

# ONLUS

## ASPETTI CIVILISTICI E FISCALI



**Rita Martin**

**EBOOK FISCO [7]**

---

# ONLUS

## Aspetti civilisti e fiscali

---

## Sommario

ASPETTI CIVILISTICI .....	3
LE ASSOCIAZIONI NON RICONOSCIUTE .....	3
Soci.....	4
Organi sociali .....	4
LE ASSOCIAZIONI RICONOSCIUTE .....	4
Costituzione .....	5
Aspetti patrimoniali .....	6
Organi sociali .....	6
Libri sociali obbligatori.....	7
Estinzione.....	7
LE ONLUS .....	7
Requisiti soggettivi .....	8
Requisiti oggettivi .....	8
Costituzione.....	10
Iscrizione all’anagrafe unica delle Onlus .....	11
ASPETTI FISCALI .....	13
IMPOSTE DIRETTE.....	13
IVA .....	13
IRAP .....	14
RITENUTE D’ACCONTO .....	14
ALTRE IMPOSTE INDIRETTE .....	15
ASPETTI CONTABILI.....	15
Scritture contabili complessive.....	15
Scritture contabili delle attività connesse .....	16
Scritture contabili complessive semplificate.....	17
Adempimenti inerenti le raccolte pubbliche di fondi.....	17
Rendiconto .....	17
I REGIMI CONTABILI APPLICABILI .....	18
Regime ordinario .....	18
Regime semplificato .....	19
Regime super semplificato .....	19
Regime minore .....	20
Ricavi.....	20
Il codice fiscale.....	21
Inizio, variazione e cessazione dell’attività.....	21
IMU .....	22

In queste pagine si intendono trattare gli aspetti civilistici di una particolare tipologia di Enti non profit e cioè le Onlus, specificandone l'iter costitutivo, i requisiti e la disciplina fiscale. Da ultimo si vogliono fornire alcuni cenni di carattere generale riguardanti la disciplina contabile.

## ASPETTI CIVILISTICI

È considerato Ente non profit l'ente appartenente al settore c.d. *terziario* che persegue obiettivi di carattere solidaristico, ideale, culturale e sportivo senza scopo di lucro, con il divieto di distribuzione degli utili ai soci e che non svolge attività commerciali in misura prevalente alla propria attività istituzionale.

Normalmente tali Enti si costituiscono nella fattispecie di Associazioni che possono essere a loro volta suddivise in:

1. Associazioni non riconosciute;
2. Associazioni riconosciute.

## LE ASSOCIAZIONI NON RICONOSCIUTE

Sono dette tali le Associazioni, disciplinate dagli articoli dal 36 al 42 del C.c., costituite come organizzazioni di persone che hanno come scopo il perseguimento di un fine di interesse comune e che sono dotate di personalità giuridica limitata. Trattasi quindi di un ente giuridico autonomo con parziale capacità giuridica.

Così come dettato dall'art.36 del C.c., tali Associazioni si costituiscono mediante la scrittura di un contratto di associazione, denominato atto costitutivo, e di uno statuto. Al fine dell'ufficializzazione del sodalizio, atto costitutivo e statuto devono essere bollati e registrati all'Agenzia delle Entrate mediante la presentazione in duplice copia degli stessi, previo versamento dell'imposta di registro pari a Euro 200,00 mediante modello F23.

Se l'Associazione non è riconosciuta, l'atto costituivo può essere redatto in forma scritta o verbale. È necessaria la forma scritta se si apportano beni immobili a titolo di proprietà per un periodo superiore a nove anni; è richiesta altresì la forma di atto pubblico/scrittura privata autenticata in caso di adozione di regimi speciali o di costituzione in qualità di Onlus.

Lo **statuto**, che determina l'ordinamento associativo verso gli associati e verso terzi, deve contenere obbligatoriamente i seguenti dati:

- lo scopo in modo chiaro e preciso; l'associazione non deve avere finalità lucrative;
- le condizioni per l'ammissione alla qualifica di socio;
- le regole di ordinamento interno e amministrative (organi sociali).

Sono invece facoltativi:

- la denominazione;
- la sede;
- gli elementi patrimoniali (c.d. fondo comune);
- scioglimento e liquidazione.

## Soci

I soci:

- hanno diritto di recesso;
- la loro partecipazione è personale;
- possono essere esclusi dall'associazione.

## Organi sociali

Gli organi sociali:

- assemblea dei soci – organo rappresentativo, le cui competenze, modalità di convocazione e di delibera sono stabilite nello statuto;
- consiglio direttivo – eletto dall'assemblea il cui numero è stabilito dallo statuto; la carica dura tre anni e i membri sono rieleggibili. È l'organo esecutivo delle delibere assembleari che delibera sulla nomina del presidente, sull'ammissione/recesso/esclusione dei soci, sulla stipula di contratti verso terzi;
- presidente – soggetto cui sono attribuiti i poteri di firma; quale rappresentante legale compie gli atti di ordinaria amministrazione e verifica l'operato del consiglio direttivo;
- collegio dei revisori dei conti (non obbligatorio) – eletto dall'assemblea dei soci con il compito di controllo della contabilità, dell'amministrazione, della tenuta dei registri contabili e dei libri sociali; è composto da un numero dispari di membri (anche non soci) di cui uno è il presidente.

L'Associazione risponde per le proprie obbligazioni con il proprio patrimonio; rispondono invece illimitatamente e solidalmente coloro che agiscono per conto della stessa.

In caso di scioglimento del sodalizio si applicano le disposizioni di cui agli articoli 27-29 del C.c.

## LE ASSOCIAZIONI RICONOSCIUTE

Sono considerate tali le Associazioni che hanno richiesto e ottenuto il riconoscimento giuridico; esse sono disciplinate dagli articoli dal 14 al 35 del C.c.

