

Dipartimento di Impresa e management

Cattedra di Diritto Tributario Corso Progredito

IL RUOLO DELLE ONLUS NELL'AMBITO DEL TERZO SETTORE

Relatore

Prof. Fabio MARCHETTI

Candidato

Caterina MINGRONE

Matr. 660931

Correlatore

Prof. Giuseppe NAPOLI

Anno Accademico 2015-2016

	pag.
Introduzione	6
Capitolo 1. Le diverse tipologie di Enti Non commerciali	10
1.1 Definizione di Ente Non Commerciale	10
1.2 Tipologie di Enti	10
1.3 La costituzione dell'ente: l'importanza degli aspetti formali	13
1.4 La personalità giuridica ed il regime di responsabilità dell'organo amministrativo tra enti riconosciuti e non	15
1.4.1 La personalità giuridica	15
1.4.2 La responsabilità limitata	16
1.4.3 Responsabilità contrattuale ed extracontrattuale	17
1.4.4 Responsabilità tributaria	18
1.4.5 Cessazione dalla carica e permanenza della responsabilità	18
1.5 I parametri per la perdita della qualifica di Ente Non Commerciale	19
1.5.1 Effetti della perdita di qualifica	21
Capitolo 2. Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale	22
2.1 La normativa ONLUS: il D.Lgs. n. 460/97	22
2.2 Requisiti soggettivi	23
2.2.1 Vincoli statutari	24
2.3 Requisiti oggettivi	25
2.3.1 Finalità di solidarietà sociale	26
2.4 Settori di attività: art. 10 D.Lgs n. 460/1997	28
2.4.1 Settori per i quali le finalità di solidarietà sono correlate alla condizione dei destinatari	29
2.4.2 Settori per i quali le finalità di solidarietà sociale si considerano immanenti, per espressa previsione normativa	31

2.4.3 Attività istituzionali	32
2.4.4 Attività connesse.....	32
2.4.5 Finalità non lucrative.....	34
2.5 Disciplina dei rapporti associativi	37
2.6 Uso della locuzione “Organizzazione non lucrativa di utilità sociale” o dell’acronimo “ONLUS”	38
2.6.1 Enti considerati in ogni caso ONLUS (ONLUS “di diritto”).....	39
2.6.2 Le ONLUS “parziali”	41
2.6.3 ONLUS detentrici di partecipazioni in società commerciali.....	42
2.6.4 ONLUS detentrici di partecipazioni in imprese sociali	44
2.6.5 Partecipazione di società commerciali ed enti pubblici nelle ONLUS ...	47
2.6.6 Rapporto tra ONLUS ed Enti Non Commerciali.....	50
2.7 Obbligatorietà del bilancio o rendiconto annuale.....	50
2.8 Iscrizione nell’Anagrafe unica delle ONLUS, successive variazioni ed eventuale cancellazione.....	50
2.8.1 La natura del controllo statutario	54
2.8.2 La cancellazione dall’Anagrafe: mancanza o venir meno dei requisiti ..54	
2.8.3 Perdita della qualifica di ONLUS: le conseguenze e la devoluzione del patrimonio	55
2.9 Il sistema della responsabilità nelle ONLUS: le sanzioni agli amministratori e ai responsabili legali	56
Capitolo 3. Contabilità e bilancio delle ONLUS	58
3.1 Gli obblighi contabili	58
3.2 Scritture contabili complessive	59
3.3 Scritture contabili delle attività connesse	60
3.4 Scritture contabili complessive semplificate per le ONLUS di minori dimensioni	61
3.5 Il bilancio o rendiconto delle ONLUS	62

3.6 Il rendiconto da raccolta fondi.....	63
3.7 I principi e le raccomandazioni contabili.....	65
3.8 L'attività di controllo legale dei conti	66
Capitolo 4. Il trattamento fiscale delle ONLUS	67
4.1 Il trattamento fiscale delle ONLUS	67
4.2 Le ONLUS di diritto e il principio del favor legis.....	68
4.3 Gli obblighi dichiarativi e le agevolazioni previste in materia di IRES.....	69
4.3.1 Redditi di impresa.....	70
4.3.2 Redditi fondiari	71
4.3.3 Redditi di capitale	71
4.3.4 Redditi diversi	72
4.4 Ritenute d'acconto	72
4.5 Gli obblighi dichiarativi e le agevolazioni previste in materia di IRAP	73
4.6 Gli obblighi dichiarativi e le agevolazioni previste in materia di IVA.....	74
4.7 Altre imposte indirette.....	77
Capitolo 5. L'attività di raccolta fondi delle ONLUS	79
5.1 Le erogazioni liberali	79
5.2 Le erogazioni liberali destinate alle ONLUS previste dall'art. 14 della Legge n. 80 del 2005 (c. d. norma "più dai, meno versi").....	80
5.2.1 Le erogazioni in denaro	84
5.2.2 Le erogazioni in natura	84
5.2.3 Erogazioni da privati	86
5.2.4 Erogazioni da imprese: le agevolazioni fiscali spettanti ad imprenditori individuali, società di persone, società di capitali, enti commerciali.....	88
5.2.5 Erogazioni da enti non commerciali.....	91
5.3 Il cinque per mille dell'IRPEF.....	92
5.3.1 Obbligo di rendiconto	95

5.4 Sponsorizzazioni	96
5.5 Contributi erogati da soggetti pubblici	98
5.5.1 Contributi erogati dai soggetti pubblici alle ONLUS	99
5.6 Tombole, lotterie, pesche e banchi di beneficenza	99
Capitolo 6. La riforma del Terzo settore: le modifiche e le innovazioni apportate alla disciplina degli Enti Non Profit	101
Appendice	112
Bibliografia	131

Il Terzo settore individua tutte quelle forme imprenditoriali che hanno come finalità la soddisfazione di bisogni sociali. Si tratta di un insieme composto da soggetti disomogenei, che svolgono quelle attività che non sono prese in carico né dallo Stato, né dal Mercato; sono, in altre parole, soggetti organizzativi di natura privata volti alla produzione di beni e servizi a destinazione pubblica o collettiva.

Si può parlare, quindi, di imprese *Non profit*, come di organismi che operano per il benessere collettivo nel senso più ampio del termine, spaziando dalla cultura, sport e ricreazione all'assistenza sociale, dalla sanità all'istruzione e alla ricerca, fino alla tutela degli interessi.

In questi ultimi anni, il cosiddetto Terzo settore è stato sempre più oggetto di interesse, mostrando la capacità di operare anche secondo logiche di impresa e contribuendo, al tempo stesso, all'innalzamento della qualità dei servizi sociali offerti.

Quindi, per Terzo settore si intende l'insieme dei soggetti (ONLUS, APS, Fondazioni, Associazioni Sportive Dilettantistiche (ASD), Associazioni di Volontariato e molto altro) che non hanno come attività prevalente o principale l'esercizio di un'attività commerciale.

Si distingue dai soggetti economici tradizionali (imprese individuali, società di persone e di capitali, ecc.) perché lo scopo principale della loro attività non è la realizzazione di un profitto.

In genere esso racchiude due tipologie di soggetti:

- Associazioni Riconosciute ovvero che hanno ottenuto la personalità giuridica;
- Associazioni Non Riconosciute ovvero che non hanno ottenuto la personalità giuridica.

Il codice civile elenca quelli che sono i requisiti minimi per la costituzione, la rappresentanza, gli organi di governo e gli adempimenti per la rendicontazione.

La maggior parte degli enti non commerciali si configura come Associazione non riconosciuta, gli adempimenti previsti dal codice civile sono veramente pochi e riguardano per lo più la gestione della vita associativa (assemblee, rappresentante

legale, rapporti associativi, responsabilità dei componenti, recesso del socio) e l'obbligo di approvazione del bilancio.

A differenza di altre realtà¹, soprattutto di cultura anglosassone, nel nostro paese manca una regolamentazione giuridica omogenea dei soggetti appartenenti a questa area; comunque facendo riferimento ad una classificazione comunemente accettata a livello internazionale i requisiti, perché una organizzazione possa essere definita di Terzo settore, sono i seguenti:

- la costituzione formale dell'organizzazione (che consente di distinguerla da un gruppo spontaneo);
- la natura privata;
- l'autonomia di governo;
- l'assenza dello scopo di lucro;
- il perseguimento di un interesse collettivo (della comunità);
- l'erogazione di servizi di pubblica utilità;
- l'utilizzo nelle attività di una quota di lavoro volontario;
- il divieto di distribuzione diretta o indiretta di profitti ai membri.

La nostra Costituzione sottolinea l'importanza dell'associazionismo²:

- tutelando le formazioni sociali per l'adempimento dei doveri di solidarietà politica, economica e sociale (art. 2);
- promuovendo il principio di solidarietà attraverso l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese (art. 3);
- ricordando ai singoli il dovere della solidarietà, attraverso lo svolgimento di una un'attività o una funzione che concorra al progresso materiale o spirituale della società (art. 4);
- riconoscendo e garantendo la libertà di associazione (art. 18);
- legando la libertà di iniziativa economica privata all'utilità sociale (art. 41);

¹ BREVE GUIDA TECNICO – GIURIDICO ALLE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO, A. Amodeo, M. Gioiello, M. Lia (a cura di), *Formez.it*.

² Camera dei Deputati, XVII legislatura. Documentazione per l'esame di progetti di legge: *Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*, A.C. 2617, schede di lettura, n. 223.

- forzando gli enti territoriali, nell'esercizio delle loro funzioni, a favorire l'autonoma iniziativa dei singoli e delle formazioni sociali (art. 118 - sussidiarietà).

I principali enti che compongono il mondo del non profit si differenziano sostanzialmente nella loro struttura, distinguendosi per tipologia e status giuridico.

Le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS) la cui regolamentazione e il cui regime fiscale sono dettati dal decreto legislativo n. 460/1997 (*Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*), hanno visto subito una forte applicazione nella prassi, costituendo uno strumento unico per lo svolgimento di attività socialmente rilevanti in un ambito fiscalmente neutrale. Proprio i rilevanti vantaggi fiscali hanno spinto operatori e professionisti ad un utilizzo diffuso di tale strumento, non di rado, anche in modo elusivo e comportante evasioni fiscali.

Tale abuso ha costretto il legislatore, da subito, e poi con continuità ad intervenire con risoluzioni ministeriali interpretative della norma e con risposte specifiche finalizzate alla soluzione di molteplici casi concreti che non trovavano una risposta puntuale e chiara nella legge.

Il reale problema risiede nel fatto che l'istituto della ONLUS non dà luogo ad una figura definita dal punto di vista civilistico, bensì ad un soggetto fiscale che gode di ampie agevolazioni, ove adegui il proprio statuto alle previsioni della norma fiscale.

Oltre alle Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS), compongono questa vasta categoria le associazioni del volontariato, disciplinate dalla legge n. 266/1991 (*Legge quadro sul volontariato*), le cooperative sociali, di cui alla legge n. 381/1991 (*Disciplina delle cooperative sociali*), le fondazioni ex-bancarie, disciplinate dal decreto legislativo n. 153/1999 (*Disciplina civilistica e fiscale degli enti conferenti di cui all'articolo 11, comma 1, del D.Lgs. 20 novembre 1990, n. 356, e disciplina fiscale delle operazioni di ristrutturazione bancaria, a norma dell'articolo 1 della L. 23 dicembre 1998, n. 461*) e le associazioni di promozione sociale, di cui alla legge 383/2000 (*Disciplina delle associazioni di promozione sociale*).

A completamento del quadro sopra esposto, si ricorda la legge n. 118/2005 (*Delega al Governo concernente la disciplina dell'impresa sociale*) che ha

disciplinato un tipo particolare di impresa, definita “sociale”, comprendente soggetti con differenti connotazioni giuridiche ma che svolgono la propria attività, anche imprenditoriale, al di fuori della logica del profitto propria del mercato.

L'elemento unificante è rappresentato proprio dall'assenza di fine di lucro, vale a dire dalla mancata redistribuzione degli utili tra gli associati. In attuazione della delega è stato poi emanato il Decreto legislativo n. 155/2006 (*Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118*).

Il Terzo settore è stato finora disciplinato in maniera frammentaria e disorganica; la normativa vigente può essere ricostruita riferendosi alle norme di carattere generale sulle entità con finalità altruistiche contenute nel Codice civile e agli interventi legislativi settoriali, soprattutto di natura tributaria e fiscale, succedutesi nel corso del tempo.

La riforma ha previsto il riordino del complesso e variegato mondo delle imprese “non profit”; sono stati rivisti gli aspetti civilistici, fiscali, societari, nonché quelli relativi alla dibattuta questione della remunerazione del capitale e della distribuzione degli utili.

Dopo un lungo e complesso iter parlamentare, in data 30 marzo 2016 il disegno di legge A.S. n. 1870, recante “Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale” già approvato in prima lettura dalla Camera dei Deputati in data 09 aprile 2015 come d.d.l. n. 2617, è stato approvato dal Senato in seconda lettura e trasmesso alla Camera per l'approvazione definitiva. In data 25 maggio 2016, la Camera dei Deputati, in terza lettura, ha approvato in via definitiva il d.d.l. n. 2617-B.

Una serie di interventi a 360 gradi che, nelle intenzioni dell'estensore della riforma, dovrebbe promuovere la crescita, lo sviluppo, l'innovazione e l'occupazione dello specifico comparto, nonché del suo indotto.

1.1 Definizione di Ente Non Commerciale

È considerato Ente Non Commerciale³, l'ente appartenente al terzo settore che persegue obiettivi di carattere solidaristico, ideale, culturale e sportivo senza scopo di lucro, con il divieto di distribuzione degli utili ai soci e che non svolge attività commerciali in misura prevalente rispetto alla propria attività istituzionale.

È un'entità di tipo associativo che, in base alla sua tipica organizzazione non specifica ed alla natura dell'attività esercitata, può assumere una diversa forma in base a determinati requisiti.

Nello specifico, si può formulare una classificazione di Enti Non Commerciali attraverso il loro inquadramento dettato dalla normativa civilistica e quella fiscale.

In base al codice civile avremo:

- Associazioni riconosciute e fondazioni (Artt. dal 14 al 35 del c.c.);
- Associazioni non riconosciute e comitati (Artt. dal 36 al 42 del c.c.).

In base alla normativa fiscale avremo:

- enti non commerciali (Artt. dal 143 al 149 del TUIR);
- enti di tipo associativo (Art. 148 del TUIR);
- ONLUS (Art. 150 del TUIR).

In base alla normativa speciale avremo:

- Associazioni di promozione sociale (L. 383/2000);
- Fondazioni ed associazioni bancarie (L. 218 e 356/1990);
- Organizzazioni di volontariato (L. 266/1991);
- Associazioni sportive dilettantistiche (L. 289/02);
- Associazioni senza fine di lucro e pro-loco (L. 66/1992).

1.2 Tipologie di Enti

Gli enti associativi non lucrativi⁴ rappresentano delle “strutture collettive” mediante le quali un determinato numero di individui si impegna a perseguire specifici obiettivi aventi natura extra economica.

³ Cfr.: *Aspetti civilistici*, in R. Martin, *ONLUS-Aspetti civilistici e fiscali*, E-book Fisco7, 2015.

⁴ *I profili di responsabilità degli amministratori nelle associazioni senza scopo di lucro*, di E. Savio e L. Ferraro, in *COOPERATIVE ED ENTI NON PROFIT*, IPSOA, n.1/2016.

Se le Associazioni possono suddividersi in riconosciute e non riconosciute (ossia con o senza personalità giuridica), le Fondazioni godono sempre del riconoscimento, mentre i Comitati ne sono privi.

Le associazioni sono basate sulla pluralità dei soggetti partecipanti e dalla presenza di un patrimonio; sono forme giuridiche attraverso le quali una pluralità di soggetti si organizza per il perseguimento di uno scopo comune non lucrativo.

La fondazione può essere definita come un complesso di beni destinati al perseguimento di uno scopo.

I comitati si caratterizzano per il perseguimento di scopi esterni e collettivi, di cui l'art. 39 del c.c. fornisce una elencazione, non tassativa: comitati di soccorso o di beneficenza, promotori di opere pubbliche, monumenti, esposizioni, mostre festeggiamenti e simili.

Tra le associazioni abbiamo:

- Organizzazioni di Volontariato (OdV);
- Organizzazioni di Volontariato (OdV) iscritte al Registro Regionale;
- Organizzazioni Non Lucrative di Utilità sociale (ONLUS);
- Associazioni di Promozione Sociale (APS);
- APS iscritte alla Anagrafe ONLUS;
- Associazioni Sportive Dilettantistiche (ASD).

Di rilevante importanza è il riconoscimento della personalità giuridica delle associazioni dalla quale scaturisce, come effetto, l'autonomia patrimoniale perfetta; pertanto, per le obbligazioni assunte risponde la fondazione o l'associazione limitatamente, rispettivamente, al proprio patrimonio o al fondo comune.

La personalità giuridica si acquisisce attraverso la registrazione in un registro, in particolare: a) in ambito nazionale, il Registro prefettizio delle persone giuridiche e b) in ambito regionale, il Registro regionale delle persone giuridiche, così come disposto dal D.P.R. n. 361 del 10/02/2000.

L'articolo 73 del TUIR stabilisce espressamente quali criteri seguire per individuare l'oggetto esclusivo o principale di un ente: sono definiti enti non commerciali gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio

dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

“L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto” (art. 73, comma 4, TUIR).

“In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti” (art. 73, comma 5, TUIR).

La non commercialità prescinde dall'assenza del fine di lucro, ovvero dal vincolo della destinazione degli utili alle finalità dell'ente, con conseguente impedimento alla distribuzione fra i soci.

Per quanto attiene all'aspetto normativo, l'art. 143 del TUIR prevede espressamente che non si considerano commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali e verso il pagamento di corrispettivi specifici che non eccedono i costi di diretta imputazione.

Con riferimento agli enti pubblici e privati diversi dalle società nonché ai trust, il terzo comma della medesima disposizione esclude dalla formazione del reddito 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.

Sono altresì esclusi dall'imponibile i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento, convenzionato o in regime di accreditamento, di attività aventi finalità sociale esercitate in conformità ai fini istituzionali.

L'art. 148 del TUIR detta una disciplina di dettaglio riservata ai soli enti di tipo associativo. Per questi ultimi, infatti, non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati e partecipanti in conformità alle finalità istituzionali e le somme versate a titolo di quote o contributi non concorrono alla formazione del reddito.

Sotto l'aspetto della prassi operativa, l'Amministrazione finanziaria ⁵, in un caso avente ad oggetto l'esame dell'attività didattica svolta da un'associazione per finalità di promozione della cultura, ha chiarito che ai fini della perdita della qualifica della natura commerciale è indifferente lo scopo perseguito, risultando decisiva la combinazione dei diversi fattori che si connota per la sua idoneità a dar vita ad un'organizzazione contraddistinta dalla professionalità e sistematicità nell'erogazione del servizio.

Altro requisito necessario per considerare un ente di natura non commerciale è quello della territorialità; mantenere nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo di imposta, la sede legale (o amministrativa), ovvero esercitare qui il loro oggetto principale.

1.3 La costituzione dell'ente: l'importanza degli aspetti formali

Per consentire la definizione fiscale di ente non commerciale, lo statuto o l'atto costitutivo devono essere redatti in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o anche solo registrata.

Le associazioni riconosciute⁶ e le Fondazioni si costituiscono per atto pubblico, le sole fondazioni possono essere costituite anche per testamento.

Contenuto obbligatorio:

- atto costitutivo e statuto: denominazione dell'ente e sede; scopo e patrimonio;
- norme sull'ordinamento interno e sull'amministrazione;
- diritti e obblighi degli associati e condizioni per la loro ammissione (per le sole associazioni);
- criteri e modalità di erogazione delle rendite (per le sole fondazioni).

Contenuto facoltativo:

- norme relative all'estinzione dell'ente e alla devoluzione del patrimonio;
- norme relative alla trasformazione (per le sole fondazioni).

⁵ Cfr. Risoluzione del Ministero Finanze n. 66/E del 23 maggio 2000.

⁶ *Aspetti civilistici degli enti associativi*, (a cura di) A. La Porta, B. Bosco, F. Polidoro, M. D'Isanto, *Aspetti giuridici, civili e fiscali degli Enti Non Commerciali*, N. 01 quaderno - Il Terzo settore, COMMISSIONE AZIENDE NON PROFIT-IMPRESE SOCIALI- ONLUS, ODCEC di Napoli, 2014.

Per la costituzione di un'associazione non riconosciuta sono necessari un atto costitutivo, che indichi la volontà di creare il rapporto associativo, e uno statuto, che descriva la struttura e le modalità di esecuzione del rapporto.

Lo statuto è parte integrante dell'atto costitutivo.

La costituzione può avvenire:

- a) con atto pubblico: redatto da un notaio e registrato presso l'Ufficio Locale delle Entrate; solo costituendosi con atto pubblico (art. 14 del Codice Civile), l'associazione può poi chiedere il riconoscimento della personalità giuridica;
- b) con scrittura privata: redatta in carta semplice dai soci;
- c) scrittura privata registrata o autenticata.

È necessario il Codice Fiscale, da richiedere presso l'Agenzia delle Entrate; se l'ente svolge operazioni di natura commerciale, oltre al possesso del Codice Fiscale, sarà necessario procedere all'apertura della Partita IVA. Si precisa altresì, che le Associazioni che intendono optare per il regime forfettario di cui alla Legge 398/91, oltre all'apertura della Partita IVA, dovranno comunicare, tale scelta all'Agenzia delle Entrate e alla SIAE presso le sedi competenti territorialmente.

Entro 60 giorni dalla costituzione, deve essere inviato all'Agenzia delle Entrate il modello EAS (Modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini fiscali da parte degli Enti Associativi).

Contestualmente alla costituzione della Associazione, bisognerà istituire i seguenti libri:

- libro dei soci, per annotare in ordine cronologico di adesione tutti i soci con le generalità, le quote associative pagate, se previste dallo statuto, eventuali esclusioni e/o recessi;
- libro dei verbali delle assemblee, per annotare tutte le deliberazioni delle assemblee ordinarie e straordinarie;
- libro dei verbali del Consiglio Direttivo, per raccogliere i verbali delle sedute del Consiglio Direttivo.

1.4 La personalità giuridica ed il regime di responsabilità dell'organo amministrativo tra enti riconosciuti e non

Nell'ambito degli enti associativi non lucrativi l'attività gestoria⁷ viene solitamente affidata ad un organo collegiale (c.d. Consiglio Direttivo/Consiglio di Amministrazione) al quale lo statuto sociale demanda specifiche funzioni amministrative e di rappresentanza. I componenti di tale collegio, eletti dall'Assemblea degli associati, soggiacciono ad un diverso regime di responsabilità patrimoniale, per le operazioni compiute nell'adempimento del proprio mandato, in funzione della titolarità o meno in capo all'ente della personalità giuridica. Risulta, pertanto, rilevante la richiesta dello status di "associazione riconosciuta", attesa la concreta possibilità per i creditori sociali di aggredire anche il patrimonio personale di coloro che hanno agito in nome e per conto del sodalizio qualora lo stesso non abbia ottenuto tale riconoscimento.

1.4.1 La personalità giuridica

Il riconoscimento della personalità giuridica non attribuisce specifiche agevolazioni fiscali incidendo, invece, sul regime di responsabilità dell'ente stesso e di coloro che gestiscono il sodalizio attraverso (nel caso di ottenimento della personalità giuridica) una netta separazione tra il patrimonio dell'associazione e quello di chi agisce in suo nome e per suo conto.

L'associazione, quale soggetto collettivo di diritto privato, può operare ed assumere diritti e doveri nel mondo economico esclusivamente per il tramite delle persone che la rappresentano e che agiscono in suo nome e per suo conto.

Tali soggetti, non necessariamente componenti dell'organo amministrativo dell'ente, possono essere rappresentati anche da semplici delegati dall'Assemblea degli associati e/o dal Consiglio direttivo per lo svolgimento di specifici incarichi/funzioni.

Al fine di poter inquadrare correttamente la fattispecie oggetto del presente intervento, si rende necessario effettuare una preliminare distinzione tra associazioni riconosciute e non riconosciute.

⁷ *I profili di responsabilità degli amministratori nelle associazioni senza scopo di lucro*, di E. Savio e L. Ferraro, in *COOPERATIVE ED ENTI NON PROFIT*, IPSOA, n.1/2016.

Infatti, pur ricorrendo una responsabilità civile in capo ad entrambe, all'avvenuto riconoscimento dell'ente quale "persona giuridica" consegue un'autonomia patrimoniale perfetta dello stesso, senza che alcuna conseguenza di natura economica si estenda sul patrimonio dei singoli che in nome e per conto del sodalizio abbiano agito.

Tale riconoscimento ottenuto, per come già detto, mediante l'iscrizione nel Registro delle persone giuridiche istituito presso le Regioni ovvero le Prefetture (a seguito di specifica procedura amministrativa e destinazione di un patrimonio vincolato a tutela dei creditori), permette all'ente di essere titolare di diritti e doveri in modo totalmente autonomo rispetto a coloro che lo amministrano e lo compongono, con la conseguenza che i creditori sociali potranno far valere le proprie ragioni, per le obbligazioni assunte dall'associazione a decorrere dalla data di iscrizione nel suddetto Registro, esclusivamente sul patrimonio del sodalizio.

1.4.2 La responsabilità limitata

L'ottenimento della personalità giuridica di diritto privato garantisce una netta e chiara separazione, nei confronti dei creditori sociali, tra il patrimonio del sodalizio e quello dei soggetti agenti in suo nome e per suo conto. Pertanto, in ipotesi di responsabilità dell'ente il danno accertato verrà risarcito con soddisfazione su quell'insieme dei beni che identificano la "base patrimoniale" della persona giuridica.

Nel caso di enti non riconosciuti invece, come evidenziato dall'art. 38 c.c., i terzi potranno far valere le proprie pretese non solo sul fondo comune, (costituito dai contributi degli associati e dai beni/altre risorse acquisite dal sodalizio nel corso della sua esistenza e che a causa della mancanza di informazioni pubbliche ed attendibili circa la sua consistenza potrebbe essere anche nulla), ma anche su coloro (amministratori ed eventualmente loro delegati) che hanno agito in nome e per conto dell'associazione, i quali quindi risponderanno personalmente e solidalmente delle obbligazioni contratte, con la conseguente compromissione del loro patrimonio personale.

Tuttavia, dovrà essere esclusa qualsiasi responsabilità in capo all'ente relativamente ad obbligazioni assunte dal soggetto agente esclusivamente nel

proprio interesse personale e/o in applicazione di un potere di delega non perfezionato secondo le procedure statutarie.

Dalla lettura della norma, quindi, è possibile affermare come si potrà individuare una “responsabilità sociale” solo al verificarsi di un duplice presupposto:

- 1) il soggetto agisca in base ad uno specifico mandato conferitogli dall’Assemblea degli associati, dell’organo amministrativo o da altro organo sociale abilitato;
- 2) che l’attività dalla quale è scaturito l’impegno sia stata svolta in nome e per conto del sodalizio oltre che nel suo interesse.

1.4.3 Responsabilità contrattuale ed extracontrattuale

Un’associazione, riconosciuta o priva di personalità giuridica, può essere chiamata a rispondere civilmente sia nel caso di inadempimenti di natura contrattuale (c.d. responsabilità contrattuale) sia per fatti illeciti, dolosi o colposi, idonei a cagionare ad altri un danno ingiusto (c.d. responsabilità extracontrattuale o aquiliana ex art. 2043 c.c.). Si identifica una responsabilità contrattuale nell’ipotesi di mancato adempimento ad un’obbligazione che trova la propria fonte in un vincolo di natura contrattuale, quale ad esempio il mancato pagamento del canone di locazione della sede sociale dell’ente ovvero del prezzo di acquisto di un bene/servizio utilizzato dal sodalizio.

Nell’ipotesi di associazione non riconosciuta, sono responsabili solidalmente ed illimitatamente con l’associazione soltanto coloro che hanno dichiarato la volontà dell’ente nei confronti dei terzi con cui sono entrati in rapporto, a prescindere dalla carica dagli stessi rivestita.

Altra e diversa la responsabilità extracontrattuale o aquiliana ex art. 2043 c.c., che non trova la propria fonte in un atto negoziale, quanto piuttosto in un fatto doloso (ovvero volontario) o colposo (determinato da negligenza, imprudenza o imperizia) che cagioni a terzi un danno. Il presupposto di tale responsabilità, pertanto, non è l’inadempimento ad un’obbligazione che trova la propria fonte in un atto negoziale, quanto un comportamento, colposo o doloso, idoneo a provocare un danno ingiusto.

1.4.4 Responsabilità tributaria

La giurisprudenza di legittimità ha recentemente confermato⁸, con riferimento alle associazioni non riconosciute, la tesi secondo la quale “trova applicazione l’art. 38 c.c. anche per le obbligazioni tributarie” in relazione al c.d. principio di effettività, in virtù del quale la responsabilità risulta strettamente connessa ad una effettiva attività gestoria e non alla mera qualifica assunta nell’ambito dell’organo direttivo dell’ente.

Pertanto, anche in ambito fiscale, la semplice titolarità formale delle cariche rappresentative dell’associazione non è condizione sufficiente per l’insorgere di una responsabilità in capo a tali soggetti e per la conseguente responsabilità patrimoniale personale degli stessi. Infatti, spetterà a chi invoca in giudizio tale responsabilità di fornire la prova, non solo della concreta ingerenza nell’amministrazione, ma anche della concreta attività svolta in nome e nell’interesse dell’associazione, non essendo sufficiente la prova in ordine alla carica rivestita all’interno dell’ente.

1.4.5 Cessazione dalla carica e permanenza della responsabilità

La responsabilità personale e solidale di cui all’art. 38 c.c., a carico di chi ha agito in rappresentanza di un’associazione non riconosciuta, permane anche successivamente alla cessazione del relativo incarico.

Ne consegue che il legale rappresentante di un’associazione, che non sia iscritta nei registri delle persone giuridiche regionali/prefettizi, sarà soggetto all’azione dei creditori sociali dell’ente, anche dopo la cessazione della propria carica, relativamente alle obbligazioni assunte in nome e per conto dell’associazione rappresentata nel periodo in cui lo stesso rivestiva la funzione di presidente o altro delegato. Il presupposto di tale responsabilità si basa, quindi, non tanto sulla carica rivestita al momento dei fatti, ma sull’attività negoziale concretamente svolta da tali soggetti congiuntamente alla circostanza che i terzi abbiano fatto affidamento sulla solvibilità patrimoniale dell’agente, con la conseguenza che la semplice alternanza nelle cariche sociali non porta ad alcun fenomeno di successione

⁸ Corte di Cassazione, sez. VI, ordinanza 17/06/2015, n. 12473.

dell'obbligazione in capo al soggetto subentrante, ferma restando la permanenza di essa in testa a colui che l'aveva in origine contratta.

Pertanto, per ogni obbligazione al cui adempimento sia tenuta l'associazione, sussiste accanto alla responsabilità del fondo comune, la responsabilità di un referente persona fisica al tempo dell'obbligazione.

1.5 I parametri per la perdita della qualifica di Ente Non Commerciale

Un Ente Non Commerciale, per come già esplicitato, è un soggetto giuridico che dal punto di vista fiscale può svolgere simultaneamente un'attività istituzionale e un'attività commerciale, la cui prevalenza dell'una sull'altra fa acquisire il diritto di applicazione di regimi agevolativi.

Al fine di non mutare la propria natura, deve infatti svolgere e perseguire prevalentemente una attività istituzionale rispetto a quella commerciale.

La definizione tributaria dell'ente non commerciale si completa con la disposizione secondo cui, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di "non commerciale" qualora svolga prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.

La *ratio* di tale vincolo consiste nell'impedire che l'attività commerciale diventi l'obiettivo di un ente dichiaratosi non commerciale.

Per gli enti non commerciali sono previste delle semplificazioni giuridiche in merito alla vita associativa, in ambito civile e fiscale per quanto riguarda la determinazione del reddito e delle imposte. Le semplificazioni degli adempimenti fiscali trovano applicazione solo quando l'attività commerciale è limitata, più precisamente quando è finalizzata esclusivamente all'autofinanziamento dell'attività non lucrativa e solidaristica, questa deve essere compiuta con riferimento a ciascun periodo di imposta.

L'ente non usufruisce delle agevolazioni in questione nel momento in cui perde la natura di non commerciale.

Tuttavia la regola della perdita della qualifica non commerciale dell'ente sancita dall'art. 149 del TUIR non si applica:

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

La perdita della qualifica opera a partire dall'inizio del periodo d'imposta in cui si è verificata.

La norma in oggetto elenca, al comma 2, una serie di parametri ritenuti particolarmente significativi, che configurano "*fatti indice di commercialità*":

- 1) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
- 2) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
- 3) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;
- 4) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

In merito ai "*fatti indice di commercialità*" è necessario rilevare che essi non comportano automaticamente la perdita della qualifica di ente non commerciale.

La norma fiscale suggerisce inoltre:

- a) di considerare tali parametri in maniera congiunta, in quanto elencati congiuntamente e non disgiuntamente (art. 149, comma 2, TUIR);
- b) di considerare tali parametri con riferimento non solo ad una condizione temporanea bensì facendo riferimento all'intero periodo di imposta (art. 149, comma 1, TUIR);
- c) di non considerare solamente tali parametri, in funzione della dicitura "... *si tiene conto anche dei seguenti parametri*" (art. 149, comma 2, TUIR).

La decorrenza della perdita della qualifica avviene a partire dal periodo d'imposta in cui vengono a mancare le condizioni di non commercialità.

In pratica la perdita della qualifica di non commerciale comporta:

- a) il cambiamento della determinazione del reddito, art. 55 del TUIR;
- b) l'assoggettamento ad IVA di tutte le operazioni attive che rientrano nel campo di attribuzione di questo tributo;
- c) l'obbligo di implementare un complesso sistema di contabilità, ecc.;
- d) non esiste più la distinzione tra attività istituzionale e attività commerciale;

- e) tutta l'attività viene attratta nel reddito di impresa (tassabile), senza più la distinzione tra redditi fondiari, redditi di capitale, redditi da attività commerciale e redditi diversi;
- f) le entrate istituzionali come i contributi e le liberalità (oltre, ovviamente, le quote associative e le sovvenzioni) diventano ricavi.

Una volta perduta la qualifica di ente non commerciale, questa può comunque essere riacquistata negli esercizi successivi, qualora venissero meno le cause che hanno determinato il suddetto cambiamento.

1.5.1 Effetti della perdita di qualifica

Il mutamento di qualifica di ente non commerciale comporta, come effetto immediato, l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'art. 15 del D.P.R. n. 600/1973, entro 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta in cui ha effetto la disposizione di cui all'art. 149 del TUIR.

Una volta persa la qualifica, l'ente dovrà comportarsi, dal punto di vista contabile e dichiarativo, come ente commerciale (e presentare, ad esempio, il Modello di dichiarazione dei redditi delle società).

Il superamento in un anno dei parametri può però derivare da circostanze congiunturali non ripetibili che non determinano, di per sé, la perdita di qualifica, ma vanno valutate insieme alle altre caratteristiche complessive dell'ente.

I parametri costituiscono, infatti, degli "indizi" da tenere presente, insieme alle altre caratteristiche complessive dell'ente, ai fini della sua qualificazione commerciale.

Concludendo, gli Enti Non Commerciali dovrebbero essere definiti rispetto allo scopo e non rispetto ai mezzi impiegati per raggiungerlo, con il vincolo alla non distribuzione degli utili, sia in modo diretto che indiretto; tali enti possono dunque esercitare – anche in modo prevalente – attività commerciali, purché coerenti con le finalità istituzionali. In questo senso, il perseguimento degli scopi statutari mediante l'esercizio di attività commerciali, anche prevalenti, non va ad intaccare la natura dell'ente: una cosa è infatti la natura dell'attività, altra cosa è la natura dell'ente.

2.1 La normativa ONLUS: il D.Lgs. n. 460/97

Con il D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460⁹, è stata introdotta nell'ordinamento giuridico italiano, con decorrenza dal 1° gennaio 1998, una nuova tipologia di soggetti, le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS), che traggono la loro qualificazione dal fatto di perseguire esclusivamente finalità di solidarietà sociale, andando così a implementare la categoria degli enti che costituiscono il cd. “terzo settore”.

Il decreto è suddiviso in due sezioni, la prima dedicata ai c.d. “Enti Non Commerciali”, ossia “gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali” (artt. da 1 a 9); la seconda disciplinante appunto le ONLUS (artt. da 10 a 29).

