

# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 31/10/2007 n. 59

## Oggetto:

Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS). Decreto Legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. Indirizzi interpretativi su alcune tematiche rilevanti. Tavolo Tecnico tra Agenzia delle Entrate e Agenzia per le ONLUS

## Testo:

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti su alcune ricorrenti tematiche fiscali riguardanti le ONLUS che hanno formato oggetto di esame nell'ambito del Tavolo tecnico istituito tra Agenzia delle Entrate e Agenzia per le ONLUS con protocollo d'intesa siglato a Roma il 16 maggio 2007.

1) Le strutture federative e l'autonomia delle componenti delocalizzate: criteri di orientamento nell'identificazione di tali organismi.

Le articolazioni periferiche di organizzazioni che operano sul territorio nazionale si iscrivono autonomamente all'anagrafe delle ONLUS, al fine di fruire del regime agevolato riservato a questi ultimi soggetti dal decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nel caso in cui presentino autonomia soggettività tributaria.

Come chiarito, infatti, con le risoluzioni n. 130/E del 18 settembre 2001 e n. 363/E del 20 novembre 2002, nonché con la circolare n. 22/E del 16 maggio 2005 (paragrafo 7), l'autonoma iscrizione nell'anagrafe delle ONLUS delle sezioni locali di un'organizzazione nazionale presuppone la presenza in capo a ciascuna di esse dell'autonoma soggettività tributaria, comportante l'autonomo assolvimento degli obblighi tributari.

In merito