

Comunicare il volontariato



eBook

di Cesvot

La cassetta degli attrezzi
Strumenti giuridici, contabili e fiscali
per le associazioni di volontariato
e di promozione sociale

Riccardo Bemi

eBook di Cesvot

Cesvot Edizioni

eBook di Cesvot

Isbn 9788897834311

Firenze, Marzo 2017



Quest'opera, consultabile gratuitamente secondo i principi Free documentation License e Creative Commons, è stata rilasciata con licenza Creative Commons Attribuzione - Non commerciale 4.0 Internazionale. Per leggere una copia della licenza vedi: <http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>

Indice

Premessa.....	4
1. Gli attrezzi giuridici	5
1.1 L'identità giuridico-fiscale delle associazioni.....	5
1.2 Il confronto tra ODV e APS	9
1.3 I principali adempimenti	18
1.4 Gli organi associativi.....	27
1.5 Le responsabilità	32
2. Gli attrezzi contabili.....	34
2.1 Le finalità.....	34
2.2 Le fonti giuridiche	35
2.3 Le tipologie	38
3. Gli attrezzi fiscali	40
3.1 I principi generali	40
3.2 I regimi di contabilità fiscale.....	43
3.3 L'attività commerciale delle ODV	48
3.4 Le agevolazioni fiscali sulle donazioni	57
Le principali fonti normative	63

Premessa

Questo e-book risponde ad una esigenza comune di molte associazioni: dotarsi di una *informazione tecnica di base* che le aiuti a gestire la propria attività anche sotto il profilo *giuridico-fiscale e contabile*.

Le associazioni, anche le più piccole, sono comunque delle organizzazioni complesse e come tali vanno trattate. Pertanto è necessario fornire a chi ricopre ruoli di responsabilità e di amministrazione in tali realtà, un kit di conoscenze e strumenti necessari per una gestione consapevole, mirata al rispetto della legge e orientata allo sviluppo: una vera e propria “cassetta degli attrezzi”, dunque, per gestire al meglio la propria associazione¹.

¹ Nel testo i rimandi a risorse web (normative, siti istituzionali, ecc.) sono segnalati in arancione.

1.

Gli attrezzi giuridici

1.1. L'identità giuridico-fiscale delle associazioni

L'associazione

Una *associazione* è un gruppo di persone e/o di enti, liberamente costituito ed organizzato, che opera per conseguire uno scopo comune (di carattere sociale, culturale, sportivo, ricreativo, ecc.) non economico. Gli elementi essenziali di una associazione sono dunque gli *associati* e le *finalità*: il patrimonio non sempre è necessario.

La principale norma costituzionale in materia è il **co. 1, art. 18 della Costituzione** che garantisce la *libertà associativa* ai cittadini.

La più importante legge che regola i rapporti tra privati affronta invece il tema dell'associazionismo in poche norme: gli **artt. 14 - 35 del Codice Civile** disciplinano le *associazioni riconosciute* con personalità giuridica, mentre gli **artt. 36 – 38 del Codice Civile** regolano le *associazioni non riconosciute*, senza personalità giuridica.

Il riconoscimento giuridico

Il riconoscimento giuridico - disciplinato dal **D.P.R. n. 361/2000** - comporta una piena (o 'perfetta') *autonomia patrimoniale*: il patrimonio dell'associazione è completamente separato da quello degli associati e degli

amministratori che pertanto non risponderanno delle obbligazioni (debiti) dell'associazione; risponderà, infatti, solo quest'ultima con il proprio patrimonio.

Il riconoscimento implica anche il *controllo dell'autorità amministrativa* (Regione o Stato) e l'iscrizione al *registro delle persone giuridiche*.

I *3 presupposti* per il riconoscimento giuridico sono i seguenti:

1. Lo *scopo* dell'associazione deve essere possibile e lecito.
2. Il *patrimonio* dell'associazione (denaro, beni materiali o immateriali, beni mobili o immobili) deve essere adeguato alle finalità che essa intende perseguire. Per la Regione Toscana il patrimonio minimo (liquido, vincolato e non utilizzabile per gli oneri gestionali) è di 20.000 euro.
3. *L'atto costitutivo e lo statuto*, redatti in forma pubblica (dal notaio), oltre allo scopo e al patrimonio, devono contenere denominazione, sede e ordinamento interno.

Il riconoscimento può essere effettuato dallo *Stato* o dalla *Regione*, per cui esistono *2 Registri delle Persone Giuridiche* nei quali esso viene annotato:

1. Il **Registro** tenuto presso la **Prefettura** – *Ufficio Territoriale del Governo* della circoscrizione in cui si trova la sede dell'associazione, nel quale viene registrato il riconoscimento della personalità giuridica effettuata dallo Stato.
2. Il **Registro** tenuto presso la **Regione** nel quale viene registrato il riconoscimento della personalità giuridica dell'associazione che opera nelle materie attribuite alla competenza delle regioni e le cui finalità statutarie si esauriscono nell'ambito di una sola regione.

Il quadro delle qualifiche giuridiche

Le associazioni rientrano nella categoria delle organizzazioni (o enti) *senza scopo di lucro*, e pertanto si distinguono da altri soggetti giuridici 'non profit'.

Anche le associazioni possono assumere diverse *qualifiche giuridiche*, generiche e/o speciali, come evidenziato nella tavola seguente.

Qualifiche giuridiche	Libro I - Titolo II Artt. 14-42 Codice Civile			Libro V - Titolo VI - Capo I Artt. 2511-2545 <i>octiesdecies</i> Codice Civile	
	ASSOCIAZIONI	COMITATI	FONDAZIONI	COOPERATIVE SOCIALI (L.381/91)	
GENERICHE	Riconosciute	Non riconosciute		Tipo A	Tipo B
	Organizzatori di Volontariato ODV (L. 266/91)				
Alcune qualifiche giuridiche SPECIALI	Associazioni di Promozione Sociale APS (L.383/00)				
	Associazioni Sportive Dilettantistiche ASD (art. 90 L. 289/02)				
	Imprese Sociali IS (D. Lgs. 155/06)				

Il quadro delle qualifiche tributarie

Le associazioni, sotto il profilo *tributario*, possono rientrare nella categoria degli 'Enti Non Commerciali' (ENC) e possono qualificarsi 'Organizzazioni non lucrative di utilità sociale' (Onlus) e/o 'Enti di tipo Associativo' (EtA).

Tuttavia, l'attribuzione di tali qualifiche (generiche e/o speciali), come riassunte nella successiva tavola, dipende dalle *finalità* effettivamente perseguite e, soprattutto, dalle *attività* (istituzionali e/o commerciali) effettivamente esercitate.

	ENTI NON COMMERCIALI (ENC) D.P.R. 917/86 (ARTT. 143-150)	ENTI COMMERCIALI (EC)
Qualifiche fiscali GENERICHE	non aventi “per oggetto esclusivo o principale l’ esercizio di attività <i>commerciali</i> ” <i>(lett. c, co. 1 art. 73, D.P.R. 917/86)</i>	aventi “per oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di attività <i>commerciali</i> ”
Qualifiche fiscali SPECIALI	Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) <i>(art. 10-30, D.Lgs. 460/1997)</i> Enti di Tipo Associativo (EtA) con finalità agevolata <i>(art. 148 D.P.R. 917/86)</i>	Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) <i>(artt. 10-30 D.Lgs. 460/1997)</i>

Il legislatore fiscale ha preso atto della possibilità concessa dal diritto civile alle associazioni di gestire *attività d’impresa* (attività commerciale, nella terminologia fiscale) ed ha creato una distinzione degli enti (non solo di tipo associativo) in base al ‘peso’ di tale attività nell’ambito di ciascuna realtà.

La legge fiscale prende quindi in considerazione più che le *finalità*, le attività effettivamente esercitate dalle associazioni.

Le espressioni “enti non lucrativi/enti senza scopo di lucro” ed “enti non commerciali” non si equivalgono: le prime sono tipiche del diritto civile, le seconde del diritto tributario.

Quindi, il possesso della sola forma giuridica ‘*associazione*’ non è condizione sufficiente (né necessaria) per essere qualificati dal Fisco come “ente non commerciale”.

1.2 Il confronto tra ODV e APS

L'identità

ODV	APS
<p>Organizzazioni (associazioni, fondazioni e comitati) <i>disciplinate</i> dalla L. 11 agosto 1991, n. 266 e dalla L.R. 26 aprile 1993, n. 28 e costituite per svolgere attività di volontariato - intesa come “quella prestata in modo <i>personale, spontaneo e gratuito</i>, tramite l’organizzazione di cui il volontario fa parte, senza fini di lucro anche indiretto ed <i>esclusivamente per fini di solidarietà</i>”.</p>	<p>Associazioni riconosciute e non riconosciute, movimenti, federazioni, gruppi e loro coordinamenti, <i>disciplinate</i> dalla L. 7 dicembre 2000, n. 383 e dalla L.R. 9 dicembre 2002, n. 42 e costituite “al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, <i>senza finalità di lucro</i> e nel pieno rispetto della <i>libertà e dignità degli associati</i>”.</p> <p>Non sono considerate APS: i <i>partiti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni dei datori di lavoro, le associazioni professionali e di categoria</i>, le associazioni che hanno come finalità la tutela esclusiva di <i>interessi economici</i> degli associati; le associazioni che dispongono <i>limitazioni</i> con riferimento alle condizioni economiche e <i>discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all’ammissione degli associati</i>.</p>

I destinatari/beneficiari

ODV	APS
<p>Le ODV svolgono la loro attività esclusivamente o principalmente nei confronti di terzi.</p> <p>Il <i>volontariato</i> si colloca nell'ottica della solidarietà.</p>	<p>Le APS svolgono la loro attività esclusivamente o principalmente nei confronti degli associati e dei loro familiari.</p> <p>La <i>promozione sociale</i> si colloca nell'ottica della mutualità.</p>

Le finalità e le attività

ODV	APS
<p>La <i>L. n. 266/1991</i> prevede che le ODV perseguano “finalità di carattere sociale, civile e culturale”.</p> <p>La <i>L.R. n. 28/1993</i> precisa che costituiscono attività delle ODV: “le prestazioni volte al raggiungimento delle finalità di interesse generale (...) e che si esplicano in azioni direttamente volte alla prevenzione e alla rimozione di situazioni di bisogno della persona umana e della collettività o per servizi di rilevante interesse sociale. Le prestazioni (...) devono essere caratterizzate da una documentata presenza dell'organizzazione sul territorio, rivolgersi alla generalità della popolazione e non esclusivamente agli aderenti all'organizzazione medesima”.</p>	<p>La <i>L. n. 383/2000</i> prevede che le APS perseguano “finalità di carattere sociale, civile, culturale e di ricerca etica e spirituale”.</p> <p>La <i>L.R. n. 42/2002</i> precisa che per “attività di utilità sociale si intendono le attività tese al conseguimento di finalità di valenza collettiva, espletate nei settori: ambientale-turistico, culturale-educativo e di ricerca etica e spirituale, sociale, socio-sanitario, sanitario, sportivo-ricreativo, della tutela dei diritti”.</p>

