaggiati"** (v. oltre), non fissando esplicitamente vincoli geografici. L'art. 10, 2^a comma, lett. B), della legge riconosce anzi **espressamente** come diretti a soggetti svantaggiati gli **"aiuti umanitari"** destinati a **collettività estere**. Tale norma è importante perché:

- a) riconosce espressamente che le ONLUS possono operare all'estero
- b) qualifica come di "serie A" gli "aiuti umanitari" rivolti a gruppi (e non a singoli individui)
- c) mantiene il vincolo dei "soggetti svantaggiati" per tutte le altre attività che non consistono in "aiuti umanitari" a gruppi sociali.

Il termine "aiuti umanitari" può essere variamente interpretato, sia nel contenuto (aiuti alimentari, sanitari, ecc.) che nella periodicità (solo in seguito a grandi disastri, anche in via ordinaria, ecc.), resta fermo però che la legge prevede la possibilità di operare all'estero.

E' un altro caso in cui le ONLUS sono da sole a fronteggiare i limiti, veri o artificiali, che il fisco aggiunge a quelli già previsti dalla legge.

5.8.2 – I soggetti svantaggiati

L'ente che opera in uno dei settori di serie B, deve **necessariamente** lavorare a favore di **soggetti svantaggiati, altrimenti non può assumere la qualifica di ONLUS**.

Il fisco con la C.M. 26/6/1998 n. 168/E ha detto che "la valutazione della condizione di 'svantaggio' costituisce un giudizio complessivo inteso ad individuare **categorie di soggetti in condizioni di obiettivo disagio**, connesso a situazioni psico-fisiche particolarmente invalidanti, a situazioni di devianza, di degrado o grave disagio economico-familiare o di emarginazione sociale." Il fisco elenca, in modo sicuramente non esaustivo, una serie di situazioni in cui ravvede lo "svantaggio":

- disabili fisici e psichici affetti da malattie comportanti menomazioni non temporanee
- tossico-dipendenti
- alcolisti
- indigenti
- anziani non autosufficienti in condizioni di disagio economico
- minori abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza
- profughi
- immigrati non abbeniti.

Qui, purtroppo, è mancato qualunque coordinamento con le norme e la prassi sviluppate sui soggetti "svantaggiati" in altre parti dell'ordinamento, per cui ci si deve scontrare con le interpretazioni (anche creative) del fisco.

Ad esempio il fisco ha ritenuto che la qualifica di "anziano", da sola, non integra la condizione di svantaggio, ma deve essere unita a specifiche condizioni fisiche, sociali o economiche. Questo non sarebbe grave se il fisco non ne avesse fatto derivare, in modo particolarmente creativo, vincoli sull'ammontare delle quote di partecipazione alle spese dei servizi erogati, come nel caso di gestione di ricoveri per anziani.

Oltre a quanto detto sopra per l'assistenza sociale, sarebbe stato utile, ad esempio, collegare tale norma con quelle sulle **cooperative sociali** (L. 381/1991) e sui **lavori socialmente utili** (D. LGS. 468/97).

E' noto che le cooperative sociali di **tipo B**, hanno come scopo l'inserimento lavorativo dei seguenti soggetti svantaggiati (art. 4, L. 381/1991):

- invalidi (fisici, psichici, sensoriali)(invalidi almeno al 45% Circ. Min. Lavoro n. 116/1992)
- ex degenti di istituti psichiatrici
- soggetti in trattamento psichiatrico
- tossicodipendenti
- alcolisti
- minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiari
- condannati ammessi alle misure alternative alla detenzione.

Per i l.s.u. si fa riferimento ai **lavoratori** ai margini o espulsi dal mercato del lavoro (art. 4, D.LGS. 468/1997):

- lavoratori in cerca di prima occupazione
- disoccupati da oltre 24 mesi
- lavoratori iscritti nelle liste di mobilità (con o senza indennità)
- lavoratori in cassa integrazione a zero ore
- lavoratori in esubero (da accordi sindacali)
- detenuti in lavoro esterno.

Ai fini ONLUS i disoccupati da oltre 24 mesi sono soggetti svantaggiati ? E i detenuti o le persone uscite dalla prigione ? E le prostitute ?

RIEPILOGO ATTIVITA' STATUTARIE DI SERIE B PER LE ONLUS

<i>ATTIVITA' -></i>	<i><- SOGGETTI SVANTAGGIATI</i>
2)assistenza sanitaria	<ul style="list-style-type: none"> • Disabili fisici e psichici affetti da malattie comportanti menomazioni non temporanee • Tossico-dipendenti • Alcolisti • Indigenti • Anziani non autosufficienti in condizioni di disagio economico • Minori abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza • Profughi • Immigrati non abbienti • Altri ??
4)istruzione	
5)formazione	
6)sport dilettantistico	
9)promozione della cultura e dell'arte (N.B.: se NON ha ricevuto contributi statali)	
10)tutela dei diritti civili.	

Dall'intreccio attività/soggetti svantaggiati emergono alcuni possibili settori d'intervento:

- associazioni sportive per disabili
- assistenza sanitaria per tossico-dipendenti
- tutela diritti civili dei disabili (o dei profughi)
- ecc..

Si vede come l'istruzione e la formazione ne escano fortemente penalizzati.

5.9- Le attività direttamente connesse

5.9.1 - I criteri generali

Si è visto come le ONLUS devono svolgere (per statuto e nella realtà concreta) una delle attività sopra indicate, di serie A o di serie B (attività istituzionale).

La legge consente, in **aggiunta** a tale attività, di esercitare attività diverse, dette "**direttamente connesse**", con i seguenti **limiti quantitativi**:

- esse non devono essere **prevalenti** rispetto alle attività "istituzionali";
- i loro **proventi** non devono superare il **66%** delle **spese totali** dell'ente.

Questi limiti vanno:

- verificati per ogni esercizio sociale;
- rispettati entrambi (cioè non sono tra loro alternativi).

Tali attività "direttamente connesse" sono di **due** tipi:

- le attività **statutarie di serie B** (v. sopra) svolte nei confronti di persone **"non svantaggiate"**;
- altre attività **accessorie per natura** a quelle statutarie istituzionali in quanto **integrative** delle stesse.

ATTIVITA' DELLE ONLUS

ISTITUZIONALE In uno o più dei settori ammessi di serie A o di serie B	DIRETTAMENTE CONNESSE A) TIPOLOGIA <ul style="list-style-type: none"> • Nei settori istituzionali di serie B verso soggetti NON svantaggiati • Attività accessorie per natura a quelle statutarie B) LIMITI <ul style="list-style-type: none"> • Non prevalenti su attività istituzionale • Proventi ≤ 66% spese totali
---	--

Come si è detto all'inizio la logica di questo limite sta nel non volere estendere le agevolazioni/esenzioni ad attività diverse da quelle scelte dal potere politico come raggio d'azione delle ONLUS.

Tale classificazione, desunta dall'art. 10 del D. LGS. 460/97, in realtà va **completata** con **altri tipi di operazioni** pacificamente ammesse per le ONLUS, come già per gli e.n.c. in generale (v.sopra).

In primo luogo le operazioni di **gestione del proprio patrimonio** per trarne rendite da destinare al funzionamento dell'ente e alle attività statutarie e/o direttamente connesse: gestione di immobili in locazione, gestione di titoli, ecc..

In secondo luogo le operazioni di **fund raising**. L'art. 26 del D.LGS. 460/97 prevede che "alle ONLUS si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali". In particolare si applicano alle ONLUS le regole dell'art. 2 del D.LGS. 460/97 sulle **raccolte occasionali di fondi** e quelle sulle **erogazioni liberali**, da privati, enti o imprese, di cui all'art. 13. Le operazioni di fund raising si devono ritenere incluse tra le **attività istituzionali**, come indirettamente conferma l'art. 149, 2^a comma, TUIR, in tema di e.n.c., laddove indica che sono "entrate istituzionali ... i contributi, le sovvenzioni, le liberalità ...". E' chiaro che le attività di fund raising devono essere **strumentali** al sostegno di una delle attività istituzionali che danno la qualifica di ONLUS (serie A o B). Questo punto è importante visti gli sviluppi del marketing "sociale", che unisce gli interessi delle aziende con i messaggi etici delle ONLUS.

Le ONLUS devono quindi analizzare le proprie attività e classificarle in **cinque** settori, come risulta anche dallo schema di bilancio per gli enti non profit in genere preparato dal Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti:

I SETTORI DI ATTIVITA' DELLE ONLUS

Istituzionali principali (settori A e/o B del D. Lgs. 460/97)	Ammessa senza vincoli
Istituzionali per gestione patrimoniale	Ammessa senza vincoli
Istituzionali per fund raising	Ammessa senza vincoli
Direttamente connesse	Ammessa con vincoli
Altre e diverse	Vietata

5.9.2 – Il primo tipo di attività connessa

Il primo tipo di attività direttamente connessa è, in realtà, **limitato** a quelle ONLUS che **già operano, in via istituzionale, in uno o più dei settori di serie B.**

La legge consente che le **stesse attività istituzionali** vengano svolte, con i noti limiti (non prevalenza e $\leq 66\%$ spese totali), anche verso **soggetti non svantaggiati**.

Ad esempio una associazione sportiva per disabili potrebbe organizzare anche attività verso i normodotati. Una ONLUS di formazione potrebbe gestire corsi di formazione anche verso soggetti normali, oltre che verso minori in stato di devianza, tossico-dipendenti, ex carcerati (se ritenuti "svantaggiati"), ecc..

In questo caso **la divisione contabile** (e di bilancio) diventa particolarmente **impegnativa**, in quanto si tratta della **medesima attività istituzionale** (e non di attività oggettivamente diversa) da differenziare solo in funzione dei **destinatari**.

Questo aspetto denota il distacco dalla realtà dei redattori della legge, che hanno posto un vincolo apparentemente razionale sul piano logico formale, ma ingestibile sul piano concreto e fonte di contrasti con il fisco.

5.9.3 – Il secondo tipo di attività connesse

Il secondo tipo di attività connesse, valido qualunque sia il settore di attività istituzionale della ONLUS (serie A o B), è quello delle "attività **accessorie per natura** a quelle statutarie istituzionali, in quanto **integrative** delle stesse" (art. 10, 5^a comma, D.LGS. 460/97).

Il fisco (C.M. 168/1998) ritiene che esse:

- "sono attività strutturalmente funzionali, sotto l'aspetto materiale, a quelle istituzionali";
- "costituiscono ... **fonti per il reperimento di fondi** necessari per finanziare le attività istituzionali dell'organizzazione";
- "**non (possono) costituire un'autonoma attività**, ma (devono) svolgersi nel **contesto** dell'attività istituzionale e in stretta connessione con quest'ultima".

Quest'ultima affermazione appare la più importante, in quanto **ribadisce uno dei principi fondamentali della legge ONLUS**: non si possono estendere le agevolazioni ad attività (specie d'impresa) diverse da quelle previste dalla legge. **A contrario esse si possono estendere a quelle attività (anche d'impresa) che** discendono da quelle istituzionali e che sono ad esse legate da necessarie e logiche esigenze organizzative, logistiche, economiche, giuridiche, ecc..

Il fisco ha citato espressamente (C.M. 168/1998) un caso relativo ad una ONLUS che gestisce un museo (settore promozione arte e cultura in presenza di contributo statale): si ritiene attività direttamente connessa "la vendita di depliant nei botteghini dei musei". Il caso, con termini più appropriati, va forse inquadrato nella vendita di pubblicazioni nel book shop del museo, sempre se gestito direttamente dall'ONLUS. In questo caso la connessione deriva dal fatto che il book shop si trova all'interno del museo ed è accessibile solo ai visitatori dello stesso e non al pubblico generico.

Il fisco ha negato ad una ONLUS la possibilità di svolgere attività di costruzione e vendita di immobili su un terreno pervenuto per eredità e divenuto successivamente edificabile: non si tratta di attività connesse. La Onlus ha dovuto vendere il terreno.

Un caso più delicato è invece quello della **pubblicità o sponsorizzazione**. E' noto che le aziende incontrano limiti alla deduzione dal proprio reddito fiscale dei contributi a fondo perduto erogati alle ONLUS, per cui preferiscono ricevere **fatture di pubblicità**, facilmente deducibili ai fini fiscali. Inoltre con lo sviluppo del "**cause related marketing**" (-> marketing sociale) le aziende cercano di integrare nella propria strategia comunicativa i messaggi etici propri delle ONLUS per raggiungere ulteriori segmenti di clientela.

Per l'ONLUS si tratta di **un'attività d'impresa commerciale**, dando per acquisiti i caratteri di abitudine e organizzazione, per cui ai fini IVA va emessa la fattura, mentre ai fini IRES tali ricavi possono essere esenti solo se si riesce ad inquadrare la pubblicità/sponsorizzazione tra le "attività direttamente connesse".

Il fisco, con la R.M. 14/11/2002 n. 356/E, in via incidentale in risposta ad un'articolata questione di cessione d'uso del marchio di una ONLUS per fini pubblicitari, ha ribadito che la "sponsorizzazione ... rileva, ai fini fiscali, come attività commerciale" e che essa "non sembra configurabile quale attività **connessa**", per cui per le ONLUS si tratterebbe di **attività "non consentita, pena la perdita della qualifica di ONLUS"**.

Tale interpretazione è **eccessivamente rigida**, perché in alcuni casi la sponsorizzazione potrebbe essere **veramente** attività connessa.

Si pensi alla pubblicità stampata sulle fiancate dei pulmini per il trasporto di disabili, alla raccolta di inserzioni su bollettini, periodici o siti internet dell'ONLUS, alle inserzioni pubblicitarie sui programmi delle ONLUS operanti nel settore dell'arte e della cultura, alla pubblicità raccolta per organizzare un torneo di sport per disabili o per realizzare un convegno sui propri temi istituzionali, ecc.. E' probabilmente più corretto ritenere che valga, anche per la pubblicità/sponsorizzazione, l'unico vero limite **che non si tratti di attività non collegata necessariamente e funzionalmente a qualche attività istituzionale**.

Proprio questo tipo di entrata, tipicamente aleatoria, potrebbe diventare "pericolosa" per la **verifica dei limiti** tra attività istituzionali e direttamente connesse (non prevalenza e 66%). In questo caso l'ONLUS dovrebbe effettuare un controllo preventivo e, se del caso, spostare in altri esercizi o addirittura rinunciare, in tutto o in parte, a tali entrate. Basta questo per far capire l'irrazionalità di un vincolo troppo rigido.

Sempre con la citata R.M., e sempre in via incidentale, il fisco ritiene, inoltre, che le **sponsorizzazioni non possano esistere in una raccolta di fondi occasionale**, trattandosi piuttosto di **erogazioni liberali**, a fronte della sproporzione tra somma erogata e servizio ricevuto. Anche in questo caso l'opinione del fisco appare troppo rigida, in quanto occorre vedere le modalità concrete di svolgimento della sponsorizzazione. E' corretto ritenere che **la sponsorizzazione non possa godere di esenzione da IRES ex art. 143 TUIR**, in merito alle raccolte fondi occasionali, che effettivamente appare più rivolta al **rapporto con il pubblico** degli utenti potenziali donatori, ma ben potrebbe goderne in quanto **"attività direttamente connessa"**.

Potrebbe essere il caso di prestazioni pubblicitarie che sostengono e si esauriscono con la campagna di raccolta fondi, specie se svolta da ONLUS operanti sull'intero territorio nazionale.

Questo concetto è più comprensibile se si conviene, come detto sopra, che **le attività di fund raising sono "istituzionali"** per le ONLUS, al pari delle attività nei settori qualificati per legge.

5.10 – Gli obblighi contabili

La legge prevede degli obblighi contabili suddivisi per **l'ONLUS nel suo complesso** e per il **settore** delle attività "direttamente connesse":

- la tenuta del **libro giornale** e del **libro inventari** per l'ONLUS nel suo complesso, con un bilancio finale che **suddivida** le voci tra i settori istituzionale e direttamente connesso;
- la tenuta delle **scritture contabili fiscali** per il solo settore delle attività direttamente connesse.

La norma appare in astratto razionale, mentre invece è **incompleta e fuorviante**, perché spesso le ONLUS svolgono come attività istituzionale un'attività d'impresa (vedi ad es. le attività sanitaria, socio-sanitaria o di istruzione), soggetta anche ad IVA, per cui occorre tenere **tutti i registri previsti per l'IVA**. Si noti poi che nel caso l'ONLUS svolga attività connesse con ricavi superiori ai limiti di legge, sarebbe tenuta, secondo la lettera della norma, a compilare un **secondo** libro giornale e un **secondo** libro inventari **solo** per questo settore, con evidente

duplicazione di registrazioni. La dottrina ormai ha accettato che l'ONLUS tenga **un'unica contabilità in partita doppia con un adeguato piano dei conti che consenta di dare separata evidenza nel bilancio alle attività "istituzionali" e "connesse"**.

Per le ONLUS con entrate inferiori a € 51.645,69= annui la legge concede l'**esonero** dalla tenuta del libro giornale e del libro inventari, essendo sufficiente la redazione di un semplice **rendiconto di entrate e uscite**. Resta ferma la tenuta, se del caso, dei **registri IVA**. **Questa semplificazione è concessa in via generale a tutte le a.d.v. che siano ONLUS di diritto, a prescindere dal volume delle entrate.**

Si ricorda che per le **ONLUS** (anche a.d.v.) che godono dello **speciale regime delle erogazioni liberali** ex art. 14 del D.L. 35/2005 è **obbligatorio** tenere il libro giornale, a prescindere dal limite delle entrate sopra indicato.

In caso di **entrate complessive** superiori a € 1.032.913,80= per **due** anni consecutivi, già dal secondo anno il bilancio dell'ONLUS deve essere accompagnato da una **relazione di controllo** sottoscritta da uno o più **revisori contabili** iscritti nell'apposito registro.

Al momento non esistono norme di legge o altri documenti ufficiali che indichino i contenuti specifici di tale relazione, per cui si applicheranno per analogia i criteri validi per le società di capitali.

Il bilancio delle ONLUS **non** deve essere **depositato** presso alcun ufficio pubblico (salve le regole per le cooperative).

Le operazioni di gestione delle attività "direttamente connesse" devono quindi **risultare in modo separato** dalle **scritture contabili e dal bilancio** dell'ONLUS, pur avendo un regime fiscale quasi identico alle operazioni "istituzionali", come risulta dal seguente prospetto.

ATTIVITA' ISTITUZIONALE	ATTIVITA' DIRETTAMENTE CONNESSA
Separata evidenza contabile e in bilancio	Idem
Utile di bilancio d'impresa esente da IRES	Idem
Soggetta ad IRAP con criterio retributivo (anche in caso d'esercizio d'impresa)	Se d'impresa soggetta ad IRAP con criterio del bilancio d'impresa, altrimenti con il criterio retributivo
Se attività d'impresa soggetta ad IVA con i criteri ordinari (possibilità di limitati casi di esenzione da IVA)	Idem
Esonerata da rilascio scontrini e ricevute fiscali	Soggetta al rilascio di scontrini e ricevute fiscali (salvo per associazioni in regime L. 398/91)

E' bene ricordare che, per le ONLUS, sia le attività istituzionali che le attività direttamente connesse possono essere attività d'impresa. Ogni situazione va quindi analizzata alla luce dei criteri fiscali e civili che definiscono l'impresa (organizzazione, abitudine, corrispettivo), per poi (dopo) applicare le esenzioni/agevolazioni fiscali spettanti in quanto ONLUS.

Ad esempio una Fondazione-ONLUS potrà gestire una casa di riposo (attività socio assistenziale), con rette dei privati e contributi pubblici (sicuramente si tratta di esercizio d'impresa), per poi godere dell'esenzione da IRES sull'utile di bilancio (se esistente). Il Fisco cerca di sottoporre a forti vincoli l'attività delle case di riposo ONLUS, richiedendo che l'utente paghi importi limitati del costo globale di degenza, a prescindere dall'avvenuto accreditamento con la Regione. Questa posizione rigida del fisco, non supportata dalla legge, è stata bocciata dalle Commissioni Tributarie e dalla Corte di Cassazione.

Proseguendo nell'esempio che l'attività istituzionale della ONLUS abbia carattere d'impresa, il rendiconto economico avrà la seguente impostazione ; per semplicità si usa lo schema classico a colonne contrapposte, indicando come da prassi nella colonna di sinistra si indicano i costi e in quella di destra i ricavi (volendo si può utilizzare la forma a scalare, determinando vari risultati intermedi):

COSTI	RICAVI
COSTI ATTIVITA' ISTITUZIONALE D'IMPRESA	RICAVI ATTIVITA' ISTITUZIONALE D'IMPRESA
COSTI PER ATTIVITA' DIRETTAMENTE CONNESSA D'IMPRESA	RICAVI ATTIVITA' DIRETTAMENTE CONNESSA D'IMPRESA
COSTI PER GESTIONI PATRIMONIALI Immobiliare/Mobiliare Ordinari/straordinari	RICAVI PER GESTIONI PATRIMONIALI Immobiliare/Mobiliare Ordinari/straordinari
ONERI FINANZIARI	PROVENTI FINANZIARI
COSTI PER FUND RAISING	PROVENTI DA FUND RAISING
COSTI GENERALI DI SUPPORTO NON RIPARTIBILI	
IRES/IRAP	
A pareggio UTILE D'ESERCIZIO	A pareggio (PERDITA DI ESERCIZIO)

Come è noto ai fini IRES l'utile derivante dall'attività d'impresa di una ONLUS, sia essa istituzionale che direttamente connessa, è esente da imposta.

Ai fini IRAP le basi imponibili vanno invece **separate**, in quanto per il settore istituzionale si usa il **criterio retributivo** e per quello direttamente connesso il **criterio del bilancio**. A tale scopo vari tipi di costi saranno promiscui tra i due settori (personale, ammortamenti per beni strumentali, prestazioni di servizi, utenze, ecc.), per cui dovranno essere artificialmente ripartiti utilizzando il **rapporto tra i proventi dei due settori**.

Gli utili delle gestioni patrimoniali (immobili e titoli) sono tassati separatamente ai fini IRES, nelle categorie "redditi fondiari" e "redditi di capitale" (quindi al di fuori della categoria "redditi d'impresa"), per cui rilevano autonomamente ai fini IRES e non sono rilevanti ai fini del conteggio IRAP.

I proventi e gli oneri finanziari derivanti dalla gestione d'impresa (es. per c/c, fidi, mutui, ecc.) dovrebbero essere inseriti tra i relativi ricavi/costi, lasciando con separata evidenza solo quelli derivanti dalle altre gestioni accessorie (patrimoniale e fund raising). In ogni caso tali proventi e oneri non rilevano ai fini IRAP.

Per mantenere la qualifica di ONLUS vanno poi soddisfatti **contemporaneamente** i seguenti due rapporti (art. 10, 5^a comma. D. Lgs. 460/97), ricavabili dal conto economico:

- 1) RICAVI ATTIVITA' ISTITUZIONALE D'IMPRESA > RICAVI ATTIVITA' DIRETTAMENTE CONNESSA D'IMPRESA
- 2) RICAVI ATTIVITA' DIRETTAMENTE CONNESSA D'IMPRESA \leq 66% COSTI TOTALI .

5.11 – Le sanzioni delle ONLUS

Abbiamo visto che la legge obbliga le ONLUS ad inserire nello statuto la clausola che vieta la distribuzione di utili anche in modo indiretto. La legge elenca alcuni **casi espliciti** di distribuzione indiretta, limitando l'operatività delle ONLUS: in particolare si segnalano:

- il divieto di **praticare prezzi ridotti ai soci rispetto ai terzi**
- il divieto di erogare maggiorazioni per gli **stipendi** del personale dipendente superiori al 20% delle tariffe contrattuali.

Per gli stipendi si può chiedere al fisco la disapplicazione per giustificati motivi della norma antielusiva, utilizzando la procedura dell'interpello ex art. 37-bis, 8^a comma, D.P.R. 600/73.

L'art. 28 del D.LGS. 460/97 prevede alcune **sanzioni specifiche** a carico dei Presidenti e degli amministratori delle ONLUS, che possono essere irrogate dagli uffici fiscali, anche su segnalazione dell'Agenzia per le Onlus (v. sopra). Si segnalano **l'uso illecito della denominazione ONLUS** (multa da € 309,87= a € 3.098,74= per ogni amministratore), **l'eccesso di attività connesse** o la **distribuzione indiretta di utili** (multa da € 1.032,91= a € 6.197,48= per ogni amministratore).

5.12 – Le ONLUS parziarie

Gli **enti ecclesiastici concordatari** e le associazioni affiliate agli **enti di promozione sociale nazionali** (ARCI, ANSPI, ecc.) possono istituire al loro interno **un settore ONLUS**, nel rispetto di tutte le regole viste sopra: scritture contabili, vincoli di settore, sanzioni, ecc..

Al posto dello statuto questi enti debbono redigere un **regolamento del settore ONLUS**, con scrittura privata registrata, contenente tutte le clausole richieste dalla legge.

Tutti gli obblighi e le agevolazioni previste per le ONLUS sono applicabili solo al "settore ONLUS".

5.13 – Le agevolazioni delle ONLUS

Il D. Lgs. 460/97 prevede varie agevolazioni/esenzioni fiscali per le ONLUS.

La più rilevante, come visto sopra, è quella che esenta da IRES gli **utili** delle attività imprenditoriali svolte dalle ONLUS, sia nel settore "istituzionale" che in quelli "direttamente connessi".

Le altre agevolazioni fiscali possono essere così riassunte:

EROGAZIONI LIBERALI	Deducibilità dal reddito delle offerte di denaro o merce (v. capitolo sul fund raising).
IRAP	Riduzione aliquota / esenzione (deliberate dalle singole Regioni)
REDDITI DI CAPITALE	Ritenute a titolo d'imposta
IVA	Esenzione da IVA per talune prestazioni di servizi.
RICEVUTA / SCONTRINO FISCALE	Esclusione per le attività "direttamente connesse".
RITENUTA 4% (art. 28 D.P.R. 600/73)	Esenzione da ritenuta 4% sui contributi ricevuti
IMPOSTA DI BOLLO	Esenzione
CONCESSIONI GOVERNATIVE	Esenzione
IMPOSTA SUCCESSIONI E DONAZIONI	Esenzione
IMPOSTA DI REGISTRO	Tassa fissa per gli acquisti di immobili e per gli statuti
IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI	Esenzione per intrattenimenti occasionali
LOTTERIE, TOMBOLE, PESCHE DI BENEFICENZA	ONLUS ammesse come enti organizzatori
TRIBUTI LOCALI	A agevolazioni deliberate dagli enti locali

Per le ulteriori agevolazioni comunque usufruibili da una vasta parte delle ONLUS si rimanda al capitolo "agevolazioni varie".

6 – LA NUOVA IMPRESA SOCIALE

6.1 – I problemi aperti

Il regime ONLUS riguarda soggetti inquadrabili ai fini fiscali sia tra gli **“enti non commerciali”** (principalmente a.d.v. e altre piccole associazioni), con agevolazioni tutto sommato modeste, che tra gli **“enti commerciali”**, con l'agevolazione più importante consistente nell'esenzione da IRES dell'utile derivante dall'esercizio di attività d'impresa nei settori **“qualificati”**.

L'esperienza sta dimostrando che il regime ONLUS **non è soddisfacente** per i vari attori sociali che reputano di avere diritto alle agevolazioni per attività **“di utilità sociale”**. Vi sono problemi di raccordo con le norme civilistiche dei vari soggetti interessati, specie in caso di esercizio di imprese, in tema di scritture contabili, bilanci, sistemi di amministrazione e controllo, assoggettamento alle procedure concorsuali, iscrizione presso il Registro Imprese, ecc.. Inoltre vi sono problemi fiscali derivanti dalla sovrapposizione del regime ONLUS con le varie leggi di settore.

Per questi motivi da tempo è avviato il dibattito per l'inserimento nel nostro ordinamento della figura dell'**“impresa non lucrativa di utilità sociale” (c.d. INLUS)**. Si tratta, in sintesi, del tentativo di **estendere ad altre forme giuridiche** (associazioni, fondazioni, società di capitali senza scopo di lucro) **le agevolazioni** (previdenziali, fiscali, amministrative) **oggi riservate alle sole cooperative sociali**, superando il sistema delle ONLUS, almeno per quanto riguarda il settore degli **“enti commerciali”**.

Particolarmente attiva in questo senso è stata la Compagnia delle Opere, ente che raggruppa molteplici realtà operanti nel settore **“non profit”** in senso ampio.

6.2 – La nuova impresa sociale

Con la L. 13/6/2005 n. 118 il Parlamento ha conferito al Governo la **delega** per la disciplina dell'**impresa sociale**, esercitata con il **D. Lgs. 24/3/2006 n. 155**, seguita da quattro decreti ministeriali attuativi emanati il 24/1/2008.

L'aspetto principale è che, a differenza delle ONLUS, si fa **esclusivo** riferimento a soggetti che svolgono **in via principale un'attività imprenditoriale**: siamo quindi tecnicamente di fronte ad un **intervento sul regime degli “enti commerciali”** e delle **“società commerciali”** e **non** su quello degli **“enti non commerciali”**.

Come nel caso delle ONLUS, anche le imprese sociali sono vincolate ad operare principalmente in uno o più **settori “qualificati”**, tassativamente previsti per legge.

Tali settori non coincidono con quelli previsti per le ONLUS.

Diversamente dalle ONLUS non sono più considerate le attività **“direttamente connesse”**, difficili da individuare, essendo stato preferito un generale **vincolo sui ricavi derivanti dall'attività principale**, che devono essere almeno pari al 70% dei ricavi totali, sempre con riferimento ai singoli periodi d'imposta.

L'impresa sociale deve essere una **organizzazione privata**, con esclusione di ogni soggetto pubblico: in particolare essa potrebbe operare sotto forma di s.p.a., prevedendo nello statuto i vincoli di non lucratività.

Viene quindi estesa alle imprese sociali la possibilità già prevista per le società operanti nel settore dello sport dilettantistico di utilizzare dei **“contenitori”** societari previsti dal Libro V del C.C., privandoli del lucro soggettivo.

