

LA SETTIMANA DEL NO PROFIT

N. 10 del 18 Maggio 2012

INQUADRAMENTO GIURIDICO

I requisiti statutori per l'iscrizione all'Anagrafe Onlus2

di Sebastiano Di Diego e Manila Antomarioni

FISCO

Sanatoria delle domande irregolari per l'attribuzione del 5 per mille dell'Irpef degli anni 2009, 2010, 2011: Circolare n. 13/E dell'Agenzia Entrate14

di Sebastiano Di Diego e Manila Antomarioni

LAVORO

Il rapporto di lavoro subordinato del presidente nelle cooperative20

di Tamara Capradossi e Susanna Morresi

LA SCHEDA INFORMATIVA

La trasformazione eterogenea23

di Virginia Tosi

ALLEGATO (formato Word)

LA FORMULA DELLA SETTIMANA

Statuto di associazione Onlus

di Manila Antomarioni

I requisiti statutari per l'iscrizione all'Anagrafe Onlus

di *Sebastiano Di Diego*¹ e *Manila Antomarioni*²

didiego@studiofdz.com

antomarioni@studiofdz.com

Sommario

1. Premessa
2. I requisiti statutari
3. Il divieto di stabilire utili e la devoluzione del patrimonio a fini di pubblica utilità
4. Gli altri requisiti statutari sulle ONLUS: trasparenza e democraticità della struttura

1. Premessa

Nella precedente circolare n. 9 si sono analizzati i requisiti soggettivi che consentono ad un ente di poter ottenere la qualifica di Onlus, con particolare riferimento a quegli enti che sono di diritto tali, ovvero possono diventarlo o, per finire, non potranno mai esserlo. A completamento della precedente trattazione, si analizzano ora i **requisiti statutari** che, unitamente a quelli soggettivi, l'ente deve possedere affinché possa essere iscritto all'Anagrafe delle Onlus.

2. I requisiti statutari

La qualificazione come ONLUS delle associazioni, dei comitati, delle fondazioni, delle società cooperative e degli altri enti di carattere privato è subordinata all'indicazione, nell'atto costitutivo e/o nello statuto, redatti nella forma di **atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata**, dei requisiti statutari previsti dall'art.10, c.1, d.lgs.460/97. Tali requisiti vengono di seguito analizzati.

2.1 I settori di attività

¹ Dottore Commercialista e Revisore Legale dei Conti in Ancona e Macerata

² Dottore Commercialista e Revisore Legale dei Conti in Ancona

I settori di attività costituiscono l'elemento fondamentale di caratterizzazione delle ONLUS. L'atto costitutivo e/o lo statuto dell'organizzazione devono prevedere lo svolgimento di attività in uno o più dei settori elencati nella Tavola 1.

Tavola 1 – Settori di attività ex art. 10 D.Lgs. 460/97

1. Assistenza sociale e socio-sanitaria;
2. Assistenza sanitaria;
3. Beneficenza;
4. Istruzione;
5. Formazione;
6. Sport dilettantistico;
7. Tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla l. 1089/39, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al d.p.r. 1409/63;
8. Tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente³;
9. Promozione della cultura e dell'arte;
10. Tutela dei diritti civili;
11. Ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca e altre fondazioni⁴

Dall'analisi della norma, si comprende come in fase applicativa nascano problemi dovuti alla mancanza di una definizione precisa relativa alle singole attività citate, tale da permettere un'immediata individuazione del contenuto concreto delle stesse. Pertanto, si rende necessario fare riferimento, ove possibile, alle norme, che disciplinano, in qualche modo, le attività sopraindicate.

2.2 l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale

In base alla lettera b) del primo comma dell'art. 10 del decreto legislativo in esame, ulteriore requisito statutario cui le ONLUS devono attenersi consiste **nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale**.

Il significato dell'espressione "finalità di solidarietà sociale" non ha una connotazione giuridica precisa nel nostro ordinamento. Esso è, però, specificato nei commi 2 e 3 dello stesso articolo 10, in base ai quali **si intendono realizzate tali**

³ Con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'art. 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (punto 8, lett. a).

⁴ L'art. 10, c. 1, lett. a) del d. lgs. 460/97, rinvia ad apposito regolamento governativo la definizione degli ambiti e delle modalità in cui l'attività di ricerca scientifica potrà essere svolta da parte di fondazioni ONLUS.

finalità 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 dei soci, associati o partecipanti, dei fondatori, dei componenti degli organi amministrativi e di controllo e tutti coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, dei soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, dei loro parenti entro il terzo grado e loro affini entro il secondo grado, delle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate.

Per avere finalità esclusiva di solidarietà sociale, le attività sopraindicate devono essere dirette ad arrecare benefici a:

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

Nel comma 3 si sottolinea, inoltre, che le finalità di solidarietà sociale sono realizzate anche quando a beneficiare delle attività indicate nel comma 2 siano i soci, gli associati e gli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, se gli stessi si trovino nelle condizioni di svantaggio predette o siano componenti di collettività estere.

Dalle disposizioni esaminate deriva che le *attività istituzionali* delle ONLUS possono essere distinte in tre categorie a seconda del grado di solidarietà sociale in esse contenuto⁵.

- 1) Per alcune attività, quali l'assistenza sanitaria, l'istruzione, la formazione, lo sport dilettantistico, la promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, **il perseguimento di finalità di solidarietà sociale si realizza solo quando tali attività sono dirette ad arrecare benefici a soggetti svantaggiati.**
- 2) Per altre attività, quali l'assistenza sociale e socio-sanitaria e la beneficenza, la finalità di solidarietà sociale è **intrinseca** e immanente alle attività stesse, a prescindere dalle condizioni di svantaggio dei destinatari delle medesime.
- 3) Infine, per le attività di tutela, promozione e valorizzazione del patrimonio storico e artistico, tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, ricerca scientifica di particolare interesse sociale e promozione della cultura e dell'arte qualora sia finanziata dallo Stato, **lo scopo di utilità sociale si realizza**

⁵ Per un chiarimento si veda anche la relazione illustrativa al decreto legislativo 460/1997.

indirettamente a beneficio non di singole persone, ma **della collettività intera**⁶.

In riferimento al requisito restrittivo relativo alla *eterodestinazione* delle attività di utilità sociale, occorre evidenziare che esistono problemi di interpretazione della norma.

Da una parte manca una definizione dettagliata dei soggetti svantaggiati, con riferimento alle singole attività svolte dalle ONLUS⁷. Al riguardo il Ministero delle finanze, con la circolare 168/E, non ha fornito riferimenti risolutivi, limitandosi ad affermare "che la valutazione della condizione di "svantaggio" costituisce un giudizio complessivo inteso a individuare categorie di soggetti in condizioni di obiettivo disagio, connesso a situazioni psico-fisiche particolarmente invalidanti, a situazioni di devianza, di degrado o grave disagio economico-familiare o di emarginazione sociale". Con la stessa circolare, inoltre, sono stati forniti gli esempi di cui alla tabella seguente.

Tavola 2 - *Alcune situazioni di svantaggio individuate dal Ministero delle finanze*

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

Per quanto riguarda lo svantaggio in ragione di condizioni economiche, la Risoluzione n. 186/E del 17/7/2009 dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che "la condizione economica di disagio è stabilità con modalità e limiti (reddituiali e patrimoniali) che variano in relazione ai diversi settori di intervento di solidarietà sociale: dall'assistenza sociale per casi di grave indigenza a forme di supporto di rilevanza sociale per situazioni di svantaggio di minore entità.

⁶ Ai fini dell'individuazione delle attività di promozione della cultura e dell'arte a cui vengono riconosciuti "apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato" è possibile fare riferimento alle seguenti norme: l. 534/96; l. 418/90; l. 420/97; l. 414/84; l. 534/96.

⁷ "Non è facile ipotizzare quali possano essere le persone svantaggiate "in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari": si tratta sostanzialmente di una norma in bianco. Starà evidentemente, a seconda delle svariatissime situazioni, agli enti formarsi un criterio. Il rischio evidente è quello che in qualche modo tutti possano essere considerati persona svantaggiata. Una ragione fisica, psichica, economica, sociale o familiare vi è il rischio che non la si possa negare a nessuno, salvo poi scoprire, magari a distanza di anni, che il Ministero delle Finanze (...) o la Magistratura la pensavano diversamente". BIANCHI, G.,- DI IANNI, G., - ZAMBIASI. R., *B. Commento analitico*, cit., pp. 77-78.

La condizione di svantaggio economico va, pertanto, verificata con riguardo al settore di intervento di solidarietà sociale da attuare.

