

## 16.

# Il sistema informativo contabile

Riguardo agli obblighi contabili e di bilancio, il decreto legislativo istitutivo delle ONLUS prevede che le stesse in tema di contabilità devono “in relazione all’attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte a esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione”, mentre in tema di bilancio devono “rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell’esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali”<sup>1</sup>.

### 16.1 Considerazioni generali

L’attività delle ONLUS è finalizzata alla massimizzazione del soddisfacimento dei bisogni, materiali o intellettuali, dei soggetti destinatari dell’attività e non al raggiungimento di un certo livello di redditività. A questo proposito, va anzitutto evidenziato che il raggiungimento delle finalità delle ONLUS non può essere descritto solamente attraverso il risultato di gestione, poiché la soddisfazione dei fruitori dei servizi è difficilmente valutabile in termini quantitativo-monetari, ma si renderà necessaria anche l’individuazione di altri indicatori che permettano una valutazione qualitativa della soddisfazione dei bisogni dei destinatari. Allo stesso tempo non va sottovalutato l’aspetto economico-finanziario dell’attività, in quanto per salvaguardare la sopravvivenza e lo sviluppo della ONLUS stessa è necessario che la gestione si svolga nel rispetto dell’equilibrio economico e finanziario. Il sistema informativo contabile deve concretizzarsi in un strumento atto, da un lato, al rispetto dei vincoli imposti dal decreto, al fine della fruizione dei benefici fiscali e a pena di decadenza dei benefici medesimi, dall’altro, alla rappresentazione chiara, veritiera e corretta della realtà aziendale della ONLUS.

Senza dimenticare che poiché alle ONLUS è richiesto l’esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale e il divieto di svolgere attività

---

<sup>1</sup> D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 25, c. 1, lett. a) e b).

diverse dalle istituzionali, ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse, le scritture contabili devono essere impostate in maniera che si possa accertare il corretto perseguimento delle finalità di solidarietà sociale nei settori istituzionali in cui opera l'ente medesimo.

Il sistema informativo contabile delle ONLUS, oltre a favorire la trasparenza dell'attività svolta, dovrà dunque consentire di:

- rappresentare correttamente la gestione della ONLUS;
- conoscere il grado di raggiungimento delle finalità statutarie;
- verificare il corretto adempimento degli obblighi civilistici, fiscali e statutari;
- permettere l'evidenziazione separata delle attività comportanti relazioni di scambio economico e delle attività comportanti erogazione gratuita di beni o servizi;
- determinare il risultato gestionale dell'intera attività e di gestioni particolari, oltre che in termini quantitativo-monetari anche mediante indicatori non monetari;
- permettere l'impostazione di un sistema di controllo di gestione utilizzando gli stessi schemi di bilancio in sede preventiva e consuntiva.

## 16.2 Aree o settori gestionali delle ONLUS

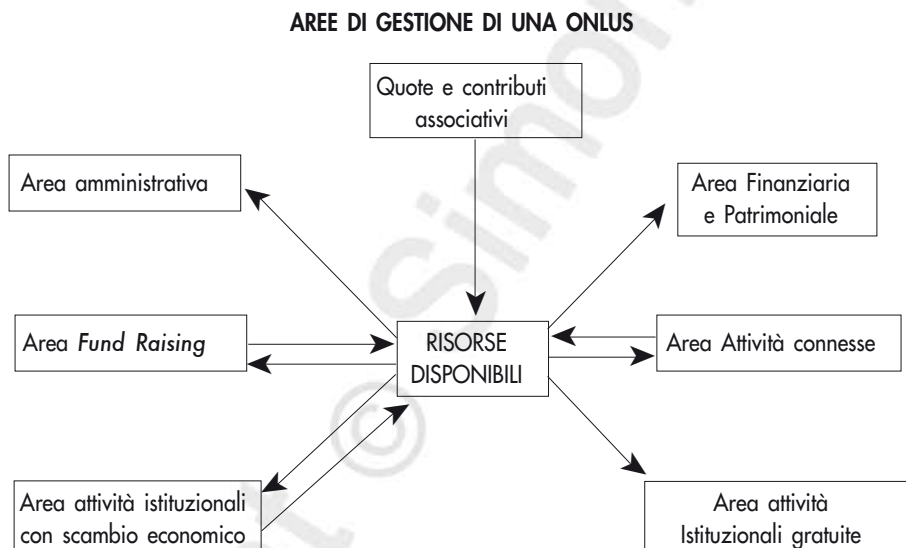
Accanto all'attività istituzionale in senso stretto, si può, in aggiunta, individuare la contemporanea presenza di attività di supporto alla stessa, quale ad es. la funzione di reperimento fondi, oltre a ulteriori attività accessorie. Pertanto, il bilancio della ONLUS dovrà permettere di valutare non solo il raggiungimento degli obiettivi generali, ma anche come ciascuna area o settore di gestione contribuisce al raggiungimento degli stessi.