Le attività commerciali

ODV	APS
<p>Le ODV possono trarre “le risorse economiche per il loro funzionamento e per lo svolgimento della propria attività” anche da “<i>entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali</i>” specificate dal <i>D.M. 22.05.1995</i>.</p> <p>Se l’Odv esercita <i>attività extra marginali</i>, perde la qualifica di <i>Onlus di diritto</i>.</p>	<p>Le APS “traggono le <i>risorse economiche</i> per il loro funzionamento e per lo svolgimento delle loro attività” anche da “<i>proventi delle cessioni di beni e servizi agli associati e a terzi</i>, anche attraverso lo svolgimento di attività economiche di natura commerciale, artigianale o agricola, svolte in maniera <i>ausiliaria e sussidiaria</i> e comunque <i>finalizzate</i> al raggiungimento degli obiettivi istituzionali”.</p>

I rapporti di lavoro

ODV	APS
<p>Le ODV “possono assumere <i>lavoratori dipendenti</i> o avvalersi di prestazioni di <i>lavoro autonomo</i> esclusivamente nei limiti necessari al loro <i>regolare funzionamento</i> oppure occorrenti a <i>qualificare o specializzare</i> attività da esse svolta”.</p> <p>“La qualità di volontario é incompatibile con qualsiasi <i>forma di rapporto di lavoro</i> subordinato o autonomo e con <i>ogni altro rapporto di contenuto patrimoniale</i> con l’organizzazione di cui fa parte”.</p>	<p>Le APS “possono (...) in caso di <i>particolare necessità</i>, assumere <i>lavoratori dipendenti</i> o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo, anche ricorrendo a propri associati”.</p>

Le convenzioni

ODV

“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*”.

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 e della dignità degli utenti. Devono inoltre prevedere forme di verifica della loro *qualità* nonché le modalità di *rimborso spese*. 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”.

APS

“Lo Stato, le regioni, le province autonome di Trento e 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.

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*. 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”.

Le risorse economiche

ODV

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

- a) contributi degli aderenti;
- b) contributi di privati;
- c) contributi dello Stato, di enti o di istituzioni pubbliche finalizzati esclusivamente al sostegno di specifiche e documentate attività o progetti;
- d) contributi di organismi internazionali;
- e) donazioni e lasciti testamentari;
- f) rimborsi *derivanti da convenzioni*;
- g) entrate derivanti da *attività commerciali e produttive marginali*”.

APS

“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”.

L'atto costitutivo

ODV	APS
<p>Non é prevista una forma particolare.</p> <p>La forma scritta è necessaria affinché la ODV possa essere <i>iscritta</i> nel registro regionale del volontariato.</p>	<p>È prevista la forma scritta.</p>

ODV

Nello statuto dello ODV, *oltre a quanto disposto dal codice civile*, devono essere **espressamente** previsti:

- la *sede legale*;
- l'*assenza di fini di lucro*;
- la *democraticità* della struttura;
- l'*elettività* e la *gratuità* delle cariche associative;
- la *gratuità* delle prestazioni fornite dagli associati;
- *i criteri di ammissione e di esclusione* degli associati;
- *gli obblighi e diritti* degli associati;
- l'*obbligo di formazione del bilancio*, dal quale devono risultare i beni, i contributi o i lasciti ricevuti;
- le *modalità di approvazione* del bilancio da parte dell'assemblea.

APS

Nello statuto delle APS devono essere **espressamente** previsti:

- la *sede legale*;
- la *denominazione*;
- l'*oggetto sociale*;
- l'*attribuzione della rappresentanza legale*;
- l'*assenza di fini di lucro* e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme *indirette*;
- l'*obbligo di reinvestire* l'eventuale avanzo di gestione a favore di attività istituzionali previste nello statuto;
- le norme sull'*ordinamento interno* ispirato a principi di *democraticità* e di *uguaglianza* dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'*elettività* delle cariche associative;
- *i criteri per l'ammissione e l'esclusione* degli associati ed i loro diritti e obblighi;
- l'*obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari*, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- le modalità di *scioglimento* dell'associazione;
- l'*obbligo di devoluzione* del patrimonio residuo in caso di scioglimento, cessazione o estinzione, dopo la liquidazione, a fini di utilità sociale.

ODV

I **benefici** delle ODV **iscritte** al *Registro* regionale del volontariato sono i seguenti:

- *agevolazioni fiscali specifiche* (v. tavola successiva);
- *flessibilità dell'orario di lavoro* per i volontari;
- *accesso a contributi pubblici* compresi quelli per *progetti sperimentali* finanziati dal Fondo per il volontariato;
- possibilità di *stipulare convenzioni* con enti pubblici;
- diritto di partecipare alla *consultazione* per la *programmazione* degli interventi nei settori in cui operano e alla *Consulta regionale* del volontariato;
- diritto all'informazione e accesso ai *documenti amministrativi*.

APS

I **benefici** delle APS **iscritte** al *Registro* regionale del volontariato sono i seguenti:

- *agevolazioni fiscali specifiche* (v. tavola successiva);
- *flessibilità dell'orario di lavoro* per i volontari;
- *accesso a contributi pubblici* compresi quelli per *progetti sperimentali* finanziati dal Fondo per l'associazionismo;
- possibilità di *stipulare convenzioni* con enti pubblici;
- diritto di partecipare alla *consultazione* per la *programmazione* degli interventi nei settori in cui operano;
- diritto all'informazione e accesso ai *documenti amministrativi*;
- diritto ad usufruire di alcune agevolazioni previste per le cooperative per l'ammissione al *credito agevolato*, limitatamente ai progetti per i quali sono operanti convenzioni con enti pubblici;
- diritto di accesso ai finanziamenti del *Fondo Sociale Europeo*;
- possibilità di ottenere dagli enti pubblici l'utilizzo di *beni mobili ed immobili*, a titolo non oneroso, in caso di manifestazioni temporanee o in comodato, con l'unico onere di adibirli allo svolgimento delle loro attività istituzionali.

Le agevolazioni fiscali

ODV

Le agevolazioni fiscali specifiche delle ODV sono:

- *acquisizione 'di diritto' della qualifica Onlus*, con applicazione di tutte le agevolazioni ed esenzioni previste dal D.Lgs. n. 460/1997;
- esenzione imposta di *bollo* e di *registro* per gli atti costitutivi e per gli atti connessi allo svolgimento dell'attività;
- esenzione imposta sulle *donazioni* e *successioni* (attribuzioni di eredità o di legato);
- *esclusione Iva* solo per le *operazioni attive* (per le operazioni passive le ODV vengono assimilate al consumatore finale che paga l'Iva sugli acquisti);
- *esenzione Ires* sui proventi delle *attività istituzionali* e su quelli delle *attività marginali*, qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali.

APS

Le agevolazioni fiscali specifiche delle APS sono:

- equiparazione, ai fini fiscali, degli *associati ai familiari* conviventi;
- esenzione *imposta sugli intrattenimenti*;
- benefici fiscali per i *donatori*;
- possibile riduzione *tributi locali*.

1.3 I principali adempimenti

In fase di costituzione

I *principali* adempimenti che devono essere assolti da una associazione in fase costitutiva possono essere riepilogati nei seguenti punti elencati in *ordine* approssimativamente *cronologico*:

- Predisposizione **atto costitutivo** e **statuto** nelle seguenti *forme*: scrittura privata, scrittura privata autenticata, scrittura privata registrata, atto pubblico.
- Richiesta all’Agenzia delle Entrate del **codice fiscale** (ed eventualmente della **partita iva**, in caso di svolgimento di *attività commerciali abituali*).
- Scelta delle modalità di **funzionamento** e di **finanziamento** (*fondo comune o patrimonio*).
- Scelta della **forma giuridica** e delle **qualifiche fiscali**.
- Presentazione all’Agenzia delle Entrate, entro 60 giorni dalla costituzione, del **Modello EAS** (*solo per gli enti di tipo associativo* di cui all’art. 148 del D.P.R. n. 917/1986) direttamente o tramite soggetto intermediario.
- Richiesta iscrizione al **REA** (*Repertorio Economico Amministrativo*) tenuto dalla Camera di Commercio, solo per le associazioni che svolgono *attività economiche* in modo non prevalente.
- Acquisizione *discrezionale* della **personalità giuridica** (presso la Prefettura-UTG o la Regione).
- Domanda facoltativa di **iscrizione in Albi o Registri** (ad esempio: Registro regionale delle ODV o delle APS; iscrizione all’Anagrafe Unica delle Onlus,...) tenuti da enti pubblici e necessaria per godere dei *benefici* di varia natura (fiscali, finanziari, convenzionali) previsti da leggi speciali.

La richiesta del codice fiscale

La richiesta del Codice Fiscale va inoltrata alla *Agenzia delle Entrate* (<http://www.agenziaentrate.gov.it>) attraverso il **Modello AA5/6** firmato dal rappresentante legale dell'associazione, scaricabile [qui](#).

In sede di presentazione del modello, nella parte superiore di tutte le pagine deve essere riportato il *codice fiscale* del soggetto che sottoscrive il modello (Presidente).

In caso di prima richiesta, il modello può essere presentato in 2 modi diversi a scelta:

- in *duplice esemplare* direttamente (anche a mezzo di persona appositamente delegata) a uno qualsiasi degli uffici dell'Agenzia delle Entrate a prescindere dal domicilio fiscale del contribuente;
- in *unico esemplare* a mezzo servizio postale e mediante raccomandata, allegando copia di un documento di identificazione del rappresentante, da inviare a uno qualsiasi degli uffici dell'Agenzia delle Entrate a prescindere dal domicilio fiscale del contribuente. In tal caso il modello si considera presentato nel giorno in cui risulta spedito.

Qualora la richiesta venisse presentata direttamente all'ufficio da *persona diversa dal Presidente*, questa deve essere in possesso di una fotocopia di un documento di identità valido del Presidente o di un documento di identità valido (originale) del Presidente.

La registrazione dell'atto costitutivo e dello statuto

Il Presidente (o un suo delegato) si potrà recare all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate per registrare il verbale assembleare e il nuovo statuto.