PRINCIPALI ASPETTI DELL'IMPRESA SOCIALE

SOGGETTI AMMESSI	Organizzazioni private -Libro I del C.C. -Libro V del C.C.
ATTIVITA'	<ul style="list-style-type: none"> attività d'impresa in via stabile e principale con fini di utilità sociale diretta a realizzare finalità di interesse generale Operatività nei confronti del mercato e non dei soli soci
SETTORI AMMESSI	-Assistenza sociale ex L. 328/2000 -Assistenza sanitaria per l'erogazione delle prestazioni di cui al D.P.C.M. 29/11/2001 in materia di livelli essenziali di assistenza -Assistenza socio/sanitaria ex D.P.C.M. 14/2/2001 -Educazione, istruzione e formazione ex L. 53/2003 -Tutela dell'ambiente e dell'ecosistema ex L. 308/2004, con esclusione delle attività esercitate abitualmente di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi -Valorizzazione del patrimonio culturale ex D. Lgs. 42/2004 -Turismo sociale ex art. 7, comma 10, L. 135/2001 -Formazione universitaria e post-universitaria -Ricerca ed erogazione di servizi culturali -Formazione extrascolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica ed al successo scolastico e formativo -Servizi strumentali alle imprese sociali, resi da enti composti in misura superiore al 70% da organizzazioni che esercitano impresa sociale -qualunque attività d'impresa svolta al fine dell'inserimento lavorativo di soggetti deboli (almeno 30% di lavoratori svantaggiati e/o lavoratori disabili)
VINCOLI DI BILANCIO	-Ricavi dei settori ammessi > 70% ricavi complessivi -Obbligo di redazione e deposito al Registro Imprese del bilancio completo -Obbligo di redazione e deposito al registro Imprese anche del bilancio sociale
ASSENZA DI SCOPO DI LUCRO	<ul style="list-style-type: none"> Divieto di distribuire ai soci, ad amministratori, collaboratori e dipendenti, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale Obbligo di reinvestire gli utili o avanzi di gestione nell'attività istituzionale o ad incremento del patrimonio Obbligo di devoluzione del patrimonio residuo ad ONLUS, associazioni, comitati, fondazioni, enti ecclesiastici, fondi mutualistici (per le cooperative) Divieto di partecipazioni di controllo da parte di soggetti pubblici o di imprese private aventi scopo di lucro
COSTITUZIONE	<ul style="list-style-type: none"> Per atto pubblico (notaio) Obbligo di inserire nelle denominazione "impresa sociale"
REGOLE DI GOVERNANCE	<ul style="list-style-type: none"> Per enti associativi la maggioranza delle cariche sociali deve essere di nomina interna Non è ammessa la nomina da parte di enti pubblici o di imprese lucrative Lo statuto deve prevedere specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza Presenza obbligatoria di uno o più Sindaci

REGOLE CIVILISTICHE	<ul style="list-style-type: none"> • Obbligo di iscrizione nel Registro Imprese • Assoggettamento alla liquidazione coatta amministrativa in caso di insolvenza • Se patrimonio sociale > € 20.000= concessione automatica della responsabilità limitata • Disciplina della trasformazione, fusione e cessione di azienda che garantisce la natura "sociale" dell'impresa • Lo statuto o il regolamento deve prevedere forme dei prestatori d'opera e dei destinatari delle attività • Applicazione dei CCNL di settore • Volontari ammessi nel limite del 50% dei lavoratori retribuiti • Decadenza dalla qualifica di impresa sociale per violazione di norme di legge <ul style="list-style-type: none"> • Disciplina dei gruppi di imprese sociali
REGOLE FISCALI	<ul style="list-style-type: none"> -Le ONLUS e gli e.n.c. possono acquisire anche la qualifica di "impresa sociale", mantenendo le proprie agevolazioni/esenzioni di settore - Le coop. sociali mantengono le agevolazioni/esenzioni di settore - Per gli altri soggetti non sono previste agevolazioni/esenzioni specifiche (vincolo di assenza di maggiori oneri per la finanza pubblica)

Per talune ONLUS è consigliabile esaminare i possibili vantaggi dell'acquisto della qualifica di "impresa sociale", in quanto la legge prevede espressamente che siano **mantenute** le agevolazioni fiscali del D. Lgs. 460/97 (compresa l'esenzione da IRES degli utili di bilancio).

Per gli altri enti privati non ONLUS la qualifica di impresa sociale **non** comporta agevolazioni/esenzioni fiscali specifiche.

Il regime dell'impresa sociale non è diversificato in funzione della sua **grandezza**, per cui i costi amministrativi possono essere sensibili per le realtà minori: si pensi solo al costo di redazione di un bilancio sociale e al costo dell'organo di revisione, sempre obbligatorio.

Le a.d.v. **non** possono acquisire la qualifica di impresa sociale per due motivi di fondo:

- perché in generale non esercitano in via principale un'attività d'impresa;
- perché operano prevalentemente con volontari, per cui superano il limite previsto dalla nuova norma ($\leq 50\%$ dei lavoratori **retribuiti**).

Tuttavia si ricorda che la qualifica di impresa sociale supererebbe tutti i problemi in materia di partecipazione delle a.d.v. agli appalti pubblici. La questione del passaggio di una a.d.v. ad ONLUS ordinaria e ad impresa sociale va quindi esaminata con cura in relazione alla struttura e all'attività della singola a.d.v..

7 – IL REGIME FISCALE SPECIALE DELLE O.D.V.

7.1 – Il caso delle o.d.v.

La L. 266/91 è stato il primo esempio di legge di promozione di uno specifico settore del non profit, rompendo un silenzio che durava da decenni, sia sul piano civilistico che, soprattutto, sul piano fiscale.

Si è trattato di una legge notevole per quei tempi, che ha operato su vari livelli:

- ha identificato (e separato) il **settore** del volontariato, all'interno del vasto mondo del non profit, esaltandone la specificità;
- ha dato legittimazione alle o.d.v. nel **rapporto con gli enti pubblici**, dando loro un **ruolo e strumenti giuridici** idonei (le convenzioni);
- ha previsto una rete di **centri di servizio** per aiutare le o.d.v., sia per la loro gestione operativa che per assecondarne lo sviluppo qualitativo;
- ha previsto il **finanziamento obbligatorio** delle Casse di Risparmio (ora Fondazioni Bancarie) per i centri di servizio.

A partire da tale legge, ragionando sui suoi pregi e difetti, si è poi sviluppato il dibattito sul ruolo degli enti non profit nel nostro paese, che ha portato a rilevanti interventi **strutturali** (D. Lgs. 460/97 sulle ONLUS e sulla riforma degli e.n.c.; L. 383/2000 sulle associazioni di promozione sociale; D. Lgs. 155/2006 sulle imprese sociali; L. 244/2007 sui gruppi di acquisto solidale) o **parziali** (D.L. 35/2005 sulle erogazioni liberali “+ dai – versi”; 5 per mille dell’IRPEF).

Questo fervore legislativo ha cercato di assecondare e guidare l’evoluzione degli enti non profit in generale, che in questi anni hanno radicalmente modificato la loro **struttura** e il loro **modo di operare**, dando luogo ad una estrema **varietà** di tipi e di situazioni.

La varietà della realtà del non profit aiuta a comprendere (non a giustificare) come la legislazione in materia **non abbia caratteri di organicità** e si muova per settori o, anche, per spinte di singole lobby, perdendo di vista un quadro generale di obiettivi e strumenti condivisi da tutti.

In questo contesto la L. 266/91 appare, oggi, insufficiente e superata in vari suoi aspetti, per cui da tempo si rincorrono progetti di riforma che non riescono a trovare la luce, per via delle divergenze tra i vari soggetti istituzionali in gioco (Stato e Regioni, sistema delle Fondazioni Bancarie) e per le differenti esigenze di vasti settori del volontariato stesso, che variano dalla salvaguardia del “purismo spinto” alle aperture a modelli più “aziendalistici”.

In realtà occorre capire se, oggi, esiste ancora l’esigenza di avere legislazioni (e agevolazioni/esenzioni) specifiche basate sui **caratteri degli enti** (volontariato/solidarietà per tutti, promozione sociale/mutualismo, coop. sociali, ecc.) o se occorra invece una legislazione che si concentri sulle **attività “qualificanti”** svolte dagli enti non profit a **prescindere dal tipo di soggetto** (come tende a fare la nuova impresa sociale).

Va anche notato che i vari progetti di riforma della L. 266/91 **non propongono innovazioni del regime fiscale** delle o.d.v.: ciò rappresenta indubbiamente un **limite** di tali progetti.

In questa situazione di attesa si è inserito il legislatore fiscale che, con il D.L. 185/2008, ha attuato una sorta di “**controriforma fiscale**” delle a.d.v., sganciandole dal regime ONLUS, con il concreto rischio di limitarne le capacità operative e di esporle a pesanti sanzioni fiscali.

7.2 – Il quadro fiscale iniziale delle a.d.v.

Ai fini fiscali la L. 266/91 ha delineato una figura di a.d.v. legata allo schema classico degli **enti non commerciali**, che svolgono **un’attività istituzionale non d’impresa** e che possono svolgere, a latere ed in via accessoria, anche alcune **attività d’impresa**, tipicamente come fonte di autofinanziamento.

Ciò traspare da vari punti della L. 266/91.

L’art. 5 individua le risorse economiche tipiche delle a.d.v. in **contributi** (privati e pubblici) e in **donazioni**. Si tratta tipicamente di **entrate non “corrispettive”**, cioè non legate allo scambio di beni o servizi, e viste come manifestazione tangibile di sostegno alle attività solidaristiche dell’a.d.v.. I contributi degli enti pubblici vengono addirittura **limitati** “al sostegno di **specifiche e documentate** attività o progetti”, escludendone l’impiego per il mantenimento ordinario dell’a.d.v.. I contributi degli enti pubblici possono anche derivare dalla stipula di **convenzioni** (art. 7), ma l’onere economico sarà limitato al mero “**rimborso delle spese**”, al di fuori di ogni logica di mercato o di margine di lucro.

L’art. 9 estende di diritto alle a.d.v. il regime fiscale delle **attività “decommercializzate”** (oggi art. 148 TUIR e art. 4 IVA) degli e.n.c. a base associativa, con proventi derivanti tipicamente da scambi di servizi a pagamento **con i soci**, ma sempre (e rigidamente) nell’ambito **dell’attività “istituzionale”**.

L’art. 5 consente di avere “entrate da attività commerciali e produttive **marginali**”: si tratta, come subito rilevato dalla dottrina, di una parola nuova (“marginali”) per indicare le **attività lucrative “accessorie” degli enti non commerciali**, da sempre note (e **tassate**) nel sistema tributario. La rilevante **novità** è che i proventi derivanti da queste attività “marginali/accessorie” vengono **esentati da IRES** “qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell’organizzazione di volontariato.” (art. 8, 4^a comma). Per limitare fenomeni

elusivi la legge prevedeva che ogni a.d.v. dovesse presentare al fisco una **domanda di esenzione**, elencando la natura e l'entità di dette attività "marginali/accessorie": in seguito si è preferito emanare un decreto che ha **tipizzato** le attività "marginali/accessorie" che possono godere di esenzione da IRES in **via generale e indistinta**, senza bisogno di alcuna domanda da parte delle singole a.d.v..

L'art. 8 completa il sistema fiscale delle a.d.v. prevedendo che esse operino sempre **fuori campo IVA**, sollevandole da costosi adempimenti contabili.

La C.M. 25/2/1992 n. 3, primo commento fiscale alla nuova legge, ha tratto le conseguenze da questo quadro d'insieme, affermando che "ai fini fiscali le organizzazioni di volontariato costituite in forma di associazioni .. hanno, in considerazione dei fini statuari, **la natura di enti non commerciali**". Il fisco ha anche considerato che "l'attività delle associazioni di volontariato, aventi natura di enti non commerciali, anche se svolte istituzionalmente secondo fini di solidarietà sulla base della definizione concettualmente resa dagli artt. 2 e 3 della legge quadro n. 266 del 1991, **assume, o può assumere, in alcuni casi, i caratteri dell'attività commerciale**" ricordando però che **solo** quelle tra esse che ricadono tra le attività "marginali" possono godere di esenzione da IRES (Ris. 29/7/1994 n. 2202).

Si tralascia il fatto che, all'epoca, non furono varate norme di incentivazione fiscale per le offerte alle a.d.v..

7.3 – Pregi e difetti del quadro fiscale iniziale

L'impostazione del regime fiscale delle a.d.v. come "species" del "genus" e.n.c. dava **risultati soddisfacenti per larga parte** delle a.d.v., anche se non mancavano **problemi**.

Emersero infatti alcuni problemi di fondo, riconducibili a **tre** macro settori fiscali.

In primo luogo talune a.d.v., usando i criteri fiscali normali, erano potenzialmente inquadrabili tra gli "**enti commerciali**", in quanto la loro "solidarietà" si manifestava principalmente e regolarmente con **prestazioni di servizi a pagamento nei confronti di terzi** (privati e pubblici), derivanti da strutture organizzative complesse. Tipico era il caso delle a.d.v. operanti nel settore dei trasporti sanitari o di talune a.d.v. operanti nel settore ambientale/animalistico (gestione di canili, di parchi, ecc.). Queste a.d.v. dovevano applicare il regime fiscale ordinario degli "enti commerciali" o la L. 266/91, in qualche modo, le legittimava a considerarsi sempre come "enti non commerciali" ?

In secondo luogo la **tipizzazione** delle attività "marginali", effettuata con il D.M. 25/5/1995, poneva altri ordini di problemi:

- a) si doveva trattare sempre di attività lucrative comunque "accessorie", seguendo **lo schema concettuale degli e.n.c.**, o poteva anche trattarsi di attività lucrative svolte in **via principale** (es. trasporti sanitari), uscendo dallo schema concettuale degli e.n.c. e derogando però alle regole fiscali degli enti commerciali ?
- b) potevano esistere **ulteriori** attività lucrative "marginali" potenzialmente esenti da IRES, a patto che rispettassero i **criteri generali** previsti dal D.M. ?
- c) in caso negativo le a.d.v. potevano comunque svolgere **altre** attività lucrative "accessorie", **non contemplate dalla tipizzazione effettuata dal D.M. 25/5/95**, assoggettandole a tassazione IRES, come pacificamente ammesso da sempre per tutti gli altri e.n.c. ?

In terzo luogo anche il regime di **esclusione da IVA** lasciava spazio a dubbi, fermo restando che doveva trattarsi di operazioni "commerciali", come previsto dai principi generali dell'IVA:

- a) l'esclusione da IVA copriva **anche** le entrate derivanti dalle attività "marginali" o solo quelle che derivavano dalle attività "principali" (importante per i trasporti sanitari) ?
- b) l'esclusione da IVA era inderogabile o si poneva come facoltà delle singole a.d.v. (importante per chi voleva recuperare l'IVA sugli investimenti) ?

A tali domande spesso sono state date dalle a.d.v. risposte **non in linea** con i consueti canoni di interpretazione della legge (letterale e logica), distorcendo la purezza del quadro fiscale

iniziale sopra citato, per cui le a.d.v. erano e.n.c. con talune esenzioni in più rispetto agli altri e.n.c. non di volontariato.

Valga il seguente riepilogo:

- a) le attività marginali potevano **anche** essere relative al settore "principale" (vedi per i trasporti sanitari, in particolare i proventi da servizi non eccedenti del 50% i costi di diretta imputazione);
- b) le attività marginali erano tipizzate e **non** erano suscettibili di estensione analogica;
- c) alle a.d.v. era **proibito** (!) svolgere attività lucrative oltre quelle marginali tipizzate.

Per quanto riguarda l'esclusione da IVA è solo con la C.M. 168 del 26/6/1998 (!), in materia di ONLUS, che il fisco ha precisato che "la **scelta** tra le diverse previsioni agevolative, anche se non è configurabile come opzione in senso tecnico, e quindi non necessita di una comunicazione agli uffici ..., deve essere mantenuta per **tutte le operazioni che il soggetto svolge nell'anno solare**. Ciò risponde sia a esigenze di cautela fiscale, che richiedono chiarezza e coerenza nei comportamenti dei contribuenti, sia alle caratteristiche del tributo, essendo l'IVA un'imposta che si determina nell'arco di un **intero periodo d'imposta** e non per singole operazioni."

Quindi le a.d.v., nel caso svolgano attività imprenditoriali soggette ad IVA, possono **scegliere** di operare nel regime di esclusione da IVA ex art. 8 L. 266/91 oppure possono aprire la P.IVA e seguire le regole comuni (anche optando per i vari regimi contabili previsti dal sistema): tale scelta è comunque legata ad almeno un **intero periodo d'imposta** e riguarda **tutte le attività imprenditoriali** svolte.

7.4 – L'impatto delle nuove regole fiscali delle ONLUS

Il D. Lgs. 460/97 ha creato la nuova figura delle ONLUS, prevedendo per esse un **regime fiscale e contabile autonomo**. Tale regime è completamente nuovo ed ha **rivoluzionato** il consueto schema fiscale basato sulla ripartizione degli enti non profit in "enti non commerciali" ed "enti commerciali".

Le ONLUS **possono** (non devono) svolgere **principalmente un'attività di impresa** (nei soli settori ammessi), essendo questa idonea a **soddisfare direttamente** le esigenze di solidarietà sociale. Esse possono inoltre svolgere **ulteriori attività d'impresa**, in funzione di **autofinanziamento**, con rigidi limiti e sanzioni). Tali enti sarebbero stati inquadrabili, con i canoni fiscali normali, tra gli "**enti commerciali**"; in virtù della nuova norma essi diventano degli **ibridi fiscali**, detti anche "enti non commerciali per presunzione di legge".

Si applicano quindi alle ONLUS concetti nati nel settore degli e.n.c., per identificare invece istituti tipici degli e.c.:

- divisione tra settore istituzionale e settore commerciale (però entrambi con carattere d'impresa);
- separata evidenza in bilancio per i due settori (entrambi d'impresa);
- tassazione IRES con suddivisione delle categorie di reddito (anche in presenza di sola attività d'impresa);
- conteggio dell'IRAP divisa per i settori (anche in presenza di sola attività d'impresa);
- obbligo di emettere gli scontrini fiscali o le ricevute fiscali solo per il settore "connesso" (anche in presenza di sola attività d'impresa).

7.5 – Le a.d.v. tra L. 266 e regime ONLUS

7.5.1 – Il rapporto tra a.d.v. e ONLUS

A fronte del nuovo regime delle ONLUS la scelta "politica" per il settore delle o.d.v. è stata duplice (art. 10, 8^a comma):

- a) "sono in ogni caso considerate onlus, nel rispetto della loro **struttura** e della loro **finalità**, gli organismi di volontariato ...";
- b) "sono fatte salve le previsioni di maggior favore relative agli organismi di volontariato ...".

In sostanza per le a.d.v.:

- è rimasta in vita tutta la L. 266/91 con la sua complessa organizzazione specifica (Registri regionali, Centri di Servizio, ecc.);
- sono diventate "ONLUS DI DIRITTO", senza possibilità di rinunciare a tale regime e senza obbligo di iscrizione alla D.R.E.;
- mantengono la disciplina sostanziale della L. 266/91 (struttura e finalità), senza doversi adeguare al regime ONLUS;
- possono godere delle agevolazioni/esenzioni del regime ONLUS in aggiunta a quelle previste dalla L. 266/91, che restano confermate.

Il regime fiscale delle a.d.v., come già visto (v. cap. 1), risulta quindi stratificato su più classi di norme:

1^ livello	regime degli e.n.c. (a sua volta ripartibile su più sotto classi)
2^ livello	regime delle ONLUS
3^ livello	regime delle a.d.v.

Questa stratificazione non comporta grandi problemi operativi se l'a.d.v. non esercita alcuna attività d'impresa, mentre ne sorgono nel caso inverso.

In effetti le varie agevolazioni sui tributi indiretti (bollo, registro, donazioni, ecc.) o per il fund raising non creano particolari problemi fiscali: sono applicabili alle a.d.v. i criteri di maggior favore previsti nei vari livelli di norme fiscali (specialmente quelle delle ONLUS).

7.5.2 – L'attuazione pratica del rapporto

L'attuazione pratica di questa convivenza di leggi tocca molti punti qualificanti del sistema fiscale delle a.d.v. e delle ONLUS.

Le a.d.v.:

<ul style="list-style-type: none"> • non sono tenute ad inserire la dicitura ONLUS nella loro denominazione sociale (che rimane facoltativa)
<ul style="list-style-type: none"> • non sono tenute a modificare i loro statuti per inserire le clausole previste dal D. Lgs. 460/97
<ul style="list-style-type: none"> • non devono iscriversi all'Anagrafe delle ONLUS, ma nei Registri tenuti dalle Regioni
<ul style="list-style-type: none"> • non sono soggette al controllo dell'Agenzia per le ONLUS, ma devono fare riferimento ai controlli operati dalle Regioni
<ul style="list-style-type: none"> • devono operare nei settori previsti come "istituzionali" dalle singole Regioni, e non sono vincolate ai settori "istituzionali" previsti dal D. Lgs. 460/97
<ul style="list-style-type: none"> • non sono obbligate alla tenuta della contabilità ordinaria in partita doppia con bilancio completa, ma è sufficiente un rendiconto di costi/ricavi (salvo quanto previsto dal D.L. 35/2005 per le offerte deducibili)
<ul style="list-style-type: none"> • ai fini IVA rimane la scelta di operare "fuori campo" (ex art. 8 L. 266/91) o di scegliere altri regimi
<ul style="list-style-type: none"> • talune agevolazioni fiscali sono più forti ex L. 266/91 rispetto al D. Lgs. 460/97 (imposta registro)

7.5.3 – Le a.d.v. e l'attività d'impresa

Il rapporto tra L. 266/91 e D. Lgs. 460/97 diventa complesso nel caso di esercizio di **attività d'impresa** da parte delle a.d.v..

Le esenzioni da IRES previste dal D. Lgs. 460/97 vanno infatti adattate al principio che le a.d.v. sono "ONLUS DI DIRITTO" nel rispetto delle **proprie FINALITA'**, come sancite dalla L. 266/91 e dalle singole REGIONI.

Per ogni singola a.d.v. va quindi preliminarmente chiarito quale sia il suo **settore "istituzionale"**, certificato dallo **statuto** e **dall'iscrizione al Registro del Volontariato**, in

particolare esaminando quale sia **“l’attività essenziale** per realizzare direttamente gli scopi primari indicati ... dallo statuto”, come prevede l’art. 73 TUIR per gli e.n.c. in genere.

Se tale “attività essenziale” ha il carattere dell’impresa commerciale ad essa sarà applicabile **l’esenzione da IRES prevista dall’art. 150, 1^a comma, TUIR**: per le ONLUS “non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle **attività istituzionali** nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale”.

Si ricorda che questa interpretazione non è pacifica: vari autori limitano l’esenzione ai settori **esplicitamente previsti dal D. Lgs. 460/97**, sminuendo la portata del rinvio alle finalità delle a.d.v..

Se l’attività d’impresa non ha il carattere di “attività essenziale”, ma **accessoria**, l’esenzione IRES prevista dal D. Lgs. 460/97 per le attività “direttamente connesse” rimane **subordinata** all’osservanza dei **vincoli** ivi previsti: non prevalenza rispetto alle attività istituzionali e proventi che non superano il 66% delle spese complessive dell’a.d.v..

In ulteriore battuta occorre verificare se sia applicabile l’esenzione IRES per le **attività marginali**.

Infine, come ultima tappa, occorre verificare se si sia in presenza di **contributi pubblici** erogati per convenzione o accreditamento per attività aventi rilievo sociale, per godere dell’esenzione IRES ex art. 143 TUIR: quest’ultima ipotesi, come già detto, non riguarda un’esenzione generalizzata di tutti i proventi dell’attività, ma solo di quelli costituiti dai contributi pubblici.

In sostanza per le a.d.v. occorre seguire questo percorso logico, dove ogni domanda rimanda alla successiva:

L’a.d.v. esercita attività d’impresa commerciale ?	SI: v. oltre NO: problema chiuso
L’attività d’impresa ricade nel settore istituzionale dell’a.d.v. (attività essenziale) ?	SI: esenzione IRES art. 150, 1 ^a comma, TUIR NO: v. oltre
L’attività d’impresa ha i caratteri e rispetta i limiti delle “attività direttamente connesse” ?	SI: esenzione IRES art. 150, 2 ^a comma, TUIR NO: v. oltre
L’attività d’impresa che non rientra nelle “attività direttamente connesse” ha i requisiti delle “attività marginali” ?	SI: esenzione IRES art. (L. 266/91 NO: imponible IRES
Infine per i proventi in regime di impresa è applicabile l’esenzione per i contributi ricevuti da enti pubblici per attività “sociali” ?	SI: esenzione specifica IRES art. 143 TUIR NO: imponible IRES

In sintesi possiamo riprendere lo schema utilizzato nel cap. 1 per le attività svolte dalle a.d.v. ai fini civilistici e integrarlo con le regole fiscali:

ATTIVITA' ISTITUZIONALI

Non d’impresa (anche in convenzione)	Non rilevano ai fini IRES/IVA
D’impresa	-Esente IRES ex regime ONLUS -IVA ordinaria o esclusione art. 8 L. 266/91
Fund raising	-Non rilevano ai fini IRES/IVA
Gestione patrimoniale	-Non rilevano ai fini IVA -Tassazione IRES ordinaria

ATTIVITA' ACCESSORIE

Non d'impresa	Non rilevano ai fini IRES/IVA
D'impresa ex D. Lgs. 460/97	- Esente IRES ex regime ONLUS - IVA ordinaria o esclusione art. 8 L. 266/91
Marginali ex D.M. 25/5/95	-Esente IRES -(se d'impresa) IVA ordinaria o esclusione art. 8 L. 266/91
Contributi pubblici convenzionati sociali	Esente IRES ex art. 143 TUIR (se d'impresa) IVA ordinaria o esclusione art. 8 L. 266/91
Proventi commerciali occasionali	Attività marginali ? SI: esenti IRES NO: Imponibili IRES redditi diversi

7.5.4 – Le a.d.v. e le attività commerciali occasionali

Come si è visto nel capitolo sugli enti non commerciali, esistono e sono imponibili ai fini IRES anche le **attività "commerciali" occasionali**. Sono tali le attività di prestazioni di servizi o di scambio di beni svolte verso corrispettivo, che non hanno il carattere di **"abitualità"** che compete alle vere e proprie attività d'impresa.

Per tali attività commerciali occasionali occorre verificare l'esistenza o meno di una norma di esenzione, al di fuori del regime ONLUS che, per definizione, **non** le contempla. Tali esenzioni possono derivare, in sintesi:

- dalle norme sulle **attività "decommercializzate"** degli e.n.c. (art. 148 TUIR e 4 IVA);
- dalle norme sulle **attività "marginali"** delle a.d.v. ex D.M. 25/5/95.

Il D.M. 25/5/95, per sua natura, copre infatti sia le ipotesi di attività commerciali "d'impresa" che "occasional".

Possono infatti **anche** essere "occasional" i casi citati dal D.M.: vendita di oggetti prodotti dagli assistiti o derivanti da omaggi di terzi, servizi con corrispettivi non superiori al 50% dei costi di diretta imputazione.

Si ricorda che le attività commerciali occasionali ai fini IRES:

- vanno tassate al netto dei costi di diretta imputazione;
- non occorre tenere la contabilità fiscale;
- sono escluse da IVA per principio generale.

7.5.5 - Esame delle attività marginali delle a.d.v. (D.M. 25/5/95)

Abbiamo visto che l'art. 8 della L. 266/91 prevede che "i proventi derivanti da attività commerciali e produttive **marginali** non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'IRES ..., qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato".

Come già detto queste attività marginali rientrano nello **schema classico degli enti non commerciali**, per cui rappresentano una parte delle **attività commerciali "accessorie"**, svolte dalle a.d.v. a latere della propria attività istituzionale.

Ai fini fiscali queste attività, secondo le loro modalità di esplicazione (ricorrenti o meno, organizzate o meno, tipologia concreta di attività svolta), possono produrre:

- redditi di tipo occasionale** (art. 67, lett. I, T.U.I.R. attività commerciali occasionali);
- redditi d'impresa commerciale**.

L'esenzione da IRES è valida in **entrambi** i casi.

Purtroppo tale esenzione **non è valida ai fini IRAP**, che si applica anche alle a.d.v. per le sole attività "marginali" con carattere d'impresa commerciale.

La situazione è quindi la seguente:

TIPO	IRES	IRAP	IVA
ATTIVITA' MARGINALE OCCASIONALE	ESENTE	ESENTE	ESCLUSO
ATTIVITA' MARGINALE D'IMPRESA	ESENTE	SOGGETTA	SOGGETTA (*)
(*) Salvo applicazione del regime di esclusione da IVA ex art. 8 L. 266/91.			

Il D.M. 25/5/95 ha operato su **due** fronti:

- a) ha dettato i **criteri generali** cui devono rispondere le attività marginali;
- b) ha indicato espressamente **cinque diverse tipologie** di attività marginali.

Criteri generali

Il 2^a comma del decreto indica **due** criteri generali.

a) In primo luogo viene ribadito quanto già detto dall'art. 8 della L. 266/91 e cioè che le attività marginali devono essere svolte "in **funzione** della realizzazione del fine istituzionale dell'organizzazione di volontariato iscritta nei registri". Questo significa, come già noto, che le attività economiche marginali sono e devono rimanere **un'attività accessoria all'attività principale**, senza configurarsi come **autonome** attività commerciali scollegate dai fini istituzionali.

b) In secondo luogo si indica che le attività marginali sono quelle svolte "**senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente** per fini di concorrenzialità sul mercato". A titolo di esempio il decreto indica vari parametri:

- l'uso di pubblicità dei prodotti
- l'uso di insegne elettriche
- l'uso di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali
- l'uso di marchi di distinzione dell'impresa.

Questo secondo criterio **limita** notevolmente i casi ipotizzabili, in funzione di tutela delle aziende "normali" operanti sul mercato.

Si tratta di regole di prudenza per evitare abusi da parte di finte a.d.v., oggi alquanto obsolete.

Si discute se, sulla base di questi criteri, sia possibile individuare **ulteriori casi** di attività marginali, oltre quelli specificati nel decreto. In linea teorica ciò è senz'altro **possibile**, in quanto la L. 266/91 demanda al decreto l'individuazione dei **criteri generali** e non dei **singoli casi** specifici e la legge, come è noto, ha più valore di un semplice decreto ministeriale. In via pratica si consiglia comunque di **attenersi ai casi specifici**, per evitare contestazioni da parte del fisco, che porterebbero all'insorgere di un contenzioso lungo e dall'esito incerto.

I casi specifici

L'analisi viene fatta distinguendo tra attività prettamente **occasionali o meno**. Le prime servono a rendere esenti alcuni tipi di attività commerciali potenzialmente imponibili come redditi diversi (art. 67 TUIR), mentre le altre possono anche riguardare attività sia occasionali che (potenzialmente) d'impresa (le lettere si riferiscono al D.M.).

a) Attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato.

d) Attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

L'agevolazione spetta solo in presenza di **due** caratteri:

- **occasionalità**
- **concomitanza di eventi.**

Le attività agevolate sono:

- **commercio di prodotti**
- **attività di bar e di ristorante.**

Il fisco non ha chiarito il **numero massimo** di manifestazioni che si possono ritenere occasionali, nell'arco del periodo d'imposta.

Solo per le associazioni sportive dilettantistiche operanti in regime forfetario L. 398/91, il fisco ha deciso che debbano essere **due**. Pare che questo limite verrà ripreso nel decreto sulle raccolte fondi, oggi ancora in gestazione, diventando valido per tutti gli enti non profit.

Si ritiene dalla dottrina che l'occasionalità si mantenga anche se la manifestazione si **ripete** tutti gli anni e anche se **dura più giornate consecutive**.

Il D. Lgs. 460/97 ha inserito nell'art. 143 TUIR le regole sulle raccolte fondi occasionali: l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la norma **ha esteso le norme speciali previste dal D.M. 25/5/95 per le sole o.d.v. a tutti gli e.n.c.** (v. C.M. 124/98). Anche l'art. 143 infatti fa riferimento alla possibilità di donare ai sovventori dei beni di **modico valore** o dei **servizi per sollecitare le loro offerte**: in tale ultima locuzione la dottrina ha compreso anche la **somministrazione di alimenti e bevande**.