Circa la natura delle ONLUS la Circolare del Ministero delle Finanze n. 168/E del 26/06/1998, esplicativa della seconda sezione del citato decreto, precisa che le stesse - individuate sulla base di criteri di qualificazione diversi da quelli degli enti non commerciali - costituiscono un'autonoma e distinta categoria di enti rilevante solo ai fini fiscali, destinataria di un regime tributario di favore in materia di imposte sui redditi, d'imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette nonché di ulteriori specifici tributi. La stessa Circolare precisa che le disposizioni agevolative in favore delle ONLUS integrano e modificano le vigenti leggi d'imposta che disciplinano i singoli tributi, mentre la delimitazione dei requisiti che le qualificano assume valenza generale nel sistema tributario.

L'innovazione senz'altro più significativa nella legislazione italiana del non profit è rappresentata dall'introduzione della figura di ONLUS, attuata con l'emanazione del D.Lgs. 460/1997, un cappello fiscale che garantisce una serie di sgravi impositivi (e quindi economici) alle organizzazioni che ne rispettano i dettami¹⁰.

⁹ Emanato in base alla delega di cui ai commi da 186 a 193 della Legge n. 662/1996 (legge finanziaria per il 1997).

¹⁰ Cfr.: *Il Terzo settore e la normativa Onlus*, in E. Capuano, A. Lorusso, G. Maestranzi, L. Maino, *Formulario Enti Non Profit e Cooperative Sociali*, II edizione, Milano, 2012.

Le associazioni non riconosciute, le associazioni riconosciute, le fondazioni e i comitati operanti nel non profit, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, possono assumere, ai fini fiscali, per diritto o per scelta, la qualifica di ONLUS solo se svolgono le attività tassativamente indicate all'art. 10 del citato D.Lgs. 460/1997, esclusivamente con finalità di solidarietà sociale.

Tuttavia esistono ONLUS di diritto e ONLUS per scelta, inoltre vi sono enti che possono essere ONLUS solo limitatamente alle attività svolte nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale nei settori espressamente previsti dalla legge: questi vengono definiti ONLUS parziali.

2.2 Requisiti soggettivi

L'art. 10, comma 1 del D.Lgs. 460/1997 individua espressamente i soggetti che possono assumere la qualifica di ONLUS, stabilendo che, ricorrendone i presupposti, *“sono organizzazioni non lucrative di utilità sociale le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato con o senza personalità giuridica”*.

Il successivo comma 10 sancisce l'esclusione dal novero delle ONLUS degli enti pubblici, delle società commerciali diverse da quelle cooperative, degli enti conferenti di cui alla legge 30 luglio 1990, n. 218, dei partiti e movimenti politici, delle organizzazioni sindacali, nonché delle associazioni di datori di lavoro e di categoria.

Sono in ogni caso considerate ONLUS le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali (Legge 266/91), le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della Legge 49/87, le Cooperative sociali (Legge 381/91). Mentre non possono mai assumere la qualifica di ONLUS gli enti pubblici (comprese le IPAB), le società commerciali, le fondazioni bancarie, i partiti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni dei datori di lavoro e le associazioni di categoria.

La relazione illustrativa al decreto in esame motiva l'esclusione, in particolare, degli enti pubblici dal novero delle ONLUS *“con la necessità di favorire la crescita e il consolidamento di un terzo settore che operi autonomamente rispetto ai canali di allocazione diretta delle risorse pubbliche”*;

la stessa locuzione “terzo settore”, indica quella sfera di soggetti e di attività che non si ricollegano al primo settore, quello pubblico o dello Stato, ovvero al secondo, quello cioè del mercato che ha come sua caratteristica la ricerca del profitto.

Riprendendo l’art. 10, comma 1, pertanto, possono assumere la qualifica di ONLUS:

- le associazioni riconosciute e le fondazioni di cui agli artt. 14-35 del c.c.;
- le associazioni non riconosciute e i comitati di cui agli artt. 36-42 del c.c.;
- le società cooperative di cui al titolo VI del libro quinto del c.c.;
- e, in via residuale, gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica.

La norma non fa riferimento ai consorzi di cooperative che, pertanto, non possono assumere la qualifica di ONLUS.

Non si ritiene estendibile la qualifica di ONLUS agli enti non residenti, ancorché la norma non ne preveda un’espressa esclusione; ciò, in quanto le disposizioni contenute nella Sez. II del D.Lgs. n. 460/1997, in virtù del richiamo che le stesse fanno ad istituti propri del diritto interno ed a leggi nazionali, non possono che riferirsi esclusivamente ad enti residenti.

2.2.1 Vincoli statutari

Gli enti che presentano i requisiti soggettivi per essere inquadrati fra le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, devono redigere lo statuto o l’atto costitutivo nella forma dell’atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, al fine di acquisire tale qualifica.

L’art. 10, comma 1, del D.Lgs. n. 460/1997 ne fissa il contenuto, indicando le clausole che tali atti devono espressamente prevedere. Si tratta di clausole che impongono agli enti che intendono qualificarsi come ONLUS i seguenti vincoli:

- a) lo svolgimento di attività in uno o più settori espressamente indicati;
- b) l’esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;
- c) il divieto di svolgere attività diverse da quelle “tipiche”, con l’eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;

- d) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione;
- e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;
- f) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento, ad altre ONLUS, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (ossia l'Agenzia per il terzo settore¹¹), salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- g) l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;
- h) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo;
- i) l'uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione "Organizzazione Non Lucrativa di Utilità Sociale" o dell'acronimo "ONLUS".

L'inserimento, nello statuto, delle clausole elencate è condizione necessaria ma non sufficiente per la regolare assunzione da parte dell'ente della qualifica di ONLUS e per poter fruire dei relativi benefici (requisito formale); è necessario, altresì, che lo stesso conformi la propria attività ed il proprio funzionamento alle clausole medesime (requisito sostanziale).

2.3 Requisiti oggettivi

Le organizzazioni che intendono qualificarsi come ONLUS devono obbligatoriamente operare in uno o più dei seguenti dodici settori: assistenza sociale e socio-sanitaria; assistenza sanitaria; beneficenza; istruzione; formazione; sport dilettantistico; tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico; tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente; promozione della cultura e dell'arte; tutela dei diritti civili; ricerca scientifica di particolare

¹¹ Ai sensi dell'art. 1, comma 2 del D.P.C.M. 26/01/2011, n. 51, la denominazione "Agenzia per il terzo settore" sostituisce, ad ogni effetto e ovunque presente, la denominazione "Agenzia per le Onlus". L'organismo, tuttavia, in virtù dell'art. 8, comma 23 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 convertito con modificazioni dalla Legge n. 44 del 26 aprile 2012, è stato soppresso e le sue funzioni trasferite al Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

interesse sociale; cooperazione allo sviluppo e solidarietà internazionale¹²; devono, inoltre, perseguire finalità di solidarietà sociale.

Al riguardo, per alcuni settori di attività (assistenza sociale e socio-sanitaria, beneficenza, tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico, tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, promozione della cultura e dell'arte, ricerca scientifica di particolare interesse sociale) le finalità di solidarietà sociale si considerano realizzate in ogni caso.

Per i rimanenti settori, invece, queste si considerano realizzate solo qualora l'attività sia diretta ad arrecare benefici a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o a componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

Oltre ad operare nei settori appena descritti, le ONLUS possono svolgere anche attività connesse, in quanto derivanti da un'operatività analoga o accessoria a quella istituzionale; non possono altresì distribuire utili o avanzi di gestione anche in forma indiretta.

Devono, invece, utilizzare utili o avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e connesse e garantire l'effettiva partecipazione e democrazia interna (ad eccezione per le fondazioni e gli enti riconosciuti dalle confessioni religiose).

2.3.1 Finalità di solidarietà sociale

L'art. 10, comma 1, lett. b), impone alle ONLUS il perseguimento esclusivo di finalità di solidarietà sociale.

I successivi commi 2, 3 e 4 delimitano il concetto di solidarietà sociale, dettando precise indicazioni sulla qualificazione solidaristica delle attività proprie (cd. attività istituzionali) di ciascun settore indicato nell'art. 10, comma 1, lett. a).

In particolare, dalla lettura combinata dei tre commi si ricava la ripartizione dei settori di attività istituzionali in due categorie, ai fini dell'individuazione delle finalità di solidarietà sociale: quella dei settori per i quali le finalità di solidarietà sono correlate alle condizioni dei destinatari e quella dei settori per i quali le

¹² Settore introdotto dalla legge 11 agosto 2014 n° 125.

finalità di solidarietà sociale si considerano immanenti, per espressa previsione normativa.

Nello statuto dell'ONLUS deve essere contenuta la previsione che l'attività dell'organizzazione sia volta al perseguimento di finalità di solidarietà sociale; deve, inoltre, essere previsto il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione (a meno che ciò non sia previsto per legge o sia effettuato nei confronti di un'altra ONLUS).

Costituiscono fattispecie che configurano, in ogni caso, distribuzione indiretta di utili:

- 1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, fondatori, componenti degli organi amministrativi e di controllo, coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, loro parenti entro il terzo grado, loro affini entro il secondo grado, società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità (nel caso delle attività di tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse storico-artistico e di tutela della natura e dell'ambiente sono fatti salvi i vantaggi accordati a soci, associati o partecipanti ed ai soggetti che effettuano erogazioni liberali ed ai loro familiari, aventi significato puramente onorifico e valore economico modico);
- 2) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi superiori al valore normale;
- 3) la corresponsione agli amministratori ed ai sindaci di compensi annui superiori a quello previsto per il presidente del collegio sindacale nelle società per azioni;
- 4) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari di interessi passivi superiori di 4 punti al Tasso ufficiale di sconto;
- 5) la corresponsione ai dipendenti di stipendi superiori del 20% a quelli previsti dai contratti collettivi.

Nello statuto della ONLUS deve, inoltre, essere previsto l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse, nonché, salvo diversa destinazione imposta dalla legge, l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre ONLUS o ad organizzazioni orientate al perseguimento di fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo.

Tra le altre clausole da inserire obbligatoriamente nello statuto, rilevante è senz'altro quella che impone l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale. Nello statuto deve, inoltre, essere prevista una disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori di età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione.

Deve, infine, essere previsto l'uso, nella denominazione ed in ogni occasione di interfaccia con il pubblico, della locuzione "Organizzazione Non Lucrativa di Utilità Sociale" o dell'acronimo "ONLUS".

2.4 Settori di attività: art. 10 D.Lgs n. 460/1997

L'art. 10, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 460/1997 delimita i settori di attività in cui possono operare le organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

L'art. 10, comma 1, lett. c), del medesimo D.Lgs. n. 460/1997 vieta alle ONLUS di svolgere attività al di fuori di quelle espressamente elencate, ad eccezione delle attività ad esse direttamente connesse.

La norma individua, quindi, in modo tassativo i seguenti dodici settori di attività in cui le ONLUS possono impegnarsi istituzionalmente in via esclusiva e diretta:

- 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 legge 1 giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409;
- 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'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, 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 da definire con apposito regolamento;
- 11-bis) cooperazione allo sviluppo e solidarietà internazionale.

In sostanza, si tratta di attività alle quali il legislatore delegato riconosce carattere di interesse collettivo, in attuazione di una precisa indicazione al riguardo contenuta nella legge delega.

Ai fini dell'esatta individuazione dell'ambito di attività consentito alle ONLUS in ciascuno dei dodici settori indicati nell'art. 10, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 460/1997 si devono tuttavia tener presente le precisazioni fornite nel successivo paragrafo.

2.4.1 Settori per i quali le finalità di solidarietà sono correlate alla condizione dei destinatari

Il comma 2 dell'art. 10 definisce la categoria dei settori istituzionali (settori a solidarietà condizionata), ove il perseguimento di finalità solidaristiche è normativamente riconosciuto solo qualora l'attività ad essi relativa sia diretta a procurare vantaggi a soggetti svantaggiati esterni all'organizzazione. Trattasi, nel dettaglio, dei settori dell'assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili. In sostanza, l'attività (ossia le cessioni di beni o le prestazioni di servizi) delle ONLUS che operano in taluno dei predetti settori deve necessariamente essere diretta ad arrecare in generale benefici esclusivamente ai seguenti soggetti:

- a) soggetti svantaggiati a causa di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;
- b) componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

Pertanto, le attività sviluppate nei suddetti settori non devono essere a beneficio dei soci, associati o partecipanti della ONLUS, ovvero dei fondatori, dei componenti degli organi amministrativi e di controllo, di coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, di soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, dei loro parenti entro il terzo grado e dei loro affini

entro il secondo grado; sotto tale profilo un'importante precisazione è stata fornita dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 12/03/1998, n. 82/E¹³, ove viene chiarito che, relativamente ai settori della formazione e dell'istruzione, la riconducibilità tra le ONLUS è subordinata alla condizione che sia diretta ad arrecare benefici esclusivamente alle persone di cui alle precedenti lettere a) e b).

Viene, tuttavia, precisato nel comma 3 dell'art. 10 che anche i predetti soggetti, in generale esclusi dalla classe dei beneficiari, qualora versino nelle stesse condizioni di svantaggio fisico, psichico, economico, sociale o familiare, che qualificano come *solidaristica* l'attività dell'ente, possono essere destinatari delle attività istituzionali dell'organizzazione.

Infatti, secondo la Circolare 26/06/1998 n. 168/E¹⁴, “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. Situazioni di svantaggio possono riscontrarsi, ad esempio nei seguenti casi:

- disabili fisici e psichici affetti da malattie comportanti menomazioni non temporanee;
- tossicodipendenti;
- alcolisti;
- indigenti;
- anziani non autosufficienti in condizioni di disagio economico;
- minori abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza;
- profughi;
- immigrati non abbienti”.

¹³ Circolare del 12/03/1998 n. 82: *Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)*. Comunicazione di cui all'art. 11 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n.460.

¹⁴ Circolare del 26/06/1998 n. 168 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. VI Decreto Legislativo 4 dicembre 1997, n.460. - *Disposizioni riguardanti le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale - (O.N.L.U.S.)*, (Pubbl. in G.U. n. 159 del 10/7/98, S.O. n. 118).

2.4.2 Settori per i quali le finalità di solidarietà sociale si considerano immanenti, per espressa previsione normativa

Il comma 4 dell'art. 10 elenca, i seguenti settori di attività istituzionali per i quali le finalità di solidarietà sociale si intendono perseguite a prescindere dalla verifica delle condizioni di svantaggio dei destinatari dell'attività:

- attività di assistenza sociale e socio-sanitaria;
- beneficenza;
- tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409;
- 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'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22;
- attività di promozione della cultura e dell'arte, per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato;
- 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 da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400.

Il fine solidaristico è considerato immanente per alcune attività, come l'assistenza sociale, socio-sanitaria e la beneficenza, per le quali la condizione di svantaggio dei destinatari è presupposto essenziale dell'attività stessa, senza necessità di ulteriori precisazioni normative.

Per altri settori, quali la tutela e valorizzazione del patrimonio storico ed artistico ovvero della natura e dell'ambiente e la ricerca scientifica, il fine solidaristico si intende perseguito indirettamente a beneficio non di singole persone, ma della collettività diffusa.

La Legge 11 agosto 2014, n. 125 ha portato degli aspetti di particolare criticità nel contesto della normativa ONLUS in merito all'inserimento del settore di attività della cooperazione allo sviluppo e solidarietà internazionale, ciò in quanto nulla dice circa l'inquadramento del settore tra quelli privilegiati o meno. Ad oggi,

l'Agenzia delle Entrate, pur avendo già emanato la Risoluzione n. 22/E del 24 febbraio 2015 avente ad oggetto: *Organizzazioni non governative già riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49. Iscrizione nell'Anagrafe delle ONLUS. - Art. 32, comma 7, della legge 11 agosto 2014, n. 125*, non ha ancora preso alcuna posizione in merito a tale questione.

2.4.3 Attività istituzionali

Le attività istituzionali si dividono a loro volta in attività nelle quali è insita la solidarietà sociale e attività per le quali la solidarietà sociale è da correlare ai beneficiari.

Gli enti che svolgono attività per le quali le finalità di solidarietà sociale si considerano inerenti, sono ONLUS a prescindere dalla verifica delle condizioni di svantaggio dei destinatari, in quanto in esse è insito il fine solidaristico; il riferimento è all'assistenza sociale e socio-sanitaria o alla beneficenza, dove la condizione di svantaggio dei destinatari è presupposto essenziale per l'attività stessa.

Gli enti che svolgono attività per le quali le finalità di solidarietà sociale sono da correlare alle condizioni di svantaggio dei destinatari si considerano ONLUS solo se operano esclusivamente nei confronti dei seguenti soggetti:

- a) soggetti svantaggiati a causa di condizioni fisiche, psichiche, economiche o familiari (disabili fisici e psichici affetti da malattie comportanti menomazioni non temporanee, tossicodipendenti, alcolisti, indigenti, anziani non autosufficienti in condizioni di disagio economico, minori abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza, profughi, immigrati non abbienti);
- b) componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

2.4.4 Attività connesse

Le attività connesse possono essere:

- a) analoghe a quelle istituzionali; limitatamente ai settori dell'assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, qualora effettuate nei confronti di soggetti diversi da quelli che versano nelle condizioni di svantaggio, ovvero

diversi dai componenti di collettività estere (limitatamente agli aiuti umanitari) e sempreché vengano rispettati i limiti e le condizioni stabiliti dalla stessa norma;

- b) accessorie per natura a quelle istituzionali da svolgere esclusivamente all'interno dell'organizzazione per il perseguimento delle proprie finalità solidaristiche, quali ad esempio la vendita di pubblicazioni o di magliette pubblicitarie e altri oggetti di modico valore. È, altresì, da considerare attività accessoria per natura, in quanto integrativa di quelle istituzionali, la preparazione di personale specializzato da utilizzare esclusivamente all'interno dell'organizzazione per il perseguimento delle proprie finalità solidaristiche.

In ogni caso le attività connesse non possono costituire un'autonoma attività, ma devono svolgersi nell'ambito dell'attività istituzionale, in quanto servono a raccogliere fondi necessari a finanziare le attività principali.

L'attività di reperimento dei fondi non può costituire un'autonoma attività, ma deve svolgersi nel contesto dell'attività istituzionale ed in stretta connessione con quest'ultima.

Con riferimento a ciascuna annualità, queste attività non devono essere prevalenti rispetto a quella istituzionale, e i suoi proventi non devono superare il 66% delle spese complessive.

Rispetto a quest'ultimo punto la citata Circolare 168/E del 1998, ha evidenziato che la condizione di prevalenza deve essere soddisfatta all'interno di ogni singolo settore ONLUS e non rispetto all'attività complessivamente svolta.

Il criterio della prevalenza comporta, quindi, l'esame di una pluralità di elementi rilevanti ai fini del raffronto fra attività istituzionali e quelle direttamente connesse, quali ad esempio gli investimenti, l'impiego delle risorse materiali ed umane e il numero delle prestazioni effettuate. Secondo quanto precisato dalla C.M. 168/E, la verifica della prevalenza va fatta con riferimento a ciascun periodo d'imposta e in relazione ad ogni singolo settore (attività statutaria relativa ad uno specifico settore ed attività connessa all'attività istituzionale propria del settore considerato); inoltre, il criterio della prevalenza è da considerarsi autonomo rispetto all'ulteriore criterio indicato, che prende in esame i proventi delle attività direttamente connesse in rapporto alle spese complessive dell'organizzazione;

peraltro, le due condizioni devono essere congiuntamente rispettate, atteso l'utilizzo della congiunzione "e" operato dalla norma.

Il numero delle prestazioni riconducibili nelle attività connesse (ovvero le prestazioni rese nei confronti di assistiti che pagano quote di ammontare pari o superiore alla metà dell'importo totale della retta di ricovero) non deve, infatti, essere prevalente rispetto al numero delle prestazioni riconducibili nell'ambito dell'attività istituzionale (prestazioni rese nei confronti di assistiti che pagano quote di ammontare inferiore alla metà dell'importo totale della predetta retta).

La circolare 48/E precisa, infine, che il superamento dei limiti relativi alle attività connesse comporta la perdita della qualifica di ONLUS e la cancellazione dall'anagrafe unica delle ONLUS.

2.4.5 Finalità non lucrative

Le lettere d), e) ed f) del comma 1 dell'art. 10 definiscono tre specifici vincoli, identificativi delle finalità non lucrative che devono caratterizzare l'attività delle ONLUS.

Il primo vincolo (cfr. lett. d) riguarda il divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili o avanzi di gestione; si tratta del divieto imposto anche a particolari tipologie di associazioni *agevolate* dall'art. 148, comma 8 del TUIR e dall'art. 4, comma 7 del D.P.R. n. 633/1972, con la differenza che, per le ONLUS, è prevista l'ulteriore possibilità di destinare gli utili o avanzi di gestione ad altre ONLUS.

Come precisato dalla C.M. 168/E, alle cooperative in possesso dei requisiti necessari per avvalersi della disciplina delle ONLUS è consentita la destinazione del 3% degli utili ai fondi mutualistici, quale destinazione imposta dalla legge 31 gennaio 1992, n. 59 (cfr. art. 11). Ad ulteriore specificazione del divieto *de quo*, il comma 6 dell'art. 10 individua particolari fattispecie concrete che costituiscono "*in ogni caso indiretta distribuzione di utili o avanzi di gestione*" ed assumono pertanto valore di presunzione assoluta.

Detta norma (cfr. lett. a) vieta, innanzitutto, di cedere beni o servizi a condizioni economiche più favorevoli a tutti coloro che sono coinvolti nella gestione della ONLUS o ne facciano parte ed a coloro che sovvenzionano l'organizzazione.

Per espressa previsione normativa, tale divieto non si applica nel caso in cui le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono relative alle attività statutarie

proprie dei settori della tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico o storico e della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente (art. 10, comma 1, lett. a), nn. 7 e 8), purché i vantaggi accordati abbiano significato onorifico e valore economico modico.

Ai sensi della successiva lett. b), è altresì vietato corrispondere, senza valide ragioni economiche, corrispettivi superiori al valore normale dei beni o servizi acquistati. In tale fattispecie è da ricondurre la corresponsione ai consulenti della ONLUS di corrispettivi superiori a quelli stabiliti dalle tariffe professionali.

La lett. c) del comma 6 in esame impone, inoltre, di non corrispondere ai componenti gli organismi amministrativi e di controllo emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni.

Alla lett. d) viene fissata la misura massima degli interessi passivi che possono corrispondersi a soggetti diversi dagli istituti di credito e intermediari finanziari; detti interessi non possono essere superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto.

È, infine, vietato alle ONLUS (cfr. lett. e) di corrispondere stipendi superiori del 20% a quelli previsti dai contratti collettivi per le medesime qualifiche (si fa riferimento a tal fine alla media nazionale).

Con riferimento a tale ultimo divieto, vanno segnalati i chiarimenti forniti dalla R.M. 10/09/2002, n. 294/E (richiamata anche dalla C.M. 31/10/2007, n. 59/E), formulata in relazione ad un'istanza di interpello avanzata da una Fondazione operante come ONLUS nel settore della ricerca scientifica, ove viene peraltro precisato che la disposizione normativa in argomento è da considerare norma antielusiva di tipo sostanziale, della quale può essere chiesta la disapplicazione, ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973.

L'istanza, tendente appunto ad ottenere la disapplicazione della norma antielusiva, evidenzia come la fondazione, per sostenere in modo più incisivo la ricerca sul campo oncologico, abbia bisogno di reclutare personale altamente qualificato, che opera in Italia ed all'estero, da incentivare con offerte salariali più elevate, che siano competitive rispetto agli *standard* internazionali, in modo da eliminare o contenere il fenomeno conosciuto come "fuga di cervelli all'estero". A tal fine, viene evidenziata la necessità di corrispondere a taluni ricercatori, assunti con

contratto di lavoro dipendente, emolumenti che superano di oltre il 20% gli stipendi previsti dai contratti collettivi di lavoro.

Il documento di prassi afferma che la Fondazione istante deve innanzitutto dimostrare l'effettiva corresponsione ai dipendenti delle somme erogate a titolo di salari o stipendi; inoltre, a sostegno della non elusività dell'operazione deve provare che la corresponsione di retribuzioni in misura superiore a quella contrattualmente prevista consegue alla necessità di acquisire (ponendosi in concorrenza con istituti di ricerca che operano sul mercato e quindi adottando la medesima politica salariale) specifiche professionalità, senza le quali non è possibile svolgere l'attività di ricerca a livelli di eccellenza.

Il secondo vincolo di "non lucratività", richiesto dal comma 1, lett. e) dell'art. 10 in esame, concerne la destinazione vincolata degli utili o avanzi di gestione, che devono essere impiegati per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle connesse. La C.M. 168/E precisa che tale obbligo è assolto anche con la costituzione di riserve vincolate agli anzidetti fini.

Il terzo vincolo, sancito dalla successiva lett. f) del comma 1 dell'art. 10, prevede la destinazione vincolata del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente, per qualsiasi causa, con devoluzione ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità.

La C.M. 168/E precisa che la perdita di qualifica equivale, ai fini della destinazione del patrimonio, allo scioglimento dell'ente. A tale conclusione si perviene in considerazione della *ratio* della disposizione in argomento intesa ad impedire all'ente, che cessa per qualsiasi ragione di esistere come ONLUS, la distribuzione del patrimonio, costituito anche in forza di un regime fiscale privilegiato, o la sua destinazione a finalità estranee a quelle di utilità sociale tutelate dal decreto legislativo in esame.

Sotto quest'ultimo profilo, importanti chiarimenti¹⁵ sono stati forniti dalla citata C.M. 59/E del 31/10/2007. Il documento da ultimo citato richiama, in via preliminare, l'art. 3, lett. k) del D.P.C.M. 21 marzo 2001, n. 329, il quale prevede, nei casi di scioglimento delle ONLUS, il parere obbligatorio e vincolante dell'Agenzia per il terzo settore, sulla devoluzione del loro patrimonio ai sensi

¹⁵ Cfr.: Protocollo d'Intesa siglato a Roma il 19 maggio 2007 tra Agenzia per le ONLUS ed Agenzia delle Entrate

dell'articolo 10, comma 1, lettera f), del D.Lgs. n. 460/1997; in merito, la medesima agenzia ha adottato apposito regolamento per il rilascio del parere *de quo*, pubblicato sul proprio sito istituzionale. La C.M. 59/E in commento inoltre precisa che, nell'ipotesi in cui un ente, pur perdendo la qualifica di ONLUS, non intenda sciogliersi, ma voglia continuare ad operare come ente privo della medesima qualifica, lo stesso è tenuto alla devoluzione vincolata del patrimonio, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato nei periodi d'imposta in cui l'ente aveva fruito della qualifica di ONLUS. Viene fatto salvo, quindi, il patrimonio precedentemente acquisito prima dell'iscrizione nell'anagrafe delle ONLUS.

A tal fine, la circolare richiede all'ente di allegare, alla richiesta di parere sulla devoluzione del patrimonio rivolta all'Agenzia per il terzo settore, la documentazione rappresentativa della situazione patrimoniale dell'ente, redatta ai sensi dell'art. 20-*bis* comma 1, lettera a) del D.P.R. n. 600/1973 alla data in cui l'ente ha acquisito la qualifica di ONLUS, nonché la stessa documentazione rappresentativa della situazione alla data in cui tale qualifica è venuta meno.

Sulla nozione di "*fini di pubblica utilità*", un importante contributo interpretativo è stato fornito dall'Agenzia per il terzo settore con la pubblicazione dell'Atto di indirizzo n. 4, approvato dal Consiglio il 26/10/2006¹⁶.

2.5 Disciplina dei rapporti associativi

È imposto alle ONLUS, dall'art. 10, comma 1, lett. h) del decreto, la presenza di un ordinamento democratico, garantito dalla esclusione di ogni forma di partecipazione temporanea alla vita associativa e dalla previsione per gli associati o partecipanti maggiori di età del diritto di voto, al fine di consentire il controllo più ampio possibile da parte dei soggetti interessati sull'attività dell'organizzazione, sul suo effettivo svolgimento e sul rispetto degli obblighi di legge.

Il vincolo non trova applicazione per espressa previsione dell'art. 10, comma 7, del decreto nei confronti delle fondazioni e degli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

¹⁶ <http://www.lavoro.gov.it/AreaSociale/AgenziaTerzoSettore/AttoDiIndirizzo/Pages/default.aspx>. Atto di Indirizzo n. 4.

Come precisato nella Circolare 124/E datata 12/05/1998¹⁷, punto 5, in tema di enti associativi, richiamata espressamente dalla circolare 168/E (cfr. punto 1.8), per le modalità di espressione del voto, la relazione illustrativa del decreto ha esplicitamente chiarito quanto segue: *“Non si è ritenuto di ammettere i soci ad esprimere per corrispondenza il proprio voto, così come proposto dalla Commissione parlamentare, sul rilievo che la ratio della norma, diretta a prevenire fattispecie elusive (articolo 3, comma 187, lettera c) della legge di delega), richiede la partecipazione reale e fisica dei soci alla vita dell’associazione”*.

Si precisa, tuttavia, che per le organizzazioni complesse a carattere nazionale si deve tener conto della pratica impossibilità di garantire la partecipazione reale e fisica dei soci alla vita dell’associazione, nonché del principio di democrazia rappresentativa fondato sul mandato; pertanto per tali organizzazioni è consentita l’espressione del voto da parte degli associati mediante delega da conferire ad altri associati.

2.6 Uso della locuzione “Organizzazione non lucrativa di utilità sociale” o dell’acronimo “ONLUS”

Ai sensi dell’art. 10, comma 1, lett. i) del decreto, nella denominazione e in qualsiasi segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico le ONLUS, al fine della immediata riconoscibilità e a tutela della fede pubblica, devono utilizzare la locuzione “Organizzazione non lucrativa di utilità sociale” o l’acronimo “ONLUS”.

L’art. 10, comma 7, del decreto legislativo istitutivo stabilisce che non sono tenuti ad uniformarsi a tale previsione gli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese. L’art. 27 del medesimo decreto vieta a soggetti diversi dalle ONLUS l’uso della locuzione “organizzazione non lucrativa di utilità sociale” e di ogni altra analoga parola o locuzione, anche in lingua straniera.

Tuttavia, l’utilizzo abusivo della denominazione in argomento è punita ai sensi dell’art. 28, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 460/1997.

¹⁷ Esplicativa dei primi nove articoli del D.Lgs n. 460/1997.

2.6.1 Enti considerati in ogni caso ONLUS (ONLUS “di diritto”)

L'art. 10, comma 8 sancisce l'automatica qualifica come ONLUS dei seguenti soggetti:

- Organizzazioni di Volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano ai sensi dell'art. 6 della medesima legge;
- Organizzazioni Non Governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49;
- Cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, iscritte nella “sezione cooperazione sociale” del registro prefettizio di cui al D.Lgs. C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1577.

Nella C.M. n. 127/E del 19 maggio 1998 è stato chiarito che l'automatica qualificazione come ONLUS per gli enti sopra elencati, comporta che gli stessi non sono tenuti ad adeguare i propri statuti o atti costitutivi alle disposizioni del citato art. 10, comma 1, del D.Lgs. n. 460/1997, ivi compresa la prescrizione contenuta nella lett. i) dello stesso comma, concernente l'uso nella denominazione della locuzione “organizzazione non lucrativa di utilità sociale” o dell'acronimo “ONLUS”.

La relazione illustrativa del D.Lgs. n. 460/1997 evidenzia in proposito che dall'estensione automatica della “soggettività fiscale ONLUS” consegue che gli enti in questione possono beneficiare anche delle norme agevolative recate dal D.Lgs. n. 460/1997 *“senza necessità di dover previamente modificare la loro struttura organizzativa e funzionale, né di dover rispettare i requisiti richiesti nell'articolo 10 per la generalità delle ONLUS”*.

La disposizione in commento dà attuazione, altresì, al disposto del comma 188 dell'art. 3 della legge n. 662 del 1996 secondo il quale *“sono fatte salve le disposizioni di maggiore favore relative alle organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, alle cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, e alle organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987, n. 49”*.

La C.M. 168/E precisa che l'individuazione della norma di maggior favore può essere frutto di una valutazione soggettiva da parte dell'ente destinatario

(organizzazione di volontariato, organizzazione non governativa, cooperativa sociale) in relazione a ciascuna imposta o tributo oggetto di agevolazioni; in sostanza l'ente può scegliere se applicare la normativa relativa alle ONLUS o quella dettata dalle speciali normative di settore (rispettivamente, legge n. 49/1987 e legge n. 381/1991), ponderando la convenienza tra le diverse previsioni agevolative.

La scelta può essere effettuata in relazione alle sole ipotesi in cui sia configurabile una alternatività tra le normative considerate, dovuta al fatto che la stessa fattispecie trovi disciplina sia nelle disposizioni recate dalla specifica normativa sulle ONLUS sia nelle disposizioni recate dalle citate leggi speciali.

La problematica relativa all'applicazione delle norme di maggior favore assume particolare rilievo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Per quanto concerne le Organizzazioni di Volontariato di cui all'art. 6 della legge n. 266/1991, occorre menzionare il disposto di cui all'art. 30, comma 5 del D.L. n. 185/2008, convertito dalla Legge n. 2/2009, il quale stabilisce che detti enti acquistano, in forza dell'art. 10, comma 8, del D.Lgs. n. 460/1997, la qualifica di ONLUS di diritto a condizione che non svolgano attività commerciali diverse da quelle marginali indicate nel D.M. 25 maggio 1995.

Le attività commerciali marginali individuate dal predetto D.M. 25 maggio 1995, al fine dell'acquisizione della qualifica di ONLUS di diritto, sono le seguenti:

- 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;
- 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 di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempre che la vendita di prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- d) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale;
- e) attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 148, comma 3, del TUIR, verso

pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione.

Le attività sopra elencate, ai sensi del comma 2 dell'art. 1 del citato D.M. 25 maggio 1995, devono essere svolte:

- in funzione della realizzazione del fine istituzionale dell'organizzazione di volontariato iscritta nei registri di cui all'art. 6 della legge n. 266/1991;
- 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.

In sintesi, in base alla previsione del comma 5 dell'art. 30, le organizzazioni di volontariato sono ONLUS di diritto e possono fruire della disciplina a favore delle ONLUS se:

- sono iscritte negli appositi registri del volontariato di cui alla legge n. 266 del 1991;
- e non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali elencate nel D.M. 25 maggio 1995.

2.6.2 Le ONLUS “parziali”

Il comma 9 dell'art. 10 del decreto individua quali soggetti possano accedere al regime fiscale delle ONLUS; in base a tale articolo possono beneficiare della normativa ONLUS in forma parziale, limitatamente ai settori di attività tipici e tassativamente richiamati nell'art. 10, co. 1, lett. a):

- a) gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese;
- b) le associazioni di promozione sociale di carattere nazionale, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal ministero dell'Interno.

Per poterlo diventare, devono iscriversi nell'anagrafe unica delle ONLUS presso le direzioni regionali e provinciali e:

- le aziende di promozione sociale devono redigere o adeguare l'atto costitutivo o lo statuto nella forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata, in accordo con le previsioni dell'art. 10 del d.lgs. 460/97;

- gli enti ecclesiastici devono predisporre un regolamento, solo per le attività ONLUS, nella forma della scrittura privata registrata, che recepisca le previsioni dell'art. 10 del d.lgs. 460/97.

In ogni caso, gli enti interessati dovranno gestire le predette attività ammesse al regime delle ONLUS con una contabilità separata.

2.6.3 ONLUS detentrici di partecipazioni in società commerciali

Sulla possibilità per le ONLUS di detenere o acquistare azioni o partecipazioni in società di capitali, importanti chiarimenti sono stati forniti sia dall'Agenzia per il terzo settore, che dall'Agenzia delle Entrate.

In particolare, con atto di indirizzo di carattere generale n. 5, approvato dal Consiglio in data 15/03/2005, l'Agenzia per il terzo settore si è pronunciata, con riferimento distinto alla detenzione e all'acquisto a titolo oneroso degli strumenti partecipativi, in merito alla legittimità dell'operazione menzionata rispetto a due dei vincoli che l'art. 10 del D.Lgs n. 460/1997 impone alle ONLUS, ossia il divieto di svolgere attività diverse da quelle istituzionali e connesse, di cui al comma 1, lett. c) dell'art. 10 del D.Lgs n. 460/1997, nonché l'obbligo di impiegare gli utili e gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse, di cui al comma 1, lett. e) dello stesso articolo.