Gli adempimenti sono i seguenti:

- presentazione originale (+ 2 copie) del *verbale* assemblea e dello *statuto*;
- presentazione 1 copia della *carta di identità* di chi si reca a registrare (o del Presidente);
- compilazione e presentazione del **modello 69** scaricabile da [qui](#);
- presentazione della ricevuta del versamento dell'*imposta di registro* in misura fissa (Euro 200), se dovuta, da effettuarsi in banca o in posta, con **modello F23** scaricabile da [qui](#);
- ritiro della *copia* timbrata e firmata dall'Ufficio.

La presentazione del Modello EAS

Dal *2 settembre 2009*, ai sensi dell'art. 30 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, l'Agenzia delle Entrate ha approvato il "*Modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini fiscali degli Enti associativi*" (c.d. "**modello EAS**"), necessario per certificare il carattere non commerciale dell'attività svolta dall'associazione.

Il modello è *scaricabile* da [qui](#).

Alcune tipologie di associazione (ad esempio, le **ODV** iscritte nei relativi registri che non svolgono attività diverse dalle c.d. «attività commerciali e produttive marginali» di cui al D.M. 25.05.1995) sono **esonerate** dalla presentazione del Modello, mentre altre associazioni (ad esempio, le APS iscritte nei relativi registri) sono obbligate a presentarlo in **forma ridotta**.

La *Circolare n. 45/E* chiarisce che il Modello EAS si riferisce a «Enti privati non commerciali di tipo associativo, di cui all'articolo 148, comma 1, del DPR n. 917/1986 (TUIR), *anche se limitati alla riscossione di quote*

associative e contributi» e precisa che «i *benefici fiscali* (...) non potranno più essere applicati nel caso di mancato invio del Modello EAS entro il 15 dicembre 2009, ovvero *entro 60 giorni* dalla data di costituzione».

La SIAE

La SIAE (<https://www.siae.it/it>) è la Società Italiana degli Autori ed Editori e *tutela il diritto d'autore* amministrando le opere di circa 80.000 aderenti facendo sì che per ogni sfruttamento di un'opera sia corrisposto all'autore e all'editore un adeguato compenso.

Tramite la sua organizzazione capillare sul territorio, la SIAE verifica e controlla tutte le utilizzazioni del repertorio tutelato (musica, teatro, cinema, ecc.) e facilita la definizione delle pratiche che prevedono il contatto con un ufficio SIAE.

In caso di organizzazione di una qualsiasi forma di spettacolo o intrattenimento, di riproduzione e di diffusione, sia gratuita che a pagamento, l'associazione deve ottenere la preventiva autorizzazione da parte dei titolari dei **diritti** (L. 22 aprile 1941, n. 633).

L'associazione deve effettuare la **richiesta** – prima della realizzazione della riproduzione - con apposito *modulo (mod. 342/AF)* in cui devono essere specificate tutte le informazioni relative alle opere da utilizzare (e ai loro autori) e al tipo di uso che si intende farne.

Sulla base di queste informazioni la SIAE stabilirà il **compenso** dovuto.

L'iscrizione nel Registro regionale del volontariato

In particolare, le associazioni che scelgono di iscriversi al *Registro regionale del volontariato* tenuto dalla **Regione Toscana** (presso i Comuni

Capoluoghi e la Città Metropolitana di Firenze ci sono le *sezioni* del Registro) è opportuno che eseguano una ricognizione preliminare, anche con l'aiuto del Cesvot, dei seguenti requisiti necessari per l'iscrizione, previsti dalla **L. n. 266/1991**:

- natura di organizzazione *liberamente* costituita;
- svolgimento di *attività di volontariato* effettiva con l'utilizzo in modo *determinante e prevalente* delle prestazioni volontarie dei propri associati;
- *atto costitutivo* e statuto da cui risultino *espressamente* almeno i seguenti *elementi*: assenza di fini di lucro, democraticità della struttura, elettività e gratuità delle cariche associative, gratuità delle prestazioni fornite dagli associati, criteri di ammissione ed esclusione degli associati, obblighi e diritti degli associati, obbligo di formazione del bilancio e relative modalità di approvazione da parte dell'assemblea, sede dell'organizzazione nel territorio regionale;
- *costituzione formale ed operatività* da almeno 6 mesi nel territorio regionale.

Alla **domanda** d'iscrizione - redatta in *carta semplice* e *sottoscritta* dal legale rappresentante – le associazioni devono **allegare**:

- copia *atto costitutivo e statuto* dai quali risultino i requisiti sopra descritti;
- elenco nominativo di coloro che ricoprono le diverse *cariche associative* (sottoscritto dal legale rappresentante);
- relazione sulla *attività svolta* dall'organizzazione e quella in *programma* (sottoscritta dal legale rappresentante);
- copia del *bilancio consuntivo* relativo all'esercizio precedente approvato dall'assemblea, con indicati contributi, beni e lasciti, nonché lo *stato patrimoniale*;
- dichiarazione sottoscritta dal rappresentante legale concernente la *determinante prevalenza dei volontari* rispetto al numero dei lavoratori dipendenti e dei professionisti convenzionati.

La *Regione Toscana*, con la **Legge 1° marzo 2016, n. 21** ("Riordino delle

funzioni di tenuta degli albi regionali del terzo settore ai sensi della L.R. 22/2015”), modificando l’art. 4 della L.R. n. 28/1993, ha stabilito che:

- la *tenuta delle sezioni provinciali del Registro Regionale del Volontariato* è effettuata dai Comuni capoluogo di provincia (inclusa la Città Metropolitana di Firenze);
- la domanda di iscrizione *è presentata* al Comune capoluogo di provincia tramite il *Comune nel cui territorio ha sede legale l’organizzazione*;
- la *trasmissione* della domanda di iscrizione (unitamente alla correlata documentazione) *è* effettuata, per via telematica, nei confronti del Comune capoluogo, da parte del Comune nel cui territorio ha sede legale l’organizzazione *entro 3 giorni* dalla presentazione;
- il Comune capoluogo di provincia, *entro 90 giorni* dal ricevimento della domanda, accertati i requisiti previsti dalla normativa vigente, adotta l’atto per *l’iscrizione* dell’organizzazione richiedente nella sezione provinciale del registro regionale ovvero, in caso non sussistano i requisiti, adotti l’atto motivato di *diniego* all’iscrizione medesima.

I rimborsi spese

Il co. 2, art. 2 della L. n. 266/1991 dispone che “L’attività del volontario *non può essere retribuita* in alcun modo nemmeno dal beneficiario”.

Al volontario, dunque, possono essere soltanto **rimborsate** - dall’organizzazione di appartenenza - le spese **effettivamente sostenute** per l’attività prestata, **entro limiti preventivamente** stabiliti dalle organizzazioni stesse, tramite *deliberazione* dell’organo amministrativo (es: Consiglio Direttivo) oppure dell’Assemblea degli associati.

Le spese sostenute dal volontario nell’interesse dell’associazione, e da questa rimborsate, sono *esenti* da qualsiasi *ritenuta* fiscale e previdenziale.

Con la mancata previsione dei limiti di rimborso, ed in presenza di erogazione di somme di ammontare elevato, il rimborso delle spese potreb-

In fase di funzionamento

be essere considerato alla stregua dell'erogazione di un *compenso* per l'attività prestata.

La **tipologia** delle *spese rimborsate*, anche in presenza dei limiti di rimborso, è determinante per l'esclusione delle erogazioni dall'ambito dei compensi.

Tra le *spese rimborsabili* possono rientrare:

- le *spese di viaggio* relative a spostamenti effettuati per *prestare* l'attività: affinché i rimborsi siano validi è indispensabile che siano dettagliati in modo analitico date, luoghi e motivo degli spostamenti, e che questi dati trovino riscontro nell'attività prestata dal volontario;
- le *spese per vitto, alloggio e trasporto* in presenza di *trasferta*; (per *trasferta* si deve intendere la prestazione resa al di fuori dell'abituale sede di lavoro);
- le *spese di trasporto* per spostamenti connessi con l'attività del volontario, anche nell'ambito del Comune, a condizione che siano documentati dal vettore, ad esempio i biglietti del bus;
- altri *importi anticipati dal volontario* in nome e per conto dell'associazione per l'acquisto di beni e servizi a favore della stessa.

Tra le **spese non rimborsabili** rientrano tutte le *spese non documentate* e tutti i *rimborsi forfetari*.

Le assicurazioni

Le **associazioni di volontariato**, ai sensi del **co. 1, art. 4 della L. n. 266/1991**, *devono* assicurare i propri *volontari attivi*, cioè i propri associati che prestano effettivamente attività di volontariato (si ricorda che tutti i volontari devono essere associati e non viceversa), contro gli *infortuni e le malattie* connessi allo svolgimento dell'attività stessa e per la *re-*

sponsabilità civile verso terzi, ossia per i danni cagionati a terzi durante l'espletamento delle loro mansioni.

Il **co. 3, art. 30 della L. n. 383/2000** prevede invece per le **associazioni di promozione sociale**, solo quelle che svolgono attività mediante convenzioni, l'*obbligo* di assicurare i propri associati che prestano tale attività contro gli *infortuni e le malattie* connessi con lo svolgimento dell'attività stessa, nonché per la *responsabilità civile* verso terzi.

L'**obbligo assicurativo** non riguarda quindi tutte le associazioni, bensì solo le ODV iscritte nei registri e le APS *iscritte* e che svolgono attività in *convenzione*.

All'interno di queste associazioni, così selezionate, non tutti gli associati devono poi essere assicurati, bensì soltanto coloro che, in concreto, prestano *attività di volontariato* a qualsiasi titolo (non solo 'sul campo', bensì anche negli 'uffici').

Queste coperture assicurative costituiscono, a norma del **co. 3, art. 7 della L. n. 266/1991** e del **co. 5, art. 30 della L. n. 383/2000**, elementi essenziali delle **convenzioni** eventualmente stipulate dalle ODV e dalle APS con gli enti pubblici e gli oneri relativi sono a carico di questi ultimi. Il **contratto di assicurazione** per le *malattie ed infortuni* viene stipulato unitamente a quello per la *responsabilità civile* con le compagnie assicurative *private* (o tramite specifici broker assicurativi) che operano sul territorio, scelte dalle associazioni.

Il **D.M. 14/02/1992** (modificato dal **D.M. 16/11/1992**) prevede alcuni specifici **adempimenti assicurativi**:

- obbligo di *comunicare all'assicuratore* i nominativi dei volontari e le variazioni (nuove adesioni e recessi o esclusioni) intervenute;
- obbligo di tenere un *registro degli aderenti* (dove devono essere indicate, per ciascun volontario, le complete generalità) numerato

- progressivamente in ogni pagina, bollato (da un notaio o da un segretario comunale o da altro pubblico ufficiale abilitato a tali adempimenti) in ogni foglio e costantemente aggiornato;
- possibilità di stipulare *polizze in forma collettiva o numerica* che, in forza di un unico vincolo contrattuale, determinano una copertura per un numero determinato di volontari, anche non specificati nominalmente, ma determinabili in quanto iscritti nel registro degli aderenti.

La normativa non fornisce né uno schema di polizza assicurativa né alcuna indicazione sui *massimali*. Le associazioni sono quindi libere di scegliere il massimale entro il quale assicurarsi: è ovvio che sulla scelta incide molto il tipo e la quantità di attività svolta.

In fase di scioglimento

In fase di scioglimento, è necessario seguire le *disposizioni statutarie* (ed eventualmente quelle contenute nel regolamento), variabili da associazione ad associazione, per *liquidare* e *chiudere* l'ente.

Scioglimento

Deliberazione Assemblea (*straordinaria*) degli associati.

Liquidazione

Nomina di uno o più *liquidatori* e avvio procedimento di liquidazione del *patrimonio* (incasso crediti e pagamento debiti).

Devoluzione patrimonio residuo

L'eventuale patrimonio residuo dovrà essere *devoluto* ad altre associazioni o a fini di utilità sociale, in conformità allo Statuto e alla Legge, evitando la distribuzione (diretta o indiretta) degli *utili* realizzati durante la

vita associativa.

Comunicazioni di chiusura attività

Agenzia delle Entrate (Codice Fiscale e Partita Iva), Comuni capoluogo/ Città metropolitane (registri regionali), altri eventuali Enti Pubblici, Enti Privati, ecc.

1.4 Gli organi associativi

Gli organi necessari

Nello statuto dell'associazione devono essere *necessariamente* previsti e disciplinati i seguenti **2 organi**: l'organo assembleare e quello amministrativo.

L'assemblea degli associati

L'Assemblea è l'organo *sovrano* composto da tutti gli *associati* i quali hanno perciò il diritto insopprimibile (qualsiasi clausola statutaria che ponga limiti è considerata pertanto nulla) di *parteciparvi* personalmente o tramite delega.

Ha una competenza propria *inderogabile* per alcune materie: modifica atto costitutivo e statuto, nomina e revoca amministratori, approvazione bilancio e scioglimento dell'associazione. Oltre a ciò, l'assemblea *può essere chiamata* dai propri organi ad esprimere il proprio *indirizzo* su altre e diverse materie.

La stessa si costituisce e decide in base ad appositi '*quorum*' (maggioranze) previsti dalla legge o, in subordine e ove possibile, dallo statuto.

Il Consiglio direttivo

L'organo *amministrativo* di una associazione può essere composto da una *pluralità di persone* (consiglio o comitato direttivo, consiglio di amministrazione, ...) oppure da una *sola persona* (amministratore unico). È comunque preferibile, e assolutamente più frequente nelle strutture democratiche come le realtà associative, un organo collegiale.

Il Consiglio si occupa, con *rilevanza esterna*, dell'effettivo esercizio delle volontà che l'associazione ha espresso per il tramite dell'Assemblea degli associati.

La *fonte dei poteri degli amministratori* viene individuata nel contratto di associazione, vale a dire nell'atto costitutivo/statuto.

Gli organi eventuali

Gli organi, eventualmente previsti e disciplinati nello statuto dell'associazione, che *non sono essenziali* per lo svolgimento dell'attività associativa e che quindi la loro presenza è affidata alla volontà assembleare, sono i seguenti:

Collegio sindacale o dei revisori dei conti

Organo di *controllo* dell'operato degli amministratori, con particolare attenzione alla regolarità formale e sostanziale delle procedure contabili e del bilancio.

Collegio dei probiviri

Organo di *garanzia* preposto per dirimere le controversie interne all'as-

sociazione relative, ad esempio, alle decisioni di esclusione degli associati e sui dinieghi di ammissione.

Altri organi

Presidente

Comitato scientifico

Comitato dei donatori

Commissione per le garanzie statutarie

Libri associativi

E' molto opportuno, anche se non obbligatorio - sotto il profilo *giuridico*, *fiscale* e per esigenze di *rendicontazione 'sociale'* - che le associazioni redigano i seguenti libri che possono essere tenuti con vari *criteri*, secondo le proprie esigenze e capacità: su libri rilegati, su computer, su rubriche o schedari, ecc.

Si *suggerisce*, almeno in alcuni casi, anche la *preventiva vidimazione* da parte di un pubblico ufficio o notaio, in quanto questa formalità accerta il numero di pagine di ogni libro garantendone la loro non sostituibilità.

Libro associati

E' l'anagrafe dell'associazione dal quale devono risultare i *dati anagrafici* (nome e cognome, luogo e data di nascita, residenza e codice fiscale) degli associati. Esso è importante specialmente per definire chi può intervenire alle assemblee e utilizzare il diritto di elettorato attivo e passivo. Ai fini della *legge sulla privacy* se ci si limita a raccogliere questi dati, senza comunicarli ad enti esterni, non occorre il consenso scritto degli

associati, che si consiglia comunque di acquisire. Viceversa questo occorre se si raccolgono altri dati (c.d. “sensibili”) o se l’elenco viene ceduto ad enti esterni (es. sponsor per invii pubblicitari).

Questo libro è in *libera visione* a tutti gli associati.

Per le associazioni che svolgono *attività a pagamento verso i soci*, questo libro riveste un’importanza fondamentale ai fini fiscali, in quanto è la base di tutto il regime agevolato delle attività “decommercializzate” previsto dall’art. 148, del D.P.R. n. 917/1986.

Libro verbali assemblea

Questo libro deve contenere tutti i *resoconti* delle assemblee, partendo dalla copiatura dell’atto costitutivo e dello statuto che è, in pratica, la prima assemblea.

I verbali delle assemblee devono essere *firmati* dal Presidente e dal Segretario. È importante *allegare* ad ogni verbale di assemblea un foglio presenze firmato dai partecipanti al fine di attestare la reale presenza dei soci all’assemblea.

Anche questo libro è in *libera visione* a tutti gli associati.

Libro verbali Consiglio direttivo

Il libro deve contenere tutti i *resoconti* delle riunioni di tale organo. È sufficiente una descrizione sintetica degli argomenti trattati e delle decisioni prese. I verbali devono precisare se le delibere vengono prese all’unanimità o a maggioranza. In tale ultimo caso i consiglieri dissenzienti possono fare mettere a verbale il loro voto contrario, specialmente per limitare la loro responsabilità in caso di danni per l’associazione.

I verbali andranno *firmati* dal Presidente e dal Segretario.

Questo libro *non è in libera visione* agli associati, in quanto può contene-

re argomenti riservati. Eventualmente gli stessi aderenti possono chiedere notizie al Presidente e, se raggiungono la percentuale minima indicata nello statuto, che per Legge non può essere superiore al 10% degli associati, possono chiedere la convocazione urgente di un'Assemblea per affrontare il problema.

Libro verbali Collegio sindacale (o dei revisori dei conti)

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

Questo libro *non è in libera visione* agli associati, in quanto può contenere informazioni riservate.

Registro degli aderenti (solo per le OdV)

Per le organizzazioni di volontariato *iscritte* al relativo Registro Regionale, la **L. n. 266/1991** prevede *l'obbligo* di tenere un registro in cui vanno riportati i dati di tutti i volontari, ai fini dell'assicurazione per le malattie, infortuni e responsabilità civile terzi. Questo è l'unico libro obbligatorio per le OdV.

1.5 Le responsabilità

La responsabilità penale

La **responsabilità penale**, ai sensi dell'**art. 27 della Costituzione**, è sempre *personale*. Pertanto, di eventuali *reati* (siano essi delitti o contravvenzioni) risponderanno i singoli associati che li hanno commessi e, in nessun caso, l'associazione.

La responsabilità amministrativa

La **responsabilità amministrativa** è propria degli *enti pubblici*; tuttavia, il **D.Lgs. 8 giugno 2001 n. 231** ha introdotto nel nostro ordinamento una *nuova figura di responsabilità* che riguarda sia le *persone giuridiche* che gli *enti non riconosciuti*.

Il Decreto determina le conseguenze derivanti dall'agire delle *persone fisiche* appartenenti all'ente e che commettono alcune tipologie di *reati* nell'interesse degli stessi enti: in questi casi le *sanzioni* sono a carico di questi ultimi.

Ci troviamo di fronte ad una *responsabilità diretta dell'ente non solidaristica con l'autore del reato* che, da parte sua, risponderà del proprio comportamento secondo le norme penali mentre l'ente ne risponderà in quanto ha omesso l'adozione di strumenti e procedure idonei alla *prevenzione* dell'illecito comportamento.

Nonostante la responsabilità sia definita amministrativa la stessa dà luogo a *sanzioni di carattere penale* e, la competenza all'irrogazione, è del giudice penale.

La responsabilità civile

La **responsabilità civile** si distingue in:

1. Responsabilità per *inadempimento contrattuale* (c.d. responsabilità contrattuale): è quella che deriva dall'inadempimento di un contratto (**art. 1218 c.c.**).
2. Responsabilità *per fatto illecito* (c.d. responsabilità extracontrattuale o "aquiliana"): è disciplinata dall'**art. 2043 e seguenti** c.c. secondo il quale costituisce *fatto illecito* "qualunque fatto, doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto" e, continua, "obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno".

Le **associazioni non riconosciute** hanno una propria *capacità giuridica* e *capacità di agire* autonoma e distinta da quella dei propri aderenti ed un proprio patrimonio (fondo comune) separato da quello dei propri associati.

L'associato, ai sensi dell'**art. 37 del Codice Civile**, non può chiedere la *divisione* di tale fondo per tutto il tempo in cui l'associazione è in vita né pretenderne una quota in caso di recesso.

L'**art. 38 del Codice Civile** stabilisce che "per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione non riconosciuta i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune". Delle stesse obbligazioni rispondono però anche, personalmente e solidalmente, le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione (c.d. *autonomia patrimoniale imperfetta*).

2.

Gli attrezzi contabili

2.1 Le finalità

Le principali finalità della *contabilità* e del *bilancio* delle associazioni sono le seguenti:

1. **Informare** in tempo utile gli associati, i volontari, gli amministratori, i donatori, i finanziatori e gli altri portatori di interesse (*stakeholder*) dell'associazione sull'andamento della gestione.
2. Assolvere al fondamentale dovere etico della **trasparenza** (*accountability*).
3. Adempiere agli obblighi di bilancio imposti dalla **Legge**.
4. Assolvere eventuali altri obblighi previsti dallo **Statuto** dell'associazione che potrebbe prevedere la tenuta di una specifica contabilità o di alcuni schemi di rendiconto (ad esempio: il bilancio sociale o il bilancio preventivo).