Di fatto le norme del D.M. in esame non sono state esplicitamente abrogate, per cui si potrebbe sostenere che le a.d.v. **non** sono tenute a redigere il rendiconto separato delle singole raccolte fondi, come previsto dal sistema dell'art. 143 TUIR. Tuttavia si consiglia di redigere tale rendiconto per evitare facili contestazioni da parte del fisco.

b) Attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario.

c) Cessione dei beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempre che la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario.

Per il primo caso si può trattare, ad esempio, dei beni regalati da imprese godendo delle agevolazioni delle ONLUS, oppure di beni provenienti da raccolte di cose usate.

Per il secondo caso la norma si riferisce a quelle ipotesi in cui la vendita appare più un modo indiretto di valorizzare la personalità dei soci o degli assistiti più che un vero e proprio scambio commerciale. Si pensi alle ipotesi degli oggetti fatti da handicappati, dagli ospiti di un centro per anziani, ecc..

In entrambi i casi la vendita potrà essere **occasionale** (es. mercatini di Natale) oppure essere gestita anche in via **continuativa** (es. mercatino dell'usato presso la sede), a patto che rispetti i criteri generali sopra indicati (assenza di insegne, ecc.) e sempre che sia curata **direttamente** dai volontari, senza intermediari.

e) Attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 111 (ora art. 148), comma 3, del T.U.I.R., verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione.

Abbiamo visto che alle a.d.v. si può applicare il regime delle attività "decommercializzate" degli e.n.c. a base associativa (art. 148 TUIR e art. 4 IVA). Questa norma del D.M. estende

l'esenzione IRES alle attività di prestazioni di servizi effettuate dalla o.d.v. **eccedenti** tale tipo di agevolazione.

Come visto sopra i requisiti per godere della "decommercializzazione" ex art. 148 TUIR sono i seguenti:

fruitore	Soci diretti Altre associazioni federate Loro soci Soci delle federazioni
attività	Servizi Svolti in diretta attuazione degli scopi istituzionali
prezzo	Corrispettivo specifico Importo libero

Si può pertanto ritenere che l'agevolazione accordata dal D.M. sia così articolata:

- 1) la non influenza del requisito sub a): **non ha importanza che si operi verso i soci, potendo operare verso i terzi in genere;**
- 2) il vincolo della "conformità" agli scopi istituzionali (si tratta della dicitura fiscale utilizzata anteriormente al D. Lgs. 460/97) può essere inteso non tanto come **limitazione dei tipi di servizi praticabili** in funzione dell'oggetto sociale previsto dallo statuto (solo culturali, solo sportivi, ecc.), ma come **vincolo di destinazione dei fondi raccolti** (in sostanza è una ripetizione di uno dei due criteri generali indicati dal D.M. 25/5/95);
- 4) il prezzo non deve dare un utile superiore al 50% dei costi specifici necessari per produrre il servizio.

Il vincolo sul prezzo è molto stringente per due aspetti:

- a) la **definizione dei costi**;
- b) il **marginale di ricarico**.

Per il primo aspetto il fisco fa riferimento ai **costi "di diretta imputazione"**, escludendo eventuali costi generali della struttura associativa (es. locali, utenze, spese amministrative, ecc.). Inoltre le o.d.v. devono operare prevalentemente con personale gratuito, per cui i costi di produzione sono di fatto riferibili solo al materiale ed altri costi che sia possibile documentare come direttamente legati al servizio in esame.

Diversamente dal regime dell'art. 148 TUIR, che non prevede alcun limite alla determinazione del "prezzo" dei servizi verso i soci, per le o.d.v. occorre limitare il ricarico al 50% dei costi di diretta imputazione.

Si può porre il problema se tale limite vada considerato per tutte le attività svolte nel corso di un periodo d'imposta, facendo una media dei costi e dei ricavi, o se esso vada calcolato per ogni singolo servizio.

Anche questa attività di servizi può essere **occasionale** oppure **(potenzialmente) d'impresa**.

Nel primo caso forse è più opportuno inquadrare questa attività nel regime delle raccolte fondi occasionali ex art. 143 TUIR, se possibile.

Nel secondo caso (attività abituale) occorre verificare con accuratezza se non sia possibile strutturare l'attività per rientrare appieno nel regime "normale" dell'art. 148 TUIR e limitare lo "sconfinamento" nelle attività marginali.

Si possono fare i casi più vari: la confezione dei pacchi natalizi per conto dei supermercati con raccolta di modiche offerte dai clienti, l'attività di piccoli servizi fatti dai soci (es. imbustamento per conto di aziende), il doposcuola per i bambini del quartiere, ecc..

L'elencazione delle attività marginali sopra vista non comprende vari tipi di attività che possono essere svolte dalle a.d.v..

Si pensi alle attività di vendita di **oggetti nuovi** acquistati da terzi per fare dei "mercatini" (salva l'ipotesi di farla rientrare nelle attività occasionali di raccolta fondi sopra ricordate), all'organizzazione continuativa di **intrattenimenti** (es. il ballo settimanale del Centro Sociale), all'inserimento di banner pubblicitari sui propri siti internet, alle inserzioni pubblicitarie sui propri giornali, ecc..

Queste ed altre attività non elencate **non** potranno godere delle agevolazioni fiscali previste ai fini IRES dalla L. 266/91 per le attività marginali, per cui le eventuali esenzioni andranno ricercate nelle altre categorie di norme fiscali, in primis quelle delle ONLUS, se ancora applicabili alla singola o.d.v.: in caso negativo i proventi saranno tassabili.

7.5.6- La controriforma fiscale delle o.d.v. (D.L. 185/2008)

a) In generale

L'art. 30, 5^a comma, del D.L. 185/2008, in vigore dal 29/11/2008, ha riformulato il quadro fiscale generale delle o.d.v., **limitandone** l'accesso alla qualifica di ONLUS di diritto.

La norma prevede che la qualifica di ONLUS di diritto sia applicabile **solamente** alle o.d.v. **iscritte** nel Registro Regionale che **"non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali", come individuate dal D.M. 25/5/95.**

In sostanza vengono ad esistere **due** sottocategorie di o.d.v. **iscritte** nel Registro Regionale:

--quelle che sono ONLUS di diritto;

--quelle che NON sono ONLUS di diritto.

In primo luogo si può rilevare che la norma prende atto (e conferma) che le o.d.v. possono svolgere attività "commerciali" anche ultra-marginali, anche d'impresa vera e propria, godendo o meno delle esenzioni da ONLUS in presenza dei relativi requisiti.

La norma riflette **due** indirizzi politici:

- a) **"confinare"** le o.d.v. in certi ambiti di intervento, più limitati rispetto a quelli previsti per le ONLUS (sposando quindi le tesi "puriste" di molte o.d.v. e di parte della dottrina);
- b) porre termine al **contrasto** più volte avvenuto tra l'Agenzia delle Entrate e le Regioni in merito ai controlli fiscali sulle o.d.v..

Sotto questo secondo profilo la norma consente al fisco, qualora riscontri la presenza di attività commerciali eccedenti quelle marginali, di dichiarare **decaduta l'o.d.v. dal regime ONLUS, senza necessità di chiedere alla Regione un formale provvedimento di cancellazione dal Registro del Volontariato** (che potrebbe anche essere negato), procedendo al recupero a tassazione dei proventi.

b) Le conseguenze

Le conseguenze della norma sono rilevanti per le o.d.v. che debbono:

- esaminare tutte le proprie attività "economiche";
- classificarle correttamente secondo le tipologie fiscali già viste (es. regime degli e.n.c. "normali", regime art. 148 TUIR, marginali D.M. 25/5/95)
- identificare quelle "ultramarginali", ormai "tossiche".

Una volta isolate le operazioni commerciali "tossiche" le o.d.v. devono decidere **come comportarsi** alla luce della perdita delle agevolazioni ONLUS.

La scelta è delicata (e urgente) in quanto la norma comporta anche pesanti **effetti collaterali**, probabilmente non compiutamente considerati dal legislatore: la perdita della qualifica di ONLUS di diritto, oltre al recupero a tassazione dell'eventuale reddito "commerciale ultra marginale", fa **perdere anche tutte le altre agevolazioni o esenzioni fiscali previste per le ONLUS, in particolare quelle legate al fund raising** (si pensi 5 per mille, alle offerte in regime "+dai-versi", ecc.).

La scelta della singola o.d.v. potrebbe considerare **quattro** opzioni:

1) cessare le attività commerciali "tossiche";
2) continuare ad esercitarle direttamente, perdendo le agevolazioni ONLUS;
3) esternalarle ad altro organismo collaterale, con minori vincoli legali;
4) continuare ad esercitarle, previa iscrizione come ONLUS ordinaria alla D.R.E., se vi sono i requisiti di legge.

La scelta va fatta in base alla **tipologia e all'importanza delle attività** commerciali "tossiche". In particolare l'ultima opzione va valutata anche alla luce della modifica apportata dal D.L. 185/08 al settore delle ONLUS di "beneficenza", con la **legalizzazione della beneficenza indiretta**. Sono infatti ONLUS anche gli **enti privati che raccolgono offerte da terzi**, per concedere erogazioni gratuite di denaro ad altri enti senza scopo di lucro, che operano prevalentemente nei settori ONLUS e che realizzano direttamente progetti di utilità sociale.

Con questa scelta, ad esempio, l'o.d.v. potrebbe continuare a gestire le attività commerciali "tossiche", pagando le imposte, delegando il settore del fund raising ad un apposito comitato di beneficenza, composto da persone vicine alla o.d.v.. Si noti che, anche dopo il D.L. 185/2008, le attività commerciali "tossiche" mantengono sempre l'esclusione da IVA ex art. 8 L. 266/91.

c) L'attuazione pratica della perdita di qualifica

La norma pone anche seri problemi operativi.

A) TEMPORALI - La dichiarazione di perdita della qualifica di ONLUS di diritto può essere comminata dal fisco nei termini di decadenza degli ordinari **poteri di accertamento** (5 anni) e quindi anche in modo **retroattivo**. Ovviamente tale dichiarazione farà parte di un **atto di accertamento**, soggetto ad impugnazione presso le Commissioni Tributarie, nei tre gradi di giudizio. Se si concorda sul fatto che la norma ha portata **innovativa e non interpretativa**, il rischio fiscale decorre dal **periodo d'imposta 2008**.

B) RAPPORTI ESTERNI - La potenziale dichiarazione di perdita della qualifica di ONLUS è collegata alla presenza di un **fatto** (l'attività commerciale "tossica"), che deve anche essere accertato dal fisco e che **non risulta, né prima né dopo tale accertamento, da alcun Registro a rilevanza pubblica (l'o.d.v. resta iscritta nel Registro Regionale e non si applicano le norme del D.M. 266/2003 in merito alla procedura di cancellazione dall'Anagrafe delle ONLUS tenuto dalla D.R.E.)**. In questo caso quali sono le conseguenze a carico dei terzi? Ad es. le donazioni in regime "+ dai - versi", prevedono il recupero delle agevolazioni fiscali se il beneficiario non ha la qualifica di ONLUS, con previsione di sanzioni maggiorate a carico (anche) del donatore. Sul punto si attendono chiarimenti ufficiali.

C) DURATA - Collegata ai rapporti esterni vi è la questione della **durata** di tale perdita di qualifica. Essa viene accertata dal fisco in relazione ai **singoli periodi d'imposta**, in cui vi sia la presenza delle attività commerciali "tossiche", con connesso recupero di imposte. Tale presenza può **non** esservi in tutti i periodi d'imposta: in questo caso l'o.d.v. può **alternare** anni in cui può godere delle agevolazioni ONLUS (es. per fund raising) e anni in cui non può goderne, con un effetto "ping pong" assolutamente non conoscibile dai terzi (e probabilmente nemmeno dagli amministratori della o.d.v.).

D) SANZIONI - Resta aperto il problema di capire se siano applicabili alla o.d.v. le sanzioni specifiche previste dal D. Lgs. 460/97 per gli amministratori che "abusano" della qualifica di ONLUS. In linea generale la risposta dovrebbe essere **negativa**, essendo queste legate all'iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS: sul punto si attendono chiarimenti ufficiali.

8– APPROFONDIMENTI SULLE ATTIVITA' COMMERCIALI

8.1 – Definizione di attività commerciali

Come si è visto i problemi più complessi derivano dallo svolgimento di attività di **"impresa commerciale"**, per cui occorre effettuare qualche approfondimento.

La definizione delle imprese commerciali che qui ci interessa deriva sia dal C.C. che dalle **leggi fiscali**.

L'art. 2082 del C.C. definisce **imprenditore "chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi"**.

I caratteri generali dell'imprenditore sono quindi i seguenti:

CARATTERI	COSA VUOL DIRE
Professionalità	Svolta in modo abituale
Attività economica	Presenza di corrispettivi (c.d. lucro oggettivo)
Organizzazione di beni e/o persone	Per differenziarlo dal lavoro Autonomo

Si noti come anche per il C.C. **non** è strettamente necessario il **lucro soggettivo**, cioè la divisione degli utili tra i soci.

Per il C.C. l'imprenditore può essere diviso in due categorie:

- **agricolo (art. 2135 C.C.)**
- **commerciale (art. 2195 C.C.).**

Concentrandoci **sull'imprenditore commerciale** l'art. 2195 C.C. prevede che: "Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle **attività e alle imprese commerciali** si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo e alle imprese che le esercitano."

Le attività elencate dall'art. **2195** C.C. sono le seguenti:

attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi (qui "industriale" è usato nel senso di "non agricolo" per distinguerlo dall'imprenditore agricolo)
attività intermediaria nella circolazione dei beni (cioè il commercio in tutte le sue forme)
attività di trasporto
attività bancaria o assicurativa
altre attività ausiliarie delle precedenti (es. agenti di commercio, ecc.).

Passando alle regole fiscali occorre fare riferimento all'art. 55 del T.U.I.R. secondo il quale:

"Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali.

Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 del C.C., anche se non organizzate in forma d'impresa.

Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

- a) *i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del C.C. (...).*

Le disposizioni in materia d'imposta sul reddito che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo."

Queste regole sono riprese e confermate anche ai fini IVA (art. 4 D.P.R. 633/72).

Si nota come rimanga fermo il requisito della **abitualità** per la configurazione dell'attività d'impresa commerciale. In mancanza di tale requisito si ricade nelle ipotesi delle attività commerciali **occasionali**, tassate come redditi diversi.

Questi principi sono completati da una serie di **presunzioni fiscali**:

a) artt. 6 e 81 T.U.I.R.

Per le società e per gli **enti commerciali** vige la regola che i loro redditi "da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale sono considerati redditi d'impresa e sono determinati **unitariamente** secondo le norme relative a tali redditi."

b) art. 148 T.U.I.R.

Per gli e.n.c. a base associativa questo articolo contiene una serie di attività considerate sempre commerciali (v. sopra).

In sintesi le attività commerciali sono le seguenti, in presenza di **abitualità** e di **corrispettivo**:

- | |
|---|
| • quelle indicate nell'art. 2195 C.C., a prescindere dal requisito dell'organizzazione |
| • le prestazioni di servizi a terzi:
--non comprese nell'art. 2195 C.C.
--se organizzate in forma d'impresa |
| • le attività delle società e degli enti commerciali (sempre) |
| • le attività oggettivamente commerciali dell'art. 148 TUIR |

Tra le associazioni è facile riscontrare le seguenti tipologie di attività commerciali:

- **cessione di beni nuovi prodotti per la vendita (-> commercio di prodotti di vario genere)**
- **pubblicità commerciale (-> inserzioni su riviste, sponsorizzazioni)**
- **prestazioni di servizi organizzate in forma di impresa per non soci (-> attività varie pagate da enti o aziende)**
- **prestazioni di servizi organizzate in forma di impresa per conto del pubblico generico pagante (-> concerti, visite guidate, ecc.)**
- **gestione di strutture ricettive (es. case per ferie)**
- **prestazioni di servizi in convenzione (-> trasporti disabili per conto del Comune, gestione canili, ecc.).**

8.2 – Gli obblighi fiscali delle attività commerciali

Va premesso che per gli e.n.c. gli adempimenti contabili obbligatori ai fini fiscali sono, in ogni caso, **limitati al settore "commerciale"** e non devono comprendere le entrate e le uscite relative alle attività istituzionali. Viceversa si ricorda che il libro contabile suggerito nell'apposito capitolo è complessivo e deve contenere **anche** le operazioni relative alle attività commerciali, raggruppate in uno o più conti omogenei.

Nel bilancio d'esercizio dell'associazione dovranno essere evidenziati in **modo separato i costi/ricavi dell'attività commerciale e i costi/ricavi dell'attività istituzionale**, anche al fine di effettuare la verifica del mantenimento della qualifica di ente non commerciale e per godere del regime agevolato delle ONLUS.

Gli adempimenti fiscali riguardano tre aspetti:

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">• la documentazione delle operazioni effettuate;• la tenuta di apposite scritture contabili;• le dichiarazioni. |
|---|

Sotto il primo aspetto, per le **operazioni attive**, le norme fiscali prevedono l'obbligo di emettere dei documenti aventi **rilevanza fiscale**, diversificati in funzione dei soggetti, delle attività concretamente svolte e del regime fiscale applicabile: fatture, scontrini o ricevute fiscali,

ricevute normali. Per le operazioni passive le norme fiscali pretendono **la fattura**, per avere diritto alla (eventuale) detrazione dell'IVA sugli acquisti e per dare certezza al costo sostenuto.

Per il secondo aspetto le norme fiscali offrono la possibilità di scegliere tra **più regimi contabili**, con obblighi contabili più o meno pesanti (v. oltre).

Per il terzo aspetto l'e.n.c. è tenuto a presentare le dichiarazioni fiscali annuali ai fini delle II.DD. e IVA (salvo eccezioni e deroghe specifiche).

Il regime contabile più favorevole per gli enti non commerciali è **il regime forfetario** previsto dalla **L. 398/91**, specifico per le associazioni senza scopo di lucro, su cui concentreremo la nostra attenzione (v. oltre).

In ogni caso quando si avvia un'attività d'impresa commerciale occorre **aprire la P.IVA indicando l'attività che si intende svolgere (o le varie attività, se diverse tra loro)**.

Si ricorda, in generale, che per le attività commerciali le o.d.v. possono optare per il regime di **esclusione da IVA** ex art. 8 L. 266/91 e che i relativi utili possono godere di esenzione ai fini IRES se rientrano nel regime delle ONLUS o nel regime della "marginalità", rispettando i criteri previsti dal D.L. 185/2008.

Le regole per la determinazione del **reddito d'impresa** commerciale sono contenute principalmente nel TUIR:

- **in generale** artt. 55 – 66
- **per gli e.n.c.** artt. 143 – 149
- **per le onlus** art. 150
- **per le a.d.v.** art. 8 e 9 L. 266/91 e D.M. 25/5/95

I **principi generali** per la determinazione del reddito d'impresa commerciale sono:

- obbligo di redazione del bilancio;
- riferimento al periodo d'imposta;
- ricavi registrati a valori effettivi (o a valore normale);
- imputazione ricavi e costi per competenza (e non per cassa, salvo deroghe);
- deducibilità dei costi solo se inerenti l'attività d'impresa (quindi non rilevano quelli imputabili all'attività istituzionale);
- iscrizione dei cespiti relativi al settore commerciale (e degli acquisti in genere) al valore di costo.

8.3 – Alcuni casi tipici di attività commerciali

8.3.1 – Lo schema di riferimento

Per cercare di calare nel concreto le nozioni sopra esposte si esaminano alcuni casi di svolgimento di **attività verso corrispettivo** da parte di un'associazione, indicando in quale regime possono ricadere.

In generale, riprendendo quanto già visto sopra, lo **schema di riferimento** per l'inquadramento fiscale è il seguente, considerando che le agevolazioni spetteranno in funzione del tipo di associazione (normale, ONLUS, o.d.v.):

ATTIVITA' COMMERCIALE	RILEVANTE PER IRES	RILEVANTE PER IVA
Occasionale		
--normale	SI	NO
--marginale X a.d.v.	NO	NO
D'impresa		
--ass. normale	SI	SI
--ONLUS	NO	SI
--marginale X a.d.v.	NO	SI
		(Le a.d.v. possono optare per la totale esclusione da IVA)
"Decommercializzata" art. 148 TUIR	NO	NO
Raccolta fondi	NO	NO

8.3.2 – La gestione di spettacoli e intrattenimenti

Le attività di **"intrattenimento"** sono quelle cui si partecipa **attivamente** (come il ballo), mentre sono di **"spettacolo"** quelle a cui si assiste in modo **passivo** (come i concerti).

Le **sole** attività di intrattenimento sono gravate, oltre che dall'IVA, anche da un'imposta specifica (i.s.i.- imposta sugli intrattenimenti).

La gestione di **spettacoli** e **intrattenimenti** a pagamento aperti al pubblico (e non riservati ai soli soci) come serate danzanti, concerti, proiezioni cinematografiche, sfilate di moda, sotto il profilo fiscale, può essere considerata in più modi:

- attività commerciale occasionale se svolta una tantum
- raccolta fondi occasionale se svolta una tantum
- attività d'impresa commerciale se svolta con il carattere **dell'abitualità**.

A) Attività commerciale occasionale

Nel primo caso:

- i proventi non sono soggetti ad IVA;
- l'utile deve essere tassato ai soli fini IRES;
- non vi è obbligo di tenuta di scritture contabili fiscali.

Se i ricavi non eccedono del 50% i costi di diretta imputazione l'a.d.v. può sostenere che si tratti di una attività "marginale" (art. 1 lett. E, D.M. 25/5/95) non soggetta ad IRES.

Si riepilogano gli adempimenti per gli **spettacoli** e per gli **intrattenimenti occasionali**, distinguendo se l'associazione possiede o meno la P.IVA.

ATTIVITA' OCCASIONALI DI SPETTACOLO DA PARTE DI ASSOCIAZIONI SENZA P.IVA

Iva	NO	Circ. 165/2000 punto 4.5
Ires	SI	Art. 67, lett. i, TUIR
Siae	NO	Circ. 165/2000 punto 4.5
Ricevute per consumazioni e ingressi	SI	Inserire solo il codice fiscale
Titoli di accesso	NO	Circ. 34/2003, punti 1 e 1.3.1 lett.b)

ATTIVITA' OCCASIONALI DI SPETTACOLO DA PARTE DI ASSOCIAZIONI CON P.IVA

Iva	SI	Art. 74-quater D.P.R. 633/72
Ires	SI	Art. 85 TUIR
Siae	SI	Circ. 165/2000 punto 4.5 Art. 74-quater, comma 4, D.P.R. 633/72
Ricevute per consumazioni e ingressi	SI	Inserire solo il codice fiscale
Titoli di accesso	NO	Circ. 34/2003, punti 1 e 1.3.1 lett.b)

ATTIVITA' OCCASIONALI DI INTRATTENIMENTO DA PARTE DI ASSOCIAZIONI SENZA P.IVA

I.S.I.	SI	Art. 1, co. 1, art. 2 co.1, art. 3 DPR 640/72 Art. 6 co. 1 lett. B), DPR 544/1999 (*)
IRES	SI	Art. 67, lett. I, TUIR
SIAE	SI	Circ. 165/2000 punto 2.7 Circ. 34/2003 punto 1.3.1 a)
Ricevuta ai fini IRES anche per consumazioni e ingressi accessori	SI	Solo con codice fiscale
Regime speciale IVA	NO	Circ. 165/2000 punto 4.5
Titoli di accesso	NO	Circ. 34/2003 punti 1 e 1.3.1 lett. b) Circ. 165/2000 punto 2.5

ATTIVITA' OCCASIONALI DI **INTRATTENIMENTO** DA PARTE DI ASSOCIAZIONI **CON P.IVA**

Imposta sugli intrattenimenti	SI	Art. 1, co. 1, art. 2 co.1, art. 3 DPR 640/72 Art. 6 co. 1 lett. B), DPR 544/1999 (*)
IRES	SI	Art. 85 TUIR
SIAE	SI	Circ. 165/2000 punto 2.6
Fatture ricevute e scontrini fiscali anche per consumazioni e ingressi accessori	SI	Art. 3 co. 1 DPR 544/1999 Circ. 34/2003 punto 1.3.2 lett. a)
Regime speciale IVA	SI	Art. 74 co. 6 DPR 633/72
Titoli di accesso	NO	Circ. 34/2003 punti 1, 1.3.2 lett. a) e 1.7 Circ. 165/2000 punto 2.5

(*) Gli e.n.c. e le ONLUS possono chiedere l'esenzione da ISI ex art. 23 del D. lgs. 460/97, rivolgendosi alla SIAE. Vi sono inoltre casi di riduzione per spettacoli di beneficenza.

B) Attività di raccolta fondi occasionale

Nel secondo caso l'associazione deve sostenere che si tratta di una raccolta fondi occasionale, svolta nei limiti previsti dall'art. 143, 3^ comma, lett. A, T.U.I.R.) (poche volte all'anno, per fini di autofinanziamento, in occasione di particolari avvenimenti).

Si nota come queste due ipotesi, nate in epoche e con leggi diverse, siano facilmente sovrapponibili per le a.d.v.

C) Attività d'impresa commerciale

Nel terzo caso i proventi sono **soggetti ad IVA**. L'a.d.v. può optare per il regime di completa esclusione da IVA ex art. 8 L. 266/91. Gli utili saranno esenti da IRES se l'attività può essere considerata "direttamente connessa", oppure, se i ricavi non eccedono del 50% i costi di diretta imputazione, l'a.d.v. può sostenere che si tratti di una attività "marginale" (art. 1 lett. E, D.M. 25/5/95) non soggetta ad IRES.

Per tutte le attività di intrattenimento e di spettacolo, a prescindere dal loro regime fiscale, occorre predisporre anche la parte relativa alla **SIAE** (diritti d'autore) e, nel caso si operi in regime IVA, si ricorda l'opportunità di optare per la tassazione con IVA normale ex art. 74 D.P.R. 633/72 e s.m..

Ai fini SIAE si ricorda che quasi tutti gli enti di promozione sociale nazionale hanno stipulato convenzioni per cui le singole associazioni iscritte possono godere di particolari riduzioni.

Si ricorda, inoltre, che i compensi corrisposti agli artisti sono soggetti **all'ENPALS**, per cui l'associazione potrebbe essere tenuta a tutti gli adempimenti del caso, a parte l'esenzione prevista per taluni tipi di artisti (v. dispensa sul lavoro).

8.3.3 – La vendita di prodotti

La vendita di prodotti di qualunque genere configura un'attività commerciale, anche se svolta nei confronti dei soli soci.

Essa può essere:

- attività commerciale occasionale se svolta una tantum
- attività d'impresa commerciale se svolta abitualmente.

Nel caso di **attività occasionale**:

- i ricavi non sono soggetti ad IVA;
- non occorre tenere le scritture contabili fiscali;
- l'utile è tassabile ai fini IRES come "reddito diverso" (per le o.d.v. l'utile può essere esente da IRES se si tratta di attività "marginale", per i casi di vendita di beni prodotti dagli assistiti o di beni ricevuti gratuitamente da terzi ex art. 1 lett. B)- C) D.M. 25/5/95).

Nel caso si tratti di cessioni di beni inserite in una raccolta fondi occasionale si rinvia al capitolo sul fund raising.

Nel **regime d'impresa** i proventi di questo commercio sono soggetti ad IVA, salvo il caso delle o.d.v., che possono usufruire del regime di esclusione da IVA ex art. 8 L. 266/91. Gli utili sono normalmente tassabili ai fini IRES; per le ONLUS può essere esente se tale commercio rientra tra le attività istituzionali o direttamente connesse; per le o.d.v. può essere esente se rientra nelle attività "marginali" (beni prodotti dagli assistiti o beni ricevuti gratuitamente da terzi).

Potrebbe essere il caso di un'a.d.v. che acquisti in blocco e poi rivenda ai propri soci dei prodotti che servono per una loro particolare situazione fisica o psichica, sia perché non facilmente reperibili in loco sia per ottenere degli sconti.

Con il D.L. 185/2008 le o.d.v. che effettuano **abitualmente** la vendita dei prodotti del **commercio "equo e solidale"** sono **escluse dal regime ONLUS**, per cui tale attività produce **utili tassabili** ai fini IRES, a prescindere dal mantenimento dell'iscrizione presso il Registro Regionale.

A questo proposito si segnala che talune Regioni ritengono compatibile tale attività con lo status di a.d.v., considerando questo tipo di commercio uno **strumento diretto di solidarietà** e non un mero sistema di raccolta fondi. Vi sono anche atti di indirizzo del Parlamento Europeo che riconoscono tale tipo di solidarietà attiva e che invitano i singoli Stati ad attivarne un riconoscimento legale esplicito.

Si veda sopra (cap. 4) per il nuovo regime fiscale riservato ai gruppi di acquisto solidale (g.a.s.).

8.3.4 – La gestione del bar e degli apparecchi da intrattenimento

Le associazioni possono gestire un **bar interno** ai locali del circolo aperto ai **solì soci**. In questo caso il Comune rilascia una **"licenza da circolo"** che non ha alcun valore venale, in quanto non è cedibile a terzi.

Le associazioni possono anche essere titolari di una licenza da bar aperto al pubblico in genere: in questo caso si tratta di un'attività d'impresa commerciale a tutti gli effetti.

I locali adibiti a bar del circolo **non** devono avere **accesso diretto** dalla pubblica via e **non** possono essere reclamizzati all'esterno con insegne o altri mezzi pubblicitari. Vanno rispettate le **norme edilizie e sanitarie**, per le quali occorre prendere accordi con il Comune e con l'ASL competente.

La Polizia Municipale e i carabinieri del NAS possono effettuare controlli e applicare pesanti sanzioni, in alcuni casi anche configuranti reato (si pensi al regime della conservazione degli alimenti).

La gestione del bar del circolo può avvenire sia in forma **diretta** (cioè con l'apporto dei soci), che in forma **indiretta** (incarico ad un gestore), **ma sempre e solo rivolta ai soci**.

Con la L. 383/2000, per le sole a.p.s. iscritte nel Registro, il servizio di bar del circolo può essere fruito anche dai familiari conviventi del socio.

Nel caso di **gestione diretta** del bar si tratta di **un'attività decommercializzata ai sensi dell'art. 148 TUIR**, a patto che vi siano i seguenti ulteriori **requisiti**:

- a) si tratti di **associazione di promozione sociale iscritta** presso uno degli enti di promozione sociale nazionali riconosciuti dal Ministero degli Interni (es. ARCI, ENDAS, ANSPI, ecc.);
- b) l'attività del bar venga svolta **presso la sede** dove si svolge **anche** l'attività istituzionale;

c) l'attività del bar è **strettamente complementare** a quella istituzionale (ossia esiste anche un'attività ricreativa dell'associazione);

d) l'ingresso è riservato ai **soli soci** e non al pubblico in genere.

Occorre prestare molta attenzione al fatto che, mancando anche **uno solo** di questi requisiti, non si può godere del regime della "decommercializzazione" e si ricade nell'ipotesi di attività d'impresa (v. Cassazione sentenza n. 7953 del 30/3/2007).

L'a.d.v. non iscritta ad un ente di promozione sociale nazionale non può godere di questo regime.

Nel caso di **gestione affidata a terzi** il **gestore** assume la veste di **imprenditore** ai fini fiscali e, pur continuando a lavorare **solo** verso i soli soci del circolo (e verso i loro familiari conviventi), è tenuto ad installare il registratore di cassa, ad emettere scontrini fiscali e, in genere, a rispettare tutte le regole fiscali vigenti, sollevando l'associazione da molti problemi.