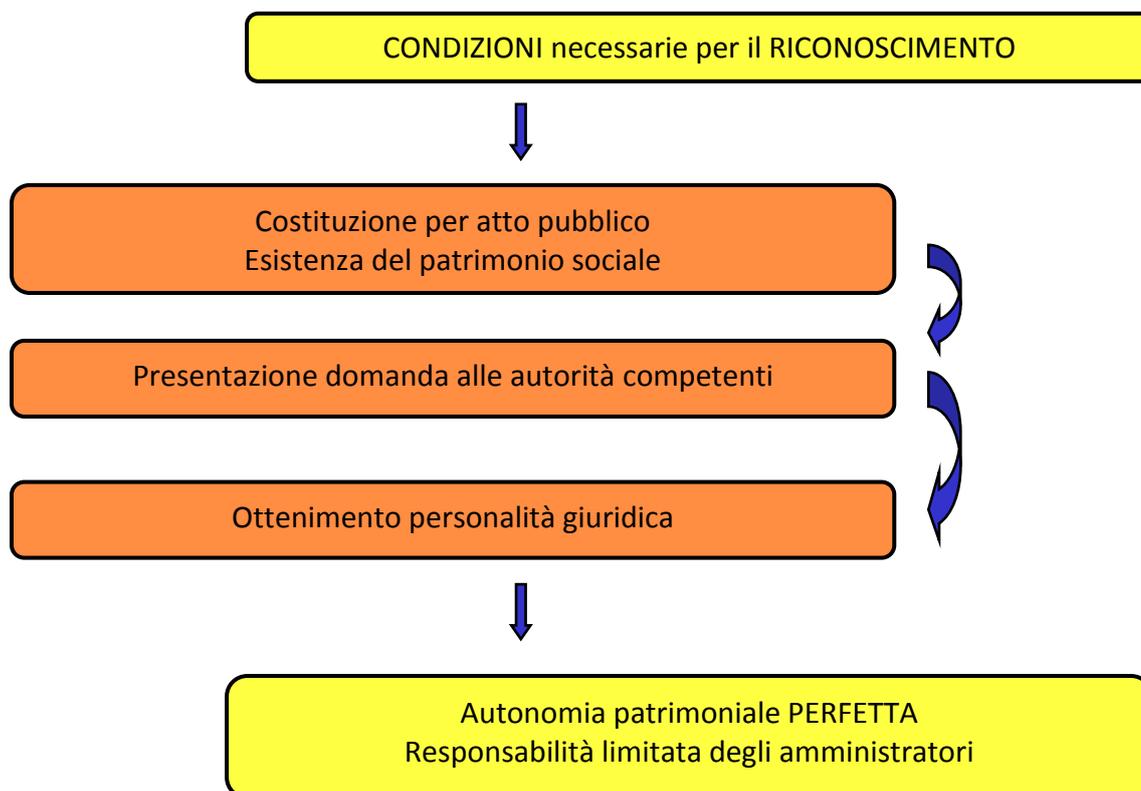
Con il riconoscimento giuridico gli Enti acquisiscono autonomia patrimoniale perfetta; di conseguenza la responsabilità degli amministratori è limitata al patrimonio dell'associazione.

L'istanza di riconoscimento deve essere presentata alla Provincia autonoma o alla Regione (nel caso operino in ambito provinciale o regionale) ovvero alla Prefettura (nel caso operino in campo statale o interregionale), in carta da bollo e sottoscritta dal legale rappresentante.

Alla richiesta devono essere allegare due copie dell'atto costitutivo e dello statuto (una in bollo), una relazione illustrativa in duplice copia relativa all'attività svolta dal sodalizio, due copie della situazione economico/finanziaria e attestazione bancaria relativa ai beni mobili patrimoniali sottoscritta dal rappresentante e una perizia giurata in caso di beni immobili, due copie dei bilanci e dei rendiconti finanziari degli ultimi tre anni, l'elenco dei componenti gli organi sociali (compreso il collegio dei revisori) e il numero dei soci.

L'autorità competente effettua la **verifica** entro 120 giorni dalla data di presentazione della domanda, controllando che l'ente sia costituito sotto forma di atto pubblico, che lo scopo sia possibile e lecito e che il patrimonio sia adeguato alla realizzazione dello scopo.

Il **riconoscimento** avviene tramite l'iscrizione del Registro delle persone giuridiche di Provincia/Regione o Prefettura.



Si analizzano di seguito, in linea generale, gli aspetti relativi alla costituzione, al patrimonio e agli organi sociali di detti organismi non profit.

### Costituzione

Le associazioni riconosciute devono essere costituite per **atto pubblico** (art.14 del C.c.) mediante la redazione dell'atto costitutivo e dello statuto. Entrambi questi documenti devono essere redatti secondo le norme stabilite dall'art.16 del C.c. e devono contenere:

- la denominazione;
- lo scopo sociale, di natura istituzionale. L'associazione può svolgere parzialmente attività commerciale purché in virtù del raggiungimento dello scopo sociale;
- il patrimonio (fondo comune);
- la sede;
- le modalità dell'ordinamento e dell'amministrazione;
- i diritti e gli obblighi degli associati;
- le condizioni per l'ottenimento della qualifica di socio.

Possono essere inserite anche:

- le norme per l'estinzione dell'ente;
- le disposizioni per la devoluzione del patrimonio (mai ai soci).

Le modifiche all'atto costitutivo e allo statuto vanno effettuate con delibera dell'assemblea dei soci (alla quale partecipano almeno i tre/quarti degli stessi) se la maggioranza dei presenti vota a favore.

## Aspetti patrimoniali

Per la costituzione delle proprie risorse economiche il sodalizio può accedere a varie forme di entrate:

- quote associative;
- contributi dei soci;
- contributi di Enti pubblici;
- contributi di privati;
- donazioni e lasciti testamentari;
- convenzioni;
- rendite di beni immobili o mobili;
- altre entrate inerenti le finalità dell'ente.

Il patrimonio garantisce i terzi in riferimento alle obbligazioni che l'associazione si assume.

## Organi sociali

Sono **obbligatori**: l'assemblea dei soci e il Consiglio direttivo (organo amministrativo).

Sono **facoltativi**: il Presidente, il Segretario, il collegio dei probiviri, il collegio dei revisori dei conti.

1. L'**assemblea dei soci** è composta da tutti gli iscritti; i soci hanno diritto di parteciparvi e di esprimere il proprio voto. Possono farsi rappresentare da altri soci mediante delega.

L'assemblea ha compiti istituzionali: approva il bilancio, approva le modifiche all'atto costitutivo e allo statuto, decide in merito allo scioglimento e alla devoluzione del patrimonio, nomina e revoca gli amministratori, adotta azioni contro gli amministratori, decide sull'esclusione dei soci.

In base al dettato dell'art.21 del C.c., le decisioni dell'assemblea vanno deliberate se essa raggiunge in prima convocazione la maggioranza dei soci e la presenza del 50% dei medesimi, in seconda convocazione la maggioranza dei voti, indipendentemente dal numero dei soci presenti.

Il socio può sempre recedere, mediante comunicazione scritta agli amministratori; il recesso ha effetto allo scadere dell'anno in cui viene esercitato.

Il socio può essere anche escluso dall'ente per gravi e fondati motivi.

2. Il **Consiglio direttivo** è costituito dagli amministratori nominati dall'assemblea, scelti tra gli associati. Il Consiglio ha potere di rappresentanza.

Il Consiglio direttivo può agire disgiuntamente, congiuntamente, o collegialmente (a maggioranza), a seconda delle decisioni. In quest'ultimo caso deve essere nominato all'interno un Presidente.

La responsabilità degli amministratori sono dettate dal mandato. Essi non sono responsabili degli atti ai quali non hanno partecipato.

