

Sergio Ricci
con
la collaborazione
di Federica Cazzaniga

IL MANAGEMENT DELLE ASSOCIAZIONI NON PROFIT

La gestione ordinaria e straordinaria
della vita associativa

CSV M&B

Centro di Servizio per il Volontariato di Monza e Brianza

Sergio Ricci
con
la collaborazione
di Federica Cazzaniga

IL MANAGEMENT DELLE ASSOCIAZIONI NON PROFIT

La gestione ordinaria e straordinaria
della vita associativa

CSV M&B

Centro di Servizio per il Volontariato di Monza e Brianza

Si ricorda che l'autore e CSV MB non si assumono la responsabilità per le eventuali conseguenze operative derivanti dall'utilizzo della pubblicazione, anche perchè possono riferirsi a commenti superati da novità legislative, di prassi o dottrinali. Tali informazioni e la presente pubblicazione, in ogni caso, non hanno comunque lo scopo di fornire consulenza professionale sugli argomenti trattati.



Quest'opera è stata rilasciata con licenza Creative Commons (Attribuzione - Non commerciale - Condividi allo stesso modo) 3.0 Italia. Per leggere una copia della licenza visita il sito web <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/3.0/it/> o spedisci una lettera a Creative Commons, 171 Second Street, Suite 300, San Francisco, California, 94105, USA.

INDICE

<i>Introduzione</i>		4-6
CAPITOLO 1	Il “Mondo del Non Profit” Il terzo settore L’Associazionismo	7-14
CAPITOLO 2	Gli enti associativi	15-26
CAPITOLO 3	Le leggi speciali in Italia sul non profit e l’associazionismo Le diverse tipologie di enti	27-68
CAPITOLO 4	Gli aspetti fiscali delle varie tipologie di enti non profit associativi I controlli verso gli enti non profit di tipo associativo	69-88
CAPITOLO 5	La rendicontazione e il bilancio degli enti associativi L’accountability	89-96
CAPITOLO 6	Il management e la gestione degli enti non profit di natura associativa	97-128
<i>Allegati</i>		129-187

INTRODUZIONE

In Italia il terzo settore è composto da una pluralità di soggetti “emersi” da una stratificazione legislativa di varia origine, prodottasi negli anni (associazioni riconosciute e non, organizzazioni di volontariato, associazionismo di promozione sociale, enti sportivi dilettantistici, fondazioni di varia natura, cooperative sociali, enti religiosi ed ecclesiastici, organizzazioni non governative, ecc.). Sono stati infatti sviluppati profili giuridici specifici derivanti sia dalla legislazione civilistica, sia dall’uso della legislazione speciale (organizzazione di volontariato, cooperativa sociale, organizzazione non governativa, associazione di promozione sociale, ecc.) sia dalle legislazioni di natura fiscale (Onlus). Nel corso degli anni il legislatore italiano ha sistematizzato tra le altre, talune figure tipiche degli enti non profit, quali le organizzazioni di volontariato (Legge n. 266 del 11 agosto 1991) e le cooperative sociali (Legge n. 381 del 8 novembre 1991), aggiungendo poi di seguito, sul versante squisitamente tributario, il Decreto Legislativo n. 460 del 4 dicembre 1997, che ha sistematizzato la grande distinzione tributaria di tutti gli enti non profit tra enti non commerciali (o commerciali se esercitano tali attività in materia prevalente) ed Onlus.

Attualmente, alla fase di stampa della prima edizione del presente volume, è in atto la stesura della Riforma del Terzo Settore che, almeno nelle intenzioni del legislatore, dovrebbe sistematizzare tale quadro complessivo e semplificarlo. Ai posteri l’ardua sentenza se ciò avverrà o se invece gli enti non profit saranno sempre travolti da leggi nazionali, leggi regionali, circolari, risoluzioni, ordinanze e così di seguito come avviene attualmente. Inutile negare che nel frattempo l’iter parlamentare è prolungato e vi sono state varie bozze del testo della legge delega.

Infine, alcune riflessioni metodologiche sul presente testo.

Il presente volume si pone in diretta continuità con il precedente “APS e Non Profit” (giunto alla terza edizione) cui si rimanda, sempre edito e finanziato dal CSV Monza e Brianza. Non a caso, infatti, alcuni quesiti presenti in questo libro sono ripresentati e (in taluni casi) rielaborati ed aggiornati rispetto a quelli del volume “APS e Non Profit”.

In particolare, la nostra opera si pone in linea diretta con il corso di formazione “Il Management delle Associazioni Non Profit” giunto alla data della chiusura del presente libro alla quarta edizione, sempre organizzato da vari anni dallo stesso CSV di Monza e Brianza, e con grande successo di partecipanti in ogni edizione.

A riprova di tale continuità sia con il precedente testo che, in misura maggiore, con il percorso formativo sopra citato, si è scelto di approfondire in alcuni quesiti alcuni temi specifici, che anche per mancanza di spazio o di tempo, non sono stati trattati in “APS e Non profit” e durante il corso e che invece sono di fondamentale importanza per la comprensione dell’intero “sistema” del mondo associativo e del non profit in genere.

Sotto un profilo redazionale, anche questo volume, per precisa scelta dell’Autore, avrà un

taglio eminentemente pratico, di natura divulgativa e di facile lettura, presentato con domande e risposte, in luogo degli abituali paragrafi, su quelle che sono le casistiche comuni che si è ritenuto, in questa stesura, meritevoli di approfondimento.

Infine la scelta della semplicità di base nella redazione del testo, potrà permettere anche a chi, come operatore o volontario nel non profit, non esercita un ruolo o una professione tecnica o possiede una formazione simile, e quindi potrà accedere con completezza ad informazioni precise e dettagliate. Del resto il ruolo che i CSV Centri di Servizio per il Volontariato devono svolgere è proprio di tale natura, cioè avvicinare volontari ed operatori sociali alle norme ed alla corretta gestione delle realtà associative.

CAPITOLO 1

IL “MONDO DEL NON PROFIT” IL TERZO SETTORE. L’ASSOCIAZIONISMO

1.1 Quesito 1

Il Non Profit in Italia. I tre livelli di analisi

Domanda

Si sente spesso parlare di non profit e di associazionismo come parte di un mondo più grande definito Terzo Settore. Ma come si collocano le associazioni all’interno del Terzo Settore in Italia?

Risposta

Nel presentare un quadro di riepilogo giuridico degli enti non profit italiani è necessario premettere alcuni aspetti da tenere sempre a mente.

Forniamo, quindi, di seguito alcuni aspetti introduttivi sulla realtà degli enti non profit, con un’iniziale classificazione di natura legislativa, tenendo anche presente l’attuale Legge Delega di Riforma del Terzo Settore e i successivi Decreti Delegati che potrebbero modificare tale quadro.

La legislazione sul non profit in Italia può così classificarsi:

PRIMO LIVELLO Legislazione civilistica

È necessario sempre ricordare che, da un punto di vista del codice civile, vi sono alcune tipologie ben precise di enti non profit:

- associazioni riconosciute
- associazioni non riconosciute
- comitati
- fondazioni

SECONDO LIVELLO Legislazione speciale

È il livello tipico della legislazione speciale sul non profit che individua determina categorie di enti in virtù delle attività che vengono svolte, quali ad esempio: le organizzazioni non governative, le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale. Dette leggi e tipologie di natura civile, che presenteremo nel dettaglio di seguito negli altri quesiti, si intersecano obbligatoriamente con quelle di primo livello di natura civilistica e

non si sostituiscono mai ad esse per cui, ad esempio, un'associazione di volontariato può essere solo civilisticamente associazione riconosciuta oppure associazione non riconosciuta.

TERZO LIVELLO Legislazione fiscale

Il livello di legislazione fiscale riguarda gli aspetti che determinano il trattamento fiscale delle varie organizzazioni ed enti del non profit e che ne determinano anche, quasi sempre, gli obblighi contabili e fiscali.

In termini sostanziali, da un punto di vista fiscale gli enti non profit, intesi come soggetti col vincolo di non lucratività, possono suddividersi in tre principali macro-categorie: enti commerciali, enti non commerciali e onlus.

Inoltre, è necessario ricordare che, a prescindere dalle classificazioni sopra descritte, è sempre l'attività particolare ed effettivamente svolta dall'ente non profit che determina il suo possibile (o i suoi possibili) regimi contabili e fiscali.

1.2 Quesito 2

Le Associazioni Non Riconosciute: caratteristiche generali

Domanda

Possiamo inquadrare e definire le associazioni non riconosciute.
Quali sono i tratti caratteristici e le particolarità di tali enti?

Risposta

Frequentemente, tra gli stessi amministratori di associazioni, vi è un malinteso sulla natura della propria associazione, con difficoltà ad individuare immediatamente se si tratta di un'associazione riconosciuta oppure di un'associazione non riconosciuta.

Diciamo subito che oramai la principale differenza sostanziale tra le prime e le seconde consiste nel fatto che, mentre delle obbligazioni assunte da un'associazione riconosciuta risponde solo l'associazione con il proprio patrimonio, con esclusione da responsabilità per i singoli soci, per le obbligazioni assunte da un'associazione non riconosciuta il patrimonio dell'associazione risponde in solido con quello delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione in base all'art. 38 del codice civile. Pertanto, i creditori di un'associazione non riconosciuta potranno pretendere l'intero credito indifferentemente dall'associazione o dalla singola persona che ha contratto l'obbligazione in nome e per conto dell'associazione.

L'altra grande differenza delle associazioni riconosciute rispetto alle associazioni non riconosciute è data dalla modalità dell'atto di costituzione dell'associazione, che nel caso dell'associazione riconosciuta richiede la forma solenne dell'atto pubblico.

Quindi, fatti salvi tali aspetti, tutto quanto descriveremo per le associazioni non riconosciute vale sostanzialmente anche per le associazioni riconosciute.

Essendo, come richiamato in premessa, quello delle associazioni non riconosciute un livello di legislazione civilistica, esso trova la sua definizione e la sua regolamentazione negli artt. 36 e seguenti del codice civile italiano.

Detto ciò, l'associazione non riconosciuta è un contratto di associazione senza scopo di lucro tra gli associati, cioè tra le persone o gli enti che desiderano formare un'associazione. Contratto associativo che poi si estende a tutti gli associati successivi che accettano l'accordo statutario, sottoscrivendo l'atto di ammissione e richiedendo di diventare soci.

È un contratto, quello che fa sorgere un'associazione non riconosciuta, per il quale la legge non prescrive alcuna formalità e che, quindi, potrebbe essere valido anche se fatto con semplice scrittura privata o addirittura solo in forma verbale.

È questa una condizione teorica, a nostro avviso, di dettaglio in quanto oramai, anche per le associazioni non riconosciute, la forma scritta è indispensabile quantomeno ai fini della registrazione presso l'Agenzia delle Entrate; inoltre è la modalità minima richiesta ai fini della data certa dell'esistenza dell'associazione non riconosciuta, specie in termini fiscali per poter godere delle agevolazioni tipiche del non profit. Ovviamente è possibile anche costituire l'associazione non riconosciuta mediante atto pubblico oppure scrittura privata autenticata.

Gli elementi fondamentali su cui deve poggiare un'associazione non riconosciuta, che sono gli stessi su cui si fonda anche l'associazione riconosciuta, sono quelli che di seguito presentiamo.

Le finalità in base alle quali si costituisce un'associazione non riconosciuta devono ovviamente essere non lucrative. I versamenti che i soci fanno per quote sociali e contributi devono essere effettuati a fondo perduto, non avendo l'associato alcun diritto alla suddivisione degli utili durante la vita dell'associazione, neppure indirettamente, e tantomeno non maturando alcun diritto per l'associato alla fine della vita dell'associazione, in quanto il patrimonio residuo dovrà essere devoluto ad un ente non profit affine o, comunque, a finalità di utilità sociale.

Le finalità non lucrative, unite allo scopo di natura ideale dell'ente, non sono in antitesi, come talvolta si potrebbe pensare, con l'esercizio di attività commerciali. Infatti, l'associazione non riconosciuta (come altre tipologie di enti non profit) può esercitare un'attività economica o commerciale, purché questa attività di natura economica o commerciale sia solo il mezzo per raggiungere le finalità e lo scopo, e senza che questo faccia venire meno la finalità non lucrativa dell'ente stesso.

Un altro elemento che caratterizza l'associazione non riconosciuta è, oltre allo scopo, la sua struttura democratica, che si compone obbligatoriamente di due organi: l'assemblea dei soci e il consiglio direttivo o di amministrazione. L'assemblea, formata dagli associati,

rappresenta l'organo sovrano diretto a formare la volontà dell'associazione: ciascun associato, per mezzo del voto, contribuisce alle deliberazioni che vengono prese a maggioranza e che determinano l'attività dell'associazione medesima. I componenti del consiglio direttivo e/o del consiglio di amministrazione sono coloro cui spetta la competenza di amministrare e dare esecuzione alle delibere assembleari.

Per le associazioni si parla di rapporto associativo a struttura aperta, intendendo con ciò riferirsi al fatto che nuove parti possono intervenire nell'associazione già costituita senza che questo comporti un cambiamento nell'atto costitutivo, e potendo quindi l'associazione raggiungere, a causa delle continue adesioni, anche un numero enorme di membri.

Collegato a questo è anche il principio detto della "porta aperta", secondo cui possono entrare a far parte dell'associazione tutti coloro che hanno interessi dello stesso tipo rispetto a quelli che portarono alla costituzione del rapporto associativo; quindi, se da un lato non tutti indiscriminatamente possono entrare in un'associazione (resta infatti valido il principio che gli amministratori possono respingere la domanda di adesione se non coerente con le finalità dell'associazione), dall'altro, sarebbe illecito l'atto costitutivo che vietasse l'ingresso di nuovi soci o che lasciasse al mero arbitrio degli amministratori, senza motivazione coerente con lo statuto e la vita associativa, la facoltà di decidere in merito alle nuove adesioni.

1.3 Quesito 3

Le Associazioni Riconosciute: caratteristiche generali

Domanda

Possiamo inquadrare e definire le associazioni riconosciute.
Quali sono i tratti caratteristici e le particolarità di tali enti?

Risposta

Tutto quanto detto sopra per le associazioni non riconosciute sulla finalità non lucrativa, lo scopo, la struttura democratica e la natura dell'associazione, il principio della struttura aperta e della "porta aperta" valgono anche per le associazioni riconosciute. La diversità, già espressa sopra, data dal riconoscimento può essere sostanzialmente ricondotta alla responsabilità patrimoniale delle associazioni riconosciute ed alla obbligatorietà dell'atto pubblico per la costituzione e la modifiche successive. Può essere quindi maggiormente interessante scrivere alcune note sul processo di riconoscimento e sulle caratteristiche del patrimonio a garanzia delle obbligazioni dell'ente e della forma obbligatoria dell'atto pubblico, ma prima forniamo le coordinate dell'associazione riconosciuta che è un ente civilistico di primo livello previsto dagli artt. 14 e seguenti del codice civile, fino all'art. 35.

La disciplina del procedimento per il riconoscimento della personalità giuridica è stata modificata dal D.P.R. 10 febbraio 2000, n. 361 e dalla successiva circolare del Ministero dell'Interno del 23 febbraio 2001.

In primo luogo va detto che la competenza ad emanare il provvedimento di riconoscimento ed alla tenuta dei relativi registri spetta:

- alle Regioni per le associazioni operanti nei settori attribuiti alla competenza regionale dal D.P.R. 616/77 e per le associazioni le cui finalità statutarie si esauriscano in ambito regionale;
- alle Prefetture negli altri casi per i quali erano in precedenza competenti gli organi dell'Amministrazione centrale ed in particolare i singoli Ministeri.

In tale ultima ipotesi l'associazione dovrebbe presentare la domanda presso la Prefettura nella cui provincia è prevista la propria sede nazionale, allegando copia autentica dello statuto e dell'atto costitutivo oltre ad una serie di documenti, indicati dalla circolare ministeriale, necessari per verificare che il patrimonio dell'associazione sia adeguato alla realizzazione dello scopo dell'associazione riconosciuta stessa. L'atto costitutivo e lo statuto devono essere redatti esclusivamente nella forma dell'atto pubblico, a differenza di quanto previsto per le associazioni non riconosciute e devono rispettare in particolare le norme previste dal codice civile per le associazioni riconosciute (in particolare gli artt. da 14 a 35 c.c.) nonché le indicazioni previste dalla sopracitata circolare ministeriale. Entro il termine di 120 giorni dalla presentazione della domanda il Prefetto dovrà provvedere all'iscrizione nel registro delle persone giuridiche o comunque chiedere integrazioni della documentazione presentata.

In caso, invece, di competenza della Regione la relativa domanda dovrà essere inoltrata al Presidente della Regione ove l'associazione ha sede legale. Anche in tale ipotesi il Presidente della Regione dovrà provvedere entro 120 giorni dalla data di presentazione della domanda.

Uno dei requisiti fondamentali affinché un'associazione possa richiedere il riconoscimento è la presenza di un fondo patrimoniale a garanzia del pagamento delle obbligazioni contratte con i terzi. Intatti, a differenza dell'associazione non riconosciuta dove gli amministratori sono responsabili verso i terzi creditori, nell'associazione riconosciuta è il patrimonio dell'associazione che risponde nei confronti dei terzi per le obbligazioni contratte. Non è fissato dalla legge un livello di patrimonio o quantomeno non è fissato nessun valore, ma la legge prevede che esso debba essere congruo al raggiungimento dello scopo associativo. Questo è l'unico criterio seguito da chi decide sulla congruità del fondo patrimoniale dell'associazione riconosciuta, sia esso la Prefettura o la Regione.

A differenza delle associazioni non riconosciute, le associazioni riconosciute devono es-

sere costituite esclusivamente per atto pubblico notarile. Lo stesso vale per qualsivoglia modifica statutaria. Ogni altra modalità, quale la scrittura privata registrata o autenticata, non vale per le associazioni riconosciute, con riferimento agli atti costitutivi e di modifica statutaria.

1.4 Quesito 4

I Comitati: caratteristiche generali

Domanda

Possiamo inquadrare e definire i comitati.
Quali sono i tratti caratteristici e le particolarità di tali enti?

Risposta

Il comitato è un altro tipo di soggetto non profit civilisticamente previsto e quindi rientran-
te nella classificazione che abbiamo definito di primo livello. Esso è disciplinato dagli artt.
da 39 a 42 del codice civile e si caratterizza, rispetto all'associazione, principalmente per
il fatto di essere in genere costituito per scopi temporanei o comunque di breve durata (ad
esempio, comitato per la raccolta fondi per un terremoto, per la ricorrenza di un evento,
per la realizzazione di un monumento, per una battaglia di tipo ambientale, ecc.) e per la
prevalenza in esso dell'elemento patrimoniale rispetto a quello personale.

Nella maggior parte dei casi, infatti, il comitato prende inizio da una pubblica raccolta di
fondi promossa da alcuni soggetti "promotori" cui aderisce, successivamente, una pluralità
di persone o enti "sottoscrittori". Il patrimonio così costituito verrà poi amministrato e
destinato alla realizzazione degli scopi originariamente previsti da un ristretto numero di
persone definiti "organizzatori". Tutti questi soggetti sono però componenti del comitato.
Il comitato è un istituto giuridico spesso sottovalutato per il principio di responsabilità
previsto dall'art. 41 del codice civile, secondo cui i componenti del comitato rispondono
personalmente e solidamente delle obbligazioni assunte dal comitato stesso. Su chi ricada
la responsabilità e, quindi, chi siano i componenti del comitato in termini di responsabilità
patrimoniale, cioè se soltanto gli organizzatori o tutti i componenti medesimi, è un tema
oggetto di un vasto dibattito in dottrina. Si segnala però, che la Corte di Cassazione ha
spesso presentato un principio estensivo della nozione di componente del comitato in ter-
mini delle responsabilità che conseguono a tale ruolo.

Può accadere che l'apporto delle persone, o quantomeno della maggior parte dei sotto-
scrittori, sia minimo e praticamente limitato alla sola elargizione in denaro, ma può anche
verificarsi il caso di comitati che, costituitisi con le anzidette modalità, si diano successiva-
mente una regolamentazione interna ben più vicina a quella dell'associazione (preveden-

do ad esempio, l'elezione democratica, il rinnovo periodico delle cariche, lo svolgimento periodico di un'assemblea dei membri del comitato) ed in tal caso le due figure potrebbero anche arrivare a sovrapporsi.

1.5 Quesito 5

Le Fondazioni: caratteristiche generali

Domanda

Possiamo inquadrare e definire le fondazioni.
Quali sono i tratti caratteristici e le particolarità di tali enti?

Risposta

La fondazione è un ente senza scopo di lucro previsto dalla legislazione civilistica italiana e disciplinato, come l'associazione riconosciuta dagli artt. da 14 a 35 del codice civile. Essa è caratterizzata, dalla destinazione di un patrimonio ad un determinato scopo di pubblica utilità.

La fondazione trae origine da un iniziale atto di fondazione con cui una o più persone deliberano la destinazione del patrimonio ad un determinato fine.

Tale costituzione può avvenire per atto tra vivi o per testamento e con esso, oltre a determinare l'entità del patrimonio destinato, si fissano anche le regole che dovranno disciplinare l'organizzazione della fondazione stessa, vale a dire lo statuto.

Come per l'associazione riconosciuta, per la costituzione è richiesta la forma dell'atto pubblico e lo stesso vale anche per le modifiche statutarie successive.

Anche la fondazione necessita di riconoscimento tramite un decreto, con un procedimento analogo a quello previsto per le associazioni riconosciute e con le stesse distinzioni (livello nazionale e regionale).

Lo stesso aspetto visto per le associazioni riconosciute in merito alla obbligatoria esistenza del patrimonio, vige anche per le fondazioni e lo stesso dicasi per le finalità e lo scopo, per cui possono riprendersi le indicazioni fornite nel paragrafo relativo alle associazioni non riconosciute (in quanto tale elemento non muta, come detto rispetto a quello delle associazioni riconosciute ed è valido anche per le fondazioni).

Non vale ovviamente per le fondazioni il principio della democraticità della struttura, tipico invece della natura associativa, derivando tutto dalla volontà dei fondatori o del fondatore e passando, di conseguenza, tutte le decisioni attraverso il consiglio direttivo o di amministrazione.

Va detto però, che nel corso di questi ultimi anni, si è affermata una forma "particolare" di fondazioni, le cosiddette fondazioni di partecipazione, che prevedono una struttura di

presenza democratica assembleare al loro interno e che, proprio a causa del loro largo utilizzo nel settore non profit italiano, verranno specificatamente trattate in un quesito ad esse dedicato.

Infine, a differenza delle associazioni riconosciute, che in caso di non riconoscimento possono operare sempre come associazioni non riconosciute, la fondazione non può operare (realisticamente nella quotidianità, aldilà dei casi teorici di “scuola”) come ente non riconosciuto ma deve necessariamente chiedere il riconoscimento della personalità giuridica.

CAPITOLO 2

GLI ENTI ASSOCIATIVI

2.1 Quesito 1

La forma giuridica prescelta per un ente associativo.

Conseguenti obblighi e responsabilità.

Domanda

Con riferimento alla forma giuridica prescelta per un ente associativo quali sono gli obblighi e le responsabilità connessi a tale scelta?

Risposta

Il primo punto da fissare rispetto alla domanda tratta della verifica della distinzione tipica degli enti associativi vale a dire tra associazione riconosciuta e associazione non riconosciuta. Tale distinzione non è neutra ai fini delle responsabilità e degli obblighi conseguenti e verrà trattato di seguito il tema, affinché i soggetti che hanno costituito o amministrano enti associativi sappiano distinguere con sicurezza ed operino in piena tranquillità e consapevolezza. In particolare, in questa sede, si intende porre particolare attenzione e distinzione tra enti associativi che hanno la personalità giuridica (associazioni riconosciute) ed enti associativi che non hanno personalità giuridica (associazioni non riconosciute), in quanto differente può essere il regime di responsabilità previsto a loro carico e a carico dei loro amministratori. Conseguentemente diverso nei due casi può essere quindi il potenziale impatto in caso di presenza di debiti e/o obbligazioni contratte dall'associazione ivi comprese le potenziali responsabilità economiche derivanti da un controllo di natura fiscale. Esaminiamo di seguito la fondamentale distinzione.

La responsabilità e l'autonomia patrimoniale delle associazioni riconosciute e delle associazioni non riconosciute

Ricordando che l'argomento delle formalità statutarie e relative agli atti sarà l'oggetto del prossimo quesito, si ricorda che ai sensi del D.P.R. 361/2000 gli enti associativi privati acquistano la personalità giuridica (e la conseguente autonomia patrimoniale) tramite iscrizione nel Registro delle persone giuridiche istituito presso la Prefettura (se l'ente opera a livello nazionale o multi-regionale) o presso la Regione (se l'ente opera a livello regionale). L'istruttoria amministrativa per la concessione del riconoscimento stabilisce ed accerta se il nuovo ente:

- a) sia in grado di perseguire con stabilità ed autonomia gli scopi prefissati;
- b) abbia una base patrimoniale sufficiente ad assicurare l'esistenza dell'ente;
- c) presenti tutti gli elementi di cui all'articolo 16 del codice civile e la loro idoneità a garantire la vita ed il raggiungimento delle finalità dell'ente;
- d) sia rispettato lo scopo non lucrativo.

L'autorità competente deve registrare l'ente nel Registro entro 120 giorni dalla data di presentazione della domanda. La medesima procedura trova applicazione per il deposito di ogni modifica dell'atto costitutivo e/o dello statuto. Il riconoscimento e la registrazione sono dunque indispensabili per evitare la responsabilità personale ed illimitata degli amministratori dell'associazione e degli altri soggetti che agiscono in nome e per conto della medesima.

Le associazioni non riconosciute invece, non devono sottoporsi a tutto quanto detto sopra, potendo costituirsi con semplice atto privato liberamente registrabile in proprio dagli associati e senza fondo di natura patrimoniale, senza acquistare di conseguenza (anche per questi motivi) la personalità giuridica e la responsabilità patrimoniale perfetta e limitata. A seguito quindi, dell'abrogazione dell'art. 17 del codice civile ("Acquisto di immobili e accettazione di donazioni, eredità e legati"), l'unica differenza di rilievo in materia patrimoniale tra enti riconosciuti e non riconosciuti consiste nel fatto che solo i primi (cioè le associazioni riconosciute) godono di autonomia patrimoniale perfetta e quindi di responsabilità per le obbligazioni patrimoniali limitata al patrimonio dell'associazione, mentre invece, questo principio non vale per le associazioni non riconosciute che non godono del medesimo principio di limitazione della responsabilità. Si tratta (da un punto di vista patrimoniale e di individuazione delle responsabilità) del principio essenziale che deve essere noto in presenza di un'associazione, vale a dire se si tratta di associazione riconosciuta o non riconosciuta ed avere ben presenti le potenziali possibili conseguenze. Si coglie l'occasione per ricordare un malinteso frequente nella pratica e nel quale cadono, spesso in buona fede, molte associazioni non riconosciute.

L'iscrizione in particolari registri associativi anche tenuti da enti pubblici (registro del volontariato, di promozione sociale, di solidarietà familiare, dell'associazionismo, dello sportivo dilettantistico, registri comunali o zionali, ecc. ecc.) non vuole affatto significare che tali associazioni siano riconosciute (come spesso credono i propri amministratori), ma solo che hanno adottato una particolare normativa speciale per la quale è prevista l'iscrizione in un registro pubblico. Per cui esclusivamente quelle che hanno attivato e concluso la procedura descritta sopra, relativa alle associazioni riconosciute, possono definirsi associazioni riconosciute e godere del principio della responsabilità patrimoniale limitata; nulla valendo a tal fine l'iscrizione in un registro previsto da qualche legge speciale o da qualche ente locale.

Il ruolo e le responsabilità del consiglio direttivo o d'amministrazione negli enti associativi riconosciuti e non riconosciuti

Sulla base di quanto sopra espresso in termini di diversità tra associazione riconosciuta ed associazione non riconosciuta, riportiamo un breve riepilogo delle responsabilità connesse al ruolo di consigliere di un ente associativo in entrambi i casi. Il consiglio direttivo o consiglio d'amministrazione è l'organo competente a gestire e a rappresentare l'ente e viene nominato secondo le modalità e le procedure contenute nell'atto costitutivo e nello statuto. Può essere composto da una sola persona (vale a dire da un amministratore unico) o da una pluralità di persone (è il caso del consiglio di amministrazione). Una prima disposizione contenuta nel codice civile in materia di responsabilità degli amministratori delle associazioni riconosciute è l'art. 18 che stabilisce quanto segue: "Gli amministratori sono responsabili verso l'ente secondo le norme sul mandato. E' però esente da responsabilità quello degli amministratori il quale non abbia partecipato all'atto che abbia causato il danno, salvo il caso in cui, essendo a cognizione che l'atto si stava per compiere, egli non abbia fatto constare del proprio dissenso". E' una norma che riguarda quindi le associazioni riconosciute, cioè le associazioni che hanno richiesto ed ottenuto la personalità giuridica. Solo nel caso in cui l'amministratore abbia arrecato un danno diretto e dimostrabile può essere chiamato a risponderne, in tutti gli altri casi l'associazione riconosciuta risponde con il proprio patrimonio. Il riconoscimento e la registrazione sono dunque indispensabili per evitare la responsabilità personale ed illimitata degli amministratori dell'associazione e degli altri soggetti che agiscono in nome e per conto della medesima.

Invece, per quanto riguarda le associazioni non riconosciute è necessario ricordare l'art. 38 del codice civile che così recita " Per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i propri diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione". Quindi per le associazioni non riconosciute, per le obbligazioni assunte dall'associazione stessa, esaurito il fondo comune dell'associazione, possono essere chiamati a rispondere direttamente i soggetti che la rappresentano e che hanno agito in nome e per conto dell'associazione stessa per i semplici debiti, anche senza aver arrecato alcun danno all'associazione. Di conseguenza il presidente ed i consiglieri che solitamente sono i soggetti che assumono tale ruolo devono fare molta attenzione alle obbligazioni che l'associazione non riconosciuta assume o potrebbe assumere, salvo che non riescano a dimostrare che soggetti diversi svolgano attività di rappresentanza dell'associazione ed abbiano il potere di contrarre obbligazioni e debiti per conto dell'associazione (quindi che abbiano ricevuto un esplicito mandato a compiere delle operazioni in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta, attraverso ad esempio la delega a compiere determinati acquisti o atti).

Quindi, come si può vedere, l'ambito delle responsabilità degli amministratori tra associazione riconosciuta ed associazione non riconosciuta è molto diverso e tale aspetto deve essere valutato con attenzione dalla persona fisica che materialmente riveste o rivestirà tale carica. E' importante ricordare alcuni importanti principi generali, per esempio: enti associativi, accogliendo i principi dell'art. 1710 del codice civile, dovrebbe trovare applicazione anche il principio secondo cui la responsabilità per inadempimento colposo va valutata con minor rigore se il rapporto di amministrazione è svolto a titolo gratuito. Si ritiene che questa interpretazione abbia un impatto di non poca importanza per il mondo degli enti associativi. A questo riguardo, si osserva che da un lato, la possibile attenuazione della responsabilità degli amministratori potrebbe fungere da incentivo per le persone che a titolo volontario e gratuito decidono di ricoprire la carica in un'associazione non riconosciuta, con assunzione delle conseguenti responsabilità; dall'altro, tuttavia potrebbe in alcuni casi indurre in un grave errore foriero di potenziali responsabilità e cioè spingere gli amministratori ad una gestione meno oculata, esercitando le proprie funzioni con un minor grado di attenzione, diligenza, informazione e controllo. Inoltre, quasi sempre l'amministratore non è chiamato a rispondere dell'inadempimento per il solo fatto di ricoprire la carica, perchè sono responsabili verso l'ente solo gli amministratori che hanno partecipato o partecipato al compimento dell'atto o del fatto che ha causato il danno oppure che non si sono opposti al medesimo. Si osserva, inoltre, che, al fine di esimersi da responsabilità, l'amministratore dissenziente dovrà far constare il proprio dissenso nel verbale di adunanza del consiglio direttivo o di amministrazione che ha deliberato il compimento di detto atto o fatto. Nel caso in cui il dissenso non possa essere stato annotato nel verbale di adunanza, si ritiene che lo stesso dovrebbe comunque risultare da atto iscritto.

2.2 Quesito 2

Le procedure degli enti associativi nella loro quotidianità

Domanda

Come possono essere riepilogate le varie "procedure statutarie" necessarie per gli enti associativi nella loro quotidianità. Obblighi e differenze.

Risposta

Nel precedente quesito abbiamo illustrato la distinzione tipica degli enti associativi tra associazione riconosciuta e associazione non riconosciuta ed il livello differente di responsabilità tra gli amministratori delle due diverse forme associative. Tale distinzione non è neutra neanche ai fini degli obblighi procedurali statutari e verrà trattato in questo quesito il tema delle varie procedure operative degli enti associativi partendo dall'atto costitutivo

e dallo statuto come elementi base della vita associativa; indicando come si registra e come si modifica e in quali luoghi effettuare tali pratiche, indicando altresì quando è obbligatorio o meno il passaggio notarile.

Verrà inoltre presentata la differenza tra scrittura privata registrata ed atto pubblico ed in quali casi si ricorre ad una o all'altra procedura. Verranno inoltre, in un apposito paragrafo, fissati quali sono gli articoli che ogni associazione deve verificare di avere obbligatoriamente ed inderogabilmente nello statuto per non incorrere in potenziali responsabilità fiscali e verrà indicata, a tal proposito, la disciplina di potenziale esenzione di taluni obblighi statutari per le associazioni religiose o di altra natura.

Gli obblighi di registrazione e modifica statutaria per le associazioni: differenze tra associazione riconosciuta ed associazione non riconosciuta

Proprio nell'atto procedurale iniziale, "di nascita" dell'associazione, parte la fondamentale differenza tra associazione riconosciuta ed associazione non riconosciuta, differenza che permane poi anche successivamente.

L'associazione riconosciuta può essere costituita solo con atto pubblico; infatti l'articolo 14 del codice civile stabilisce che l'atto pubblico presso il Notaio è la forma obbligatoria per chi voglia costituire un'associazione riconosciuta.

Le associazioni riconosciute sono quelle che intendono richiedere o che hanno richiesto il riconoscimento dello Stato (se hanno competenza nazionale) oppure della Regione (se hanno competenza regionale) e che hanno ottenuto tale riconoscimento a mezzo di formale decreto. E' necessario quindi recarsi obbligatoriamente dal Notaio, il quale provvederà a svolgere professionalmente tutti gli adempimenti necessari alla costituzione dell'associazione riconosciuta, ivi compresa la registrazione dell'atto di costituzione.

Lo stesso percorso deve obbligatoriamente effettuarsi ogni qualvolta l'associazione riconosciuta decide di effettuare una modifica statutaria; non è possibile quindi per un'associazione riconosciuta effettuare una modifica statutaria senza effettuare un atto pubblico tramite passaggio notarile.

La modifica statutaria va effettuata esclusivamente, per le associazioni riconosciute, a mezzo di assemblea straordinaria con le maggioranze previste dallo statuto per l'assemblea straordinaria e con l'obbligatoria assistenza di un Notaio per redigere l'atto, il quale poi provvederà ad estendere le modifiche agli organi competenti ed a registrare l'atto stesso.

Tale obbligo appena esposto non esiste per le associazioni non riconosciute; infatti diciamo subito che, contrariamente a quanto spesso si crede, i soci fondatori delle associazioni possono anche non recarsi dal Notaio per costituire l'associazione non riconosciuta e possono quindi provvedere in proprio alla registrazione dell'atto costitutivo e dello statuto recandosi a registrare gli atti presso un locale ufficio dell'Agenzia delle Entrate; in tal caso si

parlerà di scrittura privata registrata.

E' necessario operativamente, in questo caso, preparare in proprio entrambi i documenti (atto costitutivo e statuto) che devono essere sottoscritti dai soci fondatori in ogni foglio e in calce.

Le firme non devono essere autenticate. Dovendo procedere poi alla registrazione, occorre produrre più originali (almeno tre: due per la registrazione e uno da tenere nell'archivio dell'Associazione), occorre cioè che i soci fondatori sottoscrivano più copie del medesimo atto costitutivo e statuto.

Successivamente, il legale rappresentante dell'Associazione, cioè il Presidente (o persona munita di delega del Presidente con fotocopia della carta di identità dello stesso), deve recarsi presso l'Agenzia delle Entrate territorialmente competente per registrare l'atto costitutivo e lo statuto. Tale operazione richiede:

- a) la presentazione di due originali regolarmente firmati dell'atto costitutivo e statuto. Su entrambi gli originali vanno apposte le marche da bollo da **Euro 16,00** una ogni quattro pagine, prima pagina compresa (tale imposta non riguarda le associazioni Onlus sia di diritto che di opzione);
- b) la compilazione e la sottoscrizione del modello per la richiesta di registrazione;
- c) il pagamento della tassa fissa di **Euro 200,00** a mezzo modello bancario o postale F23 recante i dati dell'associazione (tale imposta non riguarda le organizzazioni di volontariato inquadrate L.266/91 che si iscriveranno successivamente al registro del volontariato).

Lo stesso percorso deve obbligatoriamente effettuarsi ogni qualvolta l'associazione non riconosciuta decide di effettuare una modifica statutaria.

È pienamente possibile ed è perfettamente legale quindi per un'associazione non riconosciuta effettuare una modifica statutaria anche senza effettuare un passaggio notarile. La modifica statutaria va effettuata esclusivamente, per le associazioni non riconosciute, a mezzo di assemblea straordinaria con le maggioranze previste dallo statuto per l'assemblea straordinaria e gli amministratori provvederanno poi a registrare il nuovo statuto modificato presso l'Agenzia delle Entrate con le medesime procedure effettuate per la costituzione sopra esposte.

Nel caso invece un'associazione voglia trasformarsi da associazione non riconosciuta ad associazione riconosciuta, allora dovrà poi necessariamente ricorrere all'atto pubblico ed al passaggio notarile e ricondursi a tutte le procedure descritte per le associazioni riconosciute.

Gli articoli che devono essere obbligatoriamente presenti negli statuti delle associazioni per adeguarsi alle norme fiscali

L'eterogeneità degli statuti esistenti ci spinge a ricordare (anche per una verifica degli enti che leggono) ancora una volta, quali articoli devono essere inseriti all'interno degli statuti degli enti che rivestono la natura di associazione (sia riconosciuta che non riconosciuta). Tali requisiti devono essere sostanzialmente, oltre che formalmente, rispettati dagli enti associativi. Ricordiamoli brevemente:

- a) divieto di distribuzione anche in modo indiretto di utili o avanzi di gestione nonché di fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o distribuzione non siano imposte dalla legge. E' l'articolo per definizione che definisce la non lucratività dell'ente associativo, i cui utili non possono essere distribuiti neanche in maniera indiretta (ad esempio con compensi e/o stipendi ai soci che siano abnormi rispetto all'attività dell'associazione stessa).
- b) obbligo di devolvere, in caso di scioglimento, il patrimonio dell'associazione ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità. In caso di scioglimento dell'associazione non è possibile dividere nulla tra i soci, ma tutto il patrimonio residuo deve essere devoluto ad una associazione analoga o a fini di pubblica utilità.
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli 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.
- d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie. Rappresenta l'indicazione che l'associazione deve rendere obbligatoriamente conto su base annuale delle proprie entrate ed uscite.
- e) eleggibilità libera degli organi amministrativi.
- f) principio del voto singolo di cui all'art. 2532 comma 2 del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti.
- g) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Giova però ricordare un aspetto importante. Le condizioni sopra esposte di cui alle lettere c) ed e) possono non applicarsi alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche,

sindacali o di categoria, le quali possono avere statuti che non contengano simile clausole senza temere di perdere le agevolazioni fiscali.

Conclusioni

In conclusione si tratta di condizioni già ampiamente conosciute, di cui però non tutte le associazioni ne tengono conto nello statuto e il cui rispetto diviene inderogabile per gli enti associativi, anche ai sensi dell'articolo 30 del DL 185/08 (e del relativo modello fiscale EAS, vedi sul tema e sugli obblighi e le esenzioni, il quesito specifico in materia), per potere continuare a godere da un lato delle agevolazioni fiscali onde poi evitare pesanti sanzioni tributarie.

La considerazione finale di questo intervento è che ogni verifica ed analisi della propria realtà associativa (o di una realtà associativa che si vuole andare a costituire) parte sempre da un esame sia formale (in termini procedurali), che sostanziale (in termini di contenuto) dello statuto dell'associazione.

2.3 Quesito 3

La tenuta dei libri sociali dell'associazione

Domanda

Quali sono i libri sociali che un'associazione deve tenere nella gestione quotidiana?

Risposta

Questa domanda permette di trattare importanti questioni quali: la regolare tenuta dei libri soci, democratico svolgimento della vita associativa e l'obbligo delle assemblee e la tenuta del relativo verbale; le riunioni del consiglio direttivo e la tenuta del verbale. Tutti adempimenti da svolgere ed effettuare obbligatoriamente anche per dimostrare la validità e continuità della vita associativa, che è un elemento indispensabile (anche per godere delle agevolazioni fiscali per le associazioni). Verranno inoltre illustrati quali sono gli altri eventuali obblighi di tenuta dei libri sociali degli organi di controllo e arbitrali.

Cominciamo dai libri sociali.

I libri sociali

I libri sociali rappresentano la memoria della vita e dell'attività dell'associazione sia verso i soci (attività interna dell'associazione) che verso i terzi (attività esterna dell'associazio-

ne). Quindi una regolare e costante tenuta dei libri sociali fornisce una visione limpida ed aggiornata di tutti gli avvenimenti della vita associativa.

Vediamoli nel dettaglio.

- **Libro Soci.** E' il libro su cui vanno riportati i dati anagrafici in termini cronologici degli associati. Quindi, in tale libro, vanno segnati l'iscrizione dei nuovi soci in forma progressiva alla loro adesione all'associazione, i loro dati anagrafici, la prima adesione all'associazione, i rinnovi annuali e le decadenze come socio. I soci possono anche essere rilevati annualmente sempre rispettando per ciascun anno le caratteristiche sopra segnalate (soci anno 2009, soci anno 2010, e così via....).
- **Libro Verbali Assemblee Soci.** E' il libro che riporta tutte le assemblee dell'associazione con le discussioni effettuate dai soci e le varie decisioni prese sui punti all'ordine del giorno come deliberate dai soci. Le assemblee vanno regolarmente convocate come previsto dallo Statuto (oltre che dalla legge) nelle modalità e nei termini previsti e vanno tenute nel rispetto delle maggioranze previste dallo Statuto. I verbali vanno sottoscritti dal Presidente e dal Segretario dell'Assemblea ed inseriti nel Libro Verbali Assemblee. Si ricorda che la prima assemblea da riportare su tale Libro è quella relativa alla nascita dell'associazione, cioè all'atto costitutivo ed allo statuto dell'associazione stessa.
- **Libro Consiglio Direttivo o Consiglio di Amministrazione.** E' il libro che deve riportare i verbali degli incontri del Consiglio Direttivo con le discussioni effettuate e le decisioni e le deliberazioni prese sui vari punti all'ordine del giorno. E' importante che ciascun consigliere faccia risultare le proprie opinioni (specie se sono in dissenso rispetto alle decisioni prese) su tali verbali; di ogni riunione va redatto apposito verbale firmato dal presidente e dal segretario, verbale che deve essere approvato dal Consiglio stesso.
- **Libro del Collegio dei Revisori e/o Collegio Sindacale.** In tale libro vanno riportate le riunioni dell'organo di controllo contabile dell'associazione (qualora istituito se previsto dallo statuto) con le verifiche che tale organo compie sulla contabilità e gli adempimenti fiscali dell'associazione. Vanno altresì riportate le relazioni di controllo annuali che vengono fatte al bilancio e/o rendiconto dell'associazione. Va tenuto a cura del presidente del Collegio Sindacale e/o dei revisori.
- **Libro del Collegio dei Probiviri e/o arbitrale.** In tale libro vanno riportate le riunioni dell'organo di controllo e di arbitrato (qualora istituito se previsto dallo statuto) in merito alle controversie che possono sorgere all'interno dell'associazione in particolare tra soci oppure tra l'associazione e soci con le verifiche che tale organo compie sulla legittimità delle controversie interne relativamente allo statuto ed al comportamento dei soci.

I libri sociali, per gli enti associativi, non sono soggetti ad obbligo di vidimazione. Questa regola generale può avere alcune eccezioni, una obbligatoria ed una facoltativa. Quella obbligatoria è il caso in cui l'associazione sia un'organizzazione di volontariato iscritta nei registri della legge 266/91 e vi sia una corrispondenza tra soci e volontari (art. 3 comma 1 del DM 14-2-1992). Le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri della legge 266/91, devono obbligatoriamente tenere il registro degli aderenti che prestano attività di volontariato; tale registro deve essere numerato progressivamente in ogni pagina e bollato in ogni foglio da un Notaio, da un Segretario Comunale o da altro pubblico ufficiale abilitato a tali adempimenti; chi ha provveduto alla bollatura deve dichiarare anche il numero di pagine che compongono tale registro. Per completezza di informazione, ricordiamo che tutti gli altri libri sociali delle organizzazioni di volontariato non hanno tale obbligo. Quella facoltativa è nel caso in cui l'associazione voglia utilizzare i benefici della vidimazione, quali ad esempio la certezza della data in cui l'atto è stato prodotto oppure ad esempio la certezza della costituzione del rapporto associativo.

La tenuta dei libri sociali interni: soci, direttivo, assemblee

Ricordiamo innanzitutto che la regolare tenuta dei libri sociali ha quantomeno una duplice importante funzione per un ente associativo:

- trasparenza interna nei confronti dei soci e/o associati in termini di condivisione degli atti decisionali dell'associazione;
- documentazione verso terzi rispetto agli atti assunti dall'associazione anche in termini di responsabilità (specialmente nel caso di associazione non riconosciuta come abbiamo visto precedentemente).

Riguardo alla specifica tenuta dei libri, chiariamo subito che, in mancanza di una specifica previsione statutaria che affida a qualcuno (sempre interno all'associazione) tale compito, è sempre il legale rappresentante dell'associazione il soggetto che dovrà provvedere alla corretta redazione dei libri sociali. In particolare il Presidente dovrà, insieme con un segretario verbalizzatore, adottare uno schema di verbale che rispetti almeno una serie di elementi base che andiamo di seguito ad elencare:

- tipologia del verbale (se di consiglio direttivo o di assemblea soci)
- indicazione della data in cui si tiene la riunione e del luogo di riunione
- indicazione dei presenti ed assenti (con eventuale giustificazione)
- indicazione della regolarità della convocazione in base allo statuto (sia del consiglio

- direttivo che dell'assemblea)
- verifica e lettura dell'ordine del giorno
 - stesura delle delibere in ordine cronologico in base ai punti dell'ordine del giorno, indicando sempre l'unanimità o la maggioranza nell'espressione di voto; i soggetti che si sono astenuti o hanno votato in senso contrario alla maggioranza (con la motivazione se richiesta di annotazione); il provvedimento di delibera adottato specie se riguarda impegni di spesa per l'associazione.

I libri possono essere tenuti su dei registri acquistabili presso le cartolerie specializzate oppure (ed è il consiglio che viene dato) su fogli mobili precedentemente numerati e riportanti il nome dell'associazione, in modo da poter utilizzare il computer nella stesura dei verbali.

Si ricorda infine che le procedure di gestione dell'assemblea dei soci e del consiglio direttivo (e/o d'amministrazione) sono regolate dalla legge e dallo statuto e che vanno rispettati tassativamente questi paletti, primo fra tutti quello di convocare le assemblee dei soci tutte le volte che lo statuto lo preveda e comunque almeno una volta l'anno per l'approvazione del rendiconto e/o del bilancio.

La tenuta dei libri sociali di controllo: collegio dei revisori e/o arbitrale

Altri organi, che la legislazione civilistica generale sulle associazioni ritiene non necessari, ma che pure sono spesso presenti, sono gli organi di controllo che possono distinguersi tra organi di controllo dell'attività contabile-amministrativa-fiscale dell'associazione (collegio sindacale e/o collegio dei revisori) ed organi di controllo della vita statutaria ed associativa (collegio arbitrale e/o collegio dei probiviri). Si coglie l'occasione per fissare alcuni pro-memoria in merito a queste due figure che spesso sono tra loro confuse nella quotidiana vita associativa.

Nel caso dei probiviri, siccome la legge non prevede esplicitamente in merito alle funzioni che devono svolgere, è compito dello statuto prevederne la composizione, il funzionamento e la durata. Ai probiviri, che di solito sono nominati dall'assemblea in numero di tre, è affidata, come ricordato sopra, le controversie tra soci oppure sulle decisioni di espulsione da socio e sui dinieghi di ammissione come socio. Nelle controversie tra socio ed associazione invece, come si può verificare nella prassi giuridica, i giudizi dei probiviri sono spesso annullati in quanto la magistratura ritiene comunque tale collegio come interno all'associazione e non terzo rispetto alle eventuali controversie.

Nel caso del Collegio sindacale e/o di controllo, la sua presenza ha specialmente quella di avere un'ulteriore garanzia di trasparenza in merito ai aspetti contabili dell'associazione e quindi mirato soprattutto alla tutela della fiducia pubblica riguardo ai comportamenti altrui.

istici delle associazioni. Non a caso in materia di Onlus (e ricordiamo che molte associazioni rivestono e/o possono rivestire questa qualifica fiscale), l'art. 25 comma 5 del D.Lgs. 460/97 prevede che: “ *Qualora i proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di due miliardi di lire, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1 comma 3 della legge 16-12-1991 n. 398, il bilancio deve recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritto nel registro dei revisori contabili*”.

Quindi si ricorda, in chiusura, che la nomina di tale organo di controllo contabile diventa obbligatoria quando si superano i parametri previsti dall'art. 25 comma 5 del D.Lgs. 460/97 (per le Onlus) e qualora lo statuto prevede espressamente tale organo come obbligatorio.

CAPITOLO 3

LE LEGGI SPECIALI IN ITALIA SUL NON PROFIT E L'ASSOCIAZIONISMO. LE DIVERSE TIPOLOGIE DI ENTI

3.1 Quesito 1

I G.A.S Gruppi di Acquisto Solidale

Domanda

Siamo un gruppo d'acquisto solidale. Le nostre attività come possono essere inquadrate, sotto il profilo giuridico e fiscale, all'interno del mondo associativo?

Risposta

Con l'articolo 1 commi 266-267 della Legge 244/07 sono stati regolamentati ed introdotti per la prima volta nella legislazione italiana i G.A.S. (Gruppi d'Acquisto Solidale).

I gruppi d'acquisto solidale sono un'insieme di persone (famiglie e/o singoli) che si riuniscono per riflettere sui propri consumi e decidere di fare la spesa insieme, avendo come base culturale i concetti di solidarietà, sostenibilità e sobrietà.

I G.A.S. sono nati quasi sempre come gruppi spontanei, senza alcun livello di struttura giuridica e con una rete di gestione interna ed esterna assolutamente informale. Essi contattano direttamente i produttori, scelti dopo una serie di analisi e distribuiscono poi i prodotti al proprio interno, tra i componenti del gruppo d'acquisto stesso.

I G.A.S. funzionano su base volontaria e i partecipanti si dividono i compiti in base alle loro competenze oppure alla loro disponibilità di tempo e di spazio. Quindi si tratta di una innovativa forma di partecipazione sociale, che però per la natura stessa della sua attività ha dei precisi corrispettivi economici che si muovono sia tra il G.A.S. e i partecipanti che tra il G.A.S. e i produttori presso cui vengono acquistate le merci. Conseguentemente tali interscambi di natura economica possono dare luogo a degli obblighi ed adempimenti sia di natura contabile che fiscale. Per questo motivo, il legislatore ha provveduto con i commi sopra richiamati a fornire delle direttive di natura fiscale su tali gruppi spontanei d'acquisto. Il comma 266 dell'art. 1 della norma sopra citata definisce i gruppi d'acquisto solidale come "soggetti associativi senza scopo di lucro costituiti al fine di svolgere attività di acquisto collettivo di beni e distribuzione dei medesimi, senza applicazione di alcun ricarico, esclusivamente agli aderenti, con finalità etiche, di solidarietà sociale e di sostenibilità ambientale, in diretta attuazione agli scopi istituzionali e con esclusione di attività di somministrazione e di vendita".

Quindi tali G.A.S. vengono ricompresi tra le associazioni senza scopo di lucro, con l'ovvia conseguenza che si tratta di quelle non riconosciute ai sensi degli art. 36 e seguenti del codice civile in quanto non è richiesto per tale enti l'atto pubblico (a differenza di quelle riconosciute per le quali tale atto è obbligatorio), che infatti non viene richiamato.

Viene inoltre fornita anche un'indicazione di come definire lo statuto in quanto si richiama esplicitamente che le associazioni devono essere costituite al fine di svolgere attività di acquisto di beni e distribuzione dei medesimi, quindi con una finalità statutaria ben precisa e con degli scopi (in aggiunta a quelli non lucrativi) ben identificati. Inoltre viene identificato un aspetto di natura economica, cioè non deve essere effettuato alcun ricarico, aspetto che sembra individuare una condizione di comportamento ben precisa da parte dei G.A.S., cioè che in caso di ricarico anche minimo potrebbero cessare gli effetti agevolativi previsti da tale norma, con tutte le ricadute in termini di commercialità delle operazioni effettuate sia ai fini contabili che delle imposte dirette ed indirette.

Un altro aspetto interessante è che la cessione deve avvenire esclusivamente nei confronti degli aderenti e non deve configurarsi come vendita, il che fa intuire che deve essere riscontrabile una lista degli aderenti al G.A.S. assimilabile ad un libro soci (oppure un libro soci associativo vero e proprio).

Per restare quindi al quesito, tale aspetto avvicina il regime dei G.A.S. a taluni aspetti della norma relativa all'associazionismo di promozione sociale.

Infatti anche in tal caso le operazioni effettuate nei confronti dei soci scontano un regime di "decommercializzazione" rispetto alle correnti e normali attività aventi natura di corrispettivo. La differenza però tra tale norma dei G.A.S. e l'associazionismo di promozione sociale si può riscontrare, ad esempio, nel divieto esplicitamente segnalato, che hanno i G.A.S. nello svolgimento dell'attività di somministrazione, che invece è un punto forte dell'attività delle associazioni di promozione sociale nei confronti degli associati, specie in quelle affiliate agli enti di promozione sociale di cui alla legge 287/91.

Il comma 267 definisce invece le agevolazioni fiscali connesse a quanto sopra espresso e con i vincoli sopra definiti all'operato dei G.A.S. Infatti, "le attività svolte dai soggetti di cui al comma 266, limitatamente a quelle rivolte verso gli aderenti, non si considerano commerciali ai fini dell'applicazione del regime di imposta di cui al decreto del DPR n. 633/1972, ferme restando le disposizioni di cui all'articolo 4, settimo comma, del medesimo decreto, e ai fini del regime d'imposta del testo unico di cui al DPR 917/86".

Quindi viene prevista per le attività svolte nei confronti degli aderenti al G.A.S. l'esclusione della commercialità sia ai fini delle imposte dirette che delle imposte indirette. Importante il richiamo all'art. 4 comma 7 del DPR 633/1972 che stabilisce, per poter usufruire di detto regime agevolativo fiscale, il rispetto di una serie di obblighi essenziali per il regime associativo, applicabili obbligatoriamente anche ai G.A.S. e che andiamo, per la loro importanza ad elencare :

- a) divieto assoluto di distribuzione di utili e riserve durante la vita dell'associazione, con l'eccezione delle destinazioni previste dalla legge
- b) obbligo di devoluzione del patrimonio sociale ad altra associazione con finalità analoghe in caso di scioglimento
- c) obbligo di redigere annualmente un rendiconto economico e finanziario
- d) intrasmissibilità della quota sociale e non rivalutabilità della quota stessa
- e) precisa disciplina delle attività associative, volta a garantire l'effettività del rapporto
- f) diritto di voto per gli associati maggiorenni per l'elezione degli organi direttivi e per le modifiche statutarie nonché eleggibilità libera per gli organi amministrativi
- g) principio del voto singolo e validi criteri di ammissione per i soci

Si tratta insomma di tutte le regole valide per le associazioni per essere considerate tali dal punto di vista fiscale e il cui rispetto deve essere previsto anche per i G.A.S., per i quali, quindi anche da un punto di vista fiscale, vi sono delle determinate regole e procedure di natura obbligatoria da rispettare, prima fra tutte, ricordiamo, l'obbligo del rendiconto e/o del bilancio che comporta quindi un obbligo di tenuta di scritture contabili necessarie per la redazione del rendiconto stesso o quantomeno di uno strutturato sistema di archiviazione e tenuta della documentazione atta a dimostrare la correttezza della contabilità.

Risulta palese quanto sopra esposto che i G.A.S. in virtù di tale norma, si trovano ad essere una realtà all'interno del vasto mondo dell'associazionismo.

Per chiarire il quesito, escludendo la disciplina speciale del volontariato e quella fiscale delle Onlus in merito alle attività tipiche svolte dai G.A.S., la norma a cui tali soggetti associativi possono avvicinarsi, con molte attenzioni e cautele, sembra senz'altro quella dell'**associazionismo di promozione sociale di cui alla legge 383/2000**, per quanto il richiamo all'esclusività di attività nei confronti dei soci (non prevista per le associazioni di promozione sociale) sembra poter porre qualche dubbio su tale aspetto, per cui tale legge può essere richiamata, ma nel caso di gruppi di acquisto solidale (G.A.S) dovrebbe avere paletti molto più stringenti di quelli che comunemente hanno le altre APS. che non effettuano attività di G.A.S. e quindi si consiglia, si ripete, estrema cautela.

La normativa di riferimento sui G.A.S.

La legge 24 dicembre 2007 n. 244 così li definisce:

Art. 266. Sono definiti «gruppi di acquisto solidale» i soggetti associativi senza scopo di lucro costituiti al fine di svolgere attività di acquisto collettivo di beni e distribuzione dei medesimi, senza applicazione di alcun ricarico, esclusivamente agli aderenti, con finalità etiche, di solidarietà sociale e di sostenibilità ambientale, in diretta attuazione degli scopi istituzionali e con esclusione di attività di somministrazione e di vendita.

Art. 267. Le attività svolte dai soggetti di cui al comma 266, limitatamente a quelle rivolte verso gli aderenti, non si considerano commerciali ai fini dell'applicazione del regime di imposta di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ferme restando le disposizioni di cui all'articolo 4, settimo comma, del medesimo decreto, e ai fini dell'applicazione del regime di imposta del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

3.2 Quesito 2

Le Associazioni di Solidarietà Familiare della Regione Lombardia

Domanda

Siamo un'associazione e svolgiamo attività di natura sociale nei confronti delle famiglie. Abbiamo sentito parlare del Registro Lombardo delle Associazioni di Solidarietà Familiare. Di cosa si tratta? Possiamo iscriverci?