La gestione di un ristorante è **sempre** considerata attività commerciale, anche se limitata ai soci. L'unico vantaggio consiste nel non dover acquistare sul mercato una licenza di pubblico esercizio.

Va inoltre segnalato che molte Regioni prevedono **un unico tipo di licenza** di pubblico esercizio, superando la vecchia distinzione tra bar e ristorante. In ogni caso questa distinzione rimane **valida** ai fini fiscali.

Spesso nel bar del circolo sono installati degli **apparecchi da intrattenimento**, con **tre** diverse modalità di gestione:

- a) l'apparecchio è semplicemente **"ospitato"** nel circolo, che percepisce un compenso dal gestore dei giochi, che ne trattiene l'incasso lordo;
- b) l'apparecchio è **affittato** dal gestore dei giochi al circolo, che ne trattiene l'incasso e paga un affitto al gestore;
- c) l'apparecchio è **acquistato** dal circolo che ne trattiene l'incasso.

Nel caso a) il circolo percepisce un compenso che ha un diverso trattamento fiscale in funzione del possesso o meno di P.IVA:

- in assenza di P. IVA (es. circolo gestito dai soci): si tratta di un **reddito diverso** (assunzione dell'obbligo di permettere) da inserire e tassare ai fini IRES nella dichiarazione dei redditi;
- in presenza di P. IVA: il circolo deve emettere regolare fattura al gestore dei giochi con IVA. I proventi dei giochi saranno dichiarati dal gestore degli stessi.

Nel caso b) il circolo deve pagare un affitto al gestore, che emetterà fattura con IVA 20%, e **non subisce tassazione sui proventi**, in quanto si tratta di una prestazione di servizi ai soci che gode del regime di "decommercializzazione" (v. R.M. 15/3/2004 n. 38/E), in presenza dei requisiti previsti dall'art. 148 TUIR.

Nel caso il circolo abbia acquistato il gioco, per gli introiti si applica il **regime visto per il caso b)**.

8.3.5 – La pubblicità e le sponsorizzazioni

Spesso le aziende preferiscono sostenere gli enti non profit tramite una fattura di **pubblicità**, sia per inserzioni su giornali o depliant o sulla base di veri e propri contratti di **"sponsorizzazione"**.

Se si tratta di pubblicità effettuata "una tantum" durante l'anno si ha un **reddito di attività commerciale occasionale**. Il provento lordo, al netto delle spese di diretta imputazione, costituisce un "reddito diverso" da inserire nella dichiarazione dei redditi, senza applicazione di IVA e senza obbligo di tenuta delle scritture contabili fiscali.

E' il caso delle inserzioni effettuate sui depliant di una festa paesana organizzata una volta all'anno oppure in occasione di singole iniziative benefiche.

Se si tratta di una prestazione abituale si ha **un'attività d'impresa commerciale**. Ai fini IVA va emessa la fattura; per le o.d.v. resta salvo il caso di avvalersi del regime di esclusione ex art. 8 L. 266/91. Ai fini IRES gli utili sono normalmente tassabili: possono essere esenti per le ONLUS, se si riesce ad inquadrare la pubblicità o sponsorizzazione tra le **attività connesse o tra la attività marginali**. Per le o.d.v. che non sono più ONLUS ex D.L. 185/2008 si tratta di utile tassabile.

Si è già detto sopra che il fisco ritiene che le ONLUS **non** possano effettuare sponsorizzazioni, nemmeno come attività connessa. Tale interpretazione è probabilmente eccessivamente rigida, perché in alcuni casi la sponsorizzazione potrebbe essere attività connessa. Si pensi alla pubblicità stampata sui mezzi per il trasporto di disabili, oppure alla raccolta di inserzioni su bollettini e periodici dell'associazione o sui programmi di sala delle ONLUS culturali.

Il fisco ritiene, inoltre, che le **sponsorizzazioni** non possano esistere in una **raccolta di fondi occasionale** e godere della relativa esenzione da IVA e IRES, trattandosi piuttosto di erogazioni liberali dato che esiste una **sproporzione** tra somma erogata e servizio ricevuto. E' plausibile che la sponsorizzazione non possa godere di esenzione ex art. 143 TUIR, che appare più rivolta al rapporto con il pubblico degli utenti potenziali donatori: valutandone le modalità effettive di esplicazione potrebbe essere compresa tra **le attività connesse**, in quanto l'attività di raccolta fondi è pur sempre un'attività istituzionale, anche per le ONLUS.

8.3.6 – L'organizzazione di servizi a pagamento: a) le convenzioni con gli enti pubblici

L'organizzazione di servizi a pagamento da parte delle associazioni copre i settori più disparati e avviene con varie modalità organizzative, spesso con l'intervento di enti pubblici.

Questi ultimi possono limitarsi ad appoggiare dei progetti rivolti agli utenti finali erogando dei **contributi** oppure possono diventare veri e propri **committenti del servizio**, tramite la stipula di **convenzioni** o, se possibile, di veri e propri **appalti**.

La L. 266/91 e le singole leggi regionali prevedono espressamente che le a.d.v. possano stipulare **convenzioni** con gli enti pubblici.

La Regione E/R ha stilato uno schema tipo di convenzione con le a.d.v. (delibera G.R. 3/4/97 n. 432).

Le convenzioni altro non sono che **contratti** in cui le parti individuano il tipo di servizio, le sue caratteristiche operative, i parametri di controllo e il prezzo. Spesso il confine tra convenzione e appalto è labile e capita che gli enti pubblici usino lo schema della convenzione per superare i problemi legati alla gestione degli appalti di pubblici servizi, con i connessi obblighi di pubblicità e di gara.

I rapporti convenzionati delle a.d.v. con gli enti pubblici vanno accuratamente studiati per capirne il corretto regime fiscale.

Infatti le **convenzioni** possono prevedere lo svolgimento di un servizio contro:

- a) il mero **rimborso delle spese vive** sostenute e documentate, spesso con la fissazione di un tetto massimo per rispettare gli stanziamenti di bilancio dell'ente pubblico;
- b) un **corrispettivo fisso** a prescindere dalla documentazione delle spese sostenute;
- c) un **contributo fisso** come sub b) con l'obbligo di chiedere una **quota di partecipazione agli utenti** di importo stabilito dalla stessa convenzione;
- d) un **rimborso spese documentate** come sub a) con la facoltà di svolgere **liberamente** ulteriori prestazioni indicate in convenzione, se richieste dagli utenti del servizio, ma con le tariffe massime in essa indicate.

Queste prestazioni di servizi spesso integrano, in astratto, i requisiti dell'"impresa commerciale" (abitudine, corrispettivo, organizzazione). Per capirne il regime fiscale vanno

armonizzate al caso specifico più norme agevolative, diverse per quanto riguarda le II.DD. e l'IVA. Per le II.DD. si può fare riferimento a tre grandi classi di agevolazioni:

- a) esenzioni derivanti dal regime ONLUS;
- b) esenzioni derivanti dal regime a.d.v. (-> attività marginali);
- c) esenzioni derivanti dal contenuto sociale della convenzione (ex art. 143, comma 2-bis, lett. B, TUIR).

Per l'IVA si può fare riferimento solo ai principi generali del tributo o all'esclusione soggettiva prevista per le a.d.v. dall'art. 8 della L. 266/91.

a) ***Il mero rimborso spese***

La L. 266/91 indica tra gli introiti delle a.d.v. i "rimborsi derivanti da convenzioni" (art. 5, 1^ comma, lett. F e anche art. 7, 2^ comma). Il D.M. 25/5/95, sulle attività marginali, ribadisce che "non rientrano, comunque, tra i proventi delle attività commerciali e produttive marginali quelli derivanti da convenzioni" (art. 1, 3^ comma)(per il corretto inquadramento di questa norma v. cap. 1).

Su questa linea si muove lo schema tipo di convenzione della Regione E/R sopra citata che prevede espressamente all'art.7: "elencare in **dettaglio** gli eventuali oneri e spese ammessi a **rimborso**, precisando anche l'eventuale quota parte delle spese generali di funzionamento dell'organizzazione che vengono imputate alla convenzione. ... Eventuali spese oggettivamente non documentabili saranno rimborsate su presentazione di apposita dichiarazione firmata dal Presidente dell'organizzazione; l'importo di dette spese dovrà comunque essere **marginale** rispetto alla spesa globalmente rimborsata." Sempre questa Delibera nelle note all'art. 7 sintetizza efficacemente i termini del problema: "l'obbligatorietà della rendicontazione documentata delle spese sostenute ed ammesse a rimborso, oltre che per disposizione delle leggi in materia di volontariato, è anche resa necessaria per obblighi di rispetto delle norme fiscali incidenti. **Si ricorda infatti che anche nell'ambito convenzionale tra Istituzione Pubblica e organizzazioni di volontariato, affinché non vi sia assoggettamento ad imposta, l'eventuale rapporto economico deve essere cosa diversa dal pagamento del prezzo di una prestazione, segno distintivo della 'commercialità'.** Facendo riferimento alla lett. F) dell'art. 5 della L. 266/91, si deve osservare che l'espressione 'rimborsi derivanti da convenzioni', che l'art. 7 della stessa L. 266/91 classifica come 'rimborso spese', nel caso delle organizzazioni di volontariato dovrebbe essere intesa (come vuole l'art. 2, comma 2) come il **recupero di spese effettivamente sostenute per l'esercizio di una attività di carattere sociale, e non già come un corrispettivo di una prestazione, cioè come un ricavo. In quest'ultimo caso non si potrebbero evitare ripercussioni di carattere fiscale.** Da ciò l'obbligatorietà per i soggetti impegnati in rapporti convenzionali di creare le condizioni probatorie più favorevoli per comprovare il rispetto di quanto suddetto."

In sostanza in un rapporto convenzionale che prevede il mero rimborso delle spese vive documentate viene **a mancare il "prezzo" come elemento tipico della vita dell'impresa**, per cui cessa anche il **rischio d'impresa**, inteso come rischio per il gestore dell'attività di non coprire i costi con i ricavi. **Ne deriva che in questo caso l'a.d.v. non esercita attività d'impresa** e non è soggetta agli obblighi fiscali conseguenti (contabilità fiscale, IRES). Ai fini IVA l'a.d.v. è coperta dal fatto che non si tratta di esercizio di impresa, per cui manca il requisito soggettivo ex art. 4 del D.P.R. 633/72, oppure si può invocare l'esclusione da IVA ex art. 8 L. 266/91.

Si ricorda che questa impostazione supera i limiti delle agevolazioni ONLUS che NON riguardano l'IVA, ma solo le imposte dirette (per quanto qui ci riguarda).

Tra i tanti casi possibili si citano i servizi di ascolto telefonico (es. telefono rosa per le donne oggetto di violenza fisica o comunque in difficoltà).

Tuttavia è bene segnalare che, anche in questo caso, in assenza di chiarimenti ufficiali, le amministrazioni pubbliche seguono criteri diversi, spesso all'interno della stessa Regione o Provincia: alcune accettano la semplice rendicontazione, altre richiedono comunque l'emissione di regolare fattura IVA.

b) **Presenza di un corrispettivo fisso**

In questo caso la situazione è più delicata, perché viene a mancare la coincidenza con l'importo esposto nella rendicontazione delle spese vive sostenute.

Se il corrispettivo erogato dall'ente pubblico non eccede i costi di diretta imputazione (come capita quasi sempre), si potrebbe cercare di sostenere (con la **certezza di contestazione** da parte del fisco) che si tratta pur sempre di un'attività svolta con il sistema (sostanziale anche se non formale) del rimborso spese. Se si vuole sostenere questa tesi è bene che l'a.d.v. trattienga ai propri atti un bilancio in cui sia evidenziata questa situazione, in cui compaiano entrate proprie a copertura del disavanzo (es. offerte, liberalità varie, quote dei soci, ecc.).

In via generale si è costretti a ritenere che si tratta di una prestazione di **tipo imprenditoriale**, per cui eventualmente soccorrono una o più delle agevolazioni citate sopra (ONLUS, a.d.v.). Ai fini IVA si può solo invocare l'esclusione per le a.d.v..

Può essere il caso dell'attività di trasporto disabili con veicoli idonei effettuato dall'a.d.v. per conto del Comune con un prezzo onnicomprensivo valido per tutta la durata della convenzione (es. per il tragitto casa/scuola o casa/piscina).

c) **Contributo fisso e quota degli utenti**

In questo caso si tratta di **un'attività d'impresa**, in cui il prezzo del servizio viene **pagato** da due diversi soggetti: l'ente pubblico promotore del servizio e l'utente. In questo caso occorre verificare l'ampiezza delle agevolazioni (ONLUS, a.d.v.).

Ai fini IVA occorre emettere la fattura oppure godere dell'esclusione soggettiva ex art. 8 L. 266/91.

d) **Rimborso spese e attività libere**

In questo caso si tratta, a ben vedere, di **due** attività diverse:

- una in convenzione con l'ente pubblico a regime di rimborso spese;
- l'altra libera (ed eventuale) con prezzo "amministrato".

La prima attività rientra nell'ipotesi già detta sopra sub a) per cui si può sostenere che non siamo di fronte all'esercizio di un'impresa.

La seconda attività è d'**impresa** per cui occorre verificare la possibilità di godere delle varie agevolazioni (ONLUS, a.d.v.). Ai fini IVA occorre emettere la fattura oppure godere dell'esclusione soggettiva delle a.d.v. ex art. 8 L. 266/91.

Si pensi all'a.d.v. ambientalista che gestisce un parco per conto del Comune, con il rimborso delle spese vive, mentre offre agli utenti un servizio di guida naturalistica per un prezzo (pattuito o meno in convenzione). Oppure si pensi all'a.d.v. che gestisce un canile per conto del Comune, che percepisce dagli utenti un prezzo, previsto in convenzione, per le prestazioni di tipo sanitario non ritenute obbligatorie per legge.

8.3.7 – Segue: b) le attività verso gli utenti con o senza contributi pubblici

Si tratta di attività disparate tra cui si citano:

- l'organizzazione di corsi per un pubblico pagante (di lingue, di restauro, d'arte, ecc.);
- l'attività didattica svolta a pagamento nelle scuole;
- il servizio di visite guidate a pagamento per musei o siti archeologici.

Analizzando il **concreto svolgimento** di queste attività si determina se esse costituiscano un'attività commerciale **occasionale** o un'attività **abituale** di "impresa commerciale", anche se svolte con parziale contributo pubblico.

Si segnala che, in questo caso, si esaminano le attività per le quali il contributo pubblico significa solo erogazione di una somma come appoggio al tipo di attività svolta, ma al di fuori delle convenzioni (v. sopra).

Nel caso di **attività commerciali occasionali** non si applica l'IVA e l'utile netto è tassato ai fini IRES come reddito "diverso", senza obblighi contabili. Fanno eccezione a questa regola generale alcuni casi di esenzione da IRES:

- a) attività svolta da associazioni verso i soci, nel regime della "decommercializzazione" ex art. 148 T.U.I.R. (v. sopra);
- b) attività rientrante nel regime ONLUS delle attività istituzionali o direttamente connesse;
- c) prestazioni di servizi di a.d.v. "marginali" (art. 1 lett. E, D.M. 25/5/1995).

Nel caso di **attività d'impresa** si applica l'IVA, l'IRES e vige l'obbligo delle scritture contabili fiscali. Fanno eccezione i seguenti casi:

- a) attività svolta da associazioni **verso i soci**, nel regime della "**decommercializzazione**" ex art. 148 T.U.I.R, per cui non si applicano l'IVA e l'IRES e non si tengono scritture contabili fiscali;
- b) attività svolta verso **non soci dalle ONLUS**, se si tratta di attività istituzionali o direttamente connesse (esenzione valida ai soli fini IRES, mentre l'IVA è dovuta);
- c) attività "**marginale**" svolta dalle **a.d.v.**, con il limite dell'utile netto non superiore al 50% dei costi di diretta imputazione (art. 1, lett. E, D.M. 25/5/95)(l'IVA è applicabile salva la scelta per il regime di esclusione totale ex art. 8 L. 266/91).

8.3.8 – I contributi pubblici e la ritenuta del 4%

I **contributi** erogati da enti pubblici (e anche privati) ad una associazione relativamente ad una attività ritenuta fiscalmente **d'impresa commerciale**, sono potenzialmente ricavi tassabili e sono anche soggetti alla **ritenuta d'acconto** del 4% prevista dall'art. 28 del D.P.R. 600/73.

Non sono soggette a ritenuta del 4% i contributi erogati da enti pubblici o privati nei seguenti casi:

- iniziative sociali convenzionate con enti pubblici ex art. 143, 2^a comma lett. B), TUIR;
- contributi erogati alle a.d.v./ONLUS;
- attività nel settore della musica, balletto e teatro (L. 800/1967);
- contributi erogati alle associazioni sportive dilettantistiche (limitatamente a quelli erogati dal CONI, dalle Federazioni e dagli enti di promozione sportiva);
- contributi per acquisto di beni strumentali.

Successivamente all'entrata in vigore del regime ONLUS è stato modificato l'art. 28 del D.P.R. 600/73 per cui la ritenuta del 4% deve essere applicata sui contributi erogati anche da **enti privati** (es. fondazioni bancarie), oltre che da enti pubblici, sempre per attività d'impresa commerciale. In dottrina si ritiene che per le ONLUS, stante l'**esenzione totale** da IRES degli utili dell'impresa, compete l'esenzione da ritenuta **anche** per i contributi erogati da enti privati.

I contributi sono sempre **esclusi da IVA**, in quanto si tratta di mere cessioni di denaro. Ai fini della tassazione IRES **seguono il regime fiscale** dell'attività d'impresa cui sono collegati, per cui saranno esenti o imponibili secondo i casi.

9 – I REGIMI CONTABILI DELLE ATTIVITA' COMMERCIALI

9.1 – In generale

Gli e.n.c. che esercitano **attività d'impresa commerciale** devono tenere le **scritture contabili** previste:

- dal D.P.R. 600/73 ai fini IRES e IRAP
- dal D.P.R. 633/72 ai fini IVA
- da leggi speciali per i dipendenti/per i rifiuti/ecc.

Per gli e.n.c. l'obbligo di tenuta delle scritture contabili qui esaminate si **limita** al settore commerciale (v. art. 19 DPR 600/73 e artt. 4 e 19ter D.P.R. 633/72). Per le a.d.v./ONLUS si ricorda che le scritture contabili fiscali vanno tenute per intero per il settore "direttamente connesso" e limitatamente ai registri IVA per il settore "istituzionale", fermo restando l'obbligo di avere un bilancio completo.

Le scritture contabili vanno tenute con questi criteri:

- ordinatamente
- senza spazi in bianco
- senza interlinee
- senza trasporti a margine
- senza abrasioni
- le correzioni devono rimanere leggibili
- l'aggiornamento va fatto nei termini di legge (60 gg.)
- vanno scritti o stampati nei termini di legge (entro il termine di presentazione delle relative dichiarazioni fiscali).

Esse vanno conservate fino a quando non sono scaduti i termini per gli accertamenti fiscali (in genere 5 anni, salvo proroghe) o non sono esauriti i gradi del contenzioso.

Come già anticipato esistono **più regimi contabili**, con riflessi sia sulla **quantità e sul tipo di scritture** da tenere che, a volte, sul **calcolo dei valori imponibili**.

9.2 – Il regime ordinario

Il regime ordinario è **obbligatorio** nel caso i ricavi dell'impresa superino il limite annuale di:

- € 516.456,90= per le attività di cessione di beni
- € 309.874,14= per le attività di prestazione di servizi.

Negli altri casi il regime può essere scelto per **opzione**.

Il regime ordinario comporta la tenuta dei seguenti libri contabili (v. DPR 600/73 per le II.DD. e DPR 600/73 per l'IVA):

1. libro giornale
2. libro inventari
3. mastri
4. registro dei beni ammortizzabili (facoltativo)
5. registri iva: acquisti, vendite, corrispettivi.

Sul libro giornale e sul libro inventari vanno applicate due marche da bollo da € 14,62= ogni 100 pagine (le a.d.v. e le ONLUS godono dell'esenzione dal bollo). Gli altri registri, grazie alla recente semplificazione, non vanno più bollati.

Con questo regime:

- a) si redige il **bilancio completo**;
- b) il reddito imponibile viene determinato per **differenza dei** ricavi e dei costi effettivi;
- c) l'IVA si determina per **differenza algebrica** (IVA sulle vendite meno IVA sugli acquisti).

Nel regime ordinario per natura l'IVA è mensile, per gli ordinari per opzione l'IVA può anche essere trimestrale (con aggravio di interessi 1%).

9.3 – Il regime semplificato

Restando **sotto** i limiti di ricavi sopra indicati si può operare nel **regime semplificato**.

I libri contabili da tenere sono

- registri IVA integrati (acquisti, vendite, corrispettivi);
- registro dei beni ammortizzabili (facoltativo).

I libri non vanno bollati.

Con questo regime non si registrano i movimenti finanziari (entrate e uscite), per cui da queste scritture si può derivare solo un conto economico; lo stato patrimoniale può essere derivato dalla contabilità istituzionale dell'associazione.

L'IVA in genere è mensile, ma si può optare per la chiusura trimestrale (con aggravio di interessi 1%).

9.4 – Il regime forfettario art. 145 TUIR

Gli e.n.c. operanti nel regime semplificato o nel regime ordinario per opzione (e quindi che non superano i limiti di ricavi sopra indicati), possono determinare il **reddito d'impresa** con l'applicazione di alcuni **coefficienti**.

Questo regime è:

-- **opzionale**;

-- non tocca il tema degli adempimenti contabili (che restano inalterati);

-- si limita a calcolare il reddito in modo forfettario;

-- non modifica il calcolo dell'IVA che rimane di tipo algebrico.

I parametri sono i seguenti:

a) attività di prestazione di servizi

-- ricavi fino a € 15.493,71= 15%

-- ricavi fino a € 309.874,14= 25%

b) altre attività

-- ricavi fino a € 25.822,84= 10%

-- ricavi fino a € 516.456,90= 15%.

A questo reddito calcolato a forfait vanno **aggiunti** i seguenti proventi (sempre se relativi al settore commerciale) per il loro intero ammontare:

- plusvalenze
- sopravvenienze attive
- dividendi e interessi attivi
- proventi immobiliari.

In sostanza un e.n.c. che abbia un fatturato di € 100.000,00= derivante da prestazioni di servizi (es. sponsorizzazioni) avrebbe un reddito imponibile pari a € 25.000,00=, con l'aggiunta degli altri eventuali proventi sopra indicati. La scelta va quindi effettuata nei singoli casi, valutandone la convenienza.

9.5 – Il regime forfettario della L. 398/91

9.5.1 – Soggetti ammessi, limiti di fatturato e opzione

La L. 398/91 prevede un regime fiscale semplificato che riguarda sia gli **adempimenti contabili** che la determinazione delle **basi imponibili**.

I soggetti ammessi sono alcuni tipi di e.n.c.:

- associazioni sportive dilettantistiche;
- associazioni senza scopo di lucro;
- associazioni pro-loco;
- società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro;
- associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare senza fini di lucro.

Non possono godere di questo regime altre figure tipiche del non profit che non sono giuridicamente delle **associazioni**, come le fondazioni, i comitati, gli enti religiosi.

Il fisco ritiene anche, in modo probabilmente scorretto, che gli enti ammessi a tale regime debbano, comunque, essere all'inizio e mantenere nel tempo la qualifica di **enti non commerciali**. In sostanza un'associazione senza scopo di lucro che sia (o che lo diventi nel tempo) fiscalmente un "ente commerciale" non potrebbe scegliere (o mantenere) questo regime.

I soggetti ammessi non devono superare il limite di **ricavi "commerciali" di € 250.000,00= (al netto di IVA) per anno**, eventualmente con ragguaglio ai mesi di attività se inferiori all'anno, a prescindere dal tipo di attività svolta (prestazione di servizi e/o cessione di beni). I ricavi vanno conteggiati con criterio di "cassa", cioè al momento del loro effettivo incasso: talune voci di "proventi".

Nella determinazione di tale limite non si contano:

- plusvalenze
- proventi esenti o soggetti a ritenuta d'imposta
- proventi detassati ex art. 143 TUIR
- proventi delle raccolte fondi occasionali
- indennità di preparazione e promozione degli atleti venduti.

La **SIAE** affianca gli uffici fiscali per la vigilanza su tutti gli enti operanti nel regime L. 398/91.

L'opzione per questo regime va fatta, secondo i casi:

- **per chi non ha la P.IVA: all'atto dell'apertura della P.IVA**
- **per chi ha già la P.IVA: entro il 31/12 dell'anno precedente.**

L'opzione va fatta inviando una **raccomandata** all'ufficio SIAE competente per territorio. L'opzione va poi **confermata** nella prima dichiarazione annuale dei redditi (quadro VO). L'opzione è valida per **5 anni**, poi si rinnova tacitamente **di anno in anno**. Al termine dei 5 anni (o degli anni successivi) l'opzione può essere **revocata** con gli stessi adempimenti: raccomandata inviata alla SIAE entro il 31/12 per attivare il regime ordinario dall'1/1 successivo e compilazione del quadro VO in dichiarazione dei redditi.

Il regime **cessa in modo naturale** quando, in corso d'anno, l'ente supera il limite di ricavi consentito. Dal mese successivo devono essere rispettati gli adempimenti contabili del regime semplificato o ordinario (in funzione del volume d'affari raggiunto). Per l'anno in cui si verifica il superamento del limite **convivono i due regimi**: l'IVA e l'IRES/IRAP verranno calcolati in parte con il sistema forfetario e in parte con il sistema analitico.

9.5.2 – Le scritture contabili fiscali

L'unico registro fiscale da tenere è il **registro dei corrispettivi** per i soggetti forfetari previsto dal D.M. 11/2/97, che non va più bollato.

Si tratta dell'adattamento a questi enti di un registro pensato per altri soggetti, per cui non va compilato con tutti i dati in esso richiesti.

Il registro va compilato con riferimento alle sole operazioni attive (fatture emesse, biglietteria per partite, ecc.) per ogni mese, con una unica annotazione riepilogativa di tutti gli incassi commerciali, divisi per aliquota IVA.

9.5.3 – Fatture di acquisto e di vendita

Le fatture di acquisto vanno solamente **conservate** e **numerate** progressivamente per data di arrivo, senza obbligo di annotazione nel registro visto sopra. La numerazione delle fatture riparte da 1 per ogni anno solare.

Le fatture attive vanno redatte su carta intestata, in due copie, e vanno numerate progressivamente per anno solare. Una copia va consegnata al cliente e una rimane agli atti dell'associazione. La SIAE può chiedere copia delle fatture per fini di controllo.

Occorre fare attenzione **all'aliquota IVA** applicabile per i vari servizi prestati o per i prodotti ceduti:

- esenzione ex art. 10 D.P.R. 633/72 (prestazioni socio-assistenziali e sanitarie);
- 4% (generi alimentari);
- 10% (biglietterie sportive e culturali);
- 20% (sponsorizzazioni).

Nel caso di vendita di prodotti a soggetti diversi dai privati (altre aziende) l'emissione immediata della fattura esonera dell'emissione del documento di trasporto.

9.5.4 – Ricevute e scontrini fiscali

Ai sensi del D.P.R. 21/12/96 n. 696, art. 2, punto hh), l'associazione che opera in regime L. 398/91 è **esonerata** dall'obbligo di emettere gli scontrini e le ricevute fiscali. Ne deriva che **non** vi è l'obbligo di installare il registratore di cassa fiscale.

Si segnala che le associazioni in regime L. 398/91 sono **esonerate** dall'installazione delle **biglietterie automatizzate**, potendo continuare ad utilizzare i biglietti SIAE, se disponibili, o procurandosi altri tipi di biglietti.

9.5.5 – Versamenti IVA

L'associazione versa l'IVA con riferimento ad ogni **trimestre solare** (per obbligo), **senza** aggravio di interessi. Le date di pagamento sono:

- 16/5 (cod. 6031)
- 16/8 (cod. 6032, data sempre soggetta a spostamento alla settimana successiva a Ferragosto)
- 16/11 (cod. 6033)
- 16/2 (cod. 6034).

L'IVA da versare è determinata in percentuale dell'IVA incassata, con le seguenti differenziazioni:

- IVA da biglietteria o da vendite 50%
- IVA da sponsorizzazioni 90%.

L'associazione **non** può recuperare in modo analitico l'IVA sugli acquisti relativi al settore "commerciale", in quanto inglobata nella detrazione forfetaria sopra indicata.

Dato questo meccanismo forfetario di pagamento dell'IVA l'associazione è **esonerata** dalla presentazione della **dichiarazione IVA annuale e della comunicazione dati annuale**.

In quanto titolare di P.IVA l'e.n.c. deve pagare l'IVA, le altre imposte ed i contributi tramite il sistema "F24 telematico".

9.5.6 – IRES e IRAP

L'associazione è tenuta a presentare la dichiarazione dei redditi per pagare l'IRES e l'IRAP.

L'IRES relativa all'impresa commerciale si paga su un imponibile calcolato in misura pari al **3%** dei ricavi dichiarati, aggiungendo l'intero importo delle **plusvalenze**. L'aliquota IRES è pari al 27,5%.

L'IRAP si paga su un imponibile che comprende il reddito d'impresa calcolato come detto sopra e le retribuzioni o i compensi erogati a terzi; ad esso va aggiunto l'eventuale imponibile relativo al "settore istituzionale".

L'aliquota IRAP è pari al 3,9%, salve le riduzioni o esenzioni per le a.d.v./ONLUS deliberate dalle singole Regioni.

Sia l'IRES che l'IRAP si pagano con versamenti a saldo e in acconto.

9.5.7 – Calcolo di convenienza per la scelta del regime contabile

Si segnala che la scelta del regime contabile ex L. 398/91 va fatta considerando:

- a) il mancato recupero analitico dell'IVA sugli acquisti (potenzialmente penalizzante per chi ha molti beni strumentali adibiti all'attività d'impresa);
- b) l'ammontare dell'IRES/IRAP, in genere più basso rispetto agli altri regimi;
- c) il minor costo relativo alla tenuta di una contabilità fiscale molto ridotta;

d) il vincolo derivante dal carattere pluriennale delle opzioni per i regimi forfetari.

Esempio

Un'associazione che fattura € 20.000,00= + IVA 20% € 4.000= per inserzioni pubblicitarie sul proprio giornalino pagherà le seguenti imposte:

IVA	4.000,00 x 50% =	€ 2.000,00=
IRES	20.000,00 x 3% x 27,5% =	€ 165,00=
IRAP	(20.000,00 x 3% - 7.350,00) x 3,9% =	€ 0,00=
TOTALE		€ 2.165,00=

A fronte dell'incasso lordo di € 24.000,00= vi sono spese per imposte per € 2.165,30=. L'IRAP è azzerata dalla deduzione fissa.

10 – FUND RAISING E AGEVOLAZIONI VARIE

10.1 - In generale

Oltre agli apporti dei soci ogni associazione ha necessità di reperire da terzi fondi per le proprie attività, per i quali può attingere, in via di prima approssimazione, da due grandi aree: quella **pubblica** e quella **privata**.

Nell'area pubblica varie **norme** (bandi vari, leggi, regolamenti, ecc.) prevedono la concessione da parte della UE, dello Stato, di Regioni, di Comuni o di altri enti pubblici di **contributi** a fronte di progetti di vario genere.

Si veda, ad esempio, l'operatività a livello nazionale del "Fondo per il Volontariato" per l'acquisto di beni strumentali, anche tramite il nuovo meccanismo del "credito d'imposta"; i fondi dell'8 per mille a gestione statale; i fondi previsti da singole leggi di natura sociale/assistenziale, ecc..

Inoltre abbiamo già visto che gli enti pubblici possono sostenere le associazioni anche stipulando **convenzioni** per l'attivazione di servizi aventi rilievo sociale, garantendo il pagamento di un rimborso o di un corrispettivo.

Nell'ambito privato si possono inserire i contributi erogati dalle ex Fondazioni Bancarie e anche dagli stessi Centri di Servizio per il Volontariato, che possono sostenere progetti di intervento sociale.

In genere si ritiene che le associazioni siano **troppo dipendenti dal finanziamento pubblico**, con il rischio di diventare subalterni all'ente pubblico e di essere utilizzati soprattutto per contenere i costi dei servizi sociali.

Per questi motivi anche in Italia si sta facendo strada una disciplina di **"marketing sociale"** che tende a svincolare le associazioni da questo rapporto troppo stretto con l'ente pubblico, rivolgendosi ad altri potenziali finanziatori privati, siano essi le imprese o il pubblico in genere, utilizzando i canali più disparati. Si cerca perciò di adattare al nostro contesto economico e sociale i metodi usati dagli enti non profit di tradizione anglosassone, come l'uso del "cause related marketing", che abbina una causa etica al messaggio commerciale.

Si vedano l'esperienza di **SODALITAS** a Milano (www.sodalitas.it), nata dalla collaborazione di vari enti di volontariato con alcune grandi organizzazioni del mondo imprenditoriale lombardo, e della **FUND RAISING SCHOOL** attiva presso il polo universitario di Forlì (www.fundraisinglab.com), ove è anche attivo un corso di laurea breve nel settore cooperativo e del non profit.

In questo limitato ambito della raccolta fondi da imprese e da privati alcune leggi fiscali sono intervenute per concedere agevolazioni ai soggetti donanti in funzione incentivante. Anche in questo settore siamo di fronte ad una **legislazione non coordinata** per cui talune regole riguardano tutte le associazioni, mentre la maggior parte di esse si indirizza a specifici ambiti come le ONLUS, le associazioni sportive dilettantistiche, le a.p.s., ecc..

I risultati di tali norme sono ancora oggi **insoddisfacenti** sul piano normativo e **scarsi** sul piano economico, ma si tratta di una materia che subirà certamente forti mutamenti nel corso dei prossimi anni.

Nel seguito daremo alcuni cenni alle principali norme in materia, dividendole per la tipologia dei soggetti agevolati.

10.2 – Le offerte per le ONLUS previste dal D.LGS. 460/97

10.2.1 – In generale

La L. 266/91 sul volontariato aveva delegato il legislatore ordinario ad introdurre forme di incentivazione fiscale per le offerte elargite alle a.d.v.. Tale delega era caduta nel nulla per via delle note condizioni della finanza pubblica e per mancanza di sensibilità da parte del legislatore stesso.

L'art. 13 del D.LGS. 460/97 ha in seguito disciplinato la materia introducendo la deducibilità ai fini fiscali delle offerte raccolte dalle **ONLUS** (comprese le a.d.v. iscritte, nei limiti introdotti dal D.L. 185/2008), con limiti e criteri diversificati in funzione del soggetto erogante.

Si sottolinea che la deducibilità fiscale delle erogazioni liberali (sia in denaro che in merce) è vincolata alla permanenza della qualifica di ONLUS: in caso di decadenza da tale qualifica l'a.d.v. ed i suoi amministratori incorreranno nelle sanzioni previste dal decreto stesso che sono:

- la multa da € 1.032,91= a € 6.197,48=;
- la solidarietà nel rimborso dell'agevolazione fiscale goduta dai terzi (oltre alle sanzioni e agli interessi) (art. 28 del D.LGS. 460/97).

Le associazioni che non hanno la qualifica di ONLUS non possono godere del regime delle offerte detassate qui esaminato.

Inoltre si ricorda che le erogazioni liberali sono le offerte date **senza alcun contraccambio** da parte dell'ente non profit.

Le regole qui esposte sono alternative a quelle previste per le donazione in regime “+ dai – versi” ex D.L. 35/2005 (v. oltre).

10.2.2 - Le offerte da persone fisiche

Le persone fisiche possono contribuire ai bisogni delle a.d.v./ONLUS in due modi:

- a) con il loro lavoro di volontari, spontaneo e gratuito;
- b) con offerte in denaro.

Concentrandoci sul secondo caso si sottolineano i seguenti punti.

a) Ammontare e risparmio fiscale

Le erogazioni liberali in denaro godono della detrazione del 19% ai fini IRPEF, per offerte di importo non superiore a € **2.065,83=**, per ogni anno solare, indipendentemente dal numero delle ONLUS destinatarie dei fondi.

Ciò significa che le eventuali erogazioni effettuate in misura superiore al limite consentito non godono dell'agevolazione fiscale, per la parte eccedente tale limite.

Il fisco ha confermato che le **quote associative** versate dai soci alle a.d.v./ONLUS non rientrano tra le liberalità che fruiscono di questa agevolazione fiscale, in quanto non si tratta di liberalità, ma dell'adempimento di un obbligo previsto dallo statuto o dalla delibera del competente organo sociale.

In sostanza il privato che eroga € 1.000,00= risparmierà € 190,00= di IRPEF, per cui il suo esborso netto sarà pari a € 810,00=.

Occorre fare attenzione che si tratta di **una detrazione dall'imposta e NON dal reddito**. Per cui se un cittadino, per ipotesi, non ha alcuna imposta nella sua dichiarazione dei redditi (caso raro ma possibile di chi ha solo redditi **esenti** o **redditi di capitale** tassati alla fonte

in via definitiva) o ha un'imposta molto bassa (es. pensionati con altri redditi esenti), non potrà di fatto godere (in tutto o in parte) del risparmio fiscale.

b) Modalità di erogazione

La legge, per ovvi motivi di controllo, prevede espressamente che le erogazioni liberali in denaro per godere della detrazione fiscale devono **essere effettuate esclusivamente tramite movimento bancario o postale** (bonifici, assegni intestati, versamenti sul conto) **o con l'uso di carte di credito e strumenti simili**.

Questo vincolo procedurale impedisce di fatto di considerare offerte detassate quelle che vengono raccolte presso i cimiteri o presso altri luoghi pubblici in occasione di ricorrenze, salvo che non si tratti di offerte fatte con assegni.

E' opportuno che l'ONLUS rilasci una ricevuta da cui si rilevino almeno i seguenti dati:

- la sua qualifica di ONLUS;
- il riferimento che l'offerta è fatta nel regime ex art. 13 del D. LGS. 460/97.

c) Vincoli specifici per le a.d.v.

Si ricorda che l'art. 6, 7^a comma, della L. 266/91 impone alle a.d.v. di tenere agli atti l'elenco nominativo dei soggetti che hanno erogato contributi. Sarà sufficiente tenere un registro o anche un apposito bollettario a madre e figlia ove indicare la cifra ricevuta e i dati identificativi del benefattore.

Si ricorda che la voce "contributi da privati" va obbligatoriamente esposta in bilancio, essendo una delle entrate tipiche previste dall'art. 1, lett.b), della L. 266/91.

d) Versamenti collettivi

L'Agenzia delle Entrate, in risposta ad uno specifico quesito posto da una Unione Industriali, ha chiarito che possono essere ammesse alla detrazione anche le **offerte effettuate in gruppo dai dipendenti di aziende**, tramite il datore di lavoro, con le seguenti modalità (si tratta della donazione del valore di 1 ora di lavoro)(ris. 441/E del 17/11/2008):

ADEMPIMENTI DEL DIPENDENTE
Rilascia al datore di lavoro una dichiarazione in cui:
--autorizza il datore di lavoro a trattenere la somma pattuita (nel caso specifico si trattava del valore di 1 ora di lavoro)
--indica il mese di paga su cui effettuare la trattenuta
--indica la ONLUS a cui effettuare il versamento
--delega il datore di lavoro ad effettuare il bonifico cumulativo
ADEMPIMENTI DEL DATORE DI LAVORO
--trattiene la somma pattuita dal mese di retribuzione, indicando sulla busta paga la causale "erogazione liberale da versare a favore della ONLUS PINCO PALLO"
--effettua il bonifico cumulativo alla ONLUS, specificando nella causale:
1) erogazione effettuata per conto dei dipendenti mandanti;
2) il numero dei dipendenti mandanti;
3) il mese di riferimento della trattenuta;
--per ogni versamento invia alla ONLUS beneficiaria un elenco in duplice copia contenente:
1) i nominativi dei dipendenti mandanti;
2) l'importo trattenuto e versato per conto di ogni dipendente;
3) il mese di riferimento della trattenuta;
4) la somma totale versata;
5) gli estremi del bonifico;
--rilascia a ciascun dipendente una attestazione con:

1) denominazione della ONLUS beneficiaria;
2) data e importo totale del bonifico;
3) importo trattenuto al singolo dipendente;
4) dichiarazione di avere effettuato il bonifico (anche) per suo conto a titolo di erogazione liberale;
--in sede di conguaglio ai fini IRPEF riconosce ad ogni singolo dipendente la detrazione IRPEF 19% sulla somma a lui trattenuta;

ADEMPIMENTI DELLA ONLUS BENEFICIARIA
--restituisce al datore di lavoro una copia dell'elenco firmato per ricevuta.

In astratto i criteri che reggono questa procedura possono essere utilizzati anche da altri soggetti (non datori di lavoro) che vogliano effettuare un **bonifico collettivo** ad una ONLUS (tralasciando le operazioni di conguaglio IRPEF tipiche di un datore di lavoro). Nei fatti essa appare però molto macchinosa, per cui i relativi costi (anche solo in termini di tempi) appaiono superiori ai benefici per i singoli donatori.

10.2.3 - Le offerte da enti

Le regole esposte al paragrafo precedente **valgono** anche per le erogazioni liberali in denaro effettuate alle ONLUS da parte di **enti** quali:

- a) società semplici;
- b) enti non commerciali, residenti o non residenti in Italia;
- c) società ed enti commerciali non residenti in Italia.

Si tratta, in sintesi, di contributi elargiti da soggetti che sono fiscalmente parificati ai privati, quali altre associazioni, riconosciute o meno, fondazioni, altri enti morali, sia privati che pubblici (es. le Parrocchie), e simili. Anche in questo caso per godere effettivamente dell'agevolazione (detrazione ai fini IRES del 19% dell'offerta erogata nel limite di legge di € 2.065,83=) occorre che l'ente donante esponga nella propria dichiarazione dei redditi un'IRES capiente.

10.2.4 - Le offerte per le O.N.G.

Per le O.N.G. (organizzazioni non governative riconosciute dal Ministero degli Affari Esteri), che sono ONLUS di diritto, è rimasta in vigore anche la possibilità di ottenere erogazioni liberali da **persone fisiche** e da **enti morali** prevista dall'art. 10, 1 comma, lett. g), del TUIR.

Tale norma prevede la deduzione dei contributi erogati alle O.N.G. nel limite massimo del **2% del reddito complessivo** dichiarato.

Si noti che tali contributi godono di **una deducibilità dal reddito complessivo** e non di una detrazione d'imposta fissa al 19%, come per le altre a.d.v./ONLUS.

Ciò significa che, per le persone fisiche, il risparmio fiscale è legato all'aliquota marginale IRPEF gravante sullo scaglione di reddito più alto e che sarà sempre superiore al 19%.

Il D.LGS. 460/97 ha previsto che il regime delle offerte con detassazione per le O.N.G. sia alternativo a quello delle ONLUS, nel senso che il soggetto erogante non può duplicare le offerte alla stessa O.N.G. prima usufruendo del plafond della lett. g) e poi, in aggiunta, godere della detrazione del 19%, ma deve optare o per l'una o per l'altra possibilità.

10.2.5 - Le offerte da imprese

10.2.5.1 - In generale

Le imprese possono aiutare le a.d.v./ONLUS con modalità differenti che saranno esaminate separatamente.

Si sottolinea che l'erogazione deve essere fatta da un soggetto che, ai fini fiscali, produce **reddito d'impresa**. Si tratta, in linea di massima, delle ditte iscritte al **Registro Imprese** tenuto dalla Camera di Commercio, qualunque sia la loro forma giuridica: ditta individuale, impresa familiare, società di persone, società di capitali, cooperative e consorzi. Oltre a questi casi possono

produrre reddito d'impresa anche i seguenti soggetti, se gestiscono attività ritenute commerciali ai fini fiscali: associazioni (es. quelle sportive) e fondazioni, enti pubblici, enti religiosi.

Restano quindi esclusi tutti i **professionisti** (avvocati, medici, ecc.) per i quali vale solo la regola vista sopra per i soggetti **privati** in genere.

10.2.5.2 - Le offerte in denaro

L'art. 100, comma 2^a, lett. H, del T.U.I.R. permette alle imprese di dedurre dal proprio reddito d'impresa imponibile **"le erogazioni liberali in denaro per importo non superiore a € 2.065,83= o al 2% del reddito d'impresa dichiarato, a favore delle ONLUS"**.

L'impresa può versare ad una o più ONLUS, per ogni esercizio (non necessariamente coincidente con l'anno solare), un importo pari a € 2.065,83= o, se superiore, pari al 2% del reddito d'impresa dichiarato.

L'importo di € 2.065,83= copre già un reddito d'impresa di € 102.291,38=, per cui la possibilità di eccedere tale cifra esiste solo per quelle imprese che hanno un reddito superiore a tale importo. L'erogazione fino al limite dell'importo fisso è deducibile anche in caso di reddito negativo.

Per evitare fenomeni di elusione da parte di alcune tipologie di ONLUS (in particolare quelle che hanno ottenuto la personalità giuridica), la legge prevede che le imprese non possono dedurre questo nuovo tipo di erogazione liberale in presenza di erogazioni già previste e disciplinate dalle lettere a)-b) dell'art. 100 del T.U.I.R. per gli stessi soggetti.

Trattandosi di **deduzione dal reddito** (come se fosse un costo aziendale), il risparmio fiscale è variabile in funzione dell'inquadramento giuridico dell'impresa.

Le imprese individuali e le società di persone avranno un risparmio in termini di IRPEF variabile per scaglioni di reddito imponibile, mentre le società di capitali avranno un risparmio ai fini IRES/IRAP pari al 31,4% della somma erogata.

Ai fini IRAP queste erogazioni liberali erano indeducibili fino al 31/12/2007, mentre per quelle effettuate dall'1/1/2008 sono:

- a) deducibili per le imprese in regime IRES (srl, spa, coop);
- b) deducibili per le altre imprese (snc, sas, imprese individuali) in contabilità ordinaria che optino per la tassazione IRAP in base al bilancio;
- c) indeducibili per le altre imprese in contabilità semplificata.

La legge non prevede espressamente che l'erogazione avvenga con i mezzi bancari o postali sopra indicati per i privati e gli enti, anche se si reputa opportuno, per motivi di cautela, procedere con gli stessi criteri.

Le a.d.v. hanno gli stessi vincoli visti sopra per le offerte provenienti dalle persone fisiche e dagli enti: elenco nominativo e rappresentazione in bilancio.

10.2.5.3 - Le offerte in merce

L'art. 13 del D.LGS. 460/97 ha disciplinato la donazione di merci alle ONLUS da parte delle imprese.

I dati generali della norma sono i seguenti, tenendo conto anche delle modifiche apportate dalla L. 244/2007, con decorrenza dall'1/1/2008:

TIPI DI BENI	Solo beni merce
TIPI MERCI	a) Derrate alimentari e prodotti farmaceutici b) Altre merci non di lusso
CARATTERISTICHE	Merci non più commerciabili
LIMITI PER L'AZIENDA	Merci a): no limiti Merci b): ≤ 5% reddito d'impresa dichiarato

REGIME FISCALE PER L'AZIENDA	<ul style="list-style-type: none"> • IRPEF/IRES: non rilevano • IVA: <ul style="list-style-type: none"> --prodotti farmaceutici: esenti IVA --derrate alimentari e altre merci non di lusso: fuori campo IVA
DOCUMENTI CONSEGNA	<ul style="list-style-type: none"> • Impresa: <ul style="list-style-type: none"> --emissione di d.d.t. --comunicazione al fisco • ONLUS: <ul style="list-style-type: none"> --dichiarazione sostitutiva di atto notorio

a) Tipi di merce

L'agevolazione riguarda solo ed esclusivamente la donazione di **merci**, cioè **di beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa**, con esclusione dei **beni strumentali**.

Si tratta quindi di una classificazione **variabile** in funzione del settore produttivo in cui si colloca l'azienda e non in base alle caratteristiche intrinseche del bene. In sostanza questo regime non si applica alla donazione di beni strumentali.

Le merci sono divise in **due** gruppi:

- a) **derrate alimentari e prodotti farmaceutici**;
- b) **altre merci non di lusso**.

L'unico riferimento normativo alle merci "di lusso" potrebbe essere l'elenco contenuto nella tabella B), allegata al D.P.R. 633/72, fra cui si segnalano: lavori in platino, pelli da pellicceria, vini spumanti fermentati in bottiglia, tappeti e guide fabbricati a mano originari dell'oriente, dall'estremo oriente e dal nord africa. Sul punto si attendono chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Entrambi i gruppi di merci si devono trovare in condizioni tali da **non consentirne un normale utilizzo nel circuito commerciale**.

Per il primo gruppo, la norma pone la condizione che si tratti di merci che vengono donate "in alternativa alla usuale eliminazione dal circuito commerciale".

La Relazione Ministeriale al D.LGS.460/97 precisa che "la disposizione si applica limitatamente alle derrate alimentari e ai farmaci che, per difetto di confezionamento o altre cause non compromettenti il loro valore intrinseco, si è soliti escludere dal circuito commerciale".

Per il secondo gruppo, con la modifica intervenuta dall'1/1/2008 ex L. 244/2007, il nuovo testo della norma precisa che le merci devono presentare "imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che pur non modificandone l'idoneità di utilizzo non ne consentono la commercializzazione o la vendita, rendendone necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione".

La L. 25/6/2003 n. 155 (c.d. "legge del buon samaritano") prevede che le **ONLUS** "che effettuano, a fini di beneficenza, distribuzione gratuita agli indigenti di **prodotti alimentari**, sono equiparati, nei limiti del servizio prestato, ai **consumatori finali**, ai fini del corretto stato di conservazione, trasporto, deposito e utilizzo degli alimenti.". La norma serve per escludere la responsabilità delle aziende donanti per lo **stato di conservazione del prodotto**, una volta avvenuta la consegna alla ONLUS. Questa responsabilità costituiva un forte deterrente per le aziende, specie per i casi di prodotti facilmente deperibili e/o alterabili nel caso non fossero trasportati o conservati con le tecniche del caso. Compete alla ONLUS verificare che gli alimenti siano ancora salubri e utilizzabili per gli indigenti, destinatari finali del loro servizio.

b) Limiti della donazione per l'impresa

Il limite alla donazione di merce è diversificato in funzione del **tipo**:

-derrate alimentari -prodotti farmaceutici	nessun limite
altre merci non di lusso	costo specifico non superiore al 5% del reddito d'impresa dichiarato.

In caso di reddito negativo la donazione delle altre merci non di lusso non è pertanto deducibile.

c) Regime fiscale della donazione per l'impresa

Per le imprese il regime fiscale applicabile alle donazioni di merci è il seguente.

a) Ai fini delle Imposte sui Redditi:

-- le donazioni di merci non costituiscono ricavi tassabili;

b) Ai fini IVA:

-- le donazioni di **prodotti farmaceutici** sono operazioni **esenti** da IVA (art. 10, punto 12, D.P.R. 633/72). Va emessa la fattura con l'indicazione di tale norma e della qualifica di ONLUS del ricevente; occorre effettuare la rettifica della detrazione IVA ai sensi dell'art. 19bis-2 del DPR 633/72;

--le derrate alimentari e le altre merci non di lusso sono considerate **distrutte**, quindi fuori campo IVA, **senza** obbligo di emissione di fattura o di effettuare alcuna rettifica della detrazione IVA.

Tale regime di "distruzione" deriva in parte dall'art. 6, 15^a comma, L. 133/1999, per cui "i prodotti alimentari non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per carenza o errori di confezionamento, di etichettatura, di peso o per altri motivi similari nonché per prossimità della data di scadenza, ceduti gratuitamente ... (alle ONLUS) ... e da questi ritirati presso i luoghi di esercizio dell'impresa si considerano distrutti agli effetti dell'IVA.". Di tali "difetti" dei prodotti occorre fare menzione nei documenti relativi alla donazione. Per le altre merci non di lusso il regime è ora previsto dal nuovo testo dell'art. 13, D. LGS. 460/97, come modificato dalla L. 244/07.

E' da segnalare che, per le imprese, dall'1/1/2008 la donazione delle **altre merci non di lusso** non fa più cumulo con le eventuali donazioni in denaro alle ONLUS (v. Agenzia Entrate circ. 26/2008 e 254/2008). Tale regime di favore dovrebbe essere applicabile anche alla donazione di derrate alimentari e di prodotti farmaceutici, visto che si tratta comunque di merci destinate a fini di solidarietà. La lettera della norma e il testo delle pronunce del fisco non consentono di effettuare interpretazioni estensive: sul punto si attendono ulteriori chiarimenti.

d) Modalità della donazione

Le modalità della donazione sono disciplinate **sia dal D.LGS. 460/97 che dal D.P.R. 441/97**.

1) L'impresa deve inviare una **raccomandata a.r. all'Agenzia delle Entrate** prima di effettuare ogni singola donazione. Nel caso di donazione di merci per importo unitario superiore a € 5.164,57= la raccomandata va inviata **anche** al locale comando della Guardia di Finanza. Tale raccomandata non è obbligatoria (ancorchè consigliabile) per le **cessioni di beni facilmente deperibili** e di **modico valore** (tali sono stati ritenuti, ad esempio, le confezioni di yogurt), sempre se contenute nel limite di € 5.164,57=, per importi superiori la raccomandata va inviata anche se si tratta di prodotti deperibili (v. Agenzia Entrate ris. 46/2002).

2) La raccomandata (se necessaria) deve **pervenire** (N.B.: fa fede la data di arrivo) agli uffici fiscali sopra indicati **almeno 5 giorni prima** della consegna della merce alla ONLUS.

3) La raccomandata deve contenere i seguenti dati:

- data, ora e luogo di inizio del trasporto

- luogo di destinazione finale del trasporto
- valore complessivo della merce ceduta, sulla base del costo di acquisto o di produzione (= valore d'inventario)
- natura, qualità e quantità della merce donata (è necessario inserire il "difetto")
- dati identificativi sia della ditta mittente che della ONLUS ricevente.

4) Il trasporto deve essere documentato dal **D.D.T.** (documento di trasporto).

5) Entro il giorno 15 del mese successivo la ditta deve annotare sui **registri IVA** (o su un apposito prospetto) la qualità e quantità (anche se la legge non lo prevede espressamente si consiglia di indicare anche il costo specifico per verificare il rispetto del limite massimo ove previsto) della merce donata nel corso del mese precedente.

6) La ONLUS deve rilasciare alla ditta **una dichiarazione sostitutiva** di atto notorio ex art. 21 D.P.R. 445/2000 con la quale dichiara:

- la corrispondenza della natura, qualità e quantità della merce ricevuta ai dati contenuti nel D.D.T.
- il proprio impegno ad utilizzare direttamente i beni in conformità alle finalità istituzionali.

La dichiarazione va firmata dal Presidente della ONLUS o, in mancanza, dalla persona a ciò delegata dal Consiglio Direttivo, in quanto si tratta di dichiarazione che coinvolge la responsabilità dell'associazione, anche sotto il profilo patrimoniale.

La ONLUS deve realizzare **l'effettivo utilizzo diretto** della merce ricevuta: potrà darla ai terremotati, ai poveri, oppure potrà utilizzarla per organizzare vendite di beneficenza (banchetti in piazza e simili) per impiegarne poi il ricavato in opere di solidarietà. Questi beni non possono essere ulteriormente immessi sul mercato "normale".

La legge non indica precisi **termini temporali** di scadenza di tale obbligo di utilizzo, ma si consiglia di farlo in tempi brevi e, in ogni caso, di tenere agli atti qualche documento che attesti l'avvenuto utilizzo delle merci (dichiarazioni dei riceventi, fotografie, articoli di giornale, ecc.).

Si tenga presente che la violazione di tale obbligo comporta la decadenza della ONLUS dal godimento di tutte le agevolazioni fiscali, ivi compreso l'obbligo di risarcire il fisco per le imposte non versate dalla ditta che ha effettuato la donazione.

Per le vendite a stock si veda oltre.

10.2.5.4 - Le offerte in lavoro

Le imprese possono altresì aiutare le a.d.v./ONLUS distaccando il **proprio personale dipendente** (art. 65, 2^a comma, lett. I, del T.U.I.R.).

Si rinvia all'apposita dispensa sulle prestazioni di lavoro.

10.2.5.5 - Le offerte in pubblicità progresso

Per regola generale le prestazioni di servizi effettuate dalle imprese, anche se non retribuite, devono **scontare l'IVA sul loro valore normale**. Fa eccezione a questa regola la c.d. "pubblicità progresso", ovvero "le operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguono finalità educative, culturali ...". Tale eccezione è stata estesa alla pubblicità effettuata per conto delle ONLUS. Si ribadisce che si deve trattare di una prestazione effettuata dalle agenzie a **titolo gratuito**.

10.2.5.6 - Esempi

Si riportano:

- lettera di una ditta per la donazione di merci
- autocertificazione della ONLUS.

^^^

GIGI s.r.l.
Supermercato alimentari
Corso Mazzini n. 19 - Faenza
P.IVA 01013430390

Faenza, 20 FEBBRAIO 2008

Spett.
AGENZIA DELLE ENTRATE
Ufficio di Faenza
Viale delle Ceramiche 45
FAENZA

Spett.
COMANDO BRIGATA VOLANTE
GUARDIA DI FINANZA
Via Laghi n. 76
FAENZA

E P.C. Spett.

Associazione AMICI DELL'AFRICA-ONLUS
Corso Garibaldi n. 19
FAENZA

Raccomandate a.r.

Oggetto: donazione merci a ONLUS

Spett. Uffici,
con la presente vi comunichiamo che, ai sensi dell'art. 13, comma 2, del D.LGS. 460/97, intendiamo donare una partita di merci all'associazione AMICI DELL'AFRICA che gode dei requisiti ONLUS.

Si segnalano i seguenti aspetti.

- 1) Le merci sono di nostra proprietà e non sono più commerciabili in quanto **(indicare una motivazione: es. presentano difetti di confezionamento, sono prodotti non più in assortimento, ecc.)**.
- 2) Il trasporto avverrà a cura dell'associazione ricevente in data 2 MARZO 2008, con inizio alle ore 8.30.
- 3) Luogo di destinazione: la sede dell'associazione.
- 4) La merce ha un valore complessivo, sulla base del costo d'acquisto, pari a € 6.000= (seimila).
- 5) Descrizione della merce:
 - n. 500= confezioni di ...
 - n. 100= pacchi di ...
 -
- 6) L'ONLUS ricevente è l'associazione AMICI DELL'AFRICA con sede in Faenza Corso Garibaldi 19, c.f. 900012340390.

Distinti saluti.

GIGI s.r.l.

NOTE:

- Le raccomandate devono pervenire agli Uffici almeno 5 giorni prima del trasporto.

- Occorre indicare un difetto del prodotto, altrimenti scattano i limiti di valore della deducibilità.
- Occorre indicare il dettaglio delle merci.

^^^

AUTOCERTIFICAZIONE (rilasciata ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. 445/2000)

Io sottoscritto CERICOLA TIZIANO nato a Mirandola l'11/9/58 residente in Faenza via V. Calamelli n. 76, in qualità di Presidente e legale rappresentante dell'associazione AMICI DELL'AFRICA-ONLUS con sede in Faenza corso Garibaldi n. 19 dichiaro quanto segue:

- 1) di avere effettivamente ricevuto in donazione dalla ditta GIGI SRL di Faenza tutte le merci indicate nel DDT n. 108 del 02/03/2008 emesso dalla stessa ditta;
- 2) ci impegniamo ad utilizzare direttamente le merci ricevute in conformità alle nostre finalità istituzionali.

La presente dichiarazione viene resa alla ditta GIGI s.r.l. ex D.LGS. 460/97 e D.P.R. 441/97.

Si allega fotocopia della carta di identità.

Data e firma.

10.2.5.7 – Le vendite a stock

Può capitare che talune aziende vogliano donare alla associazione le loro **merci obsolete**, ma che non intendano avvalersi della procedura formale di donazione vista in precedenza per le ONLUS o che manchi addirittura la qualifica di ONLUS dell'associazione ricevente.

In taluni casi, per ovviare a questi ostacoli, si può valutare la possibilità di usare la procedura della **vendita alla associazione (ONLUS o meno) di beni "a stock"**, consistente nella vendita in blocco di merci a prezzo fisso, anche simbolico, (sia unitario che a forfait), notevolmente ridotto rispetto al valore normale.

In tali casi l'azienda deve seguire una particolare procedura, prevista dal D.P.R. 441/97:

a) emissione della fattura (anche se si tratta di un negozio con registratore di cassa);

b) emissione del D.D.T. con indicazione di:

--natura e quantità dei beni

--sottoscrizione dell'acquirente che attesta la ricezione dei beni

--nella copia che rimane all'azienda indicare l'ammontare complessivo del costo di acquisto della merce o del suo valore di inventario (la mancata indicazione di tale valore comporta la presunzione di vendita sulla base del valore normale della merce).

Per talune aziende (commercio al dettaglio di abbigliamento, calzature e accessori) tali dati servono anche per attenuare i ricavi presunti richiesti dagli studi di settore.

E' ovvio che l'associazione ricevente deve effettivamente **pagare la fattura** (in genere di scarso importo) e deve usare tali merci per i propri **fini istituzionali** (darli ai poveri, effettuare pesche di beneficenza e simili). Nel caso l'associazione intendesse curarne la successiva rivendita a terzi, si tratterebbe di un'attività "commerciale" di vendita di prodotti nuovi, con i problemi già affrontati.

10.3 – Le offerte alle ONLUS e alle A.P.S. ex D.L. 35/2005

10.3.1 - L'inquadramento delle nuove regole

L'art. 14 del D.L. 14/3/2005 n. 35 (conv. con L. 14/5/2005 n. 80), in vigore dal **17/3/2005**, recupera un disegno di legge da molto tempo giacente in Parlamento (c.d. "più dai meno versi") ed inserisce nuove norme per le erogazioni liberali alle ONLUS, alle a.p.s. e ad altri soggetti non profit.

Tale norma prevede adempimenti molto stringenti, che possono rendere non praticabile il nuovo regime per le piccole associazioni.

Il fisco ha dato alcune indicazioni (C.M. 39 del 19/8/2005), per l'applicazione di questo nuovo regime.

10.3.2 – Le nuove regole per le offerte

Le norme previste dall'art. 14 del D.L. 35/2005 costituiscono un regime che non cancella, ma si **affianca e sovrappone** a quello previsto dal D. LGS. 460/97 per le ONLUS e dalla L. 383/2000 per le A.P.S.. Ne deriva che sia i donatori che i beneficiari dovranno valutare nei **singoli casi quale sia** il regime fiscale più conveniente per la specifica erogazione liberale.

Resta in ogni caso fermo che si deve trattare di **erogazione liberale**, cioè di un'offerta elargita all'ente non profit senza che questi presti a sua volta alcun servizio o ceda alcun bene. Resta quindi fermo il regime delle sponsorizzazioni o prestazioni pubblicitarie, che riguardano attività contrattuali di scambio di denaro contro servizi.

Sintetizziamo le nuove regole nello schema seguente, per poi fornire gli approfondimenti del caso.

CARATTERI GENERALI DEL NUOVO REGIME ART. 14 D.L. 35/2005

Tipo di liberalità	- In denaro - In natura
Soggetti donanti	- Persone fisiche - Società di capitali - Cooperative - Enti commerciali - Enti non commerciali
Beneficiari	a) ONLUS: - Ordinarie - Di diritto - Parziali b) A.P.S. - Nazionali - Livelli di organizzazione territoriale - Circoli affiliati agli Enti Nazionali c) Enti Morali tutela beni storici d) Enti Morali x ricerca scientifica
Natura fiscale della erogazione	Onere deducibile dal reddito complessivo dichiarato ai fini IRPEF/IRES
Limiti del beneficio per anno	a) Limite relativo: non oltre il 10% del reddito complessivo b) Limite assoluto: non oltre € 70.000,00=
Alternatività	Il donante può scegliere il nuovo regime o applicare i regimi di settore vigenti (D. LGS. 460/97 e L. 383/2000), indicandolo nei documenti
Divieto di cumulo	Il donante non può cumulare questa deduzione con ogni altra deduzione o detrazione dal reddito prevista da ogni altra norma
Decadenza delle agevolazioni: a) obblighi contabili del beneficiario	a) Tenuta delle scritture contabili in partita doppia b) Redazione del bilancio completo
Segue: b) effettività del beneficio sociale	I beneficiari devono effettivamente perseguire finalità solidaristiche e sociali, conformi ai loro statuti e comunicazioni
Segue: c) sanzioni	Previste multe sia per il donante che per il beneficiario

10.3.3- Tipi di liberalità

La nuova norma riguarda le offerte fatte sia in **denaro** che in **natura**, cioè con **cessione gratuita** di beni o servizi.

a) Offerte in denaro

Per questa modalità di versamento la legge **non** richiede espressamente l'uso obbligatorio di un movimento bancario o postale, come invece avviene per le offerte previste dal D.LGS. 460/97 e dalla L. 383/2000. Tuttavia la C.M. 39/2005 ritiene che tale modalità di pagamento sia **obbligatoria**, per analogia con le norme appena richiamate.

In realtà dette norme prevedono il movimento bancario o postale solo per le offerte effettuate da persone fisiche e da enti non commerciali, mentre nulla dicono per le erogazioni effettuate da imprese. In ogni caso, a scanso di contestazioni, sarà opportuno procedere sempre come richiesto dal fisco.

In ogni caso, vista la possibilità di **scelta** tra più regimi di erogazioni liberali, nella ricevuta (o nel documento bancario o postale) sarà necessario indicare che si tratta di **offerta di cui all'art. 14 del D.L. 35/2005**, per evitare contestazioni da parte del fisco sul tipo di detrazione/deduzione che ogni donatore può effettuare nella propria dichiarazione dei redditi.

b) Offerte in natura

Le offerte in natura possono essere effettuate sia da **soggetti privati** che da **imprese**. Si tratta quindi di un **ampliamento** dei casi possibili, sia per le ONLUS che per le A.P.S..

Infatti il D.LGS. 460/97 le prevede solo per le merci donate da **imprese** alle ONLUS, mentre la L. 383/2000 non le contempla affatto per le A.P.S..

La norma **non** disciplina il **regime IVA** di tali donazioni per le imprese o ai fini delle **imposte sui trasferimenti** per i soggetti non imprenditori, per cui occorre risalire alle norme ordinarie.

A differenza del D. Lgs. 460/97 la nuova norma nulla dice in merito alla documentazione da produrre per la donazione di merci da parte di **imprese**. Si ritiene più prudente applicare la procedura prevista dall'art. 2 del D.P.R. 441/1997, per il caso delle cessioni gratuite effettuate nei confronti di ONLUS (v. capitolo precedente).

Si confrontano i dati salienti del nuovo regime con quello precedente per le ONLUS (D. LGS. 460/97) e per le A.P.S. (L. 383/2000).

Liberalità in natura per le ONLUS

Donanti	Casi e vincoli	
	D. LGS. 460/1997	D.L. 35/2005
Imprese	Solo merci, non beni strumentali o servizi (*)	Tutti i tipi di beni e di servizi
	-Alimentari e farmaci: senza limite di importo -Altre merci non di lusso: limite 5% reddito impresa dichiarato	Deducibili dal reddito complessivo nel limite generale del 10% o di € 70.000,00=
	Ai fini IVA costituiscono: --operazioni esenti (farmaci) -fuori campo IVA (derrate alimentari e altre merci non di lusso)	Ai fini IVA: - le cessioni di beni merce costituiscono operazioni esenti; - le cessioni di beni diversi dalle merci sono imponibili con aliquota ordinaria - le prestazioni di servizi sono imponibili ad aliquota ordinaria se di importo unitario superiore a € 50,00=.
Privati	Non danno titolo a benefici ai fini IRPEF	Ammessi per tutti i tipi di beni e servizi
		Deducibili dal reddito complessivo nel limite generale del 10% o di € 70.000,00=.
		Ai fini delle imposte indirette (imposta di registro, ipotecarie e catastali) valgono le agevolazioni ONLUS previste dal D. LGS. 460/97.

(*) Tranne il distacco di personale dipendente.

Liberalità in natura per le A.P.S.

Donanti	Vincoli	
	L. 383/2000	D.L. 35/2005
Imprese	Non prevista	Tutti i tipi di beni e di servizi
	Le cessioni gratuite di beni o di servizi sono generalmente considerati proventi imponibili.	Deducibili dal reddito complessivo nel limite generale del 10% o di € 70.000,00=
	Ai fini IVA sono imponibili con aliquota ordinaria	Ai fini IVA sono imponibili con aliquota ordinaria
Privati	Non prevista	Ammessi per tutti i tipi di beni e servizi
		Deducibili dal reddito complessivo nel limite generale del 10% o di € 70.000,00=.
		Ai fini delle imposte indirette (imposta di registro, ipotecarie e catastali) valgono le eventuali agevolazioni di settore.

10.3.4– Soggetti donanti

La nuova norma si applica alle erogazioni liberali effettuate da:

- **persone fisiche**
- **tutti i soggetti IRES.**

Questi ultimi comprendono tutti i tipi di **enti e società di capitali**, anche non residenti: s.r.l., s.p.a., cooperative, associazioni, fondazioni, enti ecclesiastici, enti pubblici.

Le ditte individuali possono scegliere se effettuare l'erogazione come imprese o come privati cittadini. I professionisti devono donare come privati. Le società di persone (s.n.c., s.a.s.,

società semplici) sono state escluse da questo regime, per cui devono donare i singoli soci come privati.

Il presupposto implicito della norma è che il soggetto donante possieda un reddito complessivo (al lordo degli oneri deducibili) e che presenti la propria dichiarazione dei redditi (modello 730 o modello UNICO).

10.3.5– Beneficiari

La nuova norma si applica alle erogazioni liberali destinate a **quattro** macro classi di soggetti:

- a) ONLUS;
- b) Associazioni di Promozione Sociale iscritte nel Registro Nazionale previsto dalla L. 383/2000, relativi livelli di organizzazione territoriale e a.p.s. loro affiliate;
- c) Fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico, ai sensi del T.U. dei Beni Culturali e Ambientali;
- d) Fondazione e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario lo svolgimento o la promozione della ricerca scientifica (individuata dal Ministero Istruzione U.R.).

Concentreremo il nostro esame solo sulle prime due classi.

Non sono quindi toccate da questa riforma altre importanti realtà del settore non profit, cui rimangono applicabili le regole ordinarie di settore (es. associazioni sportive dilettantistiche, enti ecclesiastici non ramo ONLUS, ecc.).

a) Onlus

In questo ambito ricadono tutte le tipologie di ONLUS previste dal D. Lgs. 460/97:

ordinarie	iscritte presso le singole D.R.E.
di diritto	associazioni di volontariato iscritte nel Registro Regionale (*)
	o.n.g. riconosciute dal Ministero Affari Esteri
	cooperative sociali iscritte Albo Regionale
	consorzi al 100% di cooperative sociali
parziarie	settori ONLUS enti ecclesiastici (iscritte D.R.E.)
	settori ONLUS a.p.s. (iscritte D.R.E.)

(*) Dal 2008, ex D.L. 185/2008, si tratta delle sole a.d.v. che non esercitano attività commerciali ulteriori rispetto a quelle "marginali" previste dal D.M. 25/5/95.

b) A.P.S.

Il fisco, con la C.M. 39/2005, ha precisato che si tratta delle a.p.s. iscritte nel Registro Nazionale, dei relativi livelli di organizzazione territoriale e alle **a.p.s. locali ad esse affiliate**.

Si noti come per le a.p.s. "locali" la C.M. 39/2005 non richieda l'iscrizione al Registro Regionale delle a.p.s. (ex L. 383/2000), ma solo l'affiliazione ad una Federazione Nazionale. Ne deriva che un'a.p.s. "locale" iscritta nel Registro Regionale ex L. 383/2000, ma non affiliata ad una federazione, **non può godere del regime del D.L. 35/2005**.

Si noti come la norma riguardi sia le ONLUS che le A.P.S.: anche in questo caso il complesso (e pericoloso) regime ONLUS si rivela sempre più solo un gravoso fardello di controlli fiscali.

10.3.6 – Natura fiscale delle erogazioni

L'erogazione costituisce un **onere deducibile dal reddito complessivo** e non più una detrazione in percentuale dall'imposta lorda, come è previsto dal D.LGS. 460/97 o dalla L. 383/2000, o un onere deducibile dal (solo) reddito d'impresa.

Per le persone fisiche, siano essi privati o imprenditori, il **risparmio d'imposta** è quindi variabile in funzione della propria situazione reddituale, a partire dal **23%** (prima aliquota IRPEF).

Per le società di capitali e gli enti, commerciali e non commerciali, si tratta di **onere deducibile ai fini IRES (27,5%) e IRAP (3,9%)**.

Ai fini IRAP queste erogazioni liberali erano ineducibili fino al 31/12/2007; per le erogazioni effettuate dall'1/1/2008 esse sono:

- a) deducibili per le imprese in regime IRES (srl, spa, coop., enti commerciali, enti non commerciali per il ramo impresa);
- b) deducibili per imprese individuali in contabilità ordinaria che optino per la tassazione IRAP in base al bilancio;
- c) ineducibili per imprese individuali in contabilità semplificata.

10.3.7- Limiti del beneficio

Il beneficio fiscale è ammesso nel **minore** dei due seguenti limiti:

- a) **relativo: 10% del reddito complessivo**
- b) **assoluto: in ogni caso l'erogazione deducibile non può superare € 70.000,00=.**

Valgano i seguenti esempi.

- A) Persona fisica con un reddito complessivo di € 50.000,00=. Esaminiamo due tipi di offerta:
--erogazione di € 1.000,00=: completamente deducibile in quanto rientrante in entrambi i limiti;
--erogazione di € 6.000,00=: deducibile per € 5.000,00= (10% del reddito) e ineducibile per € 1.000,00=.
- B) S.r.l. con un reddito complessivo di € 800.000,00=.

Esaminiamo due tipi di offerta:

- erogazione di € 50.000,00=: completamente deducibile in quanto rientrante in entrambi i limiti;
- erogazione di € 80.000,00=: deducibile per € 70.000,00= (limite massimo assoluto) e ineducibile per € 10.000,00=.

Per quanto riguarda le **imprese** vi sono due aspetti da precisare:

- a) la diversa formulazione dell'art. 14 del D.L. 35/2005 rispetto al D.LGS. 460/97 comporta che, in caso di **reddito negativo**, questo nuovo tipo di erogazione liberale **non potrà essere dedotta**;
- b) in mancanza di esplicita deroga il **valore dei beni donati** dovrà essere assunto al **valore normale** (cioè al prezzo di vendita) e non al costo di produzione, come avviene per le erogazioni ex D.LGS. 460/97 (così si esprime anche il fisco con la C.M. 39/2005). Tale valore deve essere documentato con listini o, per i beni di maggior pregio, con perizie di stima.

Per quest'ultimo aspetto si potrebbe sostenere che alle **sole ONLUS** e relativamente alla sola **donazione di beni merce** (e non di beni strumentali) sia applicabile per analogia la regola della valutazione al **costo di produzione** prevista dal D. LGS. 460/97, anche se non espressamente richiamata, in quanto norma generale del regime ONLUS. Questa interpretazione estensiva è invece esclusa per le offerte alle A.P.S. in quanto nulla è previsto dalla L. 383/2000. Sul punto sarebbe opportuno un più meditato parere del fisco.

10.3.8– Alternatività

Per le **imprese** l'art. 14, comma 3, del D.L. 35/2005, prevede espressamente che, per le erogazioni liberali alle ONLUS e alle A.P.S., sia possibile scegliere **in alternativa** il **vecchio regime** previsto dal D.LGS. 460/97 e dalla L. 383/2000, oggi trasfuso nell'art. 100, comma 2, lett. H) e L) del T.U.I.R..

La norma impone quindi alle imprese di **scegliere** quale tipo di bonus fiscale si vuole applicare a questo tipo di erogazione liberale. Ciò dovrà risultare anche dai **documenti** relativi all'offerta.

Occorre fare attenzione al fatto che il fisco, con la C.M. 39/2005, ritiene che tale scelta debba essere obbligatoriamente effettuata dal soggetto d'imposta per **tutte** le donazioni alle ONLUS e alle A.P.S. effettuate nel corso dello **stesso periodo d'imposta**.

In ogni caso tale possibilità di scelta vige anche per le erogazioni effettuate da **persone fisiche**, in quanto il D.L. 35/2005 non ha abrogato le altre norme. Anche in questo caso nei documenti sarà necessario inserire il riferimento di legge scelto per la singola donazione.

Per le persone fisiche la C.M. 39/2005 **non** prevede espressamente l'obbligo di effettuare una scelta unitaria per l'intero periodo d'imposta per tutte le erogazioni effettuate alle ONLUS e alle A.P.S.: per prudenza sarà opportuno **attenersi** a tale regola.

10.3.9 - Divieto di cumulo

L'art. 14, comma 6, prevede che per le erogazioni fatte in base al nuovo regime, **sia per i soggetti privati che per le imprese**, "la deducibilità ... **non può cumularsi** con ogni altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da **altre** disposizioni di legge".

Il fisco con la C.M. 39/2005 ha chiarito che si tratta del divieto di effettuare il cumulo con altre agevolazioni fiscali previste per le erogazioni liberali a favore delle ONLUS e delle A.P.S..

Riprendendo l'esempio sopra indicato della persona fisica che eroga € 6.000,00=, la quota di € 1.000,00= non deducibile in base al nuovo regime non può formare oggetto di detrazione 19% dall'IRPEF in base al D.LGS. 460/97.

Il fisco ha chiarito che le donazioni di merci ex art. 13 D. Lgs. 460/97 non fanno cumulo con le donazioni in denaro ex art. 14 D.L. 35/2005 (ris. 180 del 27/12/2005). Da ciò deriva che le ONLUS, nei confronti delle imprese, hanno più vantaggi a seguire due strade diverse per le donazioni di merci e di denaro, come dal seguente schema:

REGOLE OPERATIVE A.D.V.-ONLUS / IMPRESE			
DONAZIONI DI MERCI	Art. 13 D. Lgs. 460/97	• Derrate alimentari • Prodotti farmaceutici	NO LIMITI DI VALORE
		Altre merci non di lusso	Costo specifico ≤ 5% reddito d'impresa
DONAZIONI DI DENARO	Art. 100 TUIR		2% reddito d'impresa o € 2.065,83
	Art. 14 D.L. 35/2005		• 10% reddito complessivo max € 70.000 • Contabilità ordinaria

10.3.10– Decadenza delle agevolazioni: a) obblighi contabili del beneficiario

Il nuovo regime prevede **obblighi** più stringenti per gli enti beneficiari, a tutela della fede pubblica.

Gli obblighi riguardano **aspetti formali**, quali la contabilità, e **aspetti sostanziali**, quali l'effettività delle attività sociali e solidaristiche che sono alla base della sollecitazione delle offerte presso il pubblico.

Si tratta di obblighi per i quali i donatori non hanno, di fatto, alcun potere di controllo e per i quali, viceversa, possono essere chiamati a rimborsare l'imposta e a pagare pesanti sanzioni.

Sotto il primo profilo l'art. 14, comma 2, prevede che l'ente **beneficiario** debba:

- **tenere "scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione";**
- **redigere "entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio ... un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria."**

In sostanza la norma richiede agli enti di dotarsi di una **contabilità in partita doppia** e di un **bilancio completo di stato patrimoniale e di conto economico**.

Si tratta di una **novità importante**, specie per le ONLUS minori e per le **associazioni di volontariato**: per godere del nuovo regime questi enti debbono **obbligatoriamente** tenere la partita doppia e redigere il bilancio completo, non essendo più sufficiente tenere un registro di entrate ed uscite e presentare un rendiconto semplificato di entrate ed uscite.

Questo obbligo potrebbe comportare, di fatto, **l'esclusione dal nuovo regime di molte associazioni di volontariato che non sono in grado di tenere la contabilità ordinaria e di redigere il corrispondente bilancio d'esercizio**.

Si noti come il D.L. 35/2005 si ponga, tecnicamente, come **norma speciale**, che prevale sulle norme del D.LGS. 460/97, per cui non è possibile derogare a tali nuovi obblighi invocando l'applicazione del "regime di miglior favore" previsto dall'art. 10, comma 8, del D.LGS. 460/97 (sostanzialmente il rendiconto di entrate ed uscite previsto dalla L. 266/91).

10.3.11 - Segue: b) effettività del beneficio sociale

L'altro vincolo, di nuova istituzione nel sistema degli enti non profit, prevede la decadenza dell'agevolazione fiscale se viene "riscontrata **insussistenza**, in capo all'ente beneficiario ... dei caratteri solidaristici e sociali **dichiarati** in comunicazioni rivolte al pubblico ovvero **rappresentati** ai soggetti erogatori ..".

La norma è di difficile comprensione.

In primo luogo occorre considerare che gli enti beneficiari sono le ONLUS e le A.P.S. nazionali o ad esse affiliate, cioè soggetti **iscritti in albi tenuti da pubbliche amministrazioni**, sulla base di un procedimento di valutazione dei requisiti formali e sostanziali previste dalle singole leggi istitutive (D. LGS. 460/97, L. 266/91, L. 381/1991, L. 303/2000). A tali pubbliche autorità compete anche il compito della cancellazione degli enti, nel caso questi perdano i requisiti formali e sostanziali previsti dalle singole leggi.

E' chiaro che il nuovo regime sia applicabile alle offerte effettuate ad enti in **costanza della loro iscrizione** nei predetti albi e che, a contrario, esso cessi di applicarsi dal momento della uscita degli enti, volontaria o coatta, dagli stessi albi.

La norma quindi potrebbe essere considerata solo come una **esplicitazione di una possibile causa di decadenza dai rispettivi albi**, già prevista in generale dalle singole leggi di settore, e riscontrata dagli uffici fiscali in sede di controllo della sollecitazione di offerte a privati o al pubblico in generale.

Tale norma va coordinata con il D.L. 185/2008, che consente al fisco di togliere alle a.d.v. la qualifica di ONLUS di diritto, in caso di esercizio di attività commerciali diverse da quelle "marginali": quali sono le conseguente in capo ai donatori ?

10.3.12– Segue: c) le sanzioni

In caso di indebite deduzioni dal reddito il D.L. 35/2005 prevede un aumento delle ordinarie sanzioni fiscali. La C.M. 39/2005 ha cercato di attenuare questa norma, con un'interpretazione di favore.

a) Mancanza della qualifica di ONLUS o di A.P.S.

Se l'ente beneficiario non riveste tali qualifiche l'erogazione viene recuperata a tassazione, con l'applicazione a carico del donante della sanzione ordinaria (variabile dal 100% al 200% dell'imposta dovuta), maggiorata del 200%.

Esempio: offerta da persona fisica di € 1.000,00= completamente deducibile dal reddito complessivo, risparmio IRPEF (presunto) del 23% pari a € 230,00=.

In sede di rettifica della dichiarazione dei redditi il fisco opera i seguenti conteggi:

- recupero dell'imposta € 230,00=,
- **più** sanzione ordinaria da € 230,00= a € 460,00=
- **più** maggiorazione della sanzione ex D.L. 35/2005 da € 460,00= a € 920,00=.

Alla persona che ha millantato la qualifica di ONLUS si dovrebbe applicare inoltre la specifica sanzione prevista dall'art. 28, comma 1^a lett. C), del D. LGS. 460/97, variabile da € 309,87= a € 3.098,74=.

Il donante può sempre attivare una causa civile nei confronti del beneficiario per ottenere il risarcimento del danno patito.

b) Superamento dei limiti di valore

La C.M. 39/2005 ritiene applicabile la maggiorazione della ordinaria sanzione anche nel caso in cui il donante porti in deduzione dal reddito importi superiori a quelli consentiti (minore tra il 10% del reddito complessivo e € 70.000,00=).

c) Mancanza di contabilità e di bilancio in capo al beneficiario

In questo caso la C.M. 39/2005 ritiene che l'erogazione non sia deducibile dal reddito del donante, con l'applicazione della sanzione ordinaria, ma che non trovi applicazione la maggiorazione del 200% prevista dal D.L. 35/2005.

Tale interpretazione è di favore, in quanto la non felice formulazione della legge farebbe propendere per l'interpretazione più restrittiva.

d) Mancanza di effettività sociale dell'attività del beneficiario

In questo caso la norma (comma 5) prevede che "**l'ente beneficiario** e i suoi **amministratori** sono obbligati in **solido** con i soggetti erogatori per le maggiori **imposte** accertate e per le **sanzioni** applicate."

In primo luogo la norma sembra rendere applicabile anche in questo caso la **maggiorazione del 200% della sanzione**, previsto al comma 4.

In secondo luogo l'ente beneficiario e i suoi amministratori rispondono **sia dell'imposta che delle sanzioni, in solido con il donante**. Rispetto al D.LGS. 460/97 vi è la novità di essere chiamati a pagare **anche l'imposta** e non più solo le sanzioni.

Come detto sopra la norma potrà trovare applicazione in caso di cancellazione della ONLUS o della A.P.S. dai rispettivi Registri.

10.3.13 – Epilogo: i "donatori coraggiosi"

Il nuovo regime si presenta **particolarmente insidioso per i donatori**, soggetti a compiti di controllo e selezione notevoli senza che abbiano, di fatto, molte fonti di riscontro.

In primo luogo la **natura** di ONLUS o di A.P.S. dovrà essere **autocertificata** dagli enti beneficiari, sapendo che non tutti i Registri sono accessibili dai privati.

Ad esempio per le ONLUS ordinarie la D.R.E. non è tenuta a rilasciare alcuna certificazione.

In secondo luogo i donatori dovrebbero sapere se l'ente beneficiario tiene o meno la contabilità in partita doppia e se ha redatto il bilancio completo. Anche in questo caso si procederà per autocertificazione.

Si tenga conto che i bilanci delle ONLUS, ad eccezione delle cooperative sociali, non sono depositati presso alcun ufficio pubblico e, quindi, non sono disponibili per la consultazione.

In terzo luogo la corrispondenza tra finalità enunciata e destinazione effettiva dei fondi raccolti non è assolutamente verificabile dai donatori, in quanto si tratta di atti di gestione interna dei singoli enti.

Si nota, ancora una volta, come il settore non profit debba conquistarsi le agevolazioni in tempi e modi "garibaldini", **al di fuori di una logica di sistema**, aumentando il caos normativo che ormai lo avvolge. Per questo motivo occorre che i donatori del non profit siano tanti, ma soprattutto che siano sempre più "coraggiosi".

10.4 – I contributi alle ONLUS per l'acquisto di ambulanze

Come è noto per vari anni il fisco ha consentito alle a.d.v. di acquistare ambulanze e mezzi di soccorso senza l'applicazione dell'IVA. Si trattava dell'interpretazione (errata ma) "promozionale" dell'art. 8 della L. 266/91.

Il fisco ha in seguito ritirato questa interpretazione di favore, per cui l'agevolazione è stata disciplinata per legge (art. 96 della L. 342/2000 a valere dal 2001), con la creazione di un **fondo nazionale** presso il Ministero delle Politiche Sociali, in grado di erogare contributi **a a.d.v. e ONLUS** per l'acquisto di due tipi di beni:

- a) **Autoambulanze;**
- b) altri **beni strumentali utilizzati direttamente ed esclusivamente** per attività di utilità sociale, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.

Si tratta, in sostanza, di un bando nazionale che eroga un **contributo in conto capitale** ad acquisto già avvenuto, previa presentazione di una domanda e di una serie di documenti.

Per ovviare alla complessità di tale procedura e per evitare l'esborso anticipato di ingenti somme, con l'art. 20 del D.L. 269/2003 è stata introdotta la possibilità di godere di tale contributo in via immediata, tramite il meccanismo del **credito d'imposta** applicato direttamente dal rivenditore.

Questa seconda procedura riguarda però **solo** l'acquisto di **autoambulanze** e di **una sola specie di beni mobili**: beni mobili iscritti in pubblici registri destinati ad **attività antincendio da parte dei vigili del fuoco volontari**.

Ne restano fuori, ad esempio, i pulmini per disabili, che debbono seguire la procedura ordinaria.

Il credito d'imposta è pari al **20%** del prezzo di vendita e, di fatto, coincide con l'importo dell'IVA (v. C.M. 28/E del 21/6/2004). Il venditore recupera tale credito d'imposta utilizzandolo in compensazione con gli altri tributi relativi alla sua attività (es. IVA, ritenute, ecc.), riportando sul modello F24 il codice 6769, sezione "erario", indicando l'anno in cui effettua la compensazione.

10.5– Le donazioni di libri e computer

Per questo tipo di donazione le ONLUS e le a.d.v. non possono essere **destinatari dirette** della donazione, ben potendo però organizzare tutta la pratica a vantaggio dei soggetti disagiati verso i quali opera.

Le regole fiscali sono le seguenti (D.M. 25/5/2001 n. 264):

donatori	<ul style="list-style-type: none">▪ Imprese▪ Lavoratori autonomi con P.IVA
Beni donabili	<ul style="list-style-type: none">▪ Prodotti editoriali (libri e riviste, con esclusione dei prodotti discografici e cinematografici)▪ Dotazioni informatiche (hw e sw)

Caratteri dei beni	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Non più inseriti in distribuzione ▪ Con difetti e vizi di produzione che li rendono non idonei alla commercializzazione ▪ Tecnicamente obsoleti e non più adeguati alle esigenze del donatore
Beneficiari	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Enti locali ▪ Istituti di prevenzione e pena ▪ Istituzioni scolastiche ▪ Orfanotrofi ▪ Enti religiosi
Regime fiscale per il donante	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ai fini delle imposte sui redditi la donazione non costituisce ricavo o plusvalenza imponibile ▪ Ai fini IVA i beni si intendono distrutti (non occorre emissione di fattura)
Documentazione	Emissione di D.D.T. con indicazione dei prodotti, del destinatario e degli estremi del D.M. 264/2001.

10.6 – Le donazioni alle ONLUS per le calamità naturali

L'art. 27 della L. 133/1999 ha previsto che le **imprese** (non i privati) possano **dedurre dal reddito** "le erogazioni liberali **in denaro** effettuate in favore delle popolazioni colpite da eventi di **calamità pubblica** o da altri eventi straordinari anche se avvenuti in altri Stati, per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati o di enti."

Il D.P.C.M. 20/6/2000 ha previsto che gli enti che possono ricevere tali erogazioni sono:

- le ONLUS**
- le organizzazioni internazionali di cui l'Italia è membro
- fondazioni, associazioni, comitati ed enti che hanno come scopo statutario interventi umanitari in favore di popolazioni colpite da calamità pubbliche o altri eventi straordinari
- amministrazioni pubbliche statali, regionali e locali, enti pubblici non economici
- associazioni sindacali e di categoria.

La norma **non pone limiti di valore** a tali erogazioni liberali, che sono pertanto **totalmente** deducibili dal reddito d'impresa.

Le erogazioni possono avvenire anche **in natura**, con cessione di beni: in questo caso la L. 133/199 prevede che ai fini delle imposte sui redditi tali cessioni non siano imponibili. Ai fini IVA si tratta di cessioni esenti ex art. 10, n. 13, D.P.R. 633/72.

10.7 – Le donazioni alle associazioni di promozione sociale

La L. 383/2000 ha previsto un regime fiscale agevolato per le offerte erogate alle a.p.s., che è diventato attivo nel corso del 2002 con l'istituzione dei Registri Nazionale e regionali.

Le **persone fisiche**, gli **enti non commerciali** e gli **enti non residenti** possono donare alle a.p.s. fino ad un massimo di **€ 2.065,83= per anno**, sempre tramite movimento bancario o postale. Il risparmio IRPEF (o IRES) è pari al **19%** di quanto versato.

I soggetti titolari di reddito d'impresa (ditte individuali, società di persone, società di capitali, enti non commerciali per il settore imprenditoriale) possono versare fino a **€ 1.549,37=** o, se superiore, fino al **2%** del reddito d'impresa dichiarato. Tali offerte non sono deducibili ai fini IRAP.

10.8 – Le erogazioni liberali delle imprese: art. 100, 2^ comma, lett. M, TUIR per la cultura e lo spettacolo

10.8.1 – In generale

La L. 342/2000 ha inserito nelle norme del TUIR relative al reddito d'impresa una nuova ipotesi di erogazione liberale deducibile per **il settore della cultura e dello spettacolo** che, a differenza delle precedenti, non ha alcun vincolo di cifra, sia in valore assoluto che in percentuale del reddito dichiarato.

Per limitare la perdita di gettito la L. 342/2000 ed il D.M. di attuazione hanno previsto un **limite complessivo**, riferito all'insieme delle donazioni fatte nel corso del periodo d'imposta da tutte le aziende.

10.8.2 – Il percorso

In sostanza il meccanismo funziona nel seguente modo:

1. l'azienda ALFA s.p.a. si accorda con l'ente BETA, avente i requisiti previsti dalla legge (v. sotto) ed operante nei settori della cultura e dello spettacolo (questa scelta è libera);
2. l'azienda ALFA versa all'ente BETA la cifra che vuole (ad es. € 1.000.000,00=)
3. l'azienda ALFA può detrarre € 1.000.000,00= dal proprio reddito imponibile fiscale, risparmiando l'IRES pari a € 275.000,00=
4. l'ente BETA deve impiegare tale somma per gli scopi ammessi (cioè attività nei settori della cultura e dello spettacolo)
5. sia l'azienda ALFA che l'ente BETA danno comunicazione della donazione al Ministero dei Beni Culturali (entro il 31/1 dell'anno successivo), che ha compiti di vigilanza.

Fino qui tutto bene, poi viene l'inghippo.

Entro il 31/3 dell'anno successivo il Ministero dei Beni Culturali deve operare la somma di tutte le donazioni fatte nel periodo d'imposta in Italia e verificare che esse non superino il budget stanziato.

Si possono verificare due ipotesi:

- a) l'insieme delle donazioni non supera il limite, per cui non si pongono problemi;
- b) l'insieme delle donazioni supera il limite, per cui occorre che gli enti beneficiari (e non le aziende) versino allo Stato il 27,5% della somma eccedente.

10.8.3 – Un esempio

Per capire meglio questo meccanismo facciamo un esempio numerico:

- | | |
|---|------------------|
| a) donazioni totali nel periodo d'imposta | € 200.000.000,00 |
| b) donazioni ammesse | € 139.443.362,75 |
| c) donazioni eccedenti (a – b) | € 60.556.637,25 |

Le donazioni eccedenti sono pari a $(60/139 =)$ 43% del totale delle donazioni ammesse.

La norma prevede che l'insieme degli enti beneficiari deve restituire allo Stato le imposte maturate su € 60.556.637,25=, pari al 27,5% per € 16.653,08=.

Per determinare la somma dovuta da ogni singolo ente beneficiario di queste donazioni il Ministero dei Beni Culturali applicherà la percentuale di eccedenza (43% nel nostro esempio) ad ogni ente, notificandogli anche l'imposta da pagare.

Nel nostro esempio di prima l'ente BETA aveva ricevuto una donazione di € 1.000.000,00= per cui il Ministero dei B.C. potrà chiedere di versare questa somma:

- | | | | |
|--------------------|---|------------|-------------------------|
| 1.000.000,00 x 43% | = | 430.000,00 | donazione non agevolata |
| 430.000,00 x 27,5% | = | 118.250,00 | imposta da versare. |

In sostanza l'ente BETA ha goduto di una donazione effettiva pari alla differenza tra € 1.000.000,00= e € 118.250,00=, per un netto di € 881.750=.

10.8.4 – Le storture

Dall'esempio fatto è evidente il rischio a carico degli enti beneficiari di essere chiamati, a distanza di uno o più anni, a versare un'imposta su cifre non più disponibili, perchè (per legge !) integralmente spese per i progetti culturali o dello spettacolo.

Si tratta di un debito "ombra" di cui gli enti beneficiari non possono nemmeno conoscere l'importo approssimativo, in quanto dipendente da variabili fuori del loro controllo.

Per questo motivo il meccanismo della legge verrà sicuramente cambiato.

In sostanza il Ministero invece di stanziare dei fondi direttamente a carico del bilancio dello Stato ha dato agli enti operanti nei settori della cultura e dello spettacolo (anche) la facoltà di cercare in via autonoma delle aziende sponsor, prevedendo però un regime fiscale macchinoso che darà dei problemi.

10.8.5 – I rapporti con le altre agevolazioni

La L. 342/2000 ha inserito un nuovo tipo di erogazione liberale per le aziende che si aggiunge a quelle già previste dallo stesso art. 100 del TUIR o da norme ad esso ricollegabile.

Resta pertanto inalterato il regime previsto per le erogazioni liberali a favore delle ONLUS (e le a.d.v. iscritte sono ONLUS di diritto) o a favore delle associazioni di promozione sociale, o a favore delle associazioni sportive dilettantistiche.

La L. 342/2000 non pone nemmeno vincoli di alternatività tra queste ipotesi.

D'altro canto la L.342/2000 non riguarda i soggetti diversi dalle aziende, come i privati e gli enti morali, per cui per loro rimangono valide le regole previste per la deducibilità delle offerte alle ONLUS.

10.8.6 – Soggetti ammessi

Possono accedere a questo sistema i seguenti soggetti privati (escludiamo i soggetti pubblici in quanto non rilevanti):

- a) enti con personalità giuridica privata che abbiano ricevuto almeno in uno degli ultimi 5 anni antecedenti all'anno di riferimento delle donazioni contributi dal FUS (Fondo Unico Spettacolo)
- b) enti con personalità giuridica privata che abbiano ricevuto almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di riferimento delle donazioni contributi ex L. 17/10/96 n. 534 (sulle attività culturali)
- c) enti con personalità giuridica privata che abbiano ricevuto almeno in uno degli ultimi cinque anni antecedenti all'anno di riferimento delle donazioni contributi previsti da leggi statali o regionali
- d) associazioni, fondazioni e consorzi che risultino costituiti tra enti con personalità giuridica di cui alle lettere a-b-c- (in sostanza enti di 2° grado)
- e) enti con personalità giuridica che sono titolari o gestori di musei, gallerie, pinacoteche, aree archeologiche o raccolte di beni culturali (vincolati alle Belle Arti ex D.LGS. 29/10/1999 n. 490), organizzate e aperte al pubblico per almeno 5 giorni alla settimana.

In sostanza occorre che l'ente **abbia la personalità giuridica** (riconoscimento della Prefettura o della Regione) e che abbia avuto negli ultimi anni contributi dallo Stato o dalle Regioni o che gestisca i beni culturali previsti alla lettera E).

I soldi trovati devono poi essere impiegati in attività nei settori della cultura e dello spettacolo, intendendo per tali:

a) cultura

tutte le attività di tutela, conservazione, promozione, gestione e valorizzazione dei beni e attività culturali (ex D.LGS. 31/3/98 n. 112, artt. 148 ss.; D.LGS. 29/10/99 n. 490; D.LGS. 20/10/1998 n. 368, art. 6, 2° comma);

b) spettacolo

le attività ex L. 30/4/85 n. 163; D.LGS. 31/3/1998 n. 112 art. 156.

10.9 – Le erogazioni liberali delle imprese: altre ipotesi per il settore culturale

L'art. 100, 2° Comma, lettera F, del TUIR prevede la deducibilità per **le imprese** delle "erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che, senza scopo di lucro, svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per **l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro** delle cose indicate nell'articolo 1 della L. 1/6/39 n. 1089 e nel D.P.R. 30/9/63 n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per **l'organizzazione di mostre e di esposizioni** che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari." Queste attività sono soggette al controllo preventivo e consuntivo del Ministero dei Beni Culturali. Analoga norma è prevista dall'art. 15, lett. H), per le persone fisiche (detrazione al 19%) e per gli enti non commerciali (art. 146).

In sintesi:

beneficiari	--stato ed altri enti pubblici --fondazioni o associazioni con personalità giuridica non aventi scopo di lucro
Attività	--acquisto, manutenzione, protezione, restauro dei beni culturali --mostre ed esposizioni
Limiti di Importo	Nessuno

10.10 – Le agevolazioni per le raccolte fondi occasionali delle associazioni in genere

L'art. 2 del D. Lgs. 460/97 ha previsto una apposita disciplina fiscale per taluni tipi di raccolta fondi, poi parzialmente trasfusa nell'art. 143 del TUIR:

Soggetti	-Enti non commerciali in genere -ONLUS
Oggetto	Raccolte fondi pubbliche:
Requisiti raccolte	-Occasionali -In concomitanza di celebrazioni ricorrenze o campagne di sensibilizzazione
Regime fiscale introiti	-Esclusi dal reddito dell'ente -Fuori campo Iva -Esenti da ogni altro tributo
Vincoli	Rendiconto separato

E' consentito che, in tali occasioni, gli enti **offrano** ai sovventori:

- dei **beni di modico valore** (le arance, le azalee, e simili);
- e/o dei servizi (es. alimenti e bevande).

Il concetto di modico valore non è stato mai chiarito.

In via prudenziale si può fare riferimento al limite unitario di € 50,00= previsto per taluni tipi di spese di rappresentanza delle aziende.

La deroga è rilevante, in quanto prima del D. Lgs. 460/97 queste attività con scambio di beni o servizi potevano essere considerate **oggettivamente commerciali** e quindi imponibili, quanto meno ai fini delle II.DD.. Come visto sopra per le attività marginali delle a.d.v. il fisco ha indicato che si tratta **dell'estensione a tutti gli e.n.c. delle regole già previste per le a.d.v..**

Tuttavia si ricorda che la due norme **non sono scritte nello stesso modo**, per cui potrebbero ingenerarsi contestazioni da parte del fisco. Si pensi alla **somministrazione di pasti** (cioè l'attività del ristorante), oltre che alla somministrazione di alimenti e bevande (cioè l'attività del bar), in occasione della festa annuale del sodalizio (o altra ricorrenza): in base alle regole del D.M. 25/5/95 si tratta senz'altro di attività di raccolta fondi detassata per un'a.d.v., mentre potrebbe essere contestata ad associazioni non di volontariato coperte solo dall'art. 143 TUIR. Questo perché il fisco potrebbe sostenere che l'art. 143 faccia riferimento solo ad uno **scambio "ineguale" tra valore dell'offerta ricevuta e bene o servizio prestato**.

Si può altresì ritenere che la raccolta fondi, anche se occasionale, si possa svolgere **su più giornate**.

In ogni caso sarà bene che l'associazione organizzatrice autoqualifichi questa attività sempre come raccolta fondi occasionale.

A fronte di tale agevolazione l'art. 20, 2^a comma, del D.P.R. 600/73, impone l'obbligo di "redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un **apposito e separato rendiconto** ... dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione ...". Il rendiconto deve essere tenuto agli atti fino a quando non siano scaduti i termini per gli accertamenti fiscali (in genere 5 anni salvo proroghe).

Si noti che in caso di effettuazione di due o più raccolte occasionali nel corso di un esercizio sociale occorrerà predisporre altrettanti rendiconti separati.

Questi prospetti non vanno bollati. Come detto per l'a.d.v. si può sostenere che tale obbligo non sussista, nei limiti del D.M. 25/5/95: a scanso di contestazioni sarà utile prepararlo lo stesso.

Questo rendiconto parziale si **aggiunge** al rendiconto generale dell'associazione, che comunque riporterà anche le entrate e le uscite (e non il solo utile) di queste attività occasionali.

Questo tipo di attività potrebbe avvenire anche tramite l'organizzazione di lotterie, pesche di beneficenza e tombole, sempre in via occasionale e in concomitanza con celebrazioni e simili. Per questi ultimi casi l'art. 24 del D.LGS. 460/97 ha infatti espressamente inserito le ONLUS tra gli enti morali cui possono essere rilasciate le relative autorizzazioni da parte del **Comune**, a cui occorre rivolgersi per istruire la pratica.

Si ricorda, altresì, che per gli intrattenimenti occasionali gli enti non commerciali in genere e le ONLUS possono richiedere all'agenzia SIAE competente per territorio l'**esenzione da imposta sugli intrattenimenti** ex art. 23 del D. LGS. 460/97. Gli spettacoli organizzati dalle a.d.v. iscritte nel Registro Regionale sono inoltre escluse da IVA ex art. 8 L. 266/91 (di ciò va fatta specifica richiesta all'agenzia SIAE).

Si sottolinea che questi adempimenti vanno effettuati a prescindere dall'entità dei fondi raccolti, in quanto la legge non prevede semplificazioni in funzione della cifra ricavata.

Si tenga conto che per **i tributi locali** l'eventuale esenzione va ricercata nei **regolamenti comunali** (occupazione suolo pubblico, affissioni).

Nessuna norma prevede una espressa **approvazione** di tali rendiconti separati da parte dell'assemblea dei soci. Si ritiene comunque opportuno, a scarico di responsabilità degli amministratori, citare tali rendiconti nel verbale dell'assemblea e di farli constare come visti e approvati dai soci.

I casi più comuni di raccolte pubbliche occasionali di fondi sono i seguenti:

- raccolta davanti ai cimiteri per le ricorrenze dei defunti;
- raccolte sulla pubblica via in occasione delle varie giornate di sensibilizzazione sui temi specifici di ogni associazione, con offerta di doni (arance della ricerca, bonsai del cancro e simili), di servizi (alimenti o bevande) o anche senza offerta di doni;
- raccolte effettuate dai Centri Sociali con vendita di torte, ricami e simili in occasione di feste paesane;
- festa del patrono o festa del volontariato locale.

Per le sole associazioni sportive dilettantistiche operanti in regime forfetario ex L. 398/91, il regime delle raccolte fondi è soggetto a **due** vincoli ulteriori:

- non oltre 2 manifestazioni per anno;
- limite di introiti di € 51.645,69=.

Gli introiti derivanti dalla terza manifestazione o quelli eccedenti il limite, sono soggetti alle imposte ordinarie, sempre nell'ambito del regime forfetario ex L. 398/91.

Il fisco ha espresso alcuni importanti chiarimenti in merito alle raccolte fondi occasionali, così sintetizzabili:

Agenzia Entrate (Circ. 59/2007) per raccolte fondi occasionali:	
RENDICONTO	<ul style="list-style-type: none"> • Obbligatorio • Per singola raccolta • Con relazione illustrativa
COSTI RACCOLTA	<ul style="list-style-type: none"> • Amministrativi e specifici • Limiti ragionevoli
DESTINAZIONE FONDI	<ul style="list-style-type: none"> • Progetti specifici • No autofinanziamento generico
" " ESTERO	<ul style="list-style-type: none"> • Solo se a favore accreditata istituzione • Opera all'estero <ul style="list-style-type: none"> –direttamente –Indirettamente • Comunicazione preventiva <ul style="list-style-type: none"> --piano raccolta fondi --modalità erogazione
SANZIONI x INADEMPIMENTO	Raccolta con cessioni di beni modico valore e servizi: <ul style="list-style-type: none"> • SI -> recupero a tassazione • NO -> nessuna differenza

Particolare attenzione va quindi posta alle raccolte di fondi destinate ad enti benefici operanti all'estero.

10.11 – L'1% del fatturato

Esistono vari tipi di raccolte di fondi non regolate dalla legge. A titolo di esempio esaminiamo un caso effettivamente realizzato di **"cause related marketing"**, che rimane a cavallo tra il tipo "di transazione" e di "joint fund raising".

Lo schema è il seguente:

- a) un imprenditore (supermercato) aderisce ad un progetto umanitario di una ONLUS e si impegna a devolvere a tale fine l'1% dell'incasso;
- b) la ONLUS riceve tale denaro e lo versa ad un altro e.n.p. (in Italia o all'estero, ad esempio un missionario) che realizzerà il progetto.

Se l'impresa versa alla ONLUS il valore dell'1% del fatturato si tratterebbe di erogazioni liberali, in quanto manca qualunque controprestazione pubblicitaria, deducibile nei limiti visti nei capitoli precedenti. Inoltre tale 1% comprende anche una quota di IVA sugli incassi.

Per ovviare a questo fatto lo schema dell'operazione è stato volutamente complicato per sostenere che si tratta di una **donazione effettuata dai clienti (privati cittadini) per il tramite tecnico del supermercato**.

Lo schema è quindi diventato il seguente:

- il supermercato stampa opuscoli, manifesti e altri supporti per pubblicizzare l'iniziativa;
- i clienti sottoscrivono un coupon di adesione al progetto;
- il supermercato riconosce uno sconto incondizionato dell'1%;
- i clienti versano alla cassa insieme al prezzo scontato della merce anche l'importo dello sconto incondizionato (cioè pagano il prezzo normale dei prodotti);
- il supermercato evidenzia in modo separato e con apposita dicitura (es. progetto PINCO PALLO) sullo scontrino fiscale l'importo di tale sconto incondizionato;
- il supermercato versa l'importo raccolto sul c/c dell'ONLUS promotore dell'iniziativa;
- l'ONLUS versa la somma raccolta all'altro e.n.p. (es. il missionario) che deve realizzare il progetto.

Il fisco ha riconosciuto, anche se con fatica (R.M. 29/7/99 n. 127/E, R.M. 22/7/1998 n. 82/E, R.M. 3/5/95 n. 110/E), che l'impresa può contabilizzare i propri ricavi e l'IVA al netto dello sconto incondizionato 1% praticato ai clienti. Viene quindi superato il danno in termini di IVA e la

somma versata viene completamente detassata ai fini IRES e IRAP, superando tutti i vincoli delle normali erogazioni liberali.

Il fisco ha altresì ammesso che le somme non sono imponibili a carico degli e.n.p. beneficiari in quanto questi non prestano alcun tipo di servizio di natura "commerciale".

10.12 - Altre forme di raccolta fondi

10.12.1 – In generale

La fantasia delle associazioni può trovare vari modi per raccogliere fondi, sia per la singola organizzazione che per raggruppamenti di esse. Forse proprio l'unione di più a.d.v. potrebbe consentire di organizzare raccolte fondi di più ampio respiro, sfruttando la forza del numero dei volontari e dei simpatizzanti.

Si ricorda la possibilità di chiedere il pagamento di 1 ora di lavoro ai dipendenti di aziende private e/o amministrazioni pubbliche, eventualmente associandola alla detrazione fiscale del 19% vista sopra (c.d. **salary program**).

Si pensi alla possibilità di concordare con una banca di livello almeno regionale l'uso di una **speciale carta di credito** o carta ricaricabile con devoluzione di una quota delle spese effettuate.

Ancora: i Frati Francescani di Assisi nonché alcune Banche di Credito Cooperativo hanno lanciato i **titoli "etici"**, con i quali gli investitori destinano una parte del rendimento per lo scopo umanitario appositamente reclamizzato.

Le principali associazioni di livello nazionale usano da anni il **direct mail**, per la raccolta di fondi, con tassi di risposta nei limiti standard del **3%** circa.

10.12.2 – Gli sms solidali

Negli ultimi anni si è diffusa la prassi per le associazioni di raccogliere denaro presso il pubblico tramite il sistema degli "sms solidali".

In sostanza il sistema è il seguente:

- a) l'associazione stipula un contratto con il gestore telefonico per attivare un numero dedicato a tale servizio, concordando la cifra da donare per ogni contatto; il gestore telefonico si impegna ad effettuare tale servizio gratuitamente o a pagamento;
- b) l'associazione sollecita il pubblico ad inviare il sms con avvisi pubblicitari o altri sistemi;
- c) il cittadino invia il sms, pagando la cifra prevista (sulla bolletta o sulla scheda);
- d) il gestore telefonico retrocede la somma all'associazione, secondo gli accordi contrattuali.

Lo schema incontrava alcuni problemi di tipo fiscale, sia per la natura in sé dell'operazione che per gli adempimenti fiscali in capo al gestore telefonico.

Tali problemi sono stati risolti grazie all'art. 10 del D.L. 30/12/2004 n. 315 e ad un parere dell'Agenzia delle Entrate 8ris. 12/8/2005 n. 124).

In sostanza il fisco ha chiarito i seguenti punti:

- a) l'accordo tra l'associazione ed il gestore telefonico deve comprendere anche il "mandato con rappresentanza" a quest'ultimo di riscuotere il denaro proveniente dagli "sms solidali";
- b) il gestore è un semplice tramite tecnico, in quanto il rapporto giuridico si instaura direttamente tra il cittadino che dona e l'associazione beneficiaria;
- c) se il gestore telefonico effettua una prestazione gratuita essa non va fatturata ai fini IVA, in quanto di importo unitario inferiore al limite di € 25,82= (in caso invece di prestazione a pagamento il gestore deve emettere fattura a carico della associazione beneficiaria).

10.12.3 – Eredità, legati e donazioni

Le a.d.v. e gli e.n.p. in genere possono ricevere beni da persone fisiche a titolo gratuito:

a causa di morte	--Eredità --Legato
Per atto tra vivi	Donazione

a) *Mortis causa*

Le persone fisiche possono redigere **testamento** e lasciare all'a.d.v.:

- **eredità**: comprende l'**universalità** dei propri beni, sia integralmente che come quota pro indiviso con altri soggetti;
- **legati**: comprende **particolari** beni o diritti, puntualmente indicati, sia integralmente che come quota pro indiviso con altri soggetti.

L'eredità devoluta all'a.d.v. deve essere accettata con **beneficio di inventario** (art. 473 ss. C.C.), per evitare che essa sia "passiva", nel senso che contenga debiti eccedenti il valore dei beni o diritti trasferiti.

In sintesi:

- l'accettazione si effettua con una dichiarazione resa al notaio o al Cancelliere del Tribunale;
- viene redatto un inventario delle attività e passività contenute nell'eredità;
- l'ente può accettare definitivamente l'eredità o rinunziarvi in seguito.

Il legato non prevede una accettazione (art. 649 C.C.).

Sia l'eredità che il legato possono essere gravate da un **onere** (art. 647 C.C.), cioè dal vincolo ad adempiere un particolare obbligo economico o morale. Nel legato l'onere non può eccedere il valore dei beni o diritti ricevuti (art. 671 C.C.), mentre nell'eredità tale limitazione di valore non esiste.

Ad esempio il testamento può prevedere che l'erede o il legatario sia obbligato:

- ad istituire borse di studio di un certo importo, per un periodo determinato o meno, a favore di soggetti più o meno identificati;
- a garantire un vitalizio di un certo importo ad una persona determinata.

In presenza di familiari ogni persona può devolvere alle a.d.v. solo la **quota "disponibile"** del proprio patrimonio, pena l'impugnazione del testamento da parte degli altri aventi diritto, secondo il seguente schema:

FAMILIARI SUPERSTITI	QUOTA PATRIMONIO DISPONIBILE
Coniuge + 1 figlio	Un terzo
Coniuge + 2 o più figli	Un quarto
Coniuge senza figli ma con ascendenti	Un quarto
Coniuge senza figli e senza ascendenti	Un mezzo
Senza coniuge e 1 figlio	Un mezzo
Senza coniuge e 2 o più figli	Un terzo
Solo ascendenti (no coniuge no figli)	Due terzi
Solo fratelli (non coniuge no figli no ascendenti)	Intero

Il testamento può essere redatto con due modalità:

- **olografo**: scritto interamente a mano (senza mezzi meccanici) dalla persona, datato e firmato;
- **pubblico**: redatto dal notaio.

Il testamento olografo, dopo la morte del soggetto, deve essere portato ad un notaio per la "pubblicazione", da parte di chi ne ha interesse.

b) *Donazioni*

Le persone fisiche possono donare particolari beni o diritti alle a.d.v., tramite un atto redatto dal notaio (art. 769 C.C.). Anche le donazioni possono essere gravate da un onere (art. 793 C.C.), che non può eccedere il valore dei beni o diritti donati.

c) Aspetti fiscali

Le eredità, i legati e le donazioni fatte a favore degli enti non profit sono soggette, in via generale, all'imposta sulle successioni e donazioni, pari all'8% del valore netto, senza franchigia. Gli immobili sono soggetti anche alle imposte ipotecarie e catastali, pari al 3%.

Le a.d.v. e le ONLUS godono **dell'esenzione totale** da tali imposte.

Sono altresì esenti da imposta le successioni e donazioni a favore di:

- fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che hanno scopo esclusivo di assistenza, studio, ricerca, istruzione;
- cooperative sociali;
- fondazioni bancarie.

Le a.p.s. e le a.s.d., in quanto tali, non godono di tale esenzione.

10.13– Lotterie, tombole e pesche di beneficenza

Con il D.P.R. 26/10/2001 n. 430, entrato in vigore dal 12/4/2002, sono state riviste le regole per l'organizzazione delle **manifestazioni a sorte locali** (lotterie, tombole e pesche di beneficenza) di cui si presenta una breve sintesi.

a) Soggetti promotori

--Enti morali, associazioni, comitati senza fini di lucro aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi;

--ONLUS.

b) Tipologie

- **Lotterie:** effettuata con la vendita di biglietti staccati da registri a matrice, con premi legati alle modalità di estrazione
- **Tombole:** effettuata con cartelle portanti dei numeri (tipicamente da 1 a 90) con premi assegnati in funzione delle combinazioni stabilite (terna, cinquina, ecc.)
- **Pesche di beneficenza:** effettuate con vendita di biglietti, una parte dei quali è abbinata ai premi.

c) Condizioni di svolgimento

c.1 - Lotterie:

- vendita dei biglietti limitata al territorio della Provincia;
- l'importo complessivo dei biglietti in vendita non deve superare € 51.645,69;
- i biglietti hanno serie e numerazione progressive;
- stesura di un regolamento che preveda quantità e natura dei premi, quantità e prezzo dei biglietti, luogo in cui sono esposti i premi, luogo e tempo fissati per l'estrazione, luogo e tempo per la consegna dei premi ai vincitori;

c.2 - Tombole

- vendita delle cartelle limitata al Comune in cui avviene l'estrazione e ai Comuni limitrofi;
- le cartelle anno serie e numerazione progressiva;
- l'importo complessivo dei premi non deve superare € 12.911,42;
- stesura di un regolamento che preveda i premi ed il prezzo delle cartelle;

c.3 – Pesche di beneficenza

- vendita dei biglietti limitata al Comune in cui si effettua la manifestazione;
- l'importo complessivo dei biglietti non supera € 51.645,69;

d) Tipi di premi ammessi

- solo servizi o beni mobili
- esclusi espressamente: denaro, titoli, valori bancari, carte di credito, metalli preziosi in verghe

e) Adempimenti amministrativi

- almeno 60 gg. prima della manifestazione spedire apposita comunicazione all'Ispettorato Compartimentale dei Monopoli di Stato (decorso 30 gg. si forma il silenzio assenso);
- almeno 30 gg. prima della manifestazione spedire al Comune e alla Prefettura l'apposita comunicazione (per le lotterie e le tombole va allegato il regolamento);

- presso il Comune va costituita una cauzione, tramite fideiussione o denaro o titoli, che verrà svincolata a manifestazione conclusa e dopo i relativi controlli;
- i controlli sono effettuati dal Comune.

Questi adempimenti non sono richiesti per le manifestazioni organizzate nei circoli privati e riservate ai soli soci.

f) Regime fiscale

Ai sensi dell'art. 30 del D.P.R. 600/73 le manifestazioni a sorte locali sono soggette alla ritenuta a **titolo d'imposta** del 10% del **valore dei premi** (e non sull'importo incassato con la vendita dei biglietti). La ritenuta si versa con il codice "1046" entro il giorno 16 del mese successivo alla redazione del verbale di chiusura della manifestazione.

Sono escluse da tale ritenuta:

- le manifestazioni svolte nei circoli privati e riservate ai soli soci;
 - quelle svolte in occasione di feste o sagre a carattere locale (v. C.M. 168/98, par. 7.8).
- Dovrebbero essere escluse da tale ritenuta anche le manifestazioni organizzate da enti non commerciali e da ONLUS nell'ambito dell'attività di raccolta fondi pubblica ex art. 2, 2^a comma, D.Lgs. 460/97: sul punto vi sono però opinioni discordanti in dottrina e nessuna pronuncia del fisco.

10.14- La devoluzione alle ONLUS dei premi non ritirati

Le aziende promuovono regolarmente **concorsi e operazioni a premio** (es. le raccolte di "punti") per incentivare le loro vendite, mettendo in palio vari tipi di beni.

In base al D.P.R. 430/2001 nel regolamento del concorso, depositato presso il Ministero delle Attività Produttive, le aziende devono prevedere che, decorsi sei mesi dalla conclusione del concorso, **i premi non ritirati** verranno donati ad una o più **ONLUS** indicate nel regolamento.

La devoluzione avverrà previa formale accettazione della donazione da parte della ONLUS indicata come beneficiaria.

Trattandosi di devoluzione prevista per legge e non di liberalità non si applicano le procedure ed i vincoli previsti dal D. Lgs. 460/97 per le donazioni alle ONLUS.

In sostanza per queste merci:

- non occorre alcuna comunicazione preventiva agli uffici fiscali;
- non vanno fatte annotazioni contabili sui registri IVA;
- il loro valore non incide sul limite delle altre eventuali donazioni alle ONLUS.

10.15 – Il 5 per mille dell'IRPEF

10.15.1 – Un nuovo rapporto cittadini enti non profit

Dal 2006 le persone fisiche possono destinare una quota del 5 per mille della propria IRPEF a sostegno di una serie di enti non profit.

Tale norma, a valere in prima battuta solo per la dichiarazione dei redditi presentata nel 2006, è stata riproposta anche per gli anni successivi, con varie modificazioni (tipi di enti non profit, limiti allo stanziamento, ecc.).

I dati provvisori relativi al 2006 sono i seguenti:

TIPOLOGIA ENTE BENEFICIARIO	TOTALE SCELTE
Onlus, volontariato, a.p.s.	8.400.000
Ricerca scientifica e università	1.900.000
Ricerca sanitaria	2.100.000
Comuni di residenza	1.800.000
TOTALE FIRME	14.200.000
Anomalie	13.000
Scelta non espressa	9.300.000
TOTALE DICHIARAZIONI 730 E UNICO	23.513.000

L'IRPEF totale relativa alle scelte effettuate è stimato pari a € 400 ml. circa, da dividere tra i seguenti beneficiari:

ONLUS, volontariato, a.p.s.	n. 28.779
Ricerca scientifica	n. 437
Ricerca sanitaria	n. 49
Comuni	n. 8.102 .

Dall'1/1/2008, in seguito alle modifiche previste dalla L. 244/2007, i caratteri generali della donazione sono i seguenti:

- è confermato che la scelta viene effettuata solo dalle **persone fisiche** (e non dagli enti o società di capitali);
- la scelta non comporta un aggravio di IRPEF a carico del contribuente;
- la scelta è facoltativa;
- la scelta è autonoma da quella dell'8 per mille destinata agli enti religiosi;
- in assenza di scelta dei cittadini il fondo del 5 per mille dell'IRPEF non si incrementa (a differenza di quello dell'8 per mille).

10.15.2 – I soggetti beneficiari

Per il 2008 i soggetti beneficiari del 5 per mille sono divisi in **tre** settori, di cui il primo comprende le tipologie di enti non profit che ci interessano da vicino, con la novità dell'ingresso delle associazioni sportive dilettantistiche (art. 45, D.L. 248/07).

SOGGETTI AMMESSI AL RIPARTO DEL 5 PER MILLE (2008)

SETTORE 1	ONLUS: --ORDINARIE --DI DIRITTO: A.D.V., O.N.G., COOP. SOCIALI --PARZIALI
	ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE (L. 383/2000) iscritte: ■ nel registro nazionale ■ nel registro regionale ■ nel registro provinciale
	Altre ASSOCIAZIONI se: ■ Riconosciute ■ Senza scopo di lucro ■ Operanti in via esclusiva o prevalente nei settori ONLUS ex art. 10, lett. a)
	ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE se: in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI a norma di legge
SETTORE 2	ENTI DELLA RICERCA SCIENTIFICA E DELL'UNIVERSITA'
SETTORE 3	ENTI DELLA RICERCA SANITARIA

Limitandoci al settore 1 notiamo che esso contiene 4 tipi di soggetti:

a) le ONLUS di tutti i tipi previsti dal D. Lgs. 460/97:

- ordinarie (iscritte presso la D.R.E.)
- di diritto --le associazioni di volontariato iscritte nel Registro Regionale del Volontariato
--le o.n.g. ritenute idonee dal Ministero Affari Esteri,
--le cooperative sociali iscritte nel Registro Regionale (e loro consorzi al 100%),
- parziali (iscritte presso la D.R.E.), costituite da:
--enti ecclesiastici delle confessioni religiose con cui lo Stato ha stipulato accordi
--associazioni di promozione sociale iscritte nelle Federazioni Nazionali riconosciute dal Ministero degli Interni

b) le a.p.s. iscritte nei Registri previsti dalla L. 383/2000 (registro nazionale, regionale, provinciale)

c) **le associazioni riconosciute** che, senza scopo di lucro (si fa riferimento alle solite clausole del divieto del lucro soggettivo) operano nei settori previsti dal regime ONLUS ex art. 10, comma 1, lett. a), D. Lgs. 460/97:

- assistenza sociale e socio-sanitaria
- assistenza sanitaria
- beneficenza
- istruzione
- formazione
- sport dilettantistico
- beni artistici e storici
- cultura e arte
- tutela dei diritti civili

Le norme appaiono chiare, ma vi sono nascoste alcune insidie.