Sotto il primo profilo, l'Agenzia ritiene che la mera detenzione di partecipazioni non possa mai dar luogo allo svolgimento di un'attività rilevante intesa in senso proprio, tale cioè da comportare la violazione del divieto sopra citato; ciò, in quanto per "*attività in senso proprio*" si deve fare riferimento all'attuazione di un complesso di operazioni reali, tra loro connesse ed organizzate, che non può certamente ravvisarsi nell'ipotesi del semplice possesso di quote societarie finalizzato alla sola percezione di dividendi provenienti eventualmente dalle stesse. In casi di questo genere, in sostanza, la titolarità di partecipazioni in capo ad un ente rappresenta unicamente una forma di impiego del patrimonio - ovvero un investimento dello stesso - che può determinare il godimento "*passivo*" dei frutti da esso originati, senza implicare in sé lo svolgimento strumentale di alcuna attività.

Con riguardo alla seconda tematica, afferente alla connessa fase dell'acquisto della partecipazione stessa, l'Agenzia per il terzo settore osserva che l'obbligo imposto alle ONLUS di impiegare gli utili e avanzi di gestione nella realizzazione delle proprie attività statutarie, istituzionali o connesse, non appare di alcun ostacolo all'acquisto di partecipazioni a titolo oneroso da parte delle medesime organizzazioni per carenza di configurabilità di ogni profilo conflittuale con la normativa rilevante. Nell'ipotesi di acquisizione di una partecipazione anche mediante il pagamento di un corrispettivo non si ravvisa, in sostanza, alcun impiego - nel senso predetto di spesa effettiva - né di utili o proventi correnti né delle risorse accumulate nei precedenti esercizi, quanto semmai una mera trasformazione di una parte di esse, già costitutiva di dati patrimonializzati, da denaro disponibile in quote societarie, effettuata al solo scopo di ritrarne potenziali maggiori utilità.

Né può dirsi, secondo la medesima Agenzia, che l'acquisto di titoli di partecipazione comporti alcun "*consumo*" del patrimonio dell'ente che implichi, in violazione di quanto normativamente disposto, una distrazione dello stesso dalle attività statutarie obbligatorie, tanto più che detta connessione diretta non è mai legislativamente prevista. Il fenomeno, invece, determina solo una parziale modifica della composizione del patrimonio medesimo che è del tutto libera in ragione di esigenze di investimento. È ovvio che, poi, i frutti successivamente derivanti dagli effetti di tale operazione, ovvero i dividendi periodicamente percepiti in ragione della partecipazione, devono essere impiegati dall'ente per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle connesse, nel comune rispetto del vincolo specificamente imposto dalla legge per i proventi tutti delle ONLUS. Alla luce di tali considerazioni, l'Agenzia per il terzo settore ritiene che l'acquisto a titolo oneroso e la detenzione di quote di partecipazione in società di capitali siano del tutto compatibili con lo status giuridico-fiscale di ONLUS in capo all'ente che se ne renda autore.

Precisazioni più dettagliate su tale tematica sono state successivamente fornite dall'Agenzia delle Entrate con la R.M. n. 83/E datata 30/06/2005 (posizione confermata al punto 2 della successiva C.M. n. 59/E datata 31/10/2007), ove si ritiene che la detenzione di partecipazioni in società di capitali sia consentita alle ONLUS a condizione che il possesso di titoli o quote di partecipazione in soggetti

societari, in considerazione dell'entità della partecipazione e del ruolo effettivamente svolto nella società partecipata, si sostanzia in una gestione statico-conservativa del patrimonio, realizzando un impiego delle risorse patrimoniali finalizzato alla percezione di utili da destinare al raggiungimento degli scopi istituzionali.

Al contrario, qualora la ONLUS mediante la partecipazione in società assuma funzioni di coordinamento e direzione della società partecipata, esercitando un'influenza dominante ed incidendo in modo determinante sulle scelte operative degli organi della società stessa, si configura lo svolgimento di una attività non consentita alle ONLUS ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997. In sostanza, secondo l'agenzia fiscale, è preclusa alle ONLUS, pena la perdita della qualifica, la possibilità di detenere partecipazioni in società nel caso in cui, mediante la partecipazione, venga esercitata un'attività di gestione della società partecipata, circostanza che ricorre verosimilmente qualora l'organizzazione detenga una partecipazione di controllo nella società partecipata, assumendo un ruolo assimilabile a quello di un'ordinaria controllante.

Peraltro, non rileva, a tal fine, il fatto che l'oggetto della società partecipata sia lo svolgimento di attività analoghe a quelle istituzionali dell'organizzazione non lucrativa di utilità sociale che detiene la partecipazione. Quanto, infine, alla possibilità per le ONLUS di detenere partecipazioni in società di persone, nella citata risoluzione n. 83/E l'Agenzia precisa che, fermi restando i principi testé enunciati, non è compatibile con la qualifica di ONLUS l'assunzione di responsabilità patrimoniale illimitata, atteso il vincolo sulla destinazione del patrimonio imposto dall'art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997.

2.6.4 ONLUS detentrici di partecipazioni in imprese sociali

Una soluzione interpretativa sostanzialmente diversa rispetto a quella esaminata al precedente paragrafo viene fornita dall'Agenzia delle entrate, con la richiamata C.M. 38/E del 01/08/2011, riguardo alla possibilità per una ONLUS di detenere una partecipazione di un'impresa sociale, soggetto economico previsto e disciplinato dal D.Lgs. 24 marzo 2006, n. 155.

La circolare in questione muove dalle conclusioni formulate nell'ambito di un tavolo tecnico intercorso tra Agenzia delle Entrate ed Agenzia per il terzo settore

in data 17/05/2010, trasfuse successivamente nell'atto di indirizzo n. 10 di quest'ultima agenzia, approvato dal Consiglio in data 24/03/2011; in tale contesto sono state riviste le posizioni dell'Agenzia fiscale, formalizzate nelle richiamate R.M. n. 83/E del 2005 e C.M. n. 57/E del 2007, relative alla possibilità di una ONLUS di detenere partecipazioni maggioritarie o totalitarie in società commerciali, nella particolare ipotesi in cui l'ente partecipato rivesta la qualifica di "impresa sociale" (anche in considerazione del fatto che tale figura è stata introdotta nel nostro ordinamento successivamente alla R.M. n. 85/E del 2005).

In sostanza, le Agenzie concordano nell'ammettere tale tipologia di detenzione, osservando che la ONLUS, anche per il tramite dell'impresa sociale controllata, potrà realizzare la propria *mission* istituzionale, senza rischio di elusioni, potendo creare una pluralità di soggetti che, pur con le diverse caratteristiche loro proprie, perseguono un unico fine che è quello della solidarietà sociale, non potendo la partecipazione nell'impresa sociale fornire utili alla partecipante.

Nel dettaglio, la citata C.M. 38/E del 2011 pone a confronto la disciplina prevista per le ONLUS con il dettato normativo di cui al D.Lgs n. 155/2006; in relazione a tale ultimo decreto osserva, in primis, che in base all'art. 1, comma 1, possono acquisire "la qualifica" di impresa sociale "tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale".

Dal punto di vista soggettivo è richiesta, unitamente alla natura giuridica privata dell'ente, l'"assenza dello scopo di lucro"; al riguardo, il combinato disposto dagli artt. 3 e 13 del decreto stabilisce norme analoghe a quelle che disciplinano le ONLUS, che si estrinsecano in vincoli in tema di destinazione degli utili ed avanzi di gestione, nel divieto di distribuzione anche indiretta di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, nella devoluzione vincolata del patrimonio residuo in caso di cessazione dell'impresa. Dal punto di vista oggettivo l'impresa sociale è tenuta ad operare in settori di attività espressamente individuati dall'art. 2 del citato D.Lgs. n. 155/2006, settori in larga misura coincidenti con quelli delle ONLUS. Inoltre, ai sensi del comma 2 dello stesso art. 2, indipendentemente dall'esercizio dell'attività

di impresa nei settori elencati, possono acquisire la qualifica di impresa sociale le organizzazioni che esercitano attività d'impresa al fine dell'inserimento lavorativo di soggetti qualificabili come "lavoratori svantaggiati" o "lavoratori disabili" ai sensi della normativa comunitaria¹⁸.

In merito alla struttura proprietaria dell'impresa sociale, l'art. 4 del D.Lgs. n. 155/2006 stabilisce che "*le imprese private con finalità lucrative e le amministrazioni pubbliche*" non possono esercitare attività di direzione e detenere il controllo di un'impresa sociale.

Dal confronto tecnico delle discipline settoriali, emerge, in primo luogo, che sia le imprese sociali che le ONLUS devono operare senza fini di lucro; in secondo luogo, che le imprese sociali, al pari delle ONLUS, sono caratterizzate da una comune connotazione solidaristica che si esplica nello svolgimento di attività socialmente rilevanti.

Muovendo da tali considerazioni, l'Agenzia delle Entrate conclude per l'ammissibilità, da parte di una ONLUS, della detenzione di partecipazioni in una organizzazione che abbia assunto la qualifica di impresa sociale. Tale partecipazione, infatti, non altera la natura solidaristica della ONLUS partecipante e non comporta l'elusione del divieto di distribuzione di utili proprio delle ONLUS atteso che, anche per l'impresa sociale, opera il vincolo della non lucratività.

Secondo il documento di prassi in commento, tale conclusione è confermata, peraltro, dal citato art. 4, comma 3, del D.Lgs. n. 155 del 2006 che, nel vietare la partecipazione in un'impresa sociale di imprese private con finalità lucrative e di amministrazioni pubbliche, sembra riservare tale partecipazione a soggetti privati non aventi finalità lucrative.

Va osservato che il D.Lgs. n. 155/2006 non prevede alcun tipo di agevolazione fiscale per le imprese sociali; di conseguenza, le stesse sono assoggettate ad

¹⁸ I "lavoratori svantaggiati" ai sensi dell'art. 2, primo paragrafo, lettera f), punti i), ix) e x), del regolamento (CE) n. 2204/2002, 5 dicembre 2002, della Commissione relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato CE agli aiuti di Stato a favore dell'occupazione; "lavoratori disabili" ai sensi dell'art. 2, primo paragrafo, lettera g), del medesimo regolamento (CE) n. 2204/2002.

imposizione secondo i criteri ordinari che disciplinano le società e gli enti commerciali.

2.6.5 Partecipazione di società commerciali ed enti pubblici nelle ONLUS

Il tema della partecipazione di società commerciali o di enti pubblici in una ONLUS assume rilevanza con riferimento alla corretta qualificazione soggettiva dell'ONLUS stessa; si discute, in sostanza, se la partecipazione in una ONLUS di soggetti giuridici che non possono *ex lege* assumere tale qualifica, comporti la negazione o meno della qualifica di ONLUS all'ente partecipato.

Anche su tale tema, nel silenzio normativo, si sono formate linee interpretative ad opera delle due Agenzie di riferimento, che presentavano, almeno inizialmente, sostanziali elementi di contrasto.

In particolare, l'Agenzia per il terzo settore, nell'atto di indirizzo di carattere generale n. 3, approvato il 23/11/2004, si è espressa per l'irrelevanza, ai fini della qualificazione della natura privata di una fondazione, della partecipazione di un soggetto fondatore che rivesta natura di ente pubblico; posizione che trae spunto da considerazioni di natura civilistica, nonché dall'orientamento assunto in tale materia dalla Corte di Cassazione¹⁹.

Tale orientamento viene di fatto confermato nel successivo atto di indirizzo n. 9, approvato dal Consiglio in data 04/10/2010. Come accennato, sullo specifico tema l'Agenzia delle Entrate aveva inizialmente assunto una posizione parzialmente in contrasto con quella anzidetta, introducendo il principio dell'"influenza dominante". In particolare, nella R.M. n. 164/E del 28/12/2004 (emanata in risposta all'istanza di interpello formulata da una "fondazione di partecipazione"²⁰), l'Agenzia, pur condividendo l'orientamento espresso dalla

¹⁹ La Suprema Corte ha avuto modo di affermare chiaramente che *"la società per azioni con partecipazione pubblica non muta la sua natura di soggetto di diritto privato solo perché lo Stato o gli enti pubblici ne posseggano le azioni, in tutto o in parte, non assumendo rilievo alcuno per le vicende della medesima, la persona dell'azionista"* (Cfr. Cass. Pen., sezione VI, sentenza 26 febbraio 1994, n. 3620). Ma ancora più specificamente, *"la natura pubblica degli enti che concorrono a formare un nuovo ente non è sufficiente ad attribuire natura pubblicistica a quest'ultimo [...] né può ritenersi indicativa della natura pubblica di un'associazione la partecipazione ai suoi organi di rappresentanti dei soggetti pubblici che l'hanno formata"* (Cfr. Cass. Civ., sez. un., sentenza 23 novembre 1993, n. 11541).

²⁰ Le c.d. fondazioni di partecipazione si configurano come soggetti caratterizzati, a fianco della struttura essenziale (patrimonio, enti fondatori, consiglio di amministrazione) prevista dal codice

Suprema Corte (ossia che la natura pubblica degli enti che concorrono a formare un nuovo ente non è sufficiente ad attribuire natura pubblicistica a quest'ultimo), ritiene in via generale, che - qualora il soggetto che chiede l'iscrizione nell'anagrafe delle ONLUS annoveri tra i propri soci enti esclusi espressamente dall'area ONLUS ai sensi dell'articolo 10, comma 10, del D.Lgs n. 460 del 1997 - sia necessario verificare il ruolo che tali enti ricoprono all'interno dell'organizzazione.

Secondo l'originario orientamento, l'Agenzia delle Entrate, in sostanza, negava la qualifica di ONLUS nel caso in cui avesse accertato l'esercizio da parte degli "enti esclusi" di un'influenza dominante nelle determinazioni dell'organizzazione, circostanza che ricorre verosimilmente se il numero di tali soci è prevalente. In tali casi, infatti, l'organizzazione perderebbe la propria autonomia e verrebbe a configurarsi nella sostanza quale ente strumentale, facendo così venire meno la *ratio* del disposto normativo. Tale posizione risulta confermata nella successiva C.M. n. 59/E datata 31/10/2007 (cfr. par. 3), nella quale viene menzionato il conforme orientamento della Commissione Tributaria Regionale di Milano, espresso nella sentenza 13/19/07 del 24/01/2007, ove la Commissione ha ritenuto che *"soltanto l'influenza dominante esercitata da una società di capitali in una associazione, risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto, impedisce il riconoscimento della sussistenza dei presupposti di cui all'articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997"*.

Più recentemente, nella C.M. 1 agosto 2011, n. 38/E (cfr. par. 2), l'Agenzia delle entrate ha sposato un diverso orientamento interpretativo, che scaturisce dalla constatazione della proliferazione realizzatasi nell'ultimo decennio di enti di natura privata del terzo settore costituiti (o partecipati) da enti pubblici e da società commerciali, fenomeno connesso non solo alla necessità di ridurre l'utilizzo di risorse pubbliche in specifici ambiti, ma anche di sperimentare nuove soluzioni di partenariato attivo fra le organizzazioni del terzo settore da un lato e gli enti pubblici e le società commerciali dall'altro (in specie, alla luce del principio di sussidiarietà previsto dall'art. 118, ultimo comma della Costituzione).

civile, dalla partecipazione di altri soggetti (sostenitori o partecipanti o simili) i quali condividono gli scopi originari dell'ente e intendono contribuire alla loro realizzazione mediante l'apporto di operatività e di capitali.

D'altro canto, l'Agenzia osserva come anche gli enti commerciali abbiano sentito l'esigenza di costituire enti del terzo settore (o partecipare agli stessi) dietro l'impulso della cd. *“responsabilità sociale d'impresa”*, che si è sempre più affermata nell'ultimo periodo in ambito comunitario.

Dette considerazioni, unite al fatto che il D.Lgs n. 460/1997 reca vincoli sufficienti di per sé ad evitare possibili manovre elusive²¹, hanno indotto l'Agenzia ad assumere un diverso orientamento interpretativo, in base al quale gli enti pubblici e le società commerciali possono costituire (o partecipare ad) ONLUS, ancorché nella compagine sociale i c.d. *enti esclusi* siano numericamente prevalenti o assumano un ruolo determinante nella definizione degli atti di indirizzo e di gestione dell'ente ONLUS. La circolare in commento precisa che alle stesse conclusioni si perviene anche con riferimento alle fondazioni ONLUS, qualora l'organo esecutivo sia formato in maggioranza da soggetti scelti dagli enti pubblici o dalle società commerciali che hanno costituito le medesime fondazioni.

Un ragionamento diverso viene, di contro, formulato con riferimento alle Organizzazioni Non Governative (ONG), riconosciute idonee ai sensi della Legge n. 49/1987, le quali sono considerate ONLUS di diritto ai sensi dell'art. 10, comma 8 del D.Lgs. n. 460/1997, *“nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità”*.

In particolare, l'Agenzia ritiene che con tale espressione il legislatore abbia inteso ribadire che le ONLUS di diritto devono comunque rispettare le finalità indicate nella specifica disciplina di settore; in particolare, l'art. 28, comma 4 della citata Legge n. 49/1987 dispone, tra l'altro, che il riconoscimento di idoneità può essere dato a condizione che le medesime *“non abbiano rapporti di dipendenza da enti con finalità di lucro, né siano collegate in alcun modo agli interessi pubblici o privati, italiani o stranieri aventi scopo di lucro”*. Ne consegue che è preclusa agli enti pubblici e alle società commerciali la possibilità di partecipare in qualunque modo alle ONG di cui alla citata legge.

²¹ In sostanza, l'utilizzo della qualifica di ONLUS e la conseguente applicazione delle relative agevolazioni fiscali sono condizionati dal possesso dei requisiti obbligatori formali nonché dal rispetto sostanziale degli stessi, riscontrabili nell'ambito della generale attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria. In tale sede si potrà in concreto accertare o il venir meno dei requisiti di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997, ovvero che la costituzione della ONLUS configura l'ipotesi di interposizione fittizia di cui all'art. 37, comma 3 del D.P.R. n. 600/1973 e provvedere, conseguentemente, alla cancellazione dell'organizzazione dall'Anagrafe delle ONLUS dalla quale discende la perdita dei benefici fiscali riservati a queste ultime organizzazioni.

2.6.6 Rapporto tra ONLUS ed Enti Non Commerciali

Ancorché possano ravvisarsi delle contiguità tra la categoria soggettiva degli enti non commerciali e quella delle ONLUS, va precisato che la riconducibilità in quest'ultima prescinde da qualsiasi indagine sull'oggetto esclusivo o principale dell'ente e, quindi, sulla commercialità o meno dell'attività di fatto dallo stesso svolta. Vengono, infatti, assunti come criteri di differenziazione e qualificazione dell'ente come organizzazione non lucrativa di utilità sociale i requisiti esclusivamente stabiliti dall'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997 in precedenza descritti. Non trovano, pertanto, applicazione nei confronti delle ONLUS le disposizioni dell'art. 73, comma 1, lett. c), e comma 4, del TUIR, nonché quelle relative alla perdita della qualifica di ente non commerciale recate dall'art. 149 dello stesso testo unico.

2.7 Obbligatorietà del bilancio o rendiconto annuale

L'art. 10, comma 1, lett. g) del decreto impone alle ONLUS la redazione del bilancio o del rendiconto annuale, a prescindere da specifiche previsioni civilistiche. Come evidenzia la relazione illustrativa del D.Lgs. n. 460/1997, le disposizioni che precisano tale obbligo sono dettate all'art. 25 dello stesso decreto, che ha inserito nel D.P.R. n. 600/1973 l'art. 20-*bis*, rubricato “*Scritture contabili delle ONLUS*”.

Resta inteso che le cooperative, ivi comprese quelle sociali, restano assoggettate alla normativa civilistica in materia, nonché agli ordinari adempimenti contabili prescritti per le società ed enti commerciali.

2.8 Iscrizione nell'Anagrafe unica delle ONLUS, successive variazioni ed eventuale cancellazione

Gli aspetti procedurali, quanto quelli formali e sostanziali, sono elementi essenziali per l'assunzione della qualifica di ONLUS. L'art. 2 del D.Lgs. n. 460/1997, nel completare gli adempimenti per l'ottenimento della qualifica di ONLUS, richiede l'obbligo di iscrizione all'Anagrafe unica delle ONLUS.

L'anagrafe unica delle ONLUS è un registro ad esclusivo utilizzo dell'amministrazione finanziaria al fine del controllo sistematico di tali enti, aggiornato con procedure e verifiche costanti ed assai rigide.

Si tratta di un registro che, dal punto di vista dell'aspirante ONLUS, assume un valore costitutivo rispetto al diritto di usufruire delle agevolazioni previste. Quindi, fatta eccezione per le ONLUS di diritto, per le quali non è previsto l'obbligo di iscrizione nella citata Anagrafe, tutti gli enti che intendono qualificarsi come ONLUS devono esservi iscritti.

Condizione necessaria per accedere al particolare regime agevolato previsto per le ONLUS è l'iscrizione nell'anagrafe unica delle ONLUS, pertanto, i soggetti in possesso dei requisiti formali e sostanziali sopra indicati, che vogliano usufruire del suddetto regime, devono darne comunicazione²² all'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale (o Provinciale, per le sole province di Trento e Bolzano) - nel cui ambito territoriale si trova il loro domicilio fiscale.

Occorre a tal fine presentare l'apposito modello approvato²³ con decreto del ministero delle Finanze del 19 gennaio 1998 con le integrazioni previste dal D.M.18 luglio 2003, n. 266 (in vigore dal 4 ottobre 2003), nonché una dichiarazione sostitutiva resa dal legale rappresentante della ONLUS, nella quale sono attestate le attività svolte ed il possesso dei requisiti previsti dall'art. 10 del D.Lgs. 460/97.

In luogo della suddetta dichiarazione può essere allegata copia dello statuto o dell'atto costitutivo. L'atto costitutivo o lo statuto devono essere redatti nella forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata.

Detti atti devono prevedere espressamente le seguenti clausole:

- a) lo svolgimento di attività in uno degli undici settori tassativamente previsti dalla legge;
- b) l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;
- c) il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a), con l'eccezione di quelle a esse direttamente connesse;
- d) 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

²² Occorre ricordare che le ONLUS di diritto non sono tenute ad adempiere ad alcun obbligo in merito al decreto 266/03 e quindi alle procedure di iscrizione indicate.

²³ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima e unitaria struttura.

Una deroga a tale divieto è prevista per le cooperative con i requisiti per essere ONLUS, che devono destinare il 3% degli utili ai fondi mutualistici (art. 11 legge 3 gennaio 1992, n. 59). Si considerano distribuzione indiretta di utili tutte le operazioni poste in essere dalle ONLUS che tendono a concedere a determinati soggetti condizioni di maggior favore rispetto alle normali regole di mercato;

e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle a esse direttamente connesse. Tale obbligo viene assolto anche con la costituzione di riserve vincolate alle predette attività;

f) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'art. 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale istituita con decreto del presidente del Consiglio dei ministri 26 settembre 2000). La perdita di qualifica di Onlus è equiparata allo scioglimento;

g) l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;

h) la 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.

È esclusa la possibilità di esprimere il voto mediante delega, con la sola eccezione per le organizzazioni a carattere nazionale. Questo vincolo non si applica nei confronti delle fondazioni e degli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese;

i) l'uso, nella denominazione e in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione "Organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o dell'acronimo "ONLUS". Questo obbligo non opera nei confronti degli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

Sono esonerate dall'iscrizione di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 460/1997, in quanto soggetti considerati per legge ONLUS, le organizzazioni di volontariato iscritte negli appositi registri, le organizzazioni non governative riconosciute idonee e le cooperative sociali iscritte nella "Sezione cooperazione sociale" del registro prefettizio.

La mancata attuazione della comunicazione nei termini non implica l'impossibilità in assoluto di accedere al regime ONLUS, ma ne differisce l'efficacia; qualora, infatti, le organizzazioni non abbiano effettuato l'iscrizione entro il termine dei 30 giorni, potranno applicare il regime agevolativo soltanto dal momento in cui abbiano presentato la prescritta domanda.

L'applicazione delle agevolazioni ha effetto, per quanto riguarda l'IRES, per l'intero periodo d'imposta durante il quale è effettuata la comunicazione mentre per l'IVA dal momento in cui si assume la qualifica di ONLUS.

Il Modello di comunicazione, insieme alla dichiarazione sostitutiva, deve essere spedito in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento o consegnato in duplice esemplare alla Direzione Regionale competente, che ne restituisce uno, timbrato e datato per ricevuta, completo degli estremi di protocollazione.

A seguito della presentazione della documentazione per l'iscrizione all'anagrafe delle ONLUS, la Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate che ha ricevuto la richiesta mette in moto una prima fase di controllo formale di sussistenza dei requisiti, al termine della quale, dopo 40 giorni, procede all'inserimento del richiedente nell'elenco delle ONLUS oppure comunica il diniego di iscrizione con un provvedimento motivato. Vigè il principio del silenzio assenso per cui l'ente è iscritto in Anagrafe anche in assenza di una specifica comunicazione da parte della DRE, una volta che sia trascorso il termine suindicato dalla consegna della documentazione.

Deve essere sempre comunicata alla Direzione regionale delle Entrate competente, sempre nel termine di 30 giorni, ogni variazione dei dati già forniti in sede di presentazione della comunicazione eventualmente verificatisi. In tal caso, nel Modello di comunicazione deve essere barrata l'apposita casella, deve essere indicato il codice fiscale e devono essere compilati esclusivamente gli spazi relativi alle variazioni intervenute.

2.8.1 La natura del controllo statutario

L'iscrizione nell'Anagrafe costituisce un diritto soggettivo dell'aspirante ONLUS²⁴ ed il controllo da eseguirsi al momento dell'iscrizione è un controllo preliminare di carattere documentale volto ad individuare gli scopi di solidarietà sociale perseguiti. Al fine di impedire l'indebita fruizione del regime agevolativo previsto, l'amministrazione ha evidenziato la necessità di procedere ad alcuni necessari riscontri, suddividendo il controllo in due livelli differenziati e, disponendo controlli di tipo formale e sostanziale, distinti fra loro sia dal punto di vista qualitativo che temporale.

Tra i controlli formali rientrano quelli finalizzati a verificare l'esattezza e la completezza dei dati comunicati e la rispondenza dei dati e dell'attività dichiarata ai presupposti di legge.

Tra i controlli sostanziali rientrano, invece, quelli effettuati nei confronti dei soggetti che non abbiano risposto alla richiesta di ulteriori informazioni e dei soggetti che abbiano fatto sorgere dubbi sull'effettiva sussistenza dei requisiti richiesti dalla legge pur possedendoli.

La finalità del controllo è quella di verificare, tra l'altro, se l'attività esercitata sia da ricomprendere tra quelle previste dall'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997 e sia svolta con l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale.

2.8.2 La cancellazione dall'Anagrafe: mancanza o venir meno dei requisiti

Il D.M n. 266/2003²⁵ prevede la possibilità che, anche successivamente all'avvenuta iscrizione ed a seguito di un controllo formale, possa essere accertata sia la carenza, sin dall'origine, dei requisiti di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997, sia il loro venir meno. Nel primo caso la Direzione competente provvede ad emanare un provvedimento di cancellazione dall'Anagrafe e la ONLUS perde il diritto ai benefici fiscali dal giorno dell'avvenuta cancellazione, e

²⁴ Cfr.: *L'anagrafe unica delle ONLUS*, in P. A. Pesticcio, M. Piscetta, *I profili fiscali delle ONLUS*, Giuffrè, Milano, 2015.

²⁵ Decreto del 18/07/2003 n. 266: Regolamento concernente le modalità di esercizio del controllo relativo alla sussistenza dei requisiti formali per l'uso della denominazione di ONLUS, in attuazione dell'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo 7 dicembre 1997, n. 460. (Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 218 del 19/09/2003).

quindi si verifica la decadenza totale dalle agevolazioni già fruite sin dal giorno della carenza dei requisiti. Qualora la cancellazione sia conseguente al venir meno di uno o più requisiti, la ONLUS decade dalle agevolazioni fiscali fruite dalla data in cui i requisiti siano venuti meno.

Infine, bisogna ricordare che, prima di una eventuale cancellazione dell'ente dall'Anagrafe ONLUS è fatto obbligo all'amministrazione finanziaria di acquisire un parere seppur non vincolante, dall'organismo di vigilanza e controllo il quale dovrebbe essere finalizzato ad una preventiva verifica di legittimità del provvedimento di cancellazione.

2.8.3 Perdita della qualifica di ONLUS: le conseguenze e la devoluzione del patrimonio

Le conseguenze derivanti dalla perdita della qualifica di ONLUS comportano, ai sensi dell'art. 10, lett. f), comma 1, del D.Lgs n. 460/1997, *“l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale od ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'art. 3, comma 190, L. n. 662/1996, salvo diversa destinazione imposta dalla legge”*; ciò in quanto l'ente che ha usufruito delle ampie agevolazioni fiscali legate alla qualifica ha un obbligo di legge di destinare le risorse residue ad altre ONLUS.

In pratica, l'avvio della procedura implica, in linea generale, che vi sia un'istanza dell'ente il quale ha l'obbligo di richiedere il parere in relazione alla destinazione del suo patrimonio ad altro ente *“con finalità analoghe”*, nel caso si tratti di una clausola derivante dall'applicazione dell'art. 148 del TUIR, ed *“ad altra ONLUS”* ove si tratti di ente che rivesta tale qualifica. Sul sito web del Ministero è reperibile il Regolamento sulla devoluzione del patrimonio con gli allegati necessari per presentare l'istanza, contenenti tutte le indicazioni procedurali e la documentazione da allegare²⁶. La richiesta di parere devolutivo, e la relativa procedura, è atto obbligatorio preventivo e vincolante per la ONLUS che perde la qualifica. Il parere, tra l'altro, deve essere richiesto anche in assenza di patrimonio da devolversi, inviando all'organi di controllo la documentazione prevista.

²⁶ Il Regolamento ed i relativi allegati sono scaricabili sul sito del Ministero del Lavoro al link <http://www.lavoro.gov.it/AreaSociale/AgenziaTerzoSettore/Document/Pages/default.aspx>.

Il provvedimento o la deliberazione che determina l'estinzione della ONLUS, non implica la sua immediata scomparsa ma dà impulso ad una fase di liquidazione, indispensabile e funzionale alla definizione di eventuali rapporti giuridici pendenti. Durante questa fase l'ente continua ad esistere, anche se la sua attività è limitata ai soli atti necessari alla liquidazione. Una volta soddisfatti gli eventuali creditori, i beni residuati dalla liquidazione verranno devoluti, secondo gli obblighi di legge, al soggetto individuato.

Comunque, non sempre la perdita della qualifica comporta lo scioglimento dell'ente; infatti, la Circolare n. 59/E/2007, al punto 4, dispone che: "Nell'ipotesi in cui un ente, pur perdendo la qualifica di ONLUS, non intenda sciogliersi, ma voglia continuare ad operare come ente privo della medesima qualifica, si ritiene che lo stesso sia tenuto a devolvere il patrimonio, secondo i criteri indicati all'art. 10, comma 1, lettera f) del decreto legislativo n. 460 del 1997, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato nei periodi d'imposta in cui l'ente aveva fruito della qualifica di ONLUS. Viene fatto salvo, quindi, il patrimonio precedentemente acquisito prima dell'iscrizione nell'anagrafe delle ONLUS. A tal fine l'ente dovrà allegare alla richiesta di parere sulla devoluzione del patrimonio rivolta all'Agenzia per le ONLUS ai sensi dell'art. 10, comma 1, lettera f) del decreto legislativo n. 460 del 1997, la documentazione rappresentativa della situazione patrimoniale dell'ente, redatta ai sensi dell'art. 20-*bis* comma 1, lettera a), D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600 alla data in cui l'ente ha acquisito la qualifica di ONLUS, nonché la stessa documentazione rappresentativa della situazione alla data in cui tale qualifica è venuta meno. Si ribadisce, pertanto, la necessità che l'ente rispetti, per ciascun esercizio, quanto previsto al citato art. 20-*bis* che dispone che le ONLUS, a pena di decadenza dei benefici fiscali per esse previsti, devono rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'organizzazione".

2.9 Il sistema della responsabilità nelle ONLUS: le sanzioni agli amministratori e ai responsabili legali

L'art. 28 del D.Lgs. n. 460/1997, prevede tre fattispecie sanzionabili a carico degli amministratori e dei rappresentanti legali e precisamente:

- a) essersi avvalsi dei benefici del decreto 460/1997 in assenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dall'art. 10 o aver violato le previsioni inerenti la indisponibilità degli utili alla distribuzione e lo svolgimento unicamente delle attività previste dal decreto stesso;
- b) aver omesso l'invio della comunicazione di cui all'art. 11 (Anagrafe ONLUS) del decreto citato;
- c) aver utilizzato l'acronimo ONLUS in qualsiasi comunicazione rivolta al pubblico senza essere in possesso di tale qualifica.

Da una lettura complessiva dell'articolo citato è possibile evidenziare che, sostanzialmente, le sanzioni irrogabili possono variare da un minimo di 103,00 euro a un massimo di 6.197,00 euro, a seconda dei casi.

Infine, non va sottovalutata la portata del D.Lgs. n. 231/2001 in materia di responsabilità amministrativa degli enti dipendente da reati commessi, nell'interesse o a vantaggio degli stessi, da parte di soggetti in posizione apicale e sottoposti all'altrui direzione.

La responsabilità dell'ente è autonoma e, come tale, si aggiunge a quella della persona fisica che ha realizzato materialmente il fatto illecito.

Il sistema sanzionatorio prevede:

- sanzioni pecuniarie, che vanno da un minimo di 25.822,84 euro ad 1.594.370,00 euro;
- sanzioni interdittive, che, nei casi più gravi, possono accompagnarsi alle sanzioni pecuniarie ed incidono sulla continuazione, totale o parziale, dell'attività dell'ente (interdizione dall'esercizio dell'attività; sospensione o revoca delle autorizzazioni; divieto di contrattare con la PA; esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi, ed eventuale revoca di quelli già concessi);
- sanzioni accessorie e cautelari, che possono essere irrogate assieme a misure personali e/o reali, come interdizioni o sequestri.

Le caratteristiche riguardanti le modalità di tenuta della contabilità e di relazione del bilancio da parte delle ONLUS non sono da sottovalutare e anzi assumono un ruolo determinante per la corretta gestione dell'ente. In questo contesto assumono un'importanza determinante i documenti di prassi emanati da organismi di riferimento contabile, in funzione dei quali è fornito un indirizzo al redattore del bilancio per affrontare correttamente alcuni fra i principali ambiti che comportano criticità informative.

3.1 Gli obblighi contabili

Il D.Lgs. n. 460/1997, all'art. 25, prevede l'inserimento, nel D.P.R. n. 600/1973, dell'art. 20-*bis* (Scritture contabili delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale), il quale reca una disciplina sistematica degli obblighi contabili delle ONLUS. Questi assumono un'importanza fondamentale, in quanto sono il presupposto per il godimento dei benefici fiscali previsti dalla relativa normativa²⁷. Qualora tali adempimenti non vengano rispettati, le ONLUS decadranno da tutti i benefici fiscali previsti dal decreto.

Il ruolo che viene assegnato agli obblighi contabili è quello di svolgere una funzione antielusiva rispetto alla regola contenuta nel comma 1, lett. a), dell'art. 25, D.Lgs. n. 460/1997. È prevista per tutte le organizzazioni che intendono usufruire dei benefici, di cui all'art. 14, comma 1, del D.L. n. 35/2005 (c.d. *più dai meno versi*), la tenuta di una contabilità ordinaria, non essendo più ammesse le semplificazioni contabili previste dal comma 4, dell'art. 25 del D.Lgs. n. 460/1997 per le organizzazioni di piccole dimensioni.

Emerge una sorta di patto tra Fisco e contribuente: quanto più le agevolazioni fiscali aumentano, tanto più, allo scopo di evitare abusi, occorre rendere stringenti gli obblighi contabili ed i controlli²⁸.

²⁷ Cfr.: G. M. Colombo, S. Raghianti, *Enti non commerciali e ONLUS*, Milano, 1999; F. Colombo, P. Sciumè, *ONLUS*, 2000, Milano; A. Maticena, *Aspetti contabili e di Reporting nella ONLUS*, in G.P. Barbetta e C. Schena (a cura di), *Regolazione o controllo nelle organizzazioni non profit*, Bologna, 2000; A. Serafini, *Le scritture contabili degli enti non commerciali e delle ONLUS*, in *il fisco*, n. 8/1999, pag. 2931.