Risposta

Il Registro Regionale Lombardo delle Associazioni di Solidarietà Familiare è curato dalla Direzione Generale Famiglia, Conciliazione, Integrazione e Solidarietà Sociale della Regione Lombardia.

L'iscrizione nel suddetto Registro è disposta con apposito provvedimento adottato dalla Regione, dopo l'esito favorevole dell'istruttoria, e notificato al legale rappresentante dell'Associazione e per conoscenza al sindaco del Comune competente per territorio.

L'iscrizione comporta l'assegnazione di un numero progressivo di iscrizione.

L'Associazione iscritta è tenuta a:

- presentare annualmente alla Regione, entro il 30 giugno, la "Scheda unica informatizzata per il mantenimento requisiti di iscrizione nel Registro regionale da parte delle associazioni di solidarietà familiare" nonché;
- comunicare alla Regione eventuali cambiamenti che incidono sul provvedimento e se necessario, richiederne la modifica. L'iscrizione a tale registro è gratuita ed è possibile presentarla in qualunque momento.

Nello statuto deve essere previsto che tale associazione possa, secondo le finalità della L.R. Lombardia n.1/2008, organizzare ed attivare esperienze di associazionismo sociale, atte a favorire il mutuo aiuto nel lavoro domestico e di cura familiare, anche attraverso l'organizzazione di banche del tempo e promozione di iniziative di sensibilizzazione e formazione al servizio delle famiglie, in relazione ai loro compiti sociali ed educativi.

Diciamo inoltre che non c'è nessuna incompatibilità di tipo formale con altre tipologie associative. Infatti, le Organizzazioni di Volontariato nonché le Associazioni senza scopo di lucro e le Associazioni di promozione sociale (purché costituite da almeno un anno) in possesso dei requisiti previsti dall'art. 36 della legge regionale 1/2008 e che abbiano sede legale nel territorio della Regione Lombardia oppure sede legale in altra regione purché abbiano sede operativa per lo svolgimento della propria attività nel territorio regionale, possono anche iscriversi nel Registro delle Associazioni di Solidarietà Familiare.

3.3 Quesito 3

La specificità delle Associazioni Corali

Domanda

Cosa sono i cori o associazioni corali?
Hanno qualche particolare agevolazione specifica per loro?

Risposta

La domanda è corretta vista la particolarità delle associazioni corali all'interno del "mondo" del non profit. Infatti, in Italia il terzo settore è composto da una pluralità di soggetti "emersi" da una stratificazione legislativa di varia origine, prodottasi negli anni. Sono stati infatti sviluppati profili giuridici specifici derivanti sia dalla legislazione civilistica, sia dall'utilizzo della legislazione speciale sia dalle legislazioni di natura fiscale, sia da legislazioni introdotte nel corso degli anni all'interno di leggi "generaliste", quali ad esempio le Finanziarie di fine anno. All'interno di questa vi sono le associazioni corali, che costituiscono una specificità non tanto sotto il profilo giuridico o fiscale, quanto sotto il profilo delle attività svolte. Infatti, le associazioni corali non hanno una propria specifica legge speciale di riferimento cui attenersi, come invece avviene per altre tipologie di enti non profit, quanto piuttosto delle agevolazioni proprie in base alla specifica natura delle attività che svolgono. E' quindi particolarmente rilevante per esse, conoscere l'inquadramento complessivo degli enti non lucrativi, sia sotto il profilo giuridico che sotto il profilo fiscale, in quanto i loro corretti comportamenti derivano dalla conoscenza di tali aspetti, sui quali poi inserire le agevolazioni tipiche previste nello specifico per le associazioni corali stesse. Un altro aspetto rilevante che può essere ricordato è quello legato al concetto di associazione di promozione sociale rispetto alle attività delle associazioni corali. Si ritiene infatti che le associazioni corali svolgano un'attività tipica non contrastante, in senso generale, con la legislazione speciale derivante dalla legge 383/2000 e spesso tendano a non considerare le opportunità previste da tale legislazione a partire dall'iscrizione ai Registri Pubblici di riferimento. Naturalmente per le associazioni corali è necessario valutare attentamente sia

le opportunità che i vincoli esistenti, sia nella legge nazionale che nella legge regionale di riferimento relative alla promozione sociale e di conseguenza verificare sempre la loro compatibilità con le attività svolte dall'associazione corale.

Passando alla seconda parte della domanda, su un aspetto specifico che presenteremo di seguito troviamo proprio la particolarità delle associazioni corali.

Infatti, l'articolo 67, comma 1, lettera m, del TUIR, stabilisce che sono **redditi diversi** se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

- le indennità di trasferta,
- i rimborsi forfetari di spesa,
- i premi e i compensi erogati ai direttori artistici e ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filodrammatiche che perseguono finalità dilettantistiche [...].

Il successivo art. 69, comma 2, stabilisce che: “le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui alla lettera m) del comma 1 dell'art. 67 non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 7.500 euro. Non concorrono, altresì, a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale.”

C'è un aspetto importante che va chiarito. Tutte le agevolazioni sopra evidenziate non operano quando le somme siano erogate sulla base di un rapporto di lavoro subordinato intercorrente tra il direttore e il coro, né quando costituiscono il corrispettivo per l'esercizio della professione abitualmente svolta.

Inoltre, con la risposta al *question time* n. 5-01033 del 16 maggio 2007 è stato precisato che l'attrazione tra i redditi diversi non opera anche nell'ipotesi in cui i compensi siano corrisposti “**sulla base di contratti di collaborazione riconducibili fra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**”.

Nella medesima risposta è stato inoltre chiarito che gli enti che “erogano i compensi ai direttori artistici, cioè i cori, le bande musicali e le filodrammatiche, **debbono avere quale scopo lo svolgimento di attività artistica o musicale a carattere dilettantistico e, nell'ambito di tale attività, devono essere rese le anzidette prestazioni del direttore artistico o dei collaboratori tecnici**”.

Prosegue la risposta all'interrogazione parlamentare sottolineando, con particolare riferimento ai collaboratori tecnici, che “**il tenore delle disposizioni in commento sembra riferirsi soltanto a quei soggetti che insieme al direttore artistico prendono parte diret-**

tamente alle manifestazioni artistiche e musicali organizzate da cori, bande musicali e filodrammatiche, offrendo contributi afferenti alla organizzazione tecnica delle manifestazioni stesse”.

Quindi, conclude la risposta, non rientrano nell’ambito applicativo della lettera m) in commento *“i compensi eventualmente percepiti per prestazioni di carattere amministrativo gestionale rese nei confronti dei cori, bande musicali e filodrammatiche”.*

Inoltre, è necessario puntualizzare un ulteriore aspetto, i compensi corrisposti per l’attività di docenza ai corsi formativi a un soggetto che riveste anche la qualifica di direttore artistico di un coro non costituiscono redditi diversi ex lettera m) dell’art. 67 del TUIR e non possono, conseguentemente, beneficiare del regime fiscale di cui al successivo art. 69, comma 2 del TUIR.

Su tali importanti aspetti enunciati sopra si ritiene importante, a livello rafforzativo, altresì riportare quanto espresso da Sergio Mazzei in FiscoOggi, la Rivista Telematica dell’Agenzia delle Entrate in data 28-9-2009:

“ I compensi corrisposti per l’attività di docenza ai corsi formativi a un soggetto che riveste anche la qualifica di direttore artistico di un coro non costituiscono redditi diversi ex lettera m) dell’articolo 67 del Tuir e non possono, conseguentemente, beneficiare del regime fiscale di cui al successivo articolo 69, comma 2. Ciò in quanto manca un’espressa attrazione tra le due categorie e la norma agevolativa ha carattere tassativo. Inoltre, e per altri versi, i compensi corrisposti da un’associazione culturale ai docenti di musica per lo svolgimento della loro attività d’insegnamento non costituiscono redditi diversi ex lettera m) comma 1 dell’articolo 67 e non possono, pertanto, beneficiare del regime fiscale di cui all’articolo 69, comma 2. Ciò in quanto le prestazioni sono rese in favore di un’associazione, non compresa fra i soggetti espressamente individuati dalla norma. In effetti, chi gestisce corsi di studio inerenti la musica, corsi di aggiornamento, oppure fornisce un servizio di documentazione, lettura, assistenza e orientamento nel campo della musica non può ricondursi fra i cori, le bande musicali o le filodrammatiche (...).

L’articolo 67, comma 1, lettera m, del Tuir, stabilisce che sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell’esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente, le indennità di trasferta, i rimborsi forfettari di spesa, i premi e i compensi erogati ai direttori artistici e ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filodrammatiche che perseguono finalità dilettantistiche [...]. Il successivo articolo 69, comma 2, nell’avanzare i criteri di determinazione dei redditi summenzionati, asserisce che le indennità, i rimborsi forfettari, i premi e i compensi di cui alla lettera m) del comma 1 dell’articolo 67 non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d’imposta a 7.500 euro. Non concorrono, altresì, a formare il reddito i rimborsi

di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale. Il fatto di far rientrare tali compensi nell'ambito dei redditi diversi di cui alla lettera m) comporta l'applicabilità del regime tributario agevolato recato dall'articolo 69, comma 2, del Tuir e dall'articolo 25, comma 1, della legge 133/1999. Quest'ultima norma stabilisce che, sulla parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera m), del Tuir, le società e gli enti eroganti operano, con obbligo di rivalsa, una ritenuta nella misura fissata per il primo scaglione di reddito dall'articolo 11 dello stesso Testo unico (23%), maggiorata delle addizionali regionale e comunale. La ritenuta viene applicata a titolo d'imposta per la parte imponibile dei suddetti redditi compresa fino a 20.658, 28 euro ed è a titolo di acconto per la parte imponibile che eccede il predetto importo. In relazione all'ambito operativo delle norme agevolative summenzionate, va chiarito che tali previsioni non operano né qualora le somme siano erogate sulla base di un rapporto di lavoro subordinato intercorrente tra il direttore e il soggetto committente, né quando costituiscono il corrispettivo per l'esercizio della professione abitualmente svolta”

3.4 Quesito 4

Costituzione e varie tipologie di Enti Sportivi Dilettantistici

Domanda

E' possibile accennare i riferimenti principali rispetto alla costituzione ed alla varia tipologia di enti sportivi dilettantistici?

Risposta

L'attività sportiva dilettantistica fin dalla sua introduzione della Legge Finanziaria del 2003, legge n. 289 del 27/12/2002 articolo 90, successivamente modificata dalla legge 21 maggio 2004 n. 128, può essere esercitata in diverse forme giuridiche che di seguito vengono indicate e che possiamo distinguere in due macro-categorie:

- a) la prima categoria è quella delle associazioni sportive dilettantistiche sia riconosciute che non riconosciute
- b) la seconda categoria è quella delle società di capitali distinte in società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative.

Nell'ambito delle associazioni sportive dilettantistiche possiamo effettuare una suddivisione in associazioni riconosciute e non riconosciute. Le associazioni riconosciute sono

quelle che, dopo la costituzione, chiedono e ottengono il riconoscimento che permette loro di avere una personalità giuridica. Tale riconoscimento si ottiene iscrivendo l'associazione presso il registro delle persone giuridiche tenuto presso le Prefetture o, se le finalità statutarie si esauriscono nell'ambito di una sola regione, presso il registro delle persone giuridiche istituito presso la stessa regione. Comunque, la stragrande maggioranza degli enti sportivi dilettantistici è rappresentata dalle associazioni non riconosciute, cioè che non hanno la personalità giuridica.

Le associazioni sportive possono essere costituite per atto pubblico, scrittura privata con firme autenticate o scrittura privata registrata. E' resa comunque obbligatoria la forma scritta, come ribadito dalla Legge 21 maggio 2004 n. 128.

La forma di atto più ricorrente negli usi odierni è quella della scrittura privata registrata per le associazioni non riconosciute. Rispetto al comma 18 della legge 289/2002 art. 90, nel nuovo comma 18 introdotto dalla legge 21 maggio 2004 n. 128 non figura più il requisito "dell'obbligo di conformarsi alle norme e alle direttive del CONI nonché agli statuti e ai regolamenti delle Federazioni sportive nazionali o dell'Ente di promozione sportiva cui la società o l'associazione intende affiliarsi". Poiché tale requisito è essenziale per il riconoscimento ai fini sportivi da parte del CONI, tutte le società ed associazioni sportive dilettantistiche affiliate alle Federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate e agli Enti di promozione sportiva riconosciute dal CONI sono comunque tenute ad inserirlo nei rispettivi statuti. Le società ed associazioni sportive dilettantistiche di vecchia costituzione, cioè antecedente al Dlgs 460/97, che non hanno previsto nei propri statuti i requisiti sopra indicati, devono adeguare i loro statuti con un verbale di assemblea straordinaria integrando la denominazione sociale; se la società o associazione sportiva ha uno statuto conforme ai requisiti sopra indicati, devono invece solo integrare la denominazione sociale. Tale adeguamento può avvenire attraverso un'assemblea ordinaria che, quindi, non comporterà alcuna modificazione statutaria (articolo 18-ter della legge 21 maggio 2004 n. 128). L'articolo 18-bis della legge 21 maggio 2004 n. 128 stabilisce il divieto ai rappresentanti societari delle associazioni di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima Federazione sportiva o disciplina associata se riconosciuta dal CONI, ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo allo stesso Ente di promozione sportiva. A decorrere dal 02/11/2005 per le associazioni e società sportive dilettantistiche è obbligatorio procedere all'iscrizione presso il registro telematico del CONI. Tale iscrizione è fondamentale per gli enti sportivi dilettantistici che intendono continuare a fruire delle agevolazioni fiscali e tributarie previste dall'art. 90 della Legge 289/2002. Il registro in oggetto è reso noto presso il sito istituzionale del CONI ed è utilizzato per le trasmissioni delle informazioni annuali al Ministero dell'Economia e delle Finanze. La mancata iscrizione degli enti sportivi dilettantistici presso tale registro comporta una serie di conseguenze:

- inapplicabilità per le società di capitali delle disposizioni della L. 398/91 e delle altre norme tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche;
- inapplicabilità della L. 342/2000;
- inapplicabilità del regime agevolativo in materia di imposta di registro e delle esenzioni in materia di tasse e concessioni governative;
- inapplicabilità di tutte le altre disposizioni fiscali agevolative previste per le associazioni e società sportive dilettantistiche.

Un altro importante adempimento è quello del modello EAS. Ai sensi dell'art. 30 del decreto legge 29 novembre 2008 n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009 n. 2, gli enti associativi di natura privata, con o senza personalità giuridica, che si avvalgono di una o più delle previsioni di decommercializzazione previste dagli articoli 148 del TUIR e 4, quarto comma, secondo periodo, e sesto comma, del DPR n. 633 del 1972, devono presentare in via telematica all'Agenzia delle Entrate il Modello EAS entro 60 giorni dalla costituzione per gli enti di nuova costituzione e per gli enti già costituiti alla data di entrata in vigore del D.L n. 185 del 2008 (29 novembre 2008) entro il 31/12/2009. Le associazioni sportive dilettantistiche e le società sportive sportive dilettantistiche che svolgono anche solo attività decommercializzata nei confronti dei soci sono tenute a presentare il modello EAS. L'articolo 90 della Legge 289 del 27/12/2002 ha previsto l'introduzione delle forme societarie di società di capitali (società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperativa) per l'esercizio di attività sportive dilettantistiche. Anche lo statuto di una società sportiva dilettantistica di capitali deve essere conforme ai principi validi per le associazioni sportive dilettantistiche e che sono previsti dalla legge 21 maggio 2004 n. 128 comma 6-ter che riportiamo senza necessità di esplicitare ulteriormente: *“All'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, il comma 18 e' sostituito dai seguenti: 18. Le società e le associazioni sportive dilettantistiche si costituiscono con atto scritto nel quale deve tra l'altro essere indicata la sede legale. Nello statuto devono essere espressamente previsti:*

- a) la denominazione;*
- b) l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;*
- c) l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;*
- d) l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette;*
- e) le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali,*

- fatte salve le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;*
- f) l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;*
 - g) le modalità di scioglimento dell'associazione;*
 - h) l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.*

18-bis. E' fatto divieto agli amministratori delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciuto dal Coni, ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva.

18-ter. Le società e le associazioni sportive dilettantistiche che, alla data di entrata in vigore della presente legge, sono in possesso dei requisiti di cui al comma 18, possono provvedere all'integrazione della denominazione sociale di cui al comma 17 attraverso verbale della determinazione assunta in tal senso dall'assemblea dei soci.”.

3.5 Quesito 5

Coesistenza del regime ASD ed APS nella medesima associazione

Domanda

Siamo un'associazione di promozione sociale che svolge anche attività sportiva dilettantistica. E' possibile essere sia associazione di promozione sociale che associazione sportiva dilettantistica e quindi essere iscritti come associazione sia ai registri della legge 383/2000 che al Registro telematico del CONI come ASD, oppure non è possibile?

Risposta

E' possibile, in quanto non c'è incompatibilità tra le due legislazioni. Non a caso, storicamente esistono degli enti associativi iscritti sia nel Registro del CONI che in quelli della promozione sociale. Andiamo a presentare tali aspetti. Le associazioni sportive dilettantistiche sono state oggetto negli ultimi anni di una regolamentazione, specie sul piano fiscale. Infatti non esiste una legge speciale che regola le ASD, come invece c'è per le APS oppure per le Odv. Sarebbe necessaria un'apposita specifica regolamentazione da parte del legislatore. Premesso che il Codice Civile non prevede una specifica disciplina per le associazioni sportive dilettantistiche, occorre fare riferimento a quanto dettato dall'art. 90 della

Legge 289/2002, così come modificato dal Decreto Legge 22 marzo 2004, convertito nella Legge 21 maggio 2004, n. 128. Tale articolo prevede che le associazioni sportive (non le società sportive dilettantistiche che pure possono esistere) possono essere costituite nella forma classica di associazioni riconosciute oppure associazioni non riconosciute.

I requisiti necessari al fine di costituire un'associazione sportiva dilettantistica che sia anche associazione di promozione sociale sono elencati di seguito.

L'unico requisito di forma per quanto riguarda la costituzione delle APS e delle ASD è quello dell'atto costitutivo redatto per iscritto. Ai fini costitutivi, quindi, la legge non richiede l'adempimento di altre formalità. Resta inteso che è ormai obbligatorio procedere anche alla registrazione dell'atto presso l'ufficio del registro presso l'Agenzia delle Entrate. In entrambi i casi, come appare abbastanza ovvio, deve essere indicata la denominazione o ragione sociale dell'ente.

Tuttavia, nel caso delle ASD è necessario che la denominazione indichi le finalità sportive dell'associazione, pertanto la denominazione dovrà contenere anche la specificazione "*sportiva dilettantistica*". Per cui è interessante nel caso in cui coesistano le due nature che la denominazione sociale contenga entrambi i riferimenti.

Per entrambe le tipologie di associazioni è evidentemente prescritta l'indicazione dell'oggetto sociale, ma vige per le ASD l'obbligo di fare riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica.

Coerentemente con il fatto che per entrambe le tipologie di associazioni in esame sono previsti dei regimi agevolati di natura fiscale in virtù delle finalità non lucrative perseguite e "dell'utilità" dell'attività svolta, entrambe le disposizioni di riferimento prevedono espressamente che APS e ASD non debbano avere fini di lucro e che, pertanto, tutti i proventi delle attività svolte non possano, in nessun caso, essere distribuiti fra gli associati, anche in forme indirette. Per quanto riguarda, invece, l'espressa previsione statutaria dell'obbligo di reinvestire l'eventuale avanzo di gestione a favore di attività istituzionali statutariamente previste, la legge lo prevede per le APS ma non per le ASD. Si ritiene, invece, che l'eventuale avanzo di gestione di una ASD debba essere riportato al nuovo esercizio ad incremento del fondo comune. In merito all'ordinamento interno delle due tipologie di associazioni ed ai principi a cui esse devono uniformarsi (vale a dire democrazia e uguaglianza di tutti gli associati) si segnala che essi sono stati disciplinati nello stesso modo dal legislatore. Entrambe le disposizioni qui esaminate dispongono che gli statuti delle associazioni debbano prevedere obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari.

Sia per le APS che per le ASD le disposizioni di riferimento stabiliscono che nello statuto debbano essere indicate le modalità di scioglimento dell'associazione. Entrambe le norme poi, prevedono che, in caso di scioglimento dell'associazione, il patrimonio residuo sia devoluto conformemente alle attività e finalità portate avanti dall'associazione; l'art. 3 della

L. 383/00 prevede infatti che l'eventuale patrimonio residuo, a seguito della liquidazione, sia devoluto a fini di utilità sociale, mentre l'art. 90 della L. 289 prevede che in caso di scioglimento di una ASD il patrimonio residuo debba essere devoluto a fini sportivi.

Per quanto riguarda le ASD, occorre inoltre segnalare che, seppure non sussista più la previsione secondo la quale è necessario conformare gli statuti a quanto previsto dalle norme e dalle direttive del CONI, nonché agli statuti ed ai regolamenti delle Federazioni sportive nazionali o dell'Ente di promozione sportiva al quale l'associazione intendeva affiliarsi, nella sostanza nulla cambia in quanto il suddetto requisito è comunque necessario al fine di ottenere il riconoscimento sportivo da parte del CONI e/o degli Enti e Federazioni, e che questo risulta, a sua volta, propedeutico alla fruizione dei benefici fiscali tipici delle ASD. Sul piano pratico quindi occorre che gli statuti delle associazioni sportive siano comunque conformi alle norme ed alle direttive del CONI, nonché agli statuti ed ai regolamenti delle Federazioni sportive nazionali o dell'Ente di promozione sportiva al quale intendono affiliarsi. La Legge 128/2004 ha altresì introdotto il comma 18 bis che stabilisce il divieto per gli amministratori di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima Federazione sportiva o disciplina associata se riconosciuta dal CONI, ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un Ente di promozione sportiva.

Quanto esposto sopra coinvolge anche e soprattutto l'aspetto fiscale.

L'iscrizione al Registro delle Associazioni e delle Società sportive istituito presso il CONI e trasmesso annualmente all'Agenzia delle Entrate, è infatti condizione necessaria al fine di beneficiare delle agevolazioni fiscali previste per le ASD ovvero del regime fiscale previsto dalla Legge 398/91. L'iscrizione è infatti subordinata al possesso dei requisiti soggettivi ed in particolar modo oggettivi sopra elencati che vengono accertati al momento dell'affiliazione ad una Federazione Sportiva Nazionale e/o ad un Ente di Promozione Sportiva. L'iscrizione al Registro delle associazioni e delle Società sportive permette infatti di avvalersi di una serie di agevolazioni fiscali (e non solo fiscali) che elenchiamo di seguito:

1. regime fiscale agevolato previsto dalla Legge 398/91, in relazione alle sole attività commerciali svolte dall'associazione che prevede:

- a) versamento dell'IVA in modo forfetario;
- b) determinazione dell'imponibile IRES in modo forfetario nella misura del 3 % dei ricavi commerciali, con un limite di euro 250 mila euro;
- c) esenzione dalla presentazione della dichiarazione IVA annuale e della comunicazione dati IVA, ma non dallo "spesometro";
- d) esonero dalla tenuta delle scritture contabili;
- e) possibilità di annotare, entro il 15 del mese successivo, anche con un'unica registra-

zione, l'ammontare dei corrispettivi e dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali sullo specifico modello previsto dal D.M. 11.02.1997;

- f) obbligo di conservare e numerare le fatture di acquisto e di vendita;
- g) obbligo di versamento trimestrale dell'IVA senza applicazione degli interessi.

2. compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche:

i compensi erogati ad atleti, allenatori, giudici di gara, commissari speciali e a soggetti che, nella qualità di dirigenti dell'associazione, di solito presenziano direttamente a ciascuna manifestazione consentendone il regolare svolgimento sono esenti da ritenuta, e quindi sottratti all'imposizione, sino al limite annuo di euro 7.500=.

Lo stesso trattamento è applicabile a soggetti che hanno in essere rapporti di collaborazione a progetto di carattere amministrativo – gestionale.

Per compensi superiori ad euro 7.500 e sino ad euro 28.158,28 viene applicata la ritenuta a titolo di imposta pari all'aliquota del primo scaglione Irpef, oltre alle addizionali regionali e comunali. Oltre l'importo di euro 28.158,28= occorre applicare la ritenuta a titolo di acconto del 20%. Per completezza occorre segnalare che lo speciale trattamento dei compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche è altresì subordinato alla circostanza che il percepente deve essere un soggetto che partecipa direttamente alla realizzazione della manifestazione sportiva e la stessa deve avere carattere dilettantistico. Inoltre risulta chiaro che per le specifiche agevolazioni tipiche dello sport (quali ad esempio i rimborsi sportivi) queste possano essere usufruite solo per le specifiche attività di natura sportiva dilettantistica e non per quelle di promozione sociale, dovendo invece retribuire in modo diverso queste ultime attività in base alle norme sul lavoro vigenti.

3.6 Quesito 6

Le Associazioni di Promozione Sociale: caratteristiche e specificità

Domanda

Le associazioni di promozioni sociale.
Quali sono i tratti caratteristici e le particolarità di tali enti associativi?

Risposta

Fino a qualche anno fa il legislatore si era interessato poco al settore delle associazioni di promozione sociale sia da un punto di vista civilistico che strettamente tributario.

Con il passare del tempo sia il diritto civile che quello tributario hanno iniziato a costruire un sempre maggiore substrato normativo riguardo a tale enti non profit, corpo normativo,

sia nazionale che regionale, rafforzato poi da altri interventi di prassi e giurisprudenza. Per questo motivo, invece oggi un'associazione di promozione sociale non può più esimersi dall'essere gestita in conformità alle molteplici normative vigenti.

Le associazioni di promozione sociale hanno bisogno di vivere in una cultura gestionale evoluta e soprattutto pienamente conforme alla legislazione vigente per impedire che realtà di natura lucrativa siano mascherate "abusivamente" da enti di promozione sociale e per non permettere quindi che il mondo del non profit sia "inquinato" da soggetti che hanno finalità di altra natura. Non a caso, piuttosto recentemente, l'Agenzia delle Entrate ha posto tali enti del non profit sotto particolare "osservazione" in merito al tema dei controlli fiscali da effettuare in tale settore, dedicando a loro differenti interventi di prassi.

Infatti con la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 25 del 31 luglio 2013 denominata "Prevenzione e contrasto all'evasione - anno 2013- indirizzi operativi" è stata posta con estrema precisione la questione di come tra i soggetti da monitorare con particolare attenzione ci siano le associazioni di promozione sociale.

Tale monitoraggio fiscale che riguarda tutti gli enti, va in particolare mirato, secondo le chiare parole della stessa Agenzia delle Entrate, agli enti non commerciali che svolgono : "la somministrazione di alimenti e bevande da parte di ristoranti, bar, pub, birrerie, ecc., mascherati da associazioni culturali o soggetti affiliati ad associazioni di promozione sociale; l'attività spettacolistica da parte di discoteche e locali di intrattenimento in genere, svolta da associazioni e circoli privati, che, in realtà, sono aperti al pubblico; l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici da parte di fittizi circoli culturali".

Quindi una precisa metodologia, quella individuata dall'Agenzia delle Entrate, per selezionare i soggetti da verificare che intende individuare in particolare le associazioni che, pur definendosi di promozione sociale, tendono secondo l'Agenzia stessa ad essere delle vere e proprie realtà lucrative.

Specificità di tali associazioni di promozione sociale nell'attuale panorama nazionale del non profit

La figura dell'associazione di promozione sociale è stata introdotta istituzionalmente dalla legge 7 dicembre 2000, n. 383. Tale normativa ha cercato di inquadrare, istituendo anche in questo caso la possibilità di iscrizione in appositi registri, le associazioni che operino sul territorio nazionale, regionale o provinciale, per fini di utilità sociale. In particolare, viene richiesta la conformità dello statuto ai principi ispiratori della legge ed in particolare alle indicazioni contenute nell'art. 3 della stessa. L'associazione di promozione sociale deve necessariamente ed obbligatoriamente essere prima o un'associazione riconosciuta oppure un'associazione non riconosciuta. Proprio con riferimento alla fattispecie dell'associazione non riconosciuta (ricordiamo, prevede la responsabilità solidale di chi agisce in nome e

per conto dell'associazione) va segnalato un primo aspetto di specificità delle associazioni di promozione sociale. Fra gli elementi specifici la normativa delle associazioni di promozione sociale prevede, all'art.6 comma 2, la responsabilità sussidiaria e non più solidale dei soggetti che abbiano assunto obbligazioni in nome e per conto dell'associazione di promozione sociale nei confronti dei terzi creditori. Quindi, i creditori di un'associazione di promozione sociale, prima di poter agire nei confronti di coloro che abbiano agito in nome e per conto dell'associazione, dovranno necessariamente far valere i loro diritti sul patrimonio dell'associazione e solo nel caso in cui tale azione risulti infruttuosa potranno rivalersi nei confronti di tali soggetti. Va infine detto che la legge 383/00 prevede che vengano istituiti appositi registri delle associazioni di promozione sociale, non solo su base regionale e provinciale, ma anche su base nazionale. A livello nazionale si è provveduto con il Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali 14 novembre 2001, n.471, mentre su base regionale molte regioni hanno provveduto nel tempo a legiferare in materia con apposite leggi proprie. Possono iscriversi a tali registri sia associazioni riconosciute sia associazioni non riconosciute, che ovviamente siano anche associazioni di promozione sociale e che si riconoscano in tale legge accettandone i dettami.

L'atto costitutivo e lo statuto devono inoltre contenere i requisiti previsti dall'art. 3, comma 1, della citata legge ed in particolare le previsioni statutarie dovranno essere ispirate a principi di *“democrazia ed uguaglianza di tutti gli associati”* con particolare riferimento alla parità di diritti di elettorato attivo e passivo, principio ormai imprescindibile per qualsivoglia forma associativa.

Varie tipologie di APS prima e dopo la legge 383/2000

Nell'inquadrare le associazioni di promozione sociale, è necessario ricordare che la legge 383/2000 non ha dato la prima definizione di tale tipologia. La denominazione di associazione di promozione sociale era già stata introdotta ben prima del 2000 e cioè con il D.Lgs. 460/97. In particolare, con la modifica dell'art. 148 del Tuir 917/86, tale decreto ha disciplinato *“le associazioni di promozione sociale comprese tra gli enti di cui alla Legge 25 agosto 1991 n. 287, art. 3 comma 6 lett. e) le cui finalità sono riconosciute dal Ministero dell'Interno”*, stabilendo che tali enti godono di alcune agevolazioni nell'ambito della somministrazione di alimenti e bevande. La successiva circolare del Ministero delle Finanze n. 124 del 12 maggio 1998 a commento di tale aspetto del D.Lgs. 460/97 specifica che le associazioni di promozione sociale sono enti che *“promuovono la solidarietà ed il volontariato attraverso lo svolgimento di attività culturali e sportive al fine di innalzare la qualità della vita”* e afferma che *“fra le associazioni di questo tipo possono rientrare gli organismi quali l'Arci o le Acli, espressione dell'associazionismo storico”*. La legge 383/00 (successiva a quanto appena illustrato) definisce le associazioni di promo-

zione sociale senza fare alcun riferimento alla procedura di riconoscimento del Ministero dell'Interno (e tantomeno alla legge 287/91). Quindi non è possibile pensare alla legge sulle associazioni di promozione sociale (L. 383/00) come un'integrazione delle tipologie preesistenti e quindi possono esserci enti iscritti ai registri previsti dalla legge 383/00 oppure riconosciute dal Ministero dell'Interno e/o godano di entrambi i requisiti (purché le medesime associazioni siano iscritte al Registro di cui alla legge 383/2000 ed abbiano il riconoscimento del Ministero dell'Interno come Enti di promozione sociale).

Gli elementi fondamentali di un'associazione di promozione sociale

Le associazioni di promozione sociale rappresentano quei soggetti del terzo settore che perseguono una finalità di utilità sociale e grazie alla legge del 7 dicembre 2000 n. 383 "Disciplina delle associazioni di promozione sociale", hanno trovato una specifica identità. La legislazione nazionale, all'interno della vasta legislazione italiana sul non profit, sembra infatti voler distinguere due grandi categorie, sulla base dei concetti di gratuità e mutualità: associazioni che operano a favore di terzi e che rientrano nel volontariato e associazioni che operano prevalentemente per i propri soci, che sembrano trovare spazio nella promozione sociale.

A tal proposito, però, la legge 383 non è esclusiva in questa specificità in quanto l'APS può operare anche tranquillamente per i propri soci oltre che per la collettività. Si tratta, così come per la legge 266/91 sul volontariato, di una legge quadro nazionale che rimanda alle regioni il compito di emettere una serie di legislazioni regionali che diano attuazione ai principi in essa contenuti. La legge esclude espressamente che partiti, sindacati, associazioni professionali e di categoria e comunque ogni associazione che ponga dei limiti e discriminazioni all'ammissione degli associati possano essere considerate associazioni di promozione sociale. Le associazioni di promozione sociale svolgono quindi attività di utilità sociale operando senza finalità di lucro. Vediamo di seguito alcune caratteristiche specifiche di tale tipologia di ente non profit.

Il lavoro volontario e le collaborazioni di lavoro nelle APS

Le associazioni di promozione sociale possono, in caso di particolare necessità, assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo, anche ricorrendo a propri associati. E' necessario però porre anche su questo aspetto degli importanti paletti. Infatti, l'articolo 18 della legge 7 dicembre 2000, n. 383 stabilisce però che le associazioni di promozione sociale devono avvalersi prevalentemente delle attività prestate in forma volontaria, libera e gratuita dai propri associati per il perseguimento dei fini istituzionali. Quindi è corretto affermare che l'associazione sociale possa avvalersi di personale dipen-

dente ed autonomo, anche ricorrendo ai propri soci, ma in ogni caso l'attività prevalente deve essere svolta dai propri associati in modalità volontaria e gratuita. La qualifica di socio può essere compatibile con la percezione di una retribuzione da parte dell'associazione di promozione sociale (mentre, ad esempio, nelle organizzazioni di volontariato vige un divieto assoluto rispetto a tale tematiche ed a qualsivoglia tipo di rapporto che abbia contenuto economico e patrimoniale tra il socio e l'associazione). Ma non solo. La legge sulle associazioni di promozione sociale fissa comunque un requisito di prevalenza rispetto all'attività prestata dagli associati volontari (mentre la norma sulle organizzazioni di volontariato è molto più restrittiva e fissa il concetto che oltre che prevalente, il lavoro volontario deve essere determinante per lo svolgimento dell'attività).

Quindi per le associazioni di promozione sociale, con i limiti ed i vincoli sopra esposti, sia i soci che i non soci possono prestare la loro attività professionale secondo forme contrattuali tipiche come, ad esempio il rapporto di lavoro dipendente, o ad esso assimilato, il rapporto di lavoro a progetto, il rapporto di prestazione d'opera professionale, il rapporto di prestazione d'opera occasionale.

La particolare tipologia delle attività svolte dalle APS: le attività decommercializzate

Strettamente connessa all'area fiscale e tipica delle associazioni di promozione sociale è il concetto di attività decommercializzata. Nello specifico, poi le agevolazioni sono stabilite dall' art. 148, comma 3 TUIR a favore di alcune tipologie specifiche di enti non commerciali associativi, tra cui *“quegli enti che svolgono attività assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale...”*, categoria nella quale possono rientrare le APS medesime. È importante infatti ricordare che, sotto il profilo tributario, per le associazioni di promozione sociale non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, dietro pagamento di corrispettivi specifici, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti. Oppure nei confronti di iscritti, associati o partecipanti di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale.

Lo stesso principio vale anche per le cessioni a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati. Queste attività sopra descritte, pur essendo *“intrinsecamente”* commerciali, godono, in virtù della normativa specifica applicabile a tali enti in regola con le disposizioni vigenti, del principio di *“de-commercializzazione”*. È opportuno specificare quindi che le associazioni di promozione sociale (di cui alla L. 383/00), per poter svolgere le attività sopramenzionate in forma *“decommercializzata”*, debbano essere conformi, oltre a quanto previsto dalla L. 383/00, anche a quanto disposto dall'art. 148, comma 8, del TUIR. Le APS, sono inoltre comunque assoggettate, qualora ne ricorrano i presupposti, alla normativa generale di favore applicabile agli enti non commerciali, di cui agli articoli

da 143 a 149 del TUIR. Le APS vanno considerate enti non commerciali qualora non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio dell'attività commerciale. In sostanza l'ente non deve avere come attività principale o esclusiva attività di natura commerciale. Il "test della non commercialità" cioè della verifica dell'esercizio di attività commerciali va fatto a prescindere dalle previsioni dello statuto e dell'atto costitutivo, poiché il TUIR stabilisce la necessità di verificare nel concreto la prevalenza dell'attività non commerciale su quella commerciale al fine di usufruire delle agevolazioni previste (art. 149 comma 1 TUIR). La Circolare Ministeriale n. 124/E del 12 maggio 1998 ha indicato *quattro parametri* di riferimento in base ai quali verificare l'*esistenza della prevalenza* dell'attività commerciale su quella istituzionale, circostanza che, in caso di non congruità, può comportare la perdita della qualifica di ente non commerciale, con conseguente perdita delle agevolazioni previste. Gli indicatori previsti dal Ministero sono i seguenti:

1. prevalenza delle immobilizzazioni nette relative all'attività commerciale rispetto alle restanti attività;
2. prevalenza dei ricavi da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni e prestazioni relative all'attività istituzionale;
3. prevalenza dei componenti positivi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali (contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative, ecc.);
4. prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

Tali parametri, come ricorda la stessa Amministrazione Finanziaria nella circolare sopra ricordata, vanno considerati come degli indizi "*i quali non comportano automaticamente la perdita di qualifica di ente non commerciale....ma...inducono ad un giudizio sull'attività effettivamente esercitata*". Nella quotidianità delle verifiche fiscali, già il presunto superamento dell'indicatore al punto 2) fa scattare la presunzione di perdita della qualifica di ente non commerciale. La qualifica di "ente non commerciale" è molto importante per una APS in quanto rende applicabile un regime fiscale agevolato per essa in aggiunta a quello decommercializzato descritto sopra. Ad esempio, l'art. 143 TUIR individua alcune attività che, pur essendo per loro natura sinallagmatiche cioè commerciali, non sono considerate tali ai fini fiscali qualora siano poste in essere da un ente non commerciale come un'APS. Tali attività sono:

- a) le **raccolte pubbliche di fondi occasionali** con scambio di beni di modico valore (art. 143 comma 3 TUIR);
- b) e **attività in regime di convezione o di accreditamento** con gli enti pubblici (art. 143 comma 3 TUIR).

L'art. 148, comma 4, TUIR elenca però alcune attività che devono essere considerate in ogni caso commerciali, indipendentemente dal soggetto che le esercita, quindi anche se effettuate da enti non commerciali APS, e alle quali non si applica quindi neppure il regime della *decommercializzazione* e che quindi operano come attività commerciali a prescindere. Tali attività sono:

- a) le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
- b) le somministrazioni di pasti;
- c) le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- d) le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito;
- e) le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali;
- f) le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività: 1. gestione di spacci aziendali e di mense; 2. organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; 3. gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; 4. pubblicità commerciale; 5. telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

La somministrazione e organizzazione di viaggi da parte di alcune tipologie di APS

Nell'inquadrare le associazioni di promozione sociale, è necessario ricordare che la legge 383/2000 non ha dato la prima definizione di tale tipologia. La denominazione di associazione di promozione sociale era già stata introdotta ben prima del 2000 e cioè con il D.Lgs. 460/97. In particolare, con la modifica dell'art. 148 del TUIR 917/86, tale decreto ha disciplinato *“le associazioni di promozione sociale comprese tra gli enti di cui alla Legge 25 agosto 1991 n. 287, art. 3 comma 6 lett. e) le cui finalità sono riconosciute dal Ministero dell'Interno”*, stabilendo che tali enti godono di alcune agevolazioni nell'ambito della somministrazione di alimenti e bevande.

Tale aspetto è fondamentale per rilevare che particolari attività non possono essere effettuata in regime di *decommercializzazione* da tutte le associazioni di promozione sociale indistintamente, per come le abbiamo appena descritte nel paragrafo precedente. Ad esempio, l'attività di *“somministrazione di alimenti e bevande”* per i soci e l' *“organizzazione di viaggi e soggiorni turistici”* per i soci possono essere effettuate (presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale e sempreché le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali) in regime di *decommercializzazione* solo dalle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lett. e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici. Solo per questo tipo di associazioni di promozione sociale (e per quelle ad esse affiliate), in deroga all'art. 148, comma 4 TUIR non si considera

commerciale ai sensi dell'art. 148, comma 5:

- a) **la somministrazione di alimenti e bevande** a condizione che tale attività sia effettuata, anche verso pagamento di corrispettivi specifici, da bar o esercizi similari presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale; strettamente complementare a quella svolta in attuazione degli scopi istituzionali e resa nei confronti di associati o partecipanti;
- b) **l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici**, purché l'attività sia rivolta agli iscritti associati e partecipanti anche di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale e l'attività sia strettamente complementare a quella svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

3.7 Quesito 7

Le Organizzazioni di Volontariato: caratteristiche e specificità

Domanda

Le organizzazioni di volontariato.

Quali sono i tratti caratteristici e le particolarità di tali enti associativi?

Risposta

Le organizzazioni di volontariato sono una delle tipologie associative che da maggiore tempo in Italia hanno avuto una regolamentazione speciale. Infatti, in seguito all'approvazione della legge 11 agosto 1991, n. 266 (legge quadro sul volontariato), viene definita associazione di volontariato solo l'associazione iscritta ai registri previsti dalla suddetta normativa e dalle successive normative regionali che hanno recepito i principi sanciti dalla stessa.

La legge 266/91 definisce le organizzazioni di volontariato come enti "liberamente costituiti" al fine di svolgere, tramite l'attività "personale, spontanea e gratuita" dei propri aderenti, attività di solidarietà. La solidarietà costituisce una condizione essenziale per le organizzazioni di volontariato che, per loro natura, devono offrire servizi aperti verso i terzi e non soltanto rivolti ai propri aderenti. Le organizzazioni di volontariato devono comunque operare per fini esclusivi di solidarietà.

Non esistendo un albo o registro nazionale delle organizzazioni di volontariato, possono iscriversi al registro regionale o provinciale del volontariato, a seconda dell'ambito territoriale in cui opera l'organizzazione, le associazioni che svolgono attività nei settori:

- socio-assistenziale;
- sanitario;
- tutela e promozione dei diritti;
- tutela e valorizzazione del patrimonio ambientale;
- attività educative;
- attività culturali e di tutela e valorizzazione dei beni culturali;
- protezione civile;
- educazione alla pratica sportiva e attività ricreative.

Le Regioni, come per la precedente tipologia di associazioni di promozione sociale, hanno legiferato in materia di organizzazioni di volontariato, essendo la legge 266/91 una legge-quadro nazionale. Per il volontariato, come per la promozione sociale, è quindi necessario fare riferimento anche alle leggi regionali. L'elemento del "lavoro e dell'attività volontaria" è un requisito essenziale di tali organizzazioni.

La norma sul volontariato però, non esclude che l'associazione si possa avvalere del contributo di personale retribuito; tuttavia, tale possibilità può verificarsi solo "nei limiti necessari al regolare funzionamento dell'associazione o occorrenti a qualificare o specializzare l'attività da essa svolta" (art. 3, comma 4, legge 266/91). In ogni caso, l'apporto dei volontari deve essere prevalente e determinante rispetto a quello fornito dal personale retribuito, l'attività quindi, non deve poter essere svolta senza l'apporto del lavoro volontario. L'apporto deve inoltre essere personale e di conseguenza, potranno essere volontari unicamente persone fisiche e non persone giuridiche.

Le organizzazioni di volontariato per ottenere le agevolazioni previste dalla legge 266/91 nonché "per accedere ai contributi pubblici, stipulare convenzioni e per beneficiare delle agevolazioni fiscali" devono obbligatoriamente iscriversi presso il "registro generale delle organizzazioni di volontariato" tenuto dalle singole Regioni. Inoltre, a fronte della spiccata "vocazione" alla solidarietà che caratterizza questi organismi, il legislatore (art. 10, comma 8, D.Lgs. 460/97) considera queste realtà Onlus di diritto, riservando alle stesse le condizioni fiscali di maggior favore concesse dalla specifica legge istitutiva (legge 266/91).

In virtù di queste considerazioni e nello spirito globale della "legge quadro sul volontariato" appare evidente come l'ipotesi di realizzo di attività prettamente commerciale da parte di questi enti sia da ritenersi pressoché nulla.

L'art. 8, comma 4, della legge 266/91 prevede la possibilità di effettuare da parte delle organizzazioni di volontariato attività commerciali di carattere "marginale". Queste sono le uniche attività commerciali previste dal legislatore e, seppure abbiano natura prettamente commerciale, esse vengono considerate dal legislatore "non commerciali", qualora sia dimostrabile il totale impiego del relativo ricavato per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato.

Il problema fondamentale è legato al concetto di “marginalità”. Il D.M. 25 maggio 1995 individua più dettagliatamente le attività considerabili marginali in una organizzazione di volontariato. Esse sono:

- Attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni, ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell’organizzazione di volontariato;
- Attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito ai fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall’organizzazione senza alcun intermediario;
- Cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita sia curata direttamente dall’organizzazione senza alcun intermediario;
- Attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale;
- Attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione.

I vantaggi previsti dalla normativa sul volontariato sono di vario genere.

La legge 266/91 prevede innanzitutto un trattamento di favore dal punto di vista fiscale (in particolare esenzione da IVA per le attività effettuate nel perseguimento degli scopi istituzionali, esenzione da imposta di bollo e di registro, esenzione da IRPEG - ora IRES - per attività commerciali e produttive marginali, ecc.) oltre alla possibilità di stipulare convenzioni con enti pubblici per le associazioni iscritte nel “registro generale delle organizzazioni di volontariato” da almeno sei mesi.

Sotto l’aspetto civilistico, le organizzazioni di volontariato sono prevalentemente delle associazioni riconosciute oppure non riconosciute, ma nulla vieta che siano iscritte ai registri del volontariato altre tipologie.

Certamente non possono essere iscritte nel registro delle organizzazioni di volontariato gli enti aventi natura pubblica, come ha fatto notare il Consiglio di Stato intervenendo sull’argomento, né tantomeno le società, anche cooperative. Possono invece essere organizzazioni di volontariato sicuramente i comitati, purché in esso siano previste clausole che garantiscano democraticità della struttura e principi di responsabilità civile e solidarietà tipici del volontariato, oltre che, ovviamente, la presenza dei volontari e che la loro attività sia determinante e prevalente.

Rispetto alle fondazioni è necessario fare una precisa distinzione.

Anche se sussistono taluni casi di fondazione iscritte ai registri del volontariato nei primi anni di istituzione di tali registri, è difficile che le fondazioni possano avere compatibilità

con la norma speciale sul volontariato.

Infatti, la mancanza di una disciplina democratica data dalla natura stessa della fondazione e la presenza dell'elemento patrimoniale come vincolo rilevante rendono questa tipologia incompatibile con il volontariato. Un'eccezione a questo principio generale potrebbe essere rappresentata, in linea teorica, dalle fondazioni di partecipazione.

Con riferimento alla legislazione speciale, le organizzazioni di volontariato hanno una norma propria che le definisce.

Rimane infine da affrontare l'aspetto dell'inquadramento di natura fiscale delle organizzazioni di volontariato. Il D.Lgs. 460/97 ha istituito il nuovo soggetto della Organizzazione non lucrativa di utilità sociale (Onlus) e come già citato sopra, prevede che ogni associazione iscritta nei registri del volontariato possa avvalersi della qualifica di Onlus di diritto senza necessità di alcun adempimento. La semplice iscrizione nei registri del volontariato determina automaticamente la qualifica di Onlus, con l'ulteriore proficua possibilità di avvalersi della norma di maggior favore, scegliendo tra la legge sul volontariato e il decreto legislativo sulle Onlus. Quindi sicuramente le organizzazioni di volontariato di cui alla legge 266/91 sono Onlus sul versante tributario. Tale aspetto, per le organizzazioni di volontariato iscritte, è però vincolato al preciso limite di non esercitare attività commerciali diverse da quelle cosiddette marginali, non casualmente sopra esposte.

L'art. 30, comma 5, del D.L. 185/08 ha introdotto a tal proposito una rilevante novità in merito alle organizzazioni di volontariato ex legge 266/91, considerando come parametro fondamentale proprio l'esercizio esclusivo delle attività commerciali e produttive marginali rispetto all'esercizio delle attività commerciali. Infatti tale comma ribadisce che possono essere considerate Onlus di diritto (di cui all'10, comma 8, del D.Lgs. 460/97) non più tutte le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri, ma esclusivamente quelle tra di esse che non svolgono attività commerciale e produttiva al di fuori di quella marginale prevista appositamente per le organizzazioni di volontariato dal D.M. 25 maggio 1995.

Il comma fornisce quindi, non tanto una norma interpretativa della legge 266/91 sul volontariato, quanto una norma interpretativa e modificativa del D.Lgs. 460/97 di natura fiscale; vale a dire che le agevolazioni fiscali previste per le Onlus non possono essere estese a quelle organizzazioni di volontariato che (pur iscritte nei registri e come tali, Onlus di diritto ai sensi del dell'art. 10, comma 8, del D.Lgs. 460/97) svolgono attività commerciale d'impresa al di fuori di quella "commerciale e produttiva marginale" come definita congiuntamente dalla legge 266/91 e dal D.M. 25 maggio 1995.

Per logica conseguenza le organizzazioni di volontariato che hanno Partita Iva e che contemporaneamente svolgono attività commerciale d'impresa, perdono non solo lo status di onlus di diritto previsto dal D.Lgs. 460/97, ma anche tutte le conseguenti agevolazioni e benefici fiscali connessi a tale specifica qualifica tributaria.

Ulteriore conseguenza della eventuale perdita di tale qualifica è che chi aveva teorizzato

che le organizzazioni di volontariato potessero svolgere “attività commerciali”, anche connesse, al di fuori di quelle marginali previste dall’apposito D.M. 25 maggio 1995, avvalendosi del D.Lgs. 460/97 (in quanto onlus di diritto a sensi del comma 8, art. 10), viene a trovarsi in contraddizione con la nuova norma introdotta dall’art. 30 del D.L. 185/08 secondo cui l’essere Onlus di diritto per una organizzazione di volontariato (compresa quindi, la potenziale conseguente scelta del regime di maggior favore previsto dall’art. 10, comma 8 del D.Lgs 460/97) è subordinato all’esercizio esclusivo delle sole attività commerciali e produttive marginali (oltre che, naturalmente, di tutte le altre attività economiche previste dall’art. 5 della legge 266/91). Tale interpretazione è stata successivamente ampiamente confermata dalla circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 12 del 9 aprile 2009, esplicitiva dell’intero art. 30 del D.L. 85/08, di cui si riporta uno stralcio che esprime il concetto sopra esposto con estrema chiarezza: “[...] *l’Agenzia delle Entrate esercita autonoma attività di controllo anche sulle organizzazioni iscritte negli appositi registri del volontariato al fine di accertare l’eventuale svolgimento di attività commerciali diverse da quelle elencate dal decreto 25 maggio 1995 e, conseguentemente, la spettanza o meno delle agevolazioni fiscali [...]*”. Si ricorda riepilogando che qualora l’associazione di volontariato perdesse la qualifica di Onlus di diritto non potrebbe avere diritto alle agevolazioni fiscali relative alla qualifica fiscale di Onlus. In questo caso, per aver diritto a tali agevolazioni fiscali l’associazione si dovrebbe cancellare dal volontariato ed iscriversi all’Anagrafe Tributaria Onlus presso la D.R.E (Direzione Regionale delle Entrate), ovviamente nel caso ne ricorrano i presupposti, passando dallo status (potenziale) di Onlus di diritto a quello di Onlus di opzione, in base a quanto descritto nell’apposito capitolo dedicato alle Onlus.

3.8 Quesito 8

Gli Enti Ecclesiastici: caratteristiche generali e specificità

Domanda

Gli enti ecclesiastici. Quali sono i tratti caratteristici e le particolarità di tali enti?

Risposta

Si tratta di una tipologia “particolare” e “complessa” di enti non profit che va correttamente inquadrata. Gli enti ecclesiastici costituiscono una vasta categoria di enti non profit, propria dell’ordinamento statale italiano e non del diritto canonico, in cui rientrano una serie di istituti religiosi variamente denominati, costituenti espressione del vasto fenomeno associativo di tipo religioso costituzionalmente riconosciuto. In particolare, l’articolo 19 della Costituzione riconosce la libertà di professare “*la propria fede religiosa in qualsiasi*

forma, individuale o associata, di farne propaganda e di esercitarne in privato o in pubblico il culto, purché non si tratti di riti contrari al buon costume”.

All'inquadramento nella tipologia degli enti ecclesiastici contribuisce l'art. 2 della legge 20 maggio 1985, n. 222, che per definire tali enti ricorre ad una duplice natura di requisiti:

- Soggettivi: la diretta appartenenza degli enti alla costituzione gerarchica della Chiesa, seminari, istituti religiosi;
- Oggettivi: il riscontro, di volta in volta, sul fine di religione o di culto che deve caratterizzare gli enti, che è diretto a verificare che il fine di religione o di culto sia costitutivo ed essenziale dell'ente, anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico.

Le disposizioni legislative di riferimento si trovano quindi nel Nuovo Concordato (legge 25 marzo 1985, n. 121); la legge 20 maggio 1985, n. 222 “Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle Diocesi” ed il d.P.R. 13 febbraio 1987, n. 33 che ha approvato il regolamento di esecuzione della legge 222/85. Gli enti ecclesiastici, costituiti o approvati dall'autorità ecclesiastica, possono ottenere il riconoscimento della personalità giuridica; i requisiti richiesti dalla legge 222/85 sono quindi:

- a) che si tratti di enti riconosciuti o approvati dall'autorità ecclesiastica, comunemente definito riconoscimento canonico;
- b) che abbiano sede in Italia;
- c) che abbiano fine di religione o di culto.

Il procedimento amministrativo che porta al riconoscimento della personalità giuridica è previsto dalla sopracitata legge 222/85: deve essere presentata un'istanza, diretta al Ministro dell'Interno per il tramite delle Prefetture da chi rappresenta l'Ente secondo il diritto canonico, previo assenso dell'autorità ecclesiastica competente ovvero direttamente da quest'ultima. A conclusione dell'*iter previsto*, “*gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti*” devono iscriversi nel registro delle persone giuridiche previsto dalla legge medesima. L'art. 2 della legge 222/85, prevede espressamente, per gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, per gli istituti religiosi ed i seminari, il fine di religione o di culto, mentre per le altre persone giuridiche canoniche, per le fondazioni e in genere per gli enti ecclesiastici senza personalità giuridica, “*il fine di religione o di culto*” dev'essere di volta in volta accertato, verificando che lo stesso sia costitutivo ed essenziale dell'ente, anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico.

Il concetto relativo alle “*attività di religione e culto*” merita un approfondimento per tali

enti ecclesiastici. Ai fini civilistici si considerano, “*attività di religione o di culto*” quelle dirette all’esercizio del culto ed alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, alla educazione cristiana. Viceversa, si considerano “*attività diverse*” quelle tipicamente non profit quali quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e le attività commerciali comunque esercitate. Tale aspetto ha un forte riflesso sulla classificazione a fini tributari di tali enti. Infatti con l’art. 7 dell’Accordo tra Santa Sede e Repubblica Italiana del 18 febbraio 1984, noto come Nuovo Concordato, il regime degli enti ecclesiastici è stato riformulato.

Il nuovo sistema è articolato su due punti: agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine “*di religione o di culto*”, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione; le “*attività diverse*” da quelle di religione e di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività ed al regime tributario previsto per le medesime. Al riguardo, l’art. 8 del d.P.R. 33/87 recita che “*l’ente ecclesiastico che svolge attività per le quali sia prescritta dalle leggi tributarie la tenuta delle scritture contabili, deve osservare le norme circa tali scritture relative alle specifiche attività esercitate*”. È da rilevare come per gli enti ecclesiastici sembrerebbe che il legislatore abbia voluto creare ex-lege una qualificazione di non commercialità. Infatti, come già evidenziato, la legge 222/85 impegna lo Stato a riconoscere la personalità giuridica degli enti ecclesiastici “*costituiti o approvati dall’ autorità ecclesiastica*” che abbiano fine di religione o di culto. La stessa legge prevede che tali enti possano svolgere a determinate condizioni attività diverse da quelle di religione o culto, comprese quelle commerciali, senza che ciò comporti la perdita della qualifica di ente ecclesiastico. L’art. 19 della legge 222/85 prevede che il riconoscimento della personalità giuridica può essere revocato quando vi sia un mutamento sostanziale delle condizioni in base alle quali lo stesso era stato concesso, che faccia perdere all’ente uno dei requisiti prescritti per il riconoscimento stesso.

Tale impostazione sembrerebbe confermata anche dal legislatore nell’art. 149, comma 4, del TUIR, il quale stabilisce che le disposizioni relative alla perdita della qualifica di ente non commerciale “*non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili*”. Quindi, gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche sono enti non commerciali e non possono mai perdere tale qualifica, anche se esercitano in maniera prevalente attività commerciali.

Ovviamente, si ritiene che anche l’ente ecclesiastico possa perdere la qualifica di ente non commerciale (nel caso di esercizio prevalente di attività commerciali) qualora si verifichi una revoca del riconoscimento della personalità giuridica in seguito ad un mutamento sostanziale delle condizioni in base alle quali lo stesso era stato concesso, considerando tuttavia che la potenziale revoca del riconoscimento della personalità giuridica ad un ente ecclesiastico resta comunque legata alla perdita di ogni riferimento alle finalità di religione

o di culto. Particolare è anche la posizione degli enti ecclesiastici rispetto alla normativa Onlus. Secondo la collocazione riservata dal legislatore, gli enti ecclesiastici, nel rispetto di alcune condizioni, sono considerati Onlus parziali, limitatamente all'esercizio delle attività elencate dal D.Lgs. 460/97.

Gli enti in questione possono accedere al regime tributario di favore previsto per le Onlus a condizione che nell'esercizio di tali attività, secondo quanto esplicitato nella circolare ministeriale 168/98, siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'art. 20-bis del d.P.R. 600/73 e siano rispettati i requisiti statuari e i vincoli sostanziali imposti dall'art. 10 del D.Lgs. 460/97, ferme restando le deroghe previste dal comma 7 dello stesso art. 10, nonché l'onere della comunicazione prescritto dal successivo articolo 11. Per tali finalità l'ente ecclesiastico deve quindi avere un ramo "Onlus" ben preciso ed individuato.