Nei settori dell'istruzione, formazione e della promozione della cultura e dell'arte, la situazione di svantaggio economico rileva ai fini dell'erogazione di servizi e di interventi disciplinati dalla normativa di settore diretti alla rimozione degli ostacoli di ordine economico che di fatto limitano l'accesso all'istruzione e alla promozione della cultura.

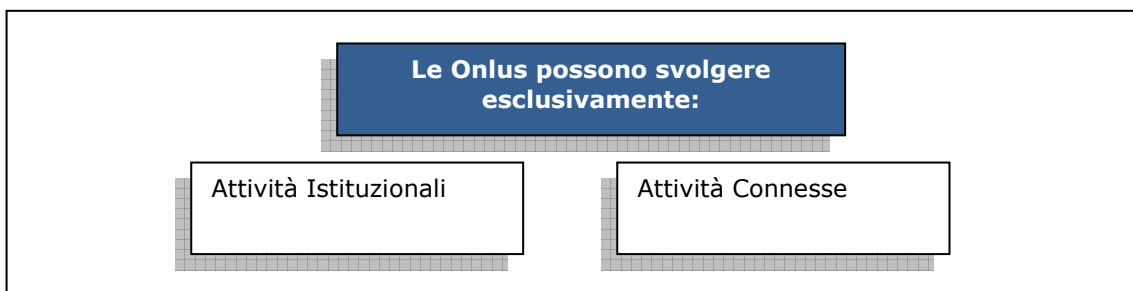
In particolare, la normativa a tutela del diritto allo studio universitario prevede l'applicazione dei criteri I.S.E.E. (Indicatore della Situazione Economica Equivalente) di cui al D.Lgs. 31/3/1998 n. 109, per la qualificazione del disagio economico cui è subordinata l'applicazione di esoneri e benefici a favore degli studenti".

Si fa presente, inoltre, che non è chiaro se la locuzione "dirette ad arrecare benefici a persone svantaggiate", riferita alle attività sub 1), debba essere intesa in termini restrittivi, nel senso di ammettere tra le attività di utilità sociali soltanto quelle svolte *direttamente* su soggetti svantaggiati, ovvero possano essere ammesse anche quelle attività che arrecano benefici a soggetti svantaggiati, pur non essendo destinate a loro direttamente⁸.

2.3 Il divieto di svolgere attività diverse da quelle istituzionali

Ai sensi dell'articolo 10, c. 1, lett. c), le ONLUS non possono svolgere attività diverse da quelle istituzionali individuate nel paragrafo precedente, ad eccezione di quelle a queste direttamente connesse⁹.

Tavola 3- Attività delle Onlus



⁸ Un esempio in tal senso è rappresentato dall'attività di formazione di medici psichiatrici. In questo caso, l'attività non è diretta a persone svantaggiate, in quanto i destinatari della stessa sono i medici. Tuttavia, l'attività in questione arreca indubbiamente un beneficio anche a persone svantaggiate per condizioni psichiche.

⁹ Tale divieto non opera, però, per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e per le associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal ministero dell'Interno. A tali soggetti è, infatti, riconosciuta la possibilità di svolgere anche attività diverse da quelle indicate nell'art. 10, c. 1, lett. a), configurandosi soltanto parzialmente come Onlus.

Secondo la circolare n. 59/E si configura lo svolgimento di un'attività non consentita anche qualora la Onlus, titolare di una partecipazione societaria, assuma la funzione di coordinamento e direzione della società partecipata, esercitando un'influenza dominante ed incidendo in modo determinante sulle scelte operative della stessa.

In sostanza risulta inconciliabile con la natura di Onlus un rilevante potere di gestione della società partecipata, tale che l'attività di quest'ultima possa considerarsi ad essa sostanzialmente riferibile.

L'unica eccezione al vincolo di cui sopra è la detenzione di una partecipazione societaria in un'impresa sociale.

Secondo la circolare 38/E del 1/8/2011, "il carattere non lucrativo dell'impresa sociale, unitamente all'obbligo, per la stessa, di svolgere l'attività in particolari settori di rilevanza sociale o al fine dell'inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati o disabili, inducono a ritenere ammissibile, da parte di una Onlus, la detenzione di partecipazioni in una organizzazione che abbia assunto la qualifica di impresa sociale".

Tale partecipazione, infatti, non altera la natura solidaristica della Onlus partecipante e non comporta l'esclusione del divieto di distribuzione di utili proprio delle Onlus, atteso che, anche per l'impresa sociale, opera il vincolo della non lucratività.

Tale conclusione è avvalorata, peraltro, dal citato art. 4, comma 3, del d.lgs. n. 155/2006 che, nel vietare la partecipazione di una impresa sociale di imprese private con finalità lucrative e di amministrazione pubbliche, sembrava riservare tale partecipazione a soggetti privati non aventi finalità lucrative.

Per quanto riguarda l'individuazione delle *attività direttamente connesse* deve essere fatta in base al comma 5 dell'art. 10.

Tale norma, infatti, definisce come connesse,:

- le attività di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, svolte in assenza delle condizioni stabilite nei commi 2 e 3 (ossia svolte non a favore di soggetti svantaggiati o componenti di collettività estere);
- le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse.

Per quanto riguarda il primo gruppo di attività, è evidente come esse siano analoghe a quelle istituzionali per quel che riguarda il settore di appartenenza. Tuttavia differiscono da queste ultime, in quanto non sono sottoposte a *nessun vincolo di destinazione*, potendo essere indirizzate **a beneficio di chiunque**.

Le attività accessorie per natura, invece, sono attività che **completano o rendono maggiormente fruibili le attività istituzionali**. Rientrano ad esempio in questa categoria la vendita di *depliants* nei botteghini dei musei o di magliette pubblicitarie e altri oggetti di modico valore in occasione di campagne di sensibilizzazione. Ancora deve essere considerata attività accessoria per natura la preparazione di personale specializzato da utilizzare esclusivamente all'interno della ONLUS.

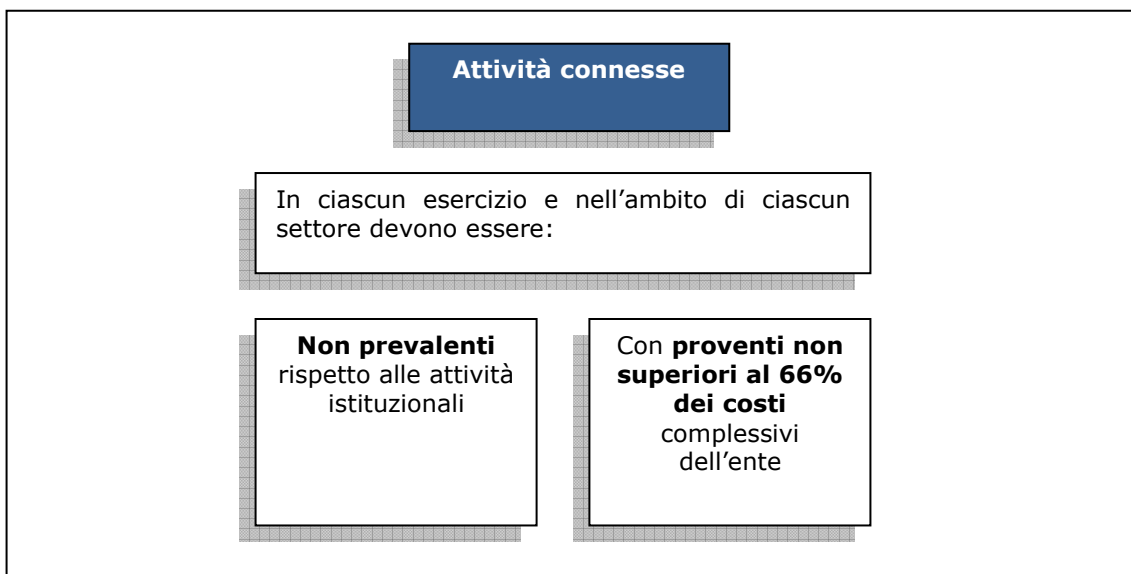
Tavola 4 - Le attività istituzionali e le attività connesse.

Attività istituzionali	
<i>Con vincolo di destinazione a favore di soggetti svantaggiati</i>	<i>Senza vincolo di destinazione a favore di soggetti svantaggiati</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Assistenza sanitaria • Istruzione • Formazione • Sport dilettantistico • Promozione della cultura e dell'arte • Tutela dei diritti civili 	<ul style="list-style-type: none"> • Assistenza sociale e socio-sanitaria • Beneficenza • Tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico • Tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente • Ricerca scientifica di particolare interesse sociale • Promozione della cultura e dell'arte finanziate dallo Stato
Attività connesse	
<p><i>Non rivolte a persone svantaggiate:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Assistenza sanitaria ▪ Istruzione ▪ Formazione ▪ Sport dilettantistico ▪ Promozione della cultura e dell'arte ▪ Tutela dei diritti civili 	<p>Altre attività accessorie ed integrative a quelle istituzionali</p>

L'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno settore, 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**¹⁰.