Le ONLUS non rappresentano quindi una particolare categoria di ente non commerciale, ma semplicemente una qualifica rilevante ai fini fiscali.

Gli obblighi contabili variano in relazione all'ammontare dei proventi (art. 20-*bis*, D.P.R. 600/1973).

In generale, per tutte le ONLUS diverse dalle società cooperative, le scritture contabili obbligatorie ai fini fiscali, vanno distinte in due categorie:

a) quelle che interessano l'attività complessivamente svolta (comprensiva cioè sia dell'attività istituzionale che dell'attività connessa);

b) quelle che interessano le attività direttamente connesse a quelle istituzionali.

Per le ONLUS giuridicamente organizzate come cooperative, trattandosi di imprese commerciali, l'obbligo della contabilità generale è imposto dal codice civile. Alle società cooperative quindi, ancorché destinatarie di altre disposizioni agevolative in materia di ONLUS, sono applicabili le norme relative alle società di capitali che obbligano la tenuta della contabilità ordinaria (art. 2214 e seg. c.c.).

3.2 Scritture contabili complessive

In relazione all'attività complessivamente svolta, l'art. 20-*bis*, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 600/73 obbliga le ONLUS, diverse dalle cooperative, a redigere scritture contabili cronologiche (ordinate secondo la successione nel tempo) e sistematiche (composte in sistema, in rapporto al fine che si vuole raggiungere, ad esempio, determinazione del reddito) atte ad esprimere con completezza (quindi i fatti amministrativi riguardanti la gestione devono essere rilevati tutti) e analiticità (cioè singolarmente presi) le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione²⁹.

Il comma 2 dello stesso articolo prevede che l'obbligo si considera assolto quando la contabilità consiste nel libro giornale e del libro inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli artt. 2216 e 2217 del c.c.

Questi libri, ai sensi e per gli effetti degli articoli 17 e 18 del D.Lgs. n. 460/1997, non necessitano di particolari formalità di vidimazione e bollatura, ma vanno

²⁸ Cfr.: *L'obbligo contabile degli ENC e delle ONLUS*, in G. M. Colombo, M. Setti, *Contabilità, bilancio e controllo degli enti non profit*, IPSOA, VII edizione, 2016.

²⁹ Cfr.: *L'obbligo contabile degli ENC e delle ONLUS*, in G. M. Colombo, M. Setti, *Contabilità, bilancio e controllo degli enti non profit*, IPSOA, VII edizione, 2016.

conservati, insieme alla documentazione di supporto, in conformità a quanto prescritto dall'art. 22 del D.P.R. 600/73.

Non è data alcuna indicazione circa il metodo con cui le scritture devono essere tenute. È preferibile, però, adottare per le ONLUS, anche nel caso in cui non svolgano attività commerciale, la contabilità ordinaria, simile a quella delle imprese, mediante la rilevazione continuativa delle operazioni di gestione nel loro aspetto finanziario e in quello economico al fine della determinazione periodica del risultato economico di esercizio (avanzo o disavanzo di gestione) e del capitale di funzionamento.

Il metodo della partita doppia consente di raggiungere agevolmente i risultati richiesti dalla legge.

Le scritture contabili e la relativa documentazione devono essere conservate fino a quando non siano definitivi gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta.

3.3 Scritture contabili delle attività connesse

In relazione alle attività direttamente connesse, considerate a tutti gli effetti attività commerciali, le ONLUS devono tenere, a norma dell'art.20-*bis*, comma 1, lett. b) del D.P.R. 600/73, le scritture contabili di cui agli artt. 14, 15, 16, 18 del medesimo D.P.R.; si tratta di una contabilità separata, relativa alle sole attività connesse aventi natura commerciale, che consente di evidenziare i due tipi di attività, quella istituzionale e quella connessa, e di verificare³⁰ il rispetto delle due condizioni poste dall'art. 10, comma 5, del D.Lgs. n. 460/1997, cioè:

- la prevalenza delle attività istituzionali rispetto a quelle connesse;
- i proventi delle attività connesse non devono superare il 66% dei costi complessivi dell'organizzazione.

Naturalmente questa contabilità non si pone come alternativa a quella che le ONLUS devono comunque tenere con riferimento all'attività complessivamente svolta, istituzionale e connessa, ma coesiste con essa, integrandola. In concreto, si rendono applicabili alle ONLUS gli stessi obblighi contabili previsti per gli enti

³⁰ Cfr.: *Riflessi operativi della disciplina tributaria delle ONLUS sull'attività degli organi accertatori*, in L. Perlini, supplemento a *Enti non profit*, n. 5/2000.

non commerciali in relazione all'attività commerciale svolta, con semplificazioni degli adempimenti contabili in relazione a volumi di ricavi ridotti.

Per le attività connesse si possono avere, in base ai ricavi annui, due regimi contabili:

1. Regime di contabilità ordinaria: prevede il libro giornale, il libro inventari, il registro dei beni ammortizzabili, le scritture ausiliarie, oltre ai registri IVA (fatture emesse, corrispettivi, acquisti) - artt. 14, 15, 16 del D.P.R. 600/73;

2. Regime di contabilità semplificata: qualora i proventi conseguiti nell'anno precedente non abbiano superato (o in caso di inizio attività si prevede che non superino) euro 400.000,00 per le attività di servizi, ovvero euro 700.000,00 per le altre attività, in luogo del libro giornale, del libro inventari e delle scritture ausiliarie, possono essere tenuti solamente i registri IVA, i quali accoglieranno anche le operazioni poste in essere considerate fuori campo IVA - art. 18 del D.P.R. 600/73.

3.4 Scritture contabili complessive semplificate per le ONLUS di minori dimensioni

L'art. 20-bis, comma 3 del D.P.R. 600/73 prevede delle semplificazioni contabili per le ONLUS che abbiano conseguito nell'anno precedente proventi, derivanti dalla somma delle attività istituzionali e delle attività direttamente connesse, di ammontare non superiore ad euro 51.645,69 (limite modificato ogni anno in base alle variazioni del costo della vita), allo scopo di graduare gli obblighi contabili, l'art. 25, comma 3, D.Lgs. 460/1997 consente di tenere in luogo delle scritture sistematiche e cronologiche di cui all'art. 20-bis, comma 1, lett. a), D.P.R. 600/1973, il rendiconto delle entrate e delle uscite complessive, così come previsto dall'art. 8, D.Lgs. 460/1997 per la raccolta pubblica di fondi.

Il rendiconto va redatto entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio ed è accompagnato da una relazione illustrativa, ove lo richiedano esigenze di trasparenza e di maggiore chiarezza. È opportuno sottoporlo all'approvazione dell'Assemblea.

3.5 Il bilancio o rendiconto delle ONLUS

Con riferimento al bilancio, o rendiconto, è richiesto, ai sensi dell'art. 10 comma 1 lett. g) del D.Lgs. 460/97, che negli statuti delle ONLUS sia presente la previsione dell'obbligo di "redigere il bilancio o rendiconto annuale". L'art. 20-*bis*, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 600/1973, aggiunto dall'art. 25 del D.Lgs. 460/97, nello stabilire per le ONLUS, diverse dalle società cooperative, l'obbligo di redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, un apposito documento, chiarisce che esso deve offrire una rappresentazione della la situazione patrimoniale, economica, e finanziaria dell'organizzazione.

Esiste l'obbligo di redigere un documento, chiamato rendiconto, che rappresenta l'economia generale dell'ente, così come deve fare il bilancio d'esercizio, e ciò come *condicio sine qua non* per godere delle agevolazioni fiscali³¹. Inoltre, l'obbligo di redazione del rendiconto è, come già detto, richiesto anche dal comma 2, dell'art. 14 della L. 14 marzo 2005, n. 80, quale presupposto per l'applicabilità delle agevolazioni in materia di erogazioni liberali, di cui alla medesima legge conosciuta con la definizione di "*più dai meno versi*".

La richiesta rendicontativa ha effetti diretti, nella sfera giuridica di un terzo soggetto con riferimento alla possibilità di dedurre dal reddito complessivo le somme, o valori, devoluti alle ONLUS stesse³².

Il rendiconto è obbligatorio per tutte le tipologie di enti per due principali ragioni che in questa sede possiamo richiamare:

1. è insito nella natura stessa di associazione, l'obbligo di rendiconto: quest'ultimo rappresenta, infatti, l'unico strumento in grado di consentire agli associati un controllo sull'ente;
2. il rendiconto è uno strumento essenziale per l'Amministrazione Finanziaria, in quanto è fondamentale in sede di controllo, per verificare le modalità operative e la struttura organizzativa dell'ente, ed aver chiaro, dunque, quale deve essere il corretto trattamento fiscale.

³¹ Cfr.: *L'obbligo contabile degli ENC e delle ONLUS*, in G. M. Colombo, M. Setti, *Contabilità, bilancio e controllo degli enti non profit*, IPSOA, VII edizione, 2016.

³² Cfr.: *Aspetti contabili*, in P. A. Pesticcio, M. Piscetta, *I profili fiscali delle ONLUS*, Giuffrè, Milano, 2015.

3.6 Il rendiconto da raccolta fondi

In ogni caso, così come stabilito dall'art. 20 del D.P.R. 600/73, indipendentemente dalla redazione del rendiconto economico e finanziario, gli enti non commerciali devono redigere, entro 4 mesi dalla fine dell'esercizio, un apposito rendiconto, nel caso in cui siano state effettuate nell'anno raccolte pubbliche di fondi.

Le ONLUS, come gli altri enti non commerciali, hanno la possibilità di effettuare raccolte pubbliche di fondi allo scopo di reperire mezzi necessari per realizzare attività funzionali e strumentali al perseguimento di fini istituzionali.

Tale attività è fiscalmente agevolata, con esclusione da ogni tributo; l'art. 20-bis del D.P.R. n. 600/1973 individua alcune caratteristiche di tali raccolte che devono essere:

- pubbliche, ossia rivolte ad un pubblico indifferenziato;
- occasionali, senza il requisito dell'abitudine;
- concomitanti con eventi quali ricorrenze, celebrazioni o campagne di sensibilizzazione;
- con eventuale offerta di beni di modico valore o di servizi.

Allo scopo di evitare abusi nella sollecitazione della fede pubblica, indipendentemente dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, è previsto un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973, dal quale devono risultare, *“anche per il tramite di un'apposita relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'art. 143 comma 3 lettera a) del TUIR”*. Ciò comporta che, agli effetti fiscali, tale documento debba essere conservato fino a che non sia divenuto definitivo l'accertamento relativo al periodo di imposta cui il rendiconto stesso si riferisce e quindi, in caso di accertamento, anche oltre il termine decennale previsto dall'art. 2220 c.c.

È fondamentale che:

- il rendiconto relativo alle raccolte di fondi effettuate sia specificamente dedicato a queste e separato rispetto al generale bilancio delle ONLUS, nel quale le componenti indicate nel rendiconto “da raccolta fondi” sono già comprese, includendo il bilancio tutta l'attività dell'ente.

Per separato non si deve intendere confuso all'interno del bilancio generale dell'ente, ma deve essere concepito quale allegato al bilancio stesso;

- è necessario che il rendiconto si componga di una parte “quantitativa”, indicante entrate e spese relative a ciascuna delle manifestazioni previste dall'art. 143 del TUIR che le hanno originate, secondo il “principio di cassa”.

Ove necessario, come sottolineato dalla Circolare n. 124 del 1998, paragrafo 6, ai fini di chiarezza e trasparenza, il rendiconto è completato da una parte “qualitativa”, nella forma di relazione illustrativa, atta ad illustrare le circostanze, le modalità ed eventuali informazioni rilevanti inerenti la raccolta fondi.

La Circolare n. 124/1998 dell'Agenzia delle entrate, sottolinea che il rendiconto deve essere redatto indipendentemente dal regime contabile tenuto, circostanza che vale anche per le ONLUS, per le quali si deve ritenere che sia da redigere anche nei casi nei quali l'art. 20-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 preveda una semplificazione in termini di bilancio generale dell'ente.

La Circolare n. 59/E del 31 ottobre 2007 dell'Agenzia delle Entrate, al paragrafo 6, approfondisce il tema della rendicontazione inerente le raccolte fondi e legittima la raccolta se e solo se i fondi siano *“destinati per la maggior parte del loro ammontare a finanziare i progetti e l'attività per cui la raccolta fondi è stata attivata”* affermando che *“i fondi raccolti non devono essere utilizzati dall'ente per autofinanziarsi a scapito delle finalità solidaristiche che il legislatore fiscale ha inteso incentivare”*.

Per una ONLUS (e per un ente non commerciale) le raccolte fondi rappresentano una modalità normale per finanziare le progettualità in corso ed in itinere, oltre che per sostenere l'ente nella sua soggettività.

L'ente non profit cioè, vive e trae fondamento anche in funzione dell'attività di raccolta fondi sistematicamente effettuata, e le risorse raccolte sono sottoposte ad un generico vincolo di asservimento allo svolgimento dell'attività, nel quale rientra a pieno titolo il finanziamento della struttura istituzionale grazie alla quale l'attività è svolta.

3.7 I principi e le raccomandazioni contabili

Le raccomandazioni contabili³³ emanate dalla Commissione Aziende Non Profit del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, costituiscono una base di indirizzo contabile importante per la redazione dei bilanci degli enti non commerciali e delle ONLUS, in quanto comportano la creazione di standard di comportamento in merito a particolari ambiti fra i più rilevanti nel contesto delle attività tipiche degli enti stessi. La predetta Commissione Aziende Non Profit, nel periodo 2000/2006 ha approvato dieci raccomandazioni contabili, poi comprese nel documento “Codice unico delle aziende non profit”:

- 1) Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit.
- 2) La valutazione e l’iscrizione delle liberalità nel bilancio di esercizio delle aziende non profit.
- 3) La nota integrativa e la relazione di missione.
- 4) Prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto.
- 5) I sistemi e le procedure di controllo nelle aziende non profit.
- 6) Le immobilizzazioni.
- 7) Il bilancio sociale nelle organizzazioni non profit: principi generali e linee guida di adozione.
- 8) I conti d’ordine.
- 9) Bilancio di gruppo.
- 10) Gli indici e gli indicatori di performance nelle aziende non profit impegnate nella raccolta fondi e destinatarie di contributi pubblici e privati.

Più recentemente l’Organismo Italiano di Contabilità (OIC), il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e l’Agenzia per le ONLUS, hanno elaborato:

- Il Principio contabile n.1: quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit;
- Il Principio contabile n. 2 (in bozza): l’iscrizione e la valutazione delle liberalità nel bilancio di esercizio degli enti non profit.

³³ Cfr.: *Aspetti contabili*, in P. A. Pesticcio, M. Piscetta, *I profili fiscali delle ONLUS*, Giuffrè, Milano, 2015.

Per ciò che riguarda gli “schemi di bilancio” il documento di riferimento per il settore è rappresentato dall’Atto di indirizzo (dell’11 febbraio 2009) dell’Agenzia per le ONLUS denominato “*linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit*”, avente l’obiettivo di proporre alcuni standard utilizzabili da una numerosa categoria di soggetti giuridici nell’ambito della loro attività di rendicontazione. Sono stati individuati dalle linee guida i seguenti documenti quali componenti del “sistema di bilancio per gli enti non profit”:

- stato patrimoniale;
- rendiconto gestionale;
- nota integrativa;
- relazione di missione.

Le linee guida costituiscono attualmente la cornice di riferimento per i bilanci ed i rendiconti degli enti non commerciali e delle ONLUS.

3.8 L’attività di controllo legale dei conti

Il D.Lgs. 460/1997 non prevede, in via generale, espressi obblighi concernenti il controllo legale dei conti. L’unico riferimento è contenuto nel comma 5, dell’art. 20-*bis* del D.P.R. n. 600/1973.

Il revisore contabile previsto da questa particolare fattispecie non è un vero e proprio organo dell’ente, ma al più, un revisore indipendente, necessario ed obbligatorio solo in alcuni casi specifici e, cioè quando i proventi annuali superano i limiti stabiliti (pari ad € 1.032.913,80) al fine di certificare, tramite una relazione di controllo, il contenuto del bilancio stesso.

Il revisore dovrebbe svolgere l’attività di verifica e controllo sul bilancio e sulla contabilità dell’ente osservando ed esaminando i fatti e gli atti di gestione con un approccio che tenga conto delle peculiarità connesse all’inesistenza dello scopo lucrativo e ponendo particolare attenzione alla verifica del rispetto delle norme speciali, civili e fiscali che interessano l’ente stesso.

4.1 Il trattamento fiscale delle ONLUS

Il D.Lgs. n. 460/97 ha introdotto nel nostro ordinamento fiscale la qualifica di ONLUS. Si tratta di un “vestito fiscale”³⁴ potenzialmente acquisibile da enti di carattere privato che accettino di adeguarsi a tassativi e specifici requisiti di forma e sostanza; le stesse non sono dei soggetti di diritto, ma esclusivamente una particolare categoria qualificante ai soli fini fiscali, alla quale 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.

Alle ONLUS si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali, con l’attuazione della disciplina impositiva differenziata sulla base delle diverse categorie reddituali ai fini IRPEF conseguite.

Qualora la ONLUS sia costituita sotto forma di cooperativa, si rende applicabile la disciplina relativa ai soggetti IRES, e pertanto, il reddito complessivo sarà riconducibile unicamente alla tipologia del reddito d’impresa.

Con la Circolare n. 168/E del 26 giugno 1998, l’Agenzia delle Entrate fornisce le prime istruzioni per l’applicazione delle disposizioni riguardanti le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS), contenute nella Sezione II (artt. 10 - 29) del medesimo D.Lgs. n. 460 del 1997: *“circa la natura delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale si precisa innanzitutto che le stesse, individuate sulla base di criteri di qualificazione diversi da quelli degli enti non commerciali, costituiscono un'autonoma e distinta categoria di enti rilevante solo ai fini fiscali, destinataria di un regime tributario di favore in materia di imposte sui redditi, d'imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette nonché di ulteriori specifici tributi. Le disposizioni agevolative in favore delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale integrano e modificano le vigenti leggi d'imposta che disciplinano i singoli tributi, mentre la delimitazione dei requisiti che qualificano le ONLUS assume valenza generale nel sistema tributario”*.

³⁴ Cfr.: *Il trattamento fiscale delle ONLUS*, in P. A: Pesticcio, M. Piscetta, *I profili fiscali delle ONLUS*, Giuffrè, Milano, 2015.

4.2 Le ONLUS di diritto e il principio del favor legis

Altro aspetto generale che caratterizza la fiscalità delle ONLUS è l'applicabilità del criterio del "*favor legis*", previsto per le ONLUS di diritto. L'art. 10, comma 8, ultimo periodo del D.Lgs. n. 460/1997, stabilisce che "*sono fatte salve le previsioni di maggior favore relative agli organismi di volontariato, alle organizzazioni non governative e alle cooperative sociali di cui, rispettivamente alle citate leggi n. 266 del 1991, n. 49 del 1987 e n. 381 del 1991*". Il criterio stabilito permette alle ONLUS di diritto, sulla base di una valutazione discrezionale e basata sull'opportunità e la convenienza, di utilizzare alternativamente, le agevolazioni previste in materia di organizzazioni di volontariato o quelle specificamente previste per la qualifica fiscale di ONLUS.

Questa possibilità è prevista nel decreto per le sole ONLUS di diritto (per le OdV e le Ong); le cooperative diverse da quelle sociali non beneficiano di questo criterio e sono esclusivamente interessate dalle norme agevolative valide per le ONLUS.

È importante rilevare come nella Circolare n. 168/E/98 (al paragrafo 1.10), sia stata fornita l'importante interpretazione secondo la quale "*l'individuazione della norma di maggior favore possa essere frutto di una valutazione soggettiva da parte del destinatario (organizzazione di volontariato, organizzazione non governativa, cooperativa sociale) in relazione a ciascuna imposta o tributo oggetto di agevolazione*", specificando, inoltre, che "*l'ente può scegliere se applicare la normativa relativa alle ONLUS o quella dettata dalla normativa speciale, ponderando la convenienza tra le diverse previsioni agevolative*".

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta sul tema, con la Risoluzione n. 22/E del 24 febbraio 2015, operando un tentativo di armonizzazione fra vecchia e nuova normativa. Il documento di prassi definisce le ONG già riconosciute "idonee" ai sensi della legge n. 49/1987 quali "ONLUS ad esaurimento". La Risoluzione prevede che tali soggetti "mantengono le agevolazioni fiscali previste per le ONLUS nonché la possibilità di accedere al beneficio del cinque per mille dell'IRPEF e di ricevere erogazioni liberali deducibili e/o detraibili in capo ai soggetti eroganti senza obbligo di adeguare gli statuti o atti costitutivi".

4.3 Gli obblighi dichiarativi e le agevolazioni previste in materia di IRES

In generale, le ONUS non hanno obblighi dichiarativi per quanto riguarda l'ambito relativo allo svolgimento delle attività istituzionali e delle attività connesse. Sono invece tenute alla compilazione della dichiarazione nel caso abbiano realizzato redditi ulteriori rispetto a quelli di impresa e cioè redditi fondiari, di capitale e diversi, con l'eccezione dei redditi (di capitale) assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Ciò non vale per le ONLUS in forma cooperativa, le quali hanno sempre l'obbligo di presentare il modello Unico Società di Capitali, poiché il risultato economico da esse prodotto è sempre classificato come reddito di impresa.

Quindi, per quanto riguarda la disciplina tributaria dell'IRES (Imposta sul Reddito delle Società, introdotta con il D.Lgs. del 12 dicembre 2003 n. 344), fatta eccezione per le cooperative sociali a cui si applica quella prevista per le società di capitali e cooperative, alle ONLUS si applica quella dettata dal TUIR per gli "enti non commerciali residenti", riportata agli artt. 143 – 150.

Ricapitolando, facendo riferimento alle istruzioni del Modello Unico ENC, nell'appendice alla voce "ONLUS", viene specificato espressamente che:

- relativamente alle *attività istituzionali* ed a quelle *connesse*, non sussiste l'obbligo di dichiarazione;
- per le ONLUS *parziali*, devono essere dichiarati gli eventuali redditi da attività commerciali, diverse da quelle proprie dei settori ONLUS e da quelle direttamente connesse, negli appositi quadri della dichiarazione stessa.

Oltre ai casi di presenza di redditi dichiarabili, potrebbe manifestarsi l'obbligo dichiarativo ove la ONLUS fosse interessata da particolari casistiche, quali ad esempio, la compilazione del Quadro RW (Monitoraggio finanziario) del Quadro RZ (Sostituti d'imposta relativa ad Interessi ed altri redditi di capitale e diversi); ciò in quanto l'art. 143 del TUIR, definisce il reddito complessivo degli enti non commerciali, ed anche delle ONLUS³⁵, come sommatoria dei redditi: fondiari, di capitale, di impresa, diversi.

³⁵ Il D.Lgs. n 460/1997 all'art. 26 dispone che: alle ONLUS si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali e, in particolare, le norme di cui agli articoli 2 e 9 del presente decreto.

Le modalità e i termini di presentazione della dichiarazione sono previsti dagli artt. 1,2 e 3 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322³⁶.

4.3.1 Redditi di impresa

In generale le ONLUS, analogamente agli altri enti non commerciali, sarebbero assoggettate all'IRES con l'aliquota del 27,5% sul reddito complessivo ai sensi dell'art. 77 del TUIR. Tuttavia il D.Lgs. n. 460/1997 ha introdotto, quale norma specifica a loro riferita, l'art. 150 del TUIR che così recita: "1. per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale; 2. i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile".

Dato che le ONLUS possono esclusivamente esercitare solo le attività istituzionali e quelle ad esse connesse, l'agevolazione opera in misura molto estesa e prevede una completa decommercializzazione per le attività istituzionali ed un'esclusione dalla formazione del reddito imponibile per quelle connesse:

- per le attività istituzionali, la decommercializzazione normativamente prevista comporta un intervento a monte della produzione del reddito, neutralizzandola; pertanto, tali attività sono completamente irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi;
- per le attività connesse, la previsione è di "non concorrenza alla formazione del reddito imponibile" dei proventi ad esse relative; queste mantengono la natura di attività commerciali, conservandone immutati gli obblighi contabili e formali.

L'art. 150 del TUIR stabilisce altresì l'esclusione dal regime decommercializzato e di non concorrenza, per le attività svolte dalle ONLUS aventi la forma giuridica di cooperative. Ai fini delle imposte dirette, quindi per come già detto, le cooperative ONLUS continuano ad essere trattate secondo il regime loro proprio, analogo a quello delle società di capitali (di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) del TUIR); il

³⁶ "Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della L. 23 dicembre 1996, n. 662."

reddito della cooperativa ONLUS è qualificato integralmente come di impresa e perde di significatività qualunque altra classificazione.

4.3.2 Redditi fondiari

Concorrono alla formazione del reddito complessivo delle ONLUS, in base alle norme sul reddito fondiario di cui al Titolo I Capo II del TUIR, osservando gli articoli dal 25 al 43 ed in base all'art 144 dello stesso TUIR, anche gli immobili di proprietà utilizzati strumentalmente per l'esercizio dell'attività istituzionale e gli immobili di proprietà oggetto di locazione a terzi, anche se si tratta di immobili di interesse storico o artistico vincolati destinatari dell'attività di tutela e valorizzazione svolta istituzionalmente dall'ente indipendentemente dalla tipologia della locazione. Con riferimento al regime della cosiddetta "cedolare secca" di cui all'art. 3 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, lo stesso non interessa la ONLUS quale soggetto proprietario dell'immobile, bensì solo quale conduttore, nel caso di locazione di immobili ad uso abitativo di cui alla categoria A ed escluso A10, richiesto dal proprietario in occasione della stipula del contratto o all'atto del suo rinnovo.

4.3.3 Redditi di capitale

A seguito della gestione della liquidità e del patrimonio mobiliare, la ONLUS è titolare di redditi di capitale. Questi sono assoggettati a ritenute (d'acconto o d'imposta) o ad imposta sostitutiva.

L'art. 16, comma 2, del D.Lgs. n 460/1997, prevede che sui redditi di capitale corrisposti alle ONLUS le ritenute alla fonte siano effettuate a titolo d'imposta.

Per la gestione finanziaria dei patrimoni mobiliari costituiti da attività finanziarie, la ONLUS può avvalersi dei regimi del risparmio amministrato o del risparmio gestito (di cui rispettivamente agli artt. 6 e 7 del D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461) in funzione dei quali sono applicate imposte sostitutive direttamente dagli intermediari bancari o finanziari richiamati dalla norma. Con riferimento ai dividendi, gli utili percepiti anche nell'esercizio d'impresa dagli enti stessi, sono

imponibili nella misura del 77,74% del loro ammontare³⁷ e non è prevista l'applicazione di alcuna ritenuta.

4.3.4 Redditi diversi

Anche le ONLUS possono produrre redditi diversi di cui all'art. 67 del TUIR.

La norma elenca un'articolata casistica di ipotesi reddituali che comportano l'emersione di obblighi impositivi.

È importante ricordare che, nel caso in cui l'ente svolga un'attività che generi la produzione di un reddito diverso e sia in conflitto con l'ambito dei settori di attività previsti dal D.Lgs. n 460/1997, tale attività produttiva non potrà essere svolta.

4.4 Ritenute d'acconto

Nel caso in cui corrispondano somme soggette a ritenuta d'acconto, le ONLUS assumono la veste di sostituti d'imposta, indipendentemente dal fatto che svolgano o meno attività commerciale.

Gli emolumenti soggetti a ritenuta di acconto, normalmente erogati, sono:

- verso lavoratori dipendenti, nel qual caso dovrà essere effettuata una ritenuta sullo stipendio al netto delle trattenute previdenziali e in base alle aliquote progressive;
- verso professionisti e altri lavoratori autonomi, nei cui confronti l'ente dovrà trattenere una quota parte del compenso lordo pattuito per le prestazioni, pari al 20% del medesimo, a titolo di ritenuta d'acconto IRPEF;
- verso lavoratori autonomi occasionali, i cui compensi non sono soggetti ad IVA, però sono sempre soggetti alla ritenuta IRPEF del 20%;
- verso collaboratori a progetto, i cui compensi sono considerati assimilati al lavoro dipendente e tassati allo stesso modo.

Le ONLUS sono tenute al rilascio della Comunicazione Unica ai percettori di reddito di lavoro dipendente e/o autonomo ed alla compilazione e all'invio telematico del modello 770 (semplificato o ordinario).

³⁷ Percentuale stabilita dall'articolo 1, comma 655, legge 23 dicembre 2014, n. 190.

4.5 Gli obblighi dichiarativi e le agevolazioni previste in materia di IRAP

Diversamente da quanto previsto in materia di imposte dirette (nel caso dell'IRES), in materia di Imposta Regionale sulle attività Produttive (l'IRAP regolata dal D.Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446), le ONLUS, in qualunque forma giuridica civile siano costituite, sono assoggettabili all'IRAP stessa. Le regole applicative da considerare sono quelle previste dall'art. 10 del D.Lgs. n. 446/97, valide per gli enti non commerciali.

Presupposto dell'IRAP è l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni e servizi. Le ONLUS sono soggetti passivi di tale imposta, come gli altri enti non commerciali.

La base imponibile si calcola con modalità diverse a seconda che le ONLUS esercitino solo attività istituzionali, ovvero anche attività connesse (art. 10 D.Lgs. n. 446/97):

- il metodo retributivo, per l'ambito di attività istituzionale (non fiscalmente commerciale);
- il metodo ordinario valido per le società, per l'ambito di attività fiscalmente commerciale (cioè quello relativo alle attività connesse);
- alcune regole operative volte ad attribuire le componenti di costo promiscue ad ognuno dei due ambiti secondo un criterio oggettivo.

In caso di esercizio di sola attività istituzionale, la base imponibile IRAP è data dalla somma delle seguenti voci:

- retribuzioni spettanti al personale dipendente (secondo il criterio di competenza);
- redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (ad esclusione delle remunerazioni dei sacerdoti e gli assegni ad essi equiparati, nonché le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno);
- compensi erogati per collaborazioni a progetto;
- compensi erogati per prestazioni di lavoro autonomo occasionale.

Al valore della produzione determinato come sommatoria delle basi imponibili quantificate sulla base del metodo retributivo e/o commerciale, si applica

l'aliquota ordinaria d'imposta del 3,9% (ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 446/97).

In virtù della possibilità di deliberare la riduzione o l'esenzione dell'imposta, prevista dall'art. 21 del D.Lgs. n. 460/1997, molte regioni italiane, e le province autonome, hanno introdotto esenzioni generalizzate per le ONLUS, mentre altre dispongono riduzioni o particolari agevolazioni. In tal modo quasi tutte le regioni hanno creato un regime IRAP agevolato per tutte le ONLUS o, almeno, per le sole cooperative sociali.

È sempre fondamentale esaminare la normativa regionale di riferimento per evidenziare i presupposti soggettivi ed oggettivi, al fine di valutare se si tratta di esenzione generalizzata o limitata a qualche casistica fra i soggetti ONLUS.

In generale una ONLUS è obbligata alla presentazione della dichiarazione IRAP, compilando le apposite sezioni al fine di quantificare il valore della produzione complessivo assoggettabile, astrattamente, ad imponibilità; l'ente è tenuto alla presentazione della dichiarazione ai fini IRAP, indipendentemente dall'eventuale previsione di esenzione prevista a livello regionale; anzi in questi casi, la presentazione della dichiarazione è necessaria, proprio per attestare il diritto all'esenzione, compilando i quadri richiesti.

Non si manifesta obbligazione dichiarativa nei casi in cui, congiuntamente:

- non esiste base imponibile da quantificare con il metodo retributivo;
- non è svolta nessuna attività connessa.

Le modalità e i termini di presentazione della dichiarazione sono previsti dagli artt. 1,2 e 3 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

4.6 Gli obblighi dichiarativi e le agevolazioni previste in materia di IVA

Il regime in materia di IVA (Imposta sul Valore Aggiunto) delle ONLUS, escluse le cooperative sociali, è quello dettato dagli artt. 4 e 19 – ter del DPR 633/1972 per gli enti non commerciali.

Le ONLUS sono assoggettate ai medesimi principi e alle medesime regole valide per la generalità dei contribuenti; per l'IVA non operano le esclusioni e le esenzioni previste per le imposte dirette, ma si prevede una serie di agevolazioni e di esenzioni per singole operazioni effettuate.

Le ONLUS nello svolgimento di attività istituzionali o connesse, pertanto, applicano le regole ordinarie IVA indipendentemente dalla decommercializzazione stabilita ai fini delle imposte sui redditi.

L'art. 14 comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 460/97 detta la disciplina relativa all'Imposta sul Valore Aggiunto applicabile a determinate operazioni poste in essere in favore delle ONLUS nonché ad alcune operazioni attive poste in essere dalle organizzazioni stesse, apportando modifiche al D.P.R. n. 633/72, ai numeri 12,15, 19, 20 e 27 – *ter* dell'art. 10 del DPR 633/1972 relativo alle operazioni esenti dall'IVA.

Le modifiche consistono nell'estendere alle ONLUS particolari disposizioni di esclusione o di esenzione dall'applicazione del tributo, già disposte dal decreto stesso per operazioni aventi particolare rilevanza sociale:

- “le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa [...] fatte ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS” (n.12);
- “le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati effettuate [...] da ONLUS” (n. 15);
- “le prestazioni di ricovero e cura rese da [...] ONLUS, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali” (n. 19);
- “le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da [...] ONLUS, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto ed alla fornitura di libri e materiali didattici” (n. 20);
- “le prestazioni socio - sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo

sessuale e lavorativo rese da [...] enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS” (n. 27 - *ter*) sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto o di convenzioni in generale (quindi sia delle convenzioni previste dall’art. 5 della Legge 381/1991, che di quelle non disciplinate da questa norma).

Il regime IVA applicabile alle ONLUS prevede le seguenti particolarità:

- le operazioni effettuate rientrano normalmente nel regime di applicazione dell’IVA, con applicazione delle regole ordinarie;
- alcune tipologie di attività sono esenti IVA - art. 10, comma 1, D.P.R. 633/72 n.15, n.18, n.19, n.20, n.21, n.27-*ter*.

Le restanti attività previste nell’art. 10, comma 1, del D.Lgs. n. 460/97 sono assoggettate ad IVA in via ordinaria, salvo deroghe specifiche per i singoli settori di attività.

Le ONLUS hanno diritto alla detrazione dell’imposta assolta sugli acquisti a condizione che tengano la contabilità separata per l’attività commerciale secondo quanto previsto dall’art.20-*bis* del DPR 600/73.

Relativamente alle operazioni poste in essere nei confronti delle ONLUS:

- non sono considerate rilevanti ai fini IVA le prestazioni pubblicitarie effettuate per la promozione delle attività istituzionali delle stesse, ma solo nel caso in cui esse siano effettuate a titolo gratuito; in caso contrario sono rilevanti ai fini IVA (Risoluzione n. 50/2000);
- sono esenti da IVA le cessioni gratuite di beni effettuate in favore delle ONLUS, anche nel caso in cui l’imprenditore abbia operato la detrazione dell’imposta al momento dell’acquisto.

L’art. 15 del D.Lgs. n. 460/97 esonera le ONLUS dall’obbligo di certificare i corrispettivi derivanti dall’esercizio di attività istituzionali, mediante ricevuta o scontrino. L’obbligo resta per la certificazione dei corrispettivi derivanti dalle attività connesse.

Riepilogando quindi, per ciò che riguarda gli obblighi dichiarativi, essi sono esistenti solo ove la ONLUS abbia una posizione IVA attiva con riferimento all’anno solare considerato. È prevista la generale esenzione da dichiarazione nel caso in cui l’ente abbia registrato esclusivamente operazioni esenti dall’imposta, di

cui all'articolo 10 del decreto IVA; le modalità ed i termini di presentazione sono previsti dagli artt. 8 ed 8 bis del già citato D.P.R. 22 luglio 1998 n. 322.

4.7 Altre imposte indirette

Così come stabilito dal D.Lgs. 460/1997, le agevolazioni previste riguardano:

- **l'esenzione dall'imposta di bollo:** l'art. 17 del D.Lgs. n. 460/1997 ha introdotto nella Tabella allegata al D.P.R. n. 642/1972, relativa agli atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto, l'art. 27-bis; tale disposizione stabilisce che sono esenti dal tributo in esame *“gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da ONLUS”*;
- **l'esenzione dalle tasse sulle concessioni governative:** l'art. 18 del D.Lgs. n. 460/1997 ha introdotto nel D.P.R. n. 641/1972, recante disciplina delle tasse sulle concessioni governative, l'art. 13-bis, che stabilisce che *“gli atti e provvedimenti concernenti le ONLUS sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative”*;
- **l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni:** l'art. 19 del D.Lgs. n. 460/1997 ha modificato l'art. 3, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni (D.Lgs. n. 346/1990), relativo ai trasferimenti non soggetti all'imposta. Il nuovo testo risulta così formulato: *“Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)”*;
- **le esenzioni dalle imposte ipotecarie e catastali:** il decreto ONLUS non contiene previsioni specifiche, a queste si estendono le disposizioni contenute negli articoli 1 (comma 2) e 10 (comma 3), del D.P.R. 347/1990, sopra citato, che ne prevedono espressamente l'esenzione per i trasferimenti in favore delle ONLUS;

- **tributi locali:** è previsto, ai sensi dell'art. 21, che gli Enti Locali Territoriali (Comuni, Province, Regioni e Province Autonome di Trento e Bolzano) possano deliberare, a beneficio delle ONLUS, la riduzione o l'esenzione dai tributi di loro competenza;
- **imposta di registro:** 1) stabilita in misura fissa (attualmente fissata in euro 200,00) per i trasferimenti a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento (art.22). La predetta agevolazione è prevista solo se nell'atto di acquisto è indicata la volontà di utilizzare direttamente il bene acquistato per lo svolgimento dell'attività istituzionale; l'utilizzo diretto deve avvenire entro due anni dall'acquisto; 2) applicazione dell'imposta fissa (euro 168,00) per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie concernenti le ONLUS.
- **esenzione imposta sugli intrattenimenti:** l'art. 23, stabilisce che l'esenzione spetta a condizione che l'attività spettacolistica: 1) sia svolta occasionalmente; 2) sia svolta in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione; 3) sia data preventiva comunicazione dell'attività all'Ufficio SIAE territorialmente competente.

L'ambito inerente la raccolta fondi delle ONLUS è caratterizzato da numerosi aspetti che necessitano approfondimenti specifici; l'esame va condotto considerando sia le tipologie di liberalità che le ONLUS possono ricevere, facendo una differenza fra quelle in denaro e quelle in natura, sia analizzando e valutando gli effetti fiscali, collegati alle varie imposte del sistema tributario, con riferimento al soggetto che effettua l'erogazione. Le modalità con le quali le ONLUS realizzano eventi di raccolta fondi meritano particolare attenzione e vanno contestualizzate con riferimento ai vincoli, in materia di attività esercitabili, specificamente previsti. Alle iniziative di raccolta fondi sono associate anche motivazioni extra finanziarie, quali, ad esempio: l'ottenimento di visibilità pubblica e la pubblicizzazione dei servizi offerti e dei risultati ottenuti, operando in una logica tesa all'incremento della reputazione.

Le linee Guida per la raccolta dei fondi, il cui testo comprensivo degli allegati è stato approvato dal Consiglio dell'Agenzia per le ONLUS nella seduta del 15 ottobre 2011, si occupa della raccolta fondi avente per oggetto denaro, tralasciando in questa parte di parlare delle donazioni in natura. Le linee Guida lo precisano in modo chiaro: “sono escluse le donazioni in natura quali beni, servizi e competenze, che, pur potendo seguire criteri generali analoghi, danno luogo a modalità di trattamento differenti, anche in relazione al beneficio fiscale”³⁸.

5.1 Le erogazioni liberali

L'attività di raccolta fondi è attuata tramite le erogazioni liberali elargite da parte di terzi.

Distinguiamo le erogazioni liberali in due tipologie:

- erogazioni in denaro;
- erogazioni in natura;

³⁸ Cfr.: *Erogazioni liberali dalle imprese – aspetti contabili*, in G. M. Colombo, M. Setti, *Contabilità, bilancio e controllo degli enti non profit*, IPSOA, VII edizione, 2016.

facendo una differenza in base all'oggetto dell'erogazione stessa, e successivamente approfondendo l'analisi in base alla tipologia di soggetto erogante, distinguendo tra:

- erogazioni da privati;
- erogazioni da imprese;
- erogazioni da enti non commerciali.

Esaminando le norme tributarie, è difficile creare uno schema di riferimento, quindi, per ogni norma fiscale esaminata, è necessario analizzare continuamente i requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti dalle singole previsioni. Queste ultime sono distinte per settori e per tipologia di ente e prevedono diversi limiti di deducibilità o detraibilità a seconda di classificazioni che non sono raggruppabili sulla base di un unico comune denominatore.

Dal punto di vista civilistico un'erogazione liberale è rappresentata da un trasferimento di denaro, beni o diritti effettuata da parte di un soggetto a favore di un altro. Tale fenomeno, che potrebbe essere inquadrabile nell'ambito di una donazione, assume contorni peculiari nel caso in cui il soggetto ricevente sia un ente non commerciale.

5.2 Le erogazioni liberali destinate alle ONLUS previste dall'art. 14 della Legge n. 80 del 2005 (c. d. norma "più dai, meno versi")

Con riferimento alle ONLUS, la norma di riferimento attualmente in vigore in materia di erogazioni liberali è rappresentata dall'art. 14 della Legge 14 maggio 2005, n. 80 (i criteri di applicazione di essa si trovano nella Circolare 39/E del 19 agosto 2005 dell'Agenzia delle Entrate).

Questa legge, nota anche come la definizione di "*più dai meno versi*", definisce un perimetro generale di deducibilità per le erogazioni liberali, sia in denaro che in natura, effettuate dalle persone fisiche, o da soggetti diversi da queste. Sono rilevanti, inoltre, gli articoli 15 e 100 del TUIR, che prevedono apposite ipotesi di detraibilità e deducibilità. Il D.Lgs. n. 460/1997, infine, stabilisce alcune regole specifiche riferite a casistiche peculiari ³⁹.

³⁹ Per ciò che riguarda le imposte sul reddito è fondamentale la distinzione tra detrazione dall'imposta e deducibilità dal reddito. Come noto, la detrazione opera tramite una diminuzione

Nel dettaglio, l'art. 14, comma 1, della L. 80/2005, prevede che le erogazioni liberali effettuate da persone fisiche o soggetti IRES in favore di determinati soggetti rientranti nell'ambito del Terzo settore, siano deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite più basso fra il 10% del reddito complessivo dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000,00 euro annui. L'agevolazione prevista dalla L. 80/2005 è particolarmente conveniente per i soggetti IRES perché è alternativa alle disposizioni generali del TUIR, meno favorevoli, le quali prevedono la deducibilità dal reddito di impresa degli oneri di utilità sociale per:

- a) le erogazioni liberali in denaro a favore di ONLUS, deducibili nel limite del 2% del dichiarato e comunque nella misura massima di 2.065,83 euro annui (art. 100, comma 2, lett. h);
- b) le spese sostenute relative all'impiego di personale dipendente assunti a tempo indeterminato, deducibili nel limite del 5 per mille, utilizzato per prestazioni in favore delle ONLUS (art. 100, comma 2, lett. i).

La deduzione delle erogazioni liberali non è cumulabile con nessun'altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge. Ciò significa, sostanzialmente, che il soggetto erogatore che sceglie di utilizzare la deduzione prevista dall'art. 14 non può poi utilizzare la deduzione prevista dal comma 2 dell'art. 100 del TUIR (per l'IRES) o la detrazione prevista dall'art. 15 sempre del TUIR (per l'IRPEF), e viceversa.

Da ciò deriva che il soggetto erogatore che paga l'IRES ha sempre la possibilità di applicare alle sue erogazioni il comma 2 dell'art. 100 del TUIR.

Per analogia con le detrazioni IRPEF esaminate precedentemente, la deduzione di cui all'art. 14 della L. 80/2005 è ammissibile solo se il versamento dell'erogazione in denaro è effettuato tramite banca o ufficio postale o con gli altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del D.Lgs. n. 241/1997, che sono le carte di credito, di debito e prepagate, gli assegni bancari e quelli circolari.

I potenziali beneficiari possono ricevere le erogazioni liberali previste dall'art. 14 della L. 80/2005 solo se tengono "scritture contabili atte a rappresentare con completezza ed analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione",

diretta dell'imposta lorda, mentre il meccanismo della deducibilità prevede il calcolo dell'imposta su una base imponibile ridotta per effetto dell'erogazione liberale.

vale a dire la contabilità ordinaria ai sensi degli artt. 14 e ss. del D.P.R. n. 600/1973, e se redigono “entro quattro mesi dalla chiusura dell’esercizio, un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria ” dell’ente, vale a dire un vero e proprio bilancio con lo stato patrimoniale, il conto economico ed una relazione sulla gestione.

In altre parole, la legge pone forti obblighi di trasparenza per chi riceve o voglia ricevere le erogazioni da essa previste.

Per “analiticità” delle scritture contabili si intende una tenuta di esse in cui ogni operazione sia registrata singolarmente e sia individuabile con precisione, tramite l’indicazione delle necessarie informazioni, quali numero d’ordine, data, natura dell’operazione, valore, modalità di versamento, soggetti coinvolti.

Per ottenere ciò, ai sensi del comma 2 dell’art. 20 – *bis* del D.P.R. 600/1973 è sufficiente la tenuta del libro giornale e del libro degli inventari in conformità agli artt. 2216 e 2217 c.c.

Infine, qualora l’erogatore delle liberalità abbia operato delle deduzioni dall’imponibile violando i presupposti previsti dal comma 1 dell’art. 14, vale a dire l’appartenenza del beneficiario alle categorie di organizzazioni del terzo settore ivi indicate ed il limite di valore della donazione deducibile, si applica la sanzione di cui al comma 2 dell’art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997, pari ad una somma dal 100 al 200% della maggiore imposta liquidata in base all’accertamento, aumentata del 200%. Inoltre, “se la deduzione risulta indebita in ragione della riscontrata insussistenza, in capo all’ente beneficiario dell’erogazione, dei caratteri solidaristici e sociali dichiarati in comunicazioni rivolte al pubblico o rappresentati ai soggetti erogatori delle liberalità, l’ente beneficiario e i suoi amministratori sono obbligati in solido con i soggetti erogatori per le maggiori imposte accertate e per le sanzioni amministrative applicate” (comma 5, art. 14, L. 80/2005).

**TABELLA DI SINTESI DELLE PRINCIPALI NORME DI RIFERIMENTO
IN MATERIA DI “EROGAZIONI LIBERALI”⁴⁰**

NORME	DESCRIZIONE SINTETICA
Art. 14 L. 14 maggio 2005, n. 80	deducibilità erogazioni per persone fisiche e altri soggetti
Art. 13, comma 2, D.Lgs. 460/1997	agevolazioni per derrate alimentari e prodotti farmaceutici, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa
Art. 13, comma 3, D.Lgs. 460/1997	agevolazioni per beni non di lusso alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, diversi da quelli di cui al comma 2, che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che pur non modificandone l'idoneità di utilizzo non ne consentono la commercializzazione o la vendita
Art. 10, comma 1, lettera g) del TUIR	deduzione per erogazioni liberali a favore di ONG ex legge n. 49/1987
Art. 15, comma 1.1 del TUIR	detrazione per erogazioni liberali in denaro alle ONLUS
Art. 100, comma 2, lettera a) del TUIR	deduzione per erogazioni liberali a favore di ONG ex legge n. 49/1987
Art. 100, comma 2, lettera h) del TUIR	deduzione per erogazioni liberali a favore delle ONLUS
Art. 100, comma 2, lettera i) del TUIR	deduzione spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di ONLUS
Art. 10, comma 1, n. 12 del Decreto IVA	esenzione per talune erogazioni in natura a favore di ONLUS
Art. 24 del D.Lgs. 460/1997	agevolazioni per le lotterie, tombole, pesche e banchi di beneficenza

⁴⁰ Cfr.: *L'attività di raccolta fondi delle ONLUS*, in P. A: Pesticcio, M. Piscetta, *I profili fiscali delle ONLUS*, Giuffrè, Milano, 2015.

5.2.1 Le erogazioni in denaro

Considerando la normativa “*più dai meno versi*” è opportuno identificarne i requisiti oggettivi e soggettivi.

La norma, (l’art. 14 della L. n. 80/2005) per come già esplicitato, opera tramite un meccanismo di deducibilità dal reddito complessivo delle liberalità in denaro o in natura, erogate da persone fisiche, o da enti soggetti all’imposta sul reddito della società, in favore di:

- ONLUS;
- associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale ex art. 7, comma 1 e 2, della Legge 7 dicembre 2000, n. 383;
- fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri e del Ministro dell’istruzione, dell’università e della ricerca.

Il vantaggio fiscale offerto dalla norma, è pari ad una deduzione dal reddito complessivo del soggetto erogatore, nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato dal medesimo e con un limite massimo di euro 70.000,00 ⁴¹.

La Circolare n. 39/E del 19 agosto 2005 dell’Agenzia delle entrate indica, al paragrafo 4, che: “*in analogia a quanto previsto per la generalità delle erogazioni liberali a favore delle ONLUS, si precisa che anche le erogazioni liberali in esame, al fine di ottenere la deducibilità, devono essere effettuate avvalendosi di uno dei seguenti sistemi di pagamento: banca, ufficio postale e sistemi di pagamento previsti dall’art. 23 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e cioè carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari*”.

5.2.2 Le erogazioni in natura

Oltre alla possibilità di erogazioni in denaro, è frequente che le ONLUS ricevano beni di varia tipologia e specie; l’art. 14 della L. n. 80/2005 ha la particolarità di riferirsi specificamente anche alle erogazioni in natura, comportandone la possibilità di deduzione dal reddito complessivo.

⁴¹ La definizione di reddito complessivo è quella indicata dall’art. 8 del TUIR.

La criticità più importante che si rileva in capo all'ente erogante è quella di disporre di una valorizzazione certa ed oggettiva del bene oggetto di liberalità, circostanza che rende opportuna la conservazione di tutto quanto può essere considerato utile a tale scopo:

- documentazioni consistenti in listini, tariffari, mercuriali;
- stime peritali;
- e, in generale, quanto ritenuto necessario per quantificare il “valore normale” del bene, ai sensi dell'art. 9, comma 3, del TUIR.

Il soggetto beneficiario delle erogazioni è identificato nelle ONLUS, e anche in altre categorie di enti non commerciali. È fondamentale verificare attentamente (in particolare da parte del soggetto che effettua l'erogazione) la tipologia giuridica dell'ente beneficiario, al fine di valutare correttamente la possibilità di ottenere o meno l'agevolazione fiscale prevista dalla norma citata.

Infatti, nei casi in cui l'ente non commerciale che riceve l'erogazione in natura non rientri fra quelli richiamati soggettivamente dalle norme, il soggetto erogatore non potrà beneficiare della deducibilità, esenzione da IVA, o altra agevolazione in merito all'erogazione stessa.

Il comma 2 dell'art. 14 della legge n. 80/2005 pone un vincolo contabile e di rendicontazione in capo al soggetto beneficiario dell'erogazione; le richieste contabili e di bilancio sembrano, nel caso in cui il beneficiario sia una ONLUS, quasi superflue considerando gli obblighi in capo alle stesse posti dall'art. 20-*bis* del D.P.R. n. 600/1973. Inoltre, l'utilizzo diretto dell'erogazione liberale in natura da parte dell'ente non commerciale nell'ambito della propria attività istituzionale, si inserisce nel naturale svolgersi delle fasi propedeutiche dell'attività, all'interno delle quali l'ente utilizza uno o più fattori produttivi esterni per la realizzazione dei propri fini.

È molto diversa, invece, la conclusione a cui si giunge nel caso in cui l'ente monetizzi, per il tramite attività di vendita, l'erogazione ricevuta. In tal caso infatti, l'attività di trasformazione in denaro dei benefici ricevuti gratuitamente potrebbe, in alcuni casi, da sola essere inquadrata, qualora siano verificabili i requisiti di abitualità di cui all'art. 55 del TUIR, come attività commerciale.

5.2.3 Erogazioni da privati

Le agevolazioni fiscali riconosciute al soggetto persona fisica per erogazioni liberali effettuate in favore di ONLUS sono attualmente previste da tre norme, così come indicato nella Circolare n. 17/E del 24 aprile 2015 punto 4.3 in risposta a: Questioni interpretative in materia di IRPEF prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti:

“*omissis* [...]”

- 1) l’art. 10 del TUIR, il quale prevede alla lett. g) del comma 1) una deduzione - non superiore al 2 per cento del reddito complessivo dichiarato - dei “*contributi ... donazioni e ... oblazioni*” erogati in favore delle Organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della l. n. 49 del 1987 (ONG).
Si evidenzia che - per effetto della nuova disciplina recata dalla legge n. 125 del 2014 (*Norme generali sulla cooperazione internazionale per lo sviluppo*) - le ONG “idonee” alla data del 29 agosto 2014 (data di entrata in vigore della legge citata), mantengono la qualifica di ONLUS se abbiano presentato richiesta di iscrizione all’Anagrafe unica delle ONLUS. Tali organizzazioni costituiscono, nell’ambito dell’Anagrafe unica delle ONLUS, una particolare categoria ad esaurimento e conservano le agevolazioni fiscali previste per le ONLUS (cfr. risoluzione n. 22/E del 2015);
- 2) l’art. 15, comma 1.1, del TUIR, che nella formulazione applicabile al 2014 prevede una detrazione dall’imposta lorda pari al 26 per cento per le erogazioni liberali in denaro, per un importo non superiore a euro 2.065 annui (l’importo è elevato a euro 30.000 anni dal 2015, a seguito della modifica operata dall’art. 1, comma 137, della legge n. 190 del 2014).
- 3) l’art. 14 della legge n. 80 del 2005, che prevede una deduzione delle erogazioni liberali in denaro o in natura effettuate, tra gli altri, in favore delle ONLUS, entro il limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato e, comunque, entro il limite massimo di 70.000 euro annui.

Per espressa previsione dell’art. 13, comma 5, del d.lgs. n. 460 del 1997, “*la deducibilità dal reddito imponibile...prevista dall’articolo 10, comma 1, lett. g) del TUIR è consentita a condizione che per le medesime erogazioni il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d’imposta*” di cui (attualmente) all’articolo 15, comma 1.1., del TUIR.

L'art. 14 della legge n. 80 del 2005 prevede a sua volta al comma 6 il divieto di cumulo della deduzione contemplata dalla norma con *“ogni altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge”*.

Con circolare n. 39/E del 2005, emanata a seguito dell'entrata in vigore di tale ultima misura agevolativa, l'Agenzia ha precisato che *“la non cumulabilità prescinde dall'importo delle liberalità erogate. Ove, ad esempio, il contribuente eroghi (anche a più beneficiari) liberalità per un valore superiore al limite massimo consentito di 70.000 euro, non potrà avvalersi, in relazione alla parte eccedente tale limite, del beneficio della deduzione o detrazione, neppure ai sensi di altre disposizioni di legge”*.

Al riguardo si ritiene che, qualora il contribuente intenda avvalersi – nel rispetto delle condizioni di legge previste – della deduzione di cui all'art. 14 l. n. 80/2005, il medesimo contribuente non potrà fruire, sia per le medesime erogazioni che per erogazioni distinte, effettuate anche a diversi beneficiari, né della deduzione di cui all'articolo 10, comma 1, lett. g), del TUIR, né della detrazione di cui all'articolo 15, comma 1.1., del medesimo testo unico.

Diversamente, il contribuente che non intenda avvalersi della deduzione prevista dall'art. 14 l. n. 80/2005 e che abbia effettuato distinte erogazioni liberali, anche a favore del medesimo beneficiario, potrà scegliere di fruire della deduzione prevista dall'art. 10, comma 1, lett. g), del TUIR o della detrazione prevista dall'art. 15, comma 1.1., del TUIR, essendo precluso il ricorso ad entrambe le agevolazioni fiscali per la medesima erogazione.

Omissis [...]”.

La condizione necessaria per accedere all'agevolazione è che il versamento sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante assegni bancari e circolari. Per le erogazioni effettuate con carta di credito è sufficiente la tenuta e l'esibizione, in caso di eventuale richiesta dell'amministrazione finanziaria, dell'estratto conto della società che gestisce la carta. Non sono detraibili le erogazioni liberali in natura e quelle effettuate in contanti. Il rilascio da parte della ONLUS, della documentazione attestante la spettanza o meno della detrazione è necessaria anche ai fini della fruizione della deduzione; qualora nel corso del medesimo periodo d'imposta siano state effettuate più erogazioni da parte del

contribuente, la ONLUS può rilasciare un'unica attestazione contenente il riepilogo annuale delle stesse. È necessario poi che l'erogazione sia riportata nelle scritture contabili della ONLUS.

5.2.4 Erogazioni da imprese: le agevolazioni fiscali spettanti ad imprenditori individuali, società di persone, società di capitali, enti commerciali

Le erogazioni effettuate dalle imprese, a differenza di quelle effettuate dai contribuenti persone fisiche, non costituiscono mai un onere detraibile, bensì un onere deducibile. La deducibilità fiscale può essere totale o parziale, in funzione della natura del soggetto destinatario delle liberalità e delle attività da questo svolte. Le regole che disciplinano la deducibilità sono quelle di cui all'art. 14, comma 1, della legge "più dai meno versi" (L. n. 80/2005) o all'art. 100, comma 2, lett. a) e lett. h) del TUIR, anche queste non cumulabili tra loro.

Art. 14, comma 1, L. n. 80/2005 – “le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società in favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nonché quelle erogate in favore di associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 383, sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui”.

Art. 100, comma 2, TUIR - Sono inoltre deducibili:

- a) le erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità comprese fra quelle indicate nel comma 1 o finalità di ricerca scientifica, nonché i contributi, le donazioni e le oblazioni di cui all'articolo 10, comma 1, lettera g), per un ammontare complessivamente non superiore al 2% del reddito d'impresa dichiarato;
- h) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 30.000 euro annui (a decorrere dal 1° gennaio 2015) ⁴² o al 2% del reddito d'impresa dichiarato, a

⁴² Testo risultante a seguito della modifica operata dall'art. 1, comma 137, lettera a) della legge 23 dicembre 2014, n. 190

favore delle ONLUS, nonché le iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera i-bis), nei Paesi non appartenenti all'OCSE.

Con riferimento alle imprese, ai sensi dell'art. 13, co. 2 e co. 3, D.Lgs. 460/1997, il comma 130 dell'art.1 della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 ha sostituito il comma 3 dell'art. 13 del suddetto decreto, modificando la disciplina delle cessioni gratuite alle ONLUS dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici disciplinati dal comma 2 del medesimo articolo 13 (Circolare n. 26/E, 26 marzo 2008: Cessione gratuita di beni diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici alle ONLUS. Art 13, comma 3, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. Art. 1, comma 130 della legge 24 dicembre 2007, n. 244).

Il testo del comma 3 dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 460, modificato è il seguente: *“I beni non di lusso alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, diversi da quelli di cui al comma 2, che presentino 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, qualora siano ceduti gratuitamente alle ONLUS, per un importo corrispondente al costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto complessivamente non superiore al 5 per cento del reddito d'impresa dichiarato, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 85, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. I predetti beni si considerano distrutti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto”*.

L'applicazione delle previsioni agevolative di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 13 del D.Lgs. 460/1997 è condizionata da alcuni adempimenti⁴³, dei quali alcuni a carico dell'erogatore ed alcuni a carico della ONLUS beneficiaria. Affinché ricorrano le

⁴³ Cfr.: *L'attività di raccolta fondi delle ONLUS*, in P. A: Pesticcio, M. Piscetta, *I profili fiscali delle ONLUS*, Giuffrè, Milano, 2015.

previsioni dei commi 2 e 3 dell'articolo sopra citato, si dovrà, per ogni singola cessione, adempiere a quanto previsto dal comma 4 del medesimo articolo:

obblighi a carico del soggetto che effettua l'erogazione:

- 1) comunicazione preventiva delle singole cessioni al competente ufficio delle entrate mediante raccomandata con avviso di ricevimento;
- 2) entro il quindicesimo giorno del mese successivo alla cessione, annotazione nei registri previsti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto o in apposito prospetto, che tiene luogo degli stessi, di qualità e quantità dei beni ceduti gratuitamente in ciascun mese. Per le cessioni di beni facilmente deperibili e di modico valore si è esonerati dall'obbligo della comunicazione preventiva⁴⁴;

obblighi a carico della ONLUS che riceve l'erogazione:

- 3) emissione di dichiarazione da conservare agli atti dell'impresa cedente con la quale la ONLUS attesti il proprio impegno ad utilizzare direttamente i beni in conformità alle finalità istituzionali e a pena di decadenza dei benefici fiscali previsti nel D.Lgs. n. 460/1997, realizzi l'effettivo utilizzo.

L'art. 13, ai commi 2 e 3, D.Lgs. n. 460/1997 rileva sotto due aspetti⁴⁵:

- 1) delle imposte indirette (IVA): in questo caso, i beni vengono considerati distrutti ai fini IVA, conseguentemente la loro cessione non rientra nell'ambito dell'esenzione prevista dall'art. 10, punto 12, del D.P.R. n. 633/1972 ma diviene esclusa IVA, quindi non solo non vi è imponibilità IVA, ma neppure necessita l'emissione di fattura. Il fatto che la cessione venga a considerarsi fuori campo IVA comporta che non si generino limiti alla detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti (comma 3);
- 2) delle imposte dirette (IRPEF-IRES): il comma 2 dell'art. 85 del TUIR considera ricavi (imponibile fiscale) il valore normale (inteso come il valore di mercato) dei

⁴⁴ Cessioni gratuite di beni alle ONLUS: *Art. 1, c. 396 L. 28.12.2015, n. 208*. Relativamente alla comunicazione riguardante le cessioni gratuite di beni, di cui all'art. 10, c. 1, n. 12) DPR 633/1972, a enti, associazioni o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS effettuata dal cedente al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate e alla GdF, la legge di Stabilità 2016 ha previsto: l'innalzamento a € 15.000 (anziché € 5.164,57) del limite del costo dei beni gratuitamente ceduti oltre il quale è obbligatorio inviare la comunicazione; l'esonero della stessa, senza limiti di valore, in caso di beni facilmente deperibili.

⁴⁵ Cfr.: *Erogazioni liberali dalle imprese – aspetti contabili*, in G. M. Colombo, M. Setti, *Contabilità, bilancio e controllo degli enti non profit*, IPSOA, VII edizione, 2016.

beni destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. I beni ceduti gratuitamente ad ONLUS non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, conseguentemente non comportano ricavo e quindi materia imponibile ai fini delle imposte dirette.

Con riferimento ai beni ceduti gratuitamente⁴⁶, di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 13, è previsto per l'ente beneficiario, ai fini della "defiscalizzazione" dell'operazione di erogazione liberale in natura in capo all'erogatore, l'obbligo di attestare "il proprio impegno ad utilizzare direttamente i beni in conformità alle finalità istituzionali e" a pena di decadenza dei benefici fiscali previsti deve "realizzare l'effettivo utilizzo diretto". È fondamentale, quindi, valutare attentamente cosa si deve intendere per "utilizzo diretto" delle erogazioni liberali in natura ricevute, considerando, in particolare la tipologia di attività concreta dell'ente; il mancato adempimento dei predetti obblighi, trasforma le cessioni dei beni in esame, ai fini delle imposte sui redditi, in ricavi mentre ai fini IVA, li rende imponibili.

La criticità non si pone quando i beni si inseriscono, come fattori produttivi, all'interno dell'attività della ONLUS. È il caso dell'ente che svolge attività di assistenza sociale per il tramite della gestione di una "comunità alloggio per soggetti svantaggiati" che riceve derrate alimentari.

5.2.5 Erogazioni da enti non commerciali

Nel caso di erogazione effettuata da un ente non commerciale ad una o più ONLUS, l'art. 147 del TUIR, prevede l'applicazione della detrazione di cui all'art. 15 lettera *i-bis*) con riferimento alle erogazioni liberali effettuate dagli stessi enti.

Prima delle modifiche introdotte dall'art. 15, comma 2 e 3, della legge 6 luglio 2012, n. 96 (che ha introdotto il comma 1.1 nell'art. 15 del TUIR sopprimendo il primo periodo della lettera *i-bis*), la lettera *i-bis* faceva riferimento alle detrazioni concernenti le erogazioni alle ONLUS.

La detrazione alle ONLUS è ora prevista dal comma 1.1 dello stesso art. 15 del TUIR.

Il mancato coordinamento tra le norme può essere interpretato come un refuso normativo, che nulla innova rispetto al passato, dovendosi fare riferimento oggi,

⁴⁶ Cfr.: *L'attività di raccolta fondi delle ONLUS*, in P. A: Pesticcio, M. Piscetta, *I profili fiscali delle ONLUS*, Giuffrè, Milano, 2015.

anche per gli enti non commerciali, al disposto del comma 1.1 dell'art. 15, oltre che all'art. 147 del TUIR. Sul punto è intervenuta la Risoluzione 89/E⁴⁷ da parte dell'Agenzia delle Entrate, specificando che: “...*deve ritenersi, comunque, da un'interpretazione sistematica delle norme, che l'intento del legislatore non fosse quello di escludere, per i soli enti non commerciali, la detraibilità delle erogazioni liberali alle ONLUS. Ne consegue che il richiamo operato dall'art. 147 del TUIR alla lettera ibis) dell'art. 15, comma 1, dello stesso testo unico deve ora intendersi riferito anche agli oneri trasposti nel comma 1.1 del medesimo art. 15 e, quindi, le liberalità in denaro erogate in favore delle ONLUS devono continuare a considerarsi detraibili dall'imposta dovuta dagli enti non commerciali residenti nella misura del 19 per cento stabilita dallo stesso art. 147 del TUIR*”.

L'esigenza di emanare la risoluzione nasce dal fatto che sono stati sollevati numerosi quesiti all'Agenzia, a seguito delle modifiche apportate al TUIR dalla legge n. 96 del 2012, sull'applicabilità, anche per gli enti non commerciali, delle detrazioni dall'IRES delle erogazioni liberali alle ONLUS.

La risoluzione chiarisce che tanto le persone fisiche, ai sensi dell'art. 15 del TUIR, tanto i soggetti titolari di reddito di impresa o enti non commerciali, ai sensi degli artt. 100 e 147 TUIR, possono disporre delle agevolazioni fiscali sulle erogazioni liberali effettuate a favore delle ONLUS, pari alla percentuale di detrazione del 19%.

5.3 Il cinque per mille dell'IRPEF

Nasce nel 2006, a titolo sperimentale, la normativa del “5x1000”, introdotta dai commi da 337 a 340 dell'art. 1° (ed unico) della Legge 23 dicembre n° 266 del 2005 (Legge Finanziaria per il 2006) che dà la possibilità al contribuente di destinare una quota pari, appunto, al cinque per mille dell'IRPEF ad enti non profit che rientrino nelle seguenti categorie⁴⁸:

- sostegno del volontariato, delle ONLUS, delle associazioni di promozione sociale e di altre fondazioni e associazioni riconosciute;

⁴⁷ Risoluzione n. 89 /E del 17 ottobre 2014 - *Detraibilità dall'IRES dovuta dagli enti non commerciali delle erogazioni liberali alle ONLUS*.

⁴⁸ Cfr.: *Il “cinque per mille”*, in E. Capuano, A. Lorusso, G. Maestranzi, L. Maino, *Formulario Enti non Profit e Cooperative Sociali*, II edizione, 2012.

- finanziamento della ricerca scientifica e delle università;
- finanziamento della ricerca sanitaria.

Oggi i destinatari del cinque per mille dell'IRPEF sono:

- le organizzazioni di volontariato e non lucrative di utilità sociale (ONLUS);
- le associazioni di promozione sociale;
- le associazioni sportive dilettantistiche;
- altre associazioni e/o fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art. 10, comma 1, del d.lgs. 460/1997.

Le modalità di destinazione del cinque per mille dell'IRPEF sono state definite, dal DPCM del 23 aprile 2010 che hanno stabilito l'obbligo, per le ONLUS interessate, di iscriversi ogni anno per via telematica in un apposito elenco tenuto dall'Agenzia delle Entrate e da questa, successivamente, reso pubblico.

Ai sensi dell'art. 11 del DPCM del 23 aprile 2010, l'ammontare delle somme così destinate dai contribuenti viene corrisposto, alle organizzazioni di volontariato, alle altre ONLUS, alle associazioni di promozione sociale ed alle altre organizzazioni non profit che possono essere destinatarie del cinque per mille dal Ministero del Lavoro, mentre alle associazioni sportive dilettantistiche esso viene corrisposto dalla Presidenza del Consiglio.

Il finanziamento può essere anche devoluto al sostegno delle attività sociali svolte dal Comune di residenza e al sostegno della ricerca scientifica e dell'università, della ricerca sanitaria, nonché delle attività che tutelano o promuovono i beni culturali e paesaggistici.

Gli enti in possesso dei requisiti prescritti possono presentare la domanda d'iscrizione all'Agenzia delle Entrate entro i termini indicati, utilizzando modello e software specifici. La domanda va trasmessa in via telematica direttamente dai soggetti interessati, se abilitati ai servizi Entratel o Fisconline, oppure tramite gli intermediari abilitati ad Entratel.

Viene ripartito fra i beneficiari solo l'ammontare dell'imposta dei contribuenti che hanno effettuato la scelta, a differenza dell'otto per mille per cui si ripartisce fra i beneficiari anche l'imposta dei contribuenti che non hanno effettuato alcuna scelta. Ciascun ente, interessato all'ammissione al beneficio del 5 per mille, è tenuto a presentare per ogni esercizio finanziario la domanda di iscrizione e la relativa

dichiarazione sostitutiva; gli elenchi saranno pubblicati con riferimento a ciascun esercizio finanziario.

Oltre che come forma di finanziamento del terzo settore⁴⁹, l'istituto del cinque per mille viene considerato dalla dottrina giuridica come un esempio di sussidiarietà fiscale, in quanto con esso viene riconosciuta al contribuente una sfera di sovranità nella quale egli stesso può decidere a chi destinare parte della ricchezza con cui contribuisce alle spese pubbliche, ai sensi dell'art. 53 della Costituzione: *“tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”*. Inoltre, esso rappresenta anche un'applicazione pratica del principio di sussidiarietà orizzontale, introdotto dalla riforma del Titolo V della Costituzione del 2001 nel 4° comma dell'art. 118 Cost., che afferma: *“Stato, Regioni, Città Metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà”*.

Il comma 154 dell'art. 1 della Legge n. 190 del 2014 (Legge di stabilità per il 2015), ha portato i fondi a 500 milioni di Euro a partire dall'anno 2015.

Con tale previsione⁵⁰, la legge di stabilità 2015 ha sostanzialmente trasformato il contributo del cinque per mille da beneficio provvisorio, riproposto annualmente da specifiche disposizioni normative, in una forma stabile di finanziamento di settori di rilevanza sociale.

Con il comunicato stampa n. 58 del 31.03.2016, l'Agenzia delle Entrate ha riepilogato gli adempimenti e le scadenze del 5 per mille relative all'esercizio finanziario 2016.

Per quanto riguarda gli enti del volontariato e le associazioni sportive dilettantistiche, la domanda di iscrizione deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate:

a) dal 31.3.2016 al 9.5.2016;

⁴⁹ Cfr.: *Il regime fiscale agevolato delle Onlus*, di G. Visconti, *La disciplina fiscale agevolata delle organizzazioni non profit*, Maggioli Editore, 2016.

⁵⁰ Cfr.: Rendiconto relativo all'utilizzo del 5 per mille: istruzioni all'uso, in *La lente sul fisco*, a cura di F. Recenti, n. 144 del 17/05/2015.

b) esclusivamente in via telematica, direttamente dai soggetti interessati, abilitati ai servizi telematici e in possesso di pin code, ovvero per il tramite degli intermediari abilitati alla trasmissione telematica.

Nulla cambia, invece, con riferimento ai criteri per l'erogazione delle somme attribuite. Al momento sono previste solo due modalità di erogazione delle suddette somme e più precisamente:

- 1) per somme superiori a 1.000 euro unicamente tramite versamento in conto corrente bancario o postale intestato all'Ente;
- 2) per somme inferiori a 1.000 euro sia tramite versamento in conto corrente sia tramite rimessa diretta al legale rappresentante dell'Ente presso la Tesoreria provinciale della Banca d'Italia.

Da un punto di vista prettamente operativo, gli enti del volontariato ammessi al beneficio del 5 per mille, possono comunicare le proprie coordinate bancarie o postali necessarie per l'accredito su conto corrente; per velocizzare i tempi di pagamento, è opportuno che tutti gli enti interessati, tramite il rappresentante legale forniscano all'Agenzia le proprie coordinate bancarie o postali, nei seguenti modi:

- accedendo ai servizi telematici (tramite il pin code) e utilizzando l'apposita procedura;
- consegnando presso un ufficio dell'Agenzia il modello per la richiesta di accreditamento su conto corrente bancario o postale di rimborsi fiscali e di altre forme di erogazione riservato a soggetti diversi dalle persone fisiche.

5.3.1 Obbligo di rendiconto

Tutti i soggetti che percepiscono quote del "5 per mille dell'Irpef", indipendentemente dall'ammontare del contributo ricevuto, sono tenuti altresì a redigere entro 12 mesi dalla ricezione delle somme ad essi destinate, un apposito rendiconto, anche accompagnato da una relazione illustrativa, dai quali risulti in modo chiaro la destinazione delle somme percepite per ciascuna delle annualità di riferimento.

Bisogna assolutamente prestare attenzione al fatto che il rendiconto rappresenta, peraltro, un documento obbligatorio che, nel caso in cui non venga redatto nei

tempi e nelle modalità fissate, comporta l'obbligo, in capo del soggetto percepente, della restituzione di quanto ricevuto.

Tale rendiconto, unitamente alla relazione, deve essere trasmesso entro 30 giorni dalla data ultima prevista per la compilazione, al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali per consentirne il controllo, ovvero nei trenta giorni successivi al termine dei 12 mesi dalla ricezione delle somme ad essi destinate.

Detta trasmissione, a far data dall'annualità 2009 in poi, è obbligatoria soltanto nel caso in cui l'importo ricevuto sia pari o superiore ad euro 20.000,00; fatto salvo comunque l'obbligo di redigere sia la relazione che il rendiconto e di conservare tutta la documentazione per un periodo di 10 anni.

Per la stesura del suddetto rendiconto, occorre rispettare le linee guida utili per i soggetti percettori di quote del "5 per mille dell'Irpef" del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, rese disponibili sul sito istituzionale dello stesso.

Il rendiconto in parola - che deve essere debitamente firmato dal legale rappresentante - dovrà, inoltre, essere corredato in copia:

- di un valido documento di identità del rappresentante legale;
- dalla relazione descrittiva che ha sostanzialmente il compito di illustrare, nel dettaglio, la destinazione della quota ricevuta e gli interventi realizzati, indicandone il costo per ciascuna delle principali voci di spesa.

Il rendiconto non è un documento contabile, ma un aggregato delle spese sostenute entro 12 mesi dalla data di percezione della somma, che non coincide necessariamente con l'anno solare.

5.4 Sponsorizzazioni

Per sponsorizzazione si intende quel contratto atipico in base al quale un soggetto (*sponsee*) si obbliga, contro corrispettivo, ad associare ad un evento il nome o il segno distintivo di un altro soggetto (*sponsor*) e che attraverso questo abbinamento si propone di incrementare la propria attività, ovvero migliorare la propria immagine verso il pubblico. La sponsorizzazione è dunque una attività rivolta a diffondere un messaggio attraverso il collegamento di determinati eventi a un marchio, al nome di un'impresa od a un prodotto. L'Amministrazione finanziaria ha da tempo assimilato le spese di sponsorizzazione a quelle di pubblicità (vedi R.M. 9/204 del 17 giugno 1992) sancendone l'integrale deducibilità dal reddito,

essendo la finalità delle stesse quella di far conseguire maggiori ricavi allo sponsor. Ciò che distingue la sponsorizzazione dalla pubblicità è la natura occasionale o meno del rapporto che lega l'evento con l'attività promozionale: in relazione ad un determinato evento si ha mera pubblicità se l'attività promozionale si colloca rispetto all'evento in rapporto di semplice occasionalità, mentre vi è sponsorizzazione se, tra la promozione di un nome o di un marchio e l'evento, viene istituito uno specifico abbinamento. È il caso di ricordare che qualora in capo allo sponsee non esista un preciso obbligo di consentire l'uso della propria immagine pubblica e del proprio nome, ma si sia in presenza della sola acquisizione, da parte dello sponsor, del diritto di rendere pubblica la propria contribuzione in termini economici, per la realizzazione dell'evento, si sarà in presenza di un atto di erogazione liberale.

L'amministrazione finanziaria con la Risoluzione n. 356 del 14 novembre 2002 ha chiarito che laddove l'ente non profit consenta l'utilizzo della propria denominazione dietro il versamento di una somma di denaro, di fatto finisce per porre in essere un'attività riconducibile nello schema negoziale della sponsorizzazione che rileva, ai fini fiscali, come attività commerciale. *“Si segnala al riguardo che qualora l'ente che concede l'utilizzo del proprio marchio sia una ONLUS, detta attività dovrebbe ritenersi ad essa non consentita, pena la perdita della qualifica di ONLUS”*. Ciò sempre in riferimento all'art. 10, comma 1, lettera e) del D.Lgs. n. 460 del 1997. Per le OdV, si ritiene che detta attività debba essere considerata commerciale e naturalmente non annoverabile tra le attività commerciali produttive marginali di cui al D.M. 1995. Si deduce, quindi, che qualora l'associazione presti uno spazio pubblicitario a fronte di corrispettivo, ciò si possa configurare come attività commerciale e, non potendosi ricondurre ad alcuna attività di quelle elencate al DM 1995, siano soggette a tassazione e facciano perdere alla OdV il diritto a permanere iscritte nel Registro regionale del Volontariato e la qualifica di ONLUS di diritto.

Differente è invece il caso in cui lo “spazio” dell'associazione (locandina, cartellone, ecc.) porti esclusivamente un ringraziamento per il contributo, ad esempio, all'iniziativa specifica, da parte del privato: in questo caso, escludendosi un accordo tra le parti e avendo il contributo carattere del tutto liberale, è escluso il rapporto di scambio e pertanto l'attività commerciale.

5.5 Contributi erogati da soggetti pubblici

Gli enti non commerciali spesso percepiscono dagli enti pubblici (Regioni, Province, Comuni, ecc.) e/o da altre amministrazioni dello Stato erogazioni a vario titolo (contributi a fondo perduto, a titolo di corrispettivo, rimborso spese, ecc.) vincolati o meno all'impiego nelle loro attività istituzionali e/o commerciali.

Tali somme avranno, quindi, un trattamento fiscale diverso a seconda della loro qualificazione e delle destinazioni effettuate dall'ente che li riceve.

In linea generale, ai fini delle imposte sul reddito, i contributi pubblici ricevuti dagli enti non commerciali concorrono alla formazione del reddito commerciale (e quindi tassati) se destinati a finanziare le attività commerciali dell'ente o comunque corrisposti sulla base di un rapporto avente natura corrispettiva (es. il Comune paga l'ente per svolgere un centro estivo per i ragazzi per suo conto).

In tal caso, afferendo all'area commerciale delle attività svolte dal sodalizio, l'ente pubblico dovrà corrispondere tale somma al netto della ritenuta d'acconto del 4%, fatta eccezione per i contributi erogati per l'acquisto di beni strumentali (considerati anche fuori dal campo di applicazione dell'IVA).

Invece, qualora i contributi siano erogati a sostegno delle attività istituzionali, gli stessi non assumono rilevanza reddituale e non sono, per effetto di questo, assoggettati ad imposizione fiscale.

Si sottolinea come le somme che un soggetto pubblico dovesse erogare ad un ente non commerciale, anche se di natura corrispettiva, sulla base di una convenzione o in regime di accreditamento, purché impiegate dal ricevente nello svolgimento dei propri fini istituzionali, dovranno essere considerate fiscalmente neutrali al pari di un qualsiasi contributo a fondo perduto.

Ai fini IVA, i contributi di natura corrispettiva, a differenza di quelli a fondo perduto, rappresentano entrate di natura commerciale e come tali sono soggetti all'imposta sul valore aggiunto in via ordinaria (salvo i casi specifici di esenzione in relazione alla natura dell'attività per la quale sono erogati, come ad esempio per attività educative e didattiche).

Quindi, ai fini dell'applicazione di tale imposta, sulle entrate provenienti dal pubblico, ciò che rileva è sostanzialmente che si tratti di contributi-corrispettivo per l'attività svolta e non contributi generici per sostenere la struttura o l'attività dell'ente senza che lo stesso sia vincolato a svolgere alcunché.

5.5.1 Contributi erogati dai soggetti pubblici alle ONLUS

A completamento di quanto sopra, non si considerano imponibili ai fini IRES i contributi pubblici corrisposti alle ONLUS: infatti, ai sensi dell'art. 150 TUIR, le ONLUS possono svolgere solo l'attività istituzionale di natura non commerciale e le attività ad esse direttamente connesse, i cui proventi non concorrono comunque alla formazione del reddito imponibile.

5.6 Tombole, lotterie, pesche e banchi di beneficenza

Costituiscono strumenti importanti attraverso i quali le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale riescono a reperire fondi necessari da reinvestire nello sviluppo delle loro attività istituzionali. Il legislatore è intervenuto in questa materia nel 2001 con il D.P.R. 430 "Regolamento concernente la revisione organica della disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio, nonché delle manifestazioni di sorte locali ai sensi dell'art. 19, comma 4, della legge 27 dicembre 1997, n. 449" riformulando la disciplina precedente ed introducendo una serie di adempimenti specifici che devono essere espletati dalle associazioni. Ricordando che l'art. 13 del D.P.R. citato vieta ogni sorta di lotteria, tombola, riffa e pesca o banco di beneficenza, nonché ogni altra manifestazione avente analoghe caratteristiche, ma le consente nel caso siano promosse da: a) enti morali, associazioni e comitati senza fini di lucro, aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi disciplinati dagli articoli 14 e seguenti del codice civile e dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, se dette manifestazioni sono necessarie per far fronte alle esigenze finanziarie degli enti stessi.

Con il citato D.P.R. n. 430/2001 il Legislatore si è preoccupato di definire nei seguenti modi cosa deve essere inteso per lotteria, tombola o pesca/banco di beneficenza: a) per lotterie s'intende la manifestazione di sorte effettuata con la vendita di biglietti staccati da registri a matrice, concorrenti ad uno o più premi secondo l'ordine di estrazione. La lotteria è consentita se la vendita dei biglietti è limitata al territorio della provincia, l'importo complessivo dei biglietti che possono emettersi, comunque sia frazionato il prezzo degli stessi, non supera la somma euro 51.645,69, e i biglietti sono contrassegnati da serie e numerazione progressive; b) per tombola s'intende la manifestazione di sorte effettuata con

l'utilizzo di cartelle portanti una data quantità di numeri, dal numero 1 al 90, con premi assegnati alle cartelle nelle quali, all'estrazione dei numeri, per prime si sono verificate le combinazioni stabilite. La tombola è consentita se la vendita delle cartelle è limitata al comune in cui la tombola si estrae e ai comuni limitrofi e le cartelle sono contrassegnate da serie e numerazione progressiva. Non è limitato il numero delle cartelle che si possono emettere per ogni tombola ma i premi posti in palio non devono superare, complessivamente, la somma di euro 12.911,42;

c) per pesche o banchi di beneficenza s'intendono le manifestazioni di sorte effettuate con vendita di biglietti, le quali, per la loro organizzazione, non si prestano per la emissione dei biglietti a matrice, una parte dei quali è abbinata ai premi in palio. Le pesche o i banchi di beneficenza sono consentiti se la vendita dei biglietti è limitata al territorio del comune ove si effettua la manifestazione e il ricavato di essa non eccede la somma euro 51.645,69.

Per tutte le tipologie di manifestazioni, lotterie, tombole, pesche o banchi di beneficenza, è necessario che i rappresentanti legali degli enti organizzatori delle manifestazioni ne diano comunicazione, tramite raccomandata con ricevuta di ritorno, almeno 30 giorni prima dello svolgimento dell'evento, al Prefetto competente e al Sindaco del comune in cui è effettuata l'estrazione. Eventuali variazioni delle modalità di svolgimento della manifestazione sono comunicate ai predetti organi in tempo utile per consentire l'effettuazione dei controlli. Alla comunicazione di cui sopra va allegata una documentazione attinente i premi, la quantità ed il prezzo dei biglietti da vendere, il regolamento della manifestazione e l'attestazione di avvenuto versamento della stabilita cauzione.

Secondo l'articolo 69, comma 1, del TUIR, "*i premi e le vincite di cui alle lett. d) dell'articolo 67 costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo d'imposta senza alcuna deduzione*" e l'articolo 30 del D.P.R. 600/1973 prevede l'applicazione di una ritenuta del 10% a titolo d'imposta sul valore complessivo dei premi, con facoltà di rivalsa.

La riforma del Terzo settore: le modifiche e le innovazioni apportate alla disciplina degli Enti Non Profit

Dopo quasi due anni la riforma del Terzo settore è diventata legge. Il d.d.l. n. C 2617-B “*Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*” è stato approvato il 25 maggio 2016 dalla Camera dei Deputati con 239 voti favorevoli e 78 voti contrari, il cui testo viene integralmente riportato in appendice.

Dall’analisi dei singoli articoli si evidenzia quanto segue:

L’articolo 1 individua e disciplina la finalità e le linee generali dell’intervento normativo, stabilendo che il Governo adotti, entro dodici mesi dall’entrata in vigore della legge, uno o più decreti legislativi in materia di riforma del Terzo settore, al fine di sostenere l’iniziativa dei cittadini che, in forma associata e senza scopi di lucro ed in coerenza con le finalità stabilite nei rispettivi statuti o atti costitutivi, sia finalizzata al bene comune, tendendo ad elevare i livelli di coesione e protezione sociale e favorendo l’inclusione ed il pieno sviluppo della persona.

Viene precisato che “*non fanno parte del Terzo settore le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati e le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche*” e stabilito che “*alle fondazioni bancarie, in quanto enti che concorrono al perseguimento delle finalità della presente legge, non si applicano le disposizioni contenute in essa e nei relativi decreti attuativi*”.

I punti chiave della riforma sono riportati nel comma 2 dell’articolo in esame:

- la revisione della disciplina sugli enti senza scopo di lucro di cui al libro primo del codice civile;
- la redazione di un testo unico del terzo settore che comprenda anche la disciplina tributaria applicabile a tali enti;
- la revisione della disciplina in materia di impresa sociale;
- la revisione della disciplina in materia di servizio civile nazionale.

Viene infine disciplinata la procedura di emanazione dei decreti legislativi, che include anche l’espressione del parere da parte delle commissioni parlamentari competenti e, ove necessario in relazione alle singole materie, l’intesa con la

Conferenza unificata; con la medesima procedura il Governo può adottare, entro dodici mesi dall'entrata in vigore di ciascuno dei decreti legislativi, disposizioni integrative e correttive dei decreti medesimi.

L'articolo 2 elenca i principi ed i criteri generali cui devono uniformarsi i decreti legislativi, tra i quali, quelli relativi al riconoscimento ed alla garanzia del più ampio diritto di associazione, alla promozione dell'iniziativa economica privata, alla garanzia della autonomia statutaria degli enti, alla semplificazione della normativa vigente.

L'articolo 3 detta i principi in tema di revisione della disciplina contenuta nel Codice civile in materia di associazioni e fondazioni, tra i quali vanno ricordati:

- la semplificazione e revisione del procedimento per il riconoscimento della personalità giuridica;
- la definizione delle informazioni obbligatorie da inserire negli statuti;
- la previsione degli obblighi di trasparenza ed informazione attraverso “forme di pubblicità dei bilanci”, anche con la pubblicazione sul sito internet istituzionale;
- la disciplina del regime di responsabilità limitata degli enti riconosciuti come persone giuridiche e la responsabilità degli amministratori, tenendo anche conto del rapporto tra il patrimonio netto e il complessivo indebitamento degli enti medesimi;
- la garanzia del rispetto del diritto degli associati;
- la previsione dell'applicazione, alle associazioni e fondazioni che esercitano stabilmente attività di impresa, delle norme di cui al quinto libro del codice civile e della possibilità di trasformazione tra associazione e fondazione.

La semplificazione dell'iter per il riconoscimento della personalità giuridica, appare finalità da perseguire con assoluta priorità. Ciò in quanto, i diversi atteggiamenti assunti dalle singole Regioni sulla materia ed il diverso ammontare del patrimonio associativo richiesto, producono una disparità geografica del tutto ingiustificata ed un ricorso a forme più evolute, al solo fine di ottenere la responsabilità limitata (basti confrontare l'irrilevanza del patrimonio necessario a costituire una cooperativa sportiva rispetto agli oltre ventimila euro mediamente richiesti per il riconoscimento in capo ad una associazione).

In merito ai contenuti degli statuti, l'attuale disciplina civilistica contiene indicazioni obbligatorie per gli statuti degli enti difformi da quanto richiesto, ad esempio, dall'articolo 148 del TUIR per gli enti associativi che intendano defiscalizzare i corrispettivi specifici versati dagli associati. Bisognerà creare clausole standard che possano valere, sia ai fini della iscrizione nei registri delle associazioni di promozione sociale, che nel registro CONI delle sportive e che, come tali, diano titolo alle agevolazioni fiscali.

Deve essere visto in termini assolutamente positivi anche il riferimento alla pubblicità dei bilanci. Un appropriato sistema di enti privati del Terzo settore⁵¹ non può prescindere dalla previsione di adeguati strumenti di rendicontazione, controllo e pubblicità. La rendicontazione per gli enti no profit è un obbligo morale, prima ancora che normativo. Rendere conto dell'attività svolta, infatti, è insito nella natura stessa degli enti che possono operare, nella stragrande maggioranza dei casi, solo grazie agli sforzi della società civile e degli enti pubblici, che delegano a tali strutture il perseguimento di scopi ideali e di interesse generale.

L'articolo 4 disciplina⁵² i principi ed i criteri direttivi ai quali dovranno uniformarsi i decreti legislativi preordinati al riordino e alla revisione della disciplina vigente in materia di enti del Terzo settore, mediante la redazione di un apposito Codice in tale materia, con funzioni di raccolta e coordinamento delle citate disposizioni ed indicazione espressa delle norme abrogate a seguito della sua entrata in vigore.

Inoltre provvede alla riorganizzazione del sistema di registrazione degli enti, anche attraverso la messa a punto di un Registro unico nazionale del Terzo settore, suddiviso in specifiche sezioni, da istituire presso il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, con l'iscrizione obbligatoria per tutti gli enti che si avvalgono di fondi pubblici o privati raccolti attraverso pubbliche sottoscrizioni, nonché di fondi

⁵¹ Camera dei Deputati XII Commissione Affari Sociali. Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale C. 2617 *Governo ed abbinati Testo Base* - Osservazioni del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili Roma, 19 marzo 2015.

⁵² Camera dei Deputati XVII Legislatura, Commissione: XII Affari Sociali, *Speciale Provvedimenti: Riforma del Terzo settore e del Servizio civile*.

europei, oppure che esercitano attività in convenzione/accreditamento con enti pubblici;

Oltre ad istituire il registro nazionale, gli altri principali obiettivi che devono essere realizzati entro i prossimi 12 mesi dai decreti attuativi sono:

- definire forme e modalità di organizzazione, amministrazione e controllo degli enti con la possibilità di adottare una disciplina differenziata in base alle peculiarità della compagine e della struttura associativa nonché della disciplina relativa agli enti e delle confessioni religiose che hanno stipulato patti o intese con lo Stato;
- prevedere il divieto di distribuzione, anche in forma indiretta, degli utili degli avanzi di gestione e del patrimonio dell'ente; per garantire l'assenza degli scopi lucrativi occorre promuovere un principio di proporzionalità tra i diversi trattamenti economici e disciplinare i limiti e gli obblighi di pubblicità relativi agli emolumenti, ai compensi o ai corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati;
- individuare criteri che consentano di distinguere, nella tenuta della contabilità e dei rendiconti, la diversa natura delle poste contabili in relazione al perseguimento dell'oggetto sociale e definire criteri e vincoli in base ai quali l'attività d'impresa svolta dall'ente in forma non prevalente e non stabile risulta finalizzata alla realizzazione degli scopi istituzionali;
- individuare specifiche modalità e criteri di verifica periodica dell'attività svolta e delle finalità perseguite, nel rispetto delle previsioni statutarie e in relazione alle categorie dei soggetti destinatari.

L'articolo 5 disciplina la delega finalizzata al riordino ed alla revisione della normativa in tema di attività di volontariato, di promozione sociale e di mutuo soccorso, conformemente a specifici criteri e principi direttivi relativi, tra i quali:

- l'armonizzazione delle diverse discipline vigenti;
- *“l'introduzione di criteri e limiti relativi al rimborso spese per le attività dei volontari, preservandone il carattere di gratuità e di estraneità alla prestazione lavorativa”*;
- la promozione della cultura del volontariato, in particolare tra i giovani;

- la revisione del sistema dei centri di servizio per il volontariato, prevedendo tra l'altro che: 1) alla loro costituzione e gestione possano concorrere gli enti del Terzo settore - con esclusione di quelli costituiti nelle forme di cui al libro quinto del Codice civile - assumendo la personalità giuridica ed una delle forme giuridiche previste per gli stessi; 2) la loro costituzione sia finalizzata a fornire supporto tecnico, formativo e informativo, al fine di promuovere e rafforzare la presenza ed il ruolo dei volontari nei diversi enti del Terzo settore; 3) siano stabilite nuove regole per la gestione dei finanziamenti ad essi destinati, nonché forme di incompatibilità per i soggetti titolari di ruoli di direzione o di rappresentanza esterna;
- la revisione dell'attività di programmazione e controllo delle attività e della gestione dei centri di servizio per il volontariato, svolta mediante organismi regionali o sovraregionali, tra loro coordinati;
- il superamento del sistema degli Osservatori nazionali per il volontariato e per l'associazionismo di promozione sociale attraverso l'istituzione del Consiglio nazionale del Terzo settore, quale organismo di consultazione degli enti del Terzo settore a livello nazionale;
- la previsione di un regime transitorio per disciplinare lo *status* giuridico delle società di mutuo soccorso esistenti alla data di entrata in vigore della legge qualora intendano rinunciare a tale natura ed operare quali associazioni senza fini di lucro.

Il suddetto articolo individua, quindi, i principi ispiratori di una riforma organica della disciplina in materia di volontariato, di promozione sociale e di mutuo soccorso, in particolare la necessità di valorizzare i principi di gratuità, democraticità e partecipazione dell'iniziativa volontaristica.

I decreti legislativi stabiliranno i criteri e limiti relativi al rimborso spese per le attività dei volontari, in modo tale da preservarne il carattere di gratuità ed estraneità alla prestazione lavorativa. Inoltre è prevista la revisione del sistema dei CSV (Centro Servizi Volontariato)⁵³ con una ridefinizione dei compiti a loro attribuiti, anche in riferimento alla loro governance ed al principio della cosiddetta "porta aperta", che garantisce maggiore democraticità. È previsto il libero ingresso

⁵³ Terzo settore, la riforma è legge: ecco cosa prevede, in *Redattore sociale*, del 25/05/2016.

nella base sociale e criteri per il funzionamento dell'organo assembleare, con l'attribuzione della maggioranza assoluta dei voti nell'assemblea alle organizzazioni di volontariato. Sarà il governo a definire le forme di incompatibilità per i soggetti titolari di ruoli di direzione o di rappresentanza esterna. I CSV non potranno procedere a erogazioni dirette in denaro o a cessioni a titolo gratuito di beni mobili o immobili a beneficio degli enti del Terzo settore.

In tema di impresa sociale, i decreti legislativi di cui all'articolo 6 dovranno, tra l'altro, procedere ad una sua precisa qualificazione, quale organizzazione privata che svolge attività d'impresa per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, che destina i propri utili prioritariamente al conseguimento dell'oggetto sociale, favorendo il più ampio coinvolgimento dei dipendenti, degli utenti e di tutti i soggetti interessati alle sue attività.

A tal fine i decreti dovranno:

- individuare i settori in cui può essere svolta l'attività d'impresa nell'ambito delle attività di interesse generale sopra ricordate;
- prevedere le forme di remunerazione del capitale sociale che assicurino la prevalente destinazione degli utili al conseguimento dell'oggetto sociale, da assoggettare a condizioni e comunque nei limiti massimi previsti per le cooperative a mutualità prevalente, e previsione del divieto di ripartire eventuali avanzi di gestione degli utili al conseguimento degli obiettivi sociali; per gli enti per i quali tale possibilità è esclusa per legge, anche qualora assumano la qualifica di impresa sociale;
- prevedere per l'organizzazione che esercita l'impresa sociale l'obbligo di redigere il bilancio;
- coordinare la disciplina dell'impresa sociale con il regime delle attività di impresa svolte dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, con la premessa che le cooperative sociali e i loro consorzi acquisiranno di diritto la qualifica di impresa sociale;
- prevedere la nomina, in base a principi di terzietà, di uno o più sindaci con funzioni di vigilanza.

Tutto ciò al fine di rendere l'impresa sociale, per come accade nel resto d'Europa, uno strumento fondamentale dell'economia sociale.

L'articolo 7 disciplina le funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo pubblico sugli enti del terzo settore che sono esercitate dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, in collaborazione con i Ministeri interessati e con l'Agenzia delle entrate, nonché, per quanto concerne gli aspetti inerenti alla disciplina delle organizzazioni di volontariato di protezione civile, con il Dipartimento della protezione civile della Presidenza del Consiglio dei ministri⁵⁴.

Il sistema di verifica e controllo pubblico viene esercitato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali con l'aiuto di un nuovo organismo, il "Consiglio nazionale del Terzo settore", descritto come "organismo unitario di consultazione degli enti di Terzo settore a livello nazionale".

Tutti i termini e le modalità per il concreto esercizio della vigilanza, del monitoraggio e del controllo dovranno essere definiti in un decreto del Ministero del Lavoro da adottarsi entro 60 giorni dall'entrata in vigore dei decreti delegati.

Il d.d.l. introduce, finalmente, anche per le associazioni e le fondazioni che svolgono attività di impresa con fatturati che andranno definiti, obblighi di trasparenza e di tenuta di bilancio e di informazione a terzi, in base ai requisiti del libro V del codice civile.

L'articolo 8 ridisegna le norme sul servizio civile nazionale finalizzato "*alla difesa dei valori fondativi della patria, attraverso la realizzazione di esperienze di cittadinanza attiva, di solidarietà e di inclusione sociale*" e la "*previsione di un meccanismo di programmazione, di norma triennale, dei contingenti di giovani di età compresa tra 18 e 28 anni*". Lo stesso diventa universale, ossia aperto a tutti quelli che ne faranno richiesta, anche a cittadini stranieri regolarmente residenti, avrà una durata compresa fra 8 mesi e un anno e con possibilità di prestare lo stesso servizio in parte, in uno degli Stati membri dell'Unione europea nonché, per iniziative riconducibili alla promozione della pace e della nonviolenza e alla cooperazione allo sviluppo, anche nei Paesi al di fuori dell'Unione europea.

L'intervento è finalizzato al riconoscimento ed alla valorizzazione delle competenze acquisite durante l'espletamento del servizio civile universale, in funzione del loro utilizzo nei percorsi di istruzione e in ambito lavorativo.

⁵⁴ Camera dei Deputati XVII Legislatura, Commissione: XII Affari Sociali, *Speciale Provvedimenti: Riforma del Terzo settore e del Servizio civile*.

L'articolo 9 reca i principi e i criteri direttivi cui si deve uniformare il legislatore delegato, al fine di introdurre misure agevolative e di sostegno economico in favore degli enti del Terzo settore e di procedere al riordino e all'armonizzazione della relativa disciplina tributaria e delle diverse forme di fiscalità di vantaggio.

Il senso è quello di superare il coacervo di norme fiscali attualmente in vigore e di mettere in piedi un sistema che premi - con vantaggi fiscali - solamente quelle realtà che effettivamente svolgono attività di utilità sociale.

Tra i principi e criteri direttivi indicati nella norma, si evidenziano:

- la revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali e l'introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto delle finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale dell'ente;
- una razionalizzazione e semplificazione del regime di deducibilità dal reddito e detraibilità dall'imposta delle erogazioni liberali ai soggetti del terzo settore, accompagnata da una riforma strutturale della destinazione del cinque per mille e dalla razionalizzazione dei regimi fiscali e contabili semplificati;
- l'introduzione di misure per la raccolta di capitali di rischio e, più in generale, per il finanziamento del Terzo settore;
- l'assegnazione di immobili pubblici inutilizzati;
- la revisione della disciplina delle ONLUS, per le quali è necessario meglio chiarire e specificare che le stesse possano svolgere attività commerciali non soggette a tassazione, a patto che queste siano marginali rispetto alla finalità dell'ente, che in ogni caso deve rimanere sociale.

L'articolo 10 istituisce la "Fondazione Italia Sociale"⁵⁵, una fondazione di diritto privato con finalità pubbliche, volta a supportare, con risorse finanziarie e competenze di gestione, l'attuazione e l'incremento di azioni innovative da parte di enti appartenenti al Terzo Settore, contraddistinti dalla produzione di beni e servizi che hanno un elevato impatto, oltre che sociale, occupazionale.

Alla Fondazione, per il 2016, è assegnata una dotazione iniziale di un milione di euro. In merito all'impiego di risorse provenienti da soggetti privati, la stessa dovrà rispettare il principio di prevalenza, svolgendo una funzione sussidiaria e non sostitutiva dell'intervento pubblico.

⁵⁵ Riforma Terzo Settore: diventata legge. Ecco cosa cambia, punto per punto, in *LeggiOggi.it*, del 27/05/2016.

È soggetta alle disposizioni del codice civile, delle leggi speciali e dello statuto, non ha obbligo di conservazione del patrimonio o di remunerazione degli investitori; tutti gli atti connessi alle operazioni di costituzione della Fondazione e di conferimento e devoluzione alla stessa, sono esclusi da ogni tributo e diritto e vengono effettuati in regime di neutralità fiscale.

L'organizzazione, il funzionamento e la sua gestione, sono ispirati ai principi di efficacia, efficienza, trasparenza ed economicità. A decorrere dall'anno successivo all'entrata in vigore della Riforma del Terzo settore, la Fondazione trasmette alle Camere, entro il 31 dicembre di ogni anno, una relazione sulle attività svolte per il perseguimento degli scopi istituzionali, sui risultati conseguiti, sull'entità e articolazione del patrimonio, nonché sull'utilizzo della dotazione iniziale di un milione di euro.

L'articolo 11 reca le disposizioni di copertura finanziaria, in base al quale presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali è istituito un Fondo destinato a sostenere lo svolgimento delle attività di interesse generale proprie degli enti del Terzo settore, attraverso il finanziamento di iniziative e progetti promossi da organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale e fondazioni.

Le modalità di funzionamento e di utilizzo delle risorse dovranno essere disciplinate anche attraverso forme di consultazione del Consiglio nazionale del Terzo settore.

Per il solo 2016⁵⁶, il Fondo è articolato in due sezioni: la prima di carattere rotativo, con una dotazione di 10 milioni, la seconda di carattere non rotativo, con una dotazione di 7,3 milioni di euro.

A decorrere dal 2017, la somma di 20 milioni è coperta mediante corrispondente riduzione dell'autorizzazione di spesa per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale contenuta nella legge di stabilità 2015 (legge 190/2014), che all'art.1, comma 187, ha autorizzato, per questa finalità, la spesa di 50 milioni di euro per il 2015, di 140 milioni di euro per il 2016 e di 190 milioni di euro annui a decorrere dal 2017.

L'articolo 12 infine, prevede che entro il 30 giugno di ogni anno il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, trasmetta alle Camere una relazione sull'attività di

⁵⁶ Camera dei Deputati XVII Legislatura, Commissione: XII Affari Sociali, *Speciale Provvedimenti: Riforma del Terzo settore e del Servizio civile*.

vigilanza, monitoraggio e controllo sugli enti del Terzo settore, nonché sull'attuazione della riorganizzazione del sistema di registrazione degli enti e di tutti gli atti di gestione rilevanti.

In definitiva, la norma, attesa da decenni, può rappresentare un punto di svolta nella vita del mondo del terzo settore, il quale acquisisce un riconoscimento giuridico che fino ad oggi gli è mancato.

La definizione di Terzo settore è in divenire: le attività di interesse sociale (per lo più quelle già previste per le ONLUS) che caratterizzano gli enti del Terzo settore devono essere elencate nel costituendo codice ma, in seguito, potranno essere aggiornate con appositi provvedimenti.

“Il fattore chiave della svolta è che il Terzo settore vede riconosciuto un proprio DNA giuridico⁵⁷ e passa da una definizione di natura “residuale” - tutto ciò che non è pubblico, né privato a scopo di profitto - a una formulazione identitaria: è il complesso degli enti privati che perseguono, senza fini di lucro, il bene comune, che comprende finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, in attuazione del principio di sussidiarietà; la messa a punto di questa identità richiederà la revisione del primo libro, titolo secondo del Codice civile in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni private non profit.

Si punta alla redazione di un Testo unico per il Terzo settore che accomuni le disposizioni generali e definisca da un lato le modalità organizzative, dall'altro la fiscalità e da ultimo le funzioni di controllo, in nome di quella trasparenza a lungo invocata sia dai cittadini, sia dalle stesse organizzazioni”.

L'implementazione degli oneri pubblicitari relativamente ai bilanci, compensi ed emolumenti corrisposti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, nonché l'individuazione di criteri che consentano di distinguere dalla tenuta della contabilità e dai rendiconti, la diversa natura delle poste in relazione al perseguimento dell'oggetto sociale, è da collegarsi all'intento di garantire massima trasparenza ed informazione sulle attività svolte.

A mio parere, l'obiettivo si sarebbe potuto meglio raggiungere accogliendo i suggerimenti a suo tempo proposti dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, mediante l'obbligo di iscrizione degli enti in

⁵⁷ *Nasce il registro del Terzo settore*, di M. Saccaro, in “*il Sole24Ore*” del 27/05/2016.

sezioni separate del Registro delle Imprese della CCIAA, in base non solo alla dimensione (parametro quantitativo, per ricavi o proventi) ma anche alla natura (parametro qualitativo: es. enti ecclesiastici, ASD, ecc.) degli stessi.

Si evidenzia altresì che il legislatore (art. 1, comma 6, *“dall’attuazione delle deleghe recate dalla presente legge non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica”*) non ha lasciato spazio alla possibilità di introdurre nuove ed ulteriori agevolazioni fiscali, dovendo, attuarsi una riforma a “costo zero”.

Concludendo, la Legge *C. 2617-B* ha definito la cornice all’interno della quale dovranno delinearci i decreti delegati di attuazione, da adottare da qui ad un anno e grazie ai quali si potrà effettivamente percepire l’effettiva portata innovativa della riforma.

CAMERA DEI DEPUTATI

C 2617-B Testo approvato il 25/05/2016

Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale

La Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale si compone di 12 articoli:

Art. 1.

(Finalità e oggetto)

1. Al fine di sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, ad elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona, a valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa, in attuazione degli articoli 2, 3, 18 e 118, quarto comma, della Costituzione, il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi in materia di riforma del Terzo settore. Per Terzo settore si intende il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi. Non fanno parte del Terzo settore le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche. Alle fondazioni bancarie, in quanto enti che concorrono al perseguimento delle finalità della presente legge, non si applicano le disposizioni contenute in essa e nei relativi decreti attuativi.

2. Con i decreti legislativi di cui al comma 1, nel rispetto e in coerenza con la normativa dell'Unione europea e in conformità ai principi e ai criteri direttivi previsti dalla presente legge, si provvede in particolare:

a) alla revisione della disciplina del titolo II del libro primo del codice civile in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro, riconosciute come persone giuridiche o non riconosciute;

b) al riordino e alla revisione organica della disciplina speciale e delle altre disposizioni vigenti relative agli enti del Terzo settore di cui al comma 1, compresa la disciplina tributaria applicabile a tali enti, mediante la redazione di un apposito codice del Terzo settore, secondo i principi e i criteri direttivi di cui all'articolo 20, commi 3 e 4, della legge 15 marzo 1997, n. 59, e successive modificazioni;

c) alla revisione della disciplina in materia di impresa sociale;

d) alla revisione della disciplina in materia di servizio civile nazionale.

3. I decreti legislativi di cui al comma 2, lettere a), b) e c), sono adottati su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentiti, per quanto di competenza, i Ministri interessati e, ove necessario in relazione alle singole materie oggetto della presente legge, previa intesa in sede di Conferenza unificata, a norma dell'articolo 3 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281.

4. I decreti legislativi di cui al comma 2, lettera d), sono adottati su proposta del Presidente del Consiglio dei ministri, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, con il Ministro degli affari esteri e della cooperazione internazionale, con il Ministro dell'interno, con il Ministro della difesa e con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza unificata.

5. Gli schemi dei decreti legislativi di cui al comma 1, corredati della relazione tecnica di cui all'articolo 17, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni, sono trasmessi al Senato della Repubblica e alla Camera dei deputati entro il quarantacinquesimo giorno antecedente il termine per l'esercizio della delega, perché su di essi siano espressi, entro trenta giorni dalla data di trasmissione, i pareri delle rispettive Commissioni competenti per materia e per i profili finanziari. Decorso il termine previsto per l'espressione dei pareri, i decreti possono essere comunque adottati.

6. Dall'attuazione delle deleghe recate dalla presente legge non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica. A tale fine, agli adempimenti previsti dai decreti legislativi adottati in attuazione della presente

legge le amministrazioni competenti provvedono attraverso una diversa allocazione delle ordinarie risorse umane, finanziarie e strumentali, allo stato in dotazione alle medesime amministrazioni. In conformità all'articolo 17, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, qualora uno o più decreti legislativi determinino nuovi o maggiori oneri che non trovino compensazione al proprio interno, i medesimi decreti legislativi sono emanati solo successivamente o contestualmente all'entrata in vigore dei provvedimenti legislativi, ivi compresa la legge di stabilità, che stanziino le occorrenti risorse finanziarie. 7. Entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore di ciascuno dei decreti legislativi di cui al comma 1, nel rispetto dei principi e criteri direttivi fissati dalla presente legge, il Governo può adottare, attraverso la medesima procedura di cui al presente articolo, disposizioni integrative e correttive dei decreti medesimi, tenuto conto delle evidenze attuative nel frattempo emerse.

Art. 2.

(Principi e criteri direttivi generali)

1. I decreti legislativi di cui all'articolo 1 sono adottati nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi generali:

- a) riconoscere, favorire e garantire il più ampio esercizio del diritto di associazione e il valore delle formazioni sociali liberamente costituite, ove si svolge la personalità dei singoli, quale strumento di promozione e di attuazione dei principi di partecipazione democratica, solidarietà, sussidiarietà e pluralismo, ai sensi degli articoli 2, 3, 18 e 118 della Costituzione;*
- b) riconoscere e favorire l'iniziativa economica privata il cui svolgimento, secondo le finalità e nei limiti di cui alla presente legge, può concorrere ad elevare i livelli di tutela dei diritti civili e sociali;*
- c) assicurare, nel rispetto delle norme vigenti, l'autonomia statutaria degli enti, al fine di consentire il pieno conseguimento delle loro finalità e la tutela degli interessi coinvolti;*
- d) semplificare la normativa vigente, garantendone la coerenza giuridica, logica e sistematica.*

Art. 3.

(Revisione del titolo II del libro primo del codice civile)

1. Il decreto legislativo di cui all'articolo 1, comma 2, lettera a), è adottato nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) rivedere e semplificare il procedimento per il riconoscimento della personalità giuridica; definire le informazioni obbligatorie da inserire negli statuti e negli atti costitutivi; prevedere obblighi di trasparenza e di informazione, anche verso i terzi, attraverso forme di pubblicità dei bilanci e degli altri atti fondamentali dell'ente anche mediante la pubblicazione nel suo sito internet istituzionale; prevedere una disciplina per la conservazione del patrimonio degli enti;

b) disciplinare, nel rispetto del principio di certezza nei rapporti con i terzi e di tutela dei creditori, il regime di responsabilità limitata degli enti riconosciuti come persone giuridiche e la responsabilità degli amministratori, tenendo anche conto del rapporto tra il patrimonio netto e il complessivo indebitamento degli enti medesimi;

c) assicurare il rispetto dei diritti degli associati, con particolare riguardo ai diritti di informazione, partecipazione e impugnazione degli atti deliberativi, e il rispetto delle prerogative dell'assemblea, prevedendo limiti alla raccolta delle deleghe;

d) prevedere che alle associazioni e alle fondazioni che esercitano stabilmente e prevalentemente attività d'impresa si applichino le norme previste dai titoli V e VI del libro quinto del codice civile, in quanto compatibili, e in coerenza con quanto disposto all'articolo 9, comma 1, lettera e);

e) disciplinare il procedimento per ottenere la trasformazione diretta e la fusione tra associazioni e fondazioni, nel rispetto del principio generale della trasformabilità tra enti collettivi diversi introdotto dalla riforma del diritto societario di cui al decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6.

Art. 4.

(Riordino e revisione della disciplina del Terzo settore e codice del Terzo settore)

1. Con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, comma 2, lettera b), si provvede al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di enti del Terzo settore mediante la redazione di un codice per la raccolta e il

coordinamento delle relative disposizioni, con l'indicazione espressa delle norme abrogate a seguito della loro entrata in vigore, nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) stabilire le disposizioni generali e comuni applicabili, nel rispetto del principio di specialità, agli enti del Terzo settore;

b) individuare le attività di interesse generale che caratterizzano gli enti del Terzo settore, il cui svolgimento, in coerenza con le previsioni statutarie e attraverso modalità che prevedano le più ampie condizioni di accesso da parte dei soggetti beneficiari, costituisce requisito per l'accesso alle agevolazioni previste dalla normativa e che sono soggette alle verifiche di cui alla lettera i).

Le attività di interesse generale di cui alla presente lettera sono individuate secondo criteri che tengano conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale nonché sulla base dei settori di attività già previsti dal decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e dal decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155. Al periodico aggiornamento delle attività di interesse generale si provvede con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri da adottare su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, acquisito il parere delle Commissioni parlamentari competenti;

c) individuare criteri e condizioni in base ai quali differenziare lo svolgimento delle attività di interesse generale di cui alla lettera b) tra i diversi enti del Terzo settore di cui all'articolo 1, comma 1;

d) definire forme e modalità di organizzazione, amministrazione e controllo degli enti ispirate ai principi di democrazia, eguaglianza, pari opportunità, partecipazione degli associati e dei lavoratori nonché ai principi di efficacia, di efficienza, di trasparenza, di correttezza e di economicità della gestione degli enti, prevedendo strumenti idonei a garantire il rispetto dei diritti degli associati e dei lavoratori, con facoltà di adottare una disciplina differenziata che tenga conto delle peculiarità della compagine e della struttura associativa nonché della disciplina relativa agli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti o intese con lo Stato;

e) prevedere il divieto di distribuzione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e del patrimonio dell'ente, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 6, comma 1, lettera d);

f) individuare criteri che consentano di distinguere, nella tenuta della contabilità e dei rendiconti, la diversa natura delle poste contabili in relazione al perseguimento dell'oggetto sociale e definire criteri e vincoli in base ai quali l'attività d'impresa svolta dall'ente in forma non prevalente e non stabile risulta finalizzata alla realizzazione degli scopi istituzionali;

g) disciplinare gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d'informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi, differenziati anche in ragione della dimensione economica dell'attività svolta e dell'impiego di risorse pubbliche, tenendo conto di quanto previsto dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, nonché prevedere il relativo regime sanzionatorio;

h) garantire, negli appalti pubblici, condizioni economiche non inferiori a quelle previste dai contratti collettivi nazionali di lavoro adottati dalle organizzazioni sindacali maggiormente rappresentative;

i) individuare specifiche modalità e criteri di verifica periodica dell'attività svolta e delle finalità perseguite, nel rispetto delle previsioni statutarie e in relazione alle categorie dei soggetti destinatari;

l) al fine di garantire l'assenza degli scopi lucrativi, promuovere un principio di proporzionalità tra i diversi trattamenti economici e disciplinare, nel pieno rispetto del principio di trasparenza, i limiti e gli obblighi di pubblicità relativi agli emolumenti, ai compensi o ai corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati;

m) riorganizzare il sistema di registrazione degli enti e di tutti gli atti di gestione rilevanti, secondo criteri di semplificazione e tenuto conto delle finalità e delle caratteristiche di specifici elenchi nazionali di settore, attraverso la previsione di un Registro unico nazionale del Terzo settore, suddiviso in specifiche sezioni, da istituire presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, favorendone, anche con modalità telematiche, la piena conoscibilità in tutto il territorio nazionale. L'iscrizione nel Registro, subordinata al possesso dei requisiti previsti ai sensi delle lettere b), c), d) ed e), è obbligatoria per gli enti del Terzo settore che si avvalgono prevalentemente o stabilmente di finanziamenti pubblici, di fondi privati raccolti attraverso pubbliche sottoscrizioni o di fondi europei destinati al

sostegno dell'economia sociale o che esercitano attività in regime di convenzione o di accreditamento con enti pubblici o che intendono avvalersi delle agevolazioni previste ai sensi dell'articolo 9;

n) prevedere in quali casi l'amministrazione, all'atto della registrazione degli enti nel Registro unico di cui alla lettera m), acquisisce l'informazione o la certificazione antimafia;

o) valorizzare il ruolo degli enti nella fase di programmazione, a livello territoriale, relativa anche al sistema integrato di interventi e servizi socio-assistenziali nonché di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale, paesaggistico e ambientale e individuare criteri e modalità per l'affidamento agli enti dei servizi d'interesse generale, improntati al rispetto di standard di qualità e impatto sociale del servizio, obiettività, trasparenza e semplificazione e nel rispetto della disciplina europea e nazionale in materia di affidamento dei servizi di interesse generale, nonché criteri e modalità per la verifica dei risultati in termini di qualità e di efficacia delle prestazioni;

p) riconoscere e valorizzare le reti associative di secondo livello, intese quali organizzazioni che associano enti del Terzo settore, anche allo scopo di accrescere la loro rappresentatività presso i soggetti istituzionali;

q) prevedere che il coordinamento delle politiche di governo e delle azioni di promozione e di indirizzo delle attività degli enti di cui alla presente legge sia assicurato, in raccordo con i Ministeri competenti, dalla Presidenza del Consiglio dei ministri.

Art. 5.

(Attività di volontariato, di promozione sociale e di mutuo soccorso)

1. Con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, comma 2, lettera b), si provvede altresì al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di attività di volontariato, di promozione sociale e di mutuo soccorso, tenuto conto di quanto previsto dagli articoli 2, 4 e 9 e nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) armonizzazione e coordinamento delle diverse discipline vigenti in materia di volontariato e di promozione sociale, valorizzando i principi di gratuità, democraticità e partecipazione e riconoscendo e favo-rendo, all'interno del Terzo

settore, le tutele dello status di volontario e la specificità delle organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, e di quelle operanti nella protezione civile;

b) introduzione di criteri e limiti relativi al rimborso spese per le attività dei volontari, preservandone il carattere di gratuità e di estraneità alla prestazione lavorativa;

c) promozione della cultura del volontariato, in particolare tra i giovani, anche attraverso apposite iniziative da svolgere nell'ambito delle strutture e delle attività scolastiche;

d) valorizzazione delle diverse esperienze di volontariato, anche attraverso il coinvolgimento delle organizzazioni di volontariato nelle attività di promozione e di sensibilizzazione, e riconoscimento in ambito scolastico e lavorativo delle competenze acquisite dai volontari;

e) revisione del sistema dei centri di servizio per il volontariato, di cui all'articolo 15 della legge 11 agosto 1991, n. 266, prevedendo:

1) che alla loro costituzione e gestione possano concorrere gli enti del Terzo settore di cui all'articolo 1, comma 1, con esclusione di quelli costituiti nelle forme di cui al libro quinto del codice civile, assumendo la personalità giuridica e una delle forme giuridiche previste per gli enti del Terzo settore;

2) che la loro costituzione sia finalizzata a fornire supporto tecnico, formativo e informativo per promuovere e rafforzare la presenza e il ruolo dei volontari nei diversi enti del Terzo settore;

3) il loro accreditamento e il loro finanziamento stabile, attraverso un programma triennale, con le risorse previste dall'articolo 15 della legge 11 agosto 1991, n. 266, e che, qualora gli stessi utilizzino risorse diverse, le medesime siano comprese in una contabilità separata;

4) il libero ingresso nella base sociale e criteri democratici per il funzionamento dell'organo assembleare, con l'attribuzione della maggioranza assoluta dei voti nell'assemblea alle organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266;

5) forme di incompatibilità per i soggetti titolari di ruoli di direzione o di rappresentanza esterna;

6) che gli stessi non possano procedere a erogazioni dirette in denaro ovvero a cessioni a titolo gratuito di beni mobili o immobili a beneficio degli enti del Terzo settore;

f) revisione dell'attività di programmazione e controllo delle attività e della gestione dei centri di servizio per il volontariato, svolta mediante organismi regionali o sovraregionali, tra loro coordinati sul piano nazionale, prevedendo:

1) che tali organismi, in applicazione di criteri definiti sul piano nazionale, provvedano alla programmazione del numero e della collocazione dei centri di servizio, al loro accreditamento e alla verifica periodica del mantenimento dei requisiti, anche sotto il profilo della qualità dei servizi dagli stessi erogati, nonché all'attribuzione delle risorse finanziarie anche in applicazione di elementi di perequazione territoriale;

2) che alla costituzione di tali organismi si provveda con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, secondo criteri di efficienza e di contenimento dei costi di funzionamento da porre a carico delle risorse di cui all'articolo 15 della legge 11 agosto 1991, n. 266, con l'eccezione di eventuali emolumenti previsti per gli amministratori e i dirigenti i cui oneri saranno posti a carico, in maniera aggiuntiva, delle fondazioni bancarie finanziatrici;

g) superamento del sistema degli Osservatori nazionali per il volontariato e per l'associazionismo di promozione sociale, attraverso l'istituzione del Consiglio nazionale del Terzo settore, quale organismo di consultazione degli enti del Terzo settore a livello nazionale, la cui composizione valorizzi il ruolo delle reti associative di secondo livello di cui all'articolo 4, comma 1, lettera p). All'attuazione della disposizione di cui al periodo precedente si provvede nell'ambito delle risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente;

h) previsione di requisiti uniformi per i registri regionali all'interno del Registro unico nazionale di cui all'articolo 4, comma 1, lettera m);

i) previsione di un regime transitorio volto a disciplinare lo status giuridico delle società di mutuo soccorso di cui alla legge 15 aprile 1886, n. 3818, già esistenti alla data di entrata in vigore della presente legge, nell'eventualità che intendano rinunciare alla natura di società di mutuo soccorso per continuare ad operare quali associazioni senza fini di lucro, con particolare riguardo alle condizioni per

mantenere il possesso del proprio patrimonio, che deve essere comunque volto al raggiungimento di finalità solidaristiche.

Art. 6.

(Impresa sociale)

1. Con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), si provvede al riordino e alla revisione della disciplina in materia di impresa sociale, tenuto conto di quanto previsto dagli articoli 2, 4 e 9 e nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) qualificazione dell'impresa sociale quale organizzazione privata che svolge attività d'impresa per le finalità di cui all'articolo 1, comma 1, destina i propri utili prioritariamente al conseguimento dell'oggetto sociale nei limiti di cui alla lettera d), adotta modalità di gestione responsabili e trasparenti, favorisce il più ampio coinvolgimento dei dipendenti, degli utenti e di tutti i soggetti interessati alle sue attività e quindi rientra nel complesso degli enti del Terzo settore;

b) individuazione dei settori in cui può essere svolta l'attività d'impresa di cui alla lettera a), nell'ambito delle attività di interesse generale di cui all'articolo 4, comma 1, lettera b);

c) acquisizione di diritto della qualifica di impresa sociale da parte delle cooperative sociali e dei loro consorzi;

d) previsione di forme di remunerazione del capitale sociale che assicurino la prevalente destinazione degli utili al conseguimento dell'oggetto sociale, da assoggettare a condizioni e comunque nei limiti massimi previsti per le cooperative a mutualità prevalente, e previsione del divieto di ripartire eventuali avanzi di gestione per gli enti per i quali tale possibilità è esclusa per legge, anche qualora assumano la qualifica di impresa sociale;

e) previsione per l'organizzazione che esercita l'impresa sociale dell'obbligo di redigere il bilancio ai sensi degli articoli 2423 e seguenti del codice civile, in quanto compatibili;

f) previsione di specifici obblighi di trasparenza e di limiti in materia di remunerazione delle cariche sociali e di retribuzione dei titolari degli organismi dirigenti;

- g) ridefinizione delle categorie di lavoratori svantaggiati tenendo conto delle nuove forme di esclusione sociale, anche con riferimento ai principi di pari opportunità e non discriminazione di cui alla vigente normativa nazionale e dell'Unione europea, prevedendo una graduazione dei benefici finalizzata a favorire le categorie maggiormente svantaggiate;
- h) possibilità, nel rispetto delle disposizioni del decreto legislativo 8 aprile 2013, n. 39, per le imprese private e per le amministrazioni pubbliche di assumere cariche sociali negli organi di amministrazione delle imprese sociali, salvo il divieto di assumerne la direzione, la presidenza e il controllo;
- i) coordinamento della disciplina dell'impresa sociale con il regime delle attività d'impresa svolte dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale;
- l) previsione della nomina, in base a principi di terzietà, fin dall'atto costitutivo, di uno o più sindaci allo scopo di monitorare e vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto da parte dell'impresa sociale, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, e sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile.

Art. 7.

(Vigilanza, monitoraggio e controllo)

1. Le funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo pubblico sugli enti del Terzo settore, ivi comprese le imprese sociali di cui all'articolo 6, e sulle loro attività, finalizzate a garantire l'uniforme e corretta osservanza della disciplina legislativa, statutaria e regolamentare ad essi applicabile, sono esercitate dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, in collaborazione, per quanto di competenza, con i Ministeri interessati nonché, per quanto concerne gli aspetti inerenti alla disciplina delle organizzazioni di volontariato di protezione civile, con il Dipartimento della protezione civile della Presidenza del Consiglio dei ministri, e con l'Agenzia delle entrate, ferme restando le funzioni di coordinamento e di indirizzo di cui all'articolo 4, comma 1, lettera q). Nello svolgimento di tali funzioni, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali individua modalità di coinvolgimento e raccordo anche con l'organismo di cui all'articolo 5, comma 1, lettera g).

2. Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, nell'ambito delle attività di cui al comma 1, promuove l'adozione di adeguate ed efficaci forme di autocontrollo degli enti del Terzo settore anche attraverso l'utilizzo di strumenti atti a garantire la più ampia trasparenza e conoscibilità delle attività svolte dagli enti medesimi, sulla base di apposito accreditamento delle reti associative di secondo livello di cui all'articolo 4, comma 1, lettera p), o, con particolare riferimento agli enti di piccole dimensioni, con i centri di servizio per il volontariato di cui all'articolo 5, comma 1, lettera e).

3. Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sentito l'organismo di cui all'articolo 5, comma 1, lettera g), predispose linee guida in materia di bilancio sociale e di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo settore, anche in attuazione di quanto previsto dall'articolo 4, comma 1, lettera o). Per valutazione dell'impatto sociale si intende la valutazione qualitativa e quantitativa, sul breve, medio e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all'obiettivo individuato.

4. Con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore dell'ultimo dei decreti legislativi emanati in attuazione della presente legge, sono definiti i termini e le modalità per il concreto esercizio della vigilanza, del monitoraggio e del controllo di cui al presente articolo.

5. All'attuazione delle disposizioni di cui al presente articolo le amministrazioni competenti provvedono nell'ambito delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente e, comunque, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

Art. 8.

(Servizio civile universale)

1. Con il decreto legislativo di cui all'articolo 1, comma 2, lettera d), si provvede alla revisione della disciplina in materia di servizio civile nazionale, tenuto conto di quanto previsto dall'articolo 1 della legge 6 marzo 2001, n. 64, e nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) istituzione del servizio civile universale finalizzato, ai sensi degli articoli 52, primo comma, e 11 della Costituzione, alla difesa non armata della patria e alla

promozione dei valori fondativi della Repubblica, anche con riferimento agli articoli 2 e 4, secondo comma, della Costituzione;

b) previsione di un meccanismo di programmazione, di norma triennale, dei contingenti di giovani italiani e stranieri regolarmente soggiornanti, di età compresa tra 18 e 28 anni, che possono essere ammessi al servizio civile universale tramite bando pubblico e di procedure di selezione e avvio dei giovani improntate a principi di semplificazione, trasparenza e non discriminazione;

c) definizione dello status giuridico dei giovani ammessi al servizio civile universale, prevedendo l'instaurazione, fra i medesimi giovani e lo Stato, di uno specifico rapporto di servizio civile non assimilabile al rapporto di lavoro, con previsione dell'esclusione di tale prestazione da ogni imposizione tributaria;

d) attribuzione allo Stato delle funzioni di programmazione, organizzazione, accreditamento e controllo del servizio civile universale; realizzazione, con il coinvolgimento delle regioni, dei programmi da parte di enti locali, altri enti pubblici territoriali ed enti del Terzo settore; possibilità per le regioni, gli enti locali, gli altri enti pubblici territoriali e gli enti del Terzo settore di attivare autonomamente progetti di servizio civile con risorse proprie, da realizzare presso soggetti accreditati;

e) previsione di criteri e modalità di accreditamento degli enti di servizio civile universale, tenendo conto di quanto previsto dall'articolo 3 della legge 6 marzo 2001, n. 64, nell'ottica della semplificazione e della trasparenza;

f) previsione di criteri e modalità di semplificazione e di trasparenza delle procedure di gestione e di valutazione dell'attività svolta dagli enti di servizio civile universale, anche con riferimento ai contributi finanziari erogati dalle competenti strutture della Presidenza del Consiglio dei ministri in relazione all'attuazione dei progetti di servizio civile universale, a carico del Fondo nazionale per il servizio civile;

g) previsione di un limite di durata del servizio civile universale, non inferiore a otto mesi complessivi e, comunque, non superiore a un anno, che contemperì le finalità del servizio con le esigenze di vita e di lavoro dei giovani coinvolti, e della possibilità che il servizio sia prestato, in parte, in uno degli Stati membri dell'Unione europea nonché, per iniziative riconducibili alla promozione della

pace e della nonviolenza e alla cooperazione allo sviluppo, anche nei Paesi al di fuori dell'Unione europea;

h) riconoscimento e valorizzazione delle competenze acquisite durante l'espletamento del servizio civile universale in funzione del loro utilizzo nei percorsi di istruzione e in ambito lavorativo;

i) riordino e revisione della Consulta nazionale per il Servizio civile, quale organismo di consultazione, riferimento e confronto per l'amministrazione, sulla base del principio di rappresentatività di tutti gli enti accreditati, anche con riferimento alla territorialità e alla rilevanza per ciascun settore di intervento.

Art. 9.

(Misure fiscali e di sostegno economico)

1. I decreti legislativi di cui all'articolo 1 disciplinano le misure agevolative e di sostegno economico in favore degli enti del Terzo settore e procedono anche al riordino e all'armonizzazione della relativa disciplina tributaria e delle diverse forme di fiscalità di vantaggio, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e tenuto conto di quanto disposto ai sensi della legge 11 marzo 2014, n. 23, sulla base dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente e introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, del divieto di ripartizione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e dell'impatto sociale delle attività svolte dall'ente;

b) razionalizzazione e semplificazione del regime di deducibilità dal reddito complessivo e di detraibilità dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche e giuridiche delle erogazioni liberali, in denaro e in natura, disposte in favore degli enti di cui all'articolo 1, al fine di promuovere, anche attraverso iniziative di raccolta di fondi, i comportamenti donativi delle persone e degli enti;

c) completamento della riforma strutturale dell'istituto della destinazione del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in base alle scelte espresse dai contribuenti in favore degli enti di cui all'articolo 1, razionalizzazione e revisione dei criteri di accreditamento dei soggetti beneficiari

e dei requisiti per l'accesso al beneficio nonché semplificazione e accelerazione delle procedure per il calcolo e l'erogazione dei contributi spettanti agli enti;

d) introduzione, per i soggetti beneficiari di cui alla lettera c), di obblighi di pubblicità delle risorse ad essi destinate, individuando un sistema improntato alla massima trasparenza, con la previsione delle conseguenze sanzionatorie per il mancato rispetto dei predetti obblighi di pubblicità, fermo restando quanto previsto dall'articolo 4, comma 1, lettera g);

e) razionalizzazione dei regimi fiscali e contabili semplificati in favore degli enti del Terzo settore di cui all'articolo 1, in relazione a parametri oggettivi da individuare con i decreti legislativi di cui al medesimo articolo 1;

f) previsione, per le imprese sociali:

1) della possibilità di accedere a forme di raccolta di capitali di rischio tramite portali telematici, in analogia a quanto previsto per le start-up innovative;

2) di misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale;

g) istituzione, presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, di un fondo destinato a sostenere lo svolgimento di attività di interesse generale di cui all'articolo 4, comma 1, lettera b), attraverso il finanziamento di iniziative e progetti promossi da organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale e fondazioni comprese tra gli enti del Terzo settore di cui all'articolo 1, comma 1, disciplinandone altresì le modalità di funzionamento e di utilizzo delle risorse, anche attraverso forme di consultazione del Consiglio nazionale del Terzo settore. Il fondo di cui alla presente lettera è articolato, solo per l'anno 2016, in due sezioni: la prima di carattere rotativo, con una dotazione di 10 milioni di euro; la seconda di carattere non rotativo, con una dotazione di 7,3 milioni di euro;

h) introduzione di meccanismi volti alla diffusione dei titoli di solidarietà e di altre forme di finanza sociale finalizzate a obiettivi di solidarietà sociale;

i) promozione dell'assegnazione in favore degli enti di cui all'articolo 1, anche in associazione tra loro, degli immobili pubblici inutilizzati, nonché, tenuto conto della disciplina in materia, dei beni immobili e mobili confiscati alla criminalità organizzata, secondo criteri di semplificazione e di economicità, anche al fine di valorizzare in modo adeguato i beni culturali e ambientali;

l) previsione di agevolazioni volte a favorire il trasferimento di beni patrimoniali agli enti di cui alla presente legge;

m) revisione della disciplina riguardante le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, in particolare prevedendo una migliore definizione delle attività istituzionali e di quelle connesse, fermo restando il vincolo di non prevalenza delle attività connesse e il divieto di distribuzione, anche indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e fatte salve le condizioni di maggior favore relative alle organizzazioni di volontariato, alle cooperative sociali e alle organizzazioni non governative.

2. Le misure agevolative previste dal presente articolo tengono conto delle risorse del Fondo rotativo di cui all'articolo 1, comma 354, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, già destinate alle imprese sociali di cui all'articolo 6 della presente legge secondo quanto previsto dal decreto del Ministro dello sviluppo economico 3 luglio 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 224 del 26 settembre 2015.

Art. 10.

(Fondazione Italia Sociale)

1. È istituita la Fondazione Italia Sociale, di seguito denominata «Fondazione», con lo scopo di sostenere, mediante l'apporto di risorse finanziarie e di competenze gestionali, la realizzazione e lo sviluppo di interventi innovativi da parte di enti del Terzo settore, caratterizzati dalla produzione di beni e servizi con un elevato impatto sociale e occupazionale e rivolti, in particolare, ai territori e ai soggetti maggiormente svantaggiati. La Fondazione, nel rispetto del principio di prevalenza dell'impiego di risorse provenienti da soggetti privati, svolge una funzione sussidiaria e non sostitutiva dell'intervento pubblico ed è soggetta alle disposizioni del codice civile, delle leggi speciali e dello statuto, senza obbligo di conservazione del patrimonio o di remunerazione degli investitori.

2. Per il raggiungimento dei propri scopi la Fondazione instaura rapporti con omologhi enti o organismi in Italia e all'estero.

3. Lo statuto della Fondazione, con il quale si provvede anche alla individuazione degli organi, della loro composizione e dei loro compiti, prevede:

a) strumenti e modalità che consentano alla Fondazione di finanziare le proprie attività attraverso la mobilitazione di risorse finanziarie pubbliche e private,

anche mediante il ricorso a iniziative donative per fini sociali e campagne di crowdfunding;

b) strumenti e modalità di investimento, diretto o in partenariato con terzi, anche con riferimento alla diffusione di modelli di welfare integrativi rispetto a quelli già assicurati dall'intervento pubblico e allo sviluppo del microcredito e di altri strumenti di finanza sociale;

c) la nomina, nell'organo di governo della Fondazione, di un componente designato dal Consiglio nazionale del Terzo settore di cui all'articolo 5, comma 1, lettera g).

4. Con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Presidente del Consiglio dei ministri, sentiti i Ministri del lavoro e delle politiche sociali e dell'economia e delle finanze, è approvato lo statuto della Fondazione. Lo schema di decreto è trasmesso alla Camera dei deputati e al Senato della Repubblica perché su di esso siano espressi, entro trenta giorni dalla data di trasmissione, i pareri delle Commissioni competenti per materia. Decorso il termine previsto per l'espressione dei pareri, il decreto può essere comunque adottato.

5. L'organizzazione, il funzionamento e la gestione della Fondazione sono ispirati ai principi di efficacia, efficienza, trasparenza ed economicità. La Fondazione si dota, altresì, di strumenti e modalità di verifica dell'effettivo impatto sociale ed occupazionale conseguito Per lo svolgimento delle attività istituzionali, è assegnata alla Fondazione una dotazione iniziale, per l'anno 2016, di un milione di euro. Al relativo onere si provvede mediante corrispondente riduzione dell'autorizzazione di spesa di cui all'articolo 1, comma 187, della legge 23 dicembre 2014, n. 190. 8. A decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in vigore della presente legge, la Fondazione trasmette alle Camere, entro il 31 dicembre di ogni anno, una relazione sulle attività svolte per il perseguimento degli scopi istituzionali di cui al comma 1, sui risultati conseguiti, sull'entità e articolazione del patrimonio, nonché sull'utilizzo della dotazione di cui al comma 7.

Art. 11.

(Disposizioni finanziarie e finali)

1. All'attuazione delle deleghe conferite dall'articolo 1, comma 1, fermo restando quanto previsto dai commi 2 e 3 del presente articolo, si provvede nei limiti delle risorse di cui all'articolo 1, comma 187, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

2. Per l'attuazione di quanto previsto dall'articolo 9, comma 1, lettera g), è autorizzata la spesa di 17,3 milioni di euro per l'anno 2016 e di 20 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2017. Al relativo onere per l'anno 2016 si provvede, quanto a 10 milioni di euro, mediante utilizzo delle disponibilità in conto residui relative all'autorizzazione di spesa di cui all'articolo 23, comma 10, del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, e, quanto a 7,3 milioni di euro, mediante corrispondente utilizzo delle risorse già trasferite al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei ministri ai sensi dell'articolo 47, secondo comma, della legge 20 maggio 1985, n. 222, relative alla quota destinata allo Stato dell'otto per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche per l'anno 2015. A tal fine la somma di 10 milioni di euro di cui al secondo periodo è versata all'entrata del bilancio dello Stato nell'anno 2016. A decorrere dall'anno 2017 al relativo onere si provvede mediante corrispondente riduzione dell'autorizzazione di spesa di cui all'articolo 1, comma 187, della legge 23 dicembre 2014, n. 190. Ai fini dell'attuazione delle disposizioni di cui al primo periodo, il Ministro dell'economia e delle finanze è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio anche in conto residui.

3. Alla stabilizzazione e al rafforzamento delle misure previste all'articolo 9, comma 1, lettera c), si provvede nei limiti delle risorse di cui all'articolo 1, comma 154, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

4. Le disposizioni della presente legge e quelle dei decreti legislativi emanati in attuazione della stessa si applicano nei confronti delle regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano nel rispetto dei loro statuti e delle relative norme di attuazione.

Art. 12.

(Relazione alle Camere)

1. Il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, anche avvalendosi dei dati forniti dalle amministrazioni interessate, trasmette alle Camere, entro il 30 giugno di ciascun anno, una relazione sulle attività di vigilanza, monitoraggio e controllo svolte, ai sensi dell'articolo 7, sugli enti del Terzo settore, ivi comprese le imprese sociali di cui all'articolo 6, nonché sullo stato di attuazione della riorganizzazione del sistema di registrazione di cui all'articolo 4, comma 1, lettera m).

A. Amodeo, M. Gioiello, M. Lia (a cura di), *Breve guida tecnico-giuridica alle organizzazioni di volontariato*, Formez.it.

E. Capuano, A. Lorusso, G. Maestranzi, L. Maino, (a cura di) *Formulario Enti Non Profit e Cooperative Sociali*, II edizione, Milano, 2012.

F. Colombo, P. Sciumè, *ONLUS*, 2000, Milano.

G. M. Colombo, S. Ragghianti, *Enti non commerciali e ONLUS*, Milano, 1999.

G. M. Colombo, M. Setti, *Contabilità, bilancio e controllo degli enti non profit*, IPSOA, VII edizione, 2016.

A. La Porta, B. Bosco, F. Polidoro, M. D'Isanto, (a cura di), *Aspetti giuridici, civili e fiscali degli Enti Non Commerciali*, N. 01 quaderno - Il Terzo settore, COMMISSIONE AZIENDE NON PROFIT-IMPRESA SOCIALI- ONLUS, ODCEC di Napoli, 2014.

R. Martin, *ONLUS-Aspetti civilistici e fiscali*, E-book Fisco7, 2015.

A. Matacena, *Aspetti contabili e di Reporting nella ONLUS*, in **G.P. Barbetta e C. Schena** (a cura di), *Regolazione o controllo nelle organizzazioni non profit*, Bologna, 2000;

L. Perlini, *Riflessi operativi della disciplina tributaria delle ONLUS sull'attività degli organi accertatori*, in, supplemento a *Enti non profit*, n. 5/2000.

P. A. Pesticcio, M. Piscetta, *I profili fiscali delle ONLUS*, Giuffrè, Milano, 2015.

A. Serafini, *Le scritture contabili degli enti non commerciali e delle ONLUS*, in *il fisco*, n. 8/1999, pag. 2931.

G. Visconti, *La disciplina fiscale agevolata delle organizzazioni non profit*, Maggioli Editore, 2016.

I profili di responsabilità degli amministratori nelle associazioni senza scopo di lucro, in *COOPERATIVE ED ENTI NON PROFIT*, IPSOA, n.1/2016.

Camera dei Deputati, XVII legislatura. Documentazione per l'esame di progetti di legge: *Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*, A.C. 2617, schede di lettura, n. 223.

Camera dei Deputati XII Commissione Affari Sociali. Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale *C. 2617 Governo ed abbinati Testo Base* - Osservazioni del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili Roma, 19 marzo 2015.

Camera dei Deputati XVII Legislatura, Commissione: XII Affari Sociali, *Speciale Provvedimenti: Riforma del Terzo settore e del Servizio civile*.

Cass. Pen., sezione VI, sentenza 26 febbraio 1994, n. 3620.

Cass. Civ., sez. un., sentenza 23 novembre 1993, n. 11541.

Corte di Cassazione, sez. VI, ordinanza 17/06/2015, n. 12473.

D.Lgs. n 460/1997- *Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*.

Legge 23 dicembre 2014, n. 190- *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato* (legge di stabilità 2015).

Circolare del 12/03/1998 n. 82: *Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)*.

Circolare del 26/06/1998 n. 168: *Disposizioni riguardanti le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale - (O.N.L.U.S.)*

Risoluzione del Ministero Finanze n. 66/E del 23 maggio 2000.

Risoluzione n. 89 /E del 17 ottobre 2014 - *Detraibilità dall'IRES dovuta dagli enti non commerciali delle erogazioni liberali alle ONLUS*.

Dipartimento di Impresa e management

Cattedra di Diritto Tributario Corso Progredito

RIASSUNTO

IL RUOLO DELLE ONLUS NELL'AMBITO DEL TERZO SETTORE

Relatore

Prof. Fabio MARCHETTI

Candidato

Caterina MINGRONE

Matr. 660931

Correlatore

Prof. Giuseppe NAPOLI

Anno Accademico 2015-2016

Il Terzo settore individua tutte quelle forme imprenditoriali che hanno come finalità la soddisfazione di bisogni sociali. Si tratta di un insieme composto da soggetti disomogenei, che svolgono quelle attività che non sono prese in carico né dallo Stato, né dal Mercato; sono, in altre parole, soggetti organizzativi di natura privata volti alla produzione di beni e servizi a destinazione pubblica o collettiva.

Si può parlare, quindi, di imprese *Non profit*, quali organismi che operano per il benessere collettivo nel senso più ampio del termine, spaziando dalla cultura, sport e ricreazione all'assistenza sociale, dalla sanità all'istruzione e alla ricerca, fino alla tutela degli interessi.

Viene individuato come l'insieme dei soggetti (ONLUS, APS, Fondazioni, Associazioni Sportive Dilettantistiche (ASD), Associazioni di Volontariato e molto altro) che non hanno come attività prevalente o principale l'esercizio di un'attività commerciale e si distingue dai soggetti economici tradizionali, perché lo scopo principale della loro attività non è la realizzazione di un profitto.

In genere esso racchiude due tipologie di soggetti:

- Associazioni Riconosciute ovvero che hanno ottenuto la personalità giuridica;
- Associazioni Non Riconosciute ovvero che non hanno ottenuto la personalità giuridica.

Il codice civile elenca quelli che sono i requisiti minimi per la costituzione, la rappresentanza, gli organi di governo e gli adempimenti per la rendicontazione.

Nel nostro paese manca una regolamentazione giuridica omogenea dei soggetti appartenenti a questa area; tuttavia la nostra Costituzione sottolinea l'importanza dell'associazionismo¹:

- tutelando le formazioni sociali per l'adempimento dei doveri di solidarietà politica, economica e sociale (art. 2);
- promuovendo il principio di solidarietà attraverso l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese (art. 3);
- ricordando ai singoli il dovere della solidarietà, attraverso lo svolgimento di una un'attività o una funzione che concorra al progresso materiale o spirituale della società (art. 4);
- riconoscendo e garantendo la libertà di associazione (art. 18);
- legando la libertà di iniziativa economica privata all'utilità sociale (art. 41);

¹ Camera dei Deputati, XVII legislatura. Documentazione per l'esame di progetti di legge: Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale, A.C. 2617, schede di lettura, n. 223.

- forzando gli enti territoriali, nell'esercizio delle loro funzioni, a favorire l'autonoma iniziativa dei singoli e delle formazioni sociali (art. 118 - sussidiarietà).

I principali enti che compongono il mondo del non profit si identificano in:

- a.** Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS) la cui regolamentazione e il cui regime fiscale sono dettati dal decreto legislativo n. 460/1997 (*Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*);
- b.** associazioni del volontariato, disciplinate dalla legge n. 266/1991 (*Legge quadro sul volontariato*);
- c.** cooperative sociali, di cui alla legge n. 381/1991 (*Disciplina delle cooperative sociali*);
- d.** fondazioni ex-bancarie, disciplinate dal decreto legislativo n. 153/1999 (*Disciplina civilistica e fiscale degli enti conferenti di cui all'articolo 11, comma 1, del D.Lgs. 20 novembre 1990, n. 356, e disciplina fiscale delle operazioni di ristrutturazione bancaria, a norma dell'articolo 1 della L. 23 dicembre 1998, n. 461*);
- e.** associazioni di promozione sociale, di cui alla legge 383/2000 (*Disciplina delle associazioni di promozione sociale*).

A completamento del quadro sopra esposto, la legge n. 118/2005 (*Delega al Governo concernente la disciplina dell'impresa sociale*) ha disciplinato un tipo particolare di impresa, definita "sociale", comprendente soggetti con differenti connotazioni giuridiche che svolgono la propria attività, al di fuori della logica del profitto propria del mercato.

In attuazione della delega è stato poi emanato il Decreto legislativo n. 155/2006 (*Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118*).

Il Terzo settore è stato finora disciplinato in maniera frammentaria e disorganica; la normativa vigente può essere ricostruita riferendosi alle norme di carattere generale sulle entità con finalità altruistiche contenute nel Codice civile e agli interventi legislativi settoriali, soprattutto di natura tributaria e fiscale, succedutesi nel corso del tempo.

La riforma ha previsto il riordino del complesso e variegato mondo delle imprese "non profit"; sono stati rivisti gli aspetti civilistici, fiscali, societari, nonché quelli relativi alla dibattuta questione della remunerazione del capitale e della distribuzione degli utili.

Infatti, dopo un lungo e complesso iter parlamentare, in data 25 maggio 2016, la Camera dei Deputati, ha approvato in via definitiva il d.d.l. n. 2617-B recante "Delega

al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale”.

“Il fattore chiave della svolta è che il Terzo settore vede riconosciuto un proprio DNA giuridico e passa da una definizione di natura “residuale” - tutto ciò che non è pubblico, né privato a scopo di profitto - a una formulazione identitaria: è il complesso degli enti privati che perseguono, senza fini di lucro, il bene comune, che comprende finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, in attuazione del principio di sussidiarietà; la messa a punto di questa identità richiederà la revisione del primo libro, titolo secondo del Codice civile in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni private non profit. Si punta alla redazione di un Testo unico per il Terzo settore che accomuni le disposizioni generali e definisca da un lato le modalità organizzative, dall'altro la fiscalità e da ultimo le funzioni di controllo, in nome di quella trasparenza a lungo invocata sia dai cittadini, sia dalle stesse organizzazioni”.

L'implementazione degli oneri pubblicitari relativamente ai bilanci, compensi ed emolumenti corrisposti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, nonché l'individuazione di criteri che consentano di distinguere dalla tenuta della contabilità e dai rendiconti, la diversa natura delle poste in relazione al perseguimento dell'oggetto sociale, è da collegarsi all'intento di garantire massima trasparenza ed informazione sulle attività svolte.

A mio parere, l'obiettivo si sarebbe potuto meglio raggiungere accogliendo i suggerimenti a suo tempo proposti dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, mediante l'obbligo di iscrizione degli enti in sezioni separate del Registro delle Imprese della CCIAA, in base non solo alla dimensione (parametro quantitativo, per ricavi o proventi) ma anche alla natura (parametro qualitativo: es. enti ecclesiastici, ASD, ecc.) degli stessi.

Inoltre, si evidenzia che il legislatore (art. 1, comma 6, “dall'attuazione delle deleghe recate dalla presente legge non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica”) non ha lasciato spazio alla possibilità di introdurre nuove ed ulteriori agevolazioni fiscali, dovendo, attuarsi una riforma a “costo zero”.

La Legge C. 2617-B ha definito la cornice all'interno della quale dovranno delinearsi i decreti delegati di attuazione, da adottare da qui ad un anno e grazie ai quali si potrà effettivamente percepire l'effettiva portata innovativa della riforma.

Passiamo ora ad analizzare l'attuale disciplina relativa alle ONLUS ed al ruolo che questi enti ricoprono nell'ambito Terzo settore.

Con il D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460², è stata introdotta nell'ordinamento giuridico italiano, con decorrenza dal 1° gennaio 1998, una nuova tipologia di soggetti, le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale, che traggono la loro qualificazione dal fatto di perseguire esclusivamente finalità di solidarietà sociale.

La Circolare del Ministero delle Finanze n. 168/E del 26/06/1998, precisa che le stesse - individuate sulla base di criteri di qualificazione diversi da quelli degli enti non commerciali - costituiscono un'autonoma e distinta categoria di enti rilevante solo ai fini fiscali, destinataria di un regime tributario di favore in materia di imposte sui redditi, d'imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette nonché di ulteriori specifici tributi.

L'innovazione senz'altro più significativa è rappresentata dall'introduzione della figura di ONLUS, un "cappello fiscale" che garantisce una serie di sgravi impositivi (e quindi economici) alle organizzazioni che ne rispettano i dettami³.

Le associazioni non riconosciute, le associazioni riconosciute, le fondazioni e i comitati operanti nel non profit, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, possono assumere, ai fini fiscali, per diritto o per scelta, la qualifica di ONLUS solo se svolgono le attività tassativamente indicate all'art. 10 del citato D.Lgs. 460/1997, esclusivamente con finalità di solidarietà sociale.

Tuttavia esistono ONLUS di diritto e ONLUS per scelta, inoltre vi sono enti che possono essere ONLUS solo limitatamente alle attività svolte nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale nei settori espressamente previsti dalla legge: questi vengono definiti ONLUS parziali.

Sono in ogni caso considerate ONLUS le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali (Legge 266/91), le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della Legge 49/87, le Cooperative sociali (Legge 381/91).

Lo stesso articolo, al comma 10 sancisce l'esclusione dal novero delle ONLUS gli enti pubblici, le società commerciali diverse da quelle cooperative, gli enti conferenti di cui alla legge 30 luglio 1990, n. 218, i partiti e movimenti politici, le organizzazioni sindacali, nonché le associazioni di datori di lavoro e di categoria.

Non si ritiene estendibile la qualifica di ONLUS agli enti non residenti, ancorché la norma non ne preveda un'espressa esclusione; ciò, in quanto le disposizioni contenute

² Emanato in base alla delega di cui ai commi da 186 a 193 della Legge n. 662/1996 (legge finanziaria per il 1997).

³ Cfr.: *Il Terzo settore e la normativa Onlus*, in E. Capuano, A. Lorusso, G. Maestranzi, L. Maino, *Formulario Enti Non Profit e Cooperative Sociali*, II edizione, Milano, 2012.

nella Sez. II del D.Lgs. n. 460/1997, in virtù del richiamo che le stesse fanno ad istituti propri del diritto interno ed a leggi nazionali, non possono che riferirsi esclusivamente ad enti residenti.

Gli enti che presentano i requisiti soggettivi per essere inquadrati fra le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, devono redigere lo statuto o l'atto costitutivo nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, al fine di acquisire tale qualifica.

L'art. 10, comma 1, del D.Lgs. n. 460/1997 ne fissa il contenuto, indicando le clausole che tali atti devono espressamente prevedere. Si tratta di clausole che impongono agli enti che intendono qualificarsi come ONLUS i seguenti vincoli:

- a) lo svolgimento di attività in uno o più settori espressamente indicati;
- b) l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;
- c) il divieto di svolgere attività diverse da quelle "tipiche", con l'eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;
- d) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione;
- e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;
- f) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento, ad altre ONLUS, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (ossia l'Agenzia per il terzo settore⁴), salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- g) l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;
- h) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo;
- i) l'uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione "Organizzazione Non Lucrativa di Utilità Sociale" o dell'acronimo "ONLUS".

L'inserimento, nello statuto, delle clausole elencate è condizione necessaria ma non sufficiente per la regolare assunzione da parte dell'ente della qualifica di ONLUS e per poter fruire dei relativi benefici (requisito formale); è necessario, altresì, che lo stesso

⁴ Ai sensi dell'art. 1, comma 2 del D.P.C.M. 26/01/2011, n. 51, la denominazione "Agenzia per il terzo settore" sostituisce, ad ogni effetto e ovunque presente, la denominazione "Agenzia per le Onlus". L'organismo, tuttavia, in virtù dell'art. 8, comma 23 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 convertito con modificazioni dalla Legge n. 44 del 26 aprile 2012, è stato soppresso e le sue funzioni trasferite al Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

conformi la propria attività ed il proprio funzionamento alle clausole medesime (requisito sostanziale).

Le organizzazioni che intendono qualificarsi come ONLUS devono obbligatoriamente operare in uno o più dei seguenti dodici settori: assistenza sociale e socio-sanitaria; assistenza sanitaria; beneficenza; istruzione; formazione; sport dilettantistico; tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico; tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente; promozione della cultura e dell'arte; tutela dei diritti civili; ricerca scientifica di particolare interesse sociale; cooperazione allo sviluppo e solidarietà internazionale⁵; devono, inoltre, perseguire finalità di solidarietà sociale. Per i rimanenti settori, invece, queste si considerano realizzate solo qualora l'attività sia diretta ad arrecare benefici a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o a componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

Oltre ad operare nei settori appena descritti, le ONLUS possono svolgere anche attività connesse, in quanto derivanti da un'operatività analoga o accessoria a quella istituzionale; non possono altresì distribuire utili o avanzi di gestione anche in forma indiretta. L'art. 10, comma 1, lett. b), impone alle ONLUS il perseguimento esclusivo di finalità di solidarietà sociale.

Nello statuto della ONLUS deve, inoltre, essere previsto l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse, nonché, salvo diversa destinazione imposta dalla legge, l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre ONLUS o ad organizzazioni orientate al perseguimento di fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo.

Tra le altre clausole da inserire obbligatoriamente nello statuto, è rilevante quella che impone l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale.

Nello statuto deve, inoltre, essere prevista una disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori di età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione; detto vincolo non trova applicazione per espressa previsione dell'art. 10, comma 7, del decreto nei confronti delle fondazioni e degli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti,

⁵ Settore introdotto dalla legge 11 agosto 2014 n° 125.

accordi o intese. Deve, infine, essere previsto l'uso, nella denominazione ed in ogni occasione di interfaccia con il pubblico, della locuzione "Organizzazione Non Lucrativa di Utilità Sociale" o dell'acronimo "ONLUS".

Il comma 2 dell'art. 10 definisce la categoria dei settori istituzionali (settori a solidarietà condizionata), ove il perseguimento di finalità solidaristiche è normativamente riconosciuto solo qualora l'attività ad essi relativa sia diretta a procurare vantaggi a soggetti svantaggiati esterni all'organizzazione. Trattasi, nel dettaglio, dei settori dell'assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili. In sostanza, l'attività (ossia le cessioni di beni o le prestazioni di servizi) delle ONLUS che operano in taluno dei predetti settori deve necessariamente essere diretta ad arrecare in generale benefici esclusivamente ai seguenti soggetti:

- a) soggetti svantaggiati a causa di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;
- b) componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

Pertanto, le attività sviluppate nei suddetti settori non devono essere a beneficio dei soci, associati o partecipanti della ONLUS, ovvero dei fondatori, dei componenti degli organi amministrativi e di controllo, di coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, di soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, dei loro parenti entro il terzo grado e dei loro affini entro il secondo grado.

Viene, tuttavia, precisato nel comma 3 dell'art. 10 che anche i predetti soggetti, in generale esclusi dalla classe dei beneficiari, qualora versino nelle stesse condizioni di svantaggio fisico, psichico, economico, sociale o familiare, che qualificano come *solidaristica* l'attività dell'ente, possono essere destinatari delle attività istituzionali dell'organizzazione. Le attività connesse possono essere:

- a) analoghe a quelle istituzionali; limitatamente ai settori dell'assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, qualora effettuate nei confronti di soggetti diversi da quelli che versano nelle condizioni di svantaggio, ovvero diversi dai componenti di collettività estere (limitatamente agli aiuti umanitari) e sempreché vengano rispettati i limiti e le condizioni stabiliti dalla stessa norma;
- b) accessorie per natura a quelle istituzionali da svolgere esclusivamente all'interno dell'organizzazione per il perseguimento delle proprie finalità solidaristiche, quali ad esempio la vendita di pubblicazioni o di magliette pubblicitarie e altri oggetti di modico

valore. È, altresì, da considerare attività accessoria per natura, in quanto integrativa di quelle istituzionali, la preparazione di personale specializzato da utilizzare esclusivamente all'interno dell'organizzazione per il perseguimento delle proprie finalità solidaristiche.

In ogni caso le attività connesse non possono costituire un'autonoma attività, ma devono svolgersi nell'ambito dell'attività istituzionale, in quanto servono a raccogliere fondi necessari a finanziare le attività principali.

L'art. 10, comma 8 sancisce l'automatica qualifica come ONLUS dei seguenti soggetti:

- Organizzazioni di Volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano ai sensi dell'art. 6 della medesima legge;
- Organizzazioni Non Governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49;
- Cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, iscritte nella "sezione cooperazione sociale" del registro prefettizio di cui al D.Lgs. C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1577.

Le attività commerciali marginali individuate dal predetto D.M. 25 maggio 1995, al fine dell'acquisizione della qualifica di ONLUS di diritto, sono le seguenti:

- 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;
- 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 di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempre che la vendita di prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- d) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale;
- e) attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 148, comma 3, del TUIR, verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione.

Le attività sopra elencate, ai sensi del comma 2 dell'art. 1 del citato D.M. 25 maggio 1995, devono essere svolte:

- in funzione della realizzazione del fine istituzionale dell'organizzazione di volontariato iscritta nei registri di cui all'art. 6 della legge n. 266/1991;
- 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.

In sintesi, in base alla previsione del comma 5 dell'art. 30, le organizzazioni di volontariato sono ONLUS di diritto e possono fruire della disciplina a favore delle ONLUS se: 1) sono iscritte negli appositi registri del volontariato di cui alla legge n. 266 del 1991; 2) e non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali elencate nel D.M. 25 maggio 1995.

Il comma 9 dell'art. 10 del decreto individua quali soggetti possano accedere al regime fiscale delle ONLUS; in base a tale articolo possono beneficiare della normativa ONLUS in forma parziale, limitatamente ai settori di attività tipici e tassativamente richiamati nell'art. 10, co. 1, lett. a):

- a) gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese;
- b) le associazioni di promozione sociale di carattere nazionale, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal ministero dell'Interno.

Per poterlo diventare, devono iscriversi nell'anagrafe unica delle ONLUS presso le direzioni regionali e provinciali e:

- le aziende di promozione sociale devono redigere o adeguare l'atto costitutivo o lo statuto nella forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata, in accordo con le previsioni dell'art. 10 del d.lgs. 460/97;
- gli enti ecclesiastici devono predisporre un regolamento, solo per le attività ONLUS, nella forma della scrittura privata registrata, che recepisca le previsioni dell'art. 10 del d.lgs. 460/97.

In ogni caso, gli enti interessati dovranno gestire le predette attività ammesse al regime delle ONLUS con una contabilità separata.

L'art. 10, comma 1, lett. g) del decreto impone alle ONLUS la redazione del bilancio o del rendiconto annuale, a prescindere da specifiche previsioni civilistiche.

Gli aspetti procedurali, quanto quelli formali e sostanziali, sono elementi essenziali per l'assunzione della qualifica di ONLUS. L'art. 2 del D.Lgs. n. 460/1997, nel completare gli adempimenti per l'ottenimento della qualifica di ONLUS, richiede l'obbligo di iscrizione all'Anagrafe unica delle ONLUS.

Si tratta di un registro ad esclusivo utilizzo dell'amministrazione finanziaria, il cui fine è il controllo sistematico di tali enti, aggiornato con procedure e verifiche costanti ed assai rigide; pertanto, i soggetti in possesso dei requisiti formali e sostanziali sopra indicati, che vogliano usufruire del suddetto regime, devono darne comunicazione⁶ all'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale (o Provinciale, per le sole province di Trento e Bolzano) – nel cui ambito territoriale si trova il loro domicilio fiscale, presentando un apposito modello approvato⁷ con decreto del ministero delle Finanze del 19 gennaio 1998 con le integrazioni previste dal D.M.18 luglio 2003, n. 266 (in vigore dal 4 ottobre 2003), nonché una dichiarazione sostitutiva resa dal legale rappresentante della ONLUS, nella quale sono attestate le attività svolte ed il possesso dei requisiti previsti dall'art. 10 del D.Lgs. 460/97.

In luogo della suddetta dichiarazione può essere allegata copia dello statuto o dell'atto costitutivo; questi ultimi devono essere redatti nella forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata.

Sono esonerate dall'iscrizione di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 460/1997, in quanto soggetti considerati per legge ONLUS, le organizzazioni di volontariato iscritte negli appositi registri, le organizzazioni non governative riconosciute idonee e le cooperative sociali iscritte nella "Sezione cooperazione sociale" del registro prefettizio.

L'iscrizione nell'Anagrafe costituisce un diritto soggettivo dell'aspirante ONLUS⁸ ed il controllo da eseguirsi al momento dell'iscrizione è un controllo preliminare di carattere documentale volto ad individuare gli scopi di solidarietà sociale perseguiti. Al fine di impedire l'indebita fruizione del regime agevolativo previsto, l'amministrazione ha evidenziato la necessità di procedere ad alcuni necessari riscontri, suddividendo il controllo in due livelli differenziati e, disponendo controlli di tipo formale e sostanziale, distinti fra loro sia dal punto di vista qualitativo che temporale.

La finalità del controllo è quella di verificare, tra l'altro, se l'attività esercitata sia da ricomprendere tra quelle previste dall'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997 e sia svolta con l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale.

Le conseguenze derivanti dalla perdita della qualifica di ONLUS comportano, ai sensi dell'art. 10, lett. f), comma 1, del D.Lgs n. 460/1997, *“l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad*

⁶ Occorre ricordare che le ONLUS di diritto non sono tenute ad adempiere ad alcun obbligo in merito al decreto 266/03 e quindi alle procedure di iscrizione indicate.

⁷ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

⁸ Cfr.: *L'anagrafe unica delle ONLUS*, in P. A. Pesticcio, M. Piscetta, *I profili fiscali delle ONLUS*, Giuffrè, Milano, 2015.

altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale od ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'art. 3, comma 190, L. n. 662/1996, salvo diversa destinazione imposta dalla legge"; ciò in quanto l'ente che ha usufruito delle ampie agevolazioni fiscali legate alla qualifica ha un obbligo di legge di destinare le risorse residue ad altre ONLUS.

L'art. 28 del D.Lgs. n. 460/1997, prevede tre fattispecie sanzionabili a carico degli amministratori e dei rappresentanti legali delle "false ONLUS" e precisamente:

- a) essersi avvalsi dei benefici del decreto 460/1997 in assenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dall'art. 10 o aver violato le previsioni inerenti la indisponibilità degli utili alla distribuzione e lo svolgimento unicamente delle attività previste dal decreto stesso;
- b) aver omesso l'invio della comunicazione di cui all'art. 11 (Anagrafe ONLUS) del decreto citato;
- c) aver utilizzato l'acronimo ONLUS in qualsiasi comunicazione rivolta al pubblico senza essere in possesso di tale qualifica.

Infine, non va sottovalutata la portata del D.Lgs. n. 231/2001 in materia di responsabilità amministrativa degli enti dipendente da reati commessi, nell'interesse o a vantaggio degli stessi, da parte di soggetti in posizione apicale e sottoposti all'altrui direzione. La responsabilità dell'ente è autonoma e, come tale, si aggiunge a quella della persona fisica che ha realizzato materialmente il fatto illecito.

Le caratteristiche riguardanti le modalità di tenuta della contabilità e di relazione del bilancio da parte delle ONLUS assumono un ruolo determinante per la corretta gestione dell'ente, in quanto sono il presupposto per il godimento dei benefici fiscali previsti dalla relativa normativa⁹. Qualora tali adempimenti non vengano rispettati, le ONLUS decadranno da tutti i benefici fiscali previsti dal decreto.

Il D.Lgs. n. 460/1997, all'art. 25, prevede l'inserimento, nel D.P.R. n. 600/1973, dell'art. 20-bis (Scritture contabili delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale), il quale reca una disciplina sistematica degli obblighi contabili delle ONLUS.

Il ruolo che viene assegnato agli obblighi contabili è quello di svolgere una funzione antielusiva rispetto alla regola contenuta nel comma 1, lett. a), dell'art. 25, D.Lgs. n. 460/1997. È prevista per tutte le organizzazioni che intendono usufruire dei benefici, di

⁹ Cfr.: G. M. Colombo, S. Ragghianti, *Enti non commerciali e ONLUS*, Milano, 1999; F. Colombo, P. Sciumè, *ONLUS*, 2000, Milano; A. Maticena, *Aspetti contabili e di Reporting nella ONLUS*, in G.P. Barbetta e C. Schena (a cura di), *Regolazione o controllo nelle organizzazioni non profit*, Bologna, 2000; A. Serafini, *Le scritture contabili degli enti non commerciali e delle ONLUS*, in *il fisco*, n. 8/1999, pag. 2931.

cui all'art. 14, comma 1, del D.L. n. 35/2005 (c.d. *più dai meno versi*), la tenuta di una contabilità ordinaria.

Le ONLUS non rappresentano quindi una particolare categoria di ente non commerciale, ma semplicemente una qualifica rilevante ai fini fiscali.

Gli obblighi contabili variano in relazione all'ammontare dei proventi (art. 20-bis, D.P.R. 600/1973).

In generale, per tutte le ONLUS diverse dalle società cooperative, le scritture contabili obbligatorie ai fini fiscali, vanno distinte in due categorie:

- a) quelle che interessano l'attività complessivamente svolta (comprensiva cioè sia dell'attività istituzionale che dell'attività connessa);
- b) quelle che interessano le attività direttamente connesse a quelle istituzionali.

Per le ONLUS giuridicamente organizzate come cooperative, trattandosi di imprese commerciali, l'obbligo della contabilità generale è imposto dal codice civile.

Alle società cooperative quindi, ancorché destinatarie di altre disposizioni agevolative in materia di ONLUS, sono applicabili le norme relative alle società di capitali che obbligano la tenuta della contabilità ordinaria (art. 2214 e seg. c.c.).

L'obbligo si considera assolto quando la contabilità consiste nel libro giornale e del libro inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli artt. 2216 e 2217 del c.c. Questi libri, ai sensi e per gli effetti degli articoli 17 e 18 del D.Lgs. n. 460/1997, non necessitano di particolari formalità di vidimazione e bollatura, ma vanno conservati, insieme alla documentazione di supporto, in conformità a quanto prescritto dall'art. 22 del D.P.R. 600/73.

Il metodo della partita doppia consente di raggiungere agevolmente i risultati richiesti dalla legge. Le scritture contabili e la relativa documentazione devono essere conservate fino a quando non siano definitivi gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta.

In relazione alle attività direttamente connesse, considerate a tutti gli effetti attività commerciali, le ONLUS devono tenere, a norma dell'art.20-bis, comma 1, lett. b) del D.P.R. 600/73, le scritture contabili di cui agli artt. 14, 15, 16, 18 del medesimo D.P.R.; si tratta di una contabilità separata, relativa alle sole attività connesse aventi natura commerciale, che consente di evidenziare i due tipi di attività, quella istituzionale e quella connessa, e di verificare ¹⁰ il rispetto delle due condizioni poste dall'art. 10, comma 5, del D.Lgs. n. 460/1997, cioè:

- 1) la prevalenza delle attività istituzionali rispetto a quelle connesse;

¹⁰ Cfr.: *Riflessi operativi della disciplina tributaria delle ONLUS sull'attività degli organi accertatori*, in L. Perlini, supplemento a *Enti non profit*, n. 5/2000.

2) i proventi delle attività connesse non devono superare il 66% dei costi complessivi dell'organizzazione.

Naturalmente questa contabilità non si pone come alternativa a quella che le ONLUS devono comunque tenere con riferimento all'attività complessivamente svolta, istituzionale e connessa, ma coesiste con essa, integrandola.

In concreto, si rendono applicabili alle ONLUS gli stessi obblighi contabili previsti per gli enti non commerciali in relazione all'attività commerciale svolta, con semplificazioni degli adempimenti contabili in relazione a volumi di ricavi ridotti.

Con riferimento al bilancio, o rendiconto, è richiesto, ai sensi dell'art. 10 comma 1 lett. g) del D.Lgs. 460/97, che negli statuti delle ONLUS sia presente la previsione dell'obbligo di "redigere il bilancio o rendiconto annuale". L'art. 20-*bis*, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 600/1973, aggiunto dall'art. 25 del D.Lgs. 460/97, nello stabilire per le ONLUS, diverse dalle società cooperative, l'obbligo di redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, un apposito documento, chiarisce che esso deve offrire una rappresentazione della la situazione patrimoniale, economica, e finanziaria dell'organizzazione.

Inoltre, l'obbligo di redazione del rendiconto è, come già detto, richiesto anche dal comma 2, dell'art. 14 della L. 14 marzo 2005, n. 80, quale presupposto per l'applicabilità delle agevolazioni in materia di erogazioni liberali, di cui alla medesima legge conosciuta con la definizione di "*più dai meno versi*".

In tema di controllo legale dei conti l'unico riferimento è contenuto nel comma 5, dell'art. 20-*bis* del D.P.R. n. 600/1973: il revisore contabile previsto da questa particolare fattispecie non è un vero e proprio organo dell'ente, ma al più, un revisore indipendente, necessario ed obbligatorio solo in alcuni casi specifici e, cioè quando i proventi annuali superano i limiti stabiliti (pari ad € 1.032.913,80) al fine di certificare, tramite una relazione di controllo, il contenuto del bilancio stesso; dovrebbe svolgere l'attività di verifica e controllo sul bilancio e sulla contabilità dell'ente osservando ed esaminando i fatti e gli atti di gestione con un approccio che tenga conto delle peculiarità connesse all'inesistenza dello scopo lucrativo e ponendo particolare attenzione alla verifica del rispetto delle norme speciali, civili e fiscali che interessano l'ente stesso.

In merito alla fiscalità delle ONLUS, si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali, con l'attuazione della disciplina impositiva differenziata sulla base delle diverse categorie reddituali ai fini IRPEF conseguite.

Altro aspetto generale è l'applicabilità del criterio del "*favor legis*": il criterio stabilito permette alle ONLUS di diritto, sulla base di una valutazione discrezionale e basata sull'opportunità e la convenienza, di utilizzare alternativamente, le agevolazioni previste in materia di organizzazioni di volontariato o quelle specificamente previste per la qualifica fiscale di ONLUS.

In generale, le ONLUS non hanno obblighi dichiarativi per quanto riguarda l'ambito relativo allo svolgimento delle attività istituzionali e delle attività connesse. Sono invece tenute alla compilazione della dichiarazione nel caso abbiano realizzato redditi ulteriori rispetto a quelli di impresa e cioè redditi fondiari, di capitale e diversi, con l'eccezione dei redditi (di capitale) assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Quindi, per quanto riguarda la disciplina tributaria dell'IRES, si applica quella dettata dal TUIR per gli "enti non commerciali residenti", riportata agli artt. 143 – 150 e sarebbero assoggettate all'IRES con l'aliquota del 27,5% sul reddito complessivo ai sensi dell'art. 77 del TUIR.

Tuttavia il D.Lgs. n. 460/1997 ha introdotto, quale norma specifica a loro riferita, l'art. 150 del TUIR che così recita: "1. per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale; 2. i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile".

Dato che le ONLUS possono esclusivamente esercitare solo le attività istituzionali e quelle ad esse connesse, l'agevolazione opera in misura molto estesa e prevede una completa decommercializzazione per le attività istituzionali ed un'esclusione dalla formazione del reddito imponibile per quelle connesse.

Diversamente da quanto previsto in materia di imposte dirette, in materia di IRAP le ONLUS, sono assoggettabili a detta imposta. Le regole applicative da considerare sono quelle previste dall'art. 10 del D.Lgs. n. 446/97, valide per gli enti non commerciali.

Il regime in materia di IVA delle ONLUS, escluse le cooperative sociali, è quello dettato dagli artt. 4 e 19 – ter del DPR 633/1972 per gli enti non commerciali.

Per tale imposta non operano le esclusioni e le esenzioni previste per le imposte dirette, ma si prevede una serie di agevolazioni e di esenzioni per singole operazioni effettuate, per come stabilito dall'articolo 14 del D.Lgs. n. 460/97.

Per quanto riguarda le altre imposte indirette, così come stabilito dal citato D.Lgs. 460/1997, le agevolazioni previste riguardano: esenzione dall'imposta di bollo; esenzione dalle tasse sulle concessioni governative; esenzione dall'imposta sulle

successioni e donazioni; esenzioni dalle imposte ipotecarie e catastali; agevolazioni sui tributi locali ed imposta di registro; esenzione imposta sugli intrattenimenti.

Nell'ambito dell'attività di raccolta fondi, meritano particolare attenzione le modalità con le quali le ONLUS realizzano eventi di raccolta fondi e vanno contestualizzate con riferimento ai vincoli, in materia di attività esercitabili, specificamente previsti. Alle iniziative sono associate anche motivazioni extra finanziarie, quali, ad esempio: l'ottenimento di visibilità pubblica e la pubblicizzazione dei servizi offerti e dei risultati ottenuti, operando in una logica tesa all'incremento della reputazione.

L'attività viene attuata tramite elargizioni da parte di terzi (privati, imprese, enti pubblici e privati) secondo due tipologie: erogazioni liberali in denaro ed in natura.

Esaminando le norme tributarie, è difficile creare uno schema di riferimento, quindi, per ogni norma fiscale esaminata, è necessario analizzare i requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti dalle singole previsioni. Queste ultime sono distinte per settori e per tipologia di ente e prevedono diversi limiti di deducibilità o detraibilità a seconda di classificazioni che non sono raggruppabili sulla base di un unico comune denominatore. Per riepilogo si riporta la seguente:

Tabella di sintesi delle principali norme di riferimento in materia di erogazioni liberali ¹¹

NORME	DESCRIZIONE SINTETICA
Art. 14 L. 14 maggio 2005, n. 80	deducibilità erogazioni per persone fisiche e altri soggetti
Art. 13, comma 2, D.Lgs. 460/1997	agevolazioni per derrate alimentari e prodotti farmaceutici, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa
Art. 13, comma 3, D.Lgs. 460/1997	agevolazioni per beni non di lusso alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, diversi da quelli di cui al comma 2, che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che pur non modificandone l'idoneità di utilizzo non ne consentono la commercializzazione o la vendita
Art. 10, comma 1, lettera g) del TUIR	deduzione per erogazioni liberali a favore di ONG ex legge n. 49/1987
Art. 15, comma 1.1 del TUIR	detrazione per erogazioni liberali in denaro alle ONLUS
Art. 100, comma 2, lettera a) del TUIR	deduzione per erogazioni liberali a favore di ONG ex legge n. 49/1987
Art. 100, comma 2, lettera h) del TUIR	deduzione per erogazioni liberali a favore delle ONLUS
Art. 100, comma 2, lettera i) del TUIR	deduzione spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di ONLUS
Art. 10, comma 1, n. 12 del Decreto IVA	esenzione per talune erogazioni in natura a favore di ONLUS

¹¹ Cfr.: *L'attività di raccolta fondi delle ONLUS*, in P. A: Pesticcio, M. Piscetta, *I profili fiscali delle ONLUS*, Giuffrè, Milano, 2015.

Infine nell'ambito delle erogazioni liberali alle ONLUS, grande importanza riveste il cinque per mille; nasce nel 2006, a titolo sperimentale, la normativa introdotta dai commi da 337 a 340 dell'art. 1° (ed unico) della Legge 23 dicembre n° 266 del 2005 (Legge Finanziaria per il 2006) che dà la possibilità al contribuente di destinare una quota pari, appunto, al cinque per mille dell'IRPEF ad enti non profit che rientrino nelle seguenti categorie¹²:

- sostegno del volontariato, delle ONLUS, delle associazioni di promozione sociale e di altre fondazioni e associazioni riconosciute;
- finanziamento della ricerca scientifica e delle università;
- finanziamento della ricerca sanitaria.

Oggi i destinatari del cinque per mille dell'IRPEF sono:

- le organizzazioni di volontariato e non lucrative di utilità sociale (ONLUS);
- le associazioni di promozione sociale;
- le associazioni sportive dilettantistiche;
- altre associazioni e/o fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art. 10, comma 1, del d.lgs. 460/1997.

Gli enti in possesso dei requisiti prescritti possono presentare la domanda d'iscrizione all'Agenzia delle Entrate entro i termini indicati, utilizzando modello e software specifici. La domanda va trasmessa in via telematica direttamente dai soggetti interessati, se abilitati ai servizi Entratel o Fisconline, oppure tramite gli intermediari abilitati ad Entratel.

Viene ripartito fra i beneficiari solo l'ammontare dell'imposta dei contribuenti che hanno effettuato la scelta, a differenza dell'otto per mille per cui si ripartisce fra i beneficiari anche l'imposta dei contribuenti che non hanno effettuato alcuna scelta.

Ciascun ente, interessato all'ammissione al beneficio del 5 per mille, è tenuto a presentare per ogni esercizio finanziario la domanda di iscrizione e la relativa dichiarazione sostitutiva; gli elenchi sono pubblicati con riferimento a ciascun esercizio finanziario.

¹² Cfr.: *Il "cinque per mille"*, in E. Capuano, A. Lorusso, G. Maestranzi, L. Maino, *Formulario Enti non Profit e Cooperative Sociali*, II edizione, 2012.

Bibliografia

E. Capuano, A. Lorusso, G. Maestranzi, L. Maino, (a cura di) *Formulario Enti Non Profit e Cooperative Sociali*, II edizione, Milano, 2012.

G. M. Colombo, S. Raghianti, *Enti non commerciali e ONLUS*, Milano, 1999.

P. A. Pesticcio, M. Piscetta, *I profili fiscali delle ONLUS*, Giuffrè, Milano, 2015.

L. Perlini, *Riflessi operativi della disciplina tributaria delle ONLUS sull'attività degli organi accertatori*, in, supplemento a *Enti non profit*, n. 5/2000.

Camera dei Deputati, XVII legislatura. Documentazione per l'esame di progetti di legge: Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale, A.C. 2617, schede di lettura, n. 223.