
La corretta gestione della ONLUS ai fini delle agevolazioni fiscali

di [Ignazio Buscema](#)

Pubblicato il 31 Maggio 2014

le ONLUS, come è noto, godono di numerosi regimi fiscali di favore sia per le imposte sui redditi che per l'IVA; tuttavia, per mantenere queste esenzioni, la gestione di una Onlus deve avvenire secondo la corretta prassi legale ed amministrativa

Premessa

Dal punto di vista giuridico civilistico, le ONLUS sono soggetti privati i quali, mediante l'acquisizione del relativo status (riservata a particolarissime tipologie di attività, tutte «meritevoli» dal punto di vista del legislatore) **ottengono particolari «privilegi» fiscali**, ulteriori rispetto a quelli ordinariamente concessi agli enti non commerciali. Le ONLUS costituiscono un'autonoma e distinta categoria di enti rilevanti solo ai fini fiscali, destinataria di un regime tributario di favore in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto, di altre imposte dirette, nonché di ulteriori specifici tributi; il contenuto dell'attività che le caratterizza, le definisce e le individua, è indicato dal comma 1 dell'articolo 10 del D.Lgs. n. 460/1997. La cancellazione comporta la decadenza (che ha natura costitutiva) dalle agevolazioni .

Sanzioni

Indipendentemente da ogni altra sanzione prevista dalle leggi tributarie, all'art. 28 del D.lgs. n. 460 del 1997 sono contemplate le sanzioni amministrative a carico dei rappresentanti legali e dei membri degli organi amministrativi delle ONLUS, qualora essi:

- si avvalgano dei benefici fiscali in assenza dei requisiti tipici delle ONLUS (sanzione da 1033 a 6197 euro);
- omettano di inviare alla Direzione Regionale delle Entrate la comunicazione prescritta all'art. 11 del D.lgs 460 del 1997 (sanzione da 103 a 1033 euro);
- usino impropriamente la denominazione ONLUS (sanzione da 310 a 3099 euro).

I rappresentanti e gli amministratori di ONLUS che hanno indebitamente fruito dei benefici fiscali previsti dal D.lgs. n. 460/1997 sono altresì obbligati in solido al pagamento delle imposte, delle sanzioni e degli interessi dovuti dalle ONLUS. Le sanzioni in argomento sono considerate violazioni di natura tributaria, in quanto sono volte a

tutelare interessi strettamente correlati a norme disciplinanti obblighi e rapporti tributari. Si rendono quindi applicabili le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria contenute nel D. Lgs, n. 472/1997 (v. Circ. n. 22E/2005).

Regime tributario di favore

La categoria delle ONLUS è destinataria di un regime tributario di favore per quanto riguarda:

- le

imposte

sui
redditi;
- l'imposta sul valore aggiunto⁴
(IVA) ;
- altre imposte indirette

Per tutte le ONLUS, a eccezione delle cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale. Le ONLUS recuperano i fondi per finanziare la loro attività in vari modi:

- 1) la quota di iscrizione, annualmente conferita dai soci, che è necessario versare per fare parte dell'associazione e per avere diritto di voto nell'assemblea;
- 2) eventuali ulteriori contributi, richiesti ai soci

per fare fronte ai costi di gestione;

- 3) le donazioni, effettuate dai soci o da terzi, o eventuali contributi di comuni, province, regioni, enti pubblici...;
- 4) i corrispettivi versati dai soggetti che beneficiano dell'attività o dei servizi di assistenza e di sostegno offerti dalle Onlus, o i corrispettivi versati da enti pubblici e privati per beneficiare di tale attività;
- 5) i corrispettivi ricavati dall'attività connessa, cioè servizi prestati a soggetti non svantaggiati, o la vendita di beni di modico valore o l'organizzazione di eventi pubblici promossi per finanziare l'attività della Onlus;
- 6) i fondi derivanti dal 5 x mille;
- 7) quanto ricavato da raccolte pubbliche di denaro, che possono essere organizzate saltuariamente durante l'anno.

L'attività istituzionale quindi non solamente è esente da imposte, ma anche non deve essere oggetto di dichiarazione e rilevazione ai fini fiscali .

Le Onlus beneficiano di numerose agevolazioni fiscali.

Infatti, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali per il perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale. Praticamente si ha la completa decommercializzazione delle attività istituzionali delle Onlus, con la conseguente esclusione dalla tassazione dei proventi ricavati tramite lo svolgimento di tali attività. In tal caso l'unico vincolo è la redazione del bilancio annuale, che comunque resta depositato nella sede della Onlus (oltre ad una corretta gestione dell'ente). Le attività permesse sono solo quelle previste dal dal d. lgs. 1997 n. 460, ricordando che alcune di queste possono essere dirette prevalentemente verso soggetti svantaggiati (malati fisici e psichici, disagiati, poveri, tossicodipendenti, carcerati)...

Oltre alle attività statutarie la Onlus potrà svolgere attività connessa, al fine di finanziarsi.

Queste sono individuate come attività a solidarietà condizionata esercitate nei confronti di soggetti non svantaggiati, o come attività accessorie a quelle esclusive

in quanto integrative delle stesse (campagne di sensibilizzazione, vendita di oggetti di modico valore). **In ogni caso**

tali attività non possono diventare l'attività principale dell'ente e il ricavato delle stesse non può mai superare il 66% delle spese complessive della onlus (che quindi

dovrà finanziare anche tramite lo svolgimento di attività istituzionali). Anche il ricavato delle attività connesse non è soggetto a tassazione, perché i relativi proventi non concorrono alla formazione del reddito imponibile. Però, per tali proventi si dovranno comunque tenere le scritture contabili previste per

le normali attività commerciali.

Altro caso di agevolazione fiscale per le Onlus è la possibilità, per privati ed enti commerciali, di fare donazioni ed usufruire di una detrazione di imposta.

Le erogazioni liberali verso tali enti

sono sempre esenti dall'imposta sulla donazioni. Inoltre, il donante può detrarre parte della somma donata dal proprio reddito. Inoltre, particolari agevolazioni sono previste per le donazioni di derrate alimentari e prodotti farmaceutici da parte di imprese commerciali. Tra le altre agevolazioni e esenzioni

sono previste anche:

- esenzione Iva per le prestazioni ospedaliere, di cura, educative e di formazione e prestazioni socio sanitarie in generale;
- esenzione dell'imposta di bollo e dell'obbligo di emettere scontrino fiscale (solo per le attività istituzionali di utilità sociale);
- esenzione delle tasse di concessione governativa;
- esenzione dell'imposta di successione e donazione;
- esenzione dell'imposta sull'incremento del valore degli immobili;
- esenzioni in materia di tributi locali;
- agevolazioni in materia di imposte di registro;
- esenzione dell'imposta sugli spettacoli e intrattenimenti;
- agevolazioni per l'organizzazione di lotterie, tombole, pesche e banchi di beneficenza.

Inoltre, le onlus potranno beneficiare dei contributi derivanti dall'iscrizione alle liste del 5x1000.

Corretta gestione dell'ente

Comunque,

gli amministratori e organizzatori

potranno ricevere dei corrispettivi o compensi in relazione

all'attività svolta a favore dell'ente. Inoltre, non è escluso che la Onlus possa assumere del personale, anche tra gli stessi soci fondatori. Particolare attenzione dovrà essere prestata alla corretta gestione dell'ente, che deve essere effettivamente partecipata,

e alla corretta redazione

degli atti associativi, come i verbali delle riunioni del Consiglio Direttivo, Assemblea, la lista soci, il bilancio annuale. La qualifica Onlus è di tipo fiscale, e può essere riconosciuta a favore di associazioni, comitati, fondazioni che rispettino i requisiti previsti dalla legislazione fiscale e dal d.lgs. 1997 n. 460. Nel caso di associazione-onlus, cioè l'ipotesi più frequente, gli organi di gestione saranno il Consiglio Direttivo, il Presidente e l'Assemblea dei Soci. Il Presidente, a cui spetta la firma e la rappresentanza legale dell'associazione di fronte ai terzi e anche in giudizio, vigila e cura che siano attuate le delibere del Consiglio Direttivo e dell'Assemblea e provvede all'osservanza delle

disposizioni statutarie ed alla disciplina sociale. Il Presidente può conferire delega, sempre e solo per iscritto, ad uno o più soci sia per singoli atti che per categorie di atti. Il Presidente dura in carica quanto il Consiglio Direttivo e, per quanto riguarda le Onlus,

per un massimo di tre anni. Il Consiglio Direttivo, diretto dal presidente, è l'organo esecutivo a cui spettano le decisioni gestionali e amministrative. E'

composto dal Presidente e da un numero di consiglieri non inferiore a due e si riunisce solitamente una volta ogni uno o due mesi. Sono compiti del Consiglio Direttivo:

- a) prevedere i criteri di ammissione dei nuovi soci e accogliere o respingere le domande di ammissione dei Soci;
- b) adottare provvedimenti disciplinari;
- c) compilare il rendiconto contabile annuale e redigere la relazione annuale al rendiconto contabile;
- d) eleggere al proprio interno il presidente, il vicepresidente, il segretario e il tesoriere;
- e) curare gli affari di ordine amministrativo; assumere personale dipendente; stipulare contratti di lavoro; conferire mandati di consulenza;
- f) fissare il regolamento per il funzionamento e l'organizzazione interna dell'Associazione;
- g) elaborare un piano di attività annuale da sottoporre all'Assemblea;
- h) aprire rapporti con gli Istituti di credito; curare la parte finanziaria dell'Associazione; sottoscrivere contratti per mutui e finanziamenti e quant'altro necessario per il buon funzionamento dell'Associazione;
- i) Ratificare o modificare i provvedimenti adottati dal Presidente per motivi di necessità ed urgenza;
- l) determinare e deliberare il rimborso delle spese e gli eventuali compensi per i soci (per maggiori informazioni si rimanda all'articolo sulla responsabilità degli organi associativi).

L'Assemblea dei Soci è l'organo sovrano dell'associazione. Essa è composta da tutti i soci in regola con il versamento della quota sociale e dei contributi annuali e che, alla data dell'avviso di convocazione, risultino iscritti nel Libro soci.

L'assemblea va convocata almeno un volta all'anno. L'assemblea ordinaria delibera:

- l'elezione del consiglio direttivo;
- l'approvazione del rendiconto contabile economico finanziario e della relazione annuale;
- il programma annuale delle attività;
- sugli argomenti posti alla sua attenzione dal consiglio direttivo.

L'Assemblea straordinaria delibera: sulle richieste di modifica dello Statuto; sullo scioglimento dell'Associazione; sulla nomina del liquidatore.

Esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale

Le attività istituzionali sono suddivise in due categorie: a) attività a solidarietà presunta e b) attività a solidarietà condizionata.

La prima categoria (**attività a solidarietà presunta**) riguarda i seguenti settori: assistenza sociale e socio-sanitaria; beneficenza; tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409 (vedasi ora il decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490); tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'art. 7 del D.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22; promozione della cultura e dell'arte per la quale sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato; ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità definite con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'art. 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400. Per le sopraelencate attività la finalità solidaristica è considerata immanente alle attività stesse.

La seconda categoria (**attività a solidarietà condizionata**) riguarda i seguenti ulteriori settori: assistenza sanitaria; istruzione; formazione; sport dilettantistico; promozione della cultura e dell'arte; tutela dei diritti civili. Le attività istituzionali comprese in questa seconda categoria si considerano solidaristiche soltanto se dirette ad arrecare benefici a soggetti predeterminati, versanti in specifiche condizioni di bisogno, individuati nelle "*persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari*", ovvero nei componenti di "*collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari*" (art. 10, c. 2 D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460). Conseguentemente risulta necessario e determinante, ai fini dell'assunzione della qualifica di ONLUS, il riscontro delle condizioni di svantaggio dei soggetti destinatari delle cessioni di beni e delle attività di servizi rese dalle organizzazioni impegnate nei relativi settori.

Svantaggio

La qualifica di Onlus è acquisita solo se lo "svantaggio" è evidente. Il fine solidaristico dell'organizzazione deve riguardare categorie di persone in condizioni di oggettivo disagio, specialmente se si tratta di attività educative ([Cass. civ. Sez. V, Sent., 28-03-2014, n. 7311](#)). Per beneficiare del regime tributario agevolativo, l'attività di formazione di una Onlus deve rivolgersi a soggetti appartenenti a fasce sociali deboli, per condizioni psico-fisiche particolarmente invalidanti, o per situazioni di devianza, degrado, grave precarietà economico-familiare, non essendo sufficiente che sia svolta nei confronti di una generica pluralità di persone.

L'espressione normativa "*persone svantaggiate*" (utilizzata dal legislatore nell'articolo 10, secondo cui

L'attività della Onlus deve essere diretta ad arrecare benefici alle "... *persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari*") deve essere interpretata in senso restrittivo, trattandosi di una disposizione di carattere eccezionale, in quanto concede agevolazioni tributarie. La nozione di "svantaggio", inserita nella norma, individua categorie di persone in condizioni oggettive di disagio per situazioni psico-fisiche particolarmente invalidanti ovvero per situazioni di devianza, degrado, grave precarietà economico-familiare, emarginazione sociale. In via esemplificativa, sono i soggetti in situazioni di svantaggio rilevanti: i disabili fisici e psichici affetti da malattie comportanti menomazioni non temporanee; i tossicodipendenti; gli alcolisti; gli anziani non autosufficienti in condizioni di disagio economico; i minori abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza; i profughi; gli immigrati non abbienti.

Lo "svantaggio" che la disposizione legislativa tende a colmare (incentivando, attraverso l'esenzione, l'opera della ONLUS) consista nella obiettiva condizione deteriore, rispetto alla generalità dei consociati, in cui si trovi, negli ambiti specifici individuati dalla norma, una particolare categoria di soggetti.

Lo "svantaggio sociale" non deve essere inteso solo in termini economici⁶. I beneficiari che fruiscono di prestazioni dietro il versamento di un corrispettivo ben possono manifestare disagi personali, psicologici, familiari, che necessitano dei servizi resi da una Onlus, fermo restando il divieto (legislativo e statutario) di distribuzione di utili e la necessità del carattere esclusivo del fine solidaristico

31 maggio 2014

Ignazio Buscema

1 La Direzione Regionale trasmette copia del provvedimento agli Uffici competenti per l'effettuazione dei relativi controlli al fine di recuperare le maggiori imposte ed i relativi interessi nonché l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 28 del D. Lgs. n.460/97 e di quelle previste dalle singole leggi d'imposta.

2 Il comma 3 dell'articolo 5 Ministro delle finanze del 18 luglio 2003, n. 266 stabilisce che dal giorno dell'avvenuta cancellazione la ONLUS perde il diritto ai benefici fiscali del decreto legislativo n. 460 del 1997. Ai sensi dell'ultimo periodo del comma 4, qualora la cancellazione sia conseguente al venir meno di uno o più requisiti, la ONLUS decade dalle agevolazioni fiscali fruite dalla data in cui gli stessi requisiti sono venuti meno.**La**

cancellazione dall'Anagrafe comporta il recupero, da parte del Fisco, di tutte le agevolazioni fiscali di cui l'ente aveva fruito in precedenza, nonché l'applicazione di rilevanti sanzioni anche a

carico dei componenti degli organi amministrativi.

3 Le fattispecie sanzionatorie previste dall'articolo 28 citato sono rivolte ai rappresentanti legali e ai membri degli organi amministrativi delle ONLUS che violano le disposizioni contenute nel decreto legislativo n. 460 del 1997 e a chiunque abusi della denominazione di ONLUS. Tali sanzioni, come indicato al comma 1 dell'articolo 28, risultano

irrogate indipendentemente da ogni altra sanzione prevista dalle specifiche leggi tributarie. Anche le sanzioni in argomento

possono essere comunque considerate violazioni di natura tributaria, in quanto sono volte a tutelare interessi strettamente correlati a norme disciplinanti obblighi e rapporti tributari. Si

rendono, quindi, applicabili le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, contenute nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

4 La disciplina ONLUS non ha disposto la perdita della commercialità per gli enti ai fini dell'Iva. Con la conseguenza che potranno aversi ONLUS che operano nei settori sociali esercitando attività di impresa e che sono qualificabili come non commerciali nelle imposte sui redditi e commerciali nell'Iva.

5 L'art. 150 Tuir prevede che lo svolgimento delle attività istituzionali non costituisce esercizio di attività commerciali (150 TUIR). Sulle stesse non vi sarà dunque imposizione ai fini Ires, così come sono irrilevanti "i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse". Se l'esercizio di attività di impresa è irrilevante ai fini reddituali, è però da precisare che le ONLUS possono produrre altre tipologie di reddito. In particolare, redditi di capitale, redditi diversi, redditi fondiari (si pensi agli immobili posseduti, che producono reddito fondiario anche se sono destinati ad attività istituzionali). **Le attività connesse a quelle istituzionali sono** le attività prestate ai soggetti non svantaggiati e attività come la vendita di depliant, magliette, oggetti di modico valore, organizzazione di concerti, rappresentazioni teatrali, da cui si possono ricavare dei fondi tramite il pagamento di un corrispettivo. Tali attività connesse devono essere sempre strumentali alle attività statutarie delle onlus e sempre presentate come iniziative di sostegno all'attività di solidarietà sociale. **Quindi, tali occasioni non possono diventare l'attività principale dell'ente.** Si considerano connesse: a) le attività analoghe a quelle istituzionali, limitatamente ai settori a solidarietà condizionata, se svolte a beneficio di persone che non versano in condizioni di svantaggio; b) le attività accessorie per natura a quelle istituzionali in quanto integrative delle stesse: previste per tutti gli 11 settori, servono al reperimento dei fondi necessari a finanziare le attività istituzionali e devono svolgersi nel contesto delle stesse e in loro stretta connessione. **Le attività connesse sono assoggettate a un duplice limite quantitativo: non devono risultare prevalenti rispetto alle istituzionali, non devono originare proventi superiori al 66% delle spese complessive dell'organizzazione.**

6 E' compatibile con le caratteristiche di Onlus, rispettivamente ritraibili dall'art. 10, c. 1, lett. a - b, dell'attività di gestione di una casa di riposo per anziani svolta applicando rette corrispondenti ai prezzi di mercato. In tale eventualità non vengono meno i fini assistenziali e solidaristici propri dell'attività di Onlus. (Cass. civ. Sez. V, Sent., 20-09-2013, n. 21562). Giova precisare che le Sezioni Unite, con la sentenza n. 24883 del 9 ottobre 2008, hanno configurato la possibilità per le Onlus di produrre profitti e di conseguenza hanno statuito che una ONLUS può gestire una casa di riposo dietro adeguato corrispettivo, qualora la prestazione sia indirizzata a soggetti in situazioni di disagio fisico (non autosufficienza). Le Onlus possono gestire attività non rivolte necessariamente ai poveri e quindi farsi pagare, restando fermo il limite della distribuzione degli utili. La prova dell'indebito utilizzo degli utili deve essere fornita dall'Amministrazione finanziaria, in mancanza della prova di un indebito utilizzo degli utili, il solo perseguimento di questi non è sufficiente a determinare la perdita dello status di Onlus (Cassazione, SS.UU., Sent. n. 24883 del 9 ottobre 2008).