¹⁰ Secondo la relazione illustrativa del d. lgs. 460/97, affermare il carattere non prevalente delle attività connesse "è di fondamentale importanza per caratterizzare in senso solidaristico la struttura operativa e funzionale delle Onlus, evitando che le stesse possano svolgere, all'opposto, in via esclusiva o principale attività connesse".

Tavola 5 – Attività connesse



Il legislatore non precisa con riferimento a quali criteri debba essere stabilito se, nell'ambito di ciascun settore, l'attività connessa sia prevalente o no rispetto a quella istituzionale. Intuitivamente si potrebbe considerare come valido criterio il confronto tra i ricavi generati dalle due attività. In realtà questo criterio è scarsamente significativo con riferimento alle ONLUS, in quanto nella maggior parte dei casi le attività istituzionali vengono svolte gratuitamente o comunque a prezzi inferiori a quelli di mercato.

Molto più significativi potrebbero essere invece i confronti relativi agli investimenti, all'impiego di fattori produttivi (impegno di ore/uomo) e al numero di prestazioni effettuate (giornate di degenza, ore di lezione, numero d'interventi).

Un ulteriore limite, come detto, è posto dal legislatore con riferimento al rapporto tra i ricavi totali derivanti dalle attività connesse e le spese complessive dell'organizzazione; rapporto che al termine dell'esercizio non deve superare il 66 per cento. Al riguardo è stato affermato che " perché il confronto possa essere non del tutto irrazionale ma avere una, se pur limitata, significatività, per spese complessive dell'organizzazione si dovranno intendere gli esborsi complessivi dell'ente inclusivi quindi di quelli connessi all'attività istituzionale erogativa e dovrà altresì aggiungersi la valorizzazione delle prestazioni ricevute in regime di volontariato o semivolontariato". Diversamente le ONLUS potrebbero essere indotte a sovradimensionare gli acquisti, incentivando il fenomeno delle false fatturazioni, ovvero a sottodimensionare i ricavi mediante il ricorso ad operazioni extracontabili.

3. Il divieto di distribuire gli utili e la devoluzione del patrimonio a fini di pubblica utilità

La nuova disciplina impone alle ONLUS il rispetto del vincolo dell'*assenza dello scopo di lucro soggettivo*¹¹.

In particolare, ai sensi delle lettere d), e) ed f) del comma 1 dell'art. 10, tali organizzazioni devono, obbligatoriamente, prevedere nello statuto:

1. il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione;
2. l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle a esse direttamente connesse;
3. 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.

Il vincolo statutario relativo al *divieto di distribuire gli utili*, anche in modo indiretto, è specificato nel comma 6 dello stesso articolo, secondo il quale si considerano distribuzione indiretta di utili o avanzi di gestione:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti degli 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) e affini (entro il secondo grado), nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità;
- l'acquisto di beni o servizi, senza valide ragioni economiche, per corrispettivi che siano superiori al loro valore normale;
- la corresponsione ai componenti degli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto per legge per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;
- la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, d'interessi passivi superiori a 4 punti al tasso ufficiale di sconto;
- la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20% rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche¹².

¹¹ Per alcune considerazioni sull'argomento si veda: PETTINATO, S., *Utili, nessuna distribuzione*, in "Il Sole 24 Ore", gennaio 1998;

¹² Si fa riferimento a tal fine alla media nazionale.

Il divieto di distribuire utili trova, però, eccezione nei casi in cui la distribuzione:

- sia imposta per legge;
- sia effettuata a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura.

È, quindi, consentita alle cooperative la destinazione del tre per cento degli utili ai fondi mutualistici, in quanto destinazione imposta dall'art. 2536 c.c. e dall'art.11 della l. 59/92.

L'obbligo di destinare gli utili al finanziamento delle attività istituzionali e connesse, è adempiuto anche, semplicemente, con la costituzione di riserve vincolate a tale fine. "Si tratta di un principio ovvio, la cui assenza, più che implicare effetti fiscali, deporrebbe contro l'organicità dell'ente"¹³.

Infine, per quanto riguarda l'obbligo di devolvere, nel caso di scioglimento della ONLUS, il patrimonio ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, va detto, innanzitutto, che esso trova giustificazione nel voler impedire che i membri dell'ente si appropriino di un patrimonio costituito con redditi detassati. Per questa stessa ragione si ritiene che tale obbligo operi anche nell'ipotesi in cui l'organizzazione perda la qualifica di ONLUS.

In ogni caso, la devoluzione del patrimonio deve essere posta in essere sotto il controllo dell'Authority. L'art. 3, lett. k) del d.P.C.M. 21/3/2001 n. 329, prevede infatti che, nei casi di scioglimento delle Onlus, l'Agenzia per le Onlus (oggi il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali) renda parere vincolante sulla devoluzione del patrimonio, ai sensi dell'art. 10, comma 1 lett. f) del d.lgs. 460/97. È, però, fatta salva ogni diversa destinazione imposta dalla legge, come nel caso delle cooperative che, in base all'articolo 11 della l. 59/92 e all'art. 2514 c.c., devono devolvere il loro patrimonio ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

Nell'ipotesi in cui un ente, pur perdendo la qualifica di Onlus, non intenda sciogliersi, ma voglia continuare ad operare come ente privo della medesima qualifica, la circolare 59/E del 31/10/2007 ritiene che lo stesso sia tenuto a devolvere il patrimonio, secondo i criteri indicati all'art. 10, comma 1, lett. f) del d.lgs. 460/97, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato nei periodi di imposta in cui l'ente aveva fruito della qualifica di Onlus.

Viene fatto salvo, quindi, il patrimonio precedentemente acquisito prima dell'iscrizione all'anagrafe delle Onlus.

¹³ PETTINATO, S., *Uscire dal labirinto*, cit., p. 189.

A tal fine, secondo la stessa circolare, è tenuto ad allegare alla richiesta di parere sulla devoluzione del patrimonio rivolta al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (in sostituzione dell’Agenzia per le Onlus, soppressa con d.l. 16/2012) la documentazione rappresentativa della situazione patrimoniale dell’ente, redatta ai sensi dell’art. 20-bis, c. 1 lett. a) del d.P.R. 600/73 alla data in cui l’ente ha acquisito la qualifica di Onlus, nonché la stessa documentazione rappresentativa della situazione alla data in cui tale qualifica è venuta meno.

4. Gli altri requisiti statutari delle ONLUS: la trasparenza e la democraticità della struttura

Le restanti clausole da inserire obbligatoriamente negli statuti delle ONLUS sono dirette a garantire il rispetto dei principi di trasparenza e democraticità. In particolare, la norma impone i seguenti vincoli statutari:

- l’obbligo di redigere il bilancio o il rendiconto annuale;
- una disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative in modo da garantire l’effettività della vita associativa. Ciò significa l’esclusione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e la previsione per gli associati o partecipanti maggiori di età del diritto di voto in caso di approvazione e di modifiche dello statuto e dei regolamenti, nonché di nomina degli organi direttivi dell’associazione;
- l’uso della locuzione “organizzazione non lucrativa di utilità sociale” o dell’acronimo “ONLUS” nella denominazione nella comunicazione rivolta al pubblico.

In particolare, l’imposizione dell’obbligo di redigere il bilancio o il rendiconto annuale è finalizzata ad una maggiore qualità delle informazioni relative all’attività dell’organizzazione. Le previsioni di legge relative alla redazione obbligatoria del bilancio insieme alla presenza di un ordinamento interno democratico permettono di verificare il grado di raggiungimento degli obiettivi aziendali da parte sia degli interlocutori interni all’istituzione (soci, lavoratori, amministratori), sia di quelli esterni (utenti, finanziatori, enti locali, ecc.). Tali disposizioni consentono, altresì, ai soggetti stessi di controllare se lo svolgimento dell’attività dell’organizzazione avvenga nell’osservanza degli obblighi di legge.

Ai sensi del comma 7 dello stesso art. 10, le clausole suddette non si applicano alle fondazioni e agli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti accordi o intese¹⁴.

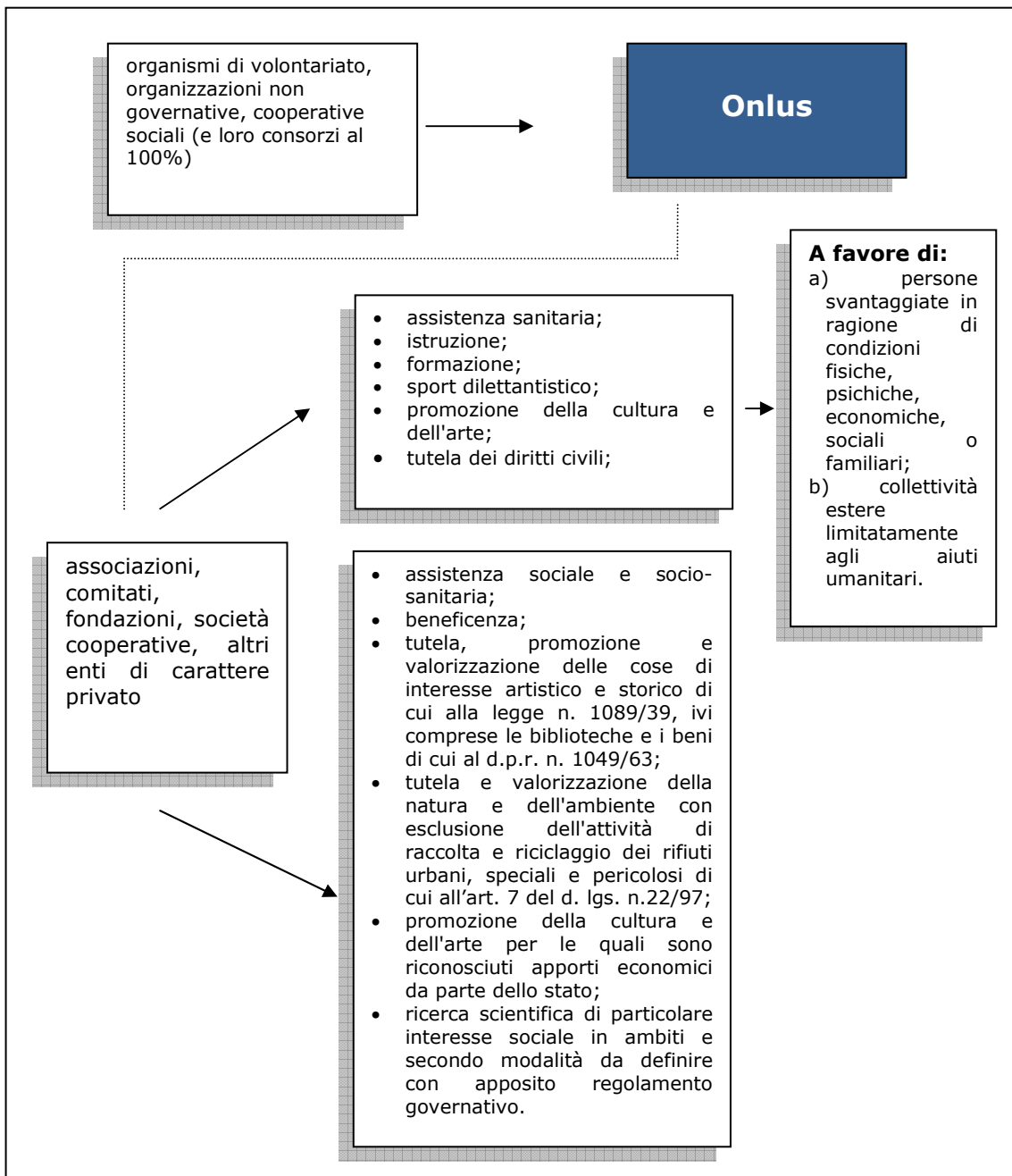
¹⁴ Secondo il Colombo: “la previsione di un vincolo così stringente sembra motivata dalla necessità di evitare che pochi soggetti possano impadronirsi della struttura associativa per il perseguimento di interessi privati, negando in tal modo agli altri soci i diritti di partecipazione alla gestione dell’ente,

Per quanto riguarda la denominazione di ONLUS, si rileva che il suo uso è espressamente vietato a soggetti diversi dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, ai sensi dell'art. 27.

In conclusione, nella figura seguente sono sintetizzate le caratteristiche fon della disciplina delle ONLUS.

Tavola 6 – *Caratteristiche delle Onlus*

ovvero che la presenza di soci temporanei possa mascherare l'esistenza di clienti dell'associazione all'interno della stessa. Si rileva, tuttavia, che tali rischi dovrebbero essere scongiurati l'uno dalla prescrizione dei vincoli relativi al divieto di distribuzione diretta e indiretta degli utili, l'altro dalla previsione delle finalità di solidarietà sociale come elemento costitutivo delle ONLUS". COLOMBO, F., *Le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale.*, cit., p. 14.



Sanatoria delle domande irregolari per l'attribuzione del 5 per mille dell'Irpef degli anni 2009, 2010, 2011: Circolare n. 13/E dell' Agenzia Entrate

di *Manila Antomarioni*

antomarioni@studiofdz.com

Sommario

Premessa

1. Proroga dei termini per l'integrazione documentale per gli esercizi finanziari 2009, 2010 e 2011
 - 1.1 Enti interessati dalla proroga dei termini
 - 1.2 Adempimenti degli enti interessati: integrazione documentale
2. Domande di iscrizione per la partecipazione al riparto del cinque per mille per gli esercizi finanziari 2010 e 2011
3. Termini per la presentazione delle domande di iscrizione e delle successive integrazioni documentali
4. Pubblicazione degli elenchi
5. Attività di controllo

Premessa

La circolare n. 13/E dell'Agenzia delle Entrate pubblicata il 4 maggio 2012 espone le modalità attraverso le quali è possibile sanare le irregolarità riscontrate dagli Uffici finanziari in fase di accreditamento per il contributo del 5 per mille degli anni 2009, 2010 e 2011.

Il D.P.C.M. 20 aprile 2012 pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 98 del 27/4/2012 prevede:

- la **proroga al 31 maggio 2012** dei termini per l'integrazione documentale delle domande di iscrizione presentate dagli **enti del volontariato** per la partecipazione al riparto del contributo del cinque per mille per gli esercizi finanziari 2009, 2010 e 2011 (articolo 1);
- la **validità delle domande di iscrizione presentate entro il 30 giugno 2010** relativamente all'esercizio finanziario 2010 **ed entro il 30 giugno 2011** per l'esercizio finanziario 2011 dagli enti del volontariato in possesso

- dei requisiti per l'accesso al beneficio alla data rispettivamente del 7 maggio 2010 e del 7 maggio 2011 (articolo 2);
- la proroga, a decorrere dall'esercizio finanziario 2011, al primo giorno lavorativo successivo dei termini per l'effettuazione degli adempimenti connessi al contributo del cinque per mille che scadono di sabato o di giorno festivo (articolo 3).

1. Proroga dei termini per l'integrazione documentale per gli esercizi finanziari 2009, 2010 e 2011

L'articolo 1 del decreto, dispone che, relativamente agli esercizi finanziari 2009, 2010 e 2011, "sono prorogati al **31 maggio 2012** i termini per l'integrazione documentale delle domande di iscrizione regolarmente presentate dai soggetti ammessi al contributo.

Per effetto di tale disposizione entro il 31 maggio 2012 possono regolarizzare la propria posizione gli enti del volontariato **già inseriti nell'elenco degli iscritti** al beneficio del cinque per mille **ma esclusi dal riparto del contributo:**

- **per non aver prodotto la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà**
- **per averla prodotta in maniera incompleta**
- **per averla presentata oltre i termini.**

1.1. Enti interessati dalla proroga dei termini

I soggetti interessati alla proroga dei termini per l'integrazione documentale della domanda di iscrizione al contributo del cinque per mille sono quelli riconducibili nella tipologia degli "enti del volontariato", ovvero:

- le organizzazioni di volontariato;
- le organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 (comprese, quindi, le Ong e le cooperative sociali);
- le associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383;
- le associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'articolo 10, comma 1, lettera a), del citato decreto legislativo n. 460 del 1997 (es. assistenza sociale e socio-sanitaria, beneficenza, istruzione..).

Gli enti sopra indicati possono avvalersi della proroga per l'integrazione documentale **a condizione che abbiano presentato la domanda di iscrizione al contributo del cinque per mille** con le modalità e nei termini stabiliti dalle

disposizioni relative all'esercizio finanziario per il quale si avvalgono della regolarizzazione.

In particolare, gli enti menzionati devono aver prodotto per via telematica la domanda di iscrizione nell'elenco del volontariato, regolarmente redatta sugli appositi moduli, entro il:

- 20 aprile 2009, per l'esercizio finanziario 2009 (anno d'imposta 2008);
- 7 maggio 2010, per l'esercizio finanziario 2010 (anno d'imposta 2009);
- 7 maggio 2011, per l'esercizio finanziario 2011 (anno d'imposta 2010).

Possono avvalersi della proroga per gli esercizi 2010 e 2011 anche gli enti che abbiano presentato la domanda di iscrizione nei termini indicati all'articolo 2 del decreto. Si rinvia in proposito al successivo paragrafo 2.

1.2 Adempimenti degli enti interessati: integrazione documentale

Per effetto della riapertura dei termini, gli enti individuati al precedente punto 1 possono regolarizzare la propria posizione per gli esercizi finanziari 2009, 2010 e 2011 per sanare le seguenti irregolarità che hanno causato l'esclusione dal riparto del contributo:

- a) omessa dichiarazione sostitutiva;
- b) mancata allegazione del documento di identità;
- c) mancata sottoscrizione della dichiarazione sostitutiva;
- d) utilizzo per la redazione della dichiarazione sostitutiva di modulo non conforme a quello approvato ovvero privo delle indicazioni necessarie (cfr. Circolare n. 30/E del 22 maggio 2007, paragrafo 8).

Si evidenzia che **le dichiarazioni sostitutive tardive**, sempre che non presentino i vizi sopra elencati, **sono automaticamente sanate per effetto della proroga recata dall'articolo 1 del decreto in commento.**

Pertanto, gli enti che sono stati esclusi dal beneficio per aver presentato la dichiarazione sostitutiva oltre i termini originariamente previsti (30 giugno 2009, per l'esercizio finanziario 2009, 30 giugno 2010, per l'esercizio finanziario 2010 e 30 giugno 2011, per l'esercizio finanziario 2011) **non sono tenuti a presentare una nuova dichiarazione sostitutiva purché quella originariamente prodotta risulti:**

1. regolarmente sottoscritta,
2. completa di tutte le indicazioni necessarie
3. corredata dalla copia del documento del legale rappresentante pro tempore dell'ente firmatario.

Ai fini della regolarizzazione, la **dichiarazione sostitutiva**, attestante il perdurare del possesso dei requisiti previsti dalla norma per accedere al beneficio, **deve:**

1. **essere sottoscritta dall'attuale legale rappresentante dell'ente**

2. **trasmessa a mezzo raccomandata a.r. – entro il termine ultimo del 31 maggio 2012 – alla Direzione regionale dell’Agenzia delle entrate nel cui ambito territoriale si trova il domicilio fiscale dell’ente.**
3. **Comprendere in allegato copia fotostatica del documento di riconoscimento del rappresentante dell’ente che sottoscrive.**

Qualora l’ente interessato proceda all’integrazione documentale delle domande di iscrizione per **più esercizi finanziari** oggetto della proroga, **il rappresentante legale è tenuto a redigere distinte dichiarazioni per ogni annualità che intende regolarizzare.** Ciascuna dichiarazione sostitutiva dovrà essere **spedita in separato plico.**

Ai fini della compilazione della dichiarazione sostitutiva devono essere utilizzati i **modelli relativi a ciascuna annualità interessata, reperibili sul sito dell’Agenzia www.agenziaentrate.gov.it** nella sezione dedicata al cinque per mille.

2. Domande di iscrizione per il riparto del cinque per mille per gli esercizi finanziari 2010 e 2011

L’articolo 2 del decreto prevede che, relativamente agli esercizi finanziari 2010 e 2011, gli enti del volontariato “possono essere inseriti nell’elenco degli iscritti ai fini del riparto delle somme relative al cinque per mille e possono provvedere all’integrazione documentale delle domande di iscrizione nel termine stabilito dallo stesso articolo 1, **qualora siano in possesso dei requisiti richiesti per l’accesso al beneficio alla data rispettivamente del 7 maggio 2010 e del 7 maggio 2011 e abbiano presentato la domanda di iscrizione entro il termine rispettivamente del 30 giugno 2010 e del 30 giugno 2011”.**

In base alla disposizione sopra riportata, per gli esercizi finanziari 2010 e 2011, sono considerate validamente presentate le domande di iscrizione al riparto delle somme relative al cinque per mille presentate dagli enti del volontariato di cui precedente punto 1.1 entro il 30 giugno 2010 per l’esercizio finanziario 2010 ed entro il 30 giugno 2011 per l’esercizio 2011, sempre che sussistano le seguenti condizioni:

- la **domanda** deve essere stata **regolarmente redatta** sugli appositi moduli e **prodotta in via telematica**;
- i **requisiti** prescritti per l’ammissione al contributo devono essere **posseduti** dagli enti interessati **alla data di originaria scadenza della domanda**, ovvero alla data del 7 maggio 2010 per l’esercizio finanziario 2010, e del 7 maggio 2011 per l’esercizio 2011.

Gli enti che hanno presentato la domanda di iscrizione al riparto del cinque per mille entro i termini suddetti e abbiano già prodotto precedentemente la dichiarazione integrativa, completa di tutte le indicazioni necessarie e corredata dalla copia del

documento del legale rappresentante dell'ente firmatario della stessa, non sono tenuti a ulteriori adempimenti.

Qualora gli enti di cui trattasi non abbiano, invece, trasmesso alla Direzione regionale competente la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà o questa sia irregolare (vedi paragrafo 1.2), possono avvalersi, come già accennato al paragrafo 1.1, della disposizione di regolarizzazione prevista dall'articolo 1 del decreto. In tal caso la dichiarazione sostitutiva deve essere trasmessa alla Direzione regionale competente entro il 31 maggio 2012 secondo le modalità di cui al precedente punto 1.2.

3. Termini per la presentazione delle domande di iscrizione e delle successive integrazioni

L'articolo 3 del decreto prevede che a decorrere dall'esercizio finanziario 2011, relativamente al beneficio del cinque per mille, i termini per la presentazione delle domande di iscrizione e per l'effettuazione degli ulteriori adempimenti che scadono di sabato o di giorno festivo vengono prorogati al **primo giorno lavorativo successivo**.

4. Pubblicazione degli elenchi

L'Agenzia delle entrate sul proprio sito istituzionale www.agenziaentrate.gov.it procede a:

1. pubblicare separati elenchi dei soggetti per i quali la domanda di iscrizione è considerata valida ai sensi dell'articolo 2 del decreto, distinti in relazione all'esercizio finanziario interessato.
2. aggiornare gli elenchi degli enti ammessi ed esclusi dal beneficio già pubblicati, per gli esercizi finanziari 2009 e 2010, una volta espletate le attività amministrative di controllo relative alla documentazione integrativa presentata entro il termine del 31 maggio 2012.
3. pubblicare, per l'esercizio finanziario 2011, gli elenchi degli ammessi e degli esclusi comprensivi anche degli enti che hanno regolarizzato la propria posizione ai sensi delle disposizioni in commento.

5. Attività di controllo

Il D.P.C.M. 23 aprile 2010 stabilisce all'articolo 11, comma 5, che "l'ente beneficiario non ha diritto alla corresponsione del contributo qualora, prima dell'erogazione delle somme allo stesso destinate, risulti aver cessato l'attività o non svolgere più l'attività che dà diritto al beneficio". Tale disposizione, come precisato al successivo comma 6, si applica anche agli esercizi finanziari 2006, 2007, 2008 e 2009.

La disposizione richiamata assume particolare valenza nella trattazione delle fattispecie oggetto di riapertura dei termini, nella considerazione che si è in presenza di soggetti che hanno prodotto domanda di iscrizione al beneficio già da alcuni anni e per i quali potrebbero nel frattempo essersi verificate modifiche che incidono sui requisiti per accedere al riparto del contributo.

Pertanto, le Direzioni regionali, in sede di controllo sulle dichiarazioni sostitutive prodotte, ai fini della validazione delle posizioni degli enti interessati dalle disposizioni di regolarizzazione recate dal decreto in commento, effettuano gli opportuni riscontri per verificare se gli enti interessati continuano, allo stato attuale, a presentare le condizioni per l'accesso al beneficio (cfr. anche Circolare n. 56/E del 10 dicembre 2010).

Rapporto di lavoro subordinato del presidente nelle cooperative

di Tamara Capradossi e Susanna Morresi¹⁵

Il concetto di compatibilità della carica di presidente di una cooperativa con il lavoro subordinato è stato oggetto di diverse interpretazioni normative, soprattutto da parte dell'Inps che, a decorrere dal 1999 ha fornito pareri discordanti tra di loro.

L'ultimo orientamento da parte dell'Istituto previdenziale è stato dato con il Messaggio n.12441 dell'8 giugno 2011, ma è necessario percorrere un excursus normativo, per comprendere come la questione abbia sollevato negli anni notevoli dubbi e perplessità.

Il primo intervento era stato fornito con la **circolare n.179/1989**, con cui l'Inps aveva chiaramente sostenuto l'impossibilità di riconoscere in capo a soggetti rivestenti il ruolo di presidente, amministratore unico e consigliere delegato, un rapporto di lavoro subordinato, perché, in quanto titolari di poteri di controllo, deliberativi e di comando, **non potevano essere subordinati a se stessi**. La circolare, quindi, affermava in modo inequivocabile **l'impossibilità di riconoscere in tali soggetti un rapporto di lavoro subordinato**.

Questo concetto di incompatibilità era stato poi **confermato dall'Inps con il messaggio n.15031** del 7 giugno 2007, con cui si estendeva tale concetto anche ai soci lavoratori della cooperativa.

Successivamente però, l'Inps con il **messaggio n.18663** del 18 luglio 2007, aveva **sospeso gli effetti del precedente** intervento, giustificando tale sospensione con la necessità di svolgere ulteriori approfondimenti, vista la realtà cooperativistica, fatta anche da strutture di piccole dimensioni, in cui il Presidente, oltre a "rappresentare", svolgeva anche attività lavorativa come gli altri soci lavoratori (a volte anche con le medesime mansioni).

A seguito degli approfondimenti svolti e delle sentenze giurisprudenziali emanate negli anni, l'Inps ha fornito **l'ultimo parere in merito con il messaggio n.12441** dell'8 giugno 2011. L'istituto chiarisce inizialmente quelle che sono le funzioni tipiche del presidente di una cooperativa, citando l'art.2521 del codice civile, il quale stabilisce che **nell'atto costitutivo** della cooperativa devono essere fornite **indicazioni riguardo il numero degli amministratori, i loro poteri**, specificando inoltre chi sia il soggetto investito del potere di rappresentanza, che generalmente viene conferito al Presidente. Se l'atto costitutivo non specifica

¹⁵ Consulenti del lavoro presso l'ordine provinciale di Macerata

dettagliatamente i poteri ed i compiti del soggetto legale rappresentante, tale soggetto non è investito del potere deliberativo, che rimane in capo al consiglio di amministrazione.

L'Inps poi si sofferma sull'aspetto della compatibilità in generale tra il rapporto organico e rapporto di lavoro subordinato presenti in un unico soggetto (amministratore - dipendente) e fa riferimento **all'orientamento giurisprudenziale in materia di società di capitali**, rendendo **applicabile** tale parere **anche alle cooperative**.

Nel caso delle società di capitali, la giurisprudenza ha affermato senza ombra di dubbio, l'assoluta incompatibilità tra il rapporto di lavoro subordinato in un soggetto che svolge il ruolo di amministratore unico e la stessa esclusione si verifica nel caso di un socio di capitali, che sia in possesso di una maggioranza tale da consentirgli di prendere tutte le decisioni in assemblea in modo unilaterale. La motivazione sta sicuramente nel fatto che in tali situazioni non sarebbe possibile per il soggetto essere giuridicamente subordinato a se stesso. Nel caso del presidente della società di capitali¹⁶ non esiste a priori questo tipo di incompatibilità, in quanto, come affermato sopra, **il Presidente ha la rappresentanza legale della società o dell'ente, ma questo non implica automaticamente la titolarità del potere decisionale**, che deve invece essere specificata nello statuto. **In mancanza di tale conferimento**, il potere direttivo e decisionale rimane in capo al consiglio di amministrazione ed **anche il Presidente è assoggettato a tale potere**. Tutto ciò **quindi non esclude che si possa instaurare in capo a quest'ultimo soggetto un rapporto di lavoro subordinato** e come spiega la Corte di Cassazione, andrà valutato e analizzato lo svolgimento in concreto di attività che non rientrano nelle funzioni inerenti il rapporto organico.

Secondo l'Inps, quindi, tali principi possono essere estesi anche alla figura del presidente di una cooperativa e potrà quindi essere ammessa la compatibilità della carica ricoperta con il lavoro subordinato, quando ricorrano **congiuntamente** le seguenti condizioni:

- il **potere deliberativo dell'ente è affidato ad un altro organo**, indicato nell'atto costitutivo;
- il presidente si trovi a **svolgere delle attività che esulano dal suo ruolo di legale rappresentante** e che tali attività presentino le caratteristiche tipiche del lavoro subordinato, anche in forma dirigenziale.

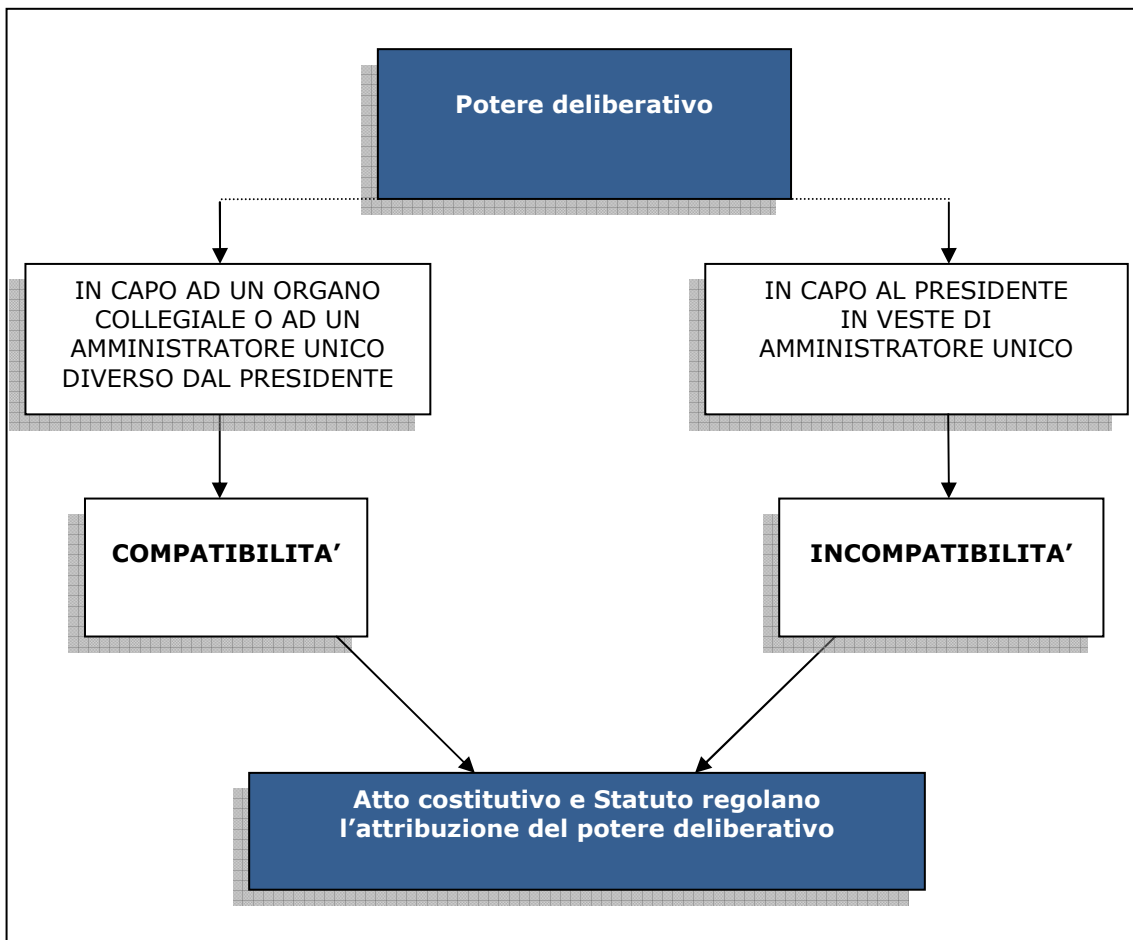
La circolare aggiunge che "risulta essenziale, pertanto, espletare un'indagine caso per caso, volta ad accertare la sussistenza delle suddette circostanze."

16 Cifr. Corte di Cassazione sentenza n.1793/1996

Tavola 7 – Evoluzione della prassi Inps dal 1999 al 2001

- Circolare n.89/1999 – **Incompatibilità**
- Messaggio n.15031/2007 – Conferma dell’incompatibilità anche per il socio-lavoratore
- Messaggio n.18663/2007 – Sospensione del Msg.15031/2007
- Messaggio n.12441/2011 – **Compatibilità** a specifiche condizioni

Tavola 2 – Condizioni/compatibilità del presidente di cooperativa/lavoratore subordinato



Nel caso in cui ricorrano **ambedue i requisiti richiesti dall’Inps**, il Presidente della Cooperativa percepirà quindi **due tipi di compenso**, uno derivante dal rapporto di lavoro subordinato instaurato e l’altro in qualità di Presidente, a condizione che detto compenso sia stato deliberato.