Le *scritture contabili* consentono, inoltre, di:

- controllare le operazioni effettuate;
- accertare il perseguimento degli scopi associativi;
- conservare e tutelare il patrimonio associativo (se esistente);
- disporre di mezzi di prova in caso di contestazioni con associati o terzi.

Il *sistema e la metodologia contabile* delle associazioni deve essere strutturata e adeguata, oltre che alle disposizioni normative, alla identità (giuridica e fiscale), alla dimensione e alle esigenze informative e di controllo di ciascuna associazione.

2.2 Le fonti giuridiche

Il codice civile

Fatta eccezione per gli *enti non profit del V libro del codice civile* (società cooperative sociali), per gli *enti del I° libro del codice civile* (associazioni, fondazioni e comitati) non esistono obblighi specifici in materia di contabilità e bilancio, fatto salvo il rinvio ai *principi contabili* (chiarezza, trasparenza e analiticità) e agli obblighi che discendono da *leggi speciali e norme statutarie*.

Art. 18

Generico obbligo di rendicontare i risultati *dell'operato degli amministratori* ai quali si applicano le regole del *mandato* (artt. 1710 e ss. c.c.).

Art. 20

Generico obbligo – per le *associazioni riconosciute* - di approvare il bilancio d'esercizio da parte dell'Assemblea, senza indicazione dei criteri di valutazione, struttura e contenuto del bilancio.

Le leggi speciali

L. n. 266/1991 (ODV)

Negli accordi degli aderenti, nell'atto costitutivo o nello statuto delle ODV, devono essere espressamente previsti, a norma del **co. 3, art. 3 della L. n. 266/1991**, 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”.

Al fine di usufruire della *non tassazione* dei proventi derivanti da attività

commerciali e produttive marginali, esiste l'obbligo previsto dal **co. 4, art. 8 della L. n. 266/1991**, di documentare, attraverso un'apposita relazione, il totale impiego in fini istituzionali dei citati proventi.

L. n. 383/2000 (APS)

Nello statuto delle APS, devono essere espressamente previsti, a norma della lett. h), **co. 1, art. 3 della L. n. 383/2000**, "l'obbligo di redazione di rendiconti economico - finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari".

D.P.R. n. 600/1973 (Onlus)

L'**art. 20 bis del D.P.R. n. 600/1973** ha introdotto una normativa contabile specifica per l'attività *complessivamente* svolta dalle Onlus, le quali hanno l'obbligo di redigere *scritture contabili* cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione e a rappresentare adeguatamente in un apposito documento, da redigere entro *4 mesi* dalla chiusura dell'esercizio annuale la situazione patrimoniale, economica e finanziaria, *distinguendo* le attività connesse da quelle istituzionali.

Questi obblighi si considerano assolti qualora la contabilità consti del *libro giornale* e del *libro degli inventari*.

Le Onlus che, nell'esercizio della propria attività *istituzionale*, abbiano conseguito in un periodo di gestione *proventi* sino a € 51.645,69 possono, in alternativa agli obblighi contabili sopra descritti, redigere un rendiconto delle entrate e delle uscite complessive, utilizzando la *contabilità finanziaria* di cassa.

Le "attività connesse" a quelle istituzionali sono:

1. per il settore assistenza *sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili*, le prestazioni analoghe a quelle rese nell'ambito dell'attività istituzionale

svolte nei confronti delle persone non svantaggiate;

2. le “*attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse*”, realizzate allo scopo di reperire i fondi necessari per finanziare l’attività istituzionale dell’organizzazione.

Queste attività sono da considerarsi di *natura “commerciale”*, pertanto anche per esse dovrà essere adottata la *contabilità separata “fiscale”* degli enti non commerciali.

D.Lgs. n. 155/2006 (Impresa sociale)

L’associazione che esercita l’impresa sociale deve, in ogni caso, tenere, ai sensi dell’**art. 10 del D.Lgs. n. 155/2006**, il *libro giornale e il libro degli inventari*, in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del codice civile, nonché *redigere e depositare presso il registro delle imprese un **apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell’impresa.***

L’organizzazione che esercita l’impresa sociale deve, inoltre, *redigere e depositare presso il registro delle imprese il **bilancio sociale***, secondo le *linee guida* adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentita l’Agenzia per le Onlus, in modo da rappresentare l’osservanza delle *finalità sociali* da parte dell’impresa sociale

Le leggi regionali

L.R. n. 28/1993 (ODV)

Il **co. 2, art. 4** della **L.R. n. 28/1993** prevede che alla domanda di *iscrizione* al Registro regionale del volontariato deve essere allegato, fra l’altro il: “d) *bilancio consuntivo* afferente l’esercizio finanziario precedente ed approvato dall’assemblea, con indicati contributi, beni e lasciti, nonché lo stato patrimoniale”.

L’**art. 14** della **L.R. n. 28/1993**, dedicato alla Revisione periodica del

suddetto Registro, dispone, in modo analogo all'iscrizione, che le organizzazioni di volontariato devono inviare, entro il 30 giugno di ogni anno, al comune capoluogo della provincia nel territorio della quale hanno sede legale, fra gli altri documenti, anche la: "c) copia del *bilancio consuntivo* afferente l'esercizio precedente, con indicati contributi, beni e lasciti, nonché lo stato patrimoniale, approvato dall'assemblea".

L.R. n. 42/2002 (APS)

Il **co. 2, art. 5** della L.R. n. 42/2002 prevede che possono essere iscritte nel Registro regionale solo le APS nel cui statuto sia espressamente previsto, fra l'altro: "h) l'obbligo di redigere il bilancio ed il rendiconto annuale".

2.3 Le tipologie

I sistemi/metodi contabili

Elementare

Registro di cassa: segue quotidianamente il flusso *in entrata e in uscita* del denaro.

Registro di banca: annota cronologicamente tutti i *movimenti bancari*.

Riconciliazione: verifica la *corrispondenza* tra i movimenti contabilizzati sul registro di banca rispetto a quelli evidenziati dall'estratto conto bancario.

Registro di prima nota: evidenzia i vari eventi contabili man mano si verificano al fine di poterli successivamente riportare in contabilità.

Scadenziari: monitorano l'andamento dei *debiti* e dei *crediti*.

Inventario: ricognizione fisica degli *elementi del patrimonio*.

Civilistica

Contabilità in “partita semplice”: contabilità *finanziaria di cassa* dove i movimenti vengono rilevati valutando solo l’aspetto finanziario: ciascuna operazione viene annotata qualora avvenga l’effettiva entrata o uscita finanziaria (incasso o pagamento).

Contabilità in “partita doppia”: contabilità finalizzata alla redazione di un bilancio composto dallo stato patrimoniale e dal conto economico, redatta secondo il principio di *competenza temporale (economica)*.

Contabilità ‘analitica’: contabilità che consente di sapere la formazione un certo risultato, in aree operative sempre più piccole, sino alla singola specifica attività, attraverso l’utilizzo di *centri di costo*.

Contabilità “analitica”: contabilità che consente di sapere la formazione un certo risultato, in aree operative sempre più piccole, sino alla singola specifica attività, attraverso l’utilizzo di centri di costo.

Tipi di bilancio

- *Consuntivo* (rendiconto)
- *Preventivo* (budget-previsionale)

- *Economico* (finanziario, economico e patrimoniale)
- *Sociale* (etico - di missione)

- *Civilistico* (bilancio OdV – rendiconto APS)
- *Fiscale* (rendiconto raccolta pubblica di fondi – 5 per mille)

- *Abituale* (bilancio di esercizio)
- *Occasionale* (bilancio di liquidazione)

3.

Gli attrezzi fiscali

3.1 I principi generali

L'attività commerciale

L'art. 73 del D.P.R. n. 917/1986 distingue – sotto il profilo esclusivamente *tributario* - gli enti del nostro ordinamento, e quindi anche le associazioni di cui si tratta, nelle seguenti 2 tipologie alternative:

1. **Enti Commerciali (EC)** che *hanno* come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.
2. **Enti Non Commerciali (ENC)** che *non hanno* come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.

L'**attività commerciale**, ai sensi dell'art. 55 dello stesso Decreto, è l'attività produttiva di reddito **d'impresa** derivante dall'esercizio di impresa.

La *Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 126/E del 16.12.2011* specifica che per esercizio di impresa, ai fini *Ires* e ai fini *Iva*, si intende l'esercizio per professione *abituale*, ancorché *non esclusiva*, delle:

- *attività commerciali di cui all'art. 2195 c.c.* (attività industriale diretta alla produzione di beni e servizi, attività intermedia nella circolazione dei beni, attività di trasporto, attività bancaria o assicurativa, attività ausiliarie alle precedenti), *anche se non organizzate in for-*

ma d'impresa;

- *attività, organizzate in forma d'impresa*, dirette alla prestazione di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c.

La Risoluzione AdE n. 286/E del 11.10.2007 precisa, invece, la nozione di '**organizzazione in forma d'impresa**'. Una attività si considera *organizzata in forma d'impresa* quando, per lo svolgimento della stessa, viene predisposta una organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico. L'attività deve essere connotata, in ultima istanza, dalla *professionalità, sistematicità e abitualità*.

Gli enti commerciali/non commerciali

Alla luce di quanto sopra, per gli enti commerciali trova applicazione la disciplina relativa al *reddito d'impresa*, per cui tutta l'attività è soggetta a *tassazione* con conseguente obbligo di tenuta della *contabilità* prevista per le società.

Per gli enti non commerciali:

- il *reddito complessivo* è determinato in modo analogo alle persone fisiche e può essere composto da redditi fondiari, redditi di capitale, redditi d'impresa e redditi diversi;
- solo parte dell'attività è soggetta a *tassazione*;
- sussiste l'obbligo di tenere una *contabilità fiscale separata* solo per l'eventuale attività commerciale *abituale* svolta.

Si possono quindi verificare le seguenti 3 fattispecie in cui si possono trovare gli Enti Non commerciali (ENC):

1. L'ENC svolge *esclusivamente attività istituzionale*: nessun obbligo contabile fiscale.
2. L'ENC svolge *attività istituzionale (prevalente)* e attività commerciale:

obbligo di tenuta della contabilità fiscale separata limitatamente all'attività commerciale.

3. L'ENC svolge *attività commerciale (prevalente)* e attività istituzionale: obbligo di tenuta della contabilità fiscale per tutta l'attività.

La contabilità separata

L'art. 20 del D.P.R. n. 600/1973, dedicato alle scritture contabili degli *enti non commerciali*, dispone che, limitatamente alla loro attività commerciale svolta abitualmente, si applica la disciplina propria delle società commerciali, ovvero le disposizioni contenute nei precedenti articoli 14–18. Gli ENC devono quindi tenere una **contabilità separata** nella quale rilevare i *costi* e i *ricavi afferenti* la sola *attività commerciale* non occasionale svolta e gli eventuali costi promiscui (utenze, materiali di consumo, costi del personale):

- mediante la tenuta di *2 sistemi contabili* distinti che rilevano separatamente l'attività commerciale e l'attività istituzionale;
- mediante la tenuta di un *unico sistema contabile* che, servendosi di un piano dei conti dettagliato nelle singole voci, consente la rilevazione distinta delle movimentazioni relative a ciascuna attività svolta.

I costi promiscui

Il trattamento fiscale dei **costi promiscui** è differente a seconda che il calcolo rilevi ai fini:

- delle **imposte dirette** (co. 4, art. 144 del D.P.R. n. 917/1986): la *deducibilità* dei costi promiscui è ammessa *proporzionalmente* all'incidenza dei ricavi e dei proventi commerciali rispetto al totale compless-

- sivo dei proventi;
- dell'**imposta sul valore aggiunto** (*art. 19-ter D.P.R. n. 633/1972*): la *detrazione* è ammessa per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale e il riparto va effettuato seguendo *criteri oggettivi* di imputazione, coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati.

Il criterio *proporzionale* va utilizzato solo nel caso in cui tale identificazione non sia agevole e, quindi, in modo residuale.

3.2 I regimi di contabilità fiscale

Il Rendiconto annuale economico e finanziario è richiesto in ogni caso dall'*Amministrazione Finanziaria* (Risoluzione n. 126/E del 16.12.2011 AdE), a prescindere dalle *modalità gestionali ed organizzative* degli ENC ed indipendentemente dalla *qualificazione giuridica* delle attività esercitate dagli stessi.

Sia per ragioni di *trasparenza* sia per disporre di *elementi utili* ad accertare il permanere della qualifica di ENC a fronte di una eventuale attività di controllo da parte dell'*Amministrazione Finanziaria*, è opportuno quindi che le associazioni si dotino di una contabilità che rilevi anche i fatti afferenti all'*attività istituzionale*.

Se le associazioni svolgono una attività commerciale abituale (non occasionale) *devono* adottare uno dei seguenti **4 regimi di contabilità fiscale**.

Il regime super semplificato

Questo regime contabile si applica agli ENC che determinano in *modo forfetario* il reddito derivante dall'attività commerciale secondo quanto previsto dall'**art. 145 del D.P.R. n. 917/1986**.

A tale scopo è necessario che nel periodo di imposta precedente abbiano conseguito ricavi da *attività commerciali* per un importo non superiore a 15.493,71 euro relativamente all'attività di *prestazione dei servizi*, ovvero a 25.822,84 euro per *tutte le altre attività*.

Gli *obblighi contabili* sono assolti mediante la tenuta di scritture complessive mensili direttamente sui registri Iva oppure in un apposito prospetto conforme al modello approvato con il D.M. 11 febbraio 1997, così come previsto dal comma 166, art. 3 della L. 23 dicembre 1996, n. 662.

Il regime forfetario

A questo regime *forfetario* (L. n. 398/1991) possono optare le associazioni e società sportive dilettantistiche; le *associazioni senza scopo di lucro*; le associazioni pro loco; le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare senza fini di lucro (co. 31, art. 2, L. n. 350/2003) che nell'anno precedente hanno conseguito *entrate commerciali* per un importo non superiore a **400.000 euro**.

Opzione

La *scelta* per questo regime (*vincolante* per un quinquennio e salvo il superamento della soglia di ricavi, si rinnova automaticamente di anno in anno, *fino a revoca*, da esercitarsi con le medesime modalità) va comunicata all'Ufficio SIAE territorialmente competente prima che inizi l'anno solare per il quale s'intende usufruire di questa agevolazione. L'opzione

deve essere comunicata anche all'*Agenzia delle Entrate* entro il termine della prima dichiarazione annuale Iva successiva alla scelta operata.

Agevolazioni Ires e Irap

Il *reddito imponibile*, ai fini delle imposte dirette (Ires e Irap), è determinato applicando all'ammontare dei proventi di tipo commerciale un *coefficiente di redditività* del 3%, importo al quale devono essere sommate le eventuali plusvalenze patrimoniali. A tale importo deve essere applicata l'*aliquota Ires* nella misura ordinaria, pari, a partire dal periodo di imposta 2017, al 24%.

Agevolazioni Iva

In alternativa al sistema ordinario, che quantifica l'Iva da versare all'erario sottraendo dall'Iva incassata sulle operazioni attive, quella pagata sugli acquisti di beni e servizi, le associazioni che optano per il sistema forfetario determinano l'Iva da versare facendo riferimento esclusivamente all'imposta *incassata* e applicando i seguenti *abbattimenti*:

- 1/2 nella *generalità dei casi*, comprese le prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione;
- 1/3 nel caso di cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica.

Il *versamento* dell'Iva dovuta deve essere effettuato utilizzando il *modello F24*, con cadenza trimestrale (entro il *giorno 16* del secondo mese successivo al trimestre di riferimento): l'importo dovuto non deve essere aumentato dell'interesse dell'1% normalmente dovuto quando il versamento non è mensile. I *codici tributo* da utilizzare sono quelli ordinariamente previsti per i versamenti trimestrali IVA. Non è dovuto l'*acconto*.

Semplificazioni contabili e dichiarative

- esonero dall'obbligo di emissione dello *scontrino o ricevuta fiscale* (resta invece l'obbligo di emissione della *fattura* per le operazioni

- di sponsorizzazione, per le prestazioni pubblicitarie e per la cessione di diritti televisivi e radiofonici e l'obbligo di *certificazione dei corrispettivi* per gli accessi a manifestazioni a pagamento mediante biglietti o abbonamenti contrassegnati dalla Siae);
- esonero dall'obbligo di tenuta delle *scritture contabili*: è sufficiente annotare i proventi commerciali nel *prospetto riepilogativo* delle annotazioni dei contribuenti supersemplificati approvato con D.M. 11 febbraio 1997 (i proventi possono essere annotati con una scrittura cumulativa, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione);
 - le *fatture di acquisto* devono solo essere numerate progressivamente e conservate per 5 anni;
 - esonero dalla presentazione della *dichiarazione annuale IVA*, sia annuale che periodica; resta invece l'obbligo di presentare le dichiarazioni ai fini Ires e Irap e, qualora siano state effettuate *ritenute in veste di sostituto d'imposta*, anche il modello 770;
 - esonero dall'obbligo di utilizzo del *misuratore fiscale* in relazione alle attività di intrattenimento a favore dei soci (cfr. co. 13, art. 33, L. n. 388/2000).

La contabilità semplificata

L'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973 ammette a questo regime contabile gli ENC con volume d'affari non superiore a 400.000 euro per le *prestazioni di servizi* e 700.000 euro per le *altre attività*, purché non abbiano *optato* per la tenuta della contabilità ordinaria.

Fino al 31.12.2016, il principio di *competenza temporale* è sempre stato alla base della determinazione del reddito d'impresa anche degli ENC, indipendentemente dalla scelta del regime contabile (semplificato oppure ordinario).

I *commi 17 e seguenti dell'articolo 1 della L. n. 232/2016*, ha introdotto 2

modifiche rilevanti:

1. il passaggio dal regime di competenza al regime di cassa;
2. l'introduzione di nuovi obblighi di documentazione contabile.

Il primo passaggio comporta la necessità di registrare nella contabilità *la data degli incassi e dei pagamenti*, mentre il secondo cambiamento comporta, oltre alla tenuta dei registri prescritti ai fini IVA, opportunamente integrati con l'annotazione delle operazioni non soggette a tale imposta, la tenuta del registro dei beni ammortizzabili e dei *registri cronologici dei ricavi e delle spese*.

La contabilità ordinaria

Sono soggetti a questo regime gli enti che:

- hanno specificatamente *optato* per questo regime contabile;
- nel periodo d'imposta precedente hanno prodotto un *volume d'affari* (ai fini attività commerciale) superiore a 400.000 euro per prestazioni di servizi e superiore a 700.000 euro per altre attività.

Detto regime prevede la tenuta dei seguenti *libri contabili*:

- *libro giornale* (ai sensi art. 2216 c.c.), ove annotare cronologicamente e sistematicamente tutti i fatti inerenti l'attività commerciale dell'ente;
- *libro degli inventari* (ai sensi art. 2217 c.c.), da redigersi per la prima volta all'inizio dell'esercizio dell'ente (o al suo passaggio dal regime forfetario o semplificato) e successivamente ogni anno, dopo la chiusura del bilancio, e deve contenere la indicazione e la valutazione delle attività e delle passività dell'ente, nonché il dettaglio del conto economico;
- *registri ai fini IVA*;
- *scritture ausiliarie di magazzino*;
- *registro dei beni ammortizzabili*;

- *registri obbligatori per la legislazione sul lavoro.*

Il *reddito*, in contabilità ordinaria, viene determinato sulla base delle scritture contabili registrate riportate sistematicamente nel “bilancio d’esercizio”. I registri sopra evidenziati *non devono essere* obbligatoriamente sottoposti a *vidimazione iniziale* prima di essere messi in uso.

3.3 L’attività commerciale delle ODV

Il tema delle **attività commerciali** delle organizzazioni di volontariato è di *crescente importanza* per alcune di esse, in particolare per quelle che:

- già svolgono attività economicamente rilevanti in posizione di *‘irregolarità’ fiscale*: qualificazione di queste attività come ‘istituzionali’, non tenuta della contabilità fiscale, confusione fra raccolta fondi e attività commerciale, ecc.
- erogano o desiderano fornire *servizi più strutturati* ai cittadini per rispondere a nuovi bisogni indotti dal mutato quadro economico sociale: esigenza di servizi di sanità leggera eticamente orientata, richiesta di attività di turismo sociale, ecc.
- sono in *grave difficoltà finanziaria e/o* sono *‘stanche’* di reperire risorse aggiuntive solo attraverso i tradizionali – e in esaurimento o in calo - canali di finanziamento: enti locali, fondazioni bancarie, centri servizi per il volontariato, donazioni di persone fisiche, ecc.

La normativa tributaria

Le ODV, oltre ad essere soggette alle norme tributarie contenute nella *Legge quadro sul volontariato*, hanno ordinariamente (salvo eccezioni) la **qualifica fiscale** di *Ente Non Commerciale (ENC)* e di *Organizzazione*

non lucrativa di utilità sociale (Onlus) e talvolta anche quella di *Ente di tipo Associativo* (EtA) con finalità agevolata.

Pertanto, le norme tributarie applicabili per stabilire l'area della commercialità, ovvero i *confini* tra attività istituzionale e quella commerciale delle ODV, sono le seguenti:

- art. 8 della L. n. 266/1991
- D.M. 25.05.1995
- Artt. 143, 148 e 150 del D.P.R. n. 917/1986
- Art. 4 del D.P.R. n. 633/1972

Le ODV iscritte nel relativo Registro regionale possono acquisire di diritto la qualifica fiscale di Onlus ai sensi del co. 8, art. 10 del D. Lgs. n. 460/1997, nel caso in cui vengano svolte esclusivamente attività commerciali e produttive marginali così come indicate nel D.M. del 25.05.1995, ai sensi dell'art 30 della L. n. 2/2009.

La C.M. n. 127/E del 19.05.1998 chiarisce che l'*automatica qualificazione come Onlus delle ODV* comporta che le stesse non sono tenute ad adeguare i propri statuti alle disposizioni del co. 1, art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997, ivi *compresa* la prescrizione contenuta nella lett. i) della norma, concernente l'uso nella denominazione della locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o dell'acronimo 'Onlus'.

La successiva C.M. n. 168 del 26.06.1998 prevede, inoltre, che le ODV sono anche esonerate dalla presentazione della comunicazione prescritta dal co. 1, art. 11 del D.Lgs. n. 460/1997 per l'iscrizione all'Anagrafe delle Onlus.

Le fonti di entrata

Il co. 1, art. 5, L. n. 266/1991 individua le seguenti *fonti* delle *risorse finanziarie* delle ODV:

- contributi degli associati;
- contributi di terzi privati;

- contributi di enti pubblici (finalizzati al sostegno di specifiche e documentate attività o progetti);
- contributi di organismi internazionali;
- donazioni e lasciti testamentari;
- rimborsi derivanti da convenzioni;
- attività commerciali e produttive marginali.

I *proventi* da queste ultime attività *non costituiscono*, ai sensi del **co. 4, art. 8, L. n. 266/1991**, redditi imponibili ai fini IRES qualora sia *documentato* il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione.

Il *punto 5.1. delle "Linee guida per la gestione dei registri del volontariato"*, emanate dalla Conferenza delle regioni e delle province autonome il 27.01.2010, conferma che il legislatore ha fissato in maniera *esplicita e tassativa*, nella norma sopra riportata, le possibili entrate economiche su cui possono contare le ODV.

Le attività marginali

Il **D.M. 25.05.1995** qualifica **attività commerciali e produttive marginali**

le seguenti *attività* svolte unicamente dalle ODV iscritte nei relativi registri:

- a) attività di *vendita occasionali o iniziative occasionali* di solidarietà svolte *nel corso* di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'organizzazione;
- b) attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione *senza alcun intermediario*;
- c) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione *senza alcun intermediario*;
- d) attività di somministrazione di alimenti e bevande in *occasione* di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili, a carattere *occasionale*;
- e) attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzio-

nali dell'organizzazione, non riconducibili nell'ambito applicativo del **co. 4, art. 148 del D.P.R. n. 917/1986** (attività con presunzione assoluta di commercialità), verso pagamento di *corrispettivi specifici* che non eccedano del 50% i costi di *diretta imputazione*.

Queste attività marginali devono essere svolte:

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

Non rientrano, comunque, tra i proventi delle attività commerciali e produttive marginali quelli derivanti da convenzioni.

I dubbi e l'indirizzo prevalente

Il Decreto Ministeriale specifica quali attività le ODV possono svolgere solo da un punto di vista qualitativo (tipologia delle attività commerciali ammissibili) senza introdurre *parametri monetari*.

Il *richiamo* al solo **co. 4, art. 8, L. n. 266/1991**, da parte del Decreto ha indotto alcuni ad individuare una possibilità per queste organizzazioni di svolgere attività commerciali e produttive che *non rientrano* nelle 5 categorie individuate, con il solo limite della non prevalenza rispetto alle attività istituzionali.

Con l'approvazione del D.L. n. 185/2008 convertito in L. n. 2/2009, si è previsto, al **co. 5, art. 30**, l'esclusione dallo status di "Onlus di diritto" per quelle ODV che svolgono attività commerciali e produttive *marginali* ulteriori rispetto a quelle indicate nel Decreto.

Le *Regioni* sono ferme nel ritenere che le ODV iscritte nei Registri non possano in alcun caso svolgere attività commerciali e produttive diverse

da quelle marginali come individuate dal Decreto.

Le ODV iscritte nei relativi Registri che *contravvengono* alla previsione dell'*art. 30* del citato Decreto, in ragione di tale norma, perdono la qualifica di Onlus, rimanendo iscritte nei registri del volontariato, fintanto che la regione competente, con provvedimento motivato, non le cancelli dal registro.

Il Legislatore, infatti, non essendosi espresso in modo chiaro circa le ricadute conseguenti al decadimento dal regime di Onlus, ha permesso che si generasse un dubbio, cioè se le Regioni (o le Province) debbano provvedere subito a disporre la cancellazione, né la norma ha introdotto un automatismo per cui dall'esclusione della qualifica di Onlus consegue per effetto la cancellazione dal registro del volontariato: sarà dunque necessario attendere l'emissione del provvedimento di cancellazione da parte dell'organo competente.

Questo non esclude la possibilità che l'*Agenzia delle Entrate* invii una richiesta di cancellazione della ODV per la perdita dei requisiti previsti dalla L. n. 266/1991.

L'accoglimento di tale richiesta da parte degli uffici competenti è dovuta e comporta la perdita della qualifica di ODV con queste conseguenze:

- il venir meno delle *agevolazioni fiscali e finanziarie* previste dalla L. n. 266/1991;
- la perdita della *qualifica* di '*Onlus di diritto*' e tutti gli ulteriori benefici previsti dalla normativa;
- la *risoluzione automatica* delle *convenzioni stipulate* con un ente pubblico (salvo diversa previsione espressa nella convenzione medesima).

Le attività de-commercializzate

Il co. 1, art. 143 del D.P.R. n. 917/1986, che riguarda tutti gli enti commerciali e quindi anche le organizzazioni di volontariato, *de-commercializza*, cioè rende istituzionali, le **prestazioni di servizi non rientranti** nell'art. 2195 c.c. (attività industriali, intermediarie nella circolazione dei beni, di trasporto, bancarie, assicurative e altre ausiliarie alle precedenti) rese in *conformità alle finalità istituzionali* dell'ente, senza specifica *organizzazione* e verso pagamento di *corrispettivi* che non eccedono i costi di diretta imputazione.

Il primo periodo del co. 1, art. 148 del D.P.R. n. 917/1986 *non considera commerciale l'attività svolta dalle associazioni* (e dagli altri enti di tipo associativo) **nei confronti dei propri associati**, in conformità alle *finalità istituzionali*.

Si considerano tuttavia, ai sensi del co. 2, art. 148 del D.P.R. n. 917/1986, effettuate nell'esercizio di *attività commerciali* - salvo il disposto del secondo periodo del co. 1, art. 143 del D.P.R. n. 917/1986 - le **cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati verso pagamento di corrispettivi specifici**, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del *reddito di impresa* o come *redditi diversi* a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità.

Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona (i c.d. enti di tipo associativo con finalità agevolata) *non si considerano commerciali* - a norma del co. 3, art. 148 del D.P.R. n. 917/1986 - le **attività svolte in diretta attuazione**

degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di *corrispettivi specifici* nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, nonché le **cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni** cedute prevalentemente agli associati.

La suddetta disposizione agevolativa non si applica – a norma del **co. 4, art. 148 del D.P.R. n. 917/1986** - per le **cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita**; per le **somministrazioni di pasti**; per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore; per le **prestazioni alberghiere e di alloggio**; per le **prestazioni di trasporto** e di deposito; per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali, né per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività: a) **gestione di spacci aziendali e di mense**; b) **organizzazione di viaggi e soggiorni turistici**; c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) **pubblicità commerciale**; e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Infatti, tutte queste attività, elencate nel *comma 4*, hanno la *presunzione assoluta* (cioè, non ammettono prova contraria) di *commercialità*.

Il contenuto del terzo e del quarto comma del precedente art. 148, che si riferisce alle imposte dirette (*Ires*), è stato ripreso in modo sostanzialmente identico anche dai **commi 4 e 5, art. 4 del D.P.R. n. 633/1972**, che si riferisce all'*Iva*, quindi le agevolazioni sono simili sui 2 versanti impositivi.

Rimanendo sul versante *Iva*, solo ed esclusivamente alle organizzazioni di volontariato si applica la disposizione contenuta nel **primo periodo del co. 2, art. 8 della L. n. 266/1991** la quale prevede che le operazioni effettuate da queste organizzazioni non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Per le associazioni di promozione sociale, ricomprese tra gli enti di cui alla **lett. e), co. 6, art. 3 della L. n. 287/1991**, le cui finalità assistenziali sono state 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'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di **viaggi e soggiorni turistici**, sempreché le predette attività siano strettamente *complementari* a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli associati.

Le *agevolazioni fiscali* ora viste, relative alla decommercializzazione di alcune attività tipicamente svolte dagli enti non commerciali di tipo associativo, *si applicano* a condizione che gli stessi, anche se *iscritti* nei Registri del volontariato o della promozione sociale, si conformino alle seguenti clausole – contenute nel **co. 8, art. 148 del D.P.R. n. 917/1986** - 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, nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui al **co. 190, art. 3 della L. n. 662/1996**, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- 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 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;
- e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui al **co. 2, art. 2532 c.c.**, sovranità dell'assemblea e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o

rendiconti;

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Il **co. 1, art. 150 del D.P.R. n. 917/1986**, prevede infine che per le Onlus, comprese le organizzazioni di volontariato ma non le società cooperative, *non costituisce esercizio di attività commerciale* lo svolgimento delle **attività istituzionali** nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale.

Le attività de-tassate

Non concorrono in ogni caso *alla formazione del reddito*, quindi *non sono imponibili*, ai sensi del **co. 3, art. 143 del D.P.R. n. 917/1986**:

a) i **fondi** pervenuti agli enti non commerciali, quindi anche alle ODV, 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** agli enti non commerciali, e quindi anche alle ODV, per lo svolgimento *convenzionato* o in regime di *accreditamento* di attività *aventi finalità sociali* esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

Il **secondo periodo del co. 1, art. 148 del D.P.R. n. 917/1986** dispone che le somme versate dagli associati agli enti di tipo associativo, e quindi anche alle ODV, a titolo di quote o contributi associativi non concorrono *a formare il reddito complessivo*.

Il **co. 2, art. 150 del D.P.R. n. 917/1986** prevede che i proventi delle Onlus, e quindi anche delle ODV, derivanti dall'esercizio delle **attività direttamente connesse** *non concorrono alla formazione del reddito imponibile*.

Le altre agevolazioni fiscali

Il co. 1, art. 8 della L. n. 266/1991 dispone che gli **atti costitutivi** delle organizzazioni di volontariato e gli **atti connessi allo svolgimento delle loro attività** sono esenti dall'*imposta di bollo* e dall'*imposta di registro*.

Il secondo periodo del co. 2, art. 8 della L. n. 266/1991 dispone che le donazioni e le attribuzioni di *eredità* o di *legato* sono esenti da ogni imposta a carico delle ODV che perseguono esclusivamente i fini suindicati.

3.4 Le agevolazioni fiscali sulle donazioni

Il sistema tributario italiano prevede importanti agevolazioni fiscali – sia sotto forma di *detrazioni d'imposta* che di *deduzioni dal reddito imponibile* ai fini Irpef – per i cittadini e imprese che effettuano **erogazioni liberali** in *denaro*, *lavoro* o *beni* a favore di *Onlus* (e, quindi di ODV) e delle *APS*.

Le **norme agevolative** di riferimento sono riportate nella tavola successiva.

	Denaro	Lavoro	Beni
Persone fisiche	lett. i-bis e lett. i-quarter, co. 1, art. 15, D.P.R. n. 917/1986 (A) co. 1, art. 14, L. n. 80/2005 (B)		co. 1, art. 14, L. n. 80/2005 (B)
Imprese	lett. h e lett. l, co. 2, art. 100 D.P.R. n. 917/1986 (A) co. 1, art. 14, L. n. 80/2005 (B)	lett. i, co. 2, art. 100 D.P.R. n. 917/1986	art. 13, D.Lgs. n. 460/1997 (A) co. 1, art. 14, L. n. 80/2005 (B)

Persone fisiche

Denaro

lett. i-bis e lett. i-quater, co. 1, art. 15, D.P.R. n. 917/1986 (A)

Le *persone fisiche* possono *dedurre* dall'Irpef il 26% delle erogazioni liberali in *denaro* effettuate a favore di *Onlus* e di *soggetti a queste assimilate* (iniziative umanitarie gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con Dpcm nei paesi non appartenenti all'Ocse), calcolata sull'importo massimo di *30.000 euro*.

Per le APS il limite rimane di 2.065 euro.

Dal 2015 si possono dedurre fino a 7.800 euro (26% di 30.000 euro) l'anno contro il massimo detraibile, fino a tutto il 2014, pari a 537 euro (26% di 2.065 euro).

co. 1, art. 14, L. n. 80/2005 (B)

Sono *deducibili* dal reddito complessivo, nel limite del 10% dello stesso, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui, le liberalità in denaro erogate da persone fisiche a favore delle *Onlus* e delle *APS* iscritte nel registro nazionale.

Beni

co. 1, art. 14, L. n. 80/2005 (B)

Sono *deducibili* dal reddito complessivo, nel limite del 10% dello stesso, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui, le liberalità in natura erogate da persone fisiche a favore delle *Onlus* e delle *APS* iscritte nel registro nazionale.

Imprese

Denaro

lett. h e lett. l, co. 2, art. 100, D.P.R. n. 917/1986 (A)

Le *imprese* possono *dedurre*, per un importo non superiore a 30.000 euro (1.549,37 euro se *APS iscritte*) o, se maggiore, per un importo non superiore al 2% del reddito d'impresa, le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di *Onlus* e di *soggetti a queste assimilati* (secondo l'elencazione riportata per le donazioni effettuate dalle persone fisiche). Pertanto, se l'erogazione è *inferiore* a 30.000 euro (1.549,37 euro per le *APS*), ma è maggiore al 2% del reddito d'impresa, la deduzione è garantita. Inoltre, se la donazione è *superiore* a 30.000, si considera l'altro limite collegato al reddito d'impresa. In questo caso, il 2% del reddito d'impresa va calcolato al *netto* dell'erogazione stessa.

co. 1, art. 14, L. n. 80/2005 (B)

Sono *deducibili* dal reddito complessivo, nel limite del 10% dello stesso, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui, le liberalità in denaro erogate da imprese a favore delle *Onlus* e delle *APS iscritte* nel registro nazionale.

Lavoro

lett. i, co. 2, art. 100 D.P.R. n. 917/1986

Le imprese possono *dedurre* 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 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente di cui alla dichiarazione dei redditi.

Beni

art. 13, D.Lgs. n. 460/1997 (A)

Prodotti farmaceutici – Derrate alimentari

Le imprese che producono o scambiano prodotti farmaceutici o derrate alimentari, possono cederle gratuitamente alle Onlus, invece che eliminarle dal circuito commerciale, senza dover considerare questa cessione, ai fini Ires, tra i ricavi, come destinazione a finalità estranea all'impresa, ai sensi dell'art. 53, co. 2 del Tuir e non viene pregiudicata la deduzione dei costi di acquisto.

La cessione gratuita è, ai fini Iva, esente in base al n. 12, art. 10 del D.P.R. n. 633/1972.

Altri beni non di lusso

Le cessioni gratuite alle Onlus sono agevolate anche se riguardano altri beni, non di lusso, diversi dai precedenti, a patto che siano prodotti o commercializzati dall'impresa e che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che pur non modificandone l'idoneità all'utilizzo non ne consentono la commercializzazione e o la vendita (anche beni obsoleti, risoluzione 20 giugno 2008, n. 254/E).

Ai fini Ires, queste cessioni non sono considerate *ricavi*, come *destinazione estranea* all'attività, per un importo corrispondente al costo di produzione o acquisto complessivamente non superiore al 5% del reddito d'impresa dichiarato.

Ai fini Iva, questi beni si considerano *distrutti* e quindi alla loro cessione non si applica l'Iva, non subendo la rettifica della detrazione dell'imposta pagata al momento dell'acquisto o dell'importazione (circolare 26 marzo 2008, n. 26/E, paragrafo 4).

art. 14, L. n. 80/2005 (B)

Sono *deducibili* dal reddito complessivo, nel limite del 10% dello stesso, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui, le liberalità in natura erogate da imprese a favore di Onlus e di APS.

Modalità di pagamento

Le erogazioni liberali in *denaro* devono essere effettuate con **sistemi di pagamento tracciabili**, quindi non in contanti.

Il versamento deve essere effettuato tramite *banca o posta* o mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'**art. 23 del D.Lgs. n. 241/1997** (carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari) e secondo ulteriori modalità idonee a consentire all'amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci *controlli* che possono essere stabiliti con un apposito provvedimento.

Adempimenti ex L. n. 80/2005

La *L. n. 80/2005* (c.d. + dai – versi) asserisce che le Onlus devono tenere **scritture contabili** idonee a rappresentare con *completezza ed analiticità* le operazioni poste in essere nel periodo di gestione e devono redigere, entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio, un **apposito documento** che rappresenti adeguatamente la *situazione patrimoniale, economica e finanziaria* (*Circolare 19 agosto 2005, n. 39/E, paragrafo 5*).

I numerosi elementi informativi e di dettaglio richiesti dalla disciplina del 2005 rendono, di fatto, immediatamente *accessibili* le liberalità agevolate esclusivamente a quelle organizzazioni di *maggiore dimensione e meglio organizzate* da un punto di vista amministrativo-contabile.

Procedura per la donazione dei beni

Ad eccezione dei **beni facilmente deperibili** o *prossimi alla scadenza e dei beni il cui costo è inferiore a 15.000 euro*, per fruire della agevolazione, l'impresa donante deve effettuare una preventiva comunicazione - mediante raccomandata A.R. - *alla competente AdE e alla GdF*. Dovrà comunque annotare nei registri Iva o in apposito prospetto, entro il 15° giorno del mese successivo alla cessione dei beni, *la natura, la qualità e la quantità* dei beni ceduti gratuitamente in ciascun mese.

L'associazione beneficiaria deve inviare all'impresa una *dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà* con la quale si impegna a utilizzare *direttamente* i beni in conformità alle proprie finalità istituzionali.

Per determinare il valore del bene, bisogna rifarsi al *prezzo* mediamente praticato alle stesse condizioni, ai listini o – se il bene è raro o prezioso – ad una *perizia*.

L'Associazione deve emettere una ricevuta che contenga la descrizione analitica e dettagliata dei beni donati con l'indicazione dei relativi valori.

Le principali fonti normative

(Cliccando sui titoli in arancione è possibile scaricare il testo di ogni singolo riferimento normativo)

Art. 18 della Costituzione

Diritto dei *cittadini* di associarsi

Artt. 14 – 42 del Codice Civile del 1942

Disciplina di base delle *associazioni*

D.P.R. n. 361/2000

Procedimento di riconoscimento delle *persone giuridiche*

L. n. 266/1991

Legge quadro *organizzazioni di volontariato*

L.R. n. 28/1993

Legge regionale *organizzazioni di volontariato*

D.M. 14/02/1992 modificato dal D.M. 16/11/1992

Adempimenti assicurativi per le *organizzazioni di volontariato*

L. n. 383/2000

Legge quadro *associazioni di promozione sociale*

L.R. n. 42/2002

Legge regionale *associazioni di promozione sociale*

L.R. n. 21/2016

Riordino della tenuta degli albi regionali del *terzo settore*

D.Lgs. n. 155/2006

Disciplina *imprese sociali*

D.Lgs. n. 460/1997

Riordino disciplina tributaria degli enti non commerciali e di istituzione delle *Onlus – Organizzazioni non lucrative di utilità sociale*

Artt. 143 – 150 del D.P.R. n. 917/1986

Disciplina degli enti *non commerciali* e degli *enti di tipo associativo*

Art. 4 del D.P.R. n. 633/1972

Regime Iva degli *enti di tipo associativo*

Artt. 20 – 20 bis del D.P.R. n. 600/1973

Scritture contabili degli *enti non commerciali* e delle Onlus

L. n. 398/1991

Regime contabile fiscale forfetario delle *associazioni senza scopo di lucro*

D.M. 25/05/1995

Attività commerciali e produttive marginali delle *organizzazioni di volontariato*

L. n. 106/2016

Delega al Governo per la riforma del *terzo settore*



www.cesvot.it