Altri organi:

- a) **Presidente:** responsabile e rappresentante dell'ente, convoca e presiede le riunioni del C.D. e garantisce l'esecuzione delle delibere. Nello Statuto deve esserne indicata la durata della carica (solitamente 3 anni);
- b) **Segretario:** collabora con il Presidente nelle mansioni pratiche (tenuta libro soci, pagamenti/incassi, tenuta della contabilità, redazione dei bilanci, ecc.);
- c) **Collegio dei revisori dei conti:** anch'esso deve essere indicato nello Statuto. Ha il compito di controllo della gestione amministrativa e contabile;
- d) **Collegio dei probiviri:** organo arbitrale che ha il compito di sedare le controversie interne all'associazione. Deve essere indicato nello Statuto.

## Libri sociali obbligatori

Per individuare i libri e i registri che ogni associazione deve obbligatoriamente istituire, è necessario fare riferimento allo statuto. In mancanza di specifica indicazione, è necessario istituire quei registri che permettono di documentare le adunanze e le delibere degli organi dell'associazione.

I libri obbligatoriamente previsti sono:

- il libro soci, nel quale vanno annotati tutti i soci, le loro generalità e informazioni anagrafiche;
- il libro dei verbali delle assemblee, nel quale vanno annotate tutte le delibere assembleari;
- il libro dei verbali del consiglio direttivo, nel quale vanno annotate le delibere dello stesso;
- il libro dei verbali del collegio dei revisori dei conti, se presente, nel quale vanno annotate le delibere dello stesso.

Per la tenuta di questi libri non sono necessarie particolari formalità, bollatura o vidimazioni, ma possono essere utilizzati semplici registri, anche a fogli mobili.

## Estinzione

L'associazione si estingue:

- per delibera assembleare di scioglimento;
- quando è stato raggiunto lo scopo sociale o non è più possibile raggiungerlo;
- quando tutti i soci vengono a mancare;
- per altre cause, previste dallo statuto.

All'estinzione del sodalizio, il patrimonio deve essere utilizzato per il pagamento dei creditori; una volta soddisfatti, quello che ne rimane va devoluto secondo le indicazioni dello statuto. Se nulla è indicato nel documento, va donato a enti simili. **NON** può essere **MAI** devoluto ai soci.

## LE ONLUS

Onlus **significa** Organizzazione non lucrativa di utilità sociale e sta a indicare una particolare categoria alla quale possono aderire associazioni, comitati, fondazioni, società cooperative e altri enti privati, con o senza personalità giuridica.

Statuti e atti costitutivi di predetti enti devono essere redatti come atto pubblico o come scrittura privata autenticata e devono prevedere determinati requisiti, al fine dell'ottenimento di particolari agevolazioni dal punto di vista fiscale.

### Requisiti soggettivi

Ai sensi dell'art.10 del D.Lgs.460/1997 possono assumere la qualifica di Onlus:

- le associazioni riconosciute;
- le associazioni non riconosciute;
- i comitati;
- le fondazioni;
- le società cooperative;
- altri enti di carattere privato;
- le Ipab privatizzate.

Non possono assumere la qualifica di Onlus:

- gli enti pubblici;
- le società commerciali non cooperative;
- le fondazioni bancarie;
- i sindacati;
- i partiti;
- i movimenti politici;
- le associazioni di categoria.

Sono invece Onlus di diritto:

- le organizzazioni di volontariato iscritte nei Registri provinciali/regionali;
- le Ong;
- le cooperative sociali, iscritte nell'apposita sezione del registro prefettizio;
- i consorzi che hanno la base sociale costituita al 100% da cooperative sociali.

Possono essere considerate Onlus parziarie, cioè possono svolgere contestualmente attività istituzionali e/o commerciali per il raggiungimento dello scopo sociale e attività tipiche per le quali è ammesso il trattamento fiscale delle Onlus:

- gli enti ecclesiastici con i quali lo Stato ha siglato particolari accordi;
- le associazioni di promozione sociale.

### Requisiti oggettivi

Gli enti che acquisiscono la qualifica di Onlus devono svolgere la loro attività esclusivamente nei settori di cui all'art.10 c. 1 del D.Lgs. 460/1997 e cioè:

1. settori con finalità di solidarietà presunta;
2. settori con finalità di solidarietà condizionata.

Inoltre, la loro attività deve essere svolta con l'unico scopo di perseguire finalità di solidarietà sociale.

1. Settori con finalità di solidarietà presunta:

- assistenza sociale e socio-sanitaria; per le case di riposo per anziani devono essere rispettate le seguenti condizioni: presenza di convenzioni con la Pubblica Amministrazione,

presenza di anziani in situazioni di disagio economico e personale, attività sostanzialmente in pareggio di bilancio;

- beneficenza, rivolta a persone in condizioni di svantaggio o a enti che operano con tali persone;
- tutela, promozione e valorizzazione delle opere d'interesse artistico e storico;
- tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, anche in caso di opere rivolte alla salvaguardia della salute pubblica, a sostegno di beni culturali e architettonici, ecc., così come dettato dalla relazione annuale redatta nel 2004 dall'Agenzia per le Onlus;
- ricerca scientifica di interesse sociale e svolta direttamente da fondazioni con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'art.17 Legge 400/1988;
- promozione della cultura e dell'arte.

2. Settori con finalità di solidarietà condizionata, per i settori:

- dell'assistenza sanitaria;
- dell'istruzione;
- della formazione;
- della promozione della cultura e dell'arte;
- della tutela dei diritti civili;
- dello sport dilettantistico;
- sempre che tali attività siano rivolte a persone svantaggiate e agli aiuti umanitari alle comunità estere.

<b>ATTIVITÀ ISTITUZIONALI</b>	
Solidarietà sociale insita	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Assistenza sociale e socio sanitaria</li> <li>• Beneficenza</li> <li>• Ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta da fondazioni</li> <li>• Tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente</li> <li>• Promozione della cultura e dell'arte</li> </ul>
Solidarietà sociale da correlare ai soggetti svantaggiati (beneficiari)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Assistenza sanitaria</li> <li>• Istruzione</li> <li>• Formazione</li> <li>• Promozione della cultura e dell'arte</li> <li>• Tutela dei diritti civili</li> <li>• Sport dilettantistico</li> </ul>

Le Onlus possono svolgere la propria attività anche in settori connessi a quelli sopra descritti; si parla allora di attività connessa, che può essere:

- analoga alla istituzionale;
- accessoria per natura.

L'attività connessa non deve essere prevalente rispetto a quella istituzionale, deve realizzare delle metodologie per la raccolta di fondi al fine di svolgere l'attività istituzionale e i proventi non devono superare il 66% delle spese complessive dell'ente.

Benché abbia natura commerciale, tale tipologia di attività non rientra nel reddito imponibile. Vi è l'obbligo della tenuta della contabilità prevista per gli esercenti attività commerciale.