3.9 Quesito 9

Le Associazioni e Fondazioni Antiusura: caratteristiche generali e specificità

Domanda

Le associazioni e fondazioni antiusura.
Quali sono i tratti caratteristici e le particolarità di tali enti associativi?

Risposta

Nei tempi moderni, con lo sviluppo dell'economia finanziaria e con la disciplina bancaria del prestito ad interesse, l'usura è andata a definirsi in un'area di pericolosità sociale.

L'usura, da un punto di vista sociale è andata assumendo varie forme, dall'usura praticata in misura "privata", il classico "strozzinaggio" fino ad area "strategica" di presenza economico e di controllo del territorio da parte della criminalità organizzata che anche attraverso il riciclaggio di attività inizialmente "lecite" si inserisce con un modello "vizioso" di sviluppo dell'economia territoriale.

In Italia vi è infatti, specie in alcune zone del nostro paese, una diffusione di fenomeni di "inquinamento" criminale delle attività economiche, risultato diretto e tangibile della piaga della criminalità organizzata, vero punto debole di sviluppo della società e dell'economia italiana.

La legislazione sulle organizzazioni antiusura

Con riferimento agli aspetti legislativi, nel particolare "settore" dell'usura, anche sulla scia di quanto avveniva all'estero, il legislatore è intervenuto più volte in materia, infatti l'art.

9 della legge 23-2-1999 n. 44, modificata dal D.L. 13-9-1999 n. 317, convertito dalla legge 12-11-1999 n. 414 recante “Disposizioni concernenti il Fondo di solidarietà per le vittime delle richieste estorsive e dell’usura”, dispone l’esonero dalle imposte sul reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche dell’elargizione concessa, ai sensi dell’art. 1 di detta legge, a titolo di contributo al ristoro del danno patrimoniale subito, agli esercenti un’attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o comunque economica, ovvero una libera arte o professione, che abbiano subito danni in conseguenza di delitti commessi per costringerli ad aderire a richieste estorsive. Inoltre la legislazione ha previsto un commissario straordinario per il coordinamento delle iniziative antiusura ed antiracket (con la legge 23-2-1999 n. 44, il legislatore è intervenuto con un ampio ed articolato intervento, unificando la gestione dei fenomeni usurari con quelli dei fenomeni estorsivi), ed ha inoltre investito le organizzazioni senza scopo di lucro di un compito decisivo prevedendo delle forme di agevolazioni per gli enti non profit che sono in prima fila nella lotta a questo fenomeno criminale. Di seguito si presenta un panorama di questi interventi legislativi fissando l’attenzione dell’esame della legislazione in particolare verso enti non profit quali le fondazioni e le associazioni antiusura.

L’articolo 15 della legge n. 108 del 7-3-1996 relativa alle disposizioni in materia di usura, sostiene che vi possono essere fondazioni ed associazioni riconosciute aventi come scopo la prevenzione, la tutela l’assistenza e l’informazione relativamente al fenomeno dell’usura. Innanzitutto è necessario sottolineare come gli scopi appena citati possono anche non essere esclusivi nell’attività dell’organizzazione antiusura, la quale può quindi svolgere anche altre attività in campo sociale.

Risulta chiaro che la specificità di utilità sociale di questi enti non profit deve essere ben precisa in quanto altrimenti non si giustificerebbe l’erogazione a fondo perduto di denaro sia pubblico che privato per un’attività che risulta essere simile, nella sostanza, a quella di un intermediario finanziario.

In ogni caso però, il comma 4 del sopracitato articolo, recita che lo scopo della prevenzione del fenomeno dell’usura, anche attraverso forme di tutela, assistenza ed informazione, deve risultare chiaro dall’atto costitutivo e dallo statuto. Dette organizzazioni non profit devono essere iscritte in apposito elenco tenuto dal Ministro del Tesoro.

Il Ministro del Tesoro, sentito il Ministro degli Affari Sociali e il Ministro dell’Interno, determina con un apposito decreto i requisiti patrimoniali delle fondazioni e delle associazioni riconosciute. Dette organizzazioni non profit possono prestare garanzie alle banche ed agli intermediari finanziari al fine di favorire l’erogazione di finanziamenti a soggetti che pur essendo meritevoli in base ai criteri fissati nei relativi statuti, incontrano difficoltà nell’accesso al credito.

Successivamente, con decreto del 6 agosto 1996 (pubblicato sulla G.U. n. 189 del 13-8-1996), il Ministero del Tesoro ha stabilito dei requisiti fondamentali relativamente alle

organizzazioni non profit di questo tipo. L'articolo 1 del decreto, richiamando l'articolo 15 comma 5 della legge 7-3-1996 n. 108, ha stabilito nelle misure seguenti il livello minimo di patrimonio delle fondazioni ed associazioni riconosciute :

1. Euro 25.822,84 per le associazioni riconosciute indipendentemente dall'ambito di operatività;
2. Euro 51.645,69 per le fondazioni con competenza operativa circoscritte nell'ambito di una sola provincia;
3. Euro 103.291,37 per le fondazioni con competenza operativa circoscritta nell'ambito di una sola regione;
4. Euro 258.228,45 per le fondazioni con competenza operativa estesa a più regioni.

Gli articoli 2 e 3 del sopracitato decreto del 6 agosto 1996 trattano dei requisiti di professionalità ed onorabilità degli esponenti delle organizzazioni antiusura. Riguardo ai requisiti di onorabilità, le cariche di amministratore o di revisore delle sopracitate organizzazioni non possono essere ricoperte da persone che:

1. hanno riportato condanna, anche non definitiva, per il delitto previsto dall'art. 416 bis del codice penale (associazione di stampo mafioso) o per il delitto di associazione finalizzata al traffico di stupefacenti o psicotrope di cui all'art.74 del testo unico approvato con DPR 9 ottobre 1990 n.309, o per un delitto di cui all'art. 73 del citato testo unico, concernente la produzione e il traffico di dette sostanze, o per un delitto concernente la fabbricazione, l'importazione, l'esportazione, la vendita o cessione, l'uso o trasporto di armi, munizioni o materiale esplosivo, o per il delitto di favoreggiamento personale o reale commesso in relazione a taluno dei predetti reati, o per i delitti previsti dagli articoli 644 (usura), 648 bis (riciclaggio) e 648 ter (impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita) del codice penale;
2. che hanno riportato condanna, anche non definitiva per i delitti previsti dagli articoli 314 (peculato), 316 (peculato mediante profitto dell'errore altrui), 216-bis (malversazione a danno dello stato), 317 (concussione), 318 (corruzione per un atto d'ufficio), 319 (corruzione per un atto contrario ai doveri d'ufficio), 318 ter (corruzione in atti giudiziari), 320 (corruzione di persona incaricata di un pubblico servizio) del codice penale;
3. che hanno riportato condanna, anche non definitiva, per i delitti di abusivismo bancario ed abusivismo finanziario;
4. che hanno riportato condanna con sentenza definitiva o con sentenza di primo grado, confermata in appello, per un delitto commesso con abuso dei poteri o con violazione dei doveri inerenti ad una pubblica funzione o ad un pubblico servizio diversi da

- quelli indicati al punto 2) oppure che si trovino in stato di interdizione legale oppure di interdizione temporanea dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese;
5. che sono stati condannati, per uno stesso fatto, con sentenza definitiva o con sentenza di primo grado, confermata in appello, ad una pena non inferiore a due anni di reclusione per un delitto non colposo oppure che sono sottoposti a procedimento penale per i delitti indicati al punto 1), se per la persona è stato già disposto giudizio, se la stessa è stata presentata ovvero citata a comparire in udienza per il giudizio;
 6. nei cui confronti il tribunale ha applicato, anche se con provvedimento non definitivo, una misura di prevenzione, in quanto indiziato di appartenere ad una delle associazioni di cui all'articolo 1 della legge 31-5-1965 n. 575 come sostituito dall'art.13 della legge 13-9-1982 n.646.

Riguardo ai requisiti di professionalità, le cariche di rappresentante legale delle fondazioni e delle associazioni riconosciute, nonché le cariche di presidente e vicepresidente dell'organo collegiale comunque denominato (collegio sindacale o collegio dei revisori) previsto dai relativi statuti, debbono essere ricoperti da soggetti che hanno maturato una adeguata esperienza per uno o più periodi, complessivamente non inferiori a due anni, mediante esercizio di attività professionali in fondazioni o associazioni riconosciute o in istituzioni economico-finanziarie ovvero di insegnamento in materie attinenti al settore giuridico, economico e finanziario, nonché da soggetti che si siano contraddistinti per un particolare impegno sociale, scientifico e culturale.

Tale è il dettato della norma, che ha lasciato aperta la strada, con quest'ultima considerazione, anche a soggetti che pur non avendo "formalmente" le competenze tecniche, hanno maturato spesso "sul campo" una serie esperienza di solidarietà sociale.

In seguito, è stato emanato un apposito regolamento di gestione, che ha stabilito l'istituzione dell'elenco delle associazioni e fondazioni antiusura riconosciute; l'iscrizione è riservata agli enti che :

1. Abbiamo ottenuto il riconoscimento dello stato (se operanti a livello nazionale) o della regione (se operanti a livello locale);
2. siano in possesso dei requisiti di onorabilità e professionalità stabiliti dal decreto del Ministro del Tesoro del 6 agosto 1994;
3. abbiano indicato specificatamente nello statuto e nell'atto costitutivo lo scopo della prevenzione del fenomeno dell'usura.

Ricordiamo altresì che detti enti non profit devono inviare entro il 3 marzo di ogni anno, al Ministero dell'Economia, una relazione firmata dal legale rappresentante con i seguenti allegati:

1. l'ammontare dei prestiti garantiti;
2. l'elenco dei beneficiari, con l'indicazione dei finanziamenti deliberati, della rispettiva scadenza, dell'importo della garanzia prestata e di ogni altro documento utile;
3. l'elenco delle garanzie escusse distinto per banca con il relativo importo pagato;
4. il rendiconto delle spese di gestione del fondo antiusura e il relativo bilancio.

Il Fondo per la Prevenzione del fenomeno dell'usura (anche detto fondo istituito con la legge 108/96)

La finalità di detto fondo è quello di favorire agevolazioni finanziarie a soggetti ad elevata difficoltà di accesso al credito. Tale fondo è destinato per il 70% ai consorzi e alle cooperative di garanzia collettiva fidi e alle fondazioni e alle associazioni antiusura spetta il trenta per cento del "Fondo per la prevenzione del fenomeno dell'usura".

Successivamente con la legge 23-2-1999 n. 44, il legislatore è intervenuto con un ampio ed articolato intervento, unificando la gestione dei fenomeni usurari con quelli dei fenomeni estorsivi e creando (articolo 19) il "Comitato di solidarietà per le vittime dell'estorsione e dell'usura" per il coordinamento delle iniziative antiusura e antiracket.

Infine, sulla Gazzetta Ufficiale del 3-12-1999 è stato pubblicato il regolamento attuativo della sopraccitata legge n. 44 che prevede per il sopraccitato "Comitato di solidarietà" non solo un potere consultivo, ma anche un potere deliberativo in merito alla concessione di un mutuo quinquennale a tasso zero previsto per gli usurati.

Detto fondo verrà gestito in concessione dalla CONSAP.

Attività svolta dalle organizzazioni antiusura

Le organizzazioni antiusura, nella pratica corrente, hanno prevalentemente assunto la veste giuridica di ente non profit ed in particolare di fondazione di diritto privato.

La maggior parte della fondazioni e delle organizzazioni antiusura (circa una trentina) attualmente operanti in Italia operano all'interno della Chiesa Cattolica oppure con vicinanza culturale alla Stessa, con alcune rilevanti eccezioni: la Fondazione Adventum e la Fondazione Umbra contro l'Usura (nata da un'esperienza laica).

Le fondazioni sopra citate sono prevalentemente nate con l'esigenza di combattere l'usura, storicamente considerata, specialmente dalle organizzazioni di matrice cattolica, come un male sociale; esse sono quasi sempre dotate di precise procedure tecniche al fine di combattere l'usura stessa sul terreno dell'economia solidale e ricorrendo nelle forme più avanzate anche a forma di microcredito "a latere" e a sostegno dell'attività stessa. Dette fondazioni infatti gestiscono solitamente un fondo di garanzia, costituito oltre che dagli interventi finanziari pubblici anche da donazioni di privati, società, ecc.; detto fondo, depo-

sitato presso istituti di credito, è rivolto a svolgere una funzione di ausilio economico alle vittime dell'usura, facilitando altresì il loro inserimento nel mercato del credito.

Nella pratica, i casi delle persone vittime dell'usura vengono ascoltati da esponenti della fondazione e successivamente questi casi vengono presentati all'esame di un ufficio tecnico il quale decide sull'erogazione da farsi. La garanzia coperta dal sopraccitato fondo può arrivare (anche se non sempre si verifica) a coprire il 100%. Per usufruire dell'ausilio del fondo è naturalmente necessario, come del resto prescrive la norma, che le vittime dell'usura interrompano il rapporto con l'usurario attraverso la denuncia dell'usurario stesso.

3.10 Quesito 10

Il Trust Onlus: caratteristiche generali e specificità

Domanda

Il trust Onlus. Quali sono i tratti caratteristici e le particolarità di tali enti?

Risposta

L'istituto giuridico del trust sta diventando sempre più noto anche in Italia come uno strumento molto versatile per diverse soluzioni giuridiche senza escludere l'impiego importante del trust nell'ampio settore non profit e/o a fini di utilità sociale ed in particolare quando esso "assume" la natura tributaria agevolata, specifica della legislazione fiscale italiana, di "Onlus". Innanzitutto si presenterà la disciplina del trust con riferimento esclusivo (visto il tema specifico del contribuente) al trust di scopo con finalità sociali. Successivamente si vedrà come si ottiene la tipologia del trust Onlus, così come è stata prevista e legittimata, prima dall'Agenzia del Terzo Settore e poi dall'Agenzia delle Entrate. Il *trust* è un istituto giuridico che non appartiene storicamente all'ordinamento italiano: le sue origini si trovano infatti nei paesi dove vige il diritto anglosassone, luoghi da sempre esiste tale strumento giuridico. In Italia, l'istituto anglosassone del *trust* ha trovato poi un importante riconoscimento con la legge n. 364 del 16 ottobre 1989, entrata in vigore il 1.1.1992, che ha ratificato la convenzione dell'Aja del 1.7.1985 relativa alla legge applicabile ai *trusts* e al loro riconoscimento.

La Convenzione in parola ha permesso anche ai cittadini italiani di fruire dei trust di diritto estero, nel senso che non ha comportato il recepimento del *trust* nell'ordinamento giuridico italiano ma ha dato la possibilità di riconoscere in Italia gli effetti giuridici e dunque la validità della costituzione dei *trusts* esteri (cioè retti da una legge straniera) compatibilmente con le norme vigenti nel nostro sistema giuridico. Un aspetto fondamentale che è scaturito dalla Convenzione dell'Aja consiste nel riconoscimento automatico del *trust* (che rispetta

le norme della Convenzione) anche in paesi diversi rispetto a quelli di creazione.

La Convenzione dell' Aja però, si ricorda per completezza, lascia la determinazione della disciplina fiscale dei trust alle singole legislazioni nazionali cui spetta la regolamentazione tributaria dell'istituto in esame. E' necessario introdurre però a questo punto la disciplina ed il concetto di *trust* di scopo. Il trust di scopo è un trust senza beneficiari individuati, in cui quindi la finalità del trust risulta essere uno scopo, prevalentemente, ma non esclusivamente di finalità pubblica o sociale.

Il *trust*, può quindi essere ampiamente utilizzato nell'ambito del settore non profit e in assenza di una norma civilistica italiana sul tema, deve comunque essere sottoposto ad una specifica legislazione civilistica estera sui trust in virtù della Convenzione dell' Aja. Si ricorda, inoltre, che ai fini esclusivamente tributari, i commi 74, 75 e 76 della Finanziaria 2007 (legge 296/06), hanno introdotto per la prima volta nel nostro ordinamento una disciplina fiscale per l'istituto del *trust*. Infatti, la sopracitata legge 296/06, ha inserito accanto agli enti, commerciali e non commerciali, assoggettati ad IRES (di cui all'art.73, comma. 1, lett. b) e lett. c) del TUIR), anche i *trust*, allo stesso modo, quindi, degli enti non profit che rispettivamente hanno (art.73, comma.1, lett. b, del TUIR) o non hanno (art.73, comma.1, lett. c, del TUIR) per esercizio esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Con tali disposizioni è stata fissata ufficialmente la soggettività fiscale passiva del *trust*, che è stato quindi "entificato" ai fini tributari, la cui natura può essere quindi quella di ente commerciale (quindi a commercialità prevalente) oppure di ente non commerciale (quindi o soltanto con attività istituzionale "pura" oppure con attività istituzionale con una parte di commercialità non prevalente). Per i redditi conseguiti dal *trust*, invece, possono esservi tre tipologie individuabili, come si esplicherà di seguito.

Per il *trust* con beneficiari diretti si è disposto, l'attribuzione "*per trasparenza*" dei redditi conseguiti dal *trust* ai beneficiari, ponendo la vincolante condizione che questi ultimi risultino individuati; i redditi vengono imputati ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del *trust* o in altri documenti successivi, ovvero, in mancanza, in parti uguali. Si parla in tal caso di "*trust trasparente*" ed i redditi troveranno quindi "*soddisfazione fiscale*" in capo ai percipienti individuati.

Ne deriva, invece, l'assoggettamento ad IRES dei redditi maturati dal *trust* in capo al *trust* medesimo, nel caso in cui gli stessi non vengano imputati ai soggetti beneficiari; si parlerà in tal caso di "*trust opaco*". Nel "*trust misto*", invece, nella quotidianità operativa, dopo aver determinato il reddito del *trust*, il *trustee* indicherà la parte di esso attribuito al *trust* - sulla quale il *trust* stesso assolverà l'IRES - nonché la parte imputata per trasparenza ai beneficiari - su cui questi ultimi assolveranno le imposte sul reddito.

Ecco che, anche alla luce di tali premesse generali, ci interessa, esaminare la posizione dell'Amministrazione Finanziaria rispetto alla specifica tipologia del *trust* Onlus, a

seguito dell'atto di indirizzo dell'Agenzia per il Terzo Settore sopra esposto, in merito alla riconoscibilità di tale istituto. Tale posizione è stata espressa con la circolare n. 31 del 1° agosto 2011, documento di prassi che ha illustrato la posizione dell'Amministrazione Finanziaria sulla configurabilità di un *trust* Onlus.

L'Agenzia delle Entrate indica che condizione preliminare affinché un *trust* possa assumere la qualifica di Onlus è che esso possa qualificarsi come soggetto autonomo d'imposta, condizione esplicitamente prevista dall'art. 73, comma 1, lett. b), c) e d) del TUIR 917/86. Preliminarmente diciamo subito che, da un punto di vista tributario, valgono per l'Amministrazione Finanziaria in caso di *trust* e, quindi, anche nel caso di *trust* Onlus, le medesime considerazioni già espresse dall'Agenzia delle Entrate nelle circolari n. 48 del 6 agosto 2007 e n. 61/E del 27 dicembre 2010 in merito alle ipotesi in cui il *trust* costituisca una struttura fittiziamente interposta: è evidente che in tali casi, non essendoci per l'Agenzia delle Entrate la presenza di un autonomo soggetto d'imposta, il *trust* medesimo non può ovviamente acquisire neanche la qualifica di Onlus. Agli effetti dell'imposizione fiscale, anche in materia di *trust* Onlus, l'Agenzia delle Entrate ritorna sulla distinzione tributaria e sulla principale macro-distinzione tra le varie tipologie di *trust*: *trust trasparente*, *trust opaco* e *trust misto* già presentata sopra.

Nel primo caso, l'Agenzia delle Entrate vede una incompatibilità palese tra il "*trust trasparente*" e la normativa fiscale agevolata delle Onlus. Non può sussistere, se vi è un beneficiario individuato, un *trust* Onlus. Infatti, secondo l'Amministrazione Finanziaria: "*il regime di favore previsto per le onlus presuppone la coincidenza fra l'ente che effettua una determinata attività di solidarietà sociale, alle condizioni e nei limiti previsti dal D. Lgs. n. 460 del 1997, e l'ente che, essendo possessore del reddito derivante da quell'attività, beneficia della detassazione prevista dall'ordinamento*".

Nel *trust trasparente*, invece, i beneficiari delle agevolazioni Onlus sarebbero le persone fisiche individuate come tali dall'atto in *trust* e non il *trust* medesimo. Infatti, nel *trust trasparente* il beneficiario e percettore del reddito del *trust* (e quindi anche delle conseguenti agevolazioni fiscali) non è mai il *trust* medesimo, quanto piuttosto i beneficiari dello stesso, in capo ai quali avviene la tassazione dei redditi prodotti dal *trust*.

Questo aspetto rende incompatibile la figura della Onlus con il *trust trasparente*. Infatti, le Onlus hanno l'obbligo di impiegare tutti gli utili e gli avanzi di gestione esclusivamente per le attività istituzionali e connesse.

Solo in un caso è possibile da parte della Onlus l'erogazione in denaro o in natura dei propri redditi e cioè quando la Onlus medesima si occupi istituzionalmente di beneficenza (attività precedentemente esaminata nel presente capitolo).

Tale attività può essere svolta tramite erogazione a favore di soggetti indigenti oppure di altre realtà non profit che operano negli stessi settori della Onlus, e quindi può esservi erogazione diretta verso altri soggetti ben individuati. Tuttavia, secondo l'Agenzia delle

Entrate, l'effettuazione di attività di beneficenza non è tipica di un *trust* trasparente in quanto nell'attività di beneficenza è sempre la Onlus erogante che ha completa e libera scelta discrezionale in merito ai soggetti cui rivolgere tale attività, mentre nel "*trust* trasparente" tale facoltà e libertà di scelta non esiste, essendo i beneficiari ben individuati ed essendo il *trustee* obbligato ad effettuare ciò, in quanto movimento direttamente originato dalla volontà del disponente iniziale.

Quindi, anche nel caso di *trust* con beneficiari soggetti svantaggiati o disabili, essendo questi *trust* trasparenti, cioè con beneficiari individuati, essi non potranno mai assumere la natura tributaria e la qualifica di Onlus. Con riferimento al reddito prodotto dal *trust* opaco, esso è imputato direttamente e interamente al *trust* opaco medesimo ed assoggettato a tassazione in capo a quest'ultimo. Tale modalità, in base alla quale l'effettivo possessore del reddito è il *trust* stesso, appare compatibile con il regime fiscale di favore previsto per le Onlus in quanto presuppone l'imputabilità dei redditi dell'organizzazione che ottiene il riconoscimento direttamente ed esclusivamente in capo alla stessa.

Da ciò ne deriva che secondo l'Amministrazione Finanziaria: "*non sussistono preclusioni al riconoscimento della qualifica di onlus in capo ai trust opachi.*".

Ovviamente i *trust* opachi possono ottenere la qualifica di Onlus a condizione che gli stessi siano in possesso di tutti i requisiti previsti dall'art. 10 del D. Lgs. 460/97.

Altro aspetto richiamato è dato dalla modalità di costituzione dell'istituto del *trust* che deve avvenire per atto pubblico, scrittura privata ed autenticata e che comunque contenga tutte le clausole previste dal D.Lgs. 460/97 che devono essere di fatto rispettate nella sostanza, "*in concreto*" richiama l'Agenzia delle Entrate, con la prevalenza della sostanza di quanto viene svolto dalla Onlus sulla forma. Inoltre, l'Agenzia delle Entrate precisa che possono ottenere e mantenere il riconoscimento della qualifica di Onlus solo i *trust* che, sia al momento del riconoscimento sia durante tutta la loro vita, siano totalmente privi di beneficiari di reddito.

Quindi, qualora in un *trust* opaco, che abbia ottenuto il riconoscimento della qualifica di Onlus, vi siano uno o più beneficiari aventi il diritto di pretendere l'erogazione, in tutto o in parte, dei redditi che il *trust* dovrà produrre, il *trust* perderà definitivamente la qualifica di Onlus. Di conseguenza, c'è quindi anche una preclusione dell'Agenzia delle Entrate verso quelli che vengono definiti i *trust* "misti", cioè i *trust* che possono essere sia trasparenti (e quindi con beneficiari) che opachi.

Tale qualifica non potrà più essere attribuita al medesimo *trust*, secondo l'Agenzia, anche nel caso in cui, in seguito, quest'ultimo riacquisisca la configurazione di *trust* opaco. Inoltre, qualora l'attività del *trust* opaco consista nell'effettuazione di erogazioni in denaro o in natura, realizzate a titolo gratuito e con spirito di liberalità, è necessario che il *trust*, per ottenere il riconoscimento della qualifica di Onlus, preveda nell'atto istitutivo, tra i settori di attività, quello della beneficenza di cui al n. 3 dell'art. 10, comma 1, lett. a)

del citato D. Lgs. 460/97. Quindi, riepilogando, per l’Agenzia delle Entrate solo i *trust* opachi possono assumere legittimamente la qualifica di Onlus. L’Agenzia delle Entrate conferma che l’aspetto della democraticità della vita associativa è inapplicabile all’istituto del *trust* (come del resto alle fondazioni) per mancanza proprio del presupposto giuridico dell’istituto.

3.11 *Quesito 11*

Comparazione tra ODV – APS – Onlus di Opzione

SCOPO

ODV	APS	ONLUS DI OPZIONE
<p>Sono organizzazioni costituite in base alla finalità di svolgere attività di volontariato come definita dall’art. 2 della legge quadro 266/91.</p>	<p>Sono considerate associazioni di promozione sociale le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi. Il riferimento è la legge quadro 383/2000.</p>	<p>Possono essere Onlus di opzione le associazioni, riconosciute e non, le fondazioni ed i comitati. La legislazione di riferimento è di natura tributaria ed è il D. Lgs. 460/97.</p>

FINALITA'

ODV	APS	ONLUS DI OPZIONE
<p>Svolgono la loro mission nei confronti di terzi.</p> <p>Il Volontariato si colloca nell'ottica della gratuità dell'azione volontaria senza corrispettivo alcuno.</p>	<p>Svolgono la loro mission non solo nei confronti dei terzi ma anche nei confronti dei soci.</p> <p>La promozione si colloca prevalentemente nell'ottica della mutualità sociale in particolare verso i soci.</p>	<p>Svolgono la loro mission prevalentemente nei confronti dei terzi in una logica di solidarietà sociale.</p>

ATTIVITA' ISTITUZIONALE

ODV	APS	ONLUS DI OPZIONE
<p>La legge 266/91 pone, come unico riferimento, la finalità di "carattere sociale, civile e culturale".</p>	<p>La legge 383/00 prevede all'art. 1 che l'associazionismo consegue finalità di "carattere sociale, civile e culturale e di ricerca etica e spirituale; mentre all'art. 2 si parla in modo generico di "attività di utilità sociale".</p>	<p>Il Decreto Legislativo 460/97 contiene un formale vincolo. Possono operare tassativamente nei settori previsti dall'art. 10 del D. lgs. 460/97.</p>

LAVORO VS. VOLONTARIATO

ODV	APS	ONLUS DI OPZIONE
<p>Possono instaurare rapporti di lavoro, ma non con i volontari/aderenti, poiché nelle Odv “la qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di contenuto patrimoniale con l’organizzazione di cui fa parte” (art. 2 comma 3, legge 266/91). Inoltre le attività svolte dai volontari devono essere determinanti per lo svolgimento della vita dell’organizzazione di volontariato.</p>	<p>“Possono, in caso di particolare necessità, assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo, anche ricorrendo ai propri associati” (art. 18, comma 2 della legge 383/00).</p> <p>Non è però possibile avere una prevalenza di lavoratori retribuiti.</p>	<p>Non è previsto un vincolo di lavoro volontario. Anche i soci possono essere retribuiti, nei limiti fissati dal D. Lgs. 460/97.</p>

ATTIVITA' COMMERCIALI

ODV	APS	ONLUS DI OPZIONE
<p>La legge 266/91 all'art. 5, comma 1, lett. g parla solo di "entrate derivanti da <u>attività commerciali e produttive marginali</u> (come meglio specificate dal D.M. 22.5.1995).</p> <p>Le Odv hanno il divieto di altre attività commerciali pena la perdita della qualifica di Onlus.</p>	<p>Possono svolgere attività commerciale ausiliaria e sussidiaria, nel rispetto del limite di prevalenza delle attività istituzionali.</p> <p>Possono effettuare attività verso gli associati e terzi, anche verso corrispettivo, nel rispetto tassativo della specifica disciplina fiscale di riferimento.</p>	<p>Possono svolgere solo attività istituzionale e connessa, col divieto di svolgimento di attività commerciali.</p>

CONVENZIONI CON GLI ENTI PUBBLICI

ODV	APS	ONLUS DI OPZIONE
<p>Lo Stato, le Regioni, le Province Autonome, gli Enti Locali e gli altri Enti Pubblici possono stipulare convenzioni con le organizzazioni di volontariato iscritte da almeno sei mesi nel registro regionale.</p>	<p>Lo Stato, le Regioni, le Province Autonome, i Comuni e gli altri Enti Pubblici possono stipulare convenzioni con le associazioni di promozione sociale, iscritte da almeno sei mesi nei registri per lo svolgimento delle attività previste dallo statuto.</p>	<p>Il D. Lgs. 460/97 non prevede una disciplina esplicita per le convenzioni con gli Enti Pubblici.</p>

ENTRATE

ODV	APS	ONLUS DI OPZIONE
<p>Le associazioni di volontariato traggono le risorse economiche per il loro funzionamento e per lo svolgimento della propria attività da: contributi degli aderenti, contributi di privati, contributi dello Stato, di enti o di istituzioni pubbliche finalizzati esclusivamente al sostegno di specifiche e documentate attività o progetti, contributi di organismi internazionali, donazioni e lasciti testamentari, cinque per mille, rimborsi derivanti da convenzioni, entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali come previste dal D.M. 22.5.1995, Raccolte fondi.</p>	<p>Le associazioni di promozione sociale traggono le risorse economiche per il loro funzionamento e per lo svolgimento delle loro attività da: quote e contributi degli associati, eredità, donazioni e legati, contributi dello Stato, delle Regioni, di Enti Locali, di enti o di istituzioni pubbliche, anche finalizzati al sostegno di specifici e documentati programmi realizzati nell'ambito dei fini statutari, contributi dell'Unione Europea e di organismi internazionali, cinque per mille; entrate derivanti da prestazioni di servizi convenzionati, proventi delle cessioni di beni e servizi agli associati e a terzi, anche attraverso lo svolgimento di attività economiche di natura commerciale, artigianale o agricola, svolte in maniera ausiliaria e sussidiaria e comunque finalizzate al raggiungimento degli obiettivi istituzionali, erogazioni liberali degli</p>	<p>Le Onlus traggono le risorse economiche per il loro funzionamento e per lo svolgimento delle loro attività da: quote e contributi degli associati, eredità, donazioni e legati, contributi dello Stato, delle Regioni, di Enti Locali, di enti o di istituzioni pubbliche, anche finalizzati al sostegno di specifici e documentati programmi realizzati nell'ambito dei fini statutari, contributi dell'Unione Europea e di organismi internazionali, entrate derivanti da prestazioni di servizi convenzionati, proventi di attività verso associati e terzi, anche attraverso lo svolgimento di attività economiche purchè di natura istituzionale, erogazioni liberali degli associati e dei terzi, entrate derivanti da iniziative promozionali finalizzate al proprio finanziamento, quali feste e sottoscrizioni anche a premi, Raccolte fondi.</p>

	<p>associati e dei terzi, entrate derivanti da iniziative promozionali finalizzate al proprio finanziamento, quali feste e sottoscrizioni anche a premi, altre entrate compatibili con le finalità sociali dell'associazionismo di promozione sociale, Raccolte fondi.</p>	
--	--	--

AGEVOLAZIONI FISCALI

ODV	APS	ONLUS DI OPZIONE
<p>Le organizzazioni di volontariato iscritte in quanto Onlus godono di tutte le agevolazioni introdotte dal D.Lgs. 460/97. Ad esse inoltre continuano ad applicarsi le specifiche agevolazioni previste dalla legge quadro sul volontariato.</p>	<p>Alle associazioni di promozione sociale si applicano le agevolazioni specifiche previste, in particolare: le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nei confronti dei familiari conviventi degli associati sono equiparate, ai fini fiscali, a quelle rese agli associati. Gli Enti Locali possono deliberare riduzioni sui tributi di propria competenza per le associazioni iscritte nei registri.</p>	<p>Le Onlus di opzione godono di tutte le agevolazioni introdotte dal D.Lgs. 460/97.</p>

CAPITOLO 4

GLI ASPETTI FISCALI DELLE VARIE TIPOLOGIE DI ENTI NON PROFIT ASSOCIATIVI. I CONTROLLI VERSO GLI ENTI NON PROFIT DI TIPO ASSOCIATIVO

4.1 Quesito 1

Lo spesometro per le associazioni

Domanda

Ma le associazioni devono fare lo spesometro? E quando?

Risposta

Le disposizioni normative e regolamentari non prevedono ipotesi di esclusioni soggettive dall'obbligo di comunicazione che è fissato, salvo taluni casi, pertanto, in capo a tutti i soggetti passivi ai fini dell'IVA. L'obbligo di tale dichiarazione riguarda quindi tutti gli enti non profit che hanno Partita Iva, quindi anche le APS, anche se in regime di contabilità di tipo forfettario, per intenderci in regime previsto dalla legge 398/91. Quindi è necessario porre particolare attenzione, in questo ultimo caso. Infatti sono molti gli enti associativi che hanno siffatto regime commerciale IVA opzionale forfettario che però per sua stessa natura non obbliga alla tenuta di una contabilità analitica, rendendo quindi tale adempimento dichiarativo particolarmente complesso, perché mentre nel caso degli enti in contabilità ordinaria e semplificata viene solitamente impostato un sistema contabile e quindi è già esistente una registrazione dei dati contabili, nel sistema 398/91 invece questo non è obbligatorio.

Riepilogando, sono quindi, obbligati a detta comunicazione anche i seguenti soggetti del mondo non profit:

- **gli enti non profit con Partita Iva in regime di contabilità semplificata oppure ordinaria** in regime di commercialità prevalente;
- **gli enti non profit con Partita Iva in regime di contabilità semplificata oppure ordinaria** in regime di commercialità non prevalente, limitatamente alle operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole;
- **gli enti non profit in regime forfettario legge 398/91**, limitatamente alle operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

L'obbligo di comunicazione riguarda esclusivamente le operazioni rilevanti ai fini dell'IVA. Quindi, per gli enti non profit, le operazioni aventi natura istituzionale non vanno segnalate in alcun modo in tale dichiarazione, né quelle attive né quelle passive.

4.2 Quesito 2

Il Modello EAS per le associazioni

Domanda

Cosa è il Modello EAS?

Le associazioni di sono tenute alla compilazione di detto modello?

Risposta

Il Modello EAS significa letteralmente Modello Enti Associativi, per cui dallo stesso nome si ricava che i soggetti cui esso è indirizzato sono gli enti associativi.

Il 2 settembre 2009, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha emanato il provvedimento con cui è stato approvato il **Modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini fiscali relativo agli enti associativi - Modello EAS** - ai sensi dell'articolo 30 del DL 185/08. Il Modello è una procedura di dichiarazione operativa ai fini fiscali di quanto è stato introdotto dai commi 1, 2, 3 e 3-bis dell'articolo 30.

Gli enti associativi, che usufruiscono di una o più agevolazioni contenute nell'art. 148 del DPR 917/86 (TUIR - Testo Unico Imposte Redditi) e nell'art. 4, commi 4 e 6, del DPR 633/1972 (legge IVA), hanno l'obbligo di comunicare telematicamente, tramite il Modello EAS, all'Agenzia delle Entrate i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali.

Il provvedimento riguarda la quasi totalità delle associazioni non profit con alcune eccezioni.

Infatti, qualunque associazione (o società sportiva dilettantistica) che: richieda agli associati la quota associativa e / o ponga in essere uno scambio di natura economica con i propri associati offrendo loro beni o servizi verso corrispettivo, rientra nell'ambito di applicazione del Modello EAS.

Gli enti interessati da tale obbligo sono di due tipi:

1. gli enti che devono compilare il modello in tutte le sue parti;
2. gli enti che devono compilare solo alcune parti del modello.

Enti che devono compilare il modello in tutte le sue parti

- gli enti associativi (associazioni) di natura privata, senza personalità giuridica, che svolgono solo attività istituzionale ricevendo quote associative erogate dai loro soci;
- gli enti associativi di natura privata, senza personalità giuridica, che usufruiscono del regime di de-commercializzazione per le attività svolte (vendita di beni o di servizi) nei confronti dei soci verso pagamento di corrispettivi specifici;
- gli enti associativi di natura privata, senza personalità giuridica, che svolgono attività commerciale.

Enti che devono compilare solo alcune parti del modello

A seguito della Circolare dell’Agenzia delle Entrate 45/09, è stato chiarito che alcune tipologie di associazioni sono obbligate a compilare parzialmente il Modello EAS in quanto, essendo già iscritte a determinati registri, elenchi o albi, è possibile per l’amministrazione pubblica ottenere gran parte delle informazioni richieste nel modello.

Sono interessate alla **compilazione parziale** del modello le seguenti tipologie di associazioni:

- associazioni di promozione sociale iscritte ai registri di cui all’art. 7 L. 383/00 (quindi le APS iscritte ai Registri sono tenute comunque alla compilazione del Modello EAS);
- associazioni e società sportive dilettantistiche (diverse da quelle esonerate) iscritte al registro del CONI;
- associazioni di volontariato iscritte ai registri di cui all’art. 6 L. 266/91 che svolgono **attività commerciali** e produttive marginali, **diverse** da quelle individuate dal Decreto Ministro delle Finanze del 25 maggio 1995;
- associazioni che abbiano ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica (iscritte ai registri tenuti da Prefetture, Regioni o Province autonome);
- associazioni religiose riconosciute dal Ministero degli Interni (svolgenti in via preminente attività di religione e di culto);
- associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese;
- partiti e movimenti politici tenuti alla rendicontazione per ottenere i rimborsi per le spese elettorali o che abbiano presentato liste alle ultime elezioni del Parlamento europeo o nazionale;
- associazioni sindacali (rappresentate nel CNEL, con funzioni di tutela o rappresentanza riconosciute da normative nazionali o dalla partecipazione presso amministrazioni e organismi pubblici di livello nazionale o regionale, le loro articolazioni territoriali

e/o funzionali, gli enti bilaterali costituiti dalle anzidette associazioni e gli istituti di patronato);

- associazioni riconosciute di ricerca scientifica destinatarie di determinati provvedimenti agevolativi;
- le associazioni Onlus parziali, per le attività non rientranti nell'ambito Onlus, se svolgenti attività di cui all'art. 148 TUIR e 4 DPR 633/72;
- le associazioni combattentistiche e d'arma iscritte nell'albo tenuto dal Ministero della Difesa;
- le Federazioni sportive nazionali riconosciute dal CONI;

Enti che sono esonerati dalla presentazione del modello

- le associazioni di volontariato regolarmente iscritte ai registri del volontariato di cui alla legge 266/91 che svolgono **solo attività istituzionali** oppure che, svolgendo **attività commerciali** e produttive, **realizzano solo quelle marginali** individuate dal Decreto Ministro delle Finanze del 25 maggio 1995;
- le associazioni pro-loco che hanno optato per il regime previsto dalla legge 398/91. La circolare 12/2009 chiarisce che le associazioni pro-loco che non hanno optato per la legge 398/91, oppure che hanno superato il limite dei ricavi commerciali di euro 250.000 annuali, sono tenute a compilare ed inviare il Modello;
- le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) in possesso dell'iscrizione al Registro Telematico delle Associazioni Sportive rilasciato dal CONI con certificato in corso di validità e non svolgenti attività commerciale, né decommercializzata, quindi le ASD che effettuano attività sportiva nei confronti dei soci devono presentare il Modello;
- le associazioni Onlus di opzione, cioè quelle che anno ottenuto la qualifica di Onlus attraverso l'iter di cui al DM 266/03 e la presentazione dell'istanza alla Direzione Regionale delle Entrate;
- le associazioni non governative (ONG) riconosciute idonee ex L 49/87.

Per gli enti associativi di nuova costituzione, il termine per presentare il Modello è di sessanta giorni dalla costituzione.

In caso di modifiche dei dati, gli enti associativi sono obbligati a presentare nuovamente il Modello con le variazioni intervenute, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui si è verificata la modifica dei dati medesimi. Nelle Istruzioni allegate al Modello, l'Agenzia rileva che in sede di rinvio successivo del modello, è necessario comunque compilare la dichiarazione in ogni sua parte. Non devono essere comunicate le variazioni relative ai seguenti dati:

- modifica dei dati anagrafici dell'ente e/o del rappresentante legale nel caso in cui siano già stati comunicati attraverso i modelli AA5/6 (per i soggetti non titolari di Partita Iva) e AA7/10 (per i soggetti titolari di Partita Iva);
- ammontare dei contributi pubblici ricevuti (dichiarazione n. 31);
- ammontare delle erogazioni liberali ricevute (dichiarazione 30);
- numero dei soci e/o associati dell'ente associativo (dichiarazione n. 24);
- ammontare delle entrate (dichiarazione n.23);
- costo sostenuto per messaggi pubblicitari (dichiarazione n.21);
- il solo ammontare dei proventi per attività di sponsorizzazione o pubblicità percepiti occasionalmente o abitualmente (ultima parte della dichiarazione n.20);
- numero e giorni per l'organizzazione di manifestazioni di raccolta fondi (dichiarazione n.33).

Gli enti associativi che non invieranno il Modello EAS non potranno più godere delle agevolazioni fiscali relative alla detassazione di quote e contributi associativi. Si cita a tal proposito direttamente quanto espresso dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 12/2009 (confermato dalla Circolare 45/2009): *“Resta inteso che gli enti associativi interessati dalle disposizioni fiscali di favore di cui agli articoli 148 del Tuir e 4 del Dpr n. 633 del 1972 non potranno più farne applicazione qualora non assolvano all'onere della comunicazione nei termini e secondo le modalità stabilite con il menzionato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate”*.

Le conseguenze sono particolarmente gravi; infatti, continuando a svolgere le attività sopra richiamate (incasso quote sociali e vendita di beni e servizi ai soci), tutta l'attività dell'ente, con riferimento a tali voci appena richiamate, avrà natura commerciale.

L'ente, nel caso in cui tali voci siano prevalenti, diventerà “ente commerciale” a tutti gli effetti, attirando nella commercialità (pagamento di imposte e adempimenti contabili connessi) qualsiasi attività svolta.

4.3 Quesito 3

La Più Dai Meno Versi

Domanda

Ma di cosa tratta la norma cosiddetta Più Dai Meno Versi?
Quali associazioni possono avvalersi di tale norma?
Con quali vincoli ed a quali condizioni?

Risposta

L'art. del 35/05 come convertito con modifiche dalla L. 80/05 e successive integrazioni, norma denominata nel linguaggio comune la "Più Dai Meno Versi" è una disposizione che permette ai donatori di ottenere un risparmio di imposta. Vediamo perché e a quali condizioni. I soggetti che possono applicare la legge sono le persone fisiche e i soggetti IRES, cioè le aziende ed enti commerciali.

Le donazioni oggetto della deducibilità possono essere quelle in denaro e quelle in natura. I soggetti che possono ricevere le donazioni deducibili sono:

1. le Onlus, siano esse di diritto (organizzazioni di volontariato registrate, organizzazioni non governative riconosciute idonee dal Ministero degli Affari Esteri, cooperative sociali e loro consorzi composti al 100% di cooperative sociali), o di opzione (quelle che hanno richiesto e ottenuto l'iscrizione presso l'Anagrafe Tributaria Unica delle Onlus);
2. le Associazioni di Promozione Sociale iscritte al registro nazionale e loro affiliate locali. Quindi, in particolare per le APS è necessario fare un distinguo. La norma non è rivolta indistintamente a tutte le APS, ma solo a quelle che sono iscritte al Registro Nazionale delle APS (e loro affiliate). Non possono beneficiare di tale norma, ad esempio, le APS che sono iscritte esclusivamente al Registro Provinciale delle APS;
3. le fondazioni e le associazioni riconosciute aventi per oggetto la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico;
4. le fondazioni e le associazioni riconosciute aventi per oggetto lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, da individuarsi con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

Il limite della deducibilità ammonta al 10% del reddito dei donatori, fino ad un massimo di 70.000 euro; ciò significa che si può donare una somma maggiore (o un bene di maggior valore) ma la deducibilità è ristretta al minore dei due limiti.

La deducibilità è ammessa se l' erogazione viene effettuata:

1. In denaro: attraverso un intermediatore quale banca o posta, ovvero per mezzo di carte di debito, di credito, bonifici bancari, assegno, conto corrente postale e quindi non in contanti.
2. In beni: se è determinabile il valore del bene attraverso listini o simili o attraverso perizia e se viene rilasciata da parte dell'organizzazione ricevuta recante i quantitativi e i valori unitari e complessivi dei beni.

Inoltre, come ulteriore condizione, l'organizzazione beneficiaria della donazione deve predisporre una contabilità analitica (tipo "partita doppia") con scritture analitiche e cronologiche di tipo economico, finanziario e patrimoniale e conseguentemente redigere un bilancio patrimoniale, economico e finanziario entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale dell'associazione.

E' necessario fare attenzione alle sanzioni previste in caso di non corretto utilizzo di tale normativa. E' prevista infatti la triplicazione delle sanzioni normalmente adottate a carico del donatore che indebitamente si avvale della normativa; è il caso di chi non ha erogato la donazione oppure ha superato i limiti di deducibilità oppure ha donato a enti non rientranti nella casistica sopra riportata in precedenza o che, pur rientrandovi, non hanno predisposto la contabilità o la redazione del bilancio nelle forme di cui sopra.

Sono obbligati in solido con il donatore gli enti e i loro amministratori che hanno fatto intendere di rientrare nella casistica delle Onlus, delle Associazioni di Promozione Sociale iscritte al Registro Nazionale, ecc.

4.4 Quesito 4

Le Sponsorizzazioni e la Pubblicità

Domanda

Le sponsorizzazioni per le organizzazioni non profit. Se riceviamo delle somme in denaro come sponsorizzazione, possiamo rilasciare una fattura che permetta alle aziende di scaricare la somma a noi versata? Quali obblighi in generale prevede l'attività di sponsorizzazione? Chi può farla? Quale è la differenza tra sponsorizzazione e pubblicità?

Risposta

Lo strumento della sponsorizzazione nelle sue varie tipologie e declinazioni é di ispirazione anglosassone e consiste nella promozione di un bene o di un servizio commerciale abbinato al logo oppure ad un evento oppure ad una iniziativa di un'organizzazione non profit.

La sponsorizzazione è un contratto atipico¹ a prestazioni corrispettive con il quale lo sponsorizzato si impegna, dietro pagamento di un corrispettivo in denaro o in natura, ad associare (abbinare) per un certo periodo di tempo, il nome (il prodotto, il marchio, i servizi o comunque l'attività produttiva) dello sponsor al proprio, rendendo esplicito che la manifestazione o la partecipazione dello sponsorizzato alla manifestazione è conseguente dell'onere sostenuto dallo sponsor.

Caratterizzazione del contratto di sponsorizzazione è la sinallagmaticità (reciprocità) tra lo sponsor e il soggetto sponsorizzato. La definizione di sponsorizzazione (nonché la relativa distinzione tra sponsorizzazione e pubblicità in relazione ad un evento) è oggetto di un notevole intervento giurisprudenziale. In assenza di normativa specifica degli interessanti orientamenti sono stati definiti dalla sentenze della Corte di Cassazione che andiamo brevemente ad illustrare nei punti più salienti.

La sentenza della Corte di Cassazione n. 5086 emessa il 21.5.1998 ha definito il contratto di sponsorizzazione come il contratto di sponsorizzazione comprende una serie di ipotesi nelle quali un soggetto, detto sponsorizzato (o sponsee secondo i termini anglosassoni) si obbliga a consentire ad altri l'uso del proprio nome, logo, marchio o immagine per promuovere, dietro corrispettivo, un marchio di natura commerciale o un prodotto specificatamente marchiato.

Quindi non si tratta di svolgimento di attività in comune e quindi di un contratto di natura associativa, ma di un contratto di natura commerciale in quanto ha per oggetto lo scambio di prestazioni.

A rafforzare tale aspetto appena enunciato, anche la sentenza della Corte di cassazione n. 9880 emessa in data 11.10.1997 prevede che in ogni caso, l'obbligazione assunta dallo sponsorizzato (e quindi anche da un ente senza scopo di lucro) ha piena natura patrimoniale ai sensi dell'art. 1174 c.c. anche se la natura della sponsorizzazione si sostanzia esclusivamente in comportamenti di testimonianza a favore del marchio o del prodotto di natura commerciale.

Quindi la giurisprudenza della Suprema Corte è chiara nella definizione della fattispecie contrattuale della sponsorizzazione, si tratta di un contratto atipico, a forma libera e non predestinata e sempre a prestazioni corrispettive, cioè sinallagmatiche.

Rispetto alla distinzione tra pubblicità e sponsorizzazione anche in questo caso la Corte di Cassazione con sentenze n. 428 e 429 e 1.8.1986, ha precisato alcuni paletti di definizione:

¹ Il contratto atipico è tale quando non è previsto e tipizzato. Ha trovato la propria "legittimazione" ai sensi dell'art. 1322 c.c. in quanto realizza interessi meritevoli di tutela da parte dell'ordinamento giuridico. Si ricorda inoltre, l'articolo 43 della legge 449/97: "...al fine di favorire l'innovazione dell'organizzazione amministrativa e di realizzare maggiori economie, nonché una migliore qualità dei servizi prestati, le pubbliche amministrazioni possono stipulare contratti di sponsorizzazione ed accordi di collaborazione con soggetti privati ed associazioni, senza di lucro, costituite con atto notarile..."

1. **Publicità** se l'attività promozionale è, rispetto all'evento, in rapporto di semplice occasionalità (cartelli collocati ai margini di un campo sportivo, pubblicazioni promozionali di un evento, manifesti, striscioni o altri richiami acustici o visivi)
2. **Sponsorizzazione** se fra la promozione di un nome o di un marchio e l'avvenimento agonistico si instaura uno specifico "abbinamento" (nome dello sponsor e manifesto che indica lo sponsor come organizzatore dell'evento, ecc.). In questo caso si verifica la relazione di connessione con l'evento stesso. Infatti, nel contratto di sponsorizzazione l'impresa sponsorizzante utilizza il soggetto sponsorizzato quale veicolo della propria immagine; è dunque lo stabile abbinamento tra il nome dello sponsor e l'attività, che presuppone e determina l'esistenza della connessione tra il marchio dell'impresa e l'ente non profit.

Gli aspetti fiscali generali della sponsorizzazione e della pubblicità

Ma quali sono le implicazioni fiscali di questa particolarissima partnership di natura commerciale tra società commerciale ed enti non profit? Affrontiamo prima in termini generali l'attività di sponsorizzazione sia con riferimento alla fiscalità diretta che alla fiscalità indiretta. Partiamo da quest'ultima.

La disciplina italiana relativa all'IVA, nell'art. 4 comma 5 lettera i) del DPR 633/72 fissa il principio generale definendo "in ogni caso" commerciali le operazioni aventi per oggetto pubblicità commerciale, comprese le sponsorizzazioni.

Su tale aspetto specifico, ed a esplicitare con precisione tale livello normativo, di tali operazioni che vengono definite "*a commercialità oggettiva*" è intervenuta la Risoluzione n. 88/E del 11 luglio 2005.

Tale risoluzione è partita dall'interpello di un ente che chiedeva il trattamento fiscale di due versamenti da parte di due società (rispettivamente di Euro 100.000,00 e di Euro 20.000,00) in cambio dell'inserimento dei loghi delle società stesse su tutto il materiale necessario per sponsorizzare l'iniziativa.

L'Agenzia delle Entrate, previo richiamo ad una delle sentenze della cassazione sopra indicate, ha preliminarmente individuato in tal modo l'operazione: "*nella fattispecie in esame, lo sponsor, dietro corresponsione di una determinata somma in denaro, ha ottenuto, da parte del soggetto sponsorizzato, l'inserimento del logo su tutto il materiale utilizzato. (l'associazione...) ha agito in veste di sponsee, ovvero si è impegnato a veicolare il nome di un soggetto che, a sua volta, si è impegnato a derogare un determinato corrispettivo. L'operazione in oggetto, quindi, presenta tutti i requisiti che caratterizzano il contratto di sponsorizzazione e cioè : la natura onerosa dell'accordo, l'esistenza di prestazioni contrapposte tra lo sponsor ed il soggetto sponsorizzato, la realizzazione di una pubblicità*

per lo sponsor”. Come si può notare l’Agenzia delle Entrate ha individuato con grande precisione l’attività che spesso viene posta in essere, anche tra società commerciali ed enti senza scopo di lucro.

E la conclusione della Risoluzione ministeriale in merito agli aspetti fiscali imponibili dell’operazione non lascia spazio ad ambiguità di sorta: “.....*la sponsorizzazione costituisce sempre una forma atipica di pubblicità commerciale, attività considerata ai sensi dell’articolo 4, comma 5 lett. i) del DPR 633/72, in ogni caso commerciale. Concretizzando l’attività di sponsorizzazione in esame un’attività di natura commerciale, sorge in capo all’ente (associazione..ndr..) il presupposto soggettivo.....che rileva come attività commerciale*”.

In merito alla “possibilità” (da noi esplicitamente esclusa) di far apparire in “altro modo” operazioni di sponsorizzazione si ricorda la Risoluzione ministeriale n. 113/E del 14.7.2000 che ritiene giustamente che l’omessa fatturazione di un’operazione imponibile ai fini IVA configura sempre violazione sostanziale (addirittura anche in mancanza di debito d’imposta) e conferma l’affermazione in cui, in ipotesi di operazioni di natura sinallagmatica e a corrispettivi non regolarizzate fiscalmente, vengono commesse almeno le seguenti violazioni: omessa fatturazione e registrazione da parte di entrambi i soggetti IVA in qualità di prestatori di servizi e acquisiti di servizi senza emissione di fattura da parte dei soggetti IVA in qualità di committenti.

Senza ovviamente considerare anche gli altri pesanti , possibili aspetti sanzionatori di altra natura. Passando agli aspetti di fiscalità diretta dell’operazione, si ricorda quanto segue.

L’art. 148 comma 4 lettera d) definisce anche ai fini delle imposte dirette le attività di pubblicità ed anche sponsorizzazione come attività “oggettivamente commerciali”, cioè che sono considerate sempre e comunque commerciali.

Diversità delle attività di sponsorizzazione rispetto alle diverse di tipologie di enti associativi

Sempre più frequentemente, al fine di reperire risorse per il loro sviluppo, anche le organizzazioni senza scopo di lucro realizzano attività di varia natura coinvolgendo imprese o comunque soggetti lucrativi nello svolgimento delle attività stesse.

La natura di tali rapporti, ovviamente, non presenta caratteri di neutralità per il diritto civile e per il diritto tributario nonché per la differente natura dei soggetti senza scopo di lucro coinvolti può presentare dei differenti risvolti, specie in materia tributaria.

Non ci si stancherà mai di ripetere l’importanza “sociologica” del termine “terzo settore” oppure “non profit” ma nella loro accezione “sociologica” e/o “culturale” ed altrettanto non ci si stancherà anche mai di ripetere che, giuridicamente e soprattutto fiscalmente, i soggetti del “terzo settore” sono spesso molto diversi.

Un'organizzazione di volontariato ex legge 266, una ONG ex legge 125, una Onlus per opzione D.R.E, un ente ecclesiastico, una associazione di promozione sociale ex legge 383, una cooperativa sociale ex legge 381 e così di seguito, sono soggetti che hanno un'identità giuridica data spesso da leggi speciali e soprattutto dei diritti e doveri fiscali molto precisi e assolutamente non confondibili tra di loro.

Diversità che emerge spesso rispetto agli aspetti di natura tributaria, in particolar modo legato al concetto di sponsorizzazione. Esaminiamo, brevemente, alcune posizioni relative agli enti senza scopo di lucro in relazione ai meccanismi di sponsorizzazione.

Per le associazioni di volontariato, ex legge 266, per la natura delle loro attività non dovrebbero svolgere operazioni di tale natura in quanto non previste tra le fonti di entrata della legge 266/91 e neanche nell'apposito D.M. pubblicato nella G.U. n. 134 del 10 giugno 1995; quindi in nessun modo le sponsorizzazioni possono essere effettuate come attività commerciali marginali e rientrano sempre tra le attività commerciali "pure" con tutti gli obblighi che ne conseguono.

Per le associazioni Onlus "per opzione alla D.R.E.", l'attività di sponsorizzazione non è possibile classificarla né tra le attività istituzionali né tanto meno tra le attività di natura connesse, in quanto tale tipologia non è mai ricompresa tra le possibili fonti di entrata (istituzionale e/o connessa).

Quindi una Onlus "per opzione" come una organizzazione di volontariato legge 266, per quanto descritto sopra in caso di effettuazione di attività di sponsorizzazione, potrebbero perdere la loro qualifica, con tutto quello che ne consegue in termini di responsabilità ed adempimenti di natura contabile e fiscale.

Per le associazioni enti non commerciali e le associazioni di promozione sociale, è possibile, con Partita IVA ed adempimenti contabili e fiscali conseguenti, effettuare attività di sponsorizzazione purché tali attività (unitamente alle altre attività di tipo commerciale) siano sempre inferiori alle entrate istituzionali su base di ciascun esercizio sociale.

Per le associazioni sportive dilettantistiche, l'articolo 90 comma 8 della Legge n. 289 del 27.12.2002 definisce: "*...il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società o associazioni sportive dilettantistiche...costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario...*" e quindi è senza dubbio possibile per le ASD (con Partita Iva) fare operazioni di pubblicità e sponsorizzazione.

In ogni caso, si invitano le associazioni sportive dilettantistiche ad emettere comunque sempre regolare fattura di sponsorizzazione e pubblicità nel caso ricorrano tali fattispecie contrattuali, anche perché le ASD (se regolarmente iscritte al registro CONI) sono realtà associative per le quali non vige il criterio di prevalenza delle attività istituzionali rispetto a quelle commerciali, aspetto invece assolutamente indispensabile e non derogabile dagli

altri enti associativi non commerciali con Partita Iva affinché non avvenga la trasformazione in enti a commercialità esclusiva o prevalente con tutte le responsabilità ed oneri contabili e fiscali relativi.

Quindi, in conclusione, salvi i casi sopra richiamati in cui è addirittura vietato farle ai fini fiscali, le attività di sponsorizzazione e di pubblicità sono sempre attività commerciali e come tali necessitano di Partita Iva e relativa fatturazione e conseguenti obblighi contabili e fiscali.

4.5 Quesito 5

Donazione alla Onlus tramite le ore di busta paga dei dipendenti

Domanda

Abbiamo sentito parlare di una possibilità di raccolta fondi all'interno di aziende tramite la donazione delle ore dei dipendenti. Di cosa si tratta?

E' possibile avere maggiori chiarimenti e dettagli?

Risposta

Il caso evidenziato nel quesito è stato esaminato nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 441 del 17 novembre 2008 che tratta di una casistica piuttosto frequente nella pratica quotidiana, quella del datore di lavoro che promuove tra i propri dipendenti una raccolta fondi a favore delle Onlus a mezzo devoluzione di qualche ora di lavoro dei dipendenti stessi. Andiamo ad esaminare in dettaglio il contenuto della risoluzione stessa. La tematica concreta nasce dal fatto che è intenzione di alcune aziende medio-grandi di diffondere tra i propri dipendenti un'iniziativa di raccolta fondi, attraverso la donazione di un'ora di lavoro di ciascun dipendente ad una Onlus.

Il quesito di merito è relativo alla possibilità di riconoscere ai dipendenti che avessero aderito all'iniziativa, in sede di possibile **conguaglio effettuato dall'azienda stessa, la detrazione fiscale d'imposta del 19%** dell'importo donato dal dipendente (e trattenuto dall'azienda) a titolo di erogazione liberale effettuata dal dipendente stesso e quindi se è possibile tale procedura in termini di corretto comportamento fiscale.

L'Agenzia delle Entrate ha colto l'occasione, nel rispondere al quesito, oltre ad entrare nel merito del quesito stesso per puntualizzare alcuni aspetti relativi alla detraibilità delle donazioni alle Onlus.

La prima tra tutte è che condizione indispensabile per usufruire della detraibilità delle donazioni alle Onlus è che la donazione stessa (come puntualizzato dalla C.M. n. 168 del 26-6-1998) avvenga tramite sistemi di pagamento quali: bonifici bancari o postali, bollettini postali, carte di debito, carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari al fine

di poter effettuare (nel caso) controlli efficaci e prevenire eventuali abusi. Nel caso in esame, invece, ciò non avviene o meglio vi è un quesito un po' più complesso ed articolato. Infatti, il versamento relativo alla donazione non viene effettuato direttamente dal singolo dipendente ma è bensì l'azienda che effettua il versamento delle somme e nell'ambito degli adempimenti connessi all'erogazione dei compensi dovuti per la prestazione di lavoro del dipendente, si propone di effettuare anche l'imputazione della detraibilità fiscale all'effettivo erogatore dipendente dell'azienda a mezzo conguaglio ex art. 23 comma del DPR 600/1973.

L'Agenzia delle Entrate, ritiene che la procedura proposta e cioè la possibilità da parte dell'impresa di riconoscere in sede di conguaglio la detrazione del 19% corrispondente a quanto trattenuto al dipendente e versato alla Onlus possa tranquillamente sussistere a patto però che vengano eseguiti una serie di passaggi, che andiamo di seguito ad illustrare:

- 1) il singolo dipendente persona fisica deve autorizzare (si suppone per iscritto) la trattenuta dell'ora di stipendio con l'indicazione del preciso mese di riferimento e nella stessa autorizzazione deve essere presente esplicito mandato ad effettuare la donazione a mezzo strumento bancario a favore di una precisa Onlus individuata;
- 2) l'azienda, a seguito di tale mandato descritto al punto 1), trattiene la somma concordata nel mese prefissato ed indicato ed inserisce sul relativo cedolino della busta paga del dipendente una voce nella quale risulta che la somma viene trattenuta per essere versata come erogazione liberale a favore della individuata Onlus;
- 3) l'azienda, una volta ottenuti tutti i mandati dai dipendenti che aderiscono all'iniziativa, effettua il bonifico alla Onlus indicando nella causale del bonifico che lo stesso è effettuato come erogazione liberale per conto dei suoi dipendenti, con l'indicazione del numero degli stessi e del mese di riferimento;
- 4) in relazione a tale bonifico sopra esposto, l'azienda redige un elenco in duplice copia che contiene i nominativi di tutti i donatori dipendenti e l'importo versato da ciascuno di essi e lo trasmette alla Onlus beneficiaria della donazione complessiva;
- 5) la Onlus restituisce tale elenco contenente i nominativi dei donatori (dipendenti dell'azienda) allegando allo stesso elenco una ricevuta in cui si dichiara la somma totale di tale versamento di donazione e gli estremi del bonifico bancario;
- 6) una volta ricevuta tale dichiarazione dalla Onlus, l'azienda rilascia a ciascun dipendente una specifica attestazione dove, oltre a dichiarare di aver effettuato un bonifico alla Onlus per suo ordine e conto, viene altresì indicata la data del bonifico e l'importo trattenuto e versato a titolo di erogazione liberale (oltre alla fotocopia della ricevuta della Onlus);
- 7) a questo punto, ultimati correttamente tutti i punti sopra richiamati, l'azienda può

riconoscere al dipendente-donatore la detrazione del 19% della somma da lui donata, conteggiandola nel conguaglio di fine anno (o di fine rapporto) ai sensi dell'art. 23 comma 3 della DPR 600/1973.

E' utile in coda all'esame di tale interessante risoluzione, fare alcune considerazioni in merito al trattamento fiscale di tale iniziativa ed ai relativi adempimenti, sui quali sarà poi necessario tenere un promemoria e fare molta attenzione:

- è chiaro che il dipendente-donatore, pur avendo in mano la documentazione finale, successivamente non potrà e non dovrà nuovamente godere di tale donazione in sede del successivo adempimento fiscale personale (modello 730 o modello Unico);
- così come risulta chiaro che pur essendo formalmente il bonifico effettuato dall'azienda e da un conto bancario dell'azienda, non si tratta di un'erogazione liberale dell'azienda, ma di erogazioni liberali effettuate dall'azienda per conto dei propri dipendenti e quindi non potrà essere detratta dall'azienda stessa in sede della propria dichiarazione fiscale;
- per lo stesso motivo tutto quanto sopra esposto potrebbe valere anche per figure lavorative (come i co.co.pro.), per le quali l'azienda committente ha possibilità di effettuare trattenute e conguagli fiscali.

4.6 Quesito 6

Le agevolazioni per le imposte di bollo e di registro per le ODV

Domanda

Siamo una organizzazione di volontariato. Possiamo avere un quadro riassuntivo delle agevolazioni dell'imposte di registro e di bollo, perché non sempre ci vengono riconosciute. E' possibile avere maggiori chiarimenti e dettagli?

Risposta

Il comma 1 art. 8 della legge 266/91 prevede che gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato e quelli relativi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e di registro. Quindi l'agevolazione concerne non solo la registrazione dell'atto costitutivo e lo statuto, ma tutti gli atti riguardanti lo specifico esercizio dell'attività tipica dell'associazione di volontariato.

Su tale argomento, l'Amministrazione Finanziaria si è espressa con Circolare del Ministero delle Finanze n. 3 del 25 febbraio 1992 ribadendo con grande determinazione tale aspetto di esenzione: "al comma 1 è previsto che *“gli atti costitutivi delle cennate organizzazioni e quelli relativi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e*

di registro. Pertanto, nelle ipotesi previste, la formalità della registrazione, agli effetti dell'imposta di registro, dovrà essere eseguita senza il pagamento dell'imposta".

Di seguito, la Risoluzione Ministeriale del Ministero delle Finanze n. di protocollo 300028 del 29 maggio 1993 è successivamente intervenuta sempre sul merito di tale questione in risposta ad un preciso quesito di un'associazione di volontariato.

La Risoluzione citata si è così espressa: *"gli atti costitutivi delle cennate organizzazioni e quelli relativi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e di registro. Pertanto, nelle ipotesi previste, la formalità della registrazione, agli effetti dell'imposta di registro, dovrà essere eseguita senza pagamento dell'imposta".*

Inoltre su tale agevolazione riguardante l'imposta di registro è intervenuta anche la Risoluzione Ministeriale n. 194/E del 21 dicembre 2000: *"...il legislatore per le associazioni di volontariato di cui alla legge 266 del 1991, ha previsto l'esenzione dell'imposta in funzione delle finalità dell'atto.(e quindi)...conferma la specialità del regime agevolativi previsto per gli organismi di volontariato e, quindi, dei principi che lo governano"*

Tutto quanto detto sopra vale anche per l'imposta di bollo, che per i due documenti di prassi sopra citati viene richiamata allo stesso modo.

Inoltre, con riferimento specifico all'imposta di bollo relativamente alle associazioni di volontariato, la Risoluzione Ministeriale del 7 ottobre 1994 con numero di Protocollo 10-218 così si esprime: *"l'art. 8 della legge 11 agosto 1991 n. 266 accorda, tra l'altro, l'esenzione dal pagamento dell'imposta di bollo, oltre che agli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato, anche a quelli connessi allo svolgimento delle loro attività".*

Anche la Risoluzione Ministeriale n. 138/E protocollo n. 10-777 ribadisce quanto sopra indicando altresì che: *"la legge 11 agosto 1991 n. 266 accorda, tra l'altro, l'esenzione dell'imposta di bollo, oltre che gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato, anche quelli connessi allo svolgimento della loro attività".*

Infine si ricorda quanto contenuto nell'art. 17 del D.Lgs 460 in materia di imposta di bollo relativamente alle Onlus (e si ricorda che le associazioni di volontariato iscritte ai Registri del Volontariato sono Onlus di diritto): *"Esenzioni dall'imposta di bollo I. Nella Tabella allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, relativa agli atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto, dopo l'articolo 27, è aggiunto in fine, il seguente: "Art.27-bis – I. Atti, documenti, istanze contratti, nonché copie anche se dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)."*

Insomma l'interpretazione univoca di tale esenzione sembra non dare spazio a dubbi di sorta. Vi è pieno spazio, sulla base dei documenti sopra citati, di ricorrere quindi, da parte dell'associazione di volontariato che non vedesse riconosciute tali agevolazioni, allo strumento dell'autotutela tributaria.

4.7 Quesito 7

L'IMU e l'immobile in comodato gratuito

Domanda

Siamo una associazione che ha la proprietà di un immobile che utilizziamo per la nostra attività istituzionale ed inoltre concediamo delle ampie porzioni di tale immobile anche ad un'altra organizzazione non profit, in comodato gratuito, sempre per lo svolgimento della loro attività istituzionale. Siamo tenuti a pagare l'IMU su tal aspetto?

E' possibile avere maggiori chiarimenti e dettagli su tale questione?

Risposta

L'art. 9, comma 8 del D.Lgs. n.23/2011 (legislazione sull'IMU) conferma le ipotesi di esenzione già previste ai fini ICI esaminate in particolare nella lett. i), comma 1, dell'art.1 del D.Lgs. n.504/1992 ma introducendo anche alcune altre specificità rilevanti.

La Risoluzione 4/DF del MEF del 4 marzo 2013, di chiarimento della disciplina IMU, ha contemplato tale caso di immobile concesso in comodato gratuito, chiarendo che, per poter usufruire di tale esenzione, occorre la presenza contemporanea dei seguenti elementi :

- la proprietà dell'immobile deve essere di un ente non commerciale;
- l'ente non profit comodatario che utilizza l'immobile deve essere a sua volta un ente non commerciale;
- l'attività che viene svolta deve essere contemplata dall'art. 7 , comma1, lett. i) del D.Lgs. 504/1992 tra quelle oggetto di esenzione;
- l'attività deve essere svolta comunque con modalità non commerciali, come indicato dal D.M. n.200/2012;
- l'ente che utilizza l'immobile, se non possiede già determinati requisiti, deve aver adeguato lo statuto sulla base del disposto del predetto Decreto n. 200/2012 .

Inoltre la stessa Risoluzione sopra citata 4 marzo 2013, n. 4/DF, relativa ha chiarito che, anche sotto il profilo sostanziale e non solo formale, l'ente non profit che usufruisce del comodato gratuito deve fornire all'ente non commerciale che gli ha concesso l'immobile in comodato tutti gli elementi necessari per consentirgli il corretto inquadramento della sua attività ed il conseguente adempimento degli obblighi tributari ai fini IMU.

4.8 Quesito 8

I controlli fiscali agli Enti Non Commerciali ed alle Onlus

Domanda

Abbiamo visto che diversi enti associativi hanno subito dei controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

E' una procedura abituale e normale o è un "accanimento"?

Risposta

Non esiste nessun accanimento, va detto chiaramente subito. Sono normali procedure di verifica che riguardano gli enti non profit come tutte le altre categorie di contribuenti.

E' una situazione che ha delle spiegazioni chiare e comprensibili.

Nell'ultimo ventennio molte normative sono cambiate nel settore degli enti non profit in particolare con l'introduzione della categoria fiscale delle Onlus e con la sistematizzazione della normativa sugli enti non commerciali. Successivamente c'è stato infatti un continuo susseguirsi di norme civilistiche, norme speciali, norme regionali, norme fiscali, a cui si sono aggiunti centinaia di interventi di prassi tributaria e non da parte delle Amministrazioni competenti, sentenze giurisprudenziali, talvolta (se non spesso) in conflitto tra di loro.

Tutti questi interventi hanno provveduto alla caotica costruzione dell'attuale sistema giuridico e fiscale del non profit italiano che definire complesso è dire poco e nel quale anche l'ente non profit corretto ed in buona fede fa fatica a districarsi.

Nel frattempo c'è stato un continuo aumento della numerosità di tali enti non profit, certificato anche dall'ultimo Censimento ISTAT specifico e dedicato al settore.

Tutto ciò ha provveduto a ingenerare spesso confusione da un lato e dall'altro lato ha inevitabilmente attratto nel settore anche soggetti che spesso poco hanno a che fare con le finalità nobili del settore stesso e nascondono interessi personali e lucrativi e questo va ribadito senza ambiguità e senza inutili e dannosi "buonismi teorici" di parte.

L'Agenzia delle Entrate, di conseguenza, ha individuato gli enti non commerciali, le Onlus ed in generale tutto il sistema del terzo settore come possibile territorio di "pericolosità fiscale" intesa come presenza di possibili comportamenti aleatori sotto il profilo tributario e, sul quale quindi, è necessario svolgere accertamenti tributari.

Le circolari che nel corso di questi ultimi anni si sono susseguite sull'argomento sono quindi un campanello di allarme di orientamento operativo e di tale costante, recente, indirizzo da parte dell'Amministrazione Finanziaria e che è necessario non sottovalutare da parte degli enti, provvedendo ad una corretta "accountability" dell'attività svolta (si pensi solo all'obbligatoria presenza di un corretto rendiconto e/o bilancio correttamente redatto ed approvato) sia in termini contabili che fiscali, ma soprattutto sempre più una reale dimostrazione che l'attività svolta sia coerente con le proprie normative di riferimento

e con le finalità sociali e non lucrative.

Una lettura congiunta delle ultime Circolari dell’Agenzia delle Entrate sull’argomento può essere interessante per inquadrare le più diffuse problematiche.

La circolari dell’Agenzia delle Entrate n. 25/E del 6 agosto 2014 e n. 25 del 31/07/2013 denominate rispettivamente “ *Prevenzione e contrasto all’evasione –anno 2014- indirizzi operativi*” e “ *Prevenzione e contrasto all’evasione –anno 2013- indirizzi operativi*” pongono nell’insieme una serie interessanti di particolari rilievi anche a carico degli enti non profit e delle Onlus. Si tratta di circolari del resto in perfetta linea di continuità con quelle degli anni scorsi, che hanno individuato gli enti del “terzo settore” tra le categorie di contribuenti che vanno attentamente monitorate. L’incremento dei controlli fiscali a carico degli enti non profit avvenuto in questi anni e, tra questi, in particolare quelli a carico delle associazioni sportive dilettantistiche e delle associazioni di promozione sociale, è del resto è un’ampia dimostrazione di tale precipua attenzione da parte dell’Amministrazione Finanziaria. La circolare n. 25/2013 pone in particolare al punto 2.4) “Attività specifiche di controllo” il richiamo di cui in premessa, con un intero apposito paragrafo dedicato agli enti non commerciali, alle Onlus, ed a tutte le entità che godono di un regime fiscale agevolativo appartenenti al “mondo non profit”. Insomma l’Agenzia delle Entrate si attende da questi nuovi controlli verso gli enti non profit individuare dei soggetti che impropriamente (secondo l’Agenzia delle Entrate) rivestono la carica di enti non profit e che provvedano a lasciare il terzo settore e le relative norme agevolative di natura tributaria, tutto in linea tra l’altro con quanto già indicato nelle circolari 18/2012, 21/2011 e 20/2010.

Il controllo verso gli enti non commerciali

Viene confermato anche con questa circolare che una parte di quello che l’Agenzia stessa definisce il “budget di produzione” sui controlli fiscali, è riservato in maniera esplicita in particolare agli enti non commerciali, conseguenza dell’effettivo monitoraggio continuo da parte dell’Agenzia delle Entrate partito con il Modello EAS nel 2009 e che, andrà effettuato su un livello di analisi su base provinciale dell’attività di tali enti. L’Amministrazione Finanziaria, come ricordato dalla circolare, ha appositamente implementato (ad uso interno) uno specifico software denominato “Terzo Settore” che permette ai funzionari stessi la mappatura di tutti gli enti del terzo settore che si trovano in un determinato territorio geografico e che consente tramite determinati parametri (che non è dato conoscere) l’individuazione di determinati indicatori di “pericolosità fiscale”. Tale monitoraggio fiscale che riguarda tutti gli enti, va in particolare mirato, secondo le chiare parole della stessa Agenzia delle Entrate nella Circolare 25/2013, agli enti non commerciali che svolgono : “*la somministrazione di alimenti e bevande da parte di ristoranti, bar, pub, birrerie, ecc., mascherati da associazioni culturali o soggetti affiliati*”.

ad associazioni di promozione sociale; l'attività spettacolistica da parte di discoteche e locali di intrattenimento in genere, svolta da associazioni e circoli privati, che, in realtà, sono aperti al pubblico; l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici da parte di fittizi circoli culturali”.

Quindi una precisa metodologia, quella individuata dall’Agenzia delle Entrate, per selezionare i soggetti da verificare che intende individuare in particolare le associazioni che, pur definendosi di promozione sociale, tendono secondo l’Agenzia stessa ad essere delle vere e proprie realtà lucrative. In ogni caso, la stessa Agenzia invita altresì i propri funzionari a effettuare i controlli in modo tale da “ *evitare di perseguire le situazioni di minima rilevanza in termini di potenziale proficuità del controllo che, nonostante le ridotte dimensioni, assumono evidente rilievo sociale in relazione al contesto in cui operano gli enti, come nei casi, ad esempio, in cui l’attività istituzionale, svolta in via esclusiva, riguarda la formazione sportiva per giovani (scuole calcio, tennis, pallacanestro, ed altre comunque ricomprese tra le attività dilettantistiche riconosciute dal CONI), oppure sia rivolta nei confronti di anziani o di soggetti svantaggiati”.*

Il controllo verso le Onlus

Oltre agli enti non commerciali, un particolare riferimento che permane nel corso dei vari anni in queste circolari relative ai controlli fiscali, viene fatto nei confronti delle Onlus. Questi continui richiami da parte dell’Agenzia delle Entrate si sono resi necessari perché, per stessa ammissione dell’Agenzia ed anche in virtù dei controlli già effettuati, all’Anagrafe delle Onlus sono stati iscritti soggetti che non sembrano possedere i requisiti tipici delle Onlus.

Risultano presenti in anagrafe, ad esempio, enti associativi di ogni tipo le cui caratteristiche fanno sì che tali enti rientrino magari pienamente nel sistema della legislazione associativa degli enti non profit ma con seri dubbi sul possesso da parte degli stessi enti di tutti i requisiti previsti dall’articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, che determina la qualifica di Onlus di opzione, specie per quello che riguarda la reale natura dell’attività svolta. Per questo motivo, l’Agenzia delle Entrate con la sopracitata circolare 25/2013, confermata dalla 25/2014, ha posto particolare attenzione ad indicare come importante e precipua la verifica preventiva che deve essere effettuata dalle Direzioni Regionali che si occupano della tenuta della relativa Anagrafe Onlus per individuare le posizioni che possono essere particolarmente a rischio già in fase di controllo formale o di verifica delle informazioni in modo da poter permettere poi alle strutture territoriali competenti di poter effettuare dei controlli specifici in materia sostanziale sulla natura delle attività svolte. Per i controlli sostanziali relativamente alle Onlus, invece, restano sotto la lente degli accertatori in particolare lo svolgimento di attività commerciali da parte dei soggetti per i

quali, in precedenza, sia stata accertata la sussistenza dei requisiti formali per l'iscrizione all'Anagrafe delle Onlus. In questo caso è da considerare l'altro annoso problema delle attività commerciali svolte dalle Onlus e quindi anche della rilevanza delle attività commerciali marginali connesse svolte dalle Onlus stesse. La verifica della prevalenza va fatta con riferimento a ciascun periodo d'imposta e in relazione ad ogni singolo settore (attività statutaria relativa ed attività connessa all'attività istituzionale propria del settore considerato). Queste verifiche sono riservate a soggetti che abbiano già assunto la qualifica di Onlus e che svolgano quindi attività commerciali diverse da quelle sopra richiamate e connesse al loro specifico ambito di attività istituzionale. Vale a dire quel genere di attività, che come recitava già la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20/2010, possono realizzare: *“avvenuta conoscenza di soggetti esercenti vere e proprie attività lucrative di natura commerciale che configurano abuso dei regimi agevolativi”*.

Passando dalle “Onlus di opzione” alle “Onlus di diritto”, viene ribadita anche dalla Circolare n. 25/2013, la precisa attenzione verso due categorie particolari di “Onlus di diritto”, vale a dire: le organizzazioni di volontariato e le cooperative sociali. Per le prime, vale a dire le ODV ex legge 266/91, l'attenzione sarà mirata verso quelle che effettuano “attività commerciali marginali” con l'attenta verifica di queste ultime e con la precisa attenzione che le organizzazioni non effettuino delle vere e proprie attività commerciali in violazione di quanto contenuto nel DM 25 maggio 1995 che regola tali attività marginali delle ODV, mentre per le seconde, vale ad dire le cooperative sociali, sarà verificata l'esistenza delle condizioni che determinano lo status di cooperativa sociale ai sensi della legge 381/1991, rispettivamente la specificità di intervento nell'area sociale, socio-sanitaria ed educativa (nel caso delle cooperative sociali di tipo “A”) e l'inserimento lavorativo nei termini fissati dalla legge dei soggetti svantaggiati (nel caso delle cooperative sociali di tipo “B”).

Allo stesso modo, però, come richiama la Circolare 25/2014 si dovrà cercare di fare attenzione di evitare controlli a realtà molto piccole, soprattutto dove emergono situazioni “di minima rilevanza” e che, nello stesso tempo, svolgono importanti attività sociali nel contesto in cui operano specie se con attività rivolte ai soggetti svantaggiati.

CAPITOLO 5

LA RENDICONTAZIONE E IL BILANCIO DEGLI ENTI ASSOCIATIVI. L'ACCOUNTABILITY

5.1 Quesito 1

L'obbligo del bilancio o rendiconto per le associazioni

Domanda

Ma per le associazioni esiste l'obbligo di redigere un bilancio e/o un rendiconto?
Ed esiste un modello di legge che sia obbligatorio?

Risposta

E' importante per dare una compiuta risposta esaminare nel dettaglio alcuni indispensabili elementi tecnici chiarificatori del problema.

Non esiste da indicazioni legislative vigenti derivate dal codice civile uno schema di bilancio o rendiconto obbligatorio per le associazioni. Il codice civile non prevede alcun obbligo a riguardo, fatto salva l'obbligatorietà di quanto indicato per le associazioni riconosciute (art. 20 del codice civile) senza tuttavia la previsione di un esplicito modello fissato dalla legge come invece avviene per le società di capitali.

Alcune legislazioni speciali e fiscali sul non profit fissano però degli obblighi ben precisi anche per le associazioni. In particolare :

1. La legislazione sulle organizzazioni di volontariato , all'art. 3 comma 3 della legge 266/91 prevede che: "Devono essere altresì stabiliti l'obbligo di formazione del bilancio, dal quale devono risultare i beni, i contributi o i lasciti ricevuti, nonché le modalità di approvazione dello stesso da parte dell'assemblea degli aderenti".
2. La legislazione sulle associazioni di promozione sociale (art. 3, lettera h, legge 383/2000) prevede anche essa esplicitamente: " l'obbligo di redazione rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari".
3. La legislazione sulle Onlus, all'art. 25 comma 1 del Decreto Legislativo 460/97 fissa le seguenti condizioni: "1. Nel decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dopo l'articolo 20, e' inserito il seguente "Art. 20-bis (Scritture contabili delle organizzazioni non lucrative di utilita' sociale)
 1. Le organizzazioni non lucrative di utilita' sociale (ONLUS) diverse dalle società cooperative, a pena di decadenza di benefici fiscali per esse previsti,

devono: a) in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza ed analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della organizzazione, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore a quello indicato dall'articolo 22”;

2. Gli obblighi di cui al comma 1, lettera a), si considerano assolti qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del codice civile;
3. I soggetti richiamati al comma 1 che nell'esercizio delle attività istituzionali e connesse non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a lire 100 milioni, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto delle entrate e delle spese complessive, nei termini e nei modi di cui all'articolo 20;
4. In luogo delle scritture contabili previste al comma 1, lettera a), le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle provincie autonome di Trento e di Bolzano ai sensi dell'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49, possono tenere il rendiconto nei termini e nei modi di cui all'articolo 20;
5. Qualora i proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di due miliardi di lire, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, il bilancio deve recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili.”.

Ne discende che già solo esaminando la legislazione speciale di riferimento delle più diffuse tipologie associative quali: le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale e le Onlus, nessuna di tali tipologie può ritenersi esonerata da tale adempimento, pur non essendoci un preciso modello previsto dalla legge. Inoltre, anche sul versante fiscale e tributario, per la generalità delle altre associazioni, sussiste tale obbligo e la risposta si deve anche essa al Decreto Legislativo del 4.12.1997 n. 460 che ha introdotto, nell'art. 148 del Testo Unico imposte sui Redditi, la lettera d) nel comma 8

stabilendo “l’obbligo di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie”.

Successivamente è intervenuto un chiarimento ministeriale, attraverso la C.M. Min. Fin. Dip. Ent. D. C. Aff. giur. e cont. trib. 12-05-1998, n. 124/E/1998/38995, nella quale è stato affermato, nel paragrafo 5.3 “Viene imposto alle associazioni ammesse a fruire del regime agevolativo in argomento l’obbligo di redigere e approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario riferito sia all’attività istituzionale sia a quella commerciale eventualmente esercitata, indipendentemente dal regime contabile, ordinario o semplificato, adottato dall’ente non commerciale. Si chiarisce che la redazione del bilancio soddisfa tale obbligo”. In assenza della previsione esplicita di uno schema obbligatorio, vi è l’indicazione contenuta nella circolare 124/e del 1998.

La citata circolare, in un altro passo, afferma infatti che “Il rendiconto annuale, redatto secondo le modalità stabilite dallo stesso ente nello statuto, deve riassumere le vicende economiche e finanziarie dell’ente in modo da costituire uno strumento di trasparenza e di controllo dell’intera gestione economica e finanziaria dell’associazione. Deve trattarsi di documento che evidenzia anche l’attività decommercializzata.” (ovviamente questa ultima frase vale solo per le associazioni che possono avere tale attività decommercializzata).

5.2 Quesito 2

Schemi di bilancio e differenza tra rendiconto di cassa e bilancio di competenza

Domanda

Per un ente non profit associativo, in termini di rendicontazione annuale, che differenza c’è tra un rendiconto di cassa ed un bilancio di competenza? E ci sono degli obblighi di utilizzare dei modelli obbligatori come per le società di capitali?

Risposta

Un elemento risulta indispensabile per illustrare la modalità di rendicontazione generale degli enti associativi ed è il concetto di cassa e/o competenza nella redazione del rendiconto economico-finanziario come vedremo di seguito. Si ricorda che esistono anche degli schemi di bilancio, presentati in conformità alle indicazioni generali fornite dall’oramai soppressa Agenzia per il Terzo Settore e riportate a livello di promemoria documentale, sul sito del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. Si ricorda, però, che tali Linee Guida della soppressa Agenzia per il Terzo Settore non hanno nessuna valenza di tipo giuridico intesa come riferimento all’obbligatorietà di legge in merito all’adozione delle stesse Linee Guida e lo stesso dicasi per qualsivoglia altre tipologia di Linee Guida da chiunque emanate.

Infatti, solo lo Stato con provvedimento di legge ha infatti la possibilità di imporre schemi di bilancio obbligatori (come avvenuto per le società) che ad oggi, non esistono. Su determinati aspetti legati ai Registri anche le Regioni possono imporre dei modelli di bilancio come prospetto di rendicontazione annuale agli enti iscritti, ma questo vale solo per la procedura di compilazione della scheda di mantenimento per i soggetti iscritti ai Registri, non inficiando la libertà legale per le associazioni di redigere, nella propria vita associativa, lo schema di bilancio che l'ente associativo preferisce. Si vuole fissare quindi tale concetto importante che viene molto spesso sottovalutato.

Passando agli aspetti pratici, il rendiconto-economico finanziario di cassa è un rendiconto nel quale trovano espressione esclusivamente variabili che hanno impattato operazioni in entrata ed in uscita esclusivamente finanziarie, vale a dire nel rendiconto di cassa non vi è la possibilità di inserire voci di stima contabile o variazioni di natura tipicamente contabile (come ammortamenti, accantonamenti, ecc.) questo perché, il modello è costruito partendo da quelli che sono i saldi di cassa e banca iniziali al 1 gennaio, a cui si sommano tutti gli oneri e proventi che hanno avuto un'effettiva uscita o entrata finanziaria e si chiude con la precisa sommatoria di tali rilevazioni finanziarie fino a giungere al saldo finale di cassa e banca al 31 dicembre del medesimo anno. Non vi è spazio in tale modello quindi, per scritture ed operazioni che non hanno avuto rilievo finanziario nell'anno in esame, il concetto di "cassa" è quindi puro. Non a caso vi può essere il modello ulteriore allegato al Rendiconto definito "Situazione Patrimoniale" che serve a dare un quadro di riepilogo delle attività e passività dell'ente, ma senza raccordo e quadratura tipiche di uno Stato Patrimoniale di una contabilità di competenza, piuttosto più simile ad una situazione inventariale delle attività e passività dell'ente. Al contrario, invece, risulta essere il modello incentrato sulla contabilità di competenza nel quale viene pienamente attivato un sistema di rilevazione contabile a partita doppia, nel quale ogni operazione viene rilevata al momento della competenza, al di là della data di incasso o pagamento dell'operazione, che sarà oggetto di ulteriore rilevazione contabile. Ovviamente in questo caso, il modello di rendiconto economico è totalmente integrato con lo Stato Patrimoniale (unitamente alla Nota Integrativa), costituendo un modello unico in perfetta "quadratura". Non vi è spazio quindi per scritture ed operazioni che hanno avuto rilievo solo finanziario nell'anno in esame senza corrispondente voce economica o patrimoniale, ogni operazione sarà assoggettata alla contabilità in partita doppia: il concetto di "competenza" è puro in questo caso. Ovviamente dei modelli di rendiconto che tendano ad inquinare i due sistemi proposti (si pensi ai rendiconti finanziari puri "inquinati" da elementi di competenza come gli ammortamenti) risulterebbero poco attendibili.

5.3 Quesito 3

Regimi contabili e bilancio degli Enti Non Commerciali ed Enti Sportivi Dilettantistici

Domanda

E' possibile avere un inquadramento rispetto ai regimi contabili ed al bilancio degli enti non commerciali ed in particolare per gli enti sportivi dilettantistici?

Risposta

In base alla normativa in vigore i regimi contabili previsti per gli enti non commerciali e quindi anche per gli enti sportivi dilettantistici sono i seguenti:

a) **Regime ordinario**

E' il regime contabile obbligatorio per gli enti non commerciali che nell'esercizio precedente hanno conseguito ricavi commerciali superiori a € 309.874,14 per le prestazioni di servizi ed € 516.456,90 per le altre attività. Alle associazioni che adottano tale regime si applicano le disposizioni previste dal D.P.R. 633/1972 e D.P.R. 600/1973. Gli enti non commerciali difficilmente adottano tale regime perché dalle attività commerciali generalmente svolte, non conseguono ricavi che superino i limiti indicati precedentemente.

b) **Regime semplificato**

E' il regime contabile che può essere adottato quando nell'esercizio precedente sono stati conseguiti ricavi commerciali non superiori a € 309.874,14 per le prestazioni di servizi ed € 516.456,90 per le altre attività. Si applicano le disposizioni previste dall'art. 18 D.P.R. 600/1973. Anche tale regime, nella realtà, non viene generalmente adottato dalle associazioni.

c) **Regime forfetario**

Gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata possono optare per il regime forfetario di cui all'art. 109 bis D.P.R. 917/1986 che consiste nell'applicare all'ammontare dei ricavi commerciali il coefficiente di redditività corrispondente alla classe di appartenenza secondo la tabella seguente: 1) attività di prestazioni di servizi: fino a € 15.493,71 con coefficiente di utile pari al 15%; oltre € 15.493,71 fino a € 185.924,48 con coefficiente di utile pari al 25%; 2) altre attività: fino a € 25.822,84 con coefficiente di utile pari al 10%; oltre € 25.822,84 fino a € 516.456,90 con coefficiente di utile pari al 15%.

d) **Regime forfetario di cui alla L.398/91**

E' il regime contabile più utilizzato dalle associazioni e società sportive dilettantistiche

per i numerosi vantaggi fiscali che esso offre. Abbiamo pertanto ritenuto opportuno dedicare a tale opzione maggiore approfondimento rispetto agli altri regimi contabili. Il regime forfetario previsto dalla L. 398/91 può essere adottato da questi soggetti :

- a) le società sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI per il tramite di una Federazione o Ente di promozione Sportiva;
- b) le associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI e da una Federazione Sportiva Nazionale e/o da un Ente di Promozione Sportiva;
- c) associazioni senza scopo di lucro e Proloco.

I proventi commerciali del precedente periodo d'imposta non devono superare il limite di € 250.000,00; tale tetto è stato fissato con la Finanziaria 2003, Legge 289 del 27/12/2002 articolo 90 comma 2. Vengono considerati proventi commerciali i ricavi di cui all'art. 53 del TUIR e le sopravvenienze attive di cui all'art. 55 del TUIR.

L'opzione per la L. 398/91 è vincolante per un quinquennio, ma se nel corso di un esercizio si supera il limite di € 250.000,00 si applica il regime di contabilità ordinaria dal mese successivo al verificarsi dell'evento. Vediamo alcune agevolazioni previste dalla legge 398/91. Le associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per la L. 398/91 determinano l'imposta sul valore aggiunto da versare in maniera forfetaria, cioè non si detrae l'IVA sugli acquisti dall'IVA sui ricavi come nel consueto regime contabile ordinario, ma si versa l'imposta a debito solo sulle fatture commerciali emesse secondo determinate percentuali, che sono le seguenti:

- 50% dell'IVA a debito sui proventi commerciali generici, compresa la pubblicità;
- 90% dell'IVA a debito sulle fatture emesse per sponsorizzazioni;
- 2/3 dell'IVA a debito per la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva o trasmissione telefonica.

Tale IVA a debito si versa con periodicità trimestrale con il modello F24 senza maggiorazione dell' 1% entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento: si versa quindi il 16 maggio, il 16 agosto, il 16 novembre ed il 16 febbraio. I codici tributo da indicare nella sezione erario del modello F24 sono il 6031 per il primo trimestre, 6032 per il secondo trimestre, 6033 per il terzo trimestre e 6034 per il quarto trimestre. Un aspetto importante va segnalato perché è una domanda frequente che gli enti sportivi dilettantistici si pongono nella quotidianità. Ci si può chiedere se la base su cui calcolare l' IVA da versare in legge 398/91 siano le fatture emesse o solo quelle che sono state effettivamente incassate. La perplessità sorge in quanto il regime delineato dalla Legge 398/91 ha regole del tutto proprie, secondo le quali

i proventi rilevano per lo più secondo il principio di cassa. Ciò è stato confermato anche dal Ministero delle Finanze che, nella circolare numero 1 dell'11 febbraio 1992 ha infatti precisato che: *“stante la particolarità della disciplina introdotta dalla legge n. 398 per i soggetti ivi indicati, ai fini della individuazione dei proventi in argomento deve aversi riguardo al criterio di cassa”*. Nonostante può essere applicato anche il regime di competenza, forse più semplice e più ordinato da adottare. La L.398/91 esonera le associazioni sportive dilettantistiche dalla presentazione della Comunicazione IVA e della Dichiarazione IVA annuale. Per le fatture emesse e per le operazioni commerciali, le associazioni sportive dilettantistiche sono considerate soggetti IRES, cioè soggetti sottoposti all'imposta sui redditi delle società. Con l'opzione per la L. 398/91 il reddito imponibile ai fini IRES è dato dal 3% dei proventi commerciali sommato alle eventuali plusvalenze patrimoniali. Ai fini IRAP il reddito imponibile si ottiene sommando al reddito ottenuto ai fini IRES i costi indeducibili ai fini dell'Imposta sul Reddito delle Attività Produttive quindi prevalentemente il costo del personale e dei collaboratori non fiscalmente professionisti. Il reddito imponibile così ottenuto dovrà essere dichiarato presentando il Modello Unico – Enti non commerciali ed equiparati per l'IRES ed il Modello IRAP per l'IRAP. Con l'opzione della L. 398/91 l'associazione è esonerata dalla tenuta dei libri contabili previsti dal D.P.R. 633/72. Ai fini IVA dovrà istituire solo il registro IVA D.M. 11.2.1997 nel quale si dovranno annotare entro il 15° giorno di ogni mese le entrate derivanti da attività commerciale conseguite dall'Ente nel mese precedente. Tale libro non va vidimato in quanto in base alle modifiche previste dalla L. 383/2001 è stato soppresso l'obbligo della vidimazione dei registri IVA. Ricordiamo infine un aspetto importante. Le disposizioni previste dalla L. 398/91 si applicano anche alle società sportive dilettantistiche di capitali, ma non si possono applicare tutte le agevolazioni previste da tale legge. Una società sportiva di capitali dovrà comunque tenere i libri sociali, redigere un bilancio annuale da depositare presso il Registro Imprese e non potrà sottrarsi (per una questione di trasparenza ma anche per rispetto normativo) neanche agli adempimenti contabili quali tenuta del libro giornale, libro inventari, registro fatture di acquisto, fatture emesse (e registro corrispettivi). La legge 398/91 alle società sportive di capitali trova applicazione solo sul piano di determinazione dell'imponibile fiscale e di determinazione dell'IVA, facendo estrema attenzione alla verifica attenta dell'assoggettabilità IVA anche nel caso di operazioni di natura commercializzata ai fini delle imposte dirette, in quanto non esiste piena analogia e norma di raccordo tra le agevolazioni per le imposte dirette e quelle per le imposte indirette.

Il bilancio degli enti sportivi dilettantistici

Le associazioni sportive dilettantistiche devono redigere ed approvare entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale un bilancio e/o rendiconto economico dal quale devono evidenziarsi con trasparenza le entrate e le uscite dell'associazione sportiva dilettantistica in un determinato esercizio sociale. Il bilancio e/o rendiconto delle associazioni sportive dilettantistiche è esonerato dai molteplici obblighi previsti invece per il bilancio delle società di capitali (redazione bilancio CEE, deposito presso il Registro Imprese ecc.). Pertanto, non è previsto uno schema obbligatorio da adottare, purché il bilancio e/o il rendiconto dell'associazione abbiano i requisiti della chiarezza e della trasparenza. Si consiglia a tal proposito la lettura delle proposte effettuate dall'Agenzia per le Onlus con l'atto di indirizzo relativo agli schemi di bilancio per gli enti non profit. Inoltre si consiglia di adottare uno schema di bilancio nel quale viene distinta l'attività istituzionale da quella commerciale. Infatti, fino ad alcuni anni fa, tale aspetto era indispensabile in quanto l'attività istituzionale doveva essere l'attività prevalente affinché l'Ente non perdesse la qualifica di "ente non commerciale". Il comma 11 dell'articolo 90 della legge 289/02 ha cambiato questa realtà: le associazioni sportive dilettantistiche possono ora svolgere le proprie attività senza preoccuparsi delle percentuali tra ricavi commerciali e istituzionali, considerando che nel caso di superamento della prima tipologia di ricavi rispetto alla seconda, l'associazione non perderà più la qualificazione di Ente non commerciale.

Il comma 11 dell'art. 90, pertanto, ha eliminato una "spada di Damocle" che incombeva su tutto l'associazionismo sportivo dilettantistico (e che continua a gravare invece su tutto il resto dell'associazionismo), restituendogli le certezze di comportamento in materia fiscale. Nonostante la disposizione di legge appena illustrata, continua comunque ad essere opportuno redigere un bilancio economico nel quale viene distinta l'attività istituzionale da quella commerciale, ai fini della chiarezza e della trasparenza. Oltre al bilancio consuntivo dell'esercizio chiuso, è consigliabile che l'associazione sportiva dilettantistica rediga contestualmente un bilancio preventivo relativo alla stagione sportiva futura. Tale documento è importante sia per la pianificazione economico – finanziaria, oltre che risulta spesso necessario per le richieste di contributi ad enti locali e fondazioni di erogazione. Le società sportive di capitali, invece, devono procedere, come tutte le società di capitali, alla redazione del bilancio CEE suddiviso in Stato Patrimoniale, Conto Economico, Nota Integrativa e Relazione sulla Gestione che gli amministratori devono redigere ed approvare entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio (lo statuto sociale può prevedere l'allungamento a sei mesi per validi motivi) ed il deposito entro un mese dall'approvazione presso il Registro delle Imprese.

CAPITOLO 6

IL MANAGEMENT E LA GESTIONE DEGLI ENTI NON PROFIT DI NATURA ASSOCIATIVA

6.1 Quesito 1

Le raccolte fondi

Domanda

Che cos'è una raccolta fondi ? A cosa deve essere finalizzata?

Risposta

La normativa introdotta dal Decreto Legislativo n. 460 del 4 dicembre 1997 (Decreto Zamagni) ha introdotto all'art. 143 del TUIR (ex art. 108 vecchio TUIR) il comma 2 bis ai sensi del quale non concorrono a formare il reddito delle associazioni, 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.

Tale regime agevolato, finalizzato ad incentivare una delle forme più cospicue di finanziamento per molti enti non profit, è subordinato alla sussistenza di alcune condizioni:

- deve trattarsi di raccolte di fondi aperte a tutti, e quindi non limitate ai soci o ai partecipanti;
- la raccolta di fondi deve avvenire in concomitanza di particolari momenti della vita sociale: celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- deve trattarsi di iniziative occasionali;
- i beni eventualmente ceduti devono essere di modico valore.

Il beneficio della non tassabilità compete indipendentemente dal fatto che questi fondi vengano poi utilizzati per finanziare l'attività istituzionale.

Alla luce del disposto in oggetto l'attività di raccolta pubblica di fondi non viene considerata come commerciale anche se esiste un rapporto di scambio (sovvenzione contro cessione o prestazione); il bene ceduto a fronte della sovvenzione deve però essere di valore limitato e tale da non generare l'ipotesi di un rapporto squilibrato tra valore della prestazione eseguita dall'ente e valore della sovvenzione da questo ricevuta.

L'offerta di beni di modico valore o di servizi ai sovventori deve essere finalizzata a dimostrare ai sovventori un segno di ringraziamento per la sensibilità dimostrata nei confronti dei fini perseguiti dall'ente organizzatore e non quello di realizzare uno scambio

economico. Affinché quindi, i beni offerti durante le raccolte pubbliche di fondi possano essere considerati di modico valore è necessario innanzitutto che vi sia una manifesta sproporzione tra la somma raccolta ed il costo sostenuto dall'ente per il bene ricevuto dal sovventore. In secondo luogo è necessario che quanto ricevuto dal sovventore abbia una scarsa incidenza sulle condizioni economiche dell'ente organizzatore la raccolta pubblica. Infine il bene offerto deve essere in valore assoluto di modesta entità. A tal riguardo si può ragionevolmente ritenere soddisfatta tale ultima condizione qualora il costo unitario di acquisto o di produzione interna del bene offerto non sia di importo superiore ad € 25,82. Al fine di tutelare la fede pubblica, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono, in aggiunta alla predisposizione del rendiconto annuale economico-finanziario, redigere un apposito rendiconto in cui devono essere riportati, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese afferenti ciascuna delle manifestazioni previste dall'art. 143 comma 2-bis (celebrazioni, ricorrenze, o campagne di sensibilizzazione).

Il suddetto rendiconto, da predisporci entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, deve essere accompagnato, da una relazione illustrativa concernente le entrate ed uscite in esso riportate. Quindi laddove la rendicontazione in entrata e in uscita (vale a dire il mero elenco, a sezioni contrapposte, delle spese e dei proventi) effettuata per ogni raccolta fondi non fosse sufficiente a soddisfare le esigenze informative dei terzi, il documento deve essere accompagnato da una relazione che illustri come si è svolta l'attività. L'obbligo di predisporre il rendiconto delle entrate e delle spese di ogni raccolta fondi è indipendente da qualsiasi eventuale ulteriore vincolo contabile a carico dell'ente non commerciale (a prescindere, pertanto, dal fatto che questo svolga o meno attività commerciale e rediga un rendiconto / bilancio annuale). Il rendiconto deve quindi, essere predisposto anche dall'ente non commerciale che svolga esclusivamente attività istituzionale; in tal caso questo sarà l'unico adempimento contabile da rispettare. Il rendiconto va conservato, agli effetti fiscali, fino a quando non sia divenuto definitivo l'accertamento relativo al periodo d'imposta cui il rendiconto stesso si riferisce. I fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche occasionali, in virtù di quanto disposto dal comma 3 dell'art. 143 TUIR, non concorrono a formare il reddito degli enti non commerciali residenti. Tali proventi, pur derivando dallo svolgimento di attività oggettivamente commerciali, sono esclusi dal calcolo del reddito complessivo dell'ente non commerciale in virtù di una espressa norma agevolativa che introduce una deroga alla normativa generale solo in capo a determinati soggetti (gli enti non commerciali). Per tale motivo queste attività vengono anche definite attività "decommercializzate".

I fondi in oggetto sono altresì esclusi dall'ambito di applicabilità dell'Imposta sul valore aggiunto IVA. Al fine di soddisfare l'obbligo di chiarezza e trasparenza sarà necessario dettagliare ciascuna singola manifestazione attraverso la predisposizione di un apposito prospetto, firmato dal legale rappresentante e corredato da un'apposita relazione illustrativa.

Si propone di seguito quindi un modello di rendiconto:

RACCOLTA FONDI DEL	
ENTRATE	
DESCRIZIONE	IMPORTI
CONTRIBUTI DA SOCI	
CONTRIBUTI DA PRIVATI	
CONTRIBUTI DA IMPRESE	
CONTRIBUTI DA ENTI PUBBLICI	
CONTRIBUTI DA ALTRE ASSOCIAZIONI	
.....	
TOTALE ENTRATE	
USCITE	
DESCRIZIONE	IMPORTI
SPESE PER MERCI	
SPESE PER SERVIZI	
SPESE PER IL PERSONALE	
SPESE PER	
TOTALE USCITE	
RISULTATO DELLA RACCOLTA PUBBLICA (ENTRATE – USCITE)	

6.2 Quesito 2

Il REA per le associazioni e gli enti non profit

Domanda

La nostra associazione ha la Partita Iva (PI) e svolge anche attività d'impresa in maniera non prevalente. Devo iscrivermi al REA della Camera di Commercio?
E' possibile avere ulteriori spiegazioni e dettagli su tale questione.

Risposta

La domanda è corretta e presenta un adempimento spesso sottovalutato o addirittura ignorato dagli enti non profit e quindi anche dalle associazioni che hanno Partita Iva. Il tema viene trattato perché riguarda anche una tipologia particolare di enti non profit che svolgono attività commerciale non prevalente. Infatti l'adempimento riguarda anche gli enti non profit iscritti nel Repertorio delle notizie economiche e amministrative (REA) e

cioè le associazioni, fondazioni, comitati e altri enti non societari, comprese le parrocchie e gli enti ecclesiastici, che esercitano attività d'impresa, agricola o commerciale, in via non esclusiva o prevalente e quindi che sono in possesso di Partita Iva ma le cui entrate commerciali sono sussidiarie e comunque non prevalenti rispetto alle entrate istituzionali. Ricordiamo inoltre, a scanso di equivoci e malintesi, che nel caso in cui associazioni, fondazioni ed enti non profit di qualunque natura esercitino in via esclusiva o principale attività economiche e commerciali (e quindi non via complementare e sussidiaria ma a commercialità prevalente) sono tenuti all'iscrizione nel Registro delle Imprese alla stessa stregua delle società commerciali ed al pagamento del diritto in base ai scaglioni previsti per chi esercita attività d'impresa.

Gli enti non profit iscritti al REA devono versare un diritto annuale fisso (ricordando che alcune camere di commercio possono applicare la maggiorazione prevista dall'art. 18 comma 6 della legge 580/1993 ed è quindi buona norma verificare se la propria Camera di Commercio competente per territorio ha applicato tale maggiorazione o tenuto il diritto base di 30 Euro).

Tale diritto annuale deve essere versato entro il termine previsto per il pagamento del primo acconto delle imposte sui redditi. Anche per il versamento di tale diritto è riconosciuta, comunque, la possibilità di differire il pagamento entro i successivi 30 giorni aggiungendo una maggiorazione dello 0,40 per cento. Lo strumento da utilizzare è il modello F24, sezione "ICI ed altri tributi locali" (vecchio modello F24) oppure sezione "IMU ed altri tributi locali" (nuovo modello F24), con indicazione del codice tributo "3850", l'indicazione della provincia dove l'ente che svolge attività commerciale ha sede e l'anno di riferimento relativo. L'importo è compensabile con altri crediti tributari che l'ente, eventualmente, vanta. Invece, gli enti non profit che si iscrivono (o si annotano) per la prima volta nel REA, sono tenuti a versare il tributo entro trenta giorni dalla presentazione della domanda. Ricordiamo però il presupposto degli adempimenti delle associazioni ed in generale degli enti non profit presso il REA. Presso l'ufficio del Registro delle Imprese della Camera di Commercio (che quindi non è da confondere con il Registro Imprese tenuto sempre presso la Camera di Commercio) è attivo il REA che è il Repertorio delle notizie economiche e amministrative avente lo scopo di arricchire le informazioni sul tessuto imprenditoriale territoriale di ogni singola provincia. Il REA è definibile e qualificabile come una anagrafe di tutti gli operatori economici, contenente tutte le notizie economiche ed amministrative per le quali è prevista la denuncia alla Camera di Commercio. E' quindi un contenitore di informazioni residuali rispetto a quelle previste nella sezione ordinaria e nelle sezioni speciali del Registro delle Imprese, tipiche ed obbligatorie per le società commerciali (comprese le cooperative anche sociali). Devono essere comprese nel REA notizie su: enti morali, associazioni, fondazioni, parrocchie, enti ecclesiastici, organizzazioni che svolgono attività economica anche se non in maniera prevalente e comunque in via strumentale ed

accessoria rispetto all'attività istituzionale esercitata da tali enti in via principale.

Il REA è definibile e qualificabile come una semplice anagrafe di tutti gli operatori economici, contenente tutte le notizie economiche ed amministrative per le quali è prevista la denuncia alla Camera di Commercio. E' quindi un contenitore di informazioni residuali rispetto a quelle previste nella sezione ordinaria e nelle sezioni speciali del Registro delle Imprese, tipiche ed obbligatorie per le società commerciali (comprese le cooperative anche sociali). Si tratta di un tema sul quale anche la prassi è intervenuta più volte.

La circolare ministeriale (la 3407/C del 9.1.1997) ha sancito che sono iscrivibili nel REA *“tutte quelle forme di esercizio collettivo di attività economiche di natura commerciale e/o agricola che si collocano in una dimensione di sussidiarietà, di ausiliarità rispetto all'oggetto principale di natura ideale, culturale, ricreativa, ecc. del soggetto stesso”*.

Su tale aspetto, successivamente vi era stato un altro intervento del Ministero dello Sviluppo Economico, la circolare n. 7477 n. 3611/C del 20 luglio 2007. Tale circolare è intervenuta, in mancanza di un quadro organico sul tema REA per gli enti non profit su alcune aree di intervento: la tipologia delle notizie ascrivibili al REA e le modalità d'aggiornamento dei dati raccolti anche d'ufficio. In merito al primo punto, il Ministero ha puntualizzato che ai fini della selezione delle notizie iscrivibili nel REA è necessario individuare un preciso criterio di “tipicità” delle notizie denunciabili; infatti con il richiamo alla legge 248/2005 viene confermata la necessità dell'elaborazione di un regolamento che dia certezza ed uniformità all'operato delle Camere di Commercio in questo ambito su tutto il territorio nazionale. Relativamente al secondo punto, si è evidenziata la necessità di acquisire ed utilizzare tutte le notizie di carattere economico ed amministrativo anche nel caso dette informazioni siano acquisite d'ufficio. Di particolare interesse generale sul tema REA, vi è stata un'altra disposizione emanata del Ministero dello Sviluppo Economico (nella fattispecie il Dipartimento per la Regolazione del Mercato) che con parere 5482 del giorno 11 luglio 2008 ha affermato alcuni aspetti interessanti generali sul tema in esame, riguardo alla “tipicità” dei dati da denunciare al REA. E' interessante riportare un estratto di tale parere : *“Va evidenziato, in primo luogo, che il principio di tipicità che regge il REA è di grado diverso rispetto a quello che governa, ad esempio, le iscrizioni nel registro delle imprese (...). La tipicità che regge il REA è, conseguentemente, di natura più generica: l'art. 9 sopra richiamato parla, infatti, di “notizie economiche ed amministrative per le quali è prevista alla denuncia alla camera di commercio”. Per decidere, pertanto, se un dato è da denunciare al REA o meno bisogna esaminare le norme sopra richiamate e le altre indicate nel ripetuto art. 9 del DPR n. 581 e verificare se dalle stesse possa desumersi l'obbligo in questione.”*

Un'altra disposizione del Ministero dello Sviluppo Economico, il parere n. 42320 del 4 novembre 2008, ha riportato nuovamente all'attenzione degli enti non profit, le relazioni tra gli enti svolgenti attività di natura commerciale e i registri della Camera di Commercio.

Il ministero dello Sviluppo Economico ha confermato definitivamente con tale parere che l'iscrizione spetta anche agli enti che svolgono attività di natura economica, anche in via sussidiaria ed ausiliaria rispetto all'attività principale di natura istituzionale.

Riassumendo, come per l'iscrizione e per ogni modifica, presupposto è come già richiamato sopra, l'esercizio effettiva dell'attività economica in via residuale mentre per la cancellazione il presupposto è l'effettiva cessazione dell'attività economica da parte del soggetto, indipendentemente dal fatto che il soggetto cessi completamente la propria attività, anche quella istituzionale non economica ovvero la propria esistenza giuridica. Vale a dire è in concreto l'eventuale attività svolta di natura economica in maniera non prevalente (anche accessoria) che ne determina l'eventuale iscrizione e l'assoggettamento al relativo diritto.

6.3 Quesito 3

Le tombole, lotterie e pesche di beneficenza

Domanda

La nostra associazione, al fine di raccogliere fondi, può organizzare una tombola o una lotteria oppure una pesca di beneficenza?

Risposta

Durante l'anno le associazioni, per raccogliere fondi, organizzano tombole, pesche di beneficenza e lotterie. Quali sono, allora, gli adempimenti da rispettare in questi casi? Vediamoli in dettagli specificando anche la diversità tra le singole iniziative.

Per lotteria si intende l'estrazione a sorte effettuata con la vendita di biglietti, staccati da registri a matrice, che corrispondono a uno o più premi secondo l'ordine di estrazione. L'ambito territoriale in cui è permessa la vendita dei biglietti è quello della provincia in cui ha sede l'associazione promotrice. L'ammontare massimo degli introiti effettuabili con l'emissione dei biglietti, contrassegnati da serie e numerazioni progressive, non deve superare € 51.645,69. I premi possono consistere solo in servizi e in beni mobili (esclusi quindi denaro, metalli preziosi in verghe, i titoli pubblici e privati, le carte di credito, i valori bancari). Rientrano nella categoria delle lotterie anche le cosiddette "sottoscrizioni a premi". Infatti, per legge, le sottoscrizioni a premi sono definite "manifestazioni di sorte effettuate con la vendita di biglietti staccati da registri a matrice, concorrenti a uno o più premi secondo l'ordine di estrazione (...) contrassegnati da serie o numerazioni progressive". Per tombola s'intende una manifestazione effettuata con l'utilizzo di cartelle con indicate una data quantità di numeri, compresi tra l'1 e il 90. La tombola è consentita se la vendita delle cartelle è limitata al comune in cui si estrae la tombola e ai comuni

limitrofi e le cartelle sono contrassegnate da una serie e una numerazione progressiva. Non c'è limite nell'emissione delle cartelle (che devono avere serie e numerazione progressiva come riportato sulle fatture di 1 / 10) tuttavia il valore dei premi posti in palio non può superare complessivamente l'ammontare di 12.911,42 euro.

Per pesche o banchi di beneficenza s'intendono le manifestazioni a sorte effettuate con la vendita di biglietti senza matrice i quali danno diritto a un premio.

Le pesche o banchi di beneficenza sono consentiti se la vendita dei biglietti è limitata al territorio del Comune dove si effettua la manifestazione e il ricavato non ecceda la somma di € 51.645,69. I premi possono consistere solo in servizi e in beni mobili (esclusi quindi denaro, metalli preziosi in verghe, i titoli pubblici e privati, le carte di credito, i valori bancari). Inoltre è vietata la vendita dei biglietti e delle cartelle a mezzo di ruote della fortuna o con altri sistemi analoghi. Tutti questi sistemi di raccolta fondi hanno degli adempimenti precisi che i rappresentanti legali delle associazioni di promozione sociale devono seguire con attenzione per non incorrere poi in spiacevoli sanzioni amministrative. Che tipo di adempimenti devono osservare i rappresentanti legali delle associazioni organizzatrici? I rappresentanti legali degli enti organizzatori devono preparare una comunicazione scritta da inviare, almeno 30 giorni prima della data prevista per la vendita dei biglietti, al Prefetto competente e al Sindaco del Comune in cui sarà effettuata l'estrazione. La comunicazione va anche inviata all'Ispettorato compartimentale dei Monopoli di Stato competente per sede territoriale. Nella comunicazione deve essere indicata la motivazione per la quale si organizza la manifestazione. Alla comunicazione scritta va allegata:

- Per le lotterie, la redazione di un regolamento nel quale sono indicati: la quantità, la natura e il valore dei premi e la precisazione circa l'acquisto o la donazione del bene posto in palio; la quantità e il prezzo dei biglietti da vendersi; il luogo in cui sono esposti i premi; la data e il luogo fissati per l'estrazione; l'eventuale modalità d'estrazione; il termine per la consegna dei premi ai vincitori.
- Per le tombole, la redazione di un regolamento dove indicare: le modalità di svolgimento della manifestazione con l'elenco dei premi offerti (con indicazione del valore degli stessi); il prezzo di ciascuna cartella; la documentazione comprovante l'avvenuto versamento della cauzione in misura pari al valore complessivo dei premi promossi, determinato in base al loro prezzo di acquisto o in mancanza al valore nominale degli stessi. La cauzione è prestata in favore del Comune nel cui territorio la tombola si estrae e ha scadenza non inferiore a tre mesi dalla data di estrazione. La cauzione, oltre che in denaro o in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, può essere prestata mediante fideiussione bancaria o assicurativa.
- Per le pesche o banchi di beneficenza, redazione di una comunicazione in cui l'ente

organizzatore deve indicare il numero di biglietti che intende emettere, l'eventuale serie e il relativo prezzo.

Oltre alla comunicazione, altre procedure devono essere osservate dalle organizzazioni. Siccome il compito di controllo del regolare svolgimento della manifestazione è affidato al Comune dove si realizza l'evento, bisogna consegnare allo stesso un rapporto circa lo svolgimento delle manifestazioni tramite le comunicazioni esposte in precedenza.

L'estrazione della lotteria e della tombola sono pubbliche, quindi le modalità con cui saranno svolte devono essere a conoscenza di tutti i cittadini dei comuni interessati all'evento.

Nell' "Avviso al pubblico" dovranno essere indicati gli estremi della comunicazione fatta in precedenza a Prefetto, Sindaco e ai Monopoli di Stato, e quindi: il programma della lotteria o della tombola, le finalità che ne motivano lo svolgimento, la serie e la numerazione dei biglietti o delle cartelle messe in vendita. Prima dell'estrazione sarà compito di un rappresentante dell'ente organizzatore ritirare tutti i biglietti della lotteria o le cartelle della tombola invenduti. L'estrazione dei biglietti della lotteria o della tombola deve essere effettuata alla presenza di un incaricato del Sindaco. Dovrà essere redatto un verbale dell'estrazione della lotteria o della tombola da parte del responsabile dell'ente organizzatore: una copia di questo verbale dovrà essere inviata al Prefetto mentre un'altra dovrà essere consegnata all'incaricato del Sindaco presente all'estrazione. Per le tombole, entro 30 giorni dall'estrazione, l'ente organizzatore presenta al Sindaco la documentazione attestante l'avvenuta consegna dei premi ai vincitori. Verificata la regolarità della documentazione prodotta, il Sindaco dispone l'immediato svincolo della cauzione. In caso di mancata consegna dei premi ai vincitori nel termine previsto, il Sindaco dispone l'incameramento della cauzione. Invece per le pesche di beneficenza un responsabile dell'ente organizzatore deve controllare il numero dei biglietti venduti e procedere, alla presenza di un incaricato del Sindaco, alla chiusura delle operazioni redigendo un verbale di cui una copia sarà inviata al Prefetto e una consegnata all'incaricato del Sindaco. E non bisogna dimenticare di conteggiare il valore dei premi per il calcolo della base imponibile sul valore dei premi sulla quale effettuare la ritenuta. Infatti, è necessario distinguere se si tratta di beni acquistati o beni ricevuti in dono da parte dell'ente non profit. Nel primo caso - beni acquistati - il valore è quello che risulta dalla fattura rilasciata dal venditore. Nel secondo caso - beni ricevuti in dono - occorre distinguere se i beni sono stati ricevuti da un soggetto imprenditore o da un privato; se sono stati ricevuti da un soggetto imprenditore il valore è quello che risulta dal documento contabile rilasciato dallo stesso (anche in donazione); se sono stati ricevuti da un privato occorre che il valore venga attribuito dall'ente non profit stesso facendo riferimento al "valore di mercato". Il valore dei premi deve essere calcolato sull'imponibile escludendo l'IVA. Sul complessivo valore dei premi (sia acquistati che donati) dovrà essere effettuata una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nella misura del

10%. Questa imposta deve essere corrisposta all'Amministrazione Finanziaria a mezzo versamento da effettuarsi entro i primi 16 giorni del mese successivo alla manifestazione stessa, utilizzando il modello unico di versamento F24 e indicando nella sezione erario il codice tributo 1046 e l'anno di competenza. Ricordiamo che per i soggetti titolari di Partita Iva tale versamento va effettuato a mezzo F24 telematico. Questo versamento non è esente dagli obblighi dichiarativi: infatti il versamento della ritenuta d'imposta sui premi obbliga a inserire il quadro RZ nella dichiarazione dei redditi (modello UNICO) relativa all'anno nel quale l'ente non profit ha effettuato la ritenuta. Il Regolamento, previsto dal DPR n. 430 del 26 ottobre 2001, ha previsto sanzioni in caso di inosservanza delle norme previste per le manifestazioni di sorte locali.

6.4 Quesito 4

Il Bilancio Sociale

Domanda

Il bilancio sociale. E' possibile avere un riepilogo di natura generale?

Risposta

Lo scopo del presente contributo è presentare un insieme di idee sul bilancio sociale delle associazioni che comunicano la loro "mission" istituzionale e la loro dimensione socio-economica. Si presentano, quindi suddivise, in paragrafi, alcune idee chiave sul concetto di bilancio e rendicontazione sociale che riflettono la natura e l'esperienza del bilancio sociale stesso all'interno delle associazioni. Tali idee sono: criteri generali del bilancio sociale e l'aspetto di ricchezza ridistribuita alla società da parte di un ente non profit come concetto che può essere evidenziato in un bilancio sociale.

Il concetto di bilancio sociale e di bilancio di missione.

Le parole chiave: la dimensione economica, la dimensione sociale, gli stakeholders e la comunicazione del bilancio sociale

Il bilancio sociale nasce storicamente nel mondo profit per rispondere ad una esigenza di responsabilità sociale, invece quando passa nel settore non profit diventa lo strumento più adatto ad esprimere gli obiettivi di organizzazioni, per loro stessa mission istituzionale, votate ad obiettivi di interesse sociale e/o comune.

Nel non profit il bilancio sociale (o bilancio di missione) si trasforma nello strumento essenziale per monitorare e misurare processi e risultati, in relazione alle specifiche necessità ed alle specifiche attività di interesse sociale svolte. Diversi autori hanno già sottolineato

che il bilancio di missione o sociale (con gli opportuni richiami alle attività di natura finanziaria e patrimoniale, all'analisi del valore aggiunto e della **dimensione economica**), dovrebbe forse essere l'unico bilancio realmente presentato da un'organizzazione senza scopo di lucro per la finalità istituzionale connessa al suo esistere.

Per analizzare i bilanci sociali delle organizzazioni non profit, è interessante vedere come organizzazioni che non hanno come prioritario il risultato economico di periodo avendo un obiettivo di carattere sociale come fine precipuo della propria attività, hanno fatto proprio lo strumento del bilancio sociale. Infatti i documenti contabili tradizionali, pur essendo necessari per monitorare l'equilibrio economico, finanziario e patrimoniale non forniscono alcuna indicazione aggiuntiva sulle capacità dell'ente non profit di perseguire i propri fini, difficilmente valutabili da un punto di vista numerico.

Un esempio per tutti: la valorizzazione del numero di interventi svolti da personale volontario non viene affatto valorizzata all'interno di un bilancio di natura contabile ed invece sarebbe interessante la sua valorizzazione (non solo ai fini di una rendicontazione sociale ma anche ad esempio ai fini del rispetto delle norme sul volontariato).

Ecco allora che il bilancio sociale può aiutare l'ente non profit a superare i limiti del bilancio tradizionale nel verificare che si stiano conseguendo gli scopi non lucrativi prefissati e che formano l'oggetto statutario, determinando nello stesso tempo una misura dell'efficienza e dell'efficacia con cui l'ente non profit sta realizzando gli stessi attraverso l'individuazione di appositi parametri di intervento sociale, per l'individuazione di una corretta **dimensione sociale** in cui opera l'ente stesso. Infatti, se applichiamo ad un ente non profit il generale principio di coerenza fra obiettivi di gestione sociale, sistema informativo e **rendiconto di comunicazione**, il bilancio, dovendo soddisfare le esigenze conoscitive dell'ente, non potrà che tradursi in un bilancio sociale ancor prima che economico, non essendo il reddito di periodo l'obiettivo finale a cui tende la gestione dell'ente non profit stesso.

Tutte le organizzazioni non profit hanno quindi questa necessità di rendicontazione che superi i sistemi tradizionali, e quindi anche una ricerca di trasparenza e di chiarezza nei confronti di alcune categorie di stakeholders, dei finanziatori in primis, ma anche della comunità di riferimento e dei vari interlocutori che relazionano con l'ente.

Gli enti non profit approntano pertanto strumenti vari di rendicontazione sociale per esprimere la loro mission e le modalità di realizzazione della stessa e che possono coesistere o lievemente sovrapporsi: relazione sociale, bilancio sociale, bilancio di missione. L'accento (visionando i vari bilanci e relazioni sociali degli enti) è posto su profili leggermente diversi: il coinvolgimento degli stakeholder, l'approfondimento della mission, la dimensione economica, la dimensione sociale, la comunicazione all'esterno.

Il fine comune è permettere una lettura differente da quella meramente contabile dell'attività svolta e fornire, attraverso l'analisi dei loro bilanci sociali, l'importanza della finalità sociale svolta dagli enti non profit.

Se vogliamo, dunque, realizzare quella potenzialità che indubbiamente i bilanci sociali hanno, sia per il settore profit che per quello non profit, vale la pena partire da queste considerazioni generali e fare riferimento a strumenti concreti che esistono e che permettono di riempire di contenuti questo strumento, evitando i rischi di operazioni puramente strumentali e di facciata. Inoltre, le esperienze fatte evidenziano la valenza strategica del processo di rendicontazione, che sfocia nello strumento del bilancio sociale. Infatti, il bilancio sociale rappresenta un'opportunità per innescare processi d'innovazione collegando a un unico strumento di gestione:

- la strategia dell'ente;
- la gestione delle relazioni con gli *stakeholder* interni ed esterni;
- le attività di programmazione, controllo, verifica e miglioramento.

L'efficacia di questo approccio dipende in gran parte dalla volontà dell'ente non profit di impegnarsi nello sviluppo di uno strumento innovativo che va sostenuto in termini politici e organizzativi, facendosi carico anche di decisioni importanti per la vita dell'ente.

Il bilancio sociale dovrebbe in sostanza permettere all'ente di dimostrare se e come ha creato valore pubblico per la comunità locale. Per far ciò non è sufficiente comunicare solo i risultati conseguiti, ma occorre innanzitutto comunicare e condividere i valori di riferimento e le politiche che si intendono attuare per lo sviluppo della comunità e del territorio. Tentiamo quindi una definizione di bilancio sociale quale strumento che permette all'organizzazione di delineare, gestire e comunicare il proprio ruolo nel contesto socio-economico in cui opera. Un mezzo strategico per governare e migliorare la responsabilità sociale e le relazioni con i soggetti direttamente e indirettamente collegati all'organizzazione (*stakeholder* interni ed esterni), al fine di ottenere maggiore legittimazione sociale e visibilità, rafforzare la fiducia e ampliare le manifestazioni di consenso.

Va sottolineato quello che potrebbe sembrare una debolezza e che invece, costituisce un punto di forza del bilancio sociale: il fatto di essere non obbligatorio, ma frutto di una scelta ragionata da parte dell'ente. Questo è un punto di ricchezza, in quanto appare quasi una scelta "obbligata" dalla responsabilità verso la comunità. In termini di ritorno d'immagine, questo non è un dettaglio.

Il concetto di "ricchezza redistribuita" nella riclassificazione economica del bilancio sociale delle organizzazioni non profit

Come noto, la sola rendicontazione economica fornita dal bilancio e/o rendiconto economico non è in grado di chiarire appieno i risultati dell'impegno dell'organizzazione nell'orientare le proprie azioni al raggiungimento della missione ed al soddisfacimento

delle aspettative e dei bisogni degli stakeholders. L'attività di una organizzazione non profit determina, infatti, una serie di ricadute sociali ed ambientali che certamente non si esauriscono nella logica della performance economica. D'altra parte, le informazioni raccolte nel bilancio sociale, che esprimono più compiutamente il ruolo dell'organizzazione non profit ed i risultati che è in grado di raggiungere, devono essere coerenti e devono raccordarsi con quelle fornite nel bilancio economico. Questo paragrafo si propone pertanto di descrivere le risorse economiche ed i più importanti dati del bilancio economico che aiutano a qualificare il legame tra performance economiche e ricadute sociali delle attività svolte dalle organizzazioni non profit. L'analisi della composizione delle fonti finanziarie costituisce un aspetto particolarmente importante, perché dà conto dell'impegno profuso dall'organizzazione non profit nella raccolta fondi e per la diversificazione delle stesse; in particolare, risulta rilevante la distinzione tra fonti istituzionali pubbliche e fonti private, che consente di evidenziare la "costante" capacità dell'organizzazione di gestire risorse finanziarie da impiegare nelle attività e, quindi, nel perseguimento degli scopi istituzionali. Il concetto da proporre per un'organizzazione non profit nel suo bilancio sociale il calcolo della cosiddetta "ricchezza distribuita". Tale calcolo prevede una riclassificazione del Conto Economico orientata all'individuazione della quota parte di risorse che va a beneficio di specifici ambiti territoriali o di intervento (destinati alle attività nelle diverse aree geografiche di realizzazione dei progetti) e a determinare la remunerazione degli stakeholders (personale e collaboratori; Pubblica Amministrazione, sotto forma di imposte e tasse; finanziatori, sotto forma di interessi passivi). Nell'ambito del non profit in generale (con l'esclusione di alcune realtà societarie del terzo settore), una logica strettamente contabile ed orientata al cosiddetto "valore aggiunto" non sarebbe ovviamente spesso pertinente, visto che il "Totale ricavi" non deriva dalla vendita di prodotti e servizi, né da un processo operativo di trasformazione di fattori produttivi; le organizzazioni non profit, infatti, raccolgono risorse finanziarie per destinarle, *in primis*, ai progetti istituzionali per le quali sono state costituite e agli altri ambiti di attività.

L'idea sottostante al concetto di ricchezza distribuita è in estrema sintesi, la seguente: "le organizzazioni non profit raccolgono risorse da diversi finanziatori ed in diverse forme. Tali risorse vengono destinate in minima parte alla copertura dei costi della cosiddetta Area Generale (Servizi generali), nonché dei costi di fund raising e altri costi per attività accessorie. La quota più consistente è la "ricchezza da distribuire", ovvero quella parte di risorse che l'organizzazione non profit riconosce ai propri stakeholders per i servizi da ricevuti o a diverso titolo (stipendi, compensi, rimborsi, interessi passivi, imposte e tasse, ecc.). L'ammontare residuo coincide con la ricchezza "trattenuta" dall'ente, ovvero con il risultato d'esercizio, che misura quella parte di ricchezza economica prodotta, ma non distribuita, che viene pertanto trattenuta per l'autofinanziamento e che accresce la capacità operativa prospettica dell'ente stesso.

6.5 Quesito 5

Regime dei contributi pubblici alle associazioni

Domanda

Le associazioni possono ricevere contributi da enti pubblici e quale è il loro inquadramento?

Risposta

Tra le entrate tipiche delle associazioni vi sono sicuramente quelle derivanti dai contributi pubblici, anche in base e nel rispetto delle finalità statutarie dell'ente, tali contributi sono sicuramente da ricomprendersi tra le entrate istituzionali di un ente associativo. Questo nella quasi totalità dei casi. Nel caso in cui invece l'ente associativo eserciti anche un'attività commerciale con Partita Iva e tale contributo sia mirato a tale attività è necessario porre qualche chiarimento ulteriore. Come noto, il tema della ricomprensione di un contributo di un ente pubblico nell'area istituzionale o nell'area commerciale di un ente non profit è uno dei temi storicamente controversi nella disciplina contabile e fiscale degli enti stessi, anche perché la valutazione da parte dell'ente e la relativa ricomprensione in una delle due aree può avere diversi trattamenti e ripercussioni per la natura dell'ente stesso e per la sua disciplina fiscale. Non sempre i contributi pubblici afferiscono automaticamente l'area istituzionale degli enti non profit e quindi non sempre sono completamente detassati. Infatti, come ha ricordato opportunamente l'Agenzia delle Entrate¹ : “in relazione al trattamento tributario ai fini IRES dei contributi pubblici ricevuti dagli enti non commerciali si osserva che gli stessi concorrono alla formazione del reddito d'impresa se percepiti nello svolgimento di attività commerciale. Qualora, invece, i contributi vengano erogati a sostegno delle attività non commerciali che realizzano gli scopi istituzionali degli enti non commerciali, gli stessi non assumono rilevanza reddituale e non sono, pertanto, assoggettati ad imposizione ai fini delle imposte sui redditi”. Tali affermazioni dell'Agenzia delle Entrate confermano un orientamento consolidato e da sole basterebbero a dare una definizione, anche di natura fiscale, dei rapporti economici tra enti pubblici ed enti senza scopo di lucro. I contributi che assumono la natura di provento commerciale a fini IRES (e che devono essere valutati in tal modo dall'ente non profit in base alla precisa esamina della propria attività svolta e della relativa destinazione del contributo stesso) devono essere regolarmente trattati in base alle regole di tassazione previste dal TUIR e ricompresi tra le operazioni commerciali².

¹ Risoluzione Agenzia delle Entrate 8 agosto 2007.

² Con la relativa attenta esamina che in un anno solare le stesse operazioni commerciali non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali, aspetto che prelude al cambio di regime contabile e fiscale e di rientro nell'area della commercialità pura per tutta la contabilità dell'ente.

E' utile magari inserire un breve promemoria sulla natura dei contributi pubblici, che qualora ritenuti imponibili IRES (e quindi non afferenti l'area istituzionale), possono essere distinti tra :

- a) contributi in conto capitale = quando vanno ad incrementare il patrimonio dell'ente non profit, devono essere dichiarati come sopravvenienze attive commerciali;
- b) contributi in conto impianti = quando vengono erogati per l'acquisito di beni ammortizzabili e vanno dichiarati come operazioni commerciali;
- c) contributi in conto esercizio = contributi per il sostegno all'esercizio dell'ente e vanno dichiarati come operazioni commerciale.

Per precisare meglio, per gli enti associativi solo in base alla loro specifica attività ed alla destinazione del contributo stesso, questo può avere una destinazione del contributo medesimo sia a fini istituzionali che a fini commerciali con i conseguenti riflessi tributari. Naturalmente tale scelta non è neutra a fini fiscali, in quanto poi presuppone un differente regime impositivo in capo all'ente stesso del singolo contributo dell'ente pubblico.

A tal proposito è necessario ricordare in questa sede la presa di posizione (effettuata con varie risoluzioni di prassi richiamate in nota) dell'Agenzia delle Entrate sul trattamento tributario dei contributi: “ in linea generale un contributo assume rilevanza ai fini IVA se erogato a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive.

Il contributo assume quindi natura onerosa e configura un'operazione rilevante agli effetti dell'IVA quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico sinallagmatico nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto. Di contro, l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA si configura ogni qualvolta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere alcunché in controprestazione. Così in generale i contributi a fondo perduto, ossia quelli versati non in contropartita di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, non sono soggetti ad imposta³. Rispetto a tali considerazioni un aspetto interessante che chiarisce bene tale aspetto di possibile duplicità (commerciale o istituzionale) del singolo contributo pubblico è l'art. 65 del TUIR (Dpr 917/86) che lascia, ad esempio, piena discrezionalità all'ente non commerciale sulla scelta dell'individuazione del regime fiscale (d'impresa o istituzionale) dove ricomprendere i propri beni immobili e l'afferenza dei relativi contributi pubblici; infatti, la mancata iscrizione nel registro inventari dei

3 R.M. n. 395/E del 27/12/2002.

beni immobili posseduti dall'ente non commerciale permette di escludere lo stesso dal novero "dei beni in regime d'impresa"⁴. Per ovvia conseguenza, se tali immobili non sono relativi al regime commerciale d'impresa, tutte le considerazioni sulla commercialità (ivi compresa l'afferenza dei costi passivi) non sono rilevanti e tutto viene ricondotto nell'alveo delle operazioni istituzionali dell'ente senza scopo di lucro⁵.

Al contrario se i contributi corrisposti da Enti Pubblici non sono ricompresi nell'area commerciale ma erogati per il perseguimento dei fini propri istituzionali dell'ente non commerciale, sono esenti sia da imposizione diretta (IRES ed Irap) che da imposizione indiretta (IVA); per tale tipologia di contributi l'ente pubblico erogante non deve applicare la ritenuta alla fonte a titolo di IRES del 4%; l'ambito di operatività della ritenuta (art. 28 DPR n.600/73) è delimitato infatti alla condizione che il contributo sia destinato a finanziare un'attività che sia produttiva di reddito di impresa (anche se occasionale). Nel caso in cui quindi il contributo venga concesso per finanziare l'attività istituzionale dell'ente non commerciale siamo al di fuori del campo di applicazione della ritenuta, in quanto non in presenza di attività produttiva di reddito di impresa; il contributo non assume valenza dunque nemmeno ai fini IVA poiché non siamo in presenza di attività commerciale (pertanto non dovrà essere nemmeno emessa fattura); in questo caso è appropriato parlare di attività istituzionali dell'associazione.

La stessa Agenzia delle Entrate con la C.M. 34/E del 21 novembre 2013 ha chiarito nuovamente tale aspetto in termini tributari, in particolar modo fornendo un chiarimento riepilogativo sull'inquadramento ai fini IVA dei contributi erogati da amministrazioni pubbliche. Riguardo ad una delle fattispecie particolari e cioè le somme erogate dai soci, ivi incluso, il socio ente pubblico per apporti di fondi di dotazione o di capitale, esposti in bilancio all'interno del patrimonio netto, non possono essere considerate corrispettivi di prestazioni di servizi in quanto si inseriscono nell'ambito del rapporto istituzionale tipico associativo e quindi non hanno natura sinallagmatica e non vanno assoggettati ad IVA. Lo stesso può dirsi "quando le erogazioni sono effettuate in esecuzione di norme che prevedono l'erogazione di benefici al verificarsi di presupposti predefiniti, come ad esempio nel caso degli aiuti di Stato automatici, ovvero in favore di particolari categorie di soggetti (ad esempio contributi a valere sulle imposte dirette in favore delle confessioni religiose firmatarie di accordi con lo Stato o di associazioni, destinatarie del 5 o dell'8 per mille dell'IRPEF)". Quindi quando la norma originaria che definisce tale contributo definisce l'erogazione come aiuto o come agevolazione si può affermare che è un contributo pubblico non avente natura di corrispettivo.

⁴ Vedi anche la R.M. n. 96/E del 3/07/06.

⁵ Vedi anche Circolare Ministero delle Finanze n. 244/E del 29.12.1999.

Allo stesso modo si tratta certamente di contributi non aventi la natura di corrispettivi, quando l'Amministrazione Pubblica agisce con riferimento all'articolo 12 della legge 7 agosto 1990, n. 241, vale a dire: "La concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi ed ausili finanziari e l'attribuzione di vantaggi economici di qualunque genere a persone ed enti pubblici e privati...". Vale a dire quando l'Amministrazione eroga contributi non in base al Codice degli Appalti, ma in base al richiamo di tale norma (art. 12 l. 241/1990) appena citata. Tale norma prevede che la concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi, ausili finanziari e l'attribuzione di vantaggi economici di qualsiasi genere avvenga (mediante i criteri di evidenza pubblica) secondo i criteri e le modalità predeterminate, a garanzia di trasparenza ed imparzialità, cui le amministrazioni procedenti devono attenersi secondo le modalità stabilite dalla legge sul procedimento amministrativo. Ciò avviene sia quando è approvato un regolamento a contenuto generale in relazione alla concessione dei contributi, sia quando è pubblicato un bando per la presentazione di domande per la concessione dei contributi medesimi. Sono i contributi che vengono erogati tramite bando e le sovvenzioni, i sussidi, gli ausili finanziari e l'attribuzione di vantaggi economici di qualsiasi genere, la cui concessione è subordinata alla predeterminazione e alla pubblicazione dei criteri e delle modalità cui le amministrazioni procedenti devono attenersi e non ad un aspetto di trattativa contrattuale specifica. Lo stesso si può dire quando il contributo è definito a livello comunitario ed attuato nell'ordinamento domestico attraverso bandi o delibere di organi pubblici. Nei casi sopra descritti possiamo parlare di contributi non aventi natura di corrispettivo e quindi l'Amministrazione Pubblica più che prevedere il rispetto di accordi contrattuali sinallagmatici di natura corrispettiva (che non è possibile perché tali somme non sono così qualificabili) può però prevedere meccanismi di controllo, ad esempio semplificativo, sulla corretta rendicontazione. La circolare 34/2013 definisce due casi in cui sicuramente invece tali erogazioni assumono natura corrispettiva, con tutte le conseguenze relative ai fini IVA, che si trattano in questa sede. Il primo caso è quello in cui le somme vengono erogate a seguito di contratti stipulati in base al Codice dei contratti pubblici. L'Amministrazione, infatti, quando opera in riferimento a tali norme procede all'individuazione del soggetto che fornisce una prestazione in termini contrattuali. Il secondo caso opera però anche se i contratti sono stipulati al di fuori o in deroga alle norme del codice dei contratti pubblici quando ad esempio quando il contratto a prestazioni corrispettive regola rapporti per settori esclusi a norma dello stesso codice dei contratti pubblici "ovvero quando i rapporti sono costituiti con soggetti dai particolari requisiti per i quali gli affidamenti sono effettuati al di fuori delle regole del medesimo codice...". Quindi l'esistenza di contratti, con riferimento "interno" ed "esterno", al Codice dei contratti pubblici, in tali casistiche risulta elemento determinante per definire il contributo

come corrispettivo. Esistono inoltre degli altri criteri specifici e particolari che possono essere presi ad esame valutando il singolo rapporto specifico che intercorre volta per volta tra Pubblica Amministrazione ed ente che riceve le erogazioni.

Un caso specifico è quando l'Amministrazione Pubblica acquisisca la proprietà del bene o comunque si avvalga dei risultati derivanti dalla attività per la quale sono erogate le somme, cioè abbia un vantaggio diretto, si pensi a titolo esemplificativo, all'acquisizione di un brevetto a seguito dell'erogazione di un contributo.

Ma anche se tale fattispecie non si verifica nello specifico e cioè non ci sia comunque un vantaggio diretto per l'amministrazione erogante, tuttavia, ciò non porta necessariamente ad escludere che le somme abbiano natura di controprestazione, poiché ciò può avvenire anche in base ad altri elementi fortemente indicativi della presenza un rapporto contrattuale tipico sinallagmatico. Ad esempio se nel contratto si trova una clausola risolutiva espressa o di risarcimento del danno da inadempimento, ciò definisce il contributo come corrispettivo perché elemento tipico che denota un vincolo di corresponsività tra le somme erogate e l'attività finanziata e che riconduce l'erogazione nell'ambito dei rapporti contrattuali sinallagmatici. Ma non solo la presenza di tali clausole può essere indice di corresponsività, ma anche in tutti i casi in cui si è in presenza di accordi di natura contrattuale corrispettiva (cioè, si ripete, sinallagmatica diretta contrattuale), il cui svolgimento dell'attività finanziata può comunque concretizzare un'obbligazione il cui inadempimento darebbe luogo ad una responsabilità contrattuale. Anche in tal caso si è in un rapporto contrattuale e, "pertanto, costituisce un corrispettivo, con il conseguente trattamento tributario di assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto".

6.6 Quesito 6

Le convenzioni con le associazioni

Domanda

Cosa è una convenzione con un ente pubblico per un'associazione? Ed è possibile per le associazioni stipulare delle convenzioni con gli enti pubblici?

Risposta

La convenzione costituisce un tipico contratto concluso mediante la procedura della trattativa privata, mediante il quale la pubblica amministrazione affida la gestione di determinati servizi a soggetti diversi. Attraverso la convenzione l'ente non profit regola i propri rapporti con l'ente pubblico. È necessario presentare alcune caratteristiche del rapporto tra enti pubblici e/o istituzioni pubbliche in genere ed enti non profit e, in

particolare, fissare l'attenzione su alcuni aspetti operativi che possono presentare problemi nella gestione corrente del rapporto stesso: uno specifico atto giuridico, definito e concluso in un istante nel tempo e, attraverso il quale, si affida a terzi la fornitura di un bene o di un servizio, per lo più "controllata" dall'Ente Pubblico. Allo scopo di stipulare un rapporto in cui la forza dei due contraenti - Ente Pubblico e soggetto privato - risulti essere (nei limiti del possibile) più o meno paritaria, così da realizzare un equilibrato contemperamento dei rispettivi interessi, è necessario che il soggetto privato ente non profit fondi la propria posizione su alcuni fattori determinanti che di seguito andremo ad elencare. Inoltre, per la loro stessa natura, infatti, l'Ente Pubblico e l'ente non profit possono avere livelli di conflittualità che se non correttamente (e preventivamente) intesi, possono pregiudicare il rapporto stesso, provocando magari la perdita di una fondamentale risorsa finanziaria del soggetto non profit. Nella gestione dell'ente non profit nella relazione con il pubblico i fattori determinanti individuati sono:

1. affermazione del proprio ruolo sociale e della propria identità peculiare;
2. garanzia di un elevato standard di qualità attraverso professionalità, organizzazione e funzionalità;
3. elaborazione di una proposta chiara e definita circa il rapporto da instaurare;
4. trasparenza in merito ai controlli formali dell'ente pubblico e rispetto dei requisiti di legalità;
5. indipendenza in merito ai rapporti di natura economica e politica.

In ordine al primo dei punti segnalati, è fondamentale che i soggetti che intendono stipulare una convenzione o un appalto con la Pubblica Amministrazione non solo siano coscienti del proprio ruolo sociale, ma che richiedano che ad essi non venga riconosciuta una posizione marginale di semplice fornitore di prestazioni, bensì di attori di partecipazione della comunità locale. In questa prospettiva, è necessario che i soggetti non lucrativi che intendono operare nel settore dei servizi sociali siano consapevoli del fatto che essi rappresentano una forma di partecipazione della comunità locale alla soluzione di un problema collettivo; perseguono un fine di natura generale alla stessa stregua dell'ente pubblico; non mirano a conseguire alcuna forma di utile o profitto da distribuire.

In ordine al secondo punto sopra indicato, invece, è opportuno che la qualità del servizio erogato sia elevata: è, infatti, sulla qualità del servizio che l'Ente Pubblico deciderà in merito all'assegnazione della "delega" ai soggetti terzi per l'espletamento di determinati servizi sociali. La combinazione degli elementi citati significa essere in condizione di offrire agli utenti e alla collettività prestazioni adeguate e di assumere una posizione negoziale forte nei confronti dell'Ente Pubblico.

Rispetto al terzo punto è necessario affermare che negoziare una convenzione o proporsi

per un appalto per l'erogazione di un servizio pubblico di rilevanza sociale necessita di una capacità di formulare autonome e chiare ipotesi di intervento progettuale e piena regolamentazione di ogni aspetto del rapporto. Ne consegue, pertanto, che la forza contrattuale dei soggetti non profit deriva dalla loro capacità di indicare chiaramente gli obiettivi perseguibili e le modalità concrete per realizzarli. Il rapporto tra ente non profit ed Ente Pubblico non è un rapporto utile solo per l'aspetto economico che ne può derivare: le organizzazioni possono ottenere altri benefici dal rapporto stesso, non solo in termini di garanzie di stabilità economica grazie ai rapporti di convenzionamento, ma anche in termini di una maggiore attenzione agli aspetti di professionalità operativa e di impostazione legale-amministrativa, in opposizione ai frequenti atteggiamenti volti all'improvvisazione tipici del mondo non profit.

Passando al quarto e quinto punto, si ricorda che le amministrazioni pubbliche hanno l'obbligo (anche legale) del "bureaucratic constraint", cioè l'obbligo di procedere in base a regole ben precise e determinate. Questo vale a maggior ragione quando vengano erogati fondi pubblici per la gestione di attività di interesse pubblico. Di conseguenza i controlli sui fondi erogati devono essere visti dall'ente non profit come un'ulteriore forma di garanzia e non come un appesantimento delle procedure di controllo o peggio ancora come una mancanza di fiducia. La trasparenza, infatti, è un requisito portante dell'attività di un ente non profit, in particolare nel rapporto con l'Ente Pubblico; anzi, l'ente dovrebbe incentivare modalità sempre più estese di controllo del denaro pubblico con specifico riferimento alle proprie attività, in modo che solo le organizzazioni più trasparenti abbiano la possibilità di compiere un compito di pubblico interesse e contestualmente di usufruire delle risorse finanziarie derivanti da attività di convenzionamento, da appalti o da contributi. Oltre al controllo tipicamente formale di natura amministrativo-burocratica è necessario porre verifiche anche legate all'attività senza scopo di lucro dell'organizzazione non profit, sia in termini di prestazioni sia in termini di reale presenza della natura di organizzazione non profit e non di organizzazione commerciale mascherata. Controlli di questa natura dovrebbero essere incoraggiati dalle stesse organizzazioni non profit per individuare quegli enti che usano strumenti opportunistici. Infine, un punto delicato: gli enti non profit, dovranno, per quanto possibile, evitare una eccessiva dipendenza economica da un singolo soggetto pubblico, specie se questo, come spesso avviene nella realtà, comporta di fatto una perdita di autonomia decisionale sull'attività dell'ente non profit stesso.

Un discorso analogo può essere fatto per i rapporti di natura politica. E' auspicabile e necessario (per quanto non facile) che l'organizzazione non profit segua una linea di equidistanza rispetto al dibattito politico. In questo caso sarà necessario porre l'accento sulle caratteristiche di competenza e di professionalità dell'ente non profit.

Vediamo ora il trattamento fiscale con riferimento alle convenzioni stipulate tra enti locali ed enti non profit. Da un punto di vista dell'imposizione diretta, le convenzioni

non sono imponibili in base all'art. 143 comma 3 del TUIR 917/86 e con la conseguente non applicazione della ritenuta d'acconto IRES del 4%. Si ricorda che la non imponibilità IRES delle convenzioni a favore degli enti non profit, è derivante da esplicite previsioni di legge, quando vi è lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali, esercitate in conformità delle finalità istituzionali degli enti stessi⁶. A tal proposito si ricorda quanto espresso dalla C.M. 12 maggio 1998 n. 124 esplicativa di tale aspetto: "circa la natura dei contributi agevolati, si fa presente che la norma, facendo riferimento in generale ai contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità alle finalità istituzionali dell'ente, non opera alcuna distinzione tra contributi a fondo perduto e contributi che hanno natura di corrispettivi. Si deve ritenere, pertanto, che rientrano nella sfera applicativa dell'agevolazione anche i contributi che assumono natura di corrispettivi". Si fa presente come il concetto sopra esposto di decommercializzazione di tali contributi è un concetto introdotto dal D.lgs.460/97, che sta ad indicare che determinate attività, considerate a tutti gli effetti commerciali, trovano in particolari norme di favore l'esenzione dai tributi se ricorrono determinate condizioni; non si può quindi parlare, come qualcuno erroneamente potrebbe pensare, di attività istituzionali, ma esclusivamente di attività decommercializzate, cioè attività che non concorrono alla formazione del reddito ai fini delle imposte dirette (IRES ed IRAP).

Per tali attività, qualora non sia anche opportunamente segnalato in sede di convenzione che per la loro natura si tratta di contributi fuori campo IVA, è necessario ricordare che sussiste infatti l'obbligo di tenuta di scritture contabili e di adempimenti fini IVA (fatturazione delle operazioni, registrazione delle stesse sui registri fiscali, liquidazione IVA e versamento del tributo), non essendo infatti prevista alcuna norma di armonizzazione fra la normativa ai fini delle imposte dirette (TUIR.) e quella ai fini delle imposte indirette (DPR 633/72 istitutivo dell'IVA). Tali contributi derivanti da convenzione inoltre non vanno considerati ai fini dell'applicazione dei parametri per la valutazione della qualifica di un ente come commerciale o non commerciale (vedi art.6 D.Lgs.460/97) e come sopra richiamato, tali contributi non sono comunque assoggettati a ritenuta di acconto ai fini IRES nella misura del 4% (Art. 28.2 DPR n.600/73), essendo tale ritenuta da applicare su contributi che rientrano nella formazione del reddito di impresa e, in questo caso, non rientrano (in virtù di specifica disposizione normativa) nella formazione del reddito imponibile perché entrate "decommercializzate". Ricordiamo infine, per completezza d'informazione, che vi sono degli enti associativi che godono di una legislazione apposita in materia di convenzioni con gli enti pubblici per le in virtù di un'apposita norma speciale, quali ad esempio le associazioni di volontariato iscritte ai relativi specifici registri pubblici e che agiscono in conformità alla legge 266/91.

⁶ Art 143 comma 3 del TUIR 917/86.

6.7 Quesito 7

Il rapporto tra ODV ed attività economiche del socio

Domanda

Che genere di rapporto può avere un socio con un'associazione di volontariato iscritta e che genere di rapporti possono avere le società in cui il socio sia azionista o amministratore con la stessa associazione di volontariato?

Risposta

Si premette che dal quesito non si evincono gli importi relativi ai lavori concessi alla società di proprietà dal socio e/o amministratore dell'ODV, il totale delle entrate dell'associazione di volontariato, il totale delle attività volontarie (qualitativamente e quantitativamente) e il totale delle attività retribuite, tutti valori indispensabili per poter fornire una risposta puntuale al quesito. Detto ciò si esprime quanto segue.

L'Associazione di volontariato regolarmente iscritta al registro del volontariato e quindi "Onlus di diritto", ha l'obbligo di svolgere l'attività prevalentemente con il lavoro svolto dai volontari. Vediamo meglio cosa si intende per tale obbligo.

In base agli articoli 2 e 3 della Legge Quadro 266/91 vi è l'obbligo totale della gratuità delle prestazioni da parte dei soci e degli aderenti e quindi il socio non deve avere assolutamente alcun rapporto di lavoro subordinato né autonomo né di contenuto patrimoniale con l'associazione. L'articolo 3 della soprannominata Legge Quadro parla inoltre che l'associazione "...si avvalga in modo determinante e prevalente..." quindi l'associazione di volontariato non deve assolutamente appaltare a terzi estranei ad essa l'esecuzione di tutte o parte delle opere estranee al proprio oggetto sociale. Quindi sono le attività statutarie che devono essere svolte in modo determinante e prevalente (si noti bene, non in modo esclusivo, ma determinante e prevalente) con il lavoro dei volontari. E quindi qualora il lavoro dei volontari sia determinante e prevalente per lo svolgimento delle attività istituzionale, nulla osta, ad avviso dello scrivente che vengano appaltate all'esterno attività di natura gestionale, amministrativa ed organizzativa (con i limiti sopra richiamati), purché in misura minima rispetto al totale delle attività svolte dall'associazione di volontariato, specie se tali attività sono di supporto all'attività prevalente dei volontari ed assumono una specifica connotazione "tecnica". Se si parla, come nel quesito sopra esposto, di attività di supporto all'attività prevalente e determinante svolta con l'apporto dei volontari non si evidenziano particolari problematiche. Il divieto opera nel caso in cui una parte rilevante (o magari tutta) l'attività di natura volontaria (magari in convenzione) viene posta in appalto esterno, vanificando quindi la finalità ultima dell'associazione e con la possibilità di incorrere nelle sanzioni richiamate nel quesito. Infatti il divieto posto dalla legge sul volontariato è posto sui rapporti di "contenuto patrimoniale" e non solo

sui contenuti di lavoro subordinato e/o autonomo) appunto per evitare che strutture profit legate ad associazioni di volontariato possano aggirare tale ostacolo anche in maniera indiretta. Per questo motivo si esprime parere non favorevole a tale opzione ed ipotesi.

6.8 Quesito 8

Il contributo del 5 per 1000: aspetti di natura gestionale, giuridica e tributaria

Domanda

Il contributo del 5 per 1000. Aldilà della procedura di iscrizione, quali sono altri adempimenti di natura gestionale rispetto a tale contributo?

Risposta

Come noto, il trattamento gestionale e contabile (ed il conseguente trattamento fiscale) dei contributi agli enti non profit sono una materia di cui si discute da anni nel settore non profit. Ora da qualche anno vi è una nuova categoria di contributo per il non profit molto nota all'opinione pubblica (anche per il continuo "tam tam" comunicativo spesso corredato da continui inutili allarmismi, quasi sempre ingiustificati invece per chi segue con serietà la sostanza della questione sia sotto il profilo giuridico che sotto quello economico).

Si tratta del contributo denominato "5 per 1000". Essendoci ormai da anni tale contributo ed essendo avvenute diverse alcune liquidazioni del contributo stesso, e visto inoltre il suo peso importante sulla Finanza Pubblica si ritiene un argomento da porre sotto maggiore attenzione scientifica da parte degli studiosi. Si andrà ad affrontare quindi la natura giuridica, tributaria e gestionale del contributo stesso e il conseguente corretto trattamento operativo ai fini contabili e tributari da parte degli enti stessi, evitando gli aspetti più semplici di iscrizione e rendicontazione reperibili facilmente anche sulla rete internet. In particolare, su tale aspetto, si consiglia di seguire sempre come uniche fonti reali ed attendibili di informazioni ufficiali sul 5 per 1000, sia il sito dell'Agenzia delle Entrate per gli adempimenti, la legislazione e le modalità di iscrizione sia quello del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali per le modalità di rendicontazione, facendo attenzione invece, come per tutte le questioni giuridiche, economiche e gestionali, ad altre fonti di informazione diverse da quelle ufficiali della Repubblica Italiana sopra citate, di qualunque natura esse siano.

L'inquadramento giuridico del contributo 5 per 1000

Il contributo 5 per 1000 venne introdotto a titolo iniziale e sperimentale nei commi 337-340 della legge finanziaria per il 2006. Esso prevede la possibilità per il contribuente di

vincolare il 5 per 1000 (cinque per mille) della propria imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) a sostegno di diverse categorie di enti non profit. Tale facoltà può essere esercitata dal contribuente indicando nella dichiarazione dei redditi (utilizzando il modello integrativo CUD, il modello 730 redditi, il modello unico persone fisiche) il codice fiscale dell'ente che intende finanziare e firmando nell'apposito specifico riquadro. Prima di fornire alcune interpretazioni di natura tributaria e contabile, nei paragrafi successivi, sul tema sulla natura di tale contributo, è necessario richiamare subito una importante sentenza della Corte Costituzionale, la Sentenza n. 202 del 18 giugno 2007, che si è espressa in merito sulla natura di tale contributo fornendo un interessante inquadramento di giurisprudenza ed un importante chiarimento sulla natura giuridica del contributo medesimo. La Corte Costituzionale ha innanzitutto esplicitamente escluso che il 5 per 1000 sia un'erogazione di contributo di natura tipicamente statale, quanto piuttosto si tratta di una erogazione decisa dal contribuente per la quale lo stato svolge solo un ruolo di intermediario. Infatti un rilevante punto di tale sentenza così recita: *“la quota del cinque per mille perde la natura di entrata tributaria erariale e assume quella di provvista versata obbligatoriamente all'erario per tale finanziamento...(..) l'obbligo (fiscale) del contribuente di corrispondere la suddetta quota (allo Stato) non viene meno, ma è da lui adempiuto a favore del beneficiario per il tramite necessario dell'erario”*. Quindi si tratta, come detto sopra, secondo la Corte Costituzionale, di una somma per cui lo Stato fa solo da tramite tra contribuente ed ente beneficiario del 5 per 1000. Infatti a differenza dei contributi erogati direttamente per volontà dello Stato, lo Stato non può incidere né sulla destinazione ai beneficiari né sulla quantificazione delle somme destinate ai beneficiari stessi. Non solo, la Corte Costituzionale che ribadisce ulteriormente questa posizione, anche nell'estensione successiva della sentenza medesima: *“la devoluzione della quota del cinque per mille dell'Irpef ai beneficiari si realizza in base alla volontà del contribuente, sia pure con la mediazione dello Stato, il quale non effettua una spesa, ma si limita, in esecuzione del vincolo di destinazione impresso dal medesimo contribuente, a corrispondere l'indicata quota d'imposta ad un soggetto svolgente un'attività considerata dall'ordinamento socialmente o eticamente meritevole”*. Quindi il 5 per 1000 risulta essere un contributo di natura istituzionale che passa, in virtù di una legge dello Stato, dall'espressa volontà del contribuente all'ente non profit beneficiario con la *“mediazione finanziaria”* dello Stato; infatti senza volontà personale del cittadino (che deve essere esplicitamente espressa nella dichiarazione dei redditi personale), la quota Irpef resta destinata al complesso della spesa pubblica statale e quindi conserva la sua originaria natura di entrata tributaria a favore dello Stato stesso. Anche sulla base di quanto espresso sopra, riteniamo quindi che detto contributo possa essere inquadrato come un contributo di natura istituzionale per gli enti non profit. Ricordiamo in breve il trattamento fiscale dei contributi di natura istituzionale. Gli enti senza scopo di lucro, in base alla loro specifica

attività ed alla destinazione del contributo stesso possono avere una destinazione del contributo a fini istituzionali oppure a fini commerciali. A tal proposito è si ricorda la presa di posizione dell’Agenzia delle Entrate con la Risoluzione Ministeriale n. 395/E del 27-12-2002 sul trattamento dei contributi: “ *in linea generale un contributo assume rilevanza ai fini Iva se erogato a fronte di un’obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive. Il contributo assume quindi natura onerosa e configura un’operazione rilevante agli effetti dell’Iva quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico sinallagmatico nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto. Di contro, l’esclusione dal campo di applicazione dell’Iva si configura ogni qualvolta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere alcunché in controprestazione. Così in generale i contributi a fondo perduto, ossia quelli versati non in contropartita di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, non sono soggetti ad imposta*” ed anche con altra Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 166/E del 21 aprile 2008 “ *se in contributo è corrisposto ad una Onlus, l’applicazione della ritenuta di cui all’art. 28 del DPR 600/1973 va in ogni caso esclusa, in quanto ai sensi dell’art. 150 del TUIR le onlus possono svolgere solo attività istituzionale di natura non commerciale e le attività ad esse direttamente connesse, i cui proventi non concorrono comunque alla formazione del reddito imponibile*”. Quindi non vi è alcun dubbio che la natura del contributo del 5 per 1000, anche sulla base della costante posizione dell’Agenzia delle Entrate, sia di natura istituzionale e come tale vada trattato nella quasi totalità dei casi (vale a dire per gli enti che svolgono solo attività istituzionale o che per i quali l’attività istituzionale é prevalente) e questo sia da un punto di vista contabile che fiscale, non essendovi chiaramente nessun rapporto di natura sinallagmatica tra i tre soggetti coinvolti nell’operazione e cioè: l’ente che riceve il contributo 5 per 1000, la persona fisica firmataria della dichiarazione dei redditi e lo Stato erogatore di tale somma. E quindi in virtù di tale aspetto di destinazione completamente “liberale” senza alcuna contropartita, il contributo 5 per 1000 non sconta alcuna tassazione né ai fini delle imposte dirette né ai fini di quelle indirette in capo all’ente ricevente. Naturalmente tale principio ha un’eccezione. Infatti si ricorda che per gli enti beneficiari del 5 per 1000 che hanno prevalenza di entrate commerciali (pensiamo a talune associazioni riconosciute non Onlus), anche questo tipo di contributo, pur avendo natura istituzionale, potrà andare a confluire nell’afferenza complessiva di natura commerciale dell’ente ai fini tributari, come del resto ogni altra tipologia di entrata dell’ente a commercialità esclusiva o prevalente in base al chiaro principio dettato dall’art. 149 del TUIR DPR 917/86. Ricordati tali aspetti di natura tributaria, é utile magari in questa sede fornire alcuni suggerimenti, sotto forma di opinioni professionali, di natura contabile in merito al trattamento di tale contributo.

La scrittura contabile è la seguente :

Per gli enti che hanno una contabilità di competenza

- Crediti Istituzionali verso lo stato 5 per 1000 anno X a Contributo Istituzionale 5 per 1000 anno X (al momento della comunicazione da parte dell’Agenzia delle Entrate dell’importo vi è la rilevazione)
- Banca a Crediti Istituzionali verso lo stato 5 per 1000 anno X (al momento dell’erogazione dell’importo)

Per gli enti che hanno una contabilità di cassa

- Banca a Contributo Istituzionale 5 per 1000 anno X (al momento dell’erogazione)

E’ chiaro che, in base al regime in cui viene tenuta la contabilità da parte dell’ente vi sarà un differente rilievo temporale di tale contributo nel bilancio, con diversa esposizione e quantificazione nel bilancio stesso.

In coerenza con gli obblighi contabili e fiscali segnalati sopra, non si può non ricordare che vi è l’obbligo, per gli enti che hanno ricevuto il contributo del 5 per 1000, di redigere un apposito e separato rendiconto, corredato da una relazione illustrativa, nel quale devono indicare in modo chiaro e trasparente quale sia stata la destinazione delle somme percepite. La redazione di questo documento dovrà essere effettuata entro un anno dalla ricezione del contributo. Tale obbligo è partito dalla terza edizione del 5 per 1000e quindi da quello di competenza anno 2008.

Quindi si tratta di un nuovo obbligo giuridico e contabile, slegato e complementare alla redazione del bilancio e/o rendiconto annuale dell’ente non profit, che dovrà indicare la destinazione delle somme, che quindi assumono, in base a tale legge, un preciso vincolo di destinazione e non possono essere liberamente utilizzate senza che sia indicata la precisa destinazione delle stesse. Ricordiamo che la Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/e del 26 marzo 2008 è intervenuta su tale aspetto, ribadendo da un lato l’obbligo di tale rendiconto: “*che consenta di verificare, in modo chiaro e trasparente...con quali modalità le somme ricevute siano state impiegate e quale ne sia stata la destinazione data alle stesse*”. Quindi vi è una chiara esplicita previsione, che in caso di mancata rendicontazione delle somme del 5 per 1000 introitate dagli enti non profit (a partire da quelle del 2008), le stesse potranno essere revocate e recuperate dall’Erario.

Un’ultima nota è rilevante da aggiungere sul merito delle spese che potranno essere rendicontate relativamente al contributo 5 per 1000. Infatti, è stato esplicitamente fissato che le somme erogate per tale contributo non possono essere utilizzate (e rendicontate) per

coprire le spese di pubblicità sostenute per fare campagna di sensibilizzazione del 5 per 1000 da parte delle medesime organizzazioni.

Vale a dire, la finalità del contributo deve essere di natura sociale e non può servire per pagare le spese pubblicitarie connesse (talvolta ingenti) a tale campagna di sensibilizzazione, che quindi dovranno essere sostenute dalle organizzazioni non profit con fondi propri e soprattutto diversi da quelli del contributo 5 per 1000.

6.9 Quesito 9

La legge del Buon Samaritano

Domanda

Abbiamo sentito parlare di una legge che permette a determinati enti del non profit di utilizzare a fini sociali il cibo destinato a distruzione. Di cosa si tratta?

Risposta

L'Italia su tale aspetto è stata particolarmente all'avanguardia in Europa. Il nostro Parlamento ha infatti approvato la legge numero 155, il 25 giugno 2003, che è stata denominata "Disciplina della distribuzione dei prodotti alimentari a fini di solidarietà sociale", ma ribattezzata subito "Legge del Buon Samaritano". La legge equipara al consumatore finale le Onlus che raccolgono e distribuiscono il cibo ai poveri coinvolgendo determinati enti non profit. Come recita il testo, i soggetti che possono "utilizzare" tale strumento legislativo sono: Onlus, organizzazioni di volontariato, organizzazioni non governative, cooperative sociali e, nel caso svolgano attività riconducibili all'art. 10 del D.Lgs. 460/97, nella loro possibile natura di "Onlus parziarie" anche gli enti ecclesiastici e le associazioni di promozione sociale. Un aspetto rilevante della legge del "Buon Samaritano" è l'esonerazione dalla cosiddetta "responsabilità di percorso". Infatti, prima di questa legge, utilizzare le eccedenze di cibo a fini sociali era piuttosto complicato, specie sotto il profilo sanitario, in virtù del principio della "responsabilità di percorso" che obbligava le aziende a fornire garanzie sul cibo donato anche dopo la consegna alle organizzazioni non profit. La "Legge del Buon Samaritano", invece libera i ristoranti, i supermercati, le mense scolastiche e aziendali dalla responsabilità sul corretto stato di conservazione, sul trasporto, sul deposito e sull'utilizzo degli alimenti anche dopo la consegna alle organizzazioni non profit. Con l'applicazione della nuova normativa le responsabilità sono trasferite alle stesse organizzazioni non profit. Ecco perché è, quindi, possibile riutilizzare, donandole, le grandi eccedenze di cibo che a fine giornata non possono essere vendute.

La "Legge del Buon Samaritano" equipara dunque le Onlus ai consumatori finali, sollevandole da tutti quegli adempimenti burocratici che complicano l'assistenza alimentare

ai soggetti bisognosi. Infatti, prima della legge, solo il cibo non deperibile, cioè a lunga conservazione, poteva essere utilizzato a fini filantropici, ma non quello in scadenza nei supermarket, nei ristoranti oppure nelle mense scolastiche o aziendali.

Inoltre su tale argomento è in seguito intervenuta la legge di stabilità legge n.147/2013 che ha previsto all'articolo 1, commi 236, 237, 238, per le Onlus che forniscono alimenti agli indigenti e per gli operatori del settore alimentare che donano alimenti alle Onlus, la garanzia di un corretto stato di conservazione, trasporto, deposito e utilizzo, ciascuno per la parte che gli compete. Un fine da raggiungere attraverso la predisposizione di specifici manuali di corretta prassi operativa in conformità a quanto previsto dal Regolamento CE n. 882/2004, validato dal Ministero della salute. Queste norme danno particolare rilevanza alla gestione dei processi secondo i principi dell'HACCP, alla rintracciabilità e all'informazione a tutela dei consumatori, responsabilizzando in proposito gli Operatori del Settore Alimentare (OSA). E avendo come primo obiettivo la salute del consumatore, non prevedono deroghe al rispetto dei requisiti per la sicurezza alimentare.

In Italia, oltre alla norma nazionale sopra presentata, esiste inoltre una lodevole iniziativa su base regionale. La Giunta Regione Emilia Romagna, con atto formale e precisamente con la Deliberazione n. 367 del 24 marzo 2014, ha approvato "le linee guida per il recupero, la distribuzione e l'utilizzo di prodotti alimentari per fini solidarietà sociale" denominando il documento "Ancora buono". Tale delibera regionale fornisce le indicazioni per risolvere e semplificare alcune criticità del processo. Prevede, tra le altre cose, che solo alle Onlus, che prevedano nel loro statuto la "beneficenza" e che distribuiscono alimenti gratuitamente a persone indigenti con fini di solidarietà sociale, è consentito recuperare gli alimenti preconfezionati non deperibili, così come quelli ad alta deperibilità (cibo cotto, alimenti freschi) rimasti invenduti nel circuito commerciale o non serviti dalla ristorazione (mense aziendali, scolastiche) per poi distribuirli ai bisognosi. Inoltre, la delibera regionale dell'Emilia Romagna definisce confini e comportamenti per tutelare la salute dei beneficiari di questi alimenti. Le organizzazioni che distribuiscono i prodotti alimentari alle persone indigenti devono essere registrate ai sensi del regolamento CE 852/04 e garantire gli obblighi e i requisiti previsti dal regolamento e, al fine di poter ritirare tempestivamente i prodotti risultati pericolosi per il consumatore, adotta sistemi di rintracciabilità analoghi a quelli previsti dall'art. 18 del reg. CE 178/2002. Nei casi in cui l'attività benefica preveda la trasformazione per la somministrazione diretta di cibi, le cucine e le sedi di somministrazione devono essere registrate ai sensi del Regolamento CE 852/04.

Il responsabile della gestione può avvalersi di volontari garantendo in prima persona che il loro operato avvenga nel rispetto delle norme di igiene degli alimenti. Altre norme, invece, definiscono la natura dei donatori e le caratteristiche dei prodotti e la definizione di protocolli d'intesa tra le imprese donatrici e le Onlus riceventi grazie alla disponibilità dei servizi SIAN e SVET come supporto tecnico scientifico.

6.10 Quesito 10

Gli aspetti finanziari per la gestione dell'ente associativo

Domanda

Per un ente associativo, specie di dimensioni medie o medio-grandi può essere importante l'analisi e la gestione di tipo finanziario?

Risposta

Nel terzo settore in generale e nell'associazionismo in particolare, pochi si pongono il problema di valutare l'impatto degli aspetti finanziari nella gestione quotidiana di tali enti. Tale carenza di approfondimenti sembra riconducibile a un generalizzato disinteresse che il settore non profit dimostra rispetto alle problematiche inerenti all'area della gestione finanziaria. Tuttavia, qualora gli operatori del non profit intendano consolidare la loro posizione all'interno del sistema economico e di conseguenza all'interno del loro settore sociale di riferimento, è necessario che raggiungano livelli culturali, organizzativi e professionali quantomeno analoghi, in termini di preparazione economico-finanziaria, a quelli adottati nel settore profit dal quale devono sicuramente differenziarlo le finalità (non lucrative del terzo settore rispetto a quelle lucrative del settore profit) ma non gli strumenti di analisi e di studio. Questo è un problema significativo, soprattutto in questo momento storico in cui il non profit sta crescendo e diventando più presente nella società civile e sempre più riconosciuto sia dalle istituzioni per l'indubbio ruolo sociale che svolge, sia da soggetti profit che lo individuano come partner per le azioni di responsabilità sociale d'impresa. E' necessario aggiungere un altro elemento che dimostra l'importanza della cultura finanziaria nell'associazionismo e nel volontariato. L'area finanziaria dei soggetti del terzo settore è caratterizzata, molto frequentemente, da una prevalente componente pubblica delle entrate data da contributi e convenzioni.

Ciò è evidentemente riconducibile alla funzione di sussidiarietà svolta dagli enti non profit, in ambiti quali quello assistenziale e sanitario (ma non solo) in precedenza di esclusiva competenza del settore pubblico. L'aspetto più rilevante di tale considerazione (in termini finanziari) è dato dalla problematica gestione dei flussi di cassa (logica conseguenza del fatto che le fonti finanziarie di natura pubblica presentano i consueti noti ritardi di pagamento). Inoltre, le altre entrate degli enti non profit sono spesso legate a forme di sostenimento privato e volontaristico che non sono in grado di assicurare una continuità, prevedibilità e stabilità di entrate finanziarie. Ulteriori aspetti da non dimenticare sono: la bassa capitalizzazione già sopra richiamata e non di rado, una "scarsa competenza finanziaria", che è uno dei punti culturali maggiormente migliorabili all'interno dell'associazionismo e del volontariato (e del terzo settore in genere). È quindi opportuno che gli enti del terzo settore effettuino una serie di considerazioni ed eventuali adeguamenti con riferimento alla

gestione e organizzazione del proprio comparto finanziario.

Una prima area rispetto alla quale appare opportuna una verifica è il sistema delle informazioni contabili. L'ordinamento vigente (inteso come disposizioni legislative) a fini civilistici, non prevede, rispetto alla generica tipologia dei soggetti non lucrativi (fatta eccezione per le fattispecie organizzative che assumono la forma di società di capitali o cooperativa), particolari obblighi legislativi in termini di adempimenti contabili. Di conseguenza, la stragrande maggioranza dei soggetti non profit, soprattutto se di dimensioni minori, adotta sistemi contabili che, consentendo rilevanti semplificazioni, nei fatti deprimono il monitoraggio delle informazioni e la rilevazione degli accadimenti economico-finanziari. Per tali entità si pone necessariamente, ai fini di un corretto approccio con il sistema bancario, l'esigenza di rivedere i meccanismi di rilevazione contabile che per finalità di trasparenza andranno adeguati a standard di dettaglio analitico superiori. Un'ulteriore esigenza informativa riguarda la capacità dell'ente di fornire rendiconti o bilanci previsionali in grado di individuare con dettaglio e precisione temporale i futuri flussi destinati alla copertura delle erogazioni finanziate ottenute. Inoltre, per quanto riguarda le esigenze previsionali, è opportuno preoccuparsi di redigere non solo annualmente ma anche periodicamente (anche trimestralmente, o semestralmente) degli idonei prospetti in grado di anticipare e monitorare gli andamenti, soprattutto di natura finanziaria, connessi alle attività sia istituzionali, sia (qualora presenti e fiscalmente possibili) quelle commerciali presenti a sostegno delle prime. A tal proposito, si possono segnalare due possibili soluzioni in grado di influenzare favorevolmente la determinazione dei *rating* e del miglioramento della cultura finanziaria. Innanzitutto, il problema potrebbe essere superato fornendo esatte indicazioni, supportate da adeguata documentazione, in grado di dimostrare la vitalità dell'ente e la sua capacità di generare congrui e continuativi flussi finanziari e quindi prevedere lo sviluppo della cultura finanziaria dell'ente con l'opportuno studio ed utilizzo di adeguati strumenti. In alternativa o in aggiunta, ovvero quando lo strumento informativo dovesse qualificarsi come scarsamente idoneo, si potrà comunque ricorrere ai cosiddetti strumenti di mitigazione del rischio, garanzie personali e reali, anch'esse però studiate con opportuni strumenti di valutazione e di rischio.

Sicuramente, l'adozione di più adeguati strumenti di analisi finanziaria e soprattutto il monitoraggio, effettuato mediante criteri professionali, degli andamenti del comparto finanziario, rappresenta un sicuro elemento di vantaggio anche rispetto alle finalità di carattere non lucrativo perseguite. Infatti, una corretta e trasparente gestione e pianificazione finanziaria potrà garantire oltre ad un più agevole e meno costoso accesso al credito, una maggiore stabilità e continuità nell'attuazione della *mission* istituzionale. Per questo motivo un corretto piano dei conti e l'esplicazione ai fini finanziari delle voci in esso contenute è senza dubbio il primo passo da fare per l'individuazione di una gestione finanziaria corretta, piano dei conti che a sua volta deve essere ben diviso in

classi finanziarie omogenee. La gestione economica di un ente non profit infatti può essere valutata sotto tre diversi profili :

- la solidità che riguarda gli aspetti patrimoniali dell'ente così come vengono a formarsi nel corso degli anni;
- l'efficiente allocazione della gestione che riguarda l'aspetto di natura economica annuale riguardante entrate e uscite;
- il profilo della liquidità, che riguarda l'aspetto tipicamente finanziario.

L'interrelazione positiva delle tre variabili sopra indicate è indice di una corretta gestione economica complessiva dell'ente non profit. In particolare per gli enti non profit che hanno una contabilità prevalentemente di natura finanziaria, occorre ricordare che, nell'esperienza quotidiana, sintomi di breve periodo di scarsa efficienza finanziaria possono anche essere sintomi di scarsa gestione economica dell'ente stesso. Ad esempio, il continuo ritardo nel regolamento degli "scoperti di conto", il ritardo di pagamento di dipendenti e fornitori, la continua richiesta di dilazioni e rinnovi, l'affrettata e non programmata gestione di pagamenti di mutui e debiti a lungo termine costituiscono tutti dei sintomi di non corretta gestione finanziaria, che però nel lungo termine possono avere ripercussioni relativamente allo svolgimento dell'attività dell'ente stesso. Detto ciò, andiamo ad esaminare quali possono essere i principali aspetti della struttura finanziaria di un ente non profit. Innanzitutto definiamo che la struttura finanziaria di un ente non profit (con riferimento ad un determinato periodo di tempo) può essere espressa come la capacità a fronteggiare le uscite connesse allo svolgimento quotidiano della gestione con caratteri di tempestività e di economicità e quindi come la capacità di disporre, in ogni momento dei mezzi di pagamento necessari alla gestione stessa.

Per esprimere meglio tali concetti è necessario a questo punto introdurre una riclassificazione delle voci del bilancio secondo una logica finanziaria.

La riclassificazione di base è la seguente :

A) **ATTIVO** denominato **IMPIEGHI** che a sua volta può essere riclassificato in :

- **ATTIVO CIRCOLANTE**, tutte le voci che comprendono la liquidità (cassa, banca, posta, ecc) oppure che si trasformeranno in denaro liquido nell'arco temporale massimo di un anno (BOT, contributi certi di cui è attesa la liquidazione , ecc);
- **IMMOBILIZZAZIONI**, tutte le voci che possono potenzialmente trasformarsi in denaro liquido nell'arco temporale superiore ad un anno.

B) PASSIVO denominato FONTI che a sua volta può essere riclassificato in :

- PASSIVITA' CORRENTI, tutte le voci di debito che andranno certamente pagate e che quindi si trasformeranno in esborsi di cassa e banca entro un anno (debiti verso il personale e collaboratori, debiti fiscali e previdenziali, debiti verso fornitori, ecc.);
- PASSIVITA' CONSOLIDATE, le voci che si trasformeranno in pagamenti in un periodo temporale superiore ad un anno (mutui, finanziamenti di lungo periodo, ecc).

Fatta questa breve riclassificazione delle voci dello stato patrimoniale e per guidare gli enti non profit ad una corretta gestione finanziaria è necessario a questo punto introdurre degli elementi che gli enti non profit possono utilizzare con riferimento alla riclassificazione delle voci di stato patrimoniale sopra indicate e che prendono il nome di indicatori di gestione finanziaria chiamati “quozienti finanziari”. Un importante quoziente finanziario che si potrebbe prendere in considerazione per l’analisi delle realtà del terzo settore specie in questo periodo, è denominato “indice di liquidità”. L’indice di liquidità è il principale indicatore di tensioni e difficoltà finanziarie di breve periodo, infatti esso esprime l’attitudine che ha l’ente non profit a soddisfare gli impegni finanziari nel “breve periodo” mediante l’immediato utilizzo delle proprie liquidità immediate o di quelle che possono divenirlo nel breve periodo. Tale indice si ottiene sommando le disponibilità liquide immediate e le disponibilità differite denominate sopra attività correnti, dividendo poi tale somma con l’ammontare delle passività correnti.

Il quoziente standard di tale indice dovrebbe essere almeno pari ad uno, vale a dire che l’ente non profit dovrebbe essere in grado con la propria liquidità o crediti a breve termine di riuscire a soddisfare tutti i debiti a breve termine, denominati passività correnti. Ovviamente, se tale indice è superiore ad uno ciò significa che l’ente è in grado di generare una gestione finanziaria positiva di breve termine, con benefici sicuri per l’ente stesso e con addirittura problematiche di gestione finanziaria positiva che potrebbero andare o verso una maggiore patrimonializzazione (e quindi solidità dell’ente stesso) o una migliore allocazione delle risorse al fine di soddisfare le passività di lungo periodo con maggiore lungimiranza.

Al contrario se invece tale indice è inferiore ad uno, allora è bene che l’ente faccia una seria analisi valutando se si tratta di una eccessiva immobilizzazione a lungo termine della propria liquidità (ad esempio contributi pubblici superiori ad un anno, contributo 5 per 1000, ecc.) e quindi in tal caso ricorrere a strumenti di anticipo bancario dei propri crediti (anticipo contributi a mezzo sconto in banca ad esempio) oppure se si tratta di un problema strutturale e quindi apportando le opportune rettifiche gestionali al fine di avviare una riduzione dei costi onde evitare problematiche generali che possono riflettersi sull’intera vita dell’ente non profit.



ALLEGATI

TESTO DELLA LEGGE 266/91

LEGGE QUADRO SUL VOLONTARIATO

Art. 1.

Finalità e oggetto della legge

1. La Repubblica italiana riconosce il valore sociale e la funzione dell'attività di volontariato come espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo, ne promuove lo sviluppo salvaguardandone l'autonomia e ne favorisce l'apporto originale per il conseguimento delle finalità di carattere sociale, civile e culturale individuato dallo Stato, dalle regioni, dalle province autonome di Trento e di Bolzano e dagli enti locali.

2. La presente legge stabilisce i principi cui le regioni e le province autonome devono attenersi nel disciplinare i rapporti fra le istituzioni pubbliche e le organizzazioni di volontariato nonché i criteri cui debbono uniformarsi le amministrazioni statali e gli enti locali nei medesimi rapporti.

Art. 2.

Attività di volontariato

1. Ai fini della presente legge per attività di volontariato deve intendersi quella prestata in modo personale, spontaneo e gratuito, tramite l'organizzazione di cui il volontario fa parte, senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà.

2. L'attività del volontariato non può essere retribuita in alcun modo nemmeno dal beneficiario. Al volontario possono essere soltanto rimborsate dall'organizzazione di appartenenza le spese effettivamente sostenute per l'attività prestata, entro limiti preventivamente stabiliti dalle organizzazioni stesse.

3. La qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonome e con ogni altro rapporto di contenuto patrimoniale con l'organizzazione di cui fa parte.

Art. 3.

Organizzazioni di volontariato

1. È considerato organizzazione di volontariato ogni organismo liberamente costituita al fine di svolgere l'attività di cui all'articolo 2, che si avvalga in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti.

2. Le organizzazioni di volontariato possono assumere la forma giuridica che ritengono più adeguata al perseguimento dei loro fini, salvo il limite di compatibilità con lo scopo solidaristico.

3. Negli accordi degli aderenti, nell'atto costitutivo o nello statuto, oltre a quanto disposto dal codice civile per le diverse forme giuridiche che l'organizzazione assume, devono essere espressamente previsti l'assenza di fini di lucro, la democraticità della struttura, l'elettività e la gratuità delle cariche associative nonché la gratuità delle prestazioni fornite dagli aderenti, i criteri di ammissione e di esclusione e di questi ultimi, i loro obblighi e diritti.

Devono essere altresì stabiliti l'obbligo di formazione del bilancio, dal quale devono risultare i beni, i contributi o i lasciti ricevuti, nonché le modalità di approvazione dello stesso da parte dell'assemblea degli aderenti.

4. Le organizzazioni di volontariato possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure occorrenti a qualificare o specializzare l'attività da esse svolta.

5. Le organizzazioni svolgono le attività di volontariato mediante strutture proprie o, nelle forme e nei modi previsti dalla legge, nell'ambito di strutture pubbliche o con queste convenzionate.

Art. 4.

Assicurazione degli aderenti ad organizzazione di volontariato

1. Le organizzazioni di volontariato debbono assicurare i propri aderenti, che prestano attività di volontariato, contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività stessa, nonché per la responsabilità civile verso i terzi.

2. Con decreto del Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato, da emanarsi entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono individuati meccanismi assicurativi semplificati, con polizze anche numeriche o collettive, e sono disciplinati i relativi controlli.

Art. 5.

Risorse economiche

1. Le organizzazioni di volontariato traggono le risorse economiche per il loro funzionamento e per lo svolgimento della propria attività da:

- contributi degli aderenti;
- contributi di privati;
- contributi dello Stato, di enti o di istituzioni pubbliche finalizzati esclusivamente al sostegno di specifiche e documentare attività o progetti;
- contributi di organismi internazionali;
- donazioni e lasciti testamentari;
- rimborsi derivanti da convenzioni;
- entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali.

2. Le organizzazioni di volontariato, prive di personalità giuridica, iscritte nei registri di cui all'articolo 6, possono acquistare beni mobili registrati e beni immobili occorrenti per lo svolgimento della propria attività. Possono inoltre, in deroga agli articoli 600 e 786 del codice civile, accettare donazioni e, con beneficio d'inventario, lasciti testamentari, destinando i beni ricevuti e le loro rendite esclusivamente al conseguimento delle finalità previste dagli accordi, dall'atto costitutivo e dallo statuto.

3. I beni di cui al comma 2 sono intestati alle organizzazioni. Ai fini della trascrizione dei relativi acquisti si applicano gli articoli 2659 e 2660 del codice civile.

4. In caso di scioglimento, cessazione ovvero estinzione delle organizzazioni di volontariato, ed indipendentemente dalla loro forma giuridica, i beni che residuano dopo l'esaurimento della liquidazione sono devoluti ad altre organizzazioni di volontariato operanti in identico o analogo settore, secondo le indicazioni contenute nello statuto o negli accordi degli aderenti, o, in mancanza, secondo le disposizioni del codice civile.

Art. 6.

Registri delle organizzazioni di volontariato istituiti dalle regioni e dalle province autonome

1. Le regioni e le province autonome disciplinano l'istituzione e la tenuta dei registri generali delle organizzazioni di volontariato.

2. L'iscrizione ai registri è condizione necessaria per accedere ai contributi pubblici nonché per stipulare le convenzioni e per beneficiare delle agevolazioni fiscali, secondo le disposizioni di cui, rispettivamente, agli articoli 7 e 8.

3. Hanno diritto ad essere iscritte nei registri le organizzazioni di volontariato che abbiano i requisiti di cui all'articolo 3 e che allegghino alla richiesta copia dell'atto costitutivo e dello statuto o degli accordi degli aderenti.

4. Le regioni e le province autonome determinano i criteri per la revisione periodica dei registri, al fine di verificare il permanere dei requisiti e l'effettivo svolgimento dell'attività di volontariato da parte delle organizzazioni iscritte. Le regioni e le province autonome dispongono la cancellazione dal registro con provvedimento motivato.

5. Contro il provvedimento di diniego dell'iscrizione o contro il provvedimento di diniego dell'iscrizione o contro il provvedimento di cancellazione è ammesso ricorso, nel termine di trenta giorni dalla comunicazione, al tribunale amministrativo regionale, il quale decide in camera di consiglio, entro trenta giorni dalla scadenza del termine per il deposito del ricorso, uditi i difensori delle parti che ne abbiano fatto richiesta. La decisione del tribunale è appellabile, entro trenta giorni dalla comunicazione della decisione, con le medesime modalità e negli stessi termini.

6. Le regioni e le province autonome inviano ogni anno copia aggiornata dei registri all'Osservatorio nazionale per il volontariato, previsto dall'articolo 12.

7. Le organizzazioni iscritte nei registri sono tenute alla conservazione della documentazione relativa alle entrate di cui all'articolo 5, comma 1, con l'indicazione nominativa dei soggetti eroganti.

Art. 7.

Convenzioni

1. Lo stato, le regioni, le province autonome, gli enti locali e gli altri enti pubblici possono stipulare convenzioni con le organizzazioni di volontariato iscritte da almeno sei mesi nei registri di cui all'articolo 6 e che dimostrino attitudine e capacità operative.

2. Le convenzioni devono contenere disposizioni dirette a garantire l'esistenza delle condizioni necessarie a svolgere con continuità le attività oggetto della convenzione, nonché il rispetto dei diritti della dignità degli utenti. Devono

inoltre prevedere forme di verifica delle prestazioni e di controllo della loro qualità nonché le modalità di rimborso delle spese.

3. La copertura assicurativa di cui all'articolo 4 è elemento essenziale della convenzione e gli oneri relativi sono a carico dell'ente con il quale viene stipulata la convenzione medesima.

Art. 8.

A agevolazione fiscali

1. Gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 3, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e dall'imposta di registro.

2. Le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 3, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto; le donazioni e le attribuzioni di eredità o di legato sono esenti da ogni imposta a carico delle organizzazioni che perseguono esclusivamente i fini suindicati.

3. All'articolo 17 della legge 29 dicembre 1990, n.408, come modificato dall'articolo 1 della legge 25 marzo 1991, n.102, dopo il comma 1-bis è aggiunto il seguente: "1-ter. Con i decreti legislativi di cui al comma 1, e secondo i medesimi principi e criteri direttivi, saranno introdotte misure volte a favorire le erogazioni liberali in denaro a favore delle organizzazioni di volontariato costituite esclusivamente ai fini di solidarietà, purché le attività siano destinate a finalità di volontariato, riconosciute idonee in base alla normativa vigente in materia e che risultano iscritte senza interruzione da almeno due anni negli appositi registri. A tal fine, in deroga alle disposizioni di cui alla lettera a) del comma 1, dovrà essere prevista la deducibilità delle predette erogazioni, ai sensi degli articoli 10, 65 e 110 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, e successive modificazioni e integrazioni, per un ammontare non superiore a lire 2 milioni ovvero, ai fini del reddito di impresa, nella misura del 50 per cento della somma erogata entro il limite del 2 per cento degli utili dichiarati e fino ad un massimo di lire 100 milioni."

4. I proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) e dell'imposta locale sui redditi (ILOR), qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato. Sulle domande di esenzione, previo accertamento della natura e dell'entità delle

attività, decide il Ministero delle finanze con proprio decreto, di concerto con il Ministero per gli affari sociali.

Art. 9.

Valutazione dell'imponibile

1. Alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'articolo 6 si applicano le disposizioni di cui all'articolo 20, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.598, come sostituito dall'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1982, n.954.

Art. 10

Norme regionali e delle province autonome

1. Le leggi regionali e provinciali devono salvaguardare l'autonomia di organizzazione e di iniziativa del volontariato o favorirne lo sviluppo.

2. In particolare, disciplinano:

- a) le modalità cui dovranno attenersi le organizzazioni per lo svolgimento delle prestazioni che formano oggetto dell'attività di volontariato, all'interno delle strutture pubbliche e di strutture convenzionale con le regioni e le province autonome;
- b) le forme di partecipazione consultiva delle organizzazioni iscritte nei registri di cui all'articolo 6 alla programmazione degli interventi nei settori in cui esse operano;
- c) i requisiti ed i criteri che danno titolo di priorità nella scelta delle organizzazioni per la stipulazione delle convenzioni, anche in relazione ai diversi settori di intervento;
- d) gli organi e le forme di controllo, secondo quanto previsto dall'articolo 6;
- e) le condizioni e le forme di finanziamento e di sostegno delle attività di volontariato;
- f) la partecipazione dei volontari aderenti alle organizzazioni iscritte nei registri di cui all'articolo 6 ai corsi di formazione, qualificazione e aggiornamento professionale svolti o promossi dalle regioni, dalle province autonome e dagli enti locali nei settori di diretto intervento delle organizzazioni stesse.

Art. 11.

Diritto all'informazione ed accesso ai documenti amministrativi

1. Alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'articolo 6, si applicano le disposizioni di cui al capo V della legge 7 agosto 1990, n.241.
2. Ai fini di cui al comma 1 sono considerate situazioni giuridicamente rilevanti quelle attinenti al perseguimento degli scopi statutari delle organizzazioni.

Art. 12.

Osservatorio nazionale per il volontariato

1. Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro per gli affari sociali, è istituito l'Osservatorio nazionale per il volontariato, presieduto dal Ministro per gli affari sociali o da un suo delegato e composto da dieci rappresentanti delle organizzazioni e delle federazioni di volontariato operanti in almeno sei regioni, da due esperti e da tre rappresentanti delle organizzazioni sindacali maggiormente rappresentative. L'Osservatorio, che si avvale del personale, dei mezzi e dei servizi messi a disposizione dal Segretario generale della Presidenza del Consiglio dei Ministri, ha i seguenti compiti:
 - provvedere al censimento delle organizzazioni di volontariato ed alla diffusione della conoscenza delle attività da esse svolte;
 - promuovere ricerche e studi in Italia e all'estero;
 - fornire ogni utile elemento per la promozione e lo sviluppo del volontariato;
 - approvare progetti sperimentali elaborati, anche in collaborazione con gli enti locali, da organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'articolo 6 per far fronte ad emergenze sociali e per favorire l'applicazione di metodologie di intervento particolarmente avanzate;
 - offrire sostegno e consulenza per progetti di informatizzazione e di banche-dati nei settori di competenza della presente legge;
 - pubblicare un rapporto biennale sull'andamento del fenomeno e sulle stato di attuazione delle normative nazionale e regionali;
 - sostenere, anche con la collaborazione delle regioni, iniziative di formazione ed aggiornamento per la prestazione dei servizi;

- pubblicare un bollettino periodico di informazione e promuovere altre iniziative finalizzate alla circolazione delle notizie attinenti l'attività di volontariato;
- promuovere, con cadenza triennale, una Conferenza nazionale del volontariato, alla quale partecipano tutti i soggetti istituzionali, i gruppi e gli operatori interessati.

2. È istituito, presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento per gli affari sociali, il Fondo per il volontariato, finalizzato a sostenere finanziariamente i progetti di cui alla lettera d) del comma 1.

Art. 13.

Limiti di applicabilità

1. È fatta salva la normativa vigente per le attività di volontariato non contemplate nella presente legge, con particolare riferimento alle attività di cooperazione internazionale allo sviluppo, di protezione civile e a quelle connesse con il servizio civile sostitutivo di cui alla legge 15 dicembre 1972, n.772.

Art. 14.

Autorizzazione di spesa e copertura finanziaria

1. Per il funzionamento dell'Osservatorio nazionale per il volontariato, per la dotazione del Fondo di cui al comma 2 dell'articolo 12 e per l'organizzazione della Conferenza nazionale del volontariato di cui al comma 1, lettera i), dello stesso articolo 12, è autorizzata una spesa di due miliardi di lire per ciascuno degli anni 1991, 1992 e 1993.

2. All'onere di cui al comma 1 si provvede mediante corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 1991-1993, al capitolo 6856 dello stato di previsione del Ministero del tesoro per l'anno finanziario 1991, all'uopo utilizzando parzialmente l'accantonamento: "Legge-quadro sulle organizzazioni di volontariato".

3. Le minori entrate derivanti dall'applicazione dei commi 1 e 2 dell'articolo 8 sono valutate complessivamente in lire 1 miliardo per ciascuno degli anni 1991, 1992 e 1993. Al relativo onere si fa fronte mediante utilizzazione dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 1991-1993, al capitolo 6856 dello stato di previsione del Ministero del tesoro per l'anno finanziario 1991,

all'uopo utilizzando parzialmente l'accantonamento: "Legge-quadro sulle organizzazioni di volontariato".

Art. 15.

Fondi speciali presso le regioni

1. Gli enti di cui all'articolo 12, comma 1, del decreto legislativo 20 novembre 1990, n.356, devono prevedere nei propri statuti che una quota non inferiore ad un quindicesimo dei propri proventi, al netto delle spese di funzionamento e dell'accantonamento di cui alla lettera d) del comma 1 dello stesso articolo 12, venga destinata alla costituzione di fondi speciali presso le regioni al fine di istituire, per il tramite degli enti locali, centri di servizio a disposizione delle organizzazioni di volontariato, e da queste gestiti, con la funzione di sostenerne e qualificarne l'attività.

2. Le casse di risparmio, fino a quando non abbiano proceduto alle operazioni di ristrutturazione di cui all'articolo 1 del citato decreto legislativo n.356 del 1990, devono destinare alle medesime finalità di cui al comma 1 del presente articolo una quota pari ad un decimo delle somme destinate ad opere di beneficenza e di pubblica utilità ai sensi dell'articolo 35, terzo comma, del regio decreto 25 aprile 1929, n.967, e successive modificazioni.

3. Le modalità di attuazione delle norme di cui ai commi 1 e 2, saranno stabilite con decreto del Ministro del tesoro, di concerto con il Ministro per gli affari sociali, entro tre mesi dalla data di pubblicazione della presente legge nella Gazzetta Ufficiale.

Art. 16.

Norme transitorie e finali

1. Fatte salve le competenze delle regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trenta e di Bolzano, le regioni provvedono ad emanare o adeguare le norme per l'attuazione dei principi contenuti nella presente legge entro un anno dalla data della sua entrata in vigore.

Art. 17.

Flessibilità nell'orario di lavoro

1. I lavoratori che facciano parte di organizzazioni iscritte nei registri di cui all'articolo 6, per poter espletare attività di volontariato, hanno diritto di

usufruire delle forme di flessibilità di orario di lavoro o delle turnazioni previste dai contratti o dagli accordi collettivi, compatibilmente con l'organizzazione aziendale.

2. All'articolo 3 della legge 29 marzo 1983, n.93, è aggiunto, infine, il seguente comma: "Gli accordi sindacali disciplinano i criteri per consentire ai lavoratori, che prestino nell'ambito del comune di abituale dimora la loro opera volontaria e gratuita in favore di organizzazioni di volontariato riconosciute idonee dalla normativa in materia, di usufruire di particolari forme di flessibilità degli orari di lavoro o di turnazioni, compatibilmente con l'organizzazione dell'amministrazione di appartenenza".

La presente legge, munita del sigillo dello Stato, sarà inserita nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarla e di farla osservare come legge dello Stato.

Legge 7 dicembre 2000, n. 383

"Disciplina delle associazioni di promozione sociale"

pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 300 del 27 dicembre 2000

Capo I

DISPOSIZIONI GENERALI

Art. 1.

(Finalità e oggetto della legge)

1. La Repubblica riconosce il valore sociale dell'associazionismo liberamente costituito e delle sue molteplici attività come espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo; ne promuove lo sviluppo in tutte le sue articolazioni territoriali, nella salvaguardia della sua autonomia; favorisce il suo apporto originale al conseguimento di finalità di carattere sociale, civile, culturale e di ricerca etica e spirituale.

2. La presente legge, in attuazione degli articoli 2, 3, secondo comma, 4, secondo comma, 9 e 18 della Costituzione, detta principi fondamentali e norme per la valorizzazione dell'associazionismo di promozione sociale e stabilisce i principi cui le regioni e le province autonome devono attenersi nel disciplinare i rapporti fra le istituzioni pubbliche e le associazioni di promozione sociale nonché i criteri cui debbono uniformarsi le amministrazioni statali e gli enti locali nei medesimi rapporti.

3. La presente legge ha, altresì, lo scopo di favorire il formarsi di nuove realtà associative e di consolidare e rafforzare quelle già esistenti che rispondono agli obiettivi di cui al presente articolo.

Art. 2.

(Associazioni di promozione sociale)

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

2. Non sono considerate associazioni di promozione sociale, ai fini e per gli effetti della presente legge, i partiti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni dei datori di lavoro, le associazioni professionali e di categoria e tutte le associazioni che hanno come finalità la tutela esclusiva di interessi economici degli associati.

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

Art. 3.

(Atto costitutivo e statuto)

1. Le associazioni di promozione sociale si costituiscono con atto scritto nel quale deve tra l'altro essere indicata la sede legale. Nello statuto devono essere espressamente previsti:

- a) la denominazione;
- b) l'oggetto sociale;
- c) l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- d) l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette;
- e) l'obbligo di reinvestire l'eventuale avanzo di gestione a favore di attività istituzionali statutariamente previste;
- f) le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche associative. In relazione alla particolare natura di talune associazioni, il Ministro per la solidarietà sociale, sentito l'Osservatorio nazionale di cui all'articolo 11, può consentire deroghe alla presente disposizione;
- g) i criteri per l'ammissione e l'esclusione degli associati ed i loro diritti e obblighi;
- h) l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonchè le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- i) le modalità di scioglimento dell'associazione;
- l) l'obbligo di devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento, cessazione o estinzione, dopo la liquidazione, a fini di utilità sociale.

Art. 4.

(Risorse economiche)

1. Le associazioni di promozione sociale traggono le risorse economiche per il loro funzionamento e per lo svolgimento delle loro attività da:

- a) quote e contributi degli associati;
- b) eredità, donazioni e legati;
- c) contributi dello Stato, delle regioni, di enti locali, di enti o di istituzioni pubblici, anche finalizzati al sostegno di specifici e documentati programmi realizzati nell'ambito dei fini statutari;
- d) contributi dell'Unione europea e di organismi internazionali;
- e) entrate derivanti da prestazioni di servizi convenzionati;
- f) proventi delle cessioni di beni e servizi agli associati e a terzi, anche attraverso lo svolgimento di attività economiche di natura commerciale, artigianale o agricola, svolte in maniera ausiliaria e sussidiaria e comunque finalizzate al raggiungimento degli obiettivi istituzionali;
- g) erogazioni liberali degli associati e dei terzi;
- h) entrate derivanti da iniziative promozionali finalizzate al proprio finanziamento, quali feste e sottoscrizioni anche a premi;
- i) altre entrate compatibili con le finalità sociali dell'associazionismo di promozione sociale.

2. Le associazioni di promozione sociale sono tenute per almeno tre anni alla conservazione della documentazione, con l'indicazione dei soggetti eroganti, relativa alle risorse economiche di cui al comma 1, lettere b), c), d), e), nonchè, per le risorse economiche di cui alla lettera g), della

documentazione relativa alle erogazioni liberali se finalizzate alle detrazioni di imposta e alle deduzioni dal reddito imponibile di cui all'articolo 22.

Art. 5.

(Donazioni ed eredità)

1. Le associazioni di promozione sociale prive di personalità giuridica possono ricevere donazioni e, con beneficio di inventario, lasciti testamentari, con l'obbligo di destinare i beni ricevuti e le loro rendite al conseguimento delle finalità previste dall'atto costitutivo e dallo statuto.

2. I beni pervenuti ai sensi del comma 1 sono intestati alle associazioni. Ai fini delle trascrizioni dei relativi acquisti si applicano gli articoli 2659 e 2660 del codice civile.

Art. 6.

(Rappresentanza)

1. Le associazioni di promozione sociale anche non riconosciute sono rappresentate in giudizio dai soggetti ai quali, secondo lo statuto, è conferita la rappresentanza legale.

2. Per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione di promozione sociale i terzi creditori devono far valere i loro diritti sul patrimonio dell'associazione medesima e, solo in via sussidiaria, possono rivalersi nei confronti delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione.

Capo II

REGISTRI E OSSERVATORI
DELL'ASSOCIAZIONISMO

Sezione I

Registri nazionale,
regionali e provinciali

Art. 7.

(Registri)

1. Presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento per gli affari sociali è istituito un registro nazionale al quale possono iscriversi, ai fini dell'applicazione della presente legge, le associazioni di promozione sociale a carattere nazionale in possesso dei requisiti di cui all'articolo 2, costituite ed operanti da almeno un anno. Alla tenuta del registro si provvede con le ordinarie risorse finanziarie, umane e strumentali del Dipartimento per gli affari sociali.

2. Per associazioni di promozione sociale a carattere nazionale si intendono quelle che svolgono attività in almeno cinque regioni ed in almeno venti province del territorio nazionale.

3. L'iscrizione nel registro nazionale delle associazioni a carattere nazionale comporta il diritto di automatica iscrizione nel registro medesimo dei relativi livelli di organizzazione territoriale e dei circoli affiliati, mantenendo a tali soggetti i benefici connessi alla iscrizione nei registri di cui al

comma 4.

4. Le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano istituiscono, rispettivamente, registri su scala regionale e provinciale, cui possono iscriversi tutte le associazioni in possesso dei requisiti di cui all'articolo 2, che svolgono attività, rispettivamente, in ambito regionale o provinciale.

Art. 8.

(Disciplina del procedimento per le iscrizioni ai registri nazionale, regionali e provinciali)

1. Il Ministro per la solidarietà sociale, entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, emana un apposito regolamento che disciplina il procedimento per l'emanazione dei provvedimenti di iscrizione e di cancellazione delle associazioni a carattere nazionale nel registro nazionale di cui all'articolo 7, comma 1, e la periodica revisione dello stesso, nel rispetto della legge 7 agosto 1990, n. 241.

2. Le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano disciplinano con proprie leggi, entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, l'istituzione dei registri di cui all'articolo 7, comma 4, i procedimenti per l'emanazione dei provvedimenti di iscrizione e di cancellazione delle associazioni che svolgono attività in ambito regionale o provinciale nel registro regionale o provinciale nonché la periodica revisione dei registri regionali e provinciali, nel rispetto dei principi della legge 7 agosto 1990, n. 241. Le regioni e le province autonome trasmettono altresì annualmente copia aggiornata dei registri all'Osservatorio nazionale di cui all'articolo 11.

3. Il regolamento di cui al comma 1 e le leggi regionali e provinciali di cui al comma 2 devono prevedere un termine per la conclusione del procedimento e possono stabilire che, decorso inutilmente il termine prefissato, l'iscrizione si intenda assentita.

4. L'iscrizione nei registri è condizione necessaria per stipulare le convenzioni e per usufruire dei benefici previsti dalla presente legge e dalle leggi regionali e provinciali di cui al comma 2.

Art. 9.

(Atti soggetti ad iscrizione nei registri)

1. Nei registri di cui all'articolo 7 devono risultare l'atto costitutivo, lo statuto, la sede dell'associazione e l'ambito territoriale di attività.

2. Nei registri devono essere iscritti altresì le modificazioni dell'atto costitutivo e dello statuto, il trasferimento della sede, le deliberazioni di scioglimento.

Art. 10.

(Ricorsi avverso i provvedimenti relativi alle iscrizioni e alle cancellazioni)

1. Avverso i provvedimenti di rifiuto di iscrizione e avverso i provvedimenti di cancellazione è ammesso ricorso in via amministrativa, nel caso si tratti di associazioni a carattere nazionale, al Ministro per la solidarietà sociale, che decide previa acquisizione del parere vincolante dell'Osservatorio nazionale di cui all'articolo 11; nel caso si tratti di associazioni che operano in ambito regionale o nell'ambito delle province autonome di Trento e di Bolzano, al presidente della

giunta regionale o provinciale, previa acquisizione del parere vincolante dell'osservatorio regionale previsto dall'articolo 14.

2. Avverso i provvedimenti di rifiuto di iscrizione e avverso i provvedimenti di cancellazione è ammesso, in ogni caso, entro sessanta giorni, ricorso al tribunale amministrativo regionale competente, che decide, in camera di consiglio, nel termine di trenta giorni dalla scadenza del termine per il deposito del ricorso, sentiti i difensori delle parti che ne abbiano fatto richiesta. La decisione del tribunale è appellabile, entro trenta giorni dalla sua notifica, al Consiglio di Stato, il quale decide con le stesse modalità entro sessanta giorni.

Sezione II

Osservatorio nazionale e osservatori regionali dell'associazionismo

Art. 11.

(Istituzione e composizione dell'Osservatorio nazionale)

1. In sede di prima attuazione della presente legge, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro per la solidarietà sociale, è istituito l'Osservatorio nazionale dell'associazionismo, di seguito denominato «Osservatorio», presieduto dal Ministro per la solidarietà sociale, composto da 26 membri, di cui 10 rappresentanti delle associazioni a carattere nazionale maggiormente rappresentative, 10 rappresentanti estratti a sorte tra i nominativi indicati da altre associazioni e 6 esperti.

2. Le associazioni di cui al comma 1 devono essere iscritte nei registri ai rispettivi livelli.

3. L'Osservatorio elegge un vicepresidente tra i suoi componenti di espressione delle associazioni.

4. L'Osservatorio si riunisce al massimo otto volte l'anno, dura in carica tre anni ed i suoi componenti non possono essere nominati per più di due mandati.

5. Per il funzionamento dell'Osservatorio è autorizzata la spesa massima di lire 225 milioni per il 2000 e di lire 450 milioni annue a decorrere dal 2001.

6. Entro tre anni dalla data di entrata in vigore della presente legge, il Ministro per la solidarietà sociale, sentite le Commissioni parlamentari competenti, emana un regolamento per disciplinare le modalità di elezione dei membri dell'Osservatorio nazionale da parte delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale e regionali.

7. Alle attività di segreteria connesse al funzionamento dell'Osservatorio si provvede con le ordinarie risorse finanziarie, umane e strumentali del Dipartimento per gli affari sociali.

Art. 12.

(Funzionamento e attribuzioni)

1. Per lo svolgimento dei suoi compiti l'Osservatorio, che ha sede presso il Dipartimento per gli affari sociali, adotta un apposito regolamento entro sessanta giorni dall'insediamento.

2. Con regolamento, approvato con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri ai sensi della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono disciplinati le procedure per la gestione delle risorse assegnate all'Osservatorio e i

rapporti tra l'Osservatorio e il Dipartimento per gli affari sociali.

3. All'Osservatorio sono assegnate le seguenti competenze:

a) assistenza alla Presidenza del Consiglio dei ministri – Dipartimento per gli affari sociali, nella tenuta e nell'aggiornamento del registro nazionale;

b) promozione di studi e ricerche sull'associazionismo in Italia e all'estero;

c) pubblicazione di un rapporto biennale sull'andamento del fenomeno associativo e sullo stato di attuazione della normativa europea, nazionale e regionale sull'associazionismo;

d) sostegno delle iniziative di formazione e di aggiornamento per lo svolgimento delle attività associative nonché di progetti di informatizzazione e di banche dati nei settori disciplinati dalla presente legge;

e) pubblicazione di un bollettino periodico di informazione e promozione di altre iniziative volte alla diffusione della conoscenza dell'associazionismo, al fine di valorizzarne il ruolo di promozione civile e sociale;

f) approvazione di progetti sperimentali elaborati, anche in collaborazione con gli enti locali, dalle associazioni iscritte nei registri di cui all'articolo 7 per fare fronte a particolari emergenze sociali e per favorire l'applicazione di metodologie di intervento particolarmente avanzate;

g) promozione di scambi di conoscenze e forme di collaborazione fra le associazioni di promozione sociale italiane e fra queste e le associazioni straniere;

h) organizzazione, con cadenza triennale, di una conferenza nazionale sull'associazionismo, alla quale partecipino i soggetti istituzionali e le associazioni interessate;

i) esame dei messaggi di utilità sociale redatti dalle associazioni iscritte nei registri di cui all'articolo 7, loro determinazione e trasmissione alla Presidenza del Consiglio dei ministri.

4. Per lo svolgimento dei propri compiti l'Osservatorio si avvale delle risorse umane e strumentali messe a disposizione dal Dipartimento per gli affari sociali.

5. Per gli oneri derivanti dall'attuazione del presente articolo è autorizzata la spesa massima di lire 745 milioni per il 2000 e di lire 1.490 milioni annue a decorrere dal 2001.

Art. 13.

(Fondo per l'associazionismo)

1. È istituito, presso la Presidenza del Consiglio dei ministri – Dipartimento per gli affari sociali, il Fondo per l'associazionismo, finalizzato a sostenere finanziariamente le iniziative ed i progetti di cui alle lettere d) e f) del comma 3 dell'articolo 12.

2. Per il funzionamento del Fondo è autorizzata la spesa massima di lire 4.650 milioni per il 2000, 14.500 milioni per il 2001 e 20.000 milioni annue a decorrere dal 2002.

Art. 14.

(Osservatori regionali)

1. Le regioni istituiscono osservatori regionali per l'associazionismo con funzioni e modalità di funzionamento da stabilire con la legge regionale di cui all'articolo 8, comma 2.

2. Per gli oneri derivanti dall'attuazione del presente articolo e dell'articolo 7, comma 4, è autorizzata la spesa di lire 150 milioni per il 2000 e di lire 300 milioni annue a decorrere dal 2001.

3. Al riparto delle risorse di cui al comma 2 si provvede con decreto del Ministro per la solidarietà sociale, sentita la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano.

Art. 15.

(Collaborazione dell'ISTAT)

1. L'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) è tenuto a fornire all'Osservatorio adeguata assistenza per l'effettuazione di indagini statistiche a livello nazionale e regionale e a collaborare nelle medesime materie con gli osservatori regionali.

2. Per gli oneri derivanti dall'attuazione del presente articolo è autorizzata la spesa di lire 50 milioni per il 2000 e di lire 100 milioni annue a decorrere dal 2001.

Art. 16.

(Rapporti con l'Osservatorio nazionale per il volontariato)

1. L'Osservatorio svolge la sua attività in collaborazione con l'Osservatorio nazionale per il volontariato di cui all'articolo 12 della legge 11 agosto 1991, n. 266, sulle materie di comune interesse.

2. L'Osservatorio e l'Osservatorio nazionale per il volontariato sono convocati in seduta congiunta almeno una volta all'anno, sotto la presidenza del Ministro per la solidarietà sociale o di un suo delegato.

3. Per gli oneri derivanti dall'attuazione del presente articolo è autorizzata la spesa massima di lire 50 milioni annue a decorrere dal 2000.

Art. 17.

(Partecipazione alla composizione del CNEL)

1. L'Osservatorio e l'Osservatorio nazionale per il volontariato designano dieci membri del Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (CNEL), scelti fra le persone indicate dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato maggiormente rappresentative.

2. L'alinea del comma 1 dell'articolo 2 della legge 30 dicembre 1986, n. 936, è sostituito dal seguente: «Il Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro è composto di esperti, rappresentanti delle associazioni di promozione sociale e delle organizzazioni di volontariato e rappresentanti delle categorie produttive, in numero di centoventuno, oltre al presidente, secondo la seguente ripartizione:».

3. All'articolo 2, comma 1, della citata legge n. 936 del 1986, dopo il numero I), è inserito il seguente:

«1-bis) dieci rappresentanti delle associazioni di promozione sociale e delle organizzazioni di volontariato dei quali, rispettivamente, cinque designati dall'Osservatorio nazionale dell'associazionismo e cinque designati dall'Osservatorio nazionale per il volontariato;».

4. All'articolo 4 della citata legge n. 936 del 1986, dopo il comma 2 è inserito il seguente:
«2-bis. I rappresentanti delle associazioni di promozione sociale e delle organizzazioni di volontariato sono designati ai sensi delle norme vigenti. Le designazioni sono comunicate al Presidente del Consiglio dei ministri».

5. Per gli oneri derivanti dall'attuazione del presente articolo è autorizzata la spesa massima di lire 240 milioni per il 2000 e di lire 482 milioni annue a decorrere dal 2001.

Capo III

PRESTAZIONI DEGLI ASSOCIATI, DISCIPLINA FISCALE E AGEVOLAZIONI

Sezione I

Prestazioni degli associati

Art. 18.

(Prestazioni degli associati)

1. Le associazioni di promozione sociale si avvalgono prevalentemente delle attività prestate in forma volontaria, libera e gratuita dai propri associati per il perseguimento dei fini istituzionali.

2. Le associazioni possono, inoltre, in caso di particolare necessità, assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo, anche ricorrendo a propri associati.

Art. 19.

(Flessibilità nell'orario di lavoro)

1. Per poter espletare le attività istituzionali svolte anche in base alle convenzioni di cui all'articolo 30, i lavoratori che facciano parte di associazioni iscritte nei registri di cui all'articolo 7 hanno diritto di usufruire delle forme di flessibilità dell'orario di lavoro o delle turnazioni previste dai contratti o dagli accordi collettivi, compatibilmente con l'organizzazione aziendale.

Sezione II

Disciplina fiscale, diritti e altre agevolazioni

Art. 20.

(Prestazioni in favore dei familiari degli associati)

1. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nei confronti dei familiari conviventi degli associati sono equiparate, ai fini fiscali, a quelle rese agli associati.

2. Per gli oneri derivanti dall'attuazione del presente articolo è autorizzata la spesa massima di lire 2.700 milioni per il 2000, lire 5.400 milioni per il 2001 e lire 5.400 milioni a decorrere dal 2002.

Art. 21.

(Imposta sugli intrattenimenti)

1. In deroga alla disposizione di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, come modificato, da ultimo, dal decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 60, le quote e i contributi corrisposti alle associazioni di promozione sociale non concorrono alla formazione della base imponibile, ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti.

2. Per gli oneri derivanti dall'attuazione del presente articolo è autorizzata la spesa massima di lire 3.500 milioni per il 2001 e lire 3.500 milioni a decorrere dal 2002.

Art. 22.

(Erogazioni liberali)

1. Al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 13-*bis*:

1) al comma 1, relativo alle detrazioni di imposta per oneri sostenuti, dopo la lettera *i-ter*) è aggiunta la seguente:

«*i-quater*) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni di lire, a favore delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge. Si applica l'ultimo periodo della lettera *i-bis*)»;

2) al comma 3, relativo alla detrazione proporzionale, in capo ai singoli soci di società semplice, afferente gli oneri sostenuti dalla società medesima, le parole: «Per gli oneri di cui alle lettere a), g), h), *h-bis*), i) ed *i-bis*)» sono sostituite dalle seguenti: «Per gli oneri di cui alle lettere a), g), h), *h-bis*), i), *i-bis*) e *i-quater*)»;

b) all'articolo 65, comma 2, relativo agli oneri di utilità sociale deducibili ai fini della determinazione del reddito di impresa, dopo la lettera *c-septies*) è aggiunta la seguente:

«*c-octies*) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 3 milioni di lire o al 2 per cento del reddito di impresa dichiarato, a favore di associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge»;

c) all'articolo 110-*bis*, comma 1, relativo alle detrazioni di imposta per oneri sostenuti da enti non commerciali, le parole: «oneri indicati alle lettere a), g), h), *h-bis*), i) ed *i-bis*) del comma 1 dell'articolo 13-*bis*» sono sostituite dalle seguenti: «oneri indicati alle lettere a), g), h), *h-bis*), i), *i-bis*) e *i-quater*) del comma 1 dell'articolo 13-*bis*»;

d) all'articolo 113, comma 2-*bis*, relativo alle detrazioni di imposta per oneri sostenuti da società ed enti commerciali non residenti, le parole: «oneri indicati alle lettere a), g), h), *h-bis*), i) ed *i-bis*) del comma 1 dell'articolo 13-*bis*» sono sostituite dalle seguenti: «oneri indicati alle lettere a), g), h), *h-bis*), i), *i-bis*) e *i-quater*) del comma 1 dell'articolo 13-*bis*»;

e) all'articolo 114, comma 1-*bis*, relativo alle detrazioni di imposta per oneri sostenuti dagli enti non commerciali non residenti, le parole: «oneri indicati alle lettere a), g), h), *h-bis*), i) ed *i-bis*) del comma 1 dell'articolo 13-*bis*» sono sostituite dalle seguenti: «oneri indicati alle lettere a), g), h), *h-bis*), i), *i-bis*) e *i-quater*) del comma 1 dell'articolo 13-*bis*».

2. Per gli oneri derivanti dall'attuazione del presente articolo è autorizzata la spesa massima di lire 71.500 milioni per il 2001 e lire 41.000 milioni a decorrere dal 2002.

Art. 23.

(Tributi locali)

1. Gli enti locali possono deliberare riduzioni sui tributi di propria competenza per le associazioni di promozione sociale, qualora non si trovino in situazioni di dissesto ai sensi del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77, e successive modificazioni.

Art. 24.

(Accesso al credito agevolato e privilegi)

1. Le provvidenze creditizie e fideiussorie previste dalle norme per le cooperative e i loro consorzi sono estese, senza ulteriori oneri per lo Stato, alle associazioni di promozione sociale e alle organizzazioni di volontariato iscritte nei rispettivi registri che, nell'ambito delle convenzioni di cui all'articolo 30, abbiano ottenuto l'approvazione di uno o più progetti di opere e di servizi di interesse pubblico inerenti alle finalità istituzionali.

2. I crediti delle associazioni di promozione sociale per i corrispettivi dei servizi prestati e per le cessioni di beni hanno privilegio generale sui beni mobili del debitore ai sensi dell'articolo 2751-bis del codice civile.

3. I crediti di cui al comma 2 sono collocati, nell'ordine dei privilegi, subito dopo i crediti di cui alla lettera c) del secondo comma dell'articolo 2777 del codice civile.

Art. 25.

(Messaggi di utilità sociale)

1. Ai sensi dell'articolo 3 della legge 7 giugno 2000, n. 150, la Presidenza del Consiglio dei ministri trasmette alla società concessionaria del servizio pubblico radiotelevisivo i messaggi di utilità sociale ricevuti dall'Osservatorio.

2. All'articolo 6, primo comma, della legge 14 aprile 1975, n. 103, dopo le parole: «alle associazioni nazionali del movimento cooperativo giuridicamente riconosciute,» sono inserite le seguenti: «alle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale e regionali.»

Art. 26.

(Diritto all'informazione ed accesso ai documenti amministrativi)

1. Alle associazioni di promozione sociale è riconosciuto il diritto di accesso ai documenti amministrativi di cui all'articolo 22, comma 1, della legge 7 agosto 1990, n. 241.

2. Ai fini di cui al comma 1 sono considerate situazioni giuridicamente rilevanti quelle attinenti al perseguimento degli scopi statutari delle associazioni di promozione sociale.

Art. 27.

(Tutela degli interessi sociali e collettivi)

1. Le associazioni di promozione sociale sono legittimate:

a) a promuovere azioni giurisdizionali e ad intervenire nei giudizi promossi da terzi, a tutela dell'interesse dell'associazione;

b) ad intervenire in giudizi civili e penali per il risarcimento dei danni derivanti dalla lesione di interessi collettivi concernenti le finalità generali perseguite dall'associazione;

c) a ricorrere in sede di giurisdizione amministrativa per l'annullamento di atti illegittimi lesivi degli interessi collettivi relativi alle finalità di cui alla lettera *b)*.

2. Le associazioni di promozione sociale sono legittimate altresì ad intervenire nei procedimenti amministrativi ai sensi dell'articolo 9 della legge 7 agosto 1990, n. 241.

Art. 28.

(Accesso al Fondo sociale europeo)

1. Il Governo, d'intesa con le regioni e con le province autonome di Trento e di Bolzano, promuove ogni iniziativa per favorire l'accesso delle associazioni di promozione sociale e delle organizzazioni di volontariato ai finanziamenti del Fondo sociale europeo per progetti finalizzati al raggiungimento degli obiettivi istituzionali, nonché, in collaborazione con la Commissione delle Comunità europee, per facilitare l'accesso ai finanziamenti comunitari, inclusi i prefinanziamenti da parte degli Stati membri e i finanziamenti sotto forma di sovvenzioni globali.

Art. 29.

*(Norme regionali
e delle province autonome)*

1. Le leggi regionali e le leggi delle province autonome di Trento e di Bolzano concorrono alla promozione e favoriscono lo sviluppo dell'associazionismo di promozione sociale, salvaguardandone l'autonomia di organizzazione e di iniziativa.

Art. 30.

(Convenzioni)

1. Lo Stato, le regioni, le province autonome di Trento e di Bolzano, le province, i comuni e gli altri enti pubblici possono stipulare convenzioni con le associazioni di promozione sociale, iscritte da almeno sei mesi nei registri di cui all'articolo 7, per lo svolgimento delle attività previste dallo statuto verso terzi.

2. Le convenzioni devono contenere disposizioni dirette a garantire l'esistenza delle condizioni necessarie a svolgere con continuità le attività stabilite dalle convenzioni stesse. Devono inoltre prevedere forme di verifica delle prestazioni e di controllo della loro qualità nonché le modalità di rimborso delle spese.

3. Le associazioni di promozione sociale che svolgono attività mediante convenzioni devono assicurare i propri aderenti che prestano tale attività contro gli infortuni e le malattie connessi con lo svolgimento dell'attività stessa, nonché per la responsabilità civile verso terzi.

4. Con decreto del Ministro per la solidarietà sociale, di concerto con il Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato, da emanare entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della

presente legge, sono individuati meccanismi assicurativi semplificati con polizze anche numeriche o collettive e sono disciplinati i relativi controlli.

5. La copertura assicurativa di cui al comma 3 è elemento essenziale della convenzione e gli oneri relativi sono a carico dell'ente con il quale viene stipulata la convenzione medesima.

6. Le prescrizioni di cui al presente articolo si applicano alle convenzioni stipulate o rinnovate successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge.

Art. 31.

(Strutture e autorizzazioni temporanee per manifestazioni pubbliche)

1. Le amministrazioni statali, con le proprie strutture civili e militari, e quelle regionali, provinciali e comunali possono prevedere forme e modi per l'utilizzazione non onerosa di beni mobili e immobili per manifestazioni e iniziative temporanee delle associazioni di promozione sociale e delle organizzazioni di volontariato previste dalla legge 11 agosto 1991, n. 266, nel rispetto dei principi di trasparenza, di pluralismo e di uguaglianza.

2. Alle associazioni di promozione sociale, in occasione di particolari eventi o manifestazioni, il sindaco può concedere autorizzazioni temporanee alla somministrazione di alimenti e bevande in deroga ai criteri e parametri di cui all'articolo 3, comma 4, della legge 25 agosto 1991, n. 287. Tali autorizzazioni sono valide soltanto per il periodo di svolgimento delle predette manifestazioni e per i locali o gli spazi cui si riferiscono e sono rilasciate alla condizione che l'addetto alla somministrazione sia iscritto al registro degli esercenti commerciali.

3. Le associazioni di promozione sociale sono autorizzate ad esercitare attività turistiche e ricettive per i propri associati. Per tali attività le associazioni sono tenute a stipulare polizze assicurative secondo la normativa vigente. Possono, inoltre, promuovere e pubblicizzare le proprie iniziative attraverso i mezzi di informazione, con l'obbligo di specificare che esse sono riservate ai propri associati.

Art. 32.

(Strutture per lo svolgimento delle attività sociali)

1. Lo Stato, le regioni, le province e i comuni possono concedere in comodato beni mobili ed immobili di loro proprietà, non utilizzati per fini istituzionali, alle associazioni di promozione sociale e alle organizzazioni di volontariato previste dalla legge 11 agosto 1991, n. 266, per lo svolgimento delle loro attività istituzionali.

2. All'articolo 1, comma 1, della legge 11 luglio 1986, n. 390, dopo la lettera *b)*, è inserita la seguente:

«*b-bis*) ad associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale e regionali.»

3. All'articolo 32, comma 3, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, dopo le parole: «senza fini di lucro,» sono inserite le seguenti: «nonchè ad associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale e regionali,». Per gli oneri derivanti dall'attuazione del presente comma è autorizzata la spesa di lire 1.190 milioni annue a decorrere dall'anno 2000.

4. La sede delle associazioni di promozione sociale ed i locali nei quali si svolgono le relative attività sono compatibili con tutte le destinazioni d'uso omogenee previste dal decreto del Ministro

per i lavori pubblici 2 aprile 1968, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 97 del 16 aprile 1968, indipendentemente dalla destinazione urbanistica.

5. Per concorrere al finanziamento di programmi di costruzione, di recupero, di restauro, di adattamento, di adeguamento alle norme di sicurezza e di straordinaria manutenzione di strutture o edifici da utilizzare per le finalità di cui al comma 1, per la dotazione delle relative attrezzature e per la loro gestione, le associazioni di promozione sociale sono ammesse ad usufruire, nei limiti delle risorse finanziarie disponibili, di tutte le facilitazioni o agevolazioni previste per i privati, in particolare per quanto attiene all'accesso al credito agevolato.

Capo IV

DISPOSIZIONI FINANZIARIE

Art. 33.

(Copertura finanziaria)

1. All'onere derivante dall'attuazione della presente legge, valutato nella misura di lire 10.000 milioni per l'anno 2000, di lire 98.962 milioni per l'anno 2001 e di lire 73.962 milioni a decorrere dall'anno 2002, si provvede mediante riduzione dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 2000-2002, nell'ambito dell'unità previsionale di base di parte corrente «Fondo speciale» dello stato di previsione del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica per l'anno finanziario 2000, allo scopo parzialmente utilizzando, quanto a lire 10.000 milioni per l'anno 2000, lire 90.762 milioni per l'anno 2001 e lire 67.762 milioni a decorrere dall'anno 2002, l'accantonamento relativo al Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, e quanto a lire 8.200 milioni per l'anno 2001 e lire 6.200 milioni a decorrere dall'anno 2002, l'accantonamento relativo al Ministero dell'ambiente.

2. Il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio

DECRETO LEGISLATIVO 4 dicembre 1997, n. 460

Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

Vigente al: 1-10-2015

Sezione I

Modifiche alla disciplina degli enti non commerciali in materia di imposte sul reddito e di imposta sul valore aggiunto.

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visti gli articoli 76 e 87, quinto comma, della Costituzione;

Visto l'articolo 3, commi 186, 187, 188, 189 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, recante delega al Governo per la disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 4 luglio 1997;

Visto l'articolo 3, comma 1, della legge 31 luglio 1997, n. 259, che ha fissato alla data del 30 novembre 1997 il termine per l'esercizio delle deleghe legislative recate dal citato articolo della legge n. 662 del 1996;

Vista la deliberazione del Presidente del Senato della Repubblica, d'intesa col Presidente della Camera dei deputati, adottata ai sensi dell'articolo 3, comma 15, della citata legge n. 662 del 1996, recante proroga di venti giorni del termine per l'espressione del parere da parte della Commissione parlamentare istituita a norma dell'articolo 3, comma 13, della medesima legge n. 662 del 1996;

Acquisito il parere della summenzionata Commissione parlamentare;

Vista la deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 14 novembre 1997;

Sulla proposta del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro e del bilancio e della programmazione economica;

E m a n a

il seguente decreto legislativo:

Art. 1.

Qualificazione degli enti e determinazione dei criteri per individuarne l'oggetto esclusivo o principale di attività'.

1. Nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, all'articolo 87, il comma 4 e' sostituito dai seguenti:

"4. L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente e' 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.

4-bis. In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente e' determinato in base all'attività' effettivamente esercitata nel

territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti.".