Le principali aree di gestione di una ONLUS possono essere individuate come segue:

- attività istituzionale, consistente nell'erogazione dei beni e servizi tipici, i quali possono essere ceduti ai destinatari in assoluta gratuità oppure verso il pagamento di un prezzo che può essere più o meno remunerativo, pertanto, tale settore di gestione può essere a sua volta distinto in:
  - attività istituzionale gratuita;
  - attività istituzionale con scambio economico;
- quote e contributi associativi versati dai membri dell'organizzazione per la sua costituzione e lo svolgimento dell'attività istituzionale;

- attività di raccolta fondi (fund raising), volta alla sollecitazione di liberalità a favore dell'ente da parte dell'intera collettività attraverso manifestazioni e campagne di sensibilizzazione;
- attività amministrativa della ONLUS;
- gestione finanziaria e patrimoniale, relativa alle disponibilità finanziarie dell'ente, al reperimento di finanziamenti ed agli investimenti patrimoniali;
- attività connesse, finalizzate al reperimento di ulteriori risorse finanziarie per lo svolgimento dell'attività istituzionale, attraverso lo svolgimento delle attività accessorie consentite dalla legge.

Tali aree gestionali possono essere rappresentate graficamente secondo lo schema che segue.



### 16.3 Gli obblighi contabili delle ONLUS

L'art. 25 del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, ha introdotto l'art. 20 bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che impone alle ONLUS particolari obblighi di natura contabile e formale in relazione:

- all'attività complessivamente svolta;
- alle attività direttamente connesse;

e l'obbligo di redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, il bilancio o il rendiconto annuale<sup>2</sup> contenente la situazione

<sup>2</sup> D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 10, c. 1, lett. g).

patrimoniale, economica e finanziaria della ONLUS, distinguendo le attività istituzionali da quelle direttamente connesse.

Unica eccezione a detta regola riguarda le ONLUS costituite in forma di società cooperativa, che, essendo giuridicamente assimilate alle società di capitali, in virtù del richiamo dell'art. 2516 c.c., sono soggette alla disciplina civilistica di queste ultime<sup>3</sup>.

#### 16.4 Scritture contabili relative all'attività complessiva

In relazione all'attività complessivamente svolta, le ONLUS<sup>4</sup> hanno l'obbligo di rappresentare in modo sistematico e in ordine cronologico tutte le operazioni poste in essere nel periodo di gestione. In modo sistematico, ossia in una logica di sistema finalizzato a rappresentare con completezza e analiticità tutti i fatti posti in essere al fine del raggiungimento dello scopo cui l'ente si prefigge (ad esempio, un piano dei conti che attraverso conti di mastro renda possibile l'individuazione dei settori di intervento della ONLUS e dunque la separata rilevazione delle attività istituzionali e di quelle connesse); in ordine cronologico nel senso che la rappresentazione deve avvenire giorno per giorno.

Le scritture sistematiche e cronologiche, per espressa previsione di legge<sup>5</sup>, si considerano assolute qualora la contabilità sia costituita dal libro giornale e dal libro degli inventari tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli artt. 2216 e 2217 c.c. Appare evidente che il legislatore prediliga una contabilità tenuta secondo il metodo della partita doppia. In pratica, pur non essendovi un obbligo di forma nella elaborazione della contabilità, ma nello stesso tempo, non essendoci la certezza che l'eventuale diversa impostazione scelta venga ritenuta idonea, si è indirettamente indotti a adottare un sistema di elaborazione della contabilità analogo a quello previsto per le imprese commerciali.