ATTIVITÀ CONNESSE	
Analoghe a quelle istituzionali	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Assistenza sociale e socio sanitaria</li> <li>• Istruzione</li> <li>• Formazione</li> <li>• Tutela dei diritti civili</li> <li>• Promozione della cultura e dell'arte</li> <li>• Sport dilettantistico</li> </ul> <p>Rivolte a persone svantaggiate e non</p>
Accessorie per natura a quelle istituzionali	Devono essere svolte esclusivamente all'interno dell'organizzazione con l'unico scopo di perseguire le finalità istituzionali
Requisiti	Non devono prevalere sull'attività istituzionale. Proventi non superiori al 66% delle spese complessive

### Costituzione

Per la costituzione le Onlus seguono le medesime regole disposte per la costituzione del soggetto giuridico cui appartengono. Secondo quanto dettato dall'art.10 c.1 del D.Lgs. 460/1997 [statuto](#) e [atto costitutivo](#) devono essere redatti con atto pubblico o con scrittura privata autenticata o registrata.

Ecco i dettagli:

<b>Atto pubblico</b>	Documento redatto da un notaio o da altro pubblico ufficiale con particolari formalità dettate dalla legge. Notaio o altro pubblico ufficiale attribuiscono all'atto pubblica fede.
----------------------	---

# Conosci la formazione Unoformat?

È la formazione professionale  
per Dottori Commercialisti, Esperti Contabili e Consulenti del Lavoro



Più di **300 corsi di formazione** in aula all'anno

Più di **100 ore di formazione** online all'anno

**50.000 professionisti** in area fiscale, contabile e giuslavoristica

iscritti alla community

Conoscici meglio  
■ **CLICCA QUI** ■

<b>Scrittura privata autenticata</b>	Documento privato che acquisisce valore solo se autenticato dal notaio o da altro pubblico ufficiale.
<b>Scrittura privata registrata</b>	Documento privato non autenticato al quale con la registrazione si attribuisce data certa anche verso terzi.

Lo statuto della Onlus deve prevedere obbligatoriamente i seguenti requisiti:

- lo svolgimento di almeno una delle seguenti attività, così come elencate tassativamente:
  1. assistenza sociale e socio sanitaria;
  2. assistenza sanitaria;
  3. beneficenza;
  4. istruzione;
  5. formazione;
  6. tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico;
  7. tutela e valorizzazione dell'ambiente;
  8. promozione della cultura e dell'arte;
  9. tutela dei diritti civili;
  10. ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
  11. sport dilettantistico;
- il perseguimento esclusivo di finalità di solidarietà sociale;
- il divieto di svolgere attività diverse da quelle sopra indicate, con eccezione di quelle connesse (tranne per gli enti ecclesiastici e le associazioni di promozione sociale);
- il divieto di distribuire utili e avanzi di gestione;
- l'obbligo di reinvestire utili e avanzi di gestione nella propria attività istituzionale;
- l'obbligo di devolvere il patrimonio ad altre Onlus, in caso di scioglimento;
- l'obbligo di redigere annualmente bilancio o rendiconto;
- l'uso dell'acronimo Onlus nella ragione sociale e in altri segni di comunicazione con il pubblico.

### **Iscrizione all'anagrafe unica delle Onlus**

L'Amministrazione finanziaria stabilisce le modalità per l'iscrizione all'anagrafe unica delle Onlus e le modalità con le quali gli Uffici competenti devono svolgere le attività di controllo.

Per intraprendere l'attività prevista, le Onlus devono richiedere l'iscrizione all'anagrafica unica istituita dal Ministero delle Finanze, tramite l'invio di una richiesta redatta secondo il modello approvato con D.M. 19.1.1998, allegando statuto o atto costitutivo, ovvero una dichiarazione sostitutiva, sottoscritta dal legale rappresentante, attestante che le attività svolte dall'associazione sono quelle di cui all'art.10 del D.Lgs. 460/97. La documentazione va inviata a mezzo lettera raccomandata ovvero consegnata a mano alla Direzione Regionale competente per territorio.

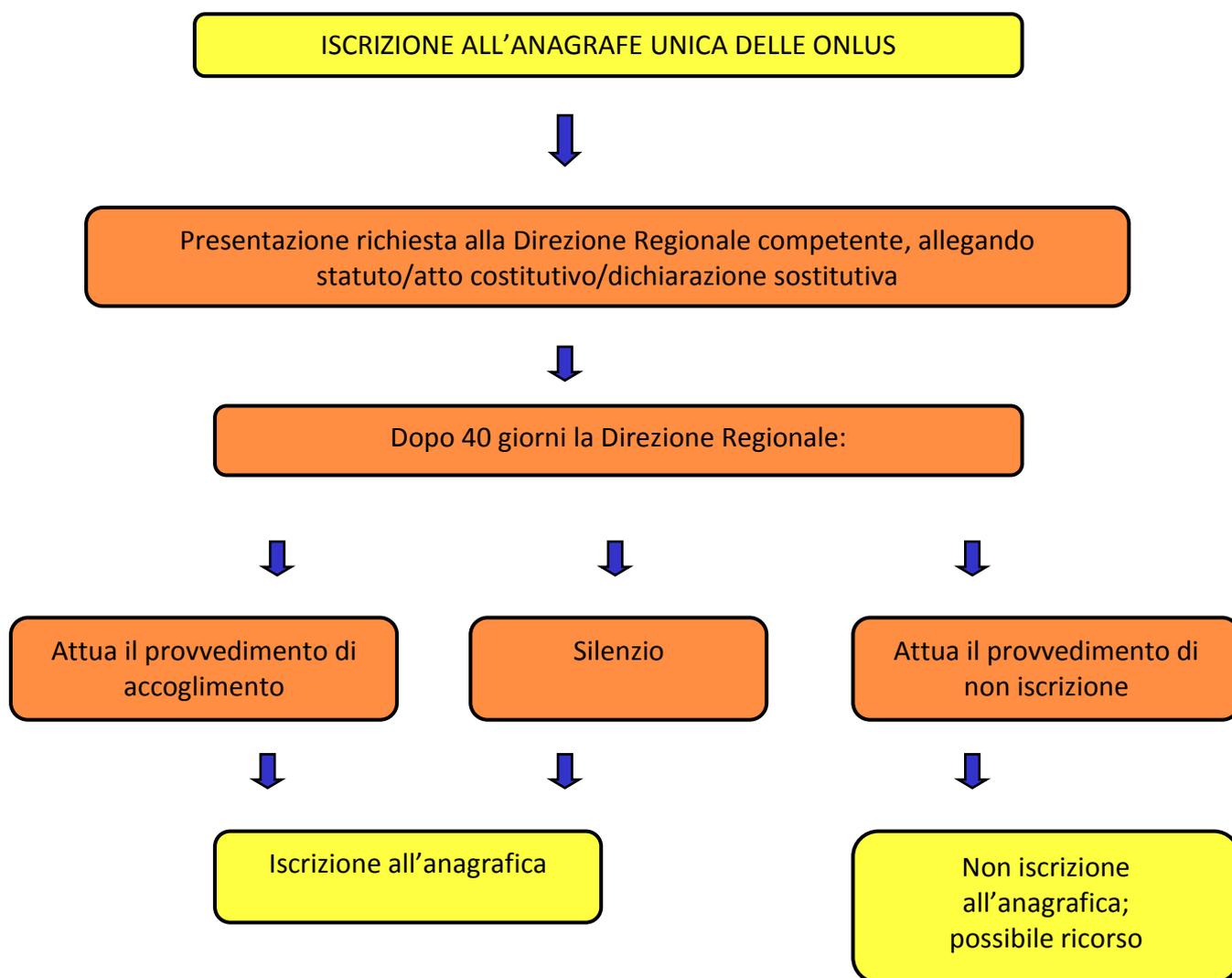
La richiesta va formulata entro 30 giorni dalla redazione, registrazione o autenticazione dello statuto/atto costitutivo.

La Direzione regionale effettua il controllo previsto e, attestandone la regolarità, iscrive l'ente nell'Anagrafe unica delle Onlus. Da questo momento l'ente è obbligato all'utilizzo dell'acronimo Onlus e può beneficiare delle agevolazioni previste dal D.Lgs. 460/97.

La cancellazione dall'elenco può avvenire per la mancanza dei requisiti formali, anche successivamente al controllo andato a buon fine.

Gli organismi di volontariato iscritti nei registri di Regioni, Province autonome di Trento e Bolzano e Comuni, le ONG e le cooperative sociali di cui alla Legge 381/91 sono Onlus di diritto e possono anche non richiedere l'iscrizione all'Anagrafica unica.

Il modello è disponibile su sito dell'Agenzia delle Entrate.



## ASPETTI FISCALI

Le Onlus godono di un regime tributario agevolato in riferimento alle imposte sui redditi, all'IVA e alle altre imposte indirette.

### IMPOSTE DIRETTE

In riferimento all'IRES, non concorrono alla formazione del reddito imponibile:

- i proventi derivanti dall'attività istituzionale, ad esclusione delle società cooperative;
- i proventi derivanti dall'attività connessa a quella istituzionale, siano esse analoghe o accessorie, ad esclusione delle società cooperative;
- i fondi ottenuti da raccolte pubbliche occasionali;
- i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche.

Non esistono agevolazioni per i redditi fondiari e per i redditi diversi. Anche i redditi di capitale, se non assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta alla fonte, concorrono alla formazione del reddito complessivo.

### IVA

Il regime IVA applicabile alle Onlus prevede le seguenti particolarità:

- le operazioni effettuate rientrano normalmente nel regime di applicazione dell'IVA, con applicazione delle regole ordinarie;
- alcune tipologie di attività sono esenti IVA – art. 10 c.1 DPR 633/72 n.15, n.18, n.19, n.20, n.21, n.27-ter.

Le restanti attività previste nel primo comma dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/97 sono assoggettate ad IVA in via ordinaria, salvo deroghe specifiche per i singoli settori di attività.

Le Onlus hanno diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti a condizione che tengano la contabilità separata per l'attività commerciale secondo quanto previsto dall'art.20-bis del DPR 600/73.

Relativamente alle operazioni poste in essere nei confronti delle Onlus:

- non sono considerate rilevanti ai fini IVA le prestazioni pubblicitarie effettuate per la promozione delle attività istituzionali delle stesse, ma solo nel caso in cui esse siano effettuate a titolo gratuito; in caso contrario sono rilevanti ai fini IVA (Risoluzione n. 50/2000);
- sono esenti da IVA le cessioni gratuite di beni effettuate in favore delle Onlus, anche nel caso in cui l'imprenditore abbia operato la detrazione dell'imposta al momento dell'acquisto.

L'art. 15 del D.Lgs 460/97 esonera le Onlus dall'obbligo di certificare i corrispettivi derivanti dall'esercizio di attività istituzionali, mediante ricevuta o scontrino.

L'obbligo resta per la certificazione dei corrispettivi derivanti dalle attività connesse.

## IRAP

Presupposto dell'IRAP è l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni e servizi. Le Onlus sono soggetti passivi di tale imposta, come gli altri enti non commerciali. La base imponibile si calcola con modalità diverse a seconda che le Onlus esercitino solo attività istituzionali, ovvero anche attività connesse (art. 10 D.Lgs. 446/97).

In caso di esercizio di **sola attività istituzionale**, la base imponibile IRAP è data dalla somma delle seguenti voci (sistema retributivo):

- retribuzioni spettanti al personale dipendente (secondo il criterio di competenza);
- redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (ad esclusione delle remunerazioni dei sacerdoti e gli assegni ad essi equiparati, nonché le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno);
- compensi erogati per collaborazioni a progetto;
- compensi erogati per prestazioni di lavoro autonomo occasionale.

Con questo sistema si considerano le sole retribuzioni lorde (imponibile ai fini previdenziali) escludendo ad esempio il TFR.

In caso di esercizio di **attività istituzionali e attività connesse**, la base imponibile è determinata con il sistema retributivo per le attività istituzionali, mentre per le attività connesse che, pur non concorrendo alla formazione del reddito, sono considerate commerciali ad ogni effetto, si applicano le regole vigenti per gli enti e le società commerciali.

Se vi sono emolumenti riferibili sia all'attività istituzionale che a quelle connesse, la ripartizione di tali valori alle due attività è effettuata proporzionalmente considerando il rapporto tra l'ammontare dei proventi relativi all'attività istituzionale o commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i proventi.

## RITENUTE D'ACCONTO

Nel caso in cui corrispondano somme soggette a ritenuta d'acconto, le Onlus assumono la veste di sostituti d'imposta, indipendentemente dal fatto che svolgano o meno attività commerciale. Gli emolumenti soggetti a ritenuta di acconto, normalmente erogati, sono:

- verso lavoratori dipendenti, nel qual caso dovrà essere effettuata una ritenuta sullo stipendio al netto delle trattenute previdenziali e in base alle aliquote progressive;
- verso professionisti e altri lavoratori autonomi, nei cui confronti l'ente dovrà trattenere una quota parte del compenso lordo pattuito per le prestazioni, pari al 20% del medesimo, a titolo di ritenuta d'acconto IRPEF;
- verso lavoratori autonomi occasionali, i cui compensi non sono soggetti ad IVA, però sono sempre soggetti alla ritenuta IRPEF del 20%;
- verso collaboratori a progetto, i cui compensi sono considerati assimilati al lavoro dipendente e tassati allo stesso modo.

Le Onlus sono tenute poi alla compilazione e all'invio telematico del **modello 770** (semplificato o ordinario).

## ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

Così come stabilito dal D.Lgs. 460/97, le agevolazioni previste riguardano:

- l'esenzione dall'imposta di bollo per gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, gli estratti, le certificazioni e le attestazioni, sia effettuati sia richiesti (art.17);
- l'esenzione dalla tassa sulle concessioni governative (art.18);
- l'esenzione dai tributi locali eventualmente deliberata da Comuni, Province e Regioni (art.21);
- l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per i trasferimenti a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento (art.22). L'agevolazione è prevista solo se nell'atto di acquisto è indicata la volontà di utilizzare direttamente il bene acquistato per lo svolgimento dell'attività istituzionale; l'utilizzo diretto deve avvenire entro due anni dall'acquisto;
- la riduzione del 50% della base imponibile sugli introiti che derivano da intrattenimenti o da altre attività effettuate nei confronti di Onlus o di enti pubblici, ai fini di beneficenza, ma solo se l'attività è occasionale, svolta in concomitanza a determinate celebrazioni, previa comunicazione alla Siae (art.23).

## ASPETTI CONTABILI

Gli obblighi contabili rivestono una importanza fondamentale, in quanto sono il presupposto per il godimento di agevolazioni fiscali; qualora infatti tali adempimenti non vengano rispettati, le Onlus decadranno da tutti i benefici fiscali previsti dal D.Lgs. 460/97.

Le scritture contabili **obbligatorie** si dividono in due categorie:

- a) quelle che interessano l'attività complessivamente svolta (comprensiva cioè sia dell'attività istituzionale che dell'attività connessa);
- b) quelle che interessano le attività direttamente connesse a quelle istituzionali.

Per le Onlus giuridicamente organizzate come cooperative, trattandosi di imprese commerciali, l'obbligo della contabilità generale è imposto dal codice civile. Alle società cooperative quindi, ancorché destinatarie di altre disposizioni agevolative in materia di Onlus, sono applicabili le norme relative alle società di capitali che obbligano la tenuta della contabilità ordinaria (art. 2214 e seg. C.c.).

### Scritture contabili complessive

In relazione all'attività complessivamente svolta, l'art. 20-bis, c.1, lett. a) del DPR n. 600/73 obbliga le Onlus, diverse dalle cooperative, a redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione.

Sulla base di dette scritture, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, occorre stilare un apposito documento che rappresenti in maniera adeguata la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della Onlus, distinguendo le attività istituzionali da quelle direttamente connesse.

Gli obblighi contabili suddetti si considerano assolti qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli artt. 2216 e 2217 del C. c.

Questi libri non necessitano di particolari formalità di vidimazione e bollatura, ma vanno conservati, insieme alla documentazione di supporto, in conformità a quanto prescritto dall'art. 22 del DPR. 600/73.

Non è data alcuna indicazione circa il metodo con cui le scritture devono essere tenute. È preferibile, però, adottare per le Onlus, anche nel caso in cui non svolgano attività commerciale, la contabilità ordinaria, simile a quella delle imprese, mediante la rilevazione continuativa delle operazioni di gestione nel loro aspetto finanziario e in quello economico al fine della determinazione periodica del risultato economico di esercizio (avanzo o disavanzo di gestione) e del capitale di funzionamento. Il metodo della partita doppia consente di raggiungere agevolmente i risultati richiesti dalla legge.

### Scritture contabili delle attività connesse

In relazione alle attività direttamente connesse, considerate a tutti gli effetti attività commerciali, le Onlus devono tenere, a norma dell'art.20-bis, c. 1, lett. b) del DPR 600/73, le scritture contabili di cui agli artt. 14, 15, 16, 18 del medesimo DPR.

Trattasi di una contabilità separata, relativa alle sole attività connesse aventi natura commerciale. Naturalmente detta contabilità non si pone come alternativa a quella che le Onlus devono comunque tenere con riferimento all'attività complessivamente svolta, istituzionale e connessa, ma coesiste con essa, integrandola.

In concreto si rendono applicabili alle Onlus gli stessi obblighi contabili previsti per gli Enti non commerciali in relazione all'attività commerciale svolta, con semplificazioni degli adempimenti contabili in relazione a volumi di ricavi ridotti.

Per le attività connesse si possono avere, in base ai ricavi annui, tre regimi contabili:

1. **Regime di contabilità ordinaria:** prevede il libro giornale, il libro inventari, il registro dei beni ammortizzabili, le scritture ausiliarie oltre ai registri IVA (fatture emesse, corrispettivi, acquisti) - (artt. 14, 15, 16 DPR 600/73).
2. **Regime di contabilità semplificata:** qualora i proventi conseguiti nell'anno precedente non abbiano superato (o in caso di inizio attività si prevede che non superino) Euro 309.874,14 per le attività di servizi, ovvero Euro 516.456,90 per le altre attività, in luogo del libro giornale, del libro inventari e delle scritture ausiliarie, possono essere tenuti solamente i registri IVA, i quali accoglieranno anche le operazioni poste in essere considerate fuori campo IVA. (art. 18 DPR 600/73).
3. **Regime di contabilità supersemplificata:** se l'ammontare annuo dei ricavi non supera Euro 15.493,71 per le attività di servizi, ovvero Euro 25.822,84 per le altre attività, le Onlus possono semplificare ulteriormente gli adempimenti contabili secondo quanto previsto dall'art. 3, c. 166 della L. 62/96.

## Scritture contabili complessive semplificate

L'art. 20-bis, c. 3 del DPR 600/73 prevede delle semplificazioni contabili per le Onlus che abbiano conseguito nell'anno precedente proventi, derivanti dalla somma delle attività istituzionali e delle attività direttamente connesse, di ammontare non superiore a Euro 51.645,69 (limite modificato ogni anno in base alle variazioni del costo della vita).

Le stesse semplificazioni si applicano alle Organizzazioni di volontariato iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e Bolzano di cui alla Legge 266/1991 e alle Organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della Legge 49/1987.

I soggetti suindicati possono tenere, in luogo del libro giornale, libro inventari e scritture ausiliarie, il rendiconto delle entrate e delle spese relative all'attività complessivamente esercitata, nei termini e nei modi di cui all'art. 20 DPR 600/73.

Il rendiconto va redatto entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio ed è accompagnato da una relazione illustrativa, ove lo richiedano esigenze di trasparenza e di maggiore chiarezza. È opportuno sottoporlo all'approvazione dell'Assemblea.

## Adempimenti inerenti le raccolte pubbliche di fondi

Le Onlus, come gli altri enti non commerciali, hanno la possibilità di effettuare raccolte pubbliche di fondi allo scopo di reperire mezzi necessari per realizzare attività funzionali e strumentali al perseguimento di fini istituzionali.

Tale attività è fiscalmente agevolata, con esclusione da ogni tributo; la norma individua alcune caratteristiche di tali raccolte che devono essere:

- pubbliche, ossia rivolte ad un pubblico indifferenziato;
- occasionali, senza il requisito dell'abitudine;
- concomitanti con eventi quali ricorrenze, celebrazioni o campagne di sensibilizzazione;
- con eventuale offerta di beni di modico valore o di servizi.

Allo scopo di evitare abusi nella sollecitazione della fede pubblica, indipendentemente dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, è previsto un apposito e separato rendiconto che deve essere **redatto entro quattro mesi** dalla chiusura dell'esercizio.

In tale documento vanno indicate, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione, allegando, ove necessario, una relazione illustrativa.

## Rendiconto

Il rendiconto rappresenta la situazione patrimoniale, economica e finanziaria delle Onlus. Poiché le scritture contabili vanno tenute in modo cronologico e sistematico e le operazioni devono risultare analiticamente, l'unico metodo possibile da adottare è l'utilizzo della partita doppia. Pertanto, è necessario distinguere le attività istituzionali da quelle connesse non prevalenti, secondo quanto dettato dall'art. 10 c. 5 del D.Lgs. 460/97.

Il totale dei proventi delle attività connesse non deve superare il 66% delle spese complessive dell'ente, da considerare in ogni esercizio.

La contabilità delle attività connesse e istituzionali deve essere tenuta in modo separato, anche adottando un unico piano dei conti, strutturato in modo da poter scindere le due attività

Il rendiconto va redatto entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio.

[Fac-simile di bilancio e rendiconto finanziario.](#)

## I REGIMI CONTABILI APPLICABILI

### Regime ordinario

Obbligatorio per le Onlus e per gli enti che esercitano attività d'impresa con un volume d'affari superiore a Euro 400.000,00 per l'attività di servizi e a Euro 700.000,00 per attività diversa dalla prestazione di servizi. In caso di esercizio di più attività si fa riferimento all'attività prevalente. L'opzione per la contabilità ordinaria può essere effettuata nella dichiarazione annuale Iva relativa allo stesso anno in cui avviene il comportamento concludente o nella dichiarazione di inizio attività.

Libri contabili obbligatori:

- registro delle fatture emesse;
- registro dei corrispettivi;
- registro degli acquisti;
- libro giornale;
- libro inventari;
- registro dei beni ammortizzabili;
- scritture ausiliarie di magazzino;
- libro paga e matricola, in caso di dipendenti.

Tali soggetti non possono optare per il regime forfetario.

REGISTRI CONTABILI		TERMINI DI REGISTRAZIONE
Ai fini IVA	<ul style="list-style-type: none"><li>• Registro IVA acquisti</li><li>• Registro IVA fatture emesse</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• In data anteriore alla dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta</li><li>• Entro 15 giorni dalla data di emissione</li></ul>
REGISTRI CONTABILI		TERMINI DI REGISTRAZIONE
Ai fini IRES	<ul style="list-style-type: none"><li>• Libro giornale</li><li>• Libro inventari</li><li>• Registro dei beni ammortizzabili</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Entro 60 giorni dalla data dell'operazione</li><li>• Redazione e sottoscrizione entro tre mesi dal termine di presentazione della dichiarazione reddituale</li><li>• Annotazione di beni e ammortamenti entro il termine di presentazione della dichiarazione reddituale</li></ul>

## Regime semplificato

Viene applicato dagli enti che esercitano attività d'impresa con un volume d'affari non superiore a Euro 400.000,00 per l'attività di servizi e a Euro 700.000,00 per attività diversa dalla prestazione di servizi. In caso di esercizio di più attività si fa riferimento all'attività prevalente.

Libri contabili obbligatori:

- registro delle fatture emesse;
- registro dei corrispettivi;
- registro degli acquisti;
- registro dei beni ammortizzabili (in alternativa possono essere forniti all'Amministrazione finanziaria gli stessi dati contenuti in tale registro);
- libro paga e matricola, in caso di dipendenti.

Descrizione documento	Contabilizzazione
Fatture emesse	<ul style="list-style-type: none"><li>• In base alla data di emissione</li></ul>
Fatture di acquisto	<ul style="list-style-type: none"><li>• In base alla data di ricevimento</li></ul>
Descrizione documento	Termini di registrazione
Fatture emesse	<ul style="list-style-type: none"><li>• Entro 15 giorni dalla data di emissione</li></ul>
Fatture di acquisto	<ul style="list-style-type: none"><li>• Prima della liquidazione periodica o della dichiarazione annuale nella quale viene esercitato il diritto alla detrazione IVA, entro il secondo anno successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile</li></ul>
Operazioni ai fini delle imposte dirette	<ul style="list-style-type: none"><li>• Entro 60 giorni dalla data dell'operazione</li></ul>

## Regime super semplificato

Viene applicato se i proventi annui dell'ente sono minori ad Euro 15.493,71 per le prestazioni di servizi e a Euro 25.822,85 per le altre attività. In questo caso i libri obbligatori sono:

- il prospetto sostitutivo dei registri IVA di cui al D.M. 11.2.97;
- il registro dei beni ammortizzabili.

## Regime minore

Viene applicato se i proventi complessivi dell'ente sono inferiori a Euro 51.645,89. In questo caso è sufficiente la rilevazione cronologica di entrate e uscite; è necessario comunque predisporre un rendiconto delle entrate e delle spese in sostituzione del libro giornale, inventari e del bilancio.

## Ricavi

### **Non sono assoggettati ad IVA (attività istituzionale):**

1. le operazioni svolte nei confronti di soci e associati da parte di associazioni politiche, sindacali, di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona; l'agevolazione è riconosciuta se lo Statuto dell'associazione è redatto in modo specifico e sotto forma di atto pubblico/scrittura privata autenticata;
2. l'incasso delle quote associative;
3. le raccolte fondi effettuate in occasione di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

### **Sono sempre assoggettati ad IVA (attività commerciale):**

1. cessioni di nuovi prodotti destinati alla vendita, escluse le pubblicazioni di associazioni politiche, sindacali, di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale di formazione extrascolastica della persona e associazioni sportive dilettantistiche, per le quali l'esclusione vale anche per le pubblicazioni commercializzate;
2. erogazione di acqua, gas, energia elettrica, vapore, fognatura e depurazione;
3. gestione di fiere ed esposizioni commerciali;
4. gestione di spacci aziendali, mense e somministrazione di pasti;
5. gestione di bar all'interno delle associazioni e circoli ricreativi;
6. trasporto di persone, merci e deposito;
7. organizzazione di viaggi/soggiorni turistici e prestazioni alberghiere o di alloggio;
8. servizi portuali e aeroportuali;
9. pubblicità commerciale;
10. telecomunicazioni e radiodiffusioni.

### **Beni ad uso promiscuo**

Per la determinazione della quota detraibile, come per i costi viene applicata la percentuale risultante dalla seguente formula: **ricavi commerciali / (ricavi commerciali + ricavi istituzionali)**.

## Il codice fiscale

Il codice fiscale è l'elemento identificativo dell'associazione; è infatti necessario per stipulare contratti, presentare richieste di finanziamenti, gestire qualsivoglia adempimento fiscale o previdenziale.

La richiesta di attribuzione del codice fiscale è gratuita e non comporta obblighi dichiarativi.

La domanda viene presentata utilizzando il **Modello AA5/6**, personalmente (anche a mezzo di persona appositamente delegata) ad uno qualsiasi degli uffici dell'Agenzia delle Entrate in duplice esemplare, unitamente a fotocopia di un documento di identificazione del rappresentante, in un unico esemplare ad uno qualsiasi degli uffici dell'Agenzia delle Entrate, ovvero in via telematica tramite intermediario abilitato.

Se la domanda viene presentata allo sportello è opportuno portare con sé atto costitutivo e statuto dell'associazione da cui si evince l'identità del legale rappresentante.

Il Modello AA5/6 richiede alcune informazioni particolari quali:

- natura giuridica. Deve essere indicato uno dei codici della tabella presente nelle istruzioni. Tra questi si evidenziano i codici 12. (Associazioni non riconosciute e comitati) e 8. (Associazioni dotate di personalità giuridica);
- codice attività. Deve essere indicato il codice attività ATECO 2007 pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

L'associazione in possesso del codice fiscale può procedere alla registrazione di atto costitutivo e statuto agli uffici dell'Agenzia delle Entrate.

## Inizio, variazione e cessazione dell'attività

Contestualmente, ovvero successivamente, alla richiesta del codice fiscale è possibile richiedere l'attribuzione del numero di **partita IVA**. In questo caso è necessario utilizzare il **modello AA7/10** (anche per il codice fiscale, se la richiesta è contestuale); il modello va presentato entro 30 giorni dalla data di costituzione, che deve essere obbligatoriamente indicata.

Se l'associazione svolge, anche saltuariamente, attività commerciale, deve procedere all'iscrizione al **REA**.

Se invece l'associazione svolge esclusivamente attività istituzionale, l'obbligo dell'iscrizione al REA non sussiste.

L'iscrizione al REA è effettuata dal legale rappresentante dell'associazione stessa mediante la presentazione alla CCIAA competente dell'apposito modello R.

L'iscrizione deve avvenire mediante il modello ComUnica, entro 30 giorni dalla data d'inizio dell'attività economica.

Il modello, sottoscritto dal legale rappresentante (può essere inoltrato alla CCIAA anche dal professionista incaricato o dal soggetto delegato) va presentato CCIAA della provincia in cui è ubicata la sede legale dell'associazione. La pratica comprende:

- Modulo R Inizio Attività
- Modulo S5
- Intercalare P di nuova persona, intestato a ciascun legale rappresentante
- Modello XX Note con la dicitura:

*"L'attività economica è svolta fuori provincia nell'unità locale di..... (indicare l'indirizzo completo)", se l'attività è svolta in provincia diversa da quella della sede legale del soggetto.*

*“Soggetto collettivo costituito in forma verbale”*, se la costituzione non è documentata da atto scritto.

*“Servizi forniti a fronte di corrispettivo, l’attività non è soggetta ad adempimenti amministrativi”*, se l’attività economica per la quale il soggetto si iscrive non è soggetta ad adempimenti amministrativi in quanto trattasi di attività di servizi.

Se il soggetto collettivo esercita l’attività in provincia diversa da quella in cui è ubicata la sede legale, oltre alla pratica da presentare alla CCIAA della sede (vedi sopra), va presentata anche una pratica alla CCIAA della provincia in cui viene esercitata l’attività per l’apertura dell’unità locale Modello UL.

Nel caso in cui le vicende costitutive siano documentate da atto scritto (scrittura privata, statuto), deve sempre essere allegato alla denuncia il file contenente copia semplice dell’atto stesso. Obbligatoriamente vanno allegati, quindi:

- copia semplice dell’atto costitutivo e/o dello statuto da cui si evincono tutti i dati identificativi del soggetto;
- copia semplice dell’atto di nomina del legale rappresentante, qualora lo stesso sia stato nominato con atto diverso dall’atto costitutivo e successivo.

## IMU

A decorrere dal 2014, l'art.1 comma 721 della Legge di Stabilità ha definitivamente previsto che il versamento dell'IMU per gli ENC è effettuato secondo le disposizioni di cui all'art.17 del D.L.241/1997, in tre rate, di cui le prime due di importo pari al 50% dell'imposta complessivamente corrisposta per l'anno precedente, devono essere versate nei termini di cui all'art.9, comma 3 del D.L.23/2011 e l'ultima a conguaglio dell'imposta complessivamente dovuta deve essere versata entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferisce il versamento; è altresì previsto, per il versamento dell'IMU, l'utilizzo della compensazione dei crediti, nei confronti dello stesso Comune del quale è scaturito il credito, risultanti dalle dichiarazioni presentate successivamente alla data di entrata in vigore della legge in commento.

Il Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia, con la C.M. n.3/DF del 18 maggio 2012, ha precisato che i Comuni possono deliberare l'esenzione per gli immobili posseduti dalle Onlus, ma il relativo onere rimane a carico dell'ente locale. Secondo il Dipartimento delle Finanze, infatti, i Comuni possono applicare le agevolazioni previste dall'art.21 del D.Lgs. n. 460/97, secondo cui le amministrazioni locali possono deliberare nei confronti delle Onlus la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti. Tuttavia, l'esenzione non può operare nei confronti della quota di imposta riservata allo Stato.

Nella Risoluzione n.4 del 4 marzo 2013 il MEF riporta che sia la Corte di Cassazione che la Corte Costituzionale sono concordi nell'affermare che **l'esenzione da IMU è consentita solo se "l'immobile è posseduto e utilizzato dallo stesso soggetto individuato dalla legge"**. Inoltre l'esenzione IMU in presenza di un immobile posseduto da ENC e concesso in comodato è ammessa solo se il comodato è in favore di altro ENC per lo svolgimento di una delle attività di cui alla medesima lettera i) e nel caso in cui l'altro ENC appartenga alla medesima struttura dell'ente concedente per lo svolgimento delle attività di cui alla lettera i).

Con riferimento alla lettera i) in commento, si precisa che tale esenzione è stata oggetto di modifiche ad opera dell’art. 91-bis del D.L. n. 1/2012. In particolare, il suddetto art. 91-bis, al

comma 1, prevede che l'esenzione opera esclusivamente nel caso in cui le attività siano svolte "con modalità non commerciali"; il comma 2 del suddetto articolo, inoltre, stabilisce che "qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'art. 2 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2006, n. 286 . Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013".