Art. 2.

Occasionali raccolte pubbliche di fondi e contributi per lo svolgimento convenzionato di attivita'

1. Nell'articolo 108, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente il reddito complessivo degli enti non commerciali, dopo il comma 2, e' aggiunto, in fine, il seguente:

"2-bis. Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 87:

a) i fondi pervenuti ai predetti enti 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;

b) i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, di attivita' aventi finalita' sociali esercitate in conformita' ai fini istituzionali degli enti stessi.".

2. Le attivita' indicate nell'articolo 108, comma 2-bis, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dal comma 1, fermo restando il regime di esclusione dall'imposta sul valore aggiunto, sono esenti da ogni altro tributo.

3. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, possono essere stabiliti condizioni e limiti affinche' l'esercizio delle attivita' di cui all'articolo 108, comma 2-bis, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, possa considerarsi occasionale.

Art. 3.

Determinazione dei redditi e contabilita' separata

1. All'articolo 109 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente la determinazione dei redditi degli enti non commerciali, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) i commi 2 e 3 sono sostituiti dai seguenti:

"2. Per l'attivita' commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilita' separata.

3. Per l'individuazione dei beni relativi all'impresa si applicano le disposizioni di cui all'articolo 77, commi 1 e 3-bis.

3-bis. Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attivita' commerciali e di altre attivita', sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi; per gli immobili utilizzati promiscuamente e' deducibile la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte del loro ammontare che corrisponde al predetto rapporto.";

b) il comma 4-bis e' sostituito dal seguente:

"4-bis. Gli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilita' pubblica sono esonerati dall'obbligo di tenere la contabilita' separata qualora siano osservate le modalita' previste per la contabilita' pubblica obbligatoria tenuta a norma di legge dagli stessi enti."

Art. 4.

Regime forfetario di determinazione del reddito

1. Nel testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo l'articolo 109 e' inserito il seguente:

"Art. 109-bis (Regime forfetario degli enti non commerciali). -

1. Fatto salvo quanto previsto, per le associazioni sportive dilettantistiche, dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e, per le associazioni senza scopo di lucro e per le pro-loco, dall'articolo 9-bis del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66, gli enti non commerciali ammessi alla contabilita' semplificata ai sensi dell'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attivita' commerciali il coefficiente di redditivita' corrispondente alla classe di appartenenza secondo la tabella seguente ed aggiungendo l'ammontare dei componenti positivi del reddito di cui agli articoli 54, 55, 56 e 57:

a) attivita' di prestazioni di servizi:

1) fino a lire 30.000.000, coefficiente 15 per cento;
2) da lire 30.000.001 a lire 360.000.000, coefficiente 25 per cento;

b) altre attivita':

1) fino a lire 50.000.000, coefficiente 10 per cento;
2) da lire 50.000.001 a lire 1.000.000.000, coefficiente 15 per cento.

2. Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attivita' il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attivita' prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attivita' di prestazioni di servizi.

3. Il regime forfetario previsto nel presente articolo si estende di anno in anno qualora i limiti indicati al comma 1 non vengano superati.

4. L'opzione e' esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale e' esercitata fino a quando non e' revocata e comunque per un triennio. La revoca dell'opzione e' effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa e' presentata.

5. Gli enti che intraprendono l'esercizio d'impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni."

Art. 5.

Enti di tipo associativo

1. All'articolo 111 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente l'attivita' svolta dagli enti di tipo

associativo, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il comma 3 e' sostituito dal seguente:

"3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attivita' svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attivita' e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonche' le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.";

b) dopo il comma 4, sono aggiunti, in fine, i seguenti:

"4-bis. Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalita' assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attivita' istituzionale, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempreche' le predette attivita' siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

4-ter. L'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici di cui al comma 4-bis non e' considerata commerciale anche se effettuata da associazioni politiche, sindacali e di categoria, nonche' da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, sempreche' sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

4-quater. Per le organizzazioni sindacali e di categoria non si considerano effettuate nell'esercizio di attivita' commerciali le cessioni delle pubblicazioni, anche in deroga al limite di cui al comma 3, riguardanti i contratti collettivi di lavoro, nonche' l'assistenza prestata prevalentemente agli iscritti, associati o partecipanti in materia di applicazione degli stessi contratti e di legislazione sul lavoro, effettuate verso pagamento di corrispettivi che in entrambi i casi non eccedano i costi di diretta imputazione.

4-quinquies. Le disposizioni di cui ai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonche' fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;

b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalita' analoghe o ai fini di pubblica utilita', sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalita' associative volte a garantire l'effettivita' del rapporto

medesimo, escludendo espressamente la temporaneita' della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'eta' il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

e) eleggibilita' libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, secondo comma, del codice civile, sovranita' dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicita' delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti;

f) intrasmissibilita' della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilita' della stessa.

4-sexies. Le disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del comma 4-quinquies non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonche' alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.".

2. Nell'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativo all'esercizio di imprese ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nel quarto comma, secondo periodo, relativo al trattamento di talune cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da enti di tipo associativo, le parole: "e sportive" sono sostituite dalle seguenti: "sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona"; nello stesso comma, il terzo periodo e' soppresso;

b) nel quinto comma, lettera a), relativo al trattamento delle pubblicazioni curate da enti di tipo associativo, le parole: "e sportive" sono sostituite dalle seguenti: "sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona";

c) dopo il quinto comma, sono aggiunti, in fine, i seguenti:

"Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalita' assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considera commerciale, anche se effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attivita' istituzionale, da bar ed esercizi similari, sempreche' tale attivita' sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel secondo periodo del quarto comma.

Le disposizioni di cui ai commi quarto, secondo periodo, e sesto si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonche' fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;

b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalita' analoghe o ai fini di pubblica utilita', sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalita' associative volte a garantire l'effettivita' del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneita' della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'eta' il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

e) eleggibilita' libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, secondo comma, del codice civile, sovranita' dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicita' delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti;

f) intrasmissibilita' della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilita' della stessa.

Le disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del settimo comma non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonche' alle associazioni politiche, sindacali e di categoria."

3. **(Entro il 18 dicembre 1998, le associazioni gia' costituite prima del 1 gennaio 1998)** predispongono o adeguano il proprio statuto, ai sensi dell'articolo 111, comma 4-quinquies, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dal comma 1, lettera b), ed ai sensi dell'articolo 4, settimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato dal comma 2, lettera b).

4. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, il termine di cui al comma 3 e' di dodici mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

Art. 6.

Perdita della qualifica di ente non commerciale

1. Nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo l'articolo 111, e' inserito il seguente:

"Art. 111-bis (Perdita della qualifica di ente non commerciale).

- 1. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attivita' commerciale per un intero periodo d'imposta.

2. Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:

a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attivita' commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attivita';

b) prevalenza dei ricavi derivanti da attivita' commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le

attività istituzionali;

c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;

d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

3. Il mutamento di qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. L'iscrizione nell'inventario deve essere effettuata entro sessanta giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica secondo i criteri di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689.

4. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili."

2. Nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, all'articolo 4, dopo l'ultimo comma, è aggiunto il seguente:

"Le disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale di cui all'articolo 111-bis del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applicano anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto."

Art. 7.

Enti non commerciali non residenti

1. All'articolo 114 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, riguardante gli enti non commerciali non residenti nel territorio dello Stato, nel comma 2, le parole: "senza tenerne contabilità separata si applicano le disposizioni dei commi 2 e 3 dell'articolo 109" sono sostituite dalle seguenti: "si applicano le disposizioni dei commi 2, 3 e 3-bis dell'articolo 109".

Art. 8.

Scritture contabili degli enti non commerciali

1. Nell'articolo 20 decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, riguardante le scritture contabili degli enti non commerciali, dopo il primo comma, sono aggiunti, in fine, i seguenti:

"Indipendentemente alla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'articolo 108, comma 2-bis, lettera a), testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Gli enti soggetti alla determinazione forfetaria del reddito ai sensi del comma 1 dell'articolo 109-bis del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che abbiano conseguito nell'anno solare

precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni, relativamente alle attivita' di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi, assolvono gli obblighi contabili di cui all'articolo 18, secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662."

Art. 9.

Agevolazioni temporanee per il trasferimento
di beni patrimoniali

1. Il trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni a favore di enti non commerciali, con atto sottoposto a registrazione entro il **(30 settembre 1999)**, non da' luogo, ai fini delle imposte sui redditi, a realizzo o distribuzione di plusvalenze, ricavi e minusvalenze, compreso il valore di avviamento, non costituisce presupposto per la tassazione di sopravvenienze attive nei confronti dell'ente cessionario, ne' e' soggetto ad alcuna imposta sui trasferimenti, a condizione che l'ente dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attivita'. Qualora il trasferimento abbia a oggetto l'unica azienda dell'imprenditore cedente, questi ha l'obbligo di affrancare le riserve o fondi in sospensione d'imposta eventualmente costituiti in precedenza previo pagamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche ovvero dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto pari al 25 per cento, secondo le modalita' determinate con decreto del Ministro delle finanze. Per i saldi attivi di rivalutazione costituiti ai sensi delle leggi 29 dicembre 1990, n. 408, e 30 dicembre 1991, n. 413, recanti disposizioni tributarie per la rivalutazione dei beni, lo smobilizzo di riserve e di fondi e per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, l'imposta sostitutiva e' stabilita con l'aliquota del 10 per cento e non spetta il credito d'imposta previsto dall'articolo 4, comma 5, della predetta legge n. 408 del 1990 e dall'articolo 26, comma 5, della predetta legge n. 413 del 1991; le riserve e i fondi indicati nelle lettere b) e c) del comma 7 dell'articolo 105 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono assoggettati ad imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio con l'aliquota, rispettivamente, del 5 per cento e del 10 per cento.

2. L'ente non commerciale che alla data di entrata in vigore del presente decreto utilizzi beni immobili strumentali di cui al primo periodo del comma 2 dell'articolo 40 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, puo', entro il 30 settembre 1998, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, mediante il pagamento di una somma a titolo di imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nella misura del 5 per cento del valore dell'immobile medesimo, determinato con i criteri di cui all'articolo 52, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, nel caso in cui gli stessi provengano dal patrimonio personale, e del 10 per cento nel caso di acquisto in regime di impresa. Per bene proveniente dal patrimonio si intende il bene di proprieta' dell'ente stesso non acquistato nell'esercizio di impresa indipendentemente dall'anno di acquisizione e dal periodo di tempo intercorso tra l'acquisto e

l'utilizzazione nell'impresa.

3. Con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono stabilite le modalita' di presentazione della dichiarazione di opzione e di versamento delle imposte sostitutive previste ai commi 1 e 2.

Sezione II

Disposizioni riguardanti le organizzazioni non lucrative di utilita' sociale

Art. 10

Organizzazioni non lucrative di utilita' sociale

1. Sono organizzazioni non lucrative di utilita' sociale (ONLUS) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le societa' cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalita' giuridica, i cui statuti o atti costitutivi, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, prevedono espressamente:

a) lo svolgimento di attivita' in uno o piu' dei seguenti settori:

- 1) assistenza sociale e socio-sanitaria;
- 2) assistenza sanitaria;
- 3) beneficenza;
- 4) istruzione;
- 5) formazione;
- 6) sport dilettantistico;

7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla 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'attivita', 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 universita', enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalita' da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400;

((11-bis) cooperazione allo sviluppo e solidarieta' internazionale)).

b) l'esclusivo perseguimento di finalita' di solidarieta' sociale;

c) il divieto di svolgere attivita' diverse da quelle menzionate alla lettera a) ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;

d) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonche' fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;

e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attivita' istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;

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'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, 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, 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;

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".

2. Si intende che vengono perseguite finalità di solidarietà sociale quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie nei settori dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili non sono rese nei confronti di soci, associati o partecipanti, nonché degli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, ma dirette ad arrecare benefici a:

a) persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;

b) componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

2-bis. Si considera attività di beneficenza, ai sensi del comma 1, lettera a), numero 3), anche la concessione di erogazioni gratuite in denaro con utilizzo di somme provenienti dalla gestione patrimoniale o da donazioni appositamente raccolte, a favore di enti senza scopo di lucro che operano prevalentemente nei settori di cui al medesimo comma 1, lettera a), per la realizzazione diretta di progetti di utilità sociale.

3. Le finalità di solidarietà sociale s'intendono realizzate anche quando tra i beneficiari delle attività statutarie dell'organizzazione vi siano i propri soci, associati o partecipanti o gli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, se costoro si trovano nelle condizioni di svantaggio di cui alla lettera a) del comma 2.

4. A prescindere dalle condizioni previste ai commi 2 e 3, si considerano comunque inerenti a finalità di solidarietà sociale le attività statutarie istituzionali svolte nei settori della assistenza sociale e socio-sanitaria, della beneficenza, della 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, della 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, della ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidate ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo

modalita' da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400, nonche' le attivita' di promozione della cultura e dell'arte per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato.

5. Si considerano direttamente connesse a quelle istituzionali le attivita' statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, di cui ai numeri 2), 4), 5), 6), 9) e 10) del comma 1, lettera a), svolte in assenza delle condizioni previste ai commi 2 e 3, nonche' le attivita' accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse. L'esercizio delle attivita' connesse e' consentito a condizione che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori elencati alla lettera a) del comma 1, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione.

6. Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione:

a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonche' alle societa' da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, effettuate a condizioni piu' favorevoli in ragione della loro qualita'. Sono fatti salvi, nel caso delle attivita' svolte nei settori di cui ai numeri 7) e 8) della lettera a) del comma 1, 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;

b) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;

c) la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645, e dal decreto-legge 21 giugno 1995, n. 239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n. 336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle societa' per azioni;

d) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto;

e) la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche.

7. Le disposizioni di cui alla lettera h) del comma 1 non si applicano alle fondazioni, e quelle di cui alle lettere h) ed i) del medesimo comma 1 non si applicano agli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

8. Sono in ogni caso considerati ONLUS, nel rispetto della loro struttura e delle loro finalita', gli organismi di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di

Bolzano, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49, e le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381. 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 nonché i consorzi di cui all'articolo 8 della predetta legge n. 381 del 1991 che abbiano la base sociale formata per il cento per cento da cooperative sociali.

9. Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, sono considerati ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1; fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lettera c) del comma 1, agli stessi enti e associazioni si applicano le disposizioni anche agevolative del presente decreto, a condizione che per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 25, comma 1.

10. Non si considerano in ogni caso 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 i movimenti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e le associazioni di categoria.

Art. 11.

Anagrafe delle ONLUS e decadenza dalle agevolazioni

1. E' istituita presso il Ministero delle finanze l'anagrafe unica delle ONLUS. Fatte salve le disposizioni contemplate nel regolamento di attuazione dell'articolo 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, in materia di istituzione del registro delle imprese, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 1995, n. 581, i soggetti che intraprendono l'esercizio delle attività previste all'articolo 10, ne danno comunicazione entro trenta giorni alla direzione regionale delle entrate del Ministero delle finanze nel cui ambito territoriale si trova il loro domicilio fiscale, in conformità ad apposito modello approvato con decreto del Ministro delle finanze. La predetta comunicazione e' effettuata entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto da parte dei soggetti che, alla predetta data, già svolgono le attività previste all'articolo 10. Alla medesima direzione deve essere altresì comunicata ogni successiva modifica che comporti la perdita della qualifica di ONLUS.

2. L'effettuazione delle comunicazioni di cui al comma 1 e' condizione necessaria per beneficiare delle agevolazioni previste dal presente decreto.

3. Con uno o più decreti del Ministro delle finanze da emanarsi, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le modalità di esercizio del controllo relativo alla sussistenza dei requisiti formali per l'uso della denominazione di ONLUS, nonché i casi di decadenza totale o parziale dalle agevolazioni previste dal presente decreto e ogni altra disposizione necessaria per l'attuazione dello stesso.

Art. 12.

Agevolazioni ai fini delle imposte sui redditi

1. Nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo l'articolo 111-bis, introdotto dall'articolo 6, comma 1, del presente decreto, e' inserito il seguente:

"Art. 111-ter (Organizzazioni non lucrative di utilita' sociale).
- 1. Per le organizzazioni non lucrative di utilita' sociale (ONLUS), ad eccezione delle societa' cooperative, non costituisce esercizio di attivita' commerciale lo svolgimento delle attivita' istituzionali nel perseguimento di esclusive finalita' di solidarieta' sociale.

2. I proventi derivanti dall'esercizio delle attivita' direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile.".

Art. 13.

Erogazioni liberali

1. Al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 13-bis sono apportate le seguenti modificazioni:

1) nel comma 1, relativo alle detrazioni d'imposta per oneri sostenuti, dopo la lettera i), e' aggiunta, in fine, la seguente:

"i-bis) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni di lire, a favore delle organizzazioni non lucrative di utilita' sociale (ONLUS), nonche' i contributi associativi, per importo non superiore a 2 milioni e 500 mila lire, versati dai soci alle societa' di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui all'articolo 1 della legge 15 aprile 1986, n. 3818, al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie. La detrazione e' consentita a condizione che il versamento di tali erogazioni e contributi sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e secondo ulteriori modalita' idonee a consentire all'Amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Ministro delle finanze da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.";

2) nel comma 3, relativo alla detrazione proporzionale, in capo ai singoli soci di societa' semplice, afferente gli oneri sostenuti dalla societa' medesima, le parole: "Per gli oneri di cui alle lettere a), g), h) e i)" sono sostituite con le seguenti: "Per gli oneri di cui alle lettere a), g), h), i) ed i-bis)";

b) nell'articolo 65, comma 2, relativo agli oneri di utilita' sociale deducibili ai fini della determinazione del reddito d'impresa, dopo la lettera c-quinquies), sono aggiunte, in fine, le seguenti:

"c-sexies) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, a favore delle ONLUS;

c-septies) le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di ONLUS, nel limite del cinque per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, cosi' come risultano dalla dichiarazione dei redditi.";

c) nell'articolo 110-bis, comma 1, relativo alle detrazioni d'imposta per oneri sostenuti da enti non commerciali, le parole: "oneri indicati alle lettere a), g), h) e i) del comma 1 dell'articolo 13-bis" sono sostituite dalle seguenti: "oneri indicati alle lettere a), g), h), i) ed i-bis) del comma 1 dell'articolo 13-bis";

d) nell'articolo 113, comma 2-bis, relativo alle detrazioni d'imposta per oneri sostenuti da societa' ed enti commerciali non residenti, le parole: "oneri indicati alle lettere a), g), h) e i) del comma 1 dell'articolo 13-bis" sono sostituite dalle seguenti: "oneri indicati alle lettere a), g), h), i) ed i-bis) del comma 1 dell'articolo 13-bis";

e) nell'articolo 114, comma 1-bis, relativo alle detrazioni d'imposta per oneri sostenuti dagli enti non commerciali non residenti, le parole: "oneri indicati alle lettere a), g), h) e i) del comma 1 dell'articolo 13-bis" sono sostituite dalle seguenti: "oneri indicati alle lettere a), g), h), i) ed i-bis) del comma 1 dell'articolo 13-bis".

2. Le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici, alla cui produzione o al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa, che, in alternativa alla usuale eliminazione dal circuito commerciale, vengono ceduti gratuitamente alle ONLUS, non si considerano destinati a finalita' estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

((3. I beni non di lusso alla cui produzione o al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa, diversi da quelli di cui al comma 2, che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che pur non modificandone l'idoneita' 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 finalita' 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)).

4. Le disposizioni dei commi 2 e 3 si applicano a condizione che delle singole cessioni sia data preventiva comunicazione, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, al competente ufficio delle entrate e che la ONLUS beneficiaria, in apposita dichiarazione da conservare agli atti dell'impresa cedente, attesti il proprio impegno ad utilizzare direttamente i beni in conformita' alle finalita' istituzionali e, a pena di decadenza dei benefici fiscali previsti dal presente decreto, realizzi l'effettivo utilizzo diretto; entro il quindicesimo giorno del mese successivo, il cedente deve annotare nei registri previsti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero in apposito prospetto, che tiene luogo degli stessi, la qualita' e la quantita' dei beni ceduti gratuitamente in ciascun mese. Per le cessioni di beni facilmente deperibili e di modico valore si e' esonerati dall'obbligo della comunicazione preventiva. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, possono essere stabilite ulteriori condizioni cui subordinare l'applicazione delle richiamate disposizioni.

5. La deducibilita' dal reddito imponibile delle erogazioni liberali a favore di organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987, n. 49, prevista dall'articolo 10, comma 1, lettera g), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e' consentita a condizione che per le medesime erogazioni il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d'imposta di cui all'articolo 13-bis, comma 1, lettera i-bis), del medesimo testo unico.

6. La deducibilita' dal reddito imponibile delle erogazioni liberali previste all'articolo 65, comma 2, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e' consentita a condizione che per le medesime erogazioni liberali il soggetto erogante non usufruisca delle deduzioni previste dalla lettera c-sexies) del medesimo articolo 65, comma 2.

7. La deducibilita' dal reddito imponibile delle erogazioni liberali previste all'articolo 114, comma 2-bis, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e' consentita a condizione che per le medesime erogazioni liberali il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d'imposta previste dal comma 1-bis, del medesimo articolo 114.

Art. 14.

Disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto

1. Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo, relativo alla individuazione dei soggetti beneficiari di operazioni di divulgazione pubblicitaria che non sono considerate prestazioni di servizi, dopo le parole: "solidarieta' sociale," sono inserite le seguenti: "nonche' delle organizzazioni non lucrative di utilita' sociale (ONLUS);";

b) all'articolo 10, primo comma, relativo alle operazioni esenti dall'imposta, sono apportate le seguenti modificazioni:

1) nel numero 12), dopo le parole: "studio o ricerca scientifica" sono aggiunte, in fine, le seguenti: "e alle ONLUS";

2) nel numero 15), dopo le parole: "effettuate da imprese autorizzate" sono aggiunte, in fine, le seguenti: "e da ONLUS";

3) nel numero 19), dopo le parole: "societa' di mutuo soccorso con personalita' giuridica" sono inserite le seguenti: "e da ONLUS";

4) nel numero 20), dopo le parole: "rese da istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni" sono inserite le seguenti: "e da ONLUS";

5) nel numero 27-ter), dopo le parole: "o da enti aventi finalita' di assistenza sociale" sono inserite le seguenti: "e da ONLUS";

c) nell'articolo 19-ter, relativo alla detrazione per gli enti non commerciali, nel secondo comma, le parole: "di cui all'articolo 20" sono sostituite dalle seguenti: "di cui agli articoli 20 e 20-bis".

Art. 15.

Certificazione dei corrispettivi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto

1. Fermi restando gli obblighi previsti dal titolo secondo del

decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le ONLUS, limitatamente alle operazioni riconducibili alle attivita' istituzionali, non sono soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale.

Art. 16.

Disposizioni in materia di ritenute alla fonte

1. Sui contributi corrisposti alle ONLUS dagli enti pubblici non si applica la ritenuta di cui all'articolo 28, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

2. Sui redditi di capitale di cui all'articolo 41 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, corrisposti alle ONLUS, le ritenute alla fonte sono effettuate a titolo di imposta e non si applica l'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 1 aprile 1996, n. 239, recante modificazioni al regime fiscale degli interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli similari, pubblici e privati.

Art. 17.

Esenzioni dall'imposta di bollo

1. Nella Tabella allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, relativa agli atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto, dopo l'articolo 27, e' aggiunto, in fine, il seguente:

"Art. 27-bis - 1. Atti, documenti, istanze, contratti, nonche' copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilita' sociale (ONLUS)."

Art. 18.

Esenzioni dalle tasse sulle concessioni governative

1. Nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, recante disciplina delle tasse sulle concessioni governative, dopo l'articolo 13, e' inserito il seguente:

"Art. 13-bis (Esenzioni). - 1. Gli atti e i provvedimenti concernenti le organizzazioni non lucrative di utilita' sociale (ONLUS) sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative."

Art. 19.

Esenzioni dall'imposta sulle successioni e donazioni

1. Nell'articolo 3, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, relativo ai trasferimenti non soggetti all'imposta, dopo le parole: "altre finalita' di pubblica utilita'" sono aggiunte, in fine, le seguenti: ", nonche' quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilita' sociale (ONLUS)".

Art. 20.

Esenzioni dall'imposta sull'incremento di valore degli immobili e dalla relativa imposta sostitutiva

1. Nell'articolo 25, primo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, recante disciplina dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili, relativo all'esenzione dall'imposta degli incrementi di valore di immobili acquistati a titolo gratuito, dopo le parole: "pubblica utilita'", sono inserite le seguenti: ", nonche' da organizzazioni

non lucrative di utilita' sociale (ONLUS)".

2. L'imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili di cui all'articolo 11, comma 3, del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, non e' dovuta dalle organizzazioni non lucrative di utilita' sociale.

Art. 21.

Esenzioni in materia di tributi locali

1. I comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano possono deliberare nei confronti delle ONLUS la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti.

Art. 22.

Agevolazioni in materia di imposta di registro

1. Alla tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nell'articolo 1, concernente il trattamento degli atti traslativi a titolo oneroso della proprieta' di beni immobili e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, dopo il settimo periodo, e' aggiunto, in fine, il seguente: "Se il trasferimento avviene a favore di organizzazione non lucrativa di utilita' sociale (ONLUS) ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-quater): lire 250.000."; nel medesimo articolo, dopo la nota II-ter), e' aggiunta, in fine, la seguente: "II-quater). A condizione che la ONLUS dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attivita' e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro 2 anni dall'acquisto. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione per lo svolgimento della propria attivita' e' dovuta l'imposta nella misura ordinaria nonche' una sanzione amministrativa pari al 30 per cento della stessa imposta.";

b) dopo l'articolo 11 e' aggiunto, in fine, il seguente: "Art. 11-bis - 1. Atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le organizzazioni non lucrative di utilita' sociale: lire 250.000.".

Art. 23.

Esenzioni dall'imposta sugli spettacoli

1. L'imposta sugli spettacoli non e' dovuta per le attivita' spettacolistiche indicate nella tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, svolte occasionalmente dalle ONLUS nonche' dagli enti associativi di cui all'articolo 111, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'articolo 5, comma 1, lettera a), in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

2. L'esenzione spetta a condizione che dell'attivita' richiamata al comma 1 sia data comunicazione, prima dell'inizio di ciascuna manifestazione, all'ufficio accertatore territorialmente competente. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, potranno essere stabiliti condizioni e limiti affinche' l'esercizio delle attivita' di cui al comma 1 possa considerarsi occasionale.

Art. 24.

Agevolazioni per le lotterie, tombole, pesche
e banchi di beneficenza

1. Nell'articolo 40, primo comma del regio decreto-legge 19 ottobre 1938, n. 1933, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 1939, n. 973, recante riforma delle leggi sul lotto pubblico, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al numero 1), relativo alla autorizzazione a promuovere lotterie, dopo le parole: "enti morali," sono inserite le seguenti: "organizzazioni non lucrative di utilita' sociale (ONLUS),";

b) al numero 2), relativo alla autorizzazione a promuovere tombole, dopo le parole: "enti morali," e' inserita la seguente: "ONLUS,";

c) al numero 3), relativo alla autorizzazione a promuovere pesche o banchi di beneficenza, dopo le parole: "enti morali," e' inserita la seguente: "ONLUS,".

Art. 25.

Disposizioni in materia di scritture contabili e obblighi
formali delle organizzazioni non lucrative di utilita' sociale

1. Nel decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dopo l'articolo 20, e' inserito il seguente:

"Art. 20-bis (Scritture contabili delle organizzazioni non lucrative di utilita' sociale). - 1. Le organizzazioni non lucrative di utilita' sociale (ONLUS) diverse dalle societa' cooperative, a pena di decadenza di benefici fiscali per esse previsti, devono:

a) in relazione all'attivita' complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza ed analiticita' le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della organizzazione, distinguendo le attivita' direttamente connesse da quelle istituzionali, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore a quello indicato dall'articolo 22;

b) in relazione alle attivita' direttamente connesse tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui agli articoli 14, 15, 16 e 18; nell'ipotesi in cui l'ammontare annuale dei ricavi non sia superiore a lire 30 milioni, relativamente alle attivita' di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi, gli adempimenti contabili possono essere assolti secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

2. Gli obblighi di cui al comma 1, lettera a), si considerano assolti qualora la contabilita' consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformita' alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del codice civile.

3. I soggetti richiamati al comma 1 che nell'esercizio delle attivita' istituzionali e connesse non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a lire 100 milioni, modificato annualmente secondo le modalita' previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto delle entrate e delle spese complessive, nei termini e nei modi di cui all'articolo 20.

4. In luogo delle scritture contabili previste al comma 1,

lettera a), le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle provincie autonome di Trento e di Bolzano ai sensi dell'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49, possono tenere il rendiconto nei termini e nei modi di cui all'articolo 20.

5. Qualora i proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di due miliardi di lire, modificato annualmente secondo le modalita' previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, il bilancio deve recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o piu' revisori iscritti nel registro dei revisori contabili.".

2. Ai soggetti di cui all'articolo 10, comma 9, le disposizioni del comma 1 si applicano limitatamente alle attivita' richiamate allo stesso articolo 10, comma 1, lettera a).

Art. 26.

Norma di rinvio

1. 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.

Art. 27.

Abuso della denominazione
di organizzazione non lucrativa di utilita' sociale

1. L'uso nella denominazione e in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico delle parole "organizzazione non lucrativa di utilita' sociale", ovvero di altre parole o locuzioni, anche in lingua straniera, idonee a trarre in inganno e' vietato a soggetti diversi dalle ONLUS.

Art. 28.

Sanzioni e responsabilita' dei rappresentanti legali
e degli amministratori

1. Indipendentemente da ogni altra sanzione prevista dalle leggi tributarie:

a) i rappresentanti legali e i membri degli organi amministrativi delle ONLUS, che si avvalgono dei benefici di cui al presente decreto in assenza dei requisiti di cui all'articolo 10, ovvero violano le disposizioni statutarie di cui alle lettere c) e d) del comma 1 del medesimo articolo sono puniti con la sanzione amministrativa da lire 2 milioni a lire 12 milioni;

b) i soggetti di cui alla lettera a) sono puniti con la sanzione amministrativa da lire 200 mila a lire 2 milioni qualora omettono di inviare le comunicazioni previste all'articolo 11, comma 1;

c) chiunque contravviene al disposto dell'articolo 27, e' punito con la sanzione amministrativa da lire 600 mila a lire 6 milioni.

2. Le sanzioni previste dal comma 1 sono irrogate, ai sensi dell'articolo 54, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dall'ufficio delle entrate nel cui ambito territoriale si trova il domicilio fiscale della ONLUS.

3. I rappresentanti legali ed i membri degli organi amministrativi delle organizzazioni che hanno indebitamente fruito dei benefici previsti dal presente decreto legislativo, conseguendo o consentendo a terzi indebiti risparmi d'imposta, sono obbligati in solido con il soggetto passivo o con il soggetto inadempiente delle imposte dovute, delle relative sanzioni e degli interessi maturati.

Art. 29.

Titoli di solidarieta'

1. Per l'emissione di titoli da denominarsi "di solidarieta'" e' riconosciuta come costo fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa la differenza tra il tasso effettivamente praticato ed il tasso di riferimento determinato con decreto del Ministro del tesoro, di concerto con il Ministro delle finanze, purché i fondi raccolti, oggetto di gestione separata, siano destinati a finanziamento delle ONLUS.

2. Con lo stesso decreto di cui al comma 1 sono stabiliti i soggetti abilitati all'emissione dei predetti titoli, le condizioni, i limiti, compresi quelli massimi relativi ai tassi effettivamente praticati e ogni altra disposizione necessaria per l'attuazione del presente articolo.

Art. 30.

Entrata in vigore

1. Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore il 1 gennaio 1998 e, relativamente alle imposte sui redditi, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1997.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sara' inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Dato a Roma, addi' 4 dicembre 1997

SCALFARO

Prodi, Presidente del Consiglio dei Ministri

Visco, Ministro delle finanze

Ciampi, Ministro del tesoro

e del bilancio e della

programmazione economica

Visto, il Guardasigilli: Flick



REPUBBLICA ITALIANA

Regione Lombardia

BOLLETTINO UFFICIALE

MILANO - LUNEDÌ, 18 FEBBRAIO 2008

1° SUPPLEMENTO ORDINARIO

Sommario

LEGGE REGIONALE 14 FEBBRAIO 2008 - N. 1 (3.1.0)
Testo unico delle leggi regionali in materia di volontariato, cooperazione sociale, associazio-
nismo e società di mutuo soccorso 2

Anno XXXVIII - N. 36 - Poste Italiane - Spedizione in abb. postale - 45% - art. 2, comma 20/b - Legge n. 662/1996 - Filiale di Varese

(BUR2008021)

(3.1.0)

Legge regionale 14 febbraio 2008 - n. 1
Testo unico delle leggi regionali in materia di volontariato, cooperazione sociale, associazionismo e società di mutuo soccorso

IL CONSIGLIO REGIONALE
 ha approvato

IL PRESIDENTE DELLA GIUNTA REGIONALE
 promulga

la seguente legge regionale:

INDICE

CAPO I – OGGETTO DEL TESTO UNICO

Art. 1 – Oggetto del testo unico

CAPO II – LE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO

- Art. 2 – Finalità e oggetto
 Art. 3 – Attività del volontariato
 Art. 4 – Organizzazioni di volontariato
 Art. 5 – Istituzione del registro generale regionale del volontariato
 Art. 6 – Partecipazione alla programmazione
 Art. 7 – Formazione e qualificazione professionale
 Art. 8 – Contributo alle attività di volontariato
 Art. 9 – Convenzioni
 Art. 10 – Attività di vigilanza
 Art. 11 – Nomine regionali nel comitato di gestione del fondo speciale per il volontariato
 Art. 12 – Conferenza regionale del volontariato
 Art. 13 – Norma di rinvio
- CAPO III – PROMOZIONE, RICONOSCIMENTO E SVILUPPO DELL'ASSOCIAZIONISMO**
- Art. 14 – Finalità e ambito di applicazione
 Art. 15 – Requisiti delle associazioni
 Art. 16 – Registri provinciali e registro regionale delle associazioni
 Art. 17 – Iscrizione nei registri provinciali e regionale
 Art. 18 – Procedure e modalità per l'iscrizione nei registri provinciali e regionale
 Art. 19 – Interventi per la promozione dell'associazionismo
 Art. 20 – Disposizioni applicative e attività di vigilanza
 Art. 21 – Programma e interventi della Regione
 Art. 22 – Conferenza regionale dell'associazionismo
 Art. 23 – Formazione degli operatori
 Art. 24 – Modalità di erogazione dei finanziamenti regionali
 Art. 25 – Disposizioni di attuazione

CAPO IV – LE COOPERATIVE SOCIALI

- Art. 26 – Oggetto
 Art. 27 – Albo regionale delle cooperative sociali
 Art. 28 – Attività formative
 Art. 29 – Azioni regionali per la qualità dei servizi sociali

CAPO V – LE SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO

- Art. 30 – Finalità
 Art. 31 – Programmi finanziabili
 Art. 32 – Presentazione delle domande
 Art. 33 – Concessione ed erogazione dei contributi
 Art. 34 – Controlli regionali e revoca dei benefici
 Art. 35 – Iniziative promozionali regionali

CAPO VI – PROMOZIONE DELL'ASSOCIAZIONISMO FAMILIARE

- Art. 36 – Promozione dell'associazionismo familiare

CAPO VII – EROGAZIONE DI CONTRIBUTO ORDINARIO ALLE ARTICOLAZIONI REGIONALI ED ALLE SEZIONI PROVINCIALI DELL'UNIONE ITALIANA DEI CIECHI E DEGLI IPOVEDENTI, DELL'ENTE NAZIONALE PER LA PROTEZIONE E L'ASSISTENZA DEI SORDI, DELL'ASSOCIAZIONE NAZIONALE FAMIGLIE CADUTI E DISPERSI IN GUERRA, DELL'ASSOCIAZIONE NAZIONALE MUTILATI E INVALIDI CIVILI, DELL'ASSOCIAZIONE NAZIONALE MUTILATI E INVALIDI DEL LAVORO E DELL'UNIONE NAZIONALE MUTILATI PER SERVIZIO DELLA REGIONE LOMBARDBIA

- Art. 37 – Finalità

- Art. 38 – Erogazione dei contributi
 Art. 39 – Programma speciale
 Art. 40 – Relazione sullo stato di attuazione dei progetti

CAPO VIII – EROGAZIONE DI CONTRIBUTO ORDINARIO AL SERVIZIO CANI GUIDA PER NON VEDENTI

- Art. 41 – Contributo di solidarietà

CAPO IX – NORME FINALI

- Art. 42 – Abrogazioni e modificazioni di norme
 Art. 43 – Norma finale
 Art. 44 – Norma finanziaria

CAPO I

OGGETTO DEL TESTO UNICO

Art. 1
(Oggetto del testo unico)

1. Il presente testo unico, redatto ai sensi della legge regionale 9 marzo 2006, n. 7 (Riordino e semplificazione della normativa regionale mediante testi unici), riunisce le disposizioni di legge regionali in materia di terzo settore riguardanti:

- a) le organizzazioni di volontariato;
- b) le associazioni;
- c) le cooperative sociali;
- d) le società di mutuo soccorso;
- e) le associazioni familiari;
- f) l'erogazione di contributi alle articolazioni regionali e provinciali dell'unione italiana dei ciechi e degli ipovedenti, dell'ente nazionale per la protezione e l'assistenza dei sordi, della associazione nazionale famiglie caduti e dispersi in guerra, dell'associazione nazionale mutilati ed invalidi civili, dell'associazione nazionale mutilati e invalidi del lavoro e dell'unione nazionale mutilati per servizio della regione Lombardia;
- g) l'erogazione di contributo ordinario al servizio dei cani guida per non vedenti.

CAPO II

LE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO

Art. 2
(Finalità e oggetto)

1. La Regione riconosce il ruolo del volontariato come strumento di solidarietà sociale e di concorso autonomo alla individuazione dei bisogni e al conseguimento dei fini istituzionali dei servizi, ne promuove lo sviluppo salvaguardandone l'autonomia ed il pluralismo, ne riconosce la funzione di promozione culturale e di formazione ad una coscienza della partecipazione.

Art. 3
(Attività del volontariato)

1. Ai fini del presente testo unico è volontariato il servizio reso dai cittadini in modo continuativo, senza fini di lucro, attraverso prestazioni personali, volontarie e gratuite, individualmente o in gruppi, svolte sul territorio regionale, tramite l'organizzazione di cui il volontario fa parte, per il perseguimento delle finalità di carattere sociale, civile e culturale. Tali finalità si perseguono attraverso le seguenti attività:

- a) attività di carattere sociale, rientranti nell'area degli interventi socio-assistenziali e socio-sanitari, anche nelle forme innovative non codificate nella programmazione regionale;
- b) attività di carattere civile, rientranti nell'area della tutela e del miglioramento della qualità della vita, della protezione dei diritti della persona, della tutela e valorizzazione dell'ambiente, della protezione del paesaggio e della natura, del soccorso in caso di pubblica calamità;

c) attività di carattere culturale, rientranti nell'area sia della tutela e valorizzazione della cultura, del patrimonio storico ed artistico e della promozione e sviluppo delle attività ad essi connesse, sia delle attività di animazione ricreativa, turistica e sportiva, nonché di educazione permanente.

2. L'attività di volontariato non può essere retribuita in alcun modo nemmeno dal beneficiario; al volontario possono essere soltanto rimborsate dalla organizzazione di appartenenza le spese effettivamente sostenute per l'attività prestata entro i limiti preventivamente stabiliti dalla organizzazione stessa.

3. La qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di contenuto patrimoniale con l'organizzazione di appartenenza.

Art. 4 (Organizzazioni di volontariato)

1. È considerata organizzazione di volontariato ogni organismo liberamente costituito al fine di svolgere le attività di cui all'articolo 3, che si avvalga in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti.

2. Le organizzazioni di volontariato possono assumere la forma giuridica che ritengono più adeguata al perseguimento dei fini, salvo il limite di compatibilità con lo scopo solidaristico.

3. Negli accordi degli aderenti, nell'atto costitutivo o nello statuto, oltre che da quanto disposto nel codice civile per le diverse forme giuridiche che l'organizzazione assume, devono essere espressamente previste l'assenza dei fini di lucro, la democraticità della struttura, l'elettività e la gratuità delle cariche associative, nonché la gratuità delle prestazioni fornite dagli aderenti, i criteri di ammissione e di esclusione di questi ultimi, i loro obblighi e diritti; devono essere altresì stabiliti l'obbligo di formazione del resoconto economico annuale dal quale devono risultare i beni, i contributi, nonché le modalità di approvazione dello stesso da parte dell'assemblea degli aderenti.

4. Le organizzazioni di volontariato possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure occorrenti a qualificare o specializzare l'attività da esse svolta.

5. Le organizzazioni svolgono le attività di volontariato mediante strutture proprie o, nelle forme e nei modi previsti dalla legge, nell'ambito di strutture pubbliche e private.

6. Le organizzazioni di volontariato debbono assicurare i propri aderenti, che prestano l'attività di volontariato, contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività stessa, nonché per la responsabilità civile verso terzi.

7. Il venir meno dei requisiti per l'iscrizione e la cessazione delle attività di volontariato comporta la cancellazione dal registro da disporsi con decreto motivato del dirigente della struttura competente.

Art. 5 (Istituzione del registro generale regionale del volontariato)

1. È istituito il registro generale regionale delle organizzazioni di volontariato. La Giunta regionale provvede:

- ad approvare il modello di registro diviso in sezioni secondo le attività di cui al comma 1 dell'articolo 3;
- a emanare apposita disciplina riguardante i criteri di attuazione di quanto previsto dall'articolo 4, le modalità e i contenuti delle domande da presentarsi da parte delle organizzazioni.

2. Il possesso dei requisiti di cui al comma 3 dell'articolo 4 dà diritto all'iscrizione nel registro del volontariato.

3. La domanda di iscrizione è inoltrata dagli interessati al Presidente della Giunta regionale e, contestualmente, al sindaco del comune nel cui territorio l'organizzazione ha la sede amministrativa od operativa, per l'espressione del parere che ne attesti l'esistenza e l'operatività; tale parere deve essere trasmesso alla Giunta regionale entro sessanta giorni dalla data di presentazione della domanda; decorso tale termine il parere si intende favorevole.

4. L'iscrizione nel registro è disposta con decreto del dirigente della struttura competente entro novanta giorni dalla data di acquisizione del parere del comune, o dall'inutile decorso dei sessanta giorni dalla data di presentazione della domanda di parere.

5. Qualora nel corso del procedimento siano richiesti agli interessati chiarimenti, supplementi di documentazione, o elementi di valutazione integrativi, il termine di novanta giorni è sospeso per una sola volta tra la data di richiesta e quella della ricezione delle integrazioni chieste.

6. L'iscrizione nel registro è condizione necessaria per accedere ai contributi pubblici, nonché per stipulare le convenzioni e per beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dalla normativa vigente.

7. La mancanza dei requisiti per l'iscrizione e la cessazione delle attività di volontariato comporta la cancellazione dal registro da disporsi con decreto motivato del dirigente della struttura competente.

Art. 6 (Partecipazione alla programmazione)

1. Le organizzazioni iscritte nel registro partecipano alla programmazione dei servizi a livello comunale, sovracomunale e regionale e a tal fine devono essere informate e consultate per i programmi regionali e locali nei settori di specifica attività; possono proporre al riguardo programmi ed iniziative.

Art. 7 (Formazione e qualificazione professionale)

1. Le iniziative di formazione e qualificazione professionale dei volontari sono attuate da:

- le organizzazioni di volontariato che provvedono in modo autonomo e diretto alla formazione ed all'aggiornamento dei propri soci;
- la Giunta regionale, che, sulla base di proposte inoltrate dagli enti locali e dalle organizzazioni di volontariato, promuove iniziative di formazione ed aggiornamento del volontario, predisponendo un piano annuale per lo svolgimento di corsi utili all'esercizio dell'attività di volontario.

2. I volontari delle associazioni iscritte nel registro hanno priorità, nell'ambito delle disposizioni emanate dalla Giunta regionale, all'ammissione ai corsi di aggiornamento organizzati dai comuni, dalle province e dalla Regione o da questi finanziati.

Art. 8 (Contributo alle attività di volontariato)

1. La Regione interviene a sostegno delle organizzazioni di volontariato in forma di contributo sia a sostegno delle attività generali, ivi comprese le attività di formazione, sia per specifiche attività documentate e per progetti. La Giunta regionale predispone annualmente una proposta per la definizione dello stanziamento fra le attività di cui all'articolo 3.

2. La proposta dei criteri di intervento è trasmessa dalla Giunta regionale al Consiglio regionale per il parere della commissione consiliare competente che si esprime con parere vincolante entro sessanta giorni dal ricevimento; trascorso inutilmente tale termine la proposta della Giunta si intende approvata.

3. Per lo svolgimento delle attività previste dal presente capo è istituito presso la direzione generale competente un gruppo di lavoro pluridisciplinare cui partecipano i settori interessati dalle attività definite all'articolo 3.

Art. 9 (Convenzioni)

1. Le organizzazioni di volontariato iscritte nel registro da al-

meno sei mesi possono stipulare convenzioni con la Regione e gli altri enti pubblici per lo svolgimento di:

- a) attività e servizi assunti integralmente in proprio;
- b) attività innovative e sperimentali;
- c) attività integrative o di supporto a servizi pubblici.

2. Per lo svolgimento delle attività di cui al comma 1 le convenzioni regolano:

- a) la durata del rapporto di collaborazione;
- b) il contenuto e le modalità dell'intervento volontario;
- c) il numero e l'eventuale qualifica professionale delle persone impegnate nelle attività convenzionate;
- d) le modalità di coordinamento dei volontari con gli operatori dei servizi pubblici; le coperture assicurative di cui al comma 6 dell'articolo 4;
- e) i rapporti finanziari riguardanti le spese da ammettere a rimborso fra le quali devono figurare necessariamente gli oneri relativi alla copertura assicurativa;
- f) le modalità di risoluzione del rapporto;
- g) la verifica dei reciproci adempimenti.

3. La Regione e gli altri enti pubblici individuano le organizzazioni di volontariato con cui convenzionarsi per la realizzazione dei servizi previsti dal comma 1 del presente articolo, tra quelle:

- a) le cui attività principali si realizzano nel settore per il quale si chiede l'intervento e che abbiano inoltre avviato esperienze concrete;
- b) che hanno sotto varie forme sostenuto la formazione e l'aggiornamento dei volontari, con particolare riferimento all'area per la quale si chiede il convenzionamento.

4. Il rinnovo delle convenzioni avviene secondo le condizioni previste dall'articolo 7 della legge 11 agosto 1991, n. 266 (Legge-quadro sul volontariato) e dal presente articolo.

Art. 10 (Attività di vigilanza)

1. La Giunta regionale emana disposizioni in merito alle modalità di attuazione della vigilanza sulle organizzazioni di volontariato iscritte nel registro generale regionale.

2. Le organizzazioni di volontariato sono tenute a presentare entro il 30 maggio di ciascun anno alla Regione una relazione sul mantenimento dei requisiti per l'iscrizione nel registro e sulla attività svolta nell'anno precedente, accompagnata dal rendiconto economico-finanziario mantenendo una giusta riservatezza per i soggetti coinvolti nell'attività dell'organizzazione.

Art. 11 (Nomine regionali nel comitato di gestione del fondo speciale per il volontariato)

1. Il Presidente della Giunta regionale, o suo delegato, partecipa di diritto al comitato di gestione, previsto dall'articolo 2 del decreto ministeriale 8 ottobre 1997, per la gestione del fondo speciale regionale di cui al comma 1 dell'articolo 15 della legge 266/1991.

2. Il Presidente del Consiglio regionale nomina nel comitato di gestione previsto dal comma 1 quattro rappresentanti di organizzazioni di volontariato, iscritte nei registri regionali, maggiormente presenti con la loro attività nel territorio regionale; tali componenti durano in carica due anni e non sono immediatamente rieleggibili.

Art. 12 (Conferenza regionale del volontariato)

1. La conferenza regionale si riunisce almeno una volta ogni due anni al fine di discutere gli indirizzi generali delle politiche regionali delle attività di cui all'articolo 3, e i rapporti fra le organizzazioni di volontariato e le istituzioni.

2. La conferenza esamina il rapporto sullo stato del volontariato e può essere organizzata per trattare tematiche specifiche e per sezioni.

3. Alla conferenza partecipano i responsabili o loro delegati delle organizzazioni di volontariato iscritte nel registro generale di volontariato. Alla conferenza sono altresì invitate le organizzazioni di volontariato non iscritte.

Art. 13 (Norma di rinvio)

1. Per quanto non previsto dal presente capo si applicano le disposizioni della legge 266/1991.

CAPO III PROMOZIONE, RICONOSCIMENTO E SVILUPPO DELL'ASSOCIAZIONISMO

Art. 14 (Finalità e ambito di applicazione)

1. La Regione riconosce e promuove l'associazionismo nella pluralità delle sue forme quale fondamentale espressione di libertà, di promozione umana, di autonome capacità organizzative e di impegno sociale e civile dei cittadini e delle famiglie, nonché di convivenza solidale, di mutualità e di partecipazione alla vita della comunità locale e regionale; ne riconosce altresì il ruolo nel rapporto tra istituzioni, famiglie e cittadini nelle politiche di settore.

2. La Regione promuove il pluralismo del fenomeno associativo senza fini di lucro e ne sostiene le attività, che, rivolte sia ai soci che alla collettività, sono finalizzate alla realizzazione di scopi sociali, culturali, educativi, ricreativi, nel rispetto dei principi delle pari opportunità tra uomini e donne.

3. La Regione favorisce le iniziative promosse dagli enti locali volte a qualificare e valorizzare le realtà associative operanti sul territorio.

4. Le disposizioni del presente capo si applicano anche alle associazioni di promozione sociale di cui all'articolo 2 della legge 7 dicembre 2000, n. 383 (Disciplina delle associazioni di promozione sociale). Sono esclusi dall'applicazione del presente capo i circoli cooperativi, le cooperative sociali e i loro consorzi, nonché le associazioni di cui ai capi II e V del presente testo unico.

5. I benefici previsti dalle norme del presente capo non sono cumulabili con contributi e agevolazioni previsti dalle disposizioni del presente testo unico e di altre leggi regionali riguardanti la medesima attività.

Art. 15 (Requisiti delle associazioni)

1. Sono ammesse a beneficiare delle agevolazioni e dei contributi le associazioni aventi gli scopi previsti dall'articolo 14, a condizione che:

- a) non abbiano fine di lucro;
- b) svolgano effettiva attività da almeno un anno;
- c) assicurino, attraverso le norme statutarie e i regolamenti, la partecipazione democratica dei soci alla vita delle stesse e alla formazione dei propri organi direttivi ed in particolare assicurino la tutela dei diritti inviolabili della persona, la disciplina della organizzazione interna, l'elettività di almeno i due terzi delle cariche sociali, l'approvazione da parte dei soci, o di loro delegati, del programma e del bilancio, la pubblicità degli atti e dei registri, la garanzia del diritto di recesso, senza oneri per il socio, la disciplina della procedura di esclusione del socio che preveda il contraddittorio di fronte a un organo interno di garanzia, la previsione statutaria che in caso di scioglimento dell'associazione il patrimonio sociale non possa essere ridistribuito tra i soci.

Art. 16 (Registri provinciali e registro regionale delle associazioni)

1. Presso ogni provincia è istituito il registro provinciale delle

associazioni operanti nel territorio provinciale. In tale registro è istituita una apposita sezione nella quale sono iscritte le associazioni di promozione sociale, che siano in possesso dei requisiti soggettivi e statutari di cui agli articoli 2 e 3 della legge 383/2000, anche in deroga all'articolo 15 del presente testo unico.

2. È istituito presso la Regione il registro regionale delle associazioni, che prevede un'apposita sezione per le associazioni di promozione sociale, ai sensi dell'articolo 7, comma 4, della legge 383/2000; nel registro possono iscriversi:

- a) le associazioni di carattere regionale;
- b) le associazioni di carattere nazionale che hanno una sede operativa nel territorio della Regione. Nella sezione del registro relativa alle associazioni di promozione sociale sono iscritte le associazioni in possesso dei requisiti soggettivi e statutari di cui agli articoli 2 e 3 della legge 383/2000, anche in deroga all'articolo 15 del presente testo unico.

3. L'iscrizione nel registro regionale di cui al comma 2 delle associazioni a carattere nazionale avviene su domanda delle stesse e previa presentazione di documentazione idonea a dimostrare l'iscrizione nel registro nazionale ai sensi dell'articolo 7 della legge 383/2000.

4. I registri provinciali e regionale indicano l'ambito o gli ambiti in cui si esplica l'attività delle associazioni, anche in collegamento con le altre associazioni nazionali e internazionali

Art. 17

(Iscrizione nei registri provinciali e regionale)

1. Nei registri provinciali si iscrivono le associazioni in possesso dei seguenti requisiti:

- a) che abbiano sede legale od operativa sul territorio provinciale;
- b) che operino da almeno un anno;
- c) che svolgano attività in attuazione delle finalità dell'articolo 14;
- d) che dispongano di uno statuto fondato su principi di trasparenza e democrazia, che le cariche negli organi direttivi siano prevalentemente elettive e che, a tal fine, l'eventuale numero dei membri cooptati o designati non sia superiore ad un terzo dei componenti complessivi di tali organismi, che, nelle associazioni cui aderiscono uomini e donne, si riconosca il principio delle pari opportunità. Le cooptazioni o le designazioni devono essere ratificate alla prima seduta utile dell'assemblea degli associati;
- e) che operino avvalendosi di prestazioni volontarie da parte degli associati e con cariche sociali prevalentemente gratuite, con il solo rimborso delle spese sostenute per l'esclusivo espletamento delle funzioni istituzionali esercitate per conto delle associazioni. Le associazioni possono, in caso di particolare necessità, assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo, anche ricorrendo a propri associati.

2. I requisiti necessari per l'iscrizione nella sezione relativa alle associazioni di promozione sociale sono quelli di cui agli articoli 2 e 3 della legge 383/2000, anche in deroga all'articolo 15 del presente testo unico.

3. Le associazioni che si iscrivono nel registro regionale di cui all'articolo 16, oltre a possedere i requisiti di cui al comma 1, devono operare in almeno due province o in almeno tre comunità montane.

4. La domanda di iscrizione nei registri è presentata:

- a) al Presidente della provincia per le associazioni che rispondono ai requisiti del comma 1;
- b) al Presidente della Regione per le associazioni che rispondono ai requisiti del comma 2.

5. La domanda, presentata dal legale rappresentante dell'associazione, deve essere corredata dalla documentazione seguente:

- a) copia dell'atto costitutivo e dello statuto;
- b) elenco nominativo di coloro che ricoprono cariche sociali;
- c) la relazione sull'attività svolta nell'anno precedente e di

quella in programma nonché la consistenza numerica dell'associazione;

d) il resoconto economico dell'anno precedente con la rappresentazione dei beni patrimoniali.

6. La Regione e la provincia, ogni anno, pubblicano l'elenco aggiornato delle associazioni iscritte nei rispettivi registri.

7. La provincia invia copia del registro provinciale al Presidente della Regione.

8. Alle associazioni è fatto obbligo di comunicare al Presidente della provincia o della Regione le variazioni dell'atto costitutivo, delle cariche sociali e delle sedi operative.

9. Ogni due anni, la Regione e la provincia sottopongono a revisione i rispettivi registri, verificando il permanere dei requisiti per il mantenimento dell'iscrizione delle associazioni.

10. Il venir meno dei requisiti previsti per l'iscrizione o la cessazione dell'attività associativa comporta la cancellazione dai registri da disporsi con provvedimento motivato.

Art. 18

(Procedure e modalità per l'iscrizione nei registri provinciali e regionale)

1. La Regione e la provincia provvedono all'accettazione o al diniego delle domande di iscrizione entro novanta giorni dalla presentazione delle stesse.

2. Qualora nel corso del procedimento siano richiesti agli interessati chiarimenti, supplementi di documentazioni o elementi di valutazione integrativi, i termini sono sospesi per una sola volta tra la data di richiesta e quella di avvenuto adempimento.

3. La mancanza dei requisiti comporta il diniego dell'iscrizione nei rispettivi registri da disporre con atto motivato.

Art. 19

(Interventi per la promozione dell'associazionismo)

1. La Regione persegue le finalità previste dal presente capo sia sostenendo le iniziative degli enti locali, sia direttamente attraverso:

- a) sostegno di specifici progetti di attività anche mettendo eventualmente a disposizione spazi ed attrezzature regionali per iniziative promosse dalle associazioni;
- b) la razionalizzazione e il coordinamento dei servizi esistenti, la fornitura di informazioni e di assistenza tecnica d'intesa con le altre istituzioni locali.

2. La Regione promuove altresì la stipulazione di convenzioni tra le associazioni, singole o associate e gli enti pubblici per cooperare nei servizi di utilità sociale e collettiva.

Art. 20

(Disposizioni applicative e attività di vigilanza)

1. Il Consiglio regionale, su proposta della Giunta regionale, approva le disposizioni applicative che consentano alla Regione e alle province di procedere all'iscrizione nei registri di rispettiva competenza.

2. Con lo stesso atto vengono regolate le modalità di attuazione della vigilanza sulle associazioni iscritte nei registri.

Art. 21

(Programma e interventi della Regione)

1. La Regione, per il perseguimento delle finalità di cui al presente capo, adotta, con provvedimento del Consiglio regionale, un programma biennale che stabilisce le linee fondamentali degli interventi e le risorse finanziarie per favorire l'associazionismo, coordinando tali iniziative con le priorità indicate nel programma regionale di sviluppo.

2. Sono ammessi a finanziamento progetti di valenza regionale

le rientranti nel programma biennale, presentati dalle associazioni iscritte nel registro regionale e in quelli provinciali da almeno sei mesi.

3. Per l'attuazione dei progetti di cui al comma 2, su conforme deliberazione della Giunta regionale, il direttore generale competente è autorizzato a stipulare apposite convenzioni con le associazioni. I progetti possono essere attuati anche in collaborazione con gli enti locali o altri enti pubblici; in tal caso la Regione contribuisce in misura tale che il contributo pubblico complessivo non superi comunque il 70% del valore del progetto ammesso a finanziamento.

4. Possono essere ammessi a finanziamento progetti di una o più associazioni anche associate, sostenuti e presentati dalle province di appartenenza.

5. I progetti delle associazioni che sono attuati e finanziati secondo le norme delle leggi regionali di settore, non accedono al finanziamento previsto dal programma biennale di cui al comma 1.