Cosa accade per quelle a.p.s. aventi sede nelle Regioni che non hanno ancora attivato il Registro Regionale, previsto dalla L. 383/2000 ? Può essere sufficiente l'affiliazione ad una Federazione Nazionale, come previsto per le donazioni “+ dai – versi” ex D.L. 35/2005 ?

Per le associazioni riconosciute il rinvio ai settori previsti dal regime ONLUS riguarda anche i **limiti** ivi posti alle modalità di svolgimento delle attività (es. presenza di contributi statali per il settore della cultura) o ai beneficiari delle stesse (es. solo verso soggetti svantaggiati per l'istruzione, la formazione, l'assistenza sanitaria) ? Inoltre per il 2007 sono state **escluse le Fondazioni** operanti in tali settori.

Per il 2008 la legge prevede inoltre due particolarità:

- una quota parte del gettito (il 5 per cento del 5 per mille) verrà devoluta all'Agenzia per le ONLUS e alle organizzazioni nazionali di rappresentanza degli enti non profit nonché allo Stato per coprire le spese di gestione dell'operazione;
- lo stanziamento dell'IRPEF è fisso (€ 400 milioni per il 2008 e di € 380 milioni per il 2009).

10.15.3 – La procedura di iscrizione

Gli enti non profit compresi nel primo settore devono manifestare la loro intenzione di partecipare al riparto del 5 per mille **iscrivendosi in un elenco** tenuto dall'Agenzia delle Entrate.

Le Università e gli enti di ricerca scientifica e sanitaria vengono selezionati dai Ministeri competenti (MIUR e SALUTE), mentre le associazioni sportive dilettantistiche vengono iscritte direttamente dal CONI.

Occorre tenere conto che, al momento, l'iscrizione:

- a) va **rinnovata** anno per anno;
- b) si attua con **due** adempimenti separati con scadenza in date diverse:
 - l'invio telematico della richiesta di iscrizione;
 - l'invio cartaceo e postale di un documento attestante la permanenza dei requisiti di legge in capo all'ente non profit con allegata la fotocopia di un documento di identità del legale rappresentante.

Si ricorda che, in mancanza del secondo adempimento, l'ente viene scartato dall'elenco dei beneficiari.

10.15.4 – La scelta del contribuente

I contribuenti effettuano la loro **scelta** su uno dei tre moduli previsti per la dichiarazione dei redditi:

modello C.U.D. per i dipendenti che non hanno nulla da dichiarare oltre il reddito di lavoro

modello 730 per i dipendenti e gli altri soggetti che non possiedono redditi d'impresa o di lavoro autonomo professionale e che hanno oneri e spese da dedurre o detrarre dall'IRPEF

modello UNICO tutti gli altri.

La scelta va fatta apponendo la **firma** in uno dei tre riquadri previsti dal modulo, in corrispondenza a ciascuno dei settori sopra indicati, con l'ulteriore avvertenza che vi è anche la **facoltà** (non l'obbligo) di inserire il **codice fiscale** dell'ente (non profit, università, ente di ricerca scientifica o sanitaria) cui si vuole **specificatamente destinare il proprio 5 per mille**.

Si noti che la firma con l'indicazione del codice fiscale dell'ente beneficiario **valgono "doppio"**, in quanto all'ente verranno attribuiti **due** importi:

- il 5 per mille dell'IRPEF del singolo contribuente;
- il riparto pro quota del 5 per mille dell'IRPEF di quei contribuenti che, pur avendo firmato la casella del settore, non hanno indicato il codice fiscale di uno specifico ente beneficiario.

Per ottenere i fondi è ovvio che i singoli enti non profit dovranno attivarsi per sollecitare le firme e l'indicazione del proprio codice fiscale, sia tra i singoli cittadini che presso i soggetti che redigono le dichiarazioni dei redditi (CAF, commercialisti, associazioni di categoria).

10.15.5 – La rendicontazione

L'art. 3, comma 6, della L. 244/07, ha inserito dall'1/1/2008, a carico degli enti non profit beneficiari delle donazioni del 5 per mille l'obbligo di **rendicontazione**, nei termini seguenti:

Soggetti	Gli enti che ricevono le donazioni del 5 per mille
Oggetto	<ul style="list-style-type: none"> • Rendiconto destinazione fondi 5 per mille • Fondi riscossi dal 2008 in avanti (si ritiene anche se relativi ad anni precedenti)
Caratteri	<ul style="list-style-type: none"> • Obbligatorio • Separato (dal bilancio e dagli altri rendiconti raccolta fondi) • Chiaro • Trasparente • Integrabile (non sostituibile) con relazione illustrativa
Conservazione	<ul style="list-style-type: none"> • Atti associazione • No deposito presso terzi
Termine	<ul style="list-style-type: none"> • Redazione entro 1 anno dalla riscossione <p>-> onere di prova:</p> <ul style="list-style-type: none"> --verbale assemblea bilancio --registrazione Ag. Entrate (adv: gratuita bollo/registro)
Sanzioni	Revoca delle donazioni

In sostanza viene esteso alle donazioni del 5 per mille il regime previsto, in generale, per le raccolte fondi occasionali.

Come detto sopra (par. 9.10) l'Agenzia delle Entrate, per quanto riguarda in generale le raccolte occasionali di fondi, ritiene che essi debbano essere destinati prevalentemente a specifici progetti e non a coprire le ordinarie spese di gestione dell'ente non profit.

10.16 – I fondi dell'8 per mille a gestione statale

E' noto che i cittadini possono destinare allo Stato una parte dei fondi dell'8 per mille dell'IRPEF. Lo Stato utilizza direttamente tali fondi per interventi straordinari nei seguenti settori:

- fame nel mondo
- calamità naturali
- assistenza ai rifugiati
- conservazione dei beni culturali.

Si vedano in proposito il regolamento di attuazione (D.P.R. 10/3/1998 n. 76) e l'ultima circolare esplicativa della Presidenza del Consiglio Dei Ministri – Dipartimento per il coordinamento amministrativo – del 20/1/2006).

Si ricorda che possono presentare progetti tutte le associazioni e fondazioni che siano **legalmente riconosciute** e che operino nei settori sopra indicati.

Occorre quindi avere ottenuto la concessione della personalità giuridica, da parte della Regione o della Prefettura.

In generale le domande scadono il **15/3** di ogni anno.

12 – GLI E.N.C. E L'ICI

12.1 – In generale

L'ICI (D. Lgs. 504/92) è un'imposta di tipo "reale" che colpisce gli **immobili** con i seguenti caratteri di fondo:

oggetto	<ul style="list-style-type: none">• Fabbricati• Terreni agricoli• Aree fabbricabili <i>Solo se -></i>	Ubicati in Italia
Soggetti passivi	<ul style="list-style-type: none">• Persone fisiche• Enti privati e pubblici• Società• Condomini• Soggetti non residenti <i>Che siano -></i>	<ul style="list-style-type: none">• Proprietari• Titolari di altri diritti reali di godimento (*)• Utilizzatori con leasing• Titolari di concessione su aree demaniali

(*)I diritti reali di godimento sono indicati nel C.C.: enfiteusi, uso, usufrutto, abitazione e superficie.

Tra i soggetti passivi possono rientrare anche gli **enti non profit** (associazioni, ONLUS, enti religiosi, ecc.) che siano proprietari degli immobili o titolari degli altri diritti sopra indicati.

Non sono soggetti passivi le persone o gli enti che siano solo **conduttori o detentori** di beni immobili, in virtù di contratti di locazione o comodato o simili.

L'introito dell'ICI compete al **Comune** in cui sono ubicati gli immobili.

Il valore imponibile degli immobili viene determinato nel seguente modo, sul quale va poi applicata l'aliquota deliberata da ogni singolo Comune:

a) Fabbricati

Gruppo catastale A, C Escluso A/10 e C/1	Rendita catastale x 1,05 x 100
Gruppo catastale B	Rendita catastale x 1,05 x 140 (*)
Gruppo catastale A/10, D	Rendita catastale x 1,05 x 50
Gruppo catastale C/1	Rendita catastale x 1,05 x 34

(*) Dall'1/1/2007 il moltiplicatore è passato da 100 a 140.

b) Terreni

Aree fabbricabili	Valore venale all'1/1 di ogni anno (*)
Terreni agricoli	Reddito dominicale x 1,25 x 75

(*) I Comuni hanno la facoltà di emanare un regolamento con cui individuare i valori venali minimi per le varie zone del proprio territorio. Si tratta di una autolimitazione del proprio potere di accertamento, nel senso che dichiarando tale valore il soggetto passivo si pone al riparo da ogni successiva pretesa del Comune ai fini ICI.

Il pagamento dell'ICI avviene in due rate:

- 1^ rata entro il 16/6, pari al 50% dell'imposta dovuta, calcolata con le aliquote e le detrazioni relative all'anno **precedente**;
- 2^ rata entro il 16/12, versando la residua imposta calcolata con le aliquote e le detrazioni dell'anno **corrente** (con eventuale congruaggio a valere sulla prima rata in caso di avvenute variazioni).

Dal 2007 anche il pagamento dell'ICI viene effettuato tramite modello F24 (telematico, se soggetto con P.IVA o cartaceo, se soggetto senza P.IVA).

12.2 – Esenzioni per gli enti non commerciali

L'art. 7 del D. Lgs. 504/92 elenca una serie di **esenzioni**, alcune delle quali possono essere di interesse degli enti non profit (le lettere sono quelle dell'articolo 7):

B	Fabbricati delle categorie da E/1 a E/9 (c.d. a "destinazione particolare")
C	Fabbricati destinati ad usi culturali ex art. 5-bis D.P.R. 601/73 (musei, biblioteche, archivi, cineteche, emeroteche, terreni parchi e giardini) che: -> siano aperti al pubblico -> per i quali al possessore non deriva alcun reddito dal suo utilizzo
D	Fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e loro pertinenze
G	Fabbricati destinati alle attività assistenziali ex L. 104/92 (-> disabili) che siano: <ul style="list-style-type: none"> • dichiarati inagibili o inabitabili • ristrutturati ex L. 457/1978 • utilizzati direttamente dal proprietario o titolare di diritti reali
H	Terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitati ex L. 984/1977
I	V. sotto

Particolarmente sofferta è stata l'interpretazione della esenzione prevista dalla **lettera I)** dell'art. 7, sulla quale sono intervenute ben due leggi di interpretazione autentica, da ultimo il D.L. 223/06, con orientamenti contrapposti, oltre che sentenze della Corte di Cassazione e della Corte Costituzionale.

L'esenzione di cui all'art. 7, lett. I), oggi compete nei seguenti termini:

Beni esenti	<ul style="list-style-type: none"> • Fabbricati • Terreni agricoli
Proprietario e utilizzatore	Lo stesso ente non commerciale (art. 73 TUIR)
Uso totale ed esclusivo per una o più delle attività ->	Attività ammesse <ul style="list-style-type: none"> • Assistenziali • Previdenziali • Sanitarie • Didattiche • Ricettive • Culturali • Ricreative • Sportive • Religiose (esercizio del culto, cura delle anime, formazione del clero e dei religiosi, catechesi, educazione cristiana)
Vincolo sulle attività svolte nell'immobile	<ul style="list-style-type: none"> • Che abbiano carattere totalmente non commerciale • Oppure: che non abbiano esclusivamente carattere commerciale

In virtù delle restrittive pronunce della Corte di Cassazione (v. da ultimo sentenza n. 18838 del 30/8/2006) e della Corte Costituzionale (ordinanza n. 19 del 10/1/2007), l'esenzione compete **solo** se l'ente non commerciale **è, al tempo stesso, proprietario e diretto utilizzatore dell'immobile**.

In base all'art. 59, 1^a comma, lett. C), del D. Lgs. 446/97, Comuni possono emanare un regolamento che **limiti** l'esenzione in oggetto:

- ai soli fabbricati
- che siano, al contempo, **posseduti e utilizzati** direttamente dall'e.n.c. (*).

(*) Tale previsione è stata svuotata di contenuto dalla giurisprudenza sopra citata. Il caso del godimento dell'esenzione ICI in capo al proprietario poteva apparire strano, ma si spiegava con il fatto che l'e.n.c. poteva contrattare con il proprietario un canone di locazione inferiore rispetto a quello di mercato, grazie al minor carico fiscale. Oppure, in caso di uso gratuito, con l'intenzione dello Stato di non gravare ulteriormente il proprietario di un immobile adibito ad attività di enti a valenza "sociale".

Per questo motivo è opportuno effettuare una **verifica** presso i singoli Comuni ove sono ubicati gli immobili.

L'esenzione compete per il **periodo di tempo** in cui siano presenti **tutti** i requisiti. In particolare l'immobile deve essere destinato **totalmente ed esclusivamente** all'esercizio delle attività previste dalla norma: l'uso parziale dell'immobile per attività da essa non previste fa decadere dall'esenzione per l'intero immobile (e non solo per una sua porzione).

In sostanza questa esenzione può interessare una a.d.v., a.p.s., ONLUS che svolga la propria attività in locali **di proprietà**.

Inoltre occorre verificare che l'attività svolta dall'e.n.c. o dalla ONLUS in questi immobili non abbia carattere **esclusivamente** "imprenditoriale-commerciale". Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate (circ. 26/1/2009 n. 2) che ha cercato (inutilmente) di dettare qualche criterio generale, creando ancora maggiore confusione. L'Agenzia rileva il paradosso per cui "un'attività o è commerciale o non lo è, **non essendo possibile individuare attività qualificabili come "non esclusivamente di natura commerciale"**". Di fronte a tale ostacolo l'Agenzia ritiene che questo criterio "debba essere riferito solamente alle specifiche **modalità di esercizio** delle attività in argomento, che consentano di escludere la commercialità allorquando siano assenti gli elementi tipici dell'economia di mercato (quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza), ma siano presenti **le finalità di solidarietà sociale** sottese alla norma di esenzione.". La logica dell'agevolazione dovrebbe essere quella per cui "le attività svolte negli immobili ... non siano di fatto disponibili sul mercato o che siano svolte per **rispondere a bisogni socialmente rilevanti che non sempre sono soddisfatti dalle strutture pubbliche e che sono estranee alla sfera di azione degli operatori privati commerciali**." In particolare tale modalità sarebbe rinvenibile "per le attività svolte in **regime concessorio** o in **convenzionamento e/o in accreditamento** con l'ente pubblico, in quanto si tratta di attività inserite in maniera completa ed esclusiva nel servizio pubblico gestito direttamente da un'istituzione pubblica.". Su questa base l'Agenzia esamina i vari settori di attività, ravvisando gli estremi dell'esenzione nei casi in cui **i prezzi praticati siano inferiori a quelli di mercato e conducano ad un pareggio con i costi o a situazioni simili**.

Si tratta evidentemente di una interpretazione alquanto forzata derivante dalla **oggettiva incoerenza** della norma. Nei singoli casi l'associazione, se interessata all'esenzione ICI, dovrà informarsi presso il Comune per verificarne il concreto orientamento in materia.

12 – AGEVOLAZIONI VARIE

12.1 – La riduzione dei diritti comunali

La Corte dei Conti, con deliberazione n. 12/Aut/2006 del 12/7/2006, ha chiarito che per i contratti stipulati con i Comuni le **ONLUS** sono sempre tenute al versamento solo del **50%** dei **diritti di segreteria**.

Tale conclusione deriva dalle seguenti considerazioni:

- l'art. 17 del D. Lgs. 460/97 prevede l'esenzione assoluta dall'imposta di bollo per gli atti, contratti e documenti posti in essere con una ONLUS;
- la tabella D, allegata all'art. 40 della L. 604/62, sancisce la riduzione al 50% dei diritti di segreteria "per i certificati e agli altri atti per i quali la legge ammette la carta non bollata ...".

Tale delibera può interessare anche le a.d.v., che sono ONLUS di diritto, per la stipula delle convenzioni.

12.2 – La riduzione delle tariffe postali

Molti enti non profit pubblicano bollettini, riviste, ecc. sia rivolti alla propria base sociale che ad un più vasto pubblico.

Nel caso tali prodotti editoriali vengano spediti con il servizio postale la L. 27/2/2004 n. 46 ha confermato la previsione di una tariffa agevolata (v. anche circolare 12/1/2004, Dir/3, di Poste Italiane).

Per godere di tale tariffa agevolata occorre che:

- il prodotto editoriale sia realizzato da enti non profit;
- riguardi la propria attività istituzionale e non ricada nei prodotti editoriali espressamente esclusi;
- venga fatta la domanda entro il 30/9 dell'anno precedente.

TAFIFFE POSTALI AGEVOLATE

Soggetti ammessi (estratto)	<ul style="list-style-type: none">• Onlus• a.d.v. ex L. 266/91• o.n.g. riconosciute dal M.A.E.• a.p.s. ex L. 383/2000• fondazioni e associazioni senza fini di lucro aventi scopi religiosi• enti ecclesiastici
Prodotti esclusi (estratto)	<ul style="list-style-type: none">• Quotidiani e periodici che contengono inserzioni pubblicitarie per un'area > 45% dell'intero stampato• Periodici con abbonamenti stipulati a titolo oneroso direttamente dai destinatari < 50% del totale degli abbonamenti• Quotidiani e periodici di pubblicità• Giornali di promozione delle vendite di beni e servizi• Prodotti editoriali pornografici
Iter	<ul style="list-style-type: none">• Domanda alla Direzione Provinciale Business di Poste Italiane s.p.a.• Entro il 30/9 di ogni anno per l'anno successivo

12.3 – Agevolazioni per l'uso delle ambulanze

Le a.d.v. che gestiscono servizi di soccorso sanitario possono godere delle seguenti agevolazioni:

- esenzione da pedaggio autostradale
- rimborso accisa sul carburante
- esenzione tassa automobilistica.

a) Pedaggio

L'art. 373, comma 2, lett. C), del D.P.R. 495/92 prevede l'esenzione dal pagamento del pedaggio autostradale nei seguenti casi:

- a) il veicolo deve essere immatricolato a nome di associazioni di volontariato ex L. 266/91 o di organismi similari senza scopo di lucro;
- b) il veicolo deve essere adibito al soccorso (ambulanze e mezzi antincendio);
- c) il veicolo deve essere impegnato nell'espletamento del relativo specifico servizio;
- d) il veicolo deve essere provvisto dell'apposito contrassegno.

Sul punto si veda anche la circolare del Ministero Lavori Pubblici 5/8/97 n. 3973.

b) Rimborso accisa

Le a.d.v. che gestiscono servizi di **soccorso sanitario** possono chiedere il rimborso di una parte dell'accisa gravante sui carburanti consumati dalle **ambulanze**.

Le norme di riferimento sono contenute nel D.M. 31/12/1993 e nella circolare del Dipartimento Dogane n. 15 del 25/1/1994.

Il rimborso avviene tramite il rilascio di "buoni d'imposta" da cambiare con i carburanti presso il rivenditore convenzionato.

La procedura si può riassumere nel seguente schema:

soggetti	<ul style="list-style-type: none"> • A.d.v. iscritte nei Registri Regionali • Altri enti di assistenza e pronto soccorso dotati di personalità giuridica
Mezzi ammessi	Ambulanze
Iscrizione	<ul style="list-style-type: none"> • Domanda all'U.T.F. • Istruttoria a cura dell'U.T.F. • D.M. di ammissione al beneficio
Procedura	<ul style="list-style-type: none"> • Acquisto carburanti presso i punti vendita • Tenuta del registro dei viaggi • Istanza di rimborso trimestrale (entro il mese successivo)
Esito	<ul style="list-style-type: none"> • Rilascio di buoni d'imposta da parte dell'U.T.F. • Utilizzo degli stessi presso il rivenditore convenzionato

c) Esenzione tassa automobilistica

Le autoambulanze sono esonerate dal pagamento della tassa di possesso (il "bollo"), previa istanza alla locale Agenzia delle Entrate (circ. n. 51286 del 30/9/2002). L'esonero è valido a tempo indeterminato (circ. n. 59 del 25/2/1998).

12.4 – Agevolazioni per la frequenza di palestre

L'art. 1, comma 319, della L. 296/2006 (legge finanziaria per il 2007), con decorrenza dall'1/1/2007, ha inserito una nuova ipotesi di spesa detraibile dall'IRPEF (art. 15, comma 1, lett. I-quinquies TUIR):

Soggetto pagante	Genitore
Soggetto fruitore del servizio	Ragazzi di età 5 – 18 anni
Attività agevolate	Pratica sportiva dilettantistica
Soggetti sportivi	<ul style="list-style-type: none"> • Società e associazioni sportive ex art. 90 L. 289/2002 • Gestori privati
Impianti sportivi	<ul style="list-style-type: none"> • Palestre • Piscine • Altre strutture/impianti per pratica sportiva dilettantistica
Somme agevolate	<ul style="list-style-type: none"> • Iscrizione annuale • Abbonamento
Limite di importo	Massimo € 210,00= per anno solare per ogni bambino/ragazzo
Beneficio fiscale	Detrazione 19% dall'IRPEF

In assenza di deroga esplicita, la detrazione IRPEF compete al genitore del quale il bambino risulti **fiscalmente a carico**.

Il decreto attuativo (2/4/2007) ha precisato che il pagamento dovrà essere provato con **ricevuta o fattura** rilasciata dall'ente gestore da cui risultino i seguenti dati:

- intestazione del gestore (ditta, denominazione o ragione sociale, sede legale, codice fiscale);
- causale del pagamento;
- tipo di attività sportiva esercitata;
- importo corrisposto;
- dati anagrafici del bambino/ragazzo praticante;
- codice fiscale del soggetto che effettua il pagamento.

Il decreto attuativo non prevede l'obbligo del pagamento per assegno o altro movimento bancario o postale: tale forma resta comunque necessaria per le società e associazioni sportive nel caso di pagamenti pari o superiori a € 516,46=.

La ratio della norma spinge a ritenere che le quote di "iscrizione" e "abbonamento" dovrebbero comprendere anche l'eventuale premio di assicurazione, normalmente presente nelle attività sportive dei giovani.

Le ricevute rilasciate dalle società e associazioni sportive sono soggette al bollo di € 1,81= se di importo superiore a € 77,47=. Gli altri gestori privati devono applicare l'IVA, per cui non è dovuta l'imposta di bollo.

Si ricorda che le associazioni sportive dilettantistiche possono chiedere la riduzione dell'accisa sul gas utilizzato per riscaldare le palestre e i locali annessi.

12.5 - Imposta di registro e ii.cc.

12.5.1 - Le agevolazioni per le a.d.v. e le ONLUS

Le a.d.v. e le ONLUS possono godere, con criteri diversi, di agevolazioni ai fini dell'imposta di registro.

Si riportano i testi delle due leggi.

A.D.V.	ONLUS
<u>Art. 8 L. 266/91</u> "Gli atti costitutivi delle o.d.v. ... e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti ... dall'imposta di registro."	<u>Art. 22 D.LGS. 460/97</u> Alla tariffa dell'imposta di registro sono apportate le seguenti modificazioni: "a) nell'art. 1, concernente il trattamento degli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, dopo il settimo periodo, è aggiunto, in fine, il seguente: "Se il trasferimento avviene a favore di ... ONLUS ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-quater: L. 250.000=." La nota II-quater dispone: "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 diretto entro 2 anni dall'acquisto. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione per lo svolgimento della propria attività è dovuta l'imposta nella misura ordinaria nonché una sanzione amministrativa pari al 30% della stessa imposta." B)il nuovo art, 11-bis dispone: "Gli atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le ONLUS: L. 250.000=.(-> € 129,11)".

Si nota come l'agevolazione prevista per le a.d.v. dall'art. 8 della L.266/91 (esenzione) sia **più ampia** di quella concessa dalla legge di riforma per le ONLUS non di volontariato, sia per le **tipologie di atti** compresi che per la **tariffa** applicata.

Ad esempio:

TIPO DI ATTO	A.D.V.	ONLUS
Atto costitutivo e successive modifiche	Esente	Tassa fissa € 168,00=
Acquisti di beni immobili	Esente	Tassa fissa € 168,00=
Contratti di locazione	Esente	Imposta proporzionale
Altri atti	Esenti	Tassati normalmente

Si ricorda che, in base all'art. 10, 8^a comma, del D.LGS. 460/97, per le a.d.v. iscritte nel Registro Regionale rimangono salve le norme di miglior favore contenute nella L. 266/91.

Per le associazioni di promozione sociale non sono previste specifiche agevolazioni in materia di imposta di registro.

12.5.2 – Gli acquisti immobiliari tra vivi

Per gli acquisti di beni immobili tra vivi effettuati da a.d.v. e da ONLUS vanno considerati due aspetti distinti:

- le imposte da pagare
- i vincoli conseguenti al trattamento agevolato.

a) Le imposte da pagare

Per gli acquisti immobiliari tra vivi l'a.d.v. potrà invocare l'esenzione totale da imposta di registro ex L. 266/91, mentre le ONLUS pagheranno la tassa fissa di € 168,00=.

Sia le a.d.v. che le ONLUS debbono, purtroppo, pagare le imposte ipotecarie (2%) e catastali (1%), in quanto non vige alcuna esenzione specifica (v. Cassazione sentenza n. 19212 del 14/9/2007).

A ciò ha posto **parziale e temporaneo rimedio** l'art. 30 del D.L. 185/2008: per le **sole ONLUS**, l'imposta **catastale** è prevista in misura fissa e non proporzionale per i soli atti formati entro il 31/12/2009. Resta inspiegabilmente confermata l'imposta ipotecaria al 2%: sul punto si resta in attesa di chiarimenti ufficiali.

In caso di acquisti di immobili da imprese sia l'a.d.v. che le ONLUS sono tenute a pagare l'IVA, in quanto non esiste una specifica norma di esenzione.

b) I vincoli

Per le a.d.v. la L. 266/91 reca la precisazione che l'acquisto in esenzione da imposta di registro deve essere "connesso" all'attività di volontariato.

La ris. 6/6/94 n. 8/166 ha ribadito che deve trattarsi di un acquisto "strumentale" all'attività di volontariato (nel caso di specie si trattava di un fabbricato da adibire a casa di accoglienza).

Per le ONLUS sussiste, oltre al vincolo di destinazione all'attività propria, anche un termine di **due anni** per rendere effettiva tale destinazione, pena la decadenza dell'agevolazione con applicazione delle sanzioni.

E' probabile che per le a.d.v. non si applichi tale limite temporale, non previsto dalla L. 266/91: sul punto non esistono chiarimenti ufficiali.

12.6 - Imposta sulle successioni e donazioni

Per le a.d.v. e le ONLUS esistono specifiche disposizioni agevolative.

Si riportano i due testi di legge.

A.D.V.	ONLUS
Art. 8 L. 266/91 "... le donazioni e le attribuzioni di eredità o di legato sono esenti da ogni imposta a carico delle ... " o.d.v..	Art. 3, 1^ comma, del D.LGS. 346/1990 come modificato dall'art. 19 del D.LGS. 460/97 "Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore ... delle ONLUS".

In caso di passaggio di un bene immobile l'esenzione si estende anche alle imposte ii.cc..
Non vi sono agevolazioni specifiche per le associazioni di promozione sociale.

Si rinvia a quanto detto sopra nel paragrafo dedicato alle eredità e donazioni.

12.7 – Imposta di bollo

12.7.1 – Esenzioni per le a.d.v. e le ONLUS

Per le a.d.v. e le ONLUS esistono specifiche disposizioni di esonero:

A.D.V.	ONLUS
ART. 8 L. 266/91	ART. 27-BIS TABELLA ALLEGATA AL D.P.R. 642/72 – ATTI ESENTI IN MODO ASSOLUTO DAL BOLLO
"Gli atti costitutivi delle o.d.v. ... e quelli connessi allo svolgimento della loro attività sono esenti dall'imposta di bollo ..."	"Atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da ONLUS".

Le due norme sono sostanzialmente uguali.

In relazione alle a.d.v. si ricordano due risoluzioni del Ministero delle Finanze: ris. N. 7/10/1994 n. 10/218 (guardie ecologiche volontarie), ris. 6/6/1994 n. 8/166 (acquisti di immobili).
L'esenzione riguarda, anche, gli **estratti conto bancari**.

12.7.2 – Altre esenzioni

Per le altre associazioni si ricordano taluni casi di esenzione dal bollo (tabella allegato B al D.P.R. 642/72 e s.m.):

NUMERO TARIFFA	CASO
6	Quietanze ... per il versamento di contributi o quote associative ad associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive
8	Quietanze relative ad oblazioni a scopo di beneficenza a condizione che sull'atto risulti tale scopo
8 bis	Certificati anagrafici richiesti dalle società sportive, su disposizione delle rispettive federazioni e di enti e associazioni di promozione sportiva di appartenenza
Art. 7 L. 405/1990	Ricevute, quietanze, note, conti ... anche se non sottoscritte, quando la somma non supera € 77,47

In merito alla prima esenzione sopra riportata (quote associative) si segnala che il fisco con la risoluzione n. 312682 del 21/12/1985 ha ritenuto che l'esenzione "... deve ritenersi limitata alle quietanze per il versamento di contributi o quote associative **per aderire** alle predette Associazioni e non può essere estesa alle quietanze ... (relative al) **pagamento di servizi** resi dalle associazioni stesse anche se effettuati in conformità alle proprie finalità istituzionali. Tali quietanze, pertanto, sono soggette all'imposta di bollo prevista dall'art. 19 della tariffa annessa al D.P.R. n. 642 del 1972 successive modificazioni quando la somma versata supera € 77,47= e negli altri casi stabiliti dallo stesso articolo ...".

Si tratta di un'interpretazione dell'esenzione (ormai datata e) restrittiva, che non pare del tutto corrispondente al testo della norma, che fa **generico** riferimento ai contributi e alle quote associative, senza ulteriori distinzioni tra quote di adesione (la c.d. "tessera") e quote periodiche per i vari servizi (es. corsi di nuoto, ecc.).

Si segnala che tale interpretazione restrittiva è stata però ribadita dall'Agenzia delle Entrate nella "Guida alle agevolazioni per le associazioni sportive dilettantistiche" (ed. marzo 2007, pag. 18, nell'edizione riveduta e corretta).

12. 8 – TASSE SULLE CONCESSIONI GOVERNATIVE

L'art. 13-bis del D.P.R. 641/72 prevede l'esenzione dalle tasse di cc. gg. per gli atti e i provvedimenti concernenti:

- le ONLUS (e quindi anche le a.d.v. iscritte nel Registro)
- le società e associazioni sportive dilettantistiche.

L'esenzione può essere goduta, ad esempio, per i telefoni cellulari.