La retribuzione derivante dal contratto di lavoro subordinato, deve essere conforme alla quantità e alla qualità del lavoro svolto in base alle mansioni espletate

nell'attività per la quale è sottoposto al potere gerarchico, direttivo e disciplinare del C.d.A.. L'eventuale compenso in qualità di Presidente invece, viene attribuito in relazione alla carica rappresentata e per l'espletamento delle funzioni amministrative assegnate.

Le attività e i relativi compensi vanno determinati in maniera ben distinta, considerati i principi interpretativi dell'Ente e la volontà dello stesso di verificare caso per caso la sussistenza delle condizioni di compatibilità.

SCHEDE INFORMATIVE

La trasformazione eterogenea

a cura di Virginia Tosi¹⁷
 virgina.tosi@virgilio.it

TRASFORMAZIONI ETEROGENEE	
Riferimenti normativi	<ul style="list-style-type: none"> • Art 2500-septies c.c.; • art 2500 octies c.c.; • art 2500 novies.
Definizione di trasformazione eterogenea	È la trasformazione che regola il passaggio tra forme organizzative eterogenee dal punto di vista causale.
Classificazione	<p>La trasformazione eterogenea si distingue tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Trasformazione eterogenea da società di capitali (REGRESSIVA): si caratterizza per il passaggio da una società a scopo di lucro ad un ente privato non societario. Coinvolge i seguenti enti non commerciali: <ul style="list-style-type: none"> √ società cooperative; √ associazioni non riconosciute; √ fondazioni; • Trasformazione eterogenea in società di capitali (PROGRESSIVA): si caratterizza per il passaggio da un ente privato non societario a una società a scopo di lucro. Coinvolge i seguenti enti non commerciali: <ul style="list-style-type: none"> √ associazioni riconosciute; √ fondazioni; √ società cooperative a mutualità non prevalente (art 2545-decies).

¹⁷ Consulente aziendale in Ancona.

ASPETTI GIURIDICI										
Riferimenti normativi	<ul style="list-style-type: none"> • Art 2499 c.c.; • art 2500 octies c.c.; • art 2500 septies c.c.; • art. 14 della L. 127/1971; • art. 2545 decies c.c.. 									
Principio di continuità dei rapporti giuridici	Con la trasformazione l'ente trasformato conserva i diritti e gli obblighi e prosegue in tutti i rapporti, anche processuali, dell'ente che ha effettuato la trasformazione.									
I limiti alla trasformazione	<p>Esistono due tipologie di limiti alla trasformazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Limiti legali: <ul style="list-style-type: none"> √ una società cooperativa a mutualità prevalente non può trasformarsi in società lucrativa; √ una società di capitali non può trasformarsi in associazioni riconosciute; √ un'associazione non riconosciuta non può trasformarsi in società di capitali ; √ un'associazione che abbia ricevuto contributi pubblici, liberalità ed oblazioni del pubblico non può trasformarsi in società lucrativa; √ per le fondazioni la trasformazione in società di capitali deve essere disposta, su proposta dell'organo competente dall'autorità governativa mancando nella fondazione una base associativa che possa deliberare la trasformazione. • Limiti contrattuali: sono determinati dall'esistenza di specifiche clausole statutarie le quali possono limitare la trasformazione solo ad alcuni tipi sociali o alcuni enti o escluderla del tutto. L'operazione potrà in tal caso essere posta in essere solo previa modifica statutaria della clausola in oggetto. 									
Trasformazione associazioni in associazioni	<p>Le società di capitali possono trasformarsi in associazioni non riconosciute e non anche in associazioni riconosciute. Viceversa le associazioni riconosciute e non anche quelle non riconosciute possono trasformarsi in società di capitali.</p> <p>Con tale disposizione si vuole evitare da un lato che, perfezionandosi la trasformazione, venga persa la personalità giuridica, dall'altro che con la trasformazioni le associazioni non riconosciute possano acquisire automaticamente la personalità giuridica.</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Trasformazione eterogenea</th> <th>Associazioni riconosciute</th> <th>Associazioni riconosciute</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>in società di capitali</td> <td>No</td> <td>Si</td> </tr> <tr> <td>da società di capitali</td> <td>si</td> <td>no</td> </tr> </tbody> </table>	Trasformazione eterogenea	Associazioni riconosciute	Associazioni riconosciute	in società di capitali	No	Si	da società di capitali	si	no
Trasformazione eterogenea	Associazioni riconosciute	Associazioni riconosciute								
in società di capitali	No	Si								
da società di capitali	si	no								
Trasformazione cooperative in	Il generico divieto di trasformazione da società cooperativa in lucrativa contemplato dall'art. 14 della L. 127/1971 può dirsi attualmente limitato alle sole società cooperative a mutualità prevalente, in									

	considerazione della previsione dell'art. 2545 decies c.c., introdotto <i>ex novo</i> dalla finanziaria 2003, ai sensi del quale "le società cooperative diverse da quelle a mutualità prevalente possono deliberare, con il voto favorevole di almeno la metà dei soci della cooperativa, la trasformazione in una società del tipo previsto dal Titolo V, Capi II, III, IV, V, VI e VII, o in consorzio".
--	---

LA TRASFORMAZIONE DA SOCIETÀ DI CAPITALI IN ENTI NON COMMERCIALI (REGRESSIVA)

Riferimenti normativi	<ul style="list-style-type: none"> • Art 2500-septies c.c.; • art 2473 c.c.; • art 2500- novies.
Fasi della procedura di trasformazione	<p>La trasformazione eterogenea da società di capitali si articola nelle seguenti fasi:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Attuazione di procedure comparative in merito alla struttura della società, alle caratteristiche del mercato, alle dimensioni dell'impresa e alle sue prospettive future (FACOLTATIVA); 2. Redazione della situazione patrimoniale aggiornata rispetto all'ultimo bilancio di esercizio (FACOLTATIVA); 3. Relazione illustrativa degli amministratori (OBBLIGATORIA); 4. convocazione dell'assemblea e delibera di trasformazione (OBBLIGATORIA); 5. adempimenti pubblicitari (OBBLIGATORI); 6. attesa 60 giorni per l'opposizione decorsi i quali la trasformazione è efficace.
Documenti che è obbligatorio redigere	Ogni tipologia di trasformazione eterogenea richiede la redazione della relazione degli amministratori che illustri, sotto il profilo giuridico ed economico, le motivazioni e gli effetti, le opportunità connesse alla trasformazione.
Delibera di trasformazione	<ul style="list-style-type: none"> • L'approvazione della delibera di trasformazione impone un quorum qualificato, vale a dire il voto favorevole dei due terzi degli aventi diritto ed il consenso dei soci che a seguito della trasformazione assumono responsabilità illimitata. • Essendo il soggetto giuridico di partenza una società di capitali il quorum va calcolato in base alla partecipazione al capitale.
Recesso	<p>Il recesso può essere esercitato dai soci che non assumerebbero responsabilità illimitata a seguito della trasformazione, secondo quanto di seguito precisato:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se la società di capitali trasformanda è una Spa essi non devono aver concorso alla decisione (assenti, astenuti, dissenzienti) per poter esercitare il diritto di recesso. • se la società di capitali è una Srl essi devono non aver prestato il loro consenso alla decisione (dissenzienti).

Assegnazione quote	<ul style="list-style-type: none"> • Si applica il principio della proporzionalità nell'assegnazione delle quote di partecipazione all'ente trasformato, solo nei casi in cui la trasformazione comporta che l'ente mantenga una struttura associativa e sempre che tale principio non sia in contrasto con le specifiche disposizioni di legge che regolamentano l'ente. • Ad esempio la trasformazione in società cooperative impone di rispettare in sede di assegnazione delle quote i limiti previsti dall'art 2521 c.c.
Adempimenti pubblicitari	<p>L'atto di trasformazione è soggetto alla forme di pubblicità previste per la costituzione del tipo di società adottato, nonché alle forme di pubblicità richieste per la cessazione dell'ente che effettua la trasformazione. Risulta pertanto necessario un duplice adempimento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • cancellazione dal registro delle imprese; • iscrizione nel registro delle persone giuridiche.
Opposizione dei creditori	<p>Tutti coloro che vantano ragioni di credito anteriori a tale adempimento hanno sessanta giorni dall'ultimo adempimento delle formalità pubblicitarie per opporsi alla trasformazione</p>
Efficacia della trasformazione	<ul style="list-style-type: none"> √ Decorsi i sessanta giorni per l'opposizione la trasformazione è efficace. √ L'efficacia della trasformazione può essere anticipata se consta il consenso dei creditori o il pagamento dei creditori che non hanno dato il consenso.

LA TRASFORMAZIONE DA ENTI NON COMMERCIALI IN SOCIETÀ DI CAPITALI (PROGRESSIVA)

Riferimenti normativi	<ul style="list-style-type: none"> • Art 2500-octies c.c.; • Art 2500- novies.
Fasi della procedura di trasformazione	<p>La trasformazione eterogenea in società di capitali si articola nelle seguenti fasi:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 Attuazione di procedure comparative in merito alla struttura della società, alle caratteristiche del mercato, alle dimensioni dell'impresa e alle sue prospettive future (FACOLTATIVA); 2 Redazione della situazione patrimoniale aggiornata rispetto all'ultimo bilancio di esercizio (FACOLTATIVA); 3 Relazione di stima (OBBLIGATORIA); 4 Relazione illustrativa degli amministratori (FACOLTATIVA); 5 convocazione dell'assemblea e delibera di trasformazione (OBBLIGATORIA); 6 adempimenti pubblicitari (OBBLIGATORI) 7 attesa 60 giorni per l'opposizione decorsi i quali la trasformazione è efficace.

Documenti che è obbligatorio redigere	<p>È richiesta la relazione di stima dell'esperto:</p> <ul style="list-style-type: none"> √ da redigere a norma dell'art 2343 c.c. se la società che nasce dalla trasformazione assume la forma di Spa o Sapa; √ a norma dell'art 2465 se essa assume la forma di Srl. <p>La necessità di avvalersi di tale relazione è dovuta al fatto che diverse sono le regole di rappresentazione contabile delle attività e delle passività sociali vevolevoli per le società di capitali e degli enti non profit.</p>
Delibera di trasformazione	<p>L'approvazione della delibera di trasformazione impone maggioranze differenti a seconda dell'ente che subisce la trasformazione. Nello specifico:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la trasformazione delle associazioni riconosciute impone il voto favorevole della maggioranza richiesta dalla legge o dallo statuto per la delibera di scioglimento anticipato; • la trasformazione di fondazioni richiede il provvedimento dell'autorità governativa, previa proposta dell'organo competente; <p>In merito alla delibera di trasformazione, il codice civile non stabilisce la forma dell'atto, la quale tuttavia si ritiene debba risultare da atto pubblico, come avviene nella trasformazione tra società e contenere gli elementi essenziali previsti per l'atto costitutivo della società di capitali in cui si trasforma.</p>
Assegnazione quote	<ul style="list-style-type: none"> • La trasformazione di una associazione in società di capitali, in corrispondenza della quale il capitale sociale della risultante viene ripartito in parti uguali fra gli associati, salvo diverso accordo tra gli stessi; • la trasformazione di una fondazione in società di capitali, in corrispondenza della quale l'assegnazione avviene secondo le disposizioni dell'atto di fondazione o, in mancanza, dell'art 31 del codice civile.
Adempimenti pubblicitari	<p>L'atto di trasformazione è soggetto alla forme di pubblicità previste per la costituzione del tipo di società adottato, nonché alle forme di pubblicità richieste per la cessazione dell'ente che effettua la trasformazione. Risulta pertanto necessario un duplice adempimento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • cancellazione dal registro delle persone giuridiche; • iscrizione nel registro delle imprese.
Opposizione dei creditori	<p>Tutti coloro che vantano ragioni di credito anteriori a tale adempimento hanno sessanta giorni dall'ultimo adempimento delle formalità pubblicitarie per opporsi alla trasformazione</p>
Efficacia della trasformazione	<ul style="list-style-type: none"> • Decorso i sessanta giorni per l'opposizione la trasformazione è efficace. • L'efficacia della trasformazione può essere anticipata se consta il consenso dei creditori o il pagamento dei creditori che non hanno dato il consenso.

LA FISCALITA' DELLE TRASFORMAZIONI ETEROGENEA REGRESSIVA

Riferimenti normativi	<ul style="list-style-type: none"> • Art 171 TUIR; • art 67 TUIR, comma 1, lett.n.
Tassazione della trasformazione eterogenea da società di capitali in ente non commerciale (regressiva)	<ul style="list-style-type: none"> • la trasformazione eterogenea regressiva va assimilata all'ipotesi di destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa di cui all'art. 86 Tuir: i beni della società che si trasforma vengono tassati poiché vengono sottratti, mediante l'operazione di trasformazione, al regime proprio dell'impresa; • tali beni, fuoriusciti dal "circuito" dell'impresa, vengano tassati sulla base del regime fiscale loro proprio; • se tuttavia i beni della società trasformanda vengono destinati alla eventuale attività di impresa esercitata dall'ente non commerciale, i beni restano nell'ambito del circuito "impresa" anche se di proprietà di un ente non commerciale, ragion per cui essi non vengono tassati.
Tassazione della trasformazione eterogenea da ente non commerciale in società di capitali (progressiva)	<ul style="list-style-type: none"> • la trasformazione eterogenea progressiva va assimilata ad un conferimento di beni finalizzato all'esercizio d'impresa. Nel momento in cui avviene la trasformazione, si verifica il transito dei beni, con conseguente tassazione delle plusvalenze ad essi relative e calcolate come differenza tra costo storico e valore normale dei beni medesimi. • la tassazione delle plusvalenze non avviene per i beni già immessi nel circuito d'impresa anteriormente alla trasformazione, vale a dire già impiegati in un'attività di impresa eventualmente esercitata dall'ente non commerciale i quali di conseguenza soggetti al trasferimento in regime di neutralità fiscale.
Riserve di utili (trasformazione eterogenea progressiva e regressiva)	<p>Sia nella trasformazione eterogenea progressiva che nella trasformazione eterogenea regressiva le riserve di utili costituite prima della trasformazione sono imponibili nei confronti dei soci:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <u>nell'esercizio in cui sono distribuite o utilizzate per scopi diversi alla copertura di perdite, a condizione che dopo la trasformazione siano iscritte in bilancio con indicazione della loro origine;</u> • <u>nel primo esercizio successivo alla trasformazione se non iscritte o se iscritte senza indicazione della loro origine.</u>
Riportabilità delle perdite nella trasformazione regressiva	<p>In caso di trasformazione della società di capitali in ente non commerciale,:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se l'ente prosegue, naturalmente in via secondaria, l'attività commerciale esercitata dalla società di capitali, il riporto delle perdite è consentito, nel rispetto dei limiti temporali previsti dalla normativa vigente (poiché le perdite della pregressa attività commerciale possono essere compensate soltanto con redditi d'impresa.); • se l'ente non prosegue l'attività d'impresa della società commerciale, le perdite fiscali pregresse sono inutilizzabili, in quanto viene a mancare il reddito d'impresa con cui compensarle
Riportabilità delle perdite nella trasformazione progressiva	<p>In caso di trasformazione da ente non commerciale in società di capitali è ormai consolidata, in dottrina, l'opinione secondo cui la società di capitali che risulta dalla trasformazione possa utilizzare le perdite fiscali pregresse che l'ente trasformato abbia realizzato svolgendo</p>

	un'attività d'impresa.
<p>Imposte indirette</p>	<p>Iva:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'operazione di trasformazione produce un passaggio e non una cessione di beni, ragion per cui non è soggetta ad Iva. Il contribuente ha soltanto l'obbligo, entro 30 giorni dall'iscrizione dell'atto di trasformazione nel registro delle imprese, di comunicare all'ufficio Iva competente la variazione intervenuta e presentare nei termini ordinari previsti dalla legge, la dichiarazione Iva. <p>In proposito l'art. 9 del D.L. 31.1.2007, n. 7 conv. con modif. dalla L. 2.4.2007, n. 40 ha introdotto il modello di "comunicazione unica" per la nascita dell'impresa, da presentarsi all'Ufficio del Registro delle imprese, per via telematica o su supporto informatico. La comunicazione unica vale quale assolvimento di tutti gli adempimenti amministrativi previsti per l'iscrizione al Registro delle imprese e ove sussistano i presupposti di legge ha effetto ai fini previdenziali, assistenziali, fiscali (nonché per l'ottenimento del codice fiscale e della partita Iva).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nel caso in cui i beni non confluissero in una attività commerciale (ad esempio in caso di trasformazione da società di capitali in ente non commerciale che svolge unicamente attività istituzionale), essi sono assoggettati ad Iva poiché destinati a finalità diverse dall'attività d'impresa e dunque il loro trasferimento a seguito della trasformazione è da assimilare ad una cessione. <p>Imposta di registro: La trasformazione è soggetta, ai sensi dell'art. 4, lett. c.) della Tariffa Parte I del D.P.R. 131/1986 , ad imposta fissa nella misura di euro 168,00.</p> <p>Imposte ipotecarie e catastali: Con riferimento alle imposte ipotecarie e catastali , esse sono dovute nella misura fissa di euro 168,00.</p>