Art. 22 (Conferenza regionale dell'associazionismo)

1. La Giunta regionale indice ogni due anni una conferenza dell'associazionismo rivolta alla partecipazione delle associazioni operanti nel territorio regionale iscritte nei registri provinciali e nel registro regionale.

2. La conferenza regionale si esprime, con valutazioni e proposte, in ordine alle politiche nazionali, regionali e locali in materia di associazionismo; essa si esprime altresì sui rapporti tra le istituzioni pubbliche e le realtà associative.

3. La Giunta regionale predispone periodicamente un rapporto sullo stato dell'associazionismo in Regione, da presentare alla conferenza regionale.

Art. 23 (Formazione degli operatori)

1. La Regione, nell'ambito delle proprie competenze in materia di formazione professionale, al fine di realizzare gli obiettivi di cui all'articolo 14 coordina e sostiene la promozione di progetti di qualificazione e riqualificazione degli operatori che vengono impegnati nelle attività delle associazioni; agevola l'accesso dei membri delle associazioni ai corsi e alle iniziative di formazione promossi dalla Regione.

2. Le associazioni iscritte nei registri provinciali o nel registro regionale possono altresì proporre, nel rispetto dei requisiti e delle modalità stabilite dalla legislazione vigente, la realizzazione di interventi formativi previsti nei programmi annuali delle attività di formazione professionale approvate dalle province.

Art. 24 (Modalità di erogazione dei finanziamenti regionali)

1. La Regione eroga finanziamenti alle associazioni iscritte nel registro regionale, per la realizzazione dei progetti di cui all'articolo 21, commi 2 e 3. La Regione eroga finanziamenti alle province per i progetti di cui all'articolo 21, comma 4.

2. I progetti di rilevanza regionale, fatti salvi quelli di cui all'articolo 21, comma 3, attuati in collaborazione con enti locali o altri enti pubblici e i progetti di cui all'articolo 21, comma 4, presentati dalle province, possono essere finanziati fino al 50% dei costi previsti.

3. Le richieste di finanziamento devono essere corredate dall'iscrizione al registro, dalla relazione sull'attività da realizzare e dalla dichiarazione di eventuale partecipazione di altri soggetti.

4. Per i progetti che le associazioni intendono attuare negli ambiti previsti dalle leggi regionali di settore, di cui all'articolo 21, comma 5, i contributi sono erogati secondo le modalità previste dalle rispettive leggi.

5. Non sono comunque ammessi a finanziamenti i progetti che si configurano come attività commerciale.

Art. 25 (Disposizioni di attuazione)

1. La Giunta regionale adotta le deliberazioni necessarie per dare attuazione a quanto previsto agli articoli 17, 18, 19 e 21, commi 2, 3, 4 e 5.

2. Nell'ambito dei provvedimenti attuativi della legge regionale 23 luglio 1996 n. 16 (Ordinamento della struttura organizzativa e della dirigenza della giunta regionale), la Giunta regionale individua il settore e le strutture organizzative competenti all'applicazione della presente legge.

3. Il Presidente della Giunta regionale può delegare ad un assessore la tenuta del registro di cui all'articolo 16.

CAPO IV LE COOPERATIVE SOCIALI

Art. 26 (Oggetto)

1. Le disposizioni del presente capo disciplinano l'albo regionale delle cooperative sociali, le azioni regionali per la qualità dei servizi sociali, nonché la partecipazione dei soci volontari delle cooperative sociali alle attività formative, nel rispetto dei principi e delle finalità di cui alla legge regionale 18 novembre 2003, n. 21 (Norme per la cooperazione in Lombardia).

Art. 27 (Albo regionale delle cooperative sociali)

1. È istituito l'albo regionale delle cooperative sociali e dei loro consorzi.

2. L'iscrizione all'albo di cui al comma 1 è condizione per accedere alle agevolazioni previste dalla normativa regionale.

3. Le province provvedono alla gestione dell'albo delle cooperative sociali, in particolare alla ricezione delle domande, alla verifica dei requisiti per l'iscrizione, per il mantenimento o la cancellazione dall'albo delle cooperative sociali, degli organismi analoghi alle cooperative sociali aventi sede negli Stati dell'Unione europea nonché delle cooperative sociali aventi sede in Italia ma che non operano prevalentemente in Lombardia.

4. L'iscrizione all'albo regionale delle cooperative sociali che svolgono le attività di cui all'articolo 1, comma 1, lettera b) della legge 8 novembre 1991, n. 381 (Disciplina delle cooperative sociali) è condizione per la stipulazione di convenzioni in deroga alle ordinarie regole per la stipulazione di contratti con le amministrazioni pubbliche che operino in ambito regionale. L'iscrizione all'albo regionale o comunque la dimostrazione del possesso di requisiti equivalenti produce i medesimi effetti nei confronti degli organismi analoghi alle cooperative sociali aventi sede negli Stati dell'Unione europea nonché delle cooperative sociali aventi sede in Italia ma che non operano prevalentemente in Lombardia, con esclusione dall'accesso a contributi o finanziamenti.

5. La Regione, con il regolamento previsto dall'articolo 4 della l.r. 21/2003, sentita la consulta regionale per lo sviluppo della cooperazione, di cui all'articolo 3 della stessa legge regionale, stabilisce i requisiti per l'iscrizione e la permanenza nell'albo regionale delle cooperative sociali, nonché i tempi e le modalità per la presentazione delle domande, i casi di cancellazione, le modalità di gestione dell'albo, ivi compreso il necessario raccordo con le province.

Art. 28 (Attività formative)

1. La Regione, in sede di contrattazione decentrata, riconosce ai propri dipendenti, impegnati come soci volontari nelle cooperative sociali, la partecipazione alle attività formative di cui all'articolo 8 della l.r. 21/2003, ai fini della valutazione dell'orario e della prestazione lavorativa.

2. Al fine della più ampia applicazione di quanto previsto dal



comma 1, la Regione favorisce le iniziative promosse dagli enti locali che consentono ai propri dipendenti lo svolgimento di attività di socio volontario nelle cooperative sociali orientate all'inserimento di soggetti svantaggiati.

**Art. 29
(Azioni regionali per la qualità dei servizi sociali)**

1. La Regione, nell'attuazione della rete delle unità d'offerta sociali e sociosanitarie, adotta indirizzi per sostenere le attività svolte dalle cooperative sociali, privilegiando la gestione di servizi aggiudicati in base all'offerta economicamente più vantaggiosa, con le modalità previste dall'articolo 83, comma 1, del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163 (Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE).

2. La Regione promuove intese con le associazioni rappresentative degli enti locali e degli enti gestori delle unità d'offerta sociosanitarie e delle cooperative per concordare la formulazione di bandi pubblici, relativi a gare di affidamento della gestione di servizi, che garantiscano la qualità dei servizi.

3. La Giunta regionale approva schemi di convenzione-tipo, rispettivamente per:

- a) la gestione di servizi socio-sanitari, assistenziali ed educativi;
- b) la fornitura di beni e servizi di cui all'articolo 5 della legge 381/1991.

4. Per gestione di servizi si intende l'organizzazione complessiva e coordinata dei diversi fattori materiali, immateriali e umani che concorrono alla realizzazione di un servizio, con esclusione delle mere prestazioni di manodopera.

5. L'iscrizione all'albo regionale costituisce titolo preferenziale per la stipulazione di convenzioni e contratti tra cooperative sociali e enti pubblici ed enti gestori dei servizi socio sanitari.

6. La Regione vigila sul rispetto dei trattamenti previsti dai contratti nazionali di lavoro nelle cooperative che gestiscono servizi sociali per conto degli enti locali e degli enti gestori dei servizi socio sanitari, a pena di sospensione o revoca dei benefici concessi.

7. Nell'ambito delle funzioni conferite con la legge regionale 5 gennaio 2000, n. 1 (Riordino del sistema delle autonomie in Lombardia. Attuazione del d.lgs. 31 marzo 1998, n. 112 «Conferimento di funzioni e compiti amministrativi dallo Stato alle regioni ed agli enti locali, in attuazione del capo I della legge 15 marzo 1997, n. 59»), le province svolgono anche le attività indicate al comma 6.

**CAPO V
LE SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO**

**Art. 30
(Finalità)**

1. La Regione, ispirandosi ai principi fissati dagli articoli 3 e 4 del proprio Statuto ed in attuazione dei suoi compiti istituzionali, riconosce la particolare e rilevante funzione sociale delle società di mutuo soccorso (SMS) costituite, senza fini di lucro, ai sensi della legge 15 aprile 1886, n. 3818 (Costituzione legale delle società di mutuo soccorso), nonché i valori storici e culturali che esse rappresentano nella società lombarda.

2. A tal fine la Regione valorizza la funzione di promozione sociale, di servizio e di innovazione perseguita dalle società stesse che hanno finalità sociali, culturali, ricreative, di salvaguardia del patrimonio storico, culturale, artistico e di sviluppo della cultura della solidarietà tra i lavoratori, favorisce la diffusione della conoscenza e l'illustrazione della storia e delle attività delle società, con particolare riferimento a quelle in attività da almeno cinquant'anni e dispone interventi finanziari per il recupero e l'utilizzo sociale degli immobili e degli arredi di proprietà dei suddetti sodalizi e per le iniziative tese allo sviluppo della cultura mutualistica.

**Art. 31
(Programmi finanziabili)**

1. Per il perseguimento degli obiettivi di cui all'articolo 30 e nell'ambito delle disponibilità finanziarie dei singoli bilanci di esercizio, la Regione concede contributi per agevolare la realizzazione di programmi riguardanti:

- a) la ristrutturazione e la manutenzione straordinaria degli immobili di proprietà delle società di cui all'articolo 30, adibiti a sede sociale ed allo svolgimento della attività sociale;
- b) l'ammodernamento degli arredi, degli impianti e dei beni strumentali connessi all'attività sociale nonché interventi di conservazione e restauro del materiale storico documentario;
- c) le iniziative sociali ed educative finalizzate allo sviluppo della cultura mutualistica.

2. I programmi di cui al comma 1 devono essere finalizzati comunque al raggiungimento degli scopi sociali previsti dagli statuti delle società di mutuo soccorso.

**Art. 32
(Presentazione delle domande)**

1. Per l'ottenimento dei contributi regionali, le società di mutuo soccorso di cui all'articolo 30 presentano domanda al Presidente della Giunta regionale entro il 30 gennaio di ogni anno corredata dalla seguente documentazione:

- a) per le opere di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 31, copia del progetto di massima e la perizia estimativa del costo complessivo delle opere asseverate;
- b) per gli interventi di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 31, preventivo dettagliato ed asseverato, nonché una relazione volta a specificare e motivare le spese sostenute;
- c) per gli interventi di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 31, un programma annuale complessivo delle iniziative con relativo preventivo di massima;
- d) per le opere di cui al comma 2 dell'articolo 33, copia del progetto di massima, la perizia estimativa del costo complessivo delle opere asseverate, una relazione del comune di appartenenza che illustri le finalità dell'intervento ed una copia della convenzione.

**Art. 33
(Concessione ed erogazione dei contributi)**

1. La Giunta regionale, sulla base delle domande pervenute, verificata la conformità dei programmi alle finalità del presente testo unico, nonché la congruità dei costi previsti, delibera annualmente il piano di riparto dei contributi determinando criteri, priorità e modalità di assegnazione.

2. Qualora l'opera di ristrutturazione preveda la creazione di adeguate sale da destinare allo svolgimento di attività pubbliche quali conferenze, dibattiti, mostre ed altre iniziative promosse da organizzazioni culturali, sociali, sindacali e politiche, il contributo viene assegnato prioritariamente per la ristrutturazione di immobili, o porzioni di essi, concessi in utilizzo sulla base di convenzioni pluriennali ai comuni in cui gli stessi sono ubicati.

3. L'erogazione dei contributi avviene con decreto del dirigente competente.

4. L'erogazione dei contributi per gli interventi di cui al comma 2 ed alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 31, avviene con le seguenti modalità:

- a) il 50% alla presentazione di copia del progetto approvato dalla competente commissione comunale edilizia e di copia dell'avvenuta stipula del contratto di esecuzione dei lavori da parte delle società di mutuo soccorso o di una dichiarazione equivalente nel caso di esecuzione in amministrazione diretta;
- b) il 50% a presentazione del certificato di collaudo o del certificato di regolare esecuzione nonché della documentazione di tutte le spese sostenute per la realizzazione dell'opera.

5. L'erogazione dei contributi per gli interventi di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 31 è subordinata alla certificazione di avvenuta acquisizione dei beni o della realizzazione degli impianti.

6. L'erogazione dei contributi per le iniziative di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 31 è subordinata alla certificazione delle spese sostenute.

Art. 34 (Controlli regionali e revoca dei benefici)

1. La direzione generale competente esercita il controllo sulla realizzazione dei programmi e sul concreto utilizzo dei finanziamenti.

2. In caso di utilizzo dei contributi non conforme alla deliberazione di concessione, la direzione generale competente, esperite le necessarie verifiche, può disporre la revoca totale o parziale dei contributi assegnati.

Art. 35 (Iniziativa promozionali regionali)

1. Per le finalità di cui all'articolo 30, la Regione promuove, a seguito di una preliminare indagine conoscitiva e ricognitiva dei sodalizi esistenti in Lombardia con particolare riferimento alle situazioni delle sedi e del loro stato conservativo, delle proprietà, degli archivi, delle bacheche, delle bandiere e del materiale iconografico di loro appartenenza, le seguenti iniziative:

- a) la costituzione e il reperimento della sede di una biblioteca specializzata sulle società di mutuo soccorso, con particolare riferimento a quelle lombarde;
- b) la costituzione di un archivio filmico e fotografico del materiale iconografico delle società di mutuo soccorso;
- c) l'organizzazione di un deposito per ricovero temporaneo di archivi sociali, bandiere o altro materiale di proprietà delle società di mutuo soccorso per la predisposizione di interventi di restauro conservativo;
- d) l'organizzazione di mostre e convegni sia per la valorizzazione del patrimonio storico-culturale delle società di mutuo soccorso, sia per lo studio e l'analisi delle nuove forme di solidarietà, nonché incontri formativi per i cittadini impegnati nelle attività delle società di mutuo soccorso;
- e) l'assegnazione di borse di studio per giovani laureandi finalizzate allo studio ed alla ricerca sulle origini storico-sociali delle società di mutuo soccorso.

CAPO VI PROMOZIONE DELL'ASSOCIAZIONISMO FAMILIARE

Art. 36 (Promozione dell'associazionismo familiare)

1. La Regione, in applicazione dei principi e degli obiettivi di cui alla legge regionale 6 dicembre 1999, n. 23 (Politiche regionali per la famiglia), e in attuazione del principio di sussidiarietà, in base al quale vengono gestite dall'ente pubblico le funzioni che non possono essere più adeguatamente svolte dall'autonomia dei privati come singoli o nelle formazioni sociali in cui si svolge la loro personalità, valorizza e sostiene la solidarietà tra le famiglie, promuovendo le associazioni e le formazioni di privato sociale rivolte a:

- a) organizzare ed attivare esperienze di associazionismo sociale, atto a favorire il mutuo aiuto nel lavoro domestico e di cura familiare, anche mediante l'organizzazione di «banche del tempo»;
- b) promuovere iniziative di sensibilizzazione e formazione al servizio delle famiglie, in relazione ai loro compiti sociali ed educativi.

2. La Giunta regionale provvede a censire le associazioni di cui al comma 1, costituitesi sul territorio regionale ed a iscriverle, a domanda, sulla base di modalità predeterminate dalla Giun-

ta medesima, in apposito registro istituito ed aggiornato presso la direzione regionale competente.

3. Le associazioni familiari iscritte nel registro di cui al comma 2 possono stipulare convenzioni con la Regione o con gli altri enti pubblici per lo svolgimento di interventi o la gestione di servizi o strutture nell'ambito dei servizi alla persona finalizzati al sostegno della famiglia.

4. Si intendono per associazioni di mutuo aiuto di cui al comma 1, lettera a), le organizzazioni che favoriscono l'erogazione e lo scambio, tra i soci, di prestazioni di servizi e di sussidi a sostegno della famiglia.

5. Per sostenere ed incentivare le associazioni e le formazioni di privato sociale di cui al comma 1, la Regione, nell'ambito delle disponibilità finanziarie dei singoli bilanci di esercizio e sulla base di criteri e modalità definiti dalla Giunta regionale, concede contributi, ad integrazione delle quote annualmente versate dai singoli associati.

6. Per «banche del tempo», ai fini del comma 1, lettera a), si intendono forme di organizzazione mediante le quali persone disponibili ad offrire gratuitamente parte del proprio tempo per attività di cura, custodia ed assistenza, vengono poste in relazione con soggetti e con famiglie in condizioni di bisogno. Il collegamento e l'intermediazione tra i soggetti interessati alla banca del tempo sono svolti da associazioni senza scopo di lucro.

7. La Regione, in attuazione dello Statuto, favorisce le forme di associazionismo e di autogestione come modalità necessaria per garantire l'effettiva partecipazione di tutti i cittadini alla realizzazione della politica regionale per la famiglia.

8. È istituita presso la direzione regionale competente in materia di interventi sociali la consulta regionale delle associazioni familiari, composta da:

- a) assessore regionale competente;
- b) tre rappresentanti delle associazioni di famiglie iscritte nel registro di cui al comma 2;
- c) tre rappresentanti di strutture di autorganizzazione a livello regionale di servizi tra le famiglie;
- d) due rappresentanti dei comuni designati dall'ANCI Lombardia;
- e) un rappresentante delle province designato dalla UPL;
- f) un direttore di dipartimento per le attività socio-sanitarie integrate (ASSI), indicato dall'assessore regionale competente.

9. La consulta è nominata ed insediata dal Presidente della Giunta regionale.

10. La consulta elegge nel proprio seno il presidente e delibera un proprio regolamento interno per l'organizzazione e la disciplina dei lavori. Il supporto tecnico-organizzativo, i locali e le attrezzature necessari per il funzionamento della consulta sono forniti dalla Regione.

11. La consulta dura in carica per tutta la legislatura nel corso della quale è stata insediata.

12. La consulta esprime pareri e formula proposte in ordine alla predisposizione degli atti di programmazione regionale che riguardano la politica per la famiglia, nonché in ordine all'attuazione della medesima.

CAPO VII EROGAZIONE DI CONTRIBUTO ORDINARIO ALLE ARTICOLAZIONI REGIONALI ED ALLE SEZIONI PROVINCIALI DELL'UNIONE ITALIANA DEI CIECHI E DEGLI IPOVEDENTI, DELL'ENTE NAZIONALE PER LA PROTEZIONE E L'ASSISTENZA DEI SORDI, DELL'ASSOCIAZIONE NAZIONALE FAMIGLIE CADUTI E DISPERSI IN GUERRA, DELL'ASSOCIAZIONE NAZIONALE MUTILATI E INVALIDI CIVILI, DELL'ASSOCIAZIONE NAZIONALE MUTILATI E INVALIDI DEL LAVORO E DELL'UNIONE NAZIONALE MUTILATI PER SERVIZIO DELLA REGIONE LOMBARDIA

Art. 37 (Finalità)

1. La Regione, allo scopo di sovvenire alle particolari necessità



di promozione umana e sociale dei ciechi, dei sordomuti, delle famiglie dei caduti e dei dispersi in guerra e degli invalidi civili e del lavoro, concede a titolo di contributo ordinario annuo la somma indicizzata di euro 103.291,38 in favore dell'unione italiana dei ciechi e degli ipovedenti, di euro 103.291,38 in favore dell'ente nazionale per la protezione e l'assistenza dei sordi, di euro 103.291,38 in favore dell'associazione nazionale famiglie caduti e dispersi in guerra, di euro 103.291,38 in favore dell'associazione nazionale mutilati e invalidi civili, di euro 103.291,38 in favore della associazione nazionale mutilati ed invalidi del lavoro, di euro 103.291,38 in favore della unione nazionale mutilati per servizio, ente morale istituito con decreto del Capo provvisorio dello Stato 24 giugno 1947, n. 650.

2. Il contributo di cui al comma 1 è finalizzato a consentire alle stesse associazioni di meglio perseguire i propri compiti istituzionali di preminente rilievo sociale, sia associativi che di rappresentanza, patrocinio e tutela dei minorati della vista, dell'udito e della parola, delle famiglie dei dispersi in guerra, degli invalidi civili e del lavoro.

3. Per le finalità di cui al comma 1, per garantire un più diffuso servizio sul territorio regionale, alle associazioni è concesso un contributo per ogni provincia in cui risulta aperta, ad uso esclusivo dell'associazione, almeno una sede.

4. Le finalità e le modalità di erogazione del contributo in favore dell'unione nazionale mutilati per servizio sono conformi a quelle stabilite rispettivamente dal comma 2 e dall'articolo 38.

5. L'ente beneficiario di cui al comma 4 deve operare in conformità agli obiettivi fissati dall'articolo 39 e deve rendere programma dettagliato delle attività e la relazione sullo stato di relativa attuazione in conformità a quanto stabilito dall'articolo 40.

Art. 38 (Erogazione dei contributi)

1. Il contributo è concesso con decreto del Presidente della Giunta regionale, rispettivamente al consiglio regionale dell'unione italiana dei ciechi e degli ipovedenti, al comitato regionale di coordinamento dell'ente nazionale per la protezione e l'assistenza dei sordi, al comitato regionale della Lombardia dell'associazione nazionale famiglie caduti e dispersi in guerra, al comitato regionale dell'associazione nazionale mutilati e invalidi civili della Lombardia, al consiglio regionale dell'associazione mutilati ed invalidi del lavoro della Lombardia, da ripartirsi secondo le seguenti modalità:

- a) il 10% delle somme di rispettiva competenza alle suddette articolazioni regionali per le attività promozionali e organizzative di carattere generale;
- b) il restante 90% delle stesse, per metà in parti uguali e per metà in proporzione al numero dei soggetti rappresentati, alle sezioni costituite sul territorio regionale.

Art. 39 (Programma speciale)

1. Nell'ambito delle linee generali delle rispettive attività promozionali, gli enti beneficiari di cui all'articolo 37 operano, in particolare, per il conseguimento dei seguenti obiettivi:

- a) assicurare un programma organico di intervento a favore dei propri rappresentati, tenendo conto delle esigenze derivanti dalle minorazioni sensoriali della cecità, del sordomutismo e dell'invalidità civile, nonché dalla particolare condizione di afflizione morale e materiale in cui versano le famiglie dei caduti e dispersi in guerra;
- b) favorire lo svolgimento di adeguati programmi annuali di propaganda per la profilassi della cecità, del sordomutismo e per la prevenzione degli stati di invalidità;
- c) promuovere adeguati interventi atti a favorire la educazione e l'istruzione professionale dei ciechi, dei sordomuti e degli invalidi civili e conseguentemente il loro proficuo inserimento nelle attività lavorative e la loro effettiva partecipazione alla vita sociale della regione;
- d) incrementare la ricerca tecnologica primaria, consistente nello studio, nel perfezionamento e nella sperimentazione di materiali ed apparecchiature speciali;

- e) rendere possibile ogni altra utile attività promozionale e di sostegno sul piano sociale, lavorativo e culturale, nonché l'adeguamento delle attuali strutture organizzative al soddisfacimento delle fondamentali necessità dei minorati sensoriali e fisici e dalle famiglie dei caduti e dispersi in guerra.

Art. 40 (Relazione sullo stato di attuazione dei progetti)

1. Gli enti di cui all'articolo 37 sono tenuti a presentare alla Giunta regionale, entro il 30 settembre di ogni anno, il programma dettagliato delle attività che intendono svolgere nell'anno successivo, ed entro il 30 giugno di ogni anno il resoconto dell'attività svolta nell'anno precedente, debitamente approvati dalle assemblee dei soci.

2. La Giunta regionale, laddove riscontri difformità rispetto agli scopi e alle finalità della presente legge, invita gli enti di cui al comma 1 a rettificare i programmi annuali di attività.

CAPO VIII EROGAZIONE DI CONTRIBUTO ORDINARIO AL SERVIZIO CANI GUIDA PER NON VEDENTI

Art. 41 (Contributo di solidarietà)

1. La Regione, in riconoscimento del servizio reso alla collettività, concede contributi ordinari annui, da destinare allo svolgimento del servizio, alle associazioni che forniscono gratuitamente ai non vedenti cani guida appositamente addestrati.

2. Le modalità di erogazione e di rendicontazione del contributo sono determinate con deliberazione della Giunta regionale.

CAPO IX NORME FINALI

Art. 42 (Abrogazioni e modificazioni di norme)

1. Sono abrogate le seguenti leggi:

- a) legge regionale 24 luglio 1993, n. 22 (Legge regionale sul volontariato);
- b) legge regionale 16 settembre 1996, n. 28 (Promozione, riconoscimento e sviluppo dell'associazionismo);
- c) legge regionale 11 novembre 1994, n. 28 (Riconoscimento del ruolo sociale delle società di mutuo soccorso ed interventi a tutela del loro patrimonio storico e culturale);
- d) legge regionale 9 agosto 1993, n. 24 (Erogazione di contributo ordinario alle articolazioni regionali ed alle sezioni provinciali dell'unione italiana ciechi, dell'ente nazionale per la protezione e l'assistenza ai sordomuti, dell'associazione nazionale famiglie caduti e dispersi in guerra, dell'associazione nazionale mutilati e invalidi civili e dell'associazione nazionale mutilati e invalidi del lavoro della regione Lombardia);
- e) legge regionale 10 giugno 2002, n. 11 (Erogazione di contributo ordinario al servizio cani guida per non vedenti).

2. Sono altresì abrogati:

- a) i commi 5 e 6 dell'articolo 8 e l'articolo 11 della legge regionale 18 novembre 2003, n. 21 (Norme per la cooperazione in Lombardia);
- b) l'articolo 5 della legge regionale 6 dicembre 1999, n. 23 (Politiche regionali per la famiglia);
- c) i commi dal 19 al 22 e 29, 28° e 29° alinea, dell'articolo 1 della legge regionale 15 dicembre 1999, n. 24 (Variazioni al bilancio per l'esercizio finanziario 1999 ed al bilancio pluriennale 1999/2001 con modifiche di leggi regionali - IV provvedimento di variazione);
- d) il punto 48 dell'allegato a) della legge regionale 23 luglio

- 1996, n. 16 (Ordinamento della struttura organizzativa e della dirigenza della Giunta regionale);
- e) i commi 33 e 45 dell'articolo 4 della legge regionale 27 gennaio 1998, n. 1 (Legge di programmazione economico-finanziaria ai sensi dell'art. 9 ter della l.r. 31 marzo 1978, n. 34 «Norme sulle procedure della programmazione, sul bilancio e sulla contabilità della regione» e successive modificazioni e integrazioni);
- f) i commi 9 e 11 dell'articolo 11 e il punto 9 dell'allegato d) della legge regionale 22 luglio 2002, n. 15 (Legge di semplificazione 2001. Semplificazione legislativa mediante abrogazione di leggi regionali. Interventi di semplificazione amministrativa e delegificazione);
- g) il comma 2 dell'articolo 4 della legge regionale 24 marzo 2003, n. 3 (Modifiche a leggi regionali in materia di organizzazione, sviluppo economico, territorio e servizi alla persona);
- h) l'articolo 5 della legge regionale 24 marzo 2004, n. 5 (Modifiche a leggi regionali in materia di organizzazione, sviluppo economico e territorio. Collegato ordinamentale 2004);
- i) il comma 4 dell'articolo 1 della legge regionale 5 maggio 2004, n. 12 (Modifiche a leggi regionali in materia di potestà regolamentare);
- l) il comma 1 dell'articolo 4 della legge regionale 24 febbraio 2006, n. 5 (Disposizioni in materia di servizi alla persona e alla comunità);
- m) il comma 1 dell'articolo 1 della legge regionale 2 agosto 2006, n. 17 (Assesamento al bilancio per l'esercizio finanziario 2006 ed al bilancio pluriennale 2006/2008 a legislazione vigente e programmatico - I provvedimento di variazione con modifiche di leggi regionali).

3. Alla legge regionale 18 novembre 2003, n. 21 (Norme per la cooperazione in Lombardia) è apportata la seguente modifica:

- a) l'articolo 4 è sostituito dal seguente:

Art. 4
(Anagrafe regionale delle cooperative)

1. È istituita l'anagrafe regionale delle cooperative e dei loro consorzi, la cui articolazione e disciplina è determinata dalla Giunta regionale sentita la commissione consiliare competente e la consulta.

2. La tenuta e la gestione dell'anagrafe è delegata alle CCIAA.

3. La Regione, con regolamento, sentita la consulta di cui all'articolo 3, stabilisce i requisiti per l'iscrizione e la permanenza nell'anagrafe regionale delle cooperative, nonché i tempi e le modalità per la presentazione delle domande, i casi di cancellazione, le modalità di gestione dell'anagrafe, ivi compreso il necessario raccordo tra province e CCIAA.

4. Alla legge regionale 6 dicembre 1999, n. 23 (Politiche regionali per la famiglia) sono apportate le seguenti modifiche:

- a) all'articolo 4, comma 2, lettera d), le parole: «realizzare l'attività di organizzazione delle "banche del tempo" di cui all'art. 5, comma 6» sono sostituite dalle parole: «realizzare l'attività di organizzazione delle "banche del tempo" di cui all'articolo 36, comma 6, del testo unico delle leggi regionali in materia di volontariato, cooperazione sociale, associazionismo e società di mutuo soccorso».
- b) all'articolo 4, comma 16, le parole «La Giunta regionale, sentita la Consulta di cui all'art. 5, comma 8:» sono sostituite dalle parole: «La Giunta regionale, sentita la consulta di cui all'articolo 36, comma 8, del testo unico delle leggi regionali in materia di volontariato, cooperazione sociale, associazionismo e società di mutuo soccorso».

Art. 43
(Norma finale)

1. I risultati e gli effetti prodotti dalle leggi e dalle disposizioni abrogate o modificate ai sensi dell'articolo 42, nonché gli atti adottati sulla base delle medesime leggi e disposizioni, permangono e restano validi ed efficaci.

2. Per quanto riguarda l'attività delle persone giuridiche di diritto privato derivanti dalla trasformazione delle IPAB, operanti in ambito sociale, sociosanitario ed educativo, restano ferme le disposizioni della legge regionale 13 febbraio 2003, n. 1 (Riordino della disciplina delle Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza operanti in Lombardia).

Art. 44
(Norma finanziaria)

1. Per le spese di formazione di cui all'articolo 7 e per i contributi alle attività di volontariato di cui all'articolo 8 si provvede, per l'esercizio finanziario 2008 e seguenti, con le risorse stanziata annualmente all'UPB 5.2.5.2.93 «Valorizzazione del non profit e servizio civile».

2. Per gli interventi di promozione dell'associazionismo e finanziamento di progetti di cui agli articoli 19 e 21 si provvede, per l'esercizio finanziario 2008 e seguenti, con le risorse stanziata annualmente all'UPB 5.2.5.2.93 «Valorizzazione del non profit e servizio civile».

3. Per le attività formative di cui all'articolo 23 si provvede, per l'esercizio finanziario 2008 e seguenti, con le risorse stanziata annualmente all'UPB 5.2.5.2.93 «Valorizzazione del non profit e servizio civile».

4. Alle spese previste dagli articoli 31 e 35 si provvede per l'esercizio finanziario 2008 e seguenti, con le risorse stanziata annualmente all'UPB 2.3.1.3.56 «Valorizzazione del patrimonio culturale» per le spese in conto capitale e all'UPB 2.3.3.2.54 «Qualificazione e sostegno delle attività culturali» per le spese di natura corrente.

5. Per le spese di cui all'articolo 36, comma 5, si provvede, per l'esercizio finanziario 2008 e seguenti, con le risorse stanziata annualmente all'UPB 5.2.2.2.91 «Promozione e sostegno alla famiglia e ai minori» e per quelle di cui al comma 8 si provvede, per l'esercizio finanziario 2008 e seguenti, con le risorse stanziata annualmente all'UPB 7.2.0.1.184 «Spese postali, telefoniche e altre spese generali».

6. Per il finanziamento delle azioni di sostegno e per gli interventi di cui agli articoli 37, 38, 39 e 40 si provvede, per l'esercizio finanziario 2008 e seguenti, con le risorse stanziata annualmente all'UPB 5.2.5.2.93 «Valorizzazione del non profit e servizio civile».

7. Per il contributo di solidarietà di cui all'articolo 41 si provvede, per l'esercizio finanziario 2008 e seguenti, con le risorse stanziata annualmente all'UPB 5.2.3.02.97 «Tutela delle fragilità: anziani e disabili».

La presente legge regionale è pubblicata nel Bollettino Ufficiale della Regione.

È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarla e farla osservare come legge della Regione lombarda.

Milano, 14 febbraio 2008

Roberto Formigoni

(Approvata con deliberazione del Consiglio regionale n. VIII/512 del 5 febbraio 2008)

Si riporta il nuovo testo risultante dalle modifiche apportate

Nuovo testo dell'allegato A della L.r. 23 luglio 1996, n. 16 «Ordinamento della struttura organizzativa e della dirigenza della Giunta regionale»

ALLEGATO

ELENCO DISPOSIZIONI ABROGATE

Sono abrogate:

1. la L.r. 22 aprile 1974, n. 21 «Norme per il conferimento degli incarichi di consulenza e professionali, per la costituzione di commissioni consultive o di studio e per l'indizione di congressi o convegni da parte della Giunta regionale»;
2. l'art. 5 della L.r. 5 settembre 1978, n. 59 «Interventi straordinari per il riassetto dell'Oltrepò Pavese»;
3. la L.r. 1 agosto 1979, n. 42 «Ordinamento dei servizi e degli uffici della Giunta regionale»;
4.;
5. la L.r. 9 giugno 1981, n. 29 «Modifiche alla L.r. 1 agosto 1979, n. 42 "Ordinamento dei servizi e degli uffici della Giunta regionale" - Istituzione di nuovi servizi e conseguenti provvedimenti di adeguamento»;
6. l'art. 3 della L.r. 6 luglio 1981, n. 35 «Modifiche ed integrazioni alla L.r. 5 settembre 1978, n. 59 "Interventi straordinari per il riassetto dell'Oltrepò Pavese" e all'art. 2 della L.r. 19 maggio 1980 n. 61 "Norme per l'attuazione del progetto integrato Valtellina e programma di interventi straordinari"»;
7. la L.r. 31 agosto 1981 n. 52 «Modifiche alla L.r. 22 aprile 1974 n. 21»;
8. la L.r. 28 giugno 1982, n. 31 «Piano territoriale regionale»;
9. la L.r. 15 dicembre 1982, n. 70 «Modificazioni della L.r. 7 giugno 1980, n. 95 e della L.r. 9 giugno 1981, n. 29 "Istituzione del servizio vertenze"»;
10. la L.r. 24 marzo 1983 n. 19 «Norme finanziarie ed organizzative della L.r. 27 luglio 1981 n. 40»;
11. l'art. 12 della L.r. 28 giugno 1983, n. 53 «Interventi per attività di promozione educativa e culturale», nonché l'allegato a) alla suddetta legge;
12. l'art. 7 della L.r. 27 agosto 1983, n. 68 «Modifiche ed aggiunte alla L.r. 7 giugno 1980, n. 95 "Disciplina della formazione professionale in Lombardia", nonché l'allegato a) alla suddetta legge»;
13. la L.r. 14 settembre 1983, n. 72 «Modificazioni delle ll.rr. 1 agosto 1979, n. 42 e 9 giugno 1981, n. 29. Istituzione del servizio grandi progetti territoriali di interesse regionale»;
14. l'art. 2 della L.r. 24 maggio 1985, n. 52 «Norme organizzative in materia di usi civici», nonché l'allegato alla suddetta legge;
15. il quarto comma dell'art. 28 della L.r. 14 dicembre 1985, n. 81 «Norme in materia di biblioteche e archivi storici di Enti locali o di interesse locale», nonché l'allegato alla suddetta legge;
16. la L.r. 12 settembre 1986, n. 48 «Modifiche alla L.r. 7 giugno 1980, n. 95 "Disciplina della formazione professionale in Lombardia", e successive modifiche ed alla L.r. 1 agosto 1979, n. 42 "Ordinamento dei servizi e degli uffici della Giunta regionale", e successive modifiche»;
17. la L.r. 28 novembre 1986, n. 58 «Modifiche alla L.r. 1 agosto 1979, n. 42 "Ordinamento dei servizi e degli uffici della Giunta regionale". Istituzione del settore problemi dell'energia, ridefinizione delle attribuzioni del servizio energia istituito con L.r. 9 giugno 1981, n. 29 ed istituzione del nuovo servizio centrali elettriche. Abrogazione della L.r. 26 agosto 1986, n. 43»;
18. la L.r. 1 dicembre 1986, n. 59 «Modifiche alla L.r. 1 agosto 1979, n. 42 "Ordinamento dei servizi e degli uffici della Giunta regionale" - Modifica della denominazione e delle competenze del "servizio trasporti e navigazione interna", ed istituzione del "servizio reti e sistemi di trasporto", nell'ambito del settore trasporti e mobilità»;
19. la L.r. 14 febbraio 1987 n. 10 «Modificazioni ed integrazioni all'ordinamento del personale e all'ordinamento organizzativo della Regione» nonché gli allegati alla suddetta legge;
20. l'art. 6 della L.r. 29 aprile 1988, n. 20 «Istituzione del comitato di intesa Regioni-Enti Locali»;
21. l'art. 15 della L.r. 21 giugno 1988, n. 33 «Disciplina delle zone del territorio regionale a rischio geologico e a rischio sismico», nonché l'allegato alla suddetta legge;
22. l'art. 16 della L.r. 24 giugno 1988, n. 34 «Norme in materia di sanità pubblica veterinaria: istituzione, organizzazione e funzionamento dei servizi di medicina veterinaria», nonché gli allegati c) e d) alla suddetta legge;
23. la L.r. 16 settembre 1988, n. 49 «Modifica alla L.r. 1 agosto 1979, n. 42. Ridefinizione delle competenze delle strutture ordinate all'espletamento delle attività di pianificazione generale e di programmazione economica»;
24. il secondo ed il terzo comma dell'art. 22 della L.r. 20 febbraio 1989, n. 6 «Norme sull'eliminazione delle barriere architettoniche e prescrizioni tecniche di attuazione»;
25. l'art. 2 della L.r. 14 aprile 1989, n. 10 «Integrazioni e modifiche dell'art. 9 (consulta provinciale della caccia) della L.r. 31 luglio 1978, n. 47 e degli artt. 11 e 38 della L.r. 16 agosto 1988, n. 41, recanti norme per la protezione e la tutela della fauna e per la disciplina dell'esercizio venatorio»;
26. il primo comma dell'art. 4 della L.r. 5 giugno 1989, n. 20 «La Lombardia per la pace e la cooperazione allo sviluppo»;
27. la L.r. 27 luglio 1989, n. 29 «Attuazione della L.r. 1 agosto 1979, n. 42 "Ordinamento dei servizi e degli uffici della Giunta regionale", e della L.r. 14 febbraio 1987, n. 10 "Modificazioni ed integrazioni all'ordinamento del personale e all'ordinamento organizzativo della Regione". Ridefinizione delle competenze del settore "Coordinamento per i servizi sociali"»;
28. l'art. 12 della L.r. 21 agosto 1989, n. 33 «Promozione, coordinamento e vigilanza regionale in materia di edilizia residenziale pubblica»;
29. la L.r. 9 settembre 1989, n. 39 «Attuazione L.r. 14 febbraio 1987, n. 10. Modificazioni ed integrazioni all'ordinamento del personale e all'ordinamento organizzativo della Regione. Ristrutturazione del settore energia e protezione civile»;
30. la L.r. 2 gennaio 1990, n. 1 «Istituzione del servizio psichiatria presso il settore coordinamento per i servizi sociali»;
31. il terzo comma dell'art. 7 della L.r. 6 febbraio 1990, n. 7 «Case di cura private: disciplina dell'autorizzazione e della vigilanza - convenzioni» nonché l'allegato n. 5 alla suddetta legge;
32. la L.r. 8 maggio 1990, n. 32 «Istituzione del servizio "Formazione e sviluppo della professionalità", nell'ambito del settore affari generali della Giunta regionale - Modificazione della L.r. 1 agosto 1979, n. 42 "Ordinamento dei servizi e degli uffici della Giunta regionale"»;
33. l'art. 5, il comma 4 dell'art. 6, nonché gli allegati C, D, E, F, della L.r. 8 maggio 1990, n. 33 «Istituzione dell'agenzia di stampa e di informazione della Giunta regionale e delle strutture e degli organismi per la comunicazione, l'editoria e l'immagine»;
34. la L.r. 8 maggio 1990 n. 36 «Riorganizzazione del Settore Sanità ed Igiene»;
35. l'art. 4 della L.r. 10 maggio 1990, n. 50 «Disciplina delle funzioni di competenza della Regione in attuazione del d.P.R. 17 maggio 1988, n. 175 "Attuazione della direttiva CEE n. 82/501, relativa ai rischi di incidenti rilevanti commessi con determinate attività industriali, ai sensi della legge 16 aprile 1987, n. 183"»;
36. l'art. 15 della L.r. 10 maggio 1990 n. 51 «Misure per la prima attuazione della raccolta differenziata e il riutilizzo delle materie prime secondarie», nonché l'allegato alla suddetta legge;
37.;
38. la L.r. 19 dicembre 1991, n. 41 «Istituzione dei servizi circosariali per l'agricoltura, le foreste e l'alimentazione di Lecco e Lodi»;

39. la Lr. 15 febbraio 1992, n. 7 «Modifica ed integrazione alla Lr. 8 maggio 1990, n. 36. Riorganizzazione del Settore Sanità ed Igiene»;

40. l'ottavo comma dell'art. 3, l'art. 13 e l'allegato a) della Lr. 2 maggio 1992, n. 16 «Istituzione e funzioni della commissione regionale per la realizzazione di pari opportunità fra uomo e donna»;

41. il quarto comma dell'art. 3 e l'art. 5 della Lr. 1 agosto 1992, n. 23 «Norme per l'esecuzione degli interventi straordinari per la ricostruzione e la rinascita della Valtellina e delle adiacenti zone delle province di Bergamo, Brescia e Como colpite dagli eventi calamitosi dell'estate 1987»;

42. la Lr. 7 settembre 1992, n. 29 «Modificazione e rideterminazione del contingente organico del ruolo della Giunta regionale - amministrazione generale»;

43. la Lr. 16 gennaio 1993, n. 1 «Modificazioni ed integrazioni alle disposizioni dell'art. 22 della Lr. 1 agosto 1979, n. 42 "Ordinamento dei servizi e degli uffici della Giunta regionale" e successive modificazioni ed integrazioni»;

44. la Lr. 16 febbraio 1993, n. 5 «Adeguamento delle disposizioni organizzative della Lr. 1 agosto 1979, n. 42 "Ordinamento dei servizi e degli uffici della Giunta regionale e successive modificazioni in relazione agli incarichi attribuiti ai componenti della Giunta regionale", a norma dell'art. 23 dello statuto»;

45. l'art. 22 della Lr. 19 aprile 1993, n. 13 «Ordinamento delle Comunità Montane» nonché gli allegati a) e b) alla suddetta legge;

46. il secondo e il terzo comma dell'art. 12 della Lr. 1 giugno 1993, n. 16 «Attuazione dell'art. 9 della legge 8 novembre 1991, n. 381. "Disciplina delle cooperative sociali"»;

47. il primo ed il secondo comma dell'art. 22 della Lr. 29 giugno 1993, n. 20 «Norme in materia di controllo sugli atti degli enti locali», nonché gli allegati a) e b) alla suddetta legge;

48.;

49. la Lr. 31 luglio 1993, n. 23 «Modifiche ed integrazioni all'art. 22 della Lr. 1 agosto 1979, n. 42 "Ordinamento dei servizi e degli uffici della Giunta regionale" come modificato ed integrato dalla Lr. 16 gennaio 1993, n. 1»;

50.;

51. il primo comma dell'art. 15 e l'art. 17 della Lr. 2 dicembre 1994, n. 36 «Amministrazione dei beni immobili regionali» nonché l'allegato alla suddetta legge.

Si riporta il nuovo testo risultante dalle modifiche apportate

Nuovo testo dell'art. 4 della Lr. 6 dicembre 1999, n. 23 «Politiche regionali per la famiglia»

Art. 4

(Potenziamento dei servizi socio-educativi, agevolazioni per l'acquisto di strumenti tecnologicamente avanzati, formazione professionale, interventi socio-sanitari)

1. Nel rispetto dei diritti del bambino ed al fine di prevenire i processi di disadattamento, i servizi socio-educativi per la prima infanzia prevedono modalità organizzative flessibili per rispondere alle esigenze delle famiglie, con particolare attenzione a quelle numerose e monoparentali.

2. La Regione promuove e sostiene l'adozione, preferibilmente con l'intervento dei comuni, di iniziative innovative da parte di associazioni e di organizzazioni di privato sociale, finalizzate a:

- realizzare forme di auto-organizzazione e mutualità familiari, quali i «nidi famiglia». Per nido famiglia s'intende l'attività di cura di bambini da 0 a 3 anni, svolta senza fini di lucro, promossa e autogestita da famiglie utenti;
- potenziare la ricettività dei servizi di asili nido, anche mediante il convenzionamento con i soggetti che gestiscono tali servizi secondo gli standard qualitativi ed organizzativi definiti dalla Giunta regionale;

c) fornire le strutture ed i supporti tecnico-organizzativi per la realizzazione di attività ludiche ed educative per l'infanzia;

d) realizzare l'attività di organizzazione delle «banche del tempo» di cui all'articolo 36, comma 6, del testo unico delle leggi regionali in materia di volontariato, cooperazione sociale, associazionismo e società di mutuo soccorso, o di altre attività che favoriscano il mutuo aiuto tra le famiglie per l'espletamento delle attività di cura, sostegno e ricreazione del minore;

e) agevolare la ricerca di persone che accudiscano bambini a domicilio, favorendo la predisposizione in luoghi pubblici di elenchi di persone qualificate disponibili all'esercizio di tale attività;

f) organizzare direttamente, previa convenzione con l'impresa, servizi nido presso la sede di imprese pubbliche e private, a favore dei figli dei lavoratori;

g) combattere il fenomeno della dispersione scolastica;

h) attivare, con particolare riguardo ai capoluoghi di provincia, spazi di aggregazione educativo-ricreativa a disposizione dei minori.

3. Entro 90 giorni dall'entrata in vigore della presente legge, la Giunta regionale definisce le modalità operative necessarie all'attuazione di quanto previsto al comma 2 e, in particolare, i tempi, le modalità per la presentazione dei progetti di iniziative innovative, l'organismo competente alla valutazione tecnica degli stessi e la procedura per la formazione della graduatoria.

4. Al fine di agevolare l'integrazione ed il reinserimento sociale e professionale di portatori di handicap, la Regione concede alla famiglia o al singolo soggetto portatore di handicap contributi per l'acquisto di strumenti tecnologicamente avanzati.

4-bis. La Regione promuove e sostiene la creazione di centri di accoglienza per donne maltrattate e per le madri e i bambini che hanno subito maltrattamenti in famiglia.

5. Con deliberazione della Giunta regionale sono definite le tipologie di strumenti, di cui al comma 4, ammissibili a contributo, le modalità e i termini per la presentazione delle richieste di contributo, la formazione della graduatoria e l'erogazione dei benefici.

6. La Regione nell'ambito dell'attività di formazione professionale di sua competenza:

a) coordina e finanzia programmi, rivolti prioritariamente alle donne, in particolare in materia di aggiornamento e riconversione professionale, al fine di favorire il reinserimento nel sistema occupazionale del cittadino che ha interrotto l'attività lavorativa per motivi di maternità e/o di cura di un componente del nucleo familiare;

b) promuove corsi di formazione rivolti ai soggetti che operano nell'ambito dei servizi socio-educativi;

c) finanzia corsi di formazione diretti ai soggetti di cui al comma 4.

7. La Regione promuove specifiche attività di formazione e riqualificazione rivolte agli operatori dei servizi socio-assistenziali coinvolti nell'attuazione degli obiettivi della presente legge.

8. La Regione riconosce e sovvenziona i servizi alla famiglia erogati da soggetti pubblici e privati accreditati per svolgere attività di informazione e formazione sulla vita coniugale e familiare e sulla valorizzazione personale e sociale della maternità e paternità.

9. Gli interventi previsti sono volti in particolare a:

a) prevenire e rimuovere le difficoltà che potrebbero indurre la madre all'interruzione della gravidanza;

b) prevenire e rimuovere le cause di potenziale fattore di danno per il nascituro;

c) garantire gli interventi finalizzati alla cura della infertilità ed abortività spontanea e lavorativa;

d) predisporre ed organizzare, per ogni famiglia che lo richieda, un piano personalizzato di sostegno psicologico, socio-assistenziale e sanitario, utilizzando le risorse di enti pubblici e di privato sociale, di volontariato, nonché le reti informali di solidarietà;

e) effettuare programmi relativi all'affido familiare ed all'ado-

zione, intesi come esercizio della paternità e maternità responsabile.

10. È fatto obbligo pariteticamente ai consultori pubblici e privati autorizzati di assicurare la realizzazione di programmi di formazione dei giovani al futuro ruolo di coniugi e di genitori, nonché programmi formativi ed informativi riguardanti la procreazione responsabile, rivolti a gruppi omogenei di popolazione. Nell'ambito di tali programmi devono essere offerte modalità di sostegno e di consulenza personalizzata, che garantiscano la libertà di scelte procreatrici, nel rispetto della deontologia professionale degli operatori, nonché delle convinzioni etiche e dell'integrità psicofisica delle persone. Adeguata informazione deve essere data, in particolare, sui diritti della donna in stato di gravidanza e sui servizi socio-sanitari ed assistenziali esistenti sul territorio a favore del bambino e a tutela dei suoi diritti.

11. Al fine di perseguire le finalità e gli obiettivi della presente legge, la Regione promuove programmi sperimentali di informazione sui temi della sessualità. Tali programmi sono presentati dai consultori pubblici e da quelli privati riconosciuti, in conformità degli obiettivi di cui all'art. 2.

12. La Regione sostiene e valorizza l'assistenza a domicilio in tutti i settori di intervento sociale e sanitario, come metodologia e come intervento specifico alternativo alla istituzionalizzazione.

13. La Regione eroga, mediante i dipartimenti per le attività socio-sanitarie integrate (ASSI), contributi economici alle famiglie, a carico del fondo sanitario ai sensi dell'art. 8, comma 15, della l.r. 11 luglio 1997, n. 31 (Norme per il riordino del servizio sanitario regionale e sua integrazione con le attività dei servizi sociali), al fine di garantire, a domicilio, prestazioni assistenziali di rilievo sanitario. Tali contributi consistono in buoni servizio a favore delle famiglie, per l'acquisizione diretta delle prestazioni erogate dai soggetti pubblici e privati, accreditati o convenzionati. Le risorse per le prestazioni di cui al presente comma vengono definite, in sede di programmazione annuale, all'interno della quota del fondo sanitario regionale destinata alle attività socio-sanitarie integrate.

14. L'ordine di priorità degli aventi titolo ai buoni servizio di cui al comma 13 è determinato sulla base del quoziente familiare definito al comma 15.

15. Il quoziente familiare è determinato in base ai seguenti elementi:

- a) reddito complessivo del nucleo familiare;
- b) numero dei componenti della famiglia;
- c) presenza nel nucleo familiare di:
 - c1) soggetto portatore di handicap fisico e/o psichico;
 - c2) anziano convivente non autosufficiente;
 - c3) soggetto in situazione di particolare disagio psico-fisico.

16. La Giunta regionale, sentita la consulta di cui all'articolo 36, comma 8, del testo unico delle leggi regionali in materia di volontariato, cooperazione sociale, associazionismo e società di mutuo soccorso:

- a) qualifica l'incidenza degli stati di cui al comma 15, lettera c), al fine della concreta determinazione del quoziente familiare;
- b) definisce le modalità operative per la presentazione delle domande ai comuni per i necessari adempimenti istruttori e per la concessione dei contributi.

17. La Regione promuove iniziative sperimentali per favorire la stipula di accordi tra le organizzazioni imprenditoriali e le organizzazioni sindacali che consentano la sospensione dell'attività lavorativa per ragioni di assistenza e di cura ai familiari e ai figli.

18. Per tutti i servizi previsti dai commi 6, 7, 8 e 13 del presente articolo, la Regione garantisce il diritto del fruitore alla libera scelta del luogo e del soggetto erogatore del servizio favorendone l'esercizio attraverso il convenzionamento o l'accreditamento dei soggetti erogatori pubblici e privati presenti sul territorio regionale.

Si riporta il nuovo testo risultante dalle modifiche apportate

Nuovo testo dell'art. 8 della l.r. 18 novembre 2003, n. 21 «Norme per la cooperazione in Lombardia»

Art. 8 (Attività formative)

1. La Regione, in coerenza con i fabbisogni espressi dai mercati del lavoro locale, incentiva azioni formative rivolte ai dipendenti e ai soci delle cooperative finalizzate ai seguenti obiettivi:

- a) qualificazione e riqualificazione connesse alla tipologia dell'impresa;
- b) aggiornamento e specializzazione ai fini del conseguimento di professionalità tecniche e organizzative;
- c) formazione informatica, anche finalizzata al telelavoro.

2. La Regione sostiene le iniziative di formazione professionale e di sviluppo della cooperazione mediante:

- a) il coinvolgimento delle associazioni di cui all'articolo 2, i consorzi cooperativi e gli organismi di volontariato per realizzare programmi integrati;
- b) la realizzazione di esperienze pilota per la diffusione della cultura cooperativa.

3. Le attività di formazione programmate dalla Regione e dalle Province sono accessibili anche mediante l'accredito di buoni formativi, erogati alle persone ovvero alle imprese ed ai loro consorzi, che devono essere utilizzati presso strutture pubbliche o private accreditate allo svolgimento delle attività di formazione e orientamento professionale, scelte direttamente dai soggetti interessati. I buoni sono erogati dalle Province.

4. La Regione e gli enti locali provvedono alla diffusione dell'offerta formativa, anche per il tramite delle associazioni di cui all'articolo 2, dei consorzi cooperativi, nonché tramite gli enti o organismi bilaterali costituiti da associazioni regionali di rappresentanza e tutela del settore cooperativo giuridicamente riconosciute e dalle organizzazioni sindacali dei prestatori di lavoro comparativamente più rappresentative a livello regionale o territoriale, alla diffusione dell'offerta formativa. Le Province svolgono le funzioni di coordinamento, programmazione territoriale e monitoraggio sull'efficacia degli interventi e la qualificazione professionale effettivamente raggiunta.

5.

6.

Si riporta il nuovo testo risultante dalle modifiche apportate

Nuovo testo dell'art. 4 della l.r. 24 febbraio 2006, n. 5 «Disposizioni in materia di servizi alla persona e alla comunità»

Art. 4 (Modifiche alla legge regionale 28/1996 in materia di associazionismo)

1.

2. Le associazioni iscritte nei registri di cui alla l.r. 28/1996 alla data di entrata in vigore della presente legge conservano l'iscrizione nei registri medesimi. Le associazioni iscritte nei registri provinciali e nel registro regionale di cui alla l.r. 28/1996 e nel registro di cui alla l.r. 23/1999 che abbiano, alla data di entrata in vigore della presente legge, i requisiti di cui agli articoli 2 e 3 della legge 383/2000, in attesa della istituzione dell'apposita Sezione del registro delle associazioni relativa alle associazioni di promozione sociale, sono considerate associazioni di promozione sociale a norma dell'articolo 2, comma 1, della legge 383/2000.



Centro di Servizio per il Volontariato di **Monza e Brianza**

Cosa è un CSV?

I Centri di Servizio per il Volontariato (CSV) nati dalla Legge quadro sul volontariato n°266/91, sono a disposizione delle organizzazioni di volontariato e da queste gestiti, con la funzione di sostenere e qualificare l'attività e la cultura del volontariato. I CSV utilizzano le risorse delle fondazioni di origine bancaria che per legge affluiscono ai Fondi Speciali per il Volontariato presso le Regioni.

Presentazione CSVM&B

Il Centro di Servizio per il Volontariato di Monza e Brianza è stato istituito il 1 luglio 2009 con delibera del Comitato di Gestione del Fondo Speciale per il Volontariato della Regione Lombardia.

CSVM&B è un ente associativo autonomo e democratico, che eroga le proprie prestazioni sotto forma di servizi, in particolare tra l'altro, offre consulenza e assistenza qualificata su tematiche legali, fiscali e gestionali alle organizzazioni di volontariato e agli enti associativi del territorio della provincia di Monza e Brianza.

Sergio Ricci

Uno dei maggiori esperti italiani del non profit e dell'economia sociale con particolare riferimento agli aspetti manageriali, organizzativi, tributari e di *accountability*. Svolge attività professionale, in conformità alla legge 4/2013, di tributarista e di consulente di direzione qualificato internazionalmente.

CMC In tale veste, è consulente di importanti enti dell'economia sociale e del non profit, tra cui il Csv Monza e Brianza. Come esperto collabora altresì da circa venti anni con le più importanti riviste e testate, italiane e straniere, vantando oltre 400 pubblicazioni sul tema dell'economia sociale e del non profit. Tra le riviste, giornali e testate si segnalano *Il Consulente Non Profit* del Quotidiano *Avvenire* e la *Rivista della Guardia di Finanza* dell'Ente Editoriale della Guardia di Finanza. È autore dei volumi "Le PMI innovative" (2016), "Social Start-Up" (2015) e "Trust e Non Profit" (2013) pubblicati da Maggioli Editore, curatore del Codice del Non Profit pubblicato da Novecento Media Editore (2014) e dei volumi "Aps e Non Profit" (2013) e "Il Management delle Associazioni Corali" (2015) editi dal CSV Monza e Brianza. Relatore e formatore da molti anni sulle materie del non profit e dell'economia sociale, tra cui il Corso di Specializzazione sul Terzo Settore presso l'Università Cattolica di Milano, il Corso di Perfezionamento "Diritto, Fisco e Società Civile nel Terzo Settore" presso l'Università Statale di Milano e quella al Corso di "Ideazione, Scrittura e Gestione di Progetti Educativi Finanziati" dell'Università Bicocca di Milano.

Federica Cazzaniga

Responsabile dell'area Consulenza del Centro di Servizio per il Volontariato della Provincia di Monza e Brianza (CSV M&B) dal 2009, per cui svolge attività di consulenza rivolta a singoli cittadini, gruppi informali, Associazioni, Pubbliche Amministrazioni. Si occupa inoltre da alcuni anni di progettazione di percorsi formativi sul Non profit tra cui "Il Management delle Associazioni Non profit" e ha collaborato nella pubblicazione dei volumi "Aps e Non Profit" (2013) e "Il Management delle Associazioni Corali" (2015) editi dal CSV Monza e Brianza.