Il libro giornale e il libro degli inventari devono essere tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli artt. 2216 e 2217<sup>6</sup>. Le scritture in essi

---

3 In pratica, le ONLUS costituite in cooperativa sono sempre assoggettate all'**obbligo** della **contabilità ordinaria** e redigono il bilancio ex artt. 2423bis e ter c.c. e secondo i contenuti e i criteri di valutazione degli artt. 2424, 2425, 2426 e 2427 c.c.

4 D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 25, c. 1, lett. a) e b); per gli enti ecclesiastici e le associazioni di promozione sociale l'applicazione degli obblighi contabili è limitata alle sole attività istituzionali e connesse ammesse al regime ONLUS e pertanto l'applicabilità delle agevolazioni nei loro confronti è condizionata alla separata tenuta della contabilità delle predette attività.

5 D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 25, c. 2; è un'alternativa concessa e non una scelta obbligatoria.

6 L'obbligo di bollatura e vidimazione iniziale, oggi soppresso anche per le imprese commerciali, non era previsto, per le scritture relative all'attività complessiva delle ONLUS, neanche in precedenza. Cfr. circ. min. 26 giugno 1998, n. 168/E, par. 8.

contenute devono essere apposte senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine; non sono, inoltre, consentite abrasioni e le eventuali cancellature vanno fatte in maniera tale che siano leggibili le parole cancellate<sup>7</sup>. Le scritture vanno conservate per almeno 10 anni<sup>8</sup> e comunque sino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta.

In alternativa all'implementazione e alla tenuta della contabilità ordinaria è prevista una deroga<sup>9</sup>, legata ai proventi complessivi della ONLUS (proventi da attività istituzionale e da attività connesse), il cui ammontare annuo non deve superare l'importo di € 51.645,69<sup>10</sup>. Tale deroga prevede l'adozione di un rendiconto da cui devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese complessive dell'ente, distinguendo le attività istituzionali da quelle connesse<sup>11</sup>. In sostanza, si ritiene che in questo caso le scritture contabili possono consistere nella semplice rilevazione, in ordine cronologico, dei movimenti di entrata e di spesa, secondo le modalità ritenute più idonee dal singolo ente, purché nel rispetto dei principi di chiarezza e trasparenza.

Per espressa previsione normativa<sup>12</sup>, questa stessa disposizione si applica, indipendentemente dall'ammontare complessivo dei proventi conseguiti, alle organizzazioni di volontariato e alle organizzazioni non governative, se pur nel rispetto dei vincoli imposti dalle rispettive leggi speciali<sup>13</sup>.

---

7 Artt. 2216 e 2219 c.c.

8 Art. 2219 c.c.

9 D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 25, c. 3; deroga facoltativa e non obbligatoria.

10 D.P.R. 600/1973, art. 20-bis, c. 3. Originariamente era previsto che il limite fosse modificato annualmente secondo le modalità previste dalla l. 398/91, art. 1, c. 3. Quest'ultima disposizione è stata abrogata dalla l. 21 novembre 2000, n. 342, art. 37, c. 3, che fissa semplicemente il nuovo limite massimo per accedere al regime forfetario della l. 398/91, in € 250.000,00. Secondo alcuni autori tale nuovo limite varrebbe anche per l'accesso al regime contabile minore delle ONLUS; tale parere non può essere condiviso poiché il decreto ONLUS richiama la l. 398/91, art. 1, c. 3 ai soli fini dell'adeguamento annuale e non anche in relazione all'importo massimo dei proventi per l'accesso al regime. Si ritiene pertanto che le ONLUS debbano continuare a parametrare il totale dei proventi all'importo originario di € 51.645,69.

11 D.P.R. 600/1973, art. 20 bis, c. 3. Anche in questo caso la deroga è facoltativa e non obbligatoria, serve semplicemente a ridurre gli adempimenti contabili a carico della ONLUS, purché vengano rispettati i principi della chiarezza e trasparenza nella rendicontazione delle attività.

12 D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 25, c. 4.

13 Ad es. la l. 266/91, art. 3, c. 3, impone che dal bilancio delle organizzazioni di volontariato devono risultare i beni, i contributi o i lasciti ricevuti.

## 16.5 Scritture contabili relative alle attività connesse

Nel caso in cui le ONLUS svolgessero attività direttamente connesse, essendo queste considerate attività commerciali, pur non concorrendo alla formazione del reddito imponibile<sup>14</sup>, esse saranno obbligate a tenere le scritture contabili fiscali previste per le imprese commerciali<sup>15</sup>. L'obbligo di adozione di dette scritture si concretizza in sostanza in due regimi contabili possibili:

- regime della contabilità ordinaria;
- regime della contabilità semplificata.

È possibile inoltre l'adozione del regime supersemplificato<sup>16</sup> previsto per i contribuenti minori, regime che semplifica di molto gli adempimenti fiscali relativi all'esercizio delle attività connesse.

TAVOLA 16.1 - SCRITTURE CONTABILI ATTIVITÀ CONNESSE

Regime contabile	Limite proventi annuali	Scritture contabili	Note
ordinario	<ul style="list-style-type: none"> <li>• &gt; € 400.000,00 per attività di prestazione di servizi</li> <li>• &gt; € 700.000,00 per altre attività</li> <li>• per opzione indipendentemente dall'ammontare dei proventi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• libro giornale</li> <li>• libro inventari</li> <li>• registri IVA (facoltativi)</li> <li>• scritture ausiliare</li> <li>• scritture di magazzino</li> <li>• registro beni ammortizzabili (facoltativo)</li> </ul>	<p>Il d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, art. 12, prevede la facoltà di non tenere i registri IVA ed il registro dei beni ammortizzabili a condizione che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• le relative registrazioni siano effettuate nel libro giornale</li> <li>• su richiesta dell'Amm. fin. siano forniti in forma sistematica i relativi dati.</li> </ul>
semplificato	<ul style="list-style-type: none"> <li>• &lt; € 400.000,00 per attività di prestazione di servizi</li> <li>• &lt; € 700.000,00 per altre attività</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• registri IVA</li> <li>• registro beni ammortizzabili (facoltativo)</li> </ul>	<p>Il d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, art. 13, prevede la facoltà di non tenere il registro dei beni ammortizzabili a condizione che su richiesta dell'Amm. fin. siano forniti in forma sistematica i relativi dati.</p>

14 Se rispettati i limiti di cui detto nel capitolo ad esse dedicato.

15 Relazione governativa al d. lgs. 4 dicembre 1997, n. 460; d.P.R. 600/1973, artt. 14, 15, 16 e 18.

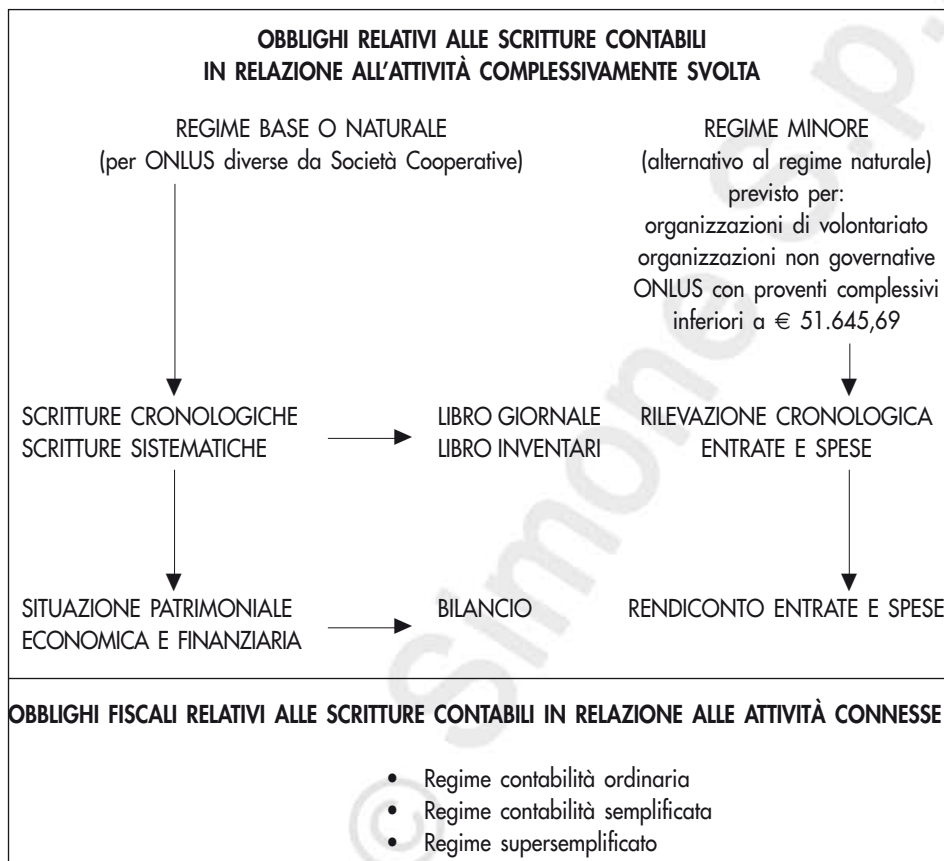
16 Gli adempimenti contabili possono essere assolti secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'art. 3 della legge n. 662/1996, ossia attraverso l'adozione di un registro approvato con d.m. 11 febbraio 1997.

supersemplificato	<ul style="list-style-type: none"> <li>• &lt; € 15.493,71 per attività di prestazione di servizi</li> <li>• &lt; € 25.822,85 per altre attività</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• prospetto sostitutivo registri IVA</li> <li>• registro beni ammortizzabili (facoltativo)</li> </ul>	
-------------------	--	--	--

Appare, infine, opportuno evidenziare che l'obbligo di tenuta delle scritture contabili per le attività direttamente connesse è indipendente dall'obbligo di tenuta delle scritture sistematiche e cronologiche per l'attività complessiva della ONLUS tenute secondo il regime naturale o minore (rendiconto), adempimento, dunque, che rimane obbligatorio in ogni caso. Dal punto di vista pratico la contabilità complessiva potrà essere tenuta con scritture separate per l'attività istituzionale e per le attività connesse, oppure potrà essere impostata servendosi di scritture onnicomprensive, purché attraverso di esse sia possibile rilevare separatamente le attività connesse da quelle istituzionali<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> Il ministero dell'Economia e delle Finanze è intervenuto su questo argomento sostenendo che la tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti strutturato in maniera tale che sia sempre possibile individuare le voci relative all'attività commerciale, non è di ostacolo alla eventuale attività di controllo esercitata dagli organi competenti. Cfr. ris. min. 13 marzo 2002, n. 86/E.

**SCRITTURE CONTABILI, ATTIVITÀ COMPLESSIVA**





## **20.** **ONLUS parziali**

### **20.1 Considerazioni generali**

La disciplina ordinariamente prevista per le ONLUS viene derogata anche con riferimento ad altri due tipi di soggetti:

- enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese;
- associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno.

L'eccezione alle regole ordinarie consiste nel fatto che tali organismi possono accedere al regime fiscale ONLUS limitatamente ai settori di attività tipici e tassativi delle ONLUS in cui essi eventualmente operino, non essendo tenuti, dunque, a rispettare il divieto di svolgimento di altre attività rispetto a quelle con finalità di solidarietà sociale.

Ma non solo essi possono svolgere altre attività, anzi queste ultime dovrebbero rimanere le principali, essendo sorti proprio con specifiche finalità (religione e culto o assistenza) nell'ambito delle quali si collocano naturalmente le attività tipiche delle ONLUS.

In sostanza, non sarà l'ente in quanto tale ad assumere la qualifica di ONLUS, ma solamente una parte della sua attività sarà da riferire alla normativa ONLUS e ne dovrà rispettare la disciplina, senza che ciò influenzi la soggettività dell'ente stesso, né lo svolgimento di altre attività. In pratica, si parla di esercizio di "ramo ONLUS" all'interno di un più ampio svolgimento di attività.

Poiché non è l'ente in quanto tale che assume la qualifica di ONLUS, esso non sarà tenuto a modificare il proprio statuto per inserirvi le clausole ordinariamente richieste, e quindi nemmeno a modificare la propria denominazione, ma sarà necessario redigere un regolamento nel quale siano riportate tali clausole disciplinanti l'attività del solo ramo ONLUS. Una seconda condizione richiesta è che per il ramo ONLUS venga tenuta contabilità separata rispetto alle altre attività dell'ente, secondo le disposizioni previste per la tenuta delle scritture contabili delle ONLUS, con lo scopo di consentire l'esatta individuazione dei due settori di attività, poiché è ovvio che le agevolazioni fiscali previste per le ONLUS si

applicheranno solo al relativo ramo di attività, mentre per gli altri settori in cui opera l'ente si dovrà continuare a fare riferimento al regime fiscale soggettivo di riferimento.

Infine, si ricorda che permane l'obbligo di invio dell'apposita comunicazione per l'iscrizione all'anagrafe delle ONLUS.

## 20.2 Il regolamento del ramo ONLUS

Il regolamento dell'attività facente parte del ramo ONLUS va predisposto nella forma della scrittura privata registrata. Non si tratta, dunque, di un adempimento particolarmente oneroso, e la necessità della registrazione nasce dall'esigenza di conoscere con esattezza la data di inizio di attività del ramo ONLUS, che è conseguente all'approvazione del regolamento, poiché è da tale momento che l'ente potrà fruire delle relative agevolazioni, dovrà rispettare gli obblighi conseguenti e scatterà il termine per l'invio dell'apposita comunicazione alla Direzione Regionale delle Entrate.

Nel regolamento andranno riportate tutte le clausole ordinariamente previste per gli statuti delle ONLUS, ad eccezione di quelle da cui l'ente è escluso. Non sarà in ogni caso necessaria la clausola relativa alla disciplina uniforme del rapporto associativo, perché gli enti ecclesiastici ne sono esplicitamente esonerati<sup>1</sup>, mentre le associazioni di promozione sociale devono prevederla già nel loro statuto, per cui non si ritiene necessario riportarla nuovamente nel regolamento del ramo ONLUS.

Si renderà opportuno, inoltre, definire con precisione quali sono i beni utilizzati nel ramo ONLUS e a quali condizioni, in modo che sia chiaro quali sono stati acquisiti nell'ambito dell'attività agevolata e quelli che invece sono stati solo messi a disposizione dall'ente, senza pertanto aver beneficiato di agevolazioni. Questo risulta importante al momento della chiusura del ramo ONLUS, in quanto i beni facenti parte del primo gruppo seguiranno le regole previste per la destinazione del patrimonio in caso di scioglimento della ONLUS, mentre gli altri torneranno nella piena disponibilità dell'ente.

Di seguito si riporta un esempio generico di regolamento relativo alla gestione di un ramo ONLUS che, secondo la struttura dell'ente, dovrà essere deliberato dall'organo amministrativo competente.

---

<sup>1</sup> D.lgs. 460/97, art. 10, c. 7.

## Formula 20.1

### ENTE ..... REGOLAMENTO RAMO ONLUS

#### Art. 1

L'ente .... svolge, ai sensi del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 10, c. 9, un'attività di utilità sociale nel settore ...

L'attività è svolta con decorrenza ...

#### Art. 2

L'attività di ... del ramo ONLUS dell'ente ... consiste esclusivamente in ... ha esclusive finalità di solidarietà sociale e viene svolta nell'ambito delle finalità di ... dell'ente ...

Nell'ambito del ramo ONLUS dell'ente ... non possono essere svolte altre attività, ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse.

#### Art. 3

L'attività si svolge nel rispetto delle seguenti condizioni:

- divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione, nonché fondi, riserve o capitale durante il perdurare dell'attività, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;
- obbligo di impiegare utili e avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali del ramo ONLUS sopra descritte e di quelle ad esse direttamente connesse;
- obbligo di devolvere il patrimonio residuo dell'attività, in caso di sua chiusura per qualunque causa, ad altre ONLUS o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui alla l. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, c. 190, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- obbligo di redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, il rendiconto annuale;
- uso nella denominazione del ramo ONLUS ed in qualsivoglia segno distintivo e comunicazione rivolta al pubblico della sigla ONLUS.

#### Art. 4

Per l'attività viene tenuta contabilità separata ai sensi del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 25.

L'esercizio sociale ha inizio il 1° gennaio e termina il 31 dicembre di ogni anno. Il primo esercizio sociale si chiude al 31 dicembre ...

#### Art. 5

Il patrimonio iniziale del ramo ONLUS è costituito dai beni risultanti dall'inventario al ... depositato presso la sede dell'ente ...

Tale patrimonio potrà essere incrementato da eredità, lasciti e donazioni con tale specifica destinazione e da ogni altra entrata relativa allo svolgimento dell'attività del ramo ONLUS.

#### Art. 6

L'attività viene ospitata gratuitamente in locali di proprietà dell'ente ... i quali non fanno parte del patrimonio del ramo ONLUS.

### 20.3 Enti ecclesiastici

Gli enti ecclesiastici sono soggetti che traggono origine nell'ambito dell'ordinamento specifico di una confessione religiosa, pertanto, il legislatore statale non può intervenire a condizionarne le norme in materia di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione<sup>2</sup>. Lo Stato può imporre condizioni relative al loro riconoscimento, ma non tali da modificarne la natura, altrimenti si correrebbe il rischio di una indebita ingerenza nell'indipendenza e sovranità delle diverse confessioni religiose, oltre che nella loro autonomia organizzativa.

Poiché l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale non coincide con le finalità di religione e culto tipiche degli enti ecclesiastici, imporre loro il rispetto della disciplina ordinariamente prevista per le ONLUS avrebbe significato snaturare la struttura di tali soggetti.

Allo stesso tempo, però, non si poteva non tenere conto della presenza che, storicamente, molte realtà di origine religiosa hanno evidenziato nel campo dell'assistenza, della beneficenza, dell'educazione ecc. nel nostro paese.

La soluzione trovata dal legislatore, quindi, ha cercato di contemperare queste due esigenze, permettendo all'ente ecclesiastico di mantenere la propria struttura soggettiva, ma allo stesso tempo consentendogli di fruire della disciplina fiscale agevolata riservata alle ONLUS solo per quei settori di attività che lo stesso ente pone in essere e che fanno parte dei settori tipici ed esclusivi nei quali le ONLUS possono operare.

Va chiarito che, dal punto di vista soggettivo, non tutti gli enti che traggono la propria origine in ambito religioso possono godere della facilitazione in commento, poiché la disposizione fa riferimento esclusivo agli enti ecclesiastici, con ciò intendendosi quelli civilisticamente riconosciuti. Altre associazioni ed enti di ispirazione religiosa e pur sempre riconosciuti dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, ma che non sono in possesso del riconoscimento agli effetti civili, **non potranno** configurarsi ONLUS parziali.

Se vogliono fruire delle agevolazioni fiscali previste, dovranno rispettare la disciplina ordinariamente stabilita per le ONLUS, con le sole eccezioni delle clausole relative alla disciplina uniforme del rapporto as-

---

2 Cfr. documento conclusivo della Commissione paritetica Italia-Santa Sede, pubblicato nella G.U. 15 ottobre 1997, n. 241, S.O. n. 210. Per quanto si tratti di un documento relativo alla sola Chiesa Cattolica, le conclusioni possono essere tranquillamente estese a tutte le confessioni religiose.

sociativo ed all'obbligo di inserire nella propria denominazione la sigla ONLUS<sup>3</sup>.

Le confessioni religiose che attualmente hanno stipulato patti, accordi o intese con lo Stato italiano sono le seguenti:

- Tavola Valdese (l. 11 agosto 1984, n. 449);
- Chiesa Cattolica (l. 20 maggio 1985, n. 222);
- Unione italiana delle Chiese Cristiane Avventiste del 7° giorno (l. 22 novembre 1988, n. 516);
- Assemblee di Dio in Italia (l. 22 novembre 1988, n. 517);
- Unione delle Comunità Ebraiche Italiane (l. 8 marzo 1989, n. 101);
- Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia (l. 12 aprile 1995, n. 116);
- Chiesa Evangelica Luterana in Italia (l. 29 novembre 1995, n. 520);
- Sacra Arcidiocesi Ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa meridionale (l. 30 luglio 2012, n. 126);
- Chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli ultimi giorni (l. 30 luglio 2012, n. 126);
- Chiesa Apostolica in Italia (l. 30 luglio 2012, n. 128).

Infine, va ricordato che per gli istituti di culto delle confessioni religiose che non abbiano stipulato intese con lo Stato italiano vi è sempre la possibilità di ottenere il riconoscimento quali persone giuridiche<sup>4</sup>. Per essi, però, ai fini della normativa ONLUS non è prevista alcuna eccezione rispetto alla disciplina ordinaria.

#### **20.4 Associazioni di promozione sociale**

Le associazioni di promozione sociale sono soggetti la cui identificazione presenta alcune difficoltà interpretative.

Al momento dell'emanazione del decreto ONLUS non esisteva alcuna norma che definisse tali soggetti. Il decreto, infatti, fa riferimento alle associazioni di promozione sociale ricomprese fra gli enti di cui alla legge 25 agosto 1991, n. 287, art. 3, c. 6, lett. e) le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno.

Tale ultima disposizione, che rientra nell'ambito della normativa sui pubblici esercizi, in realtà non fornisce alcuna definizione di associazione di promozione sociale, ma stabilisce semplicemente che a favore di determinati enti non si applicano i limiti ordinariamente previsti per il

<sup>3</sup> D.lgs. 460/97, art. 10, c. 7.

<sup>4</sup> L. 24 giugno 1929, n. 1159, art. 2.

rilascio delle autorizzazioni comunali concernenti la somministrazione di alimenti e bevande.

Non solo non viene data alcuna definizione di tali enti, ma nemmeno viene usata la denominazione richiamata dal decreto ONLUS. Il requisito determinante, dunque, appare il riconoscimento ministeriale.

Successivamente, è intervenuta la legge sulla disciplina delle associazioni di promozione sociale<sup>5</sup>, che propone una definizione organica di tali associazioni, identificandole come quelle che svolgono attività a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati.

La nuova disciplina prevede che le associazioni di promozione sociale per fruire delle disposizioni previste debbano essere iscritte nei registri nazionali o regionali (secondo l'ambito territoriale di operatività) appositamente previsti.

Il registro nazionale è istituito presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per gli Affari Sociali e, come si può notare, non vi è alcun riferimento al riconoscimento delle finalità assistenziali da parte del Ministero degli interni.

In questo quadro di riferimento non pare possibile pensare alla nuova legge sulle associazioni di promozione sociale come una evoluzione o integrazione di disposizioni già esistenti.

Il risultato pare essere quello di avere creato due tipi di associazioni di promozione sociale, le "vecchie" e le "nuove", per la verità simili fra loro in quanto a finalità ed oggetto dell'attività, ma con agevolazioni fiscali diverse a seconda che siano iscritte ai più recenti registri nazionali e regionali o riconosciute dal Ministero dell'interno oppure, ancora, che posseggano entrambi i requisiti. Quello che, comunque, appare chiaro è che, a parere di chi scrive ed in assenza di interpretazioni ufficiali di segno opposto, ONLUS parziali possono diventare solo le associazioni di promozione sociale le cui finalità siano riconosciute dal Ministero dell'interno.

Ad ogni modo, anche per le associazioni in oggetto che possono assumere la qualifica di ONLUS parziali è stato fatto un ragionamento analogo a quello praticato per gli enti ecclesiastici.

Si sono ritenute meritevoli di attenzione le attività assistenziali perseguite, ma allo stesso tempo non si è reputato possibile imporre la discipli-

---

5 L. 7 dicembre 2000, n. 383.

na ordinariamente prevista per le ONLUS senza correre il rischio di snaturarne la struttura. In questo tipo di enti, infatti, essendo l'attività rivolta prevalentemente agli associati, il fine perseguito è prevalentemente di tipo mutualistico e, pertanto, ciò si troverebbe in contrasto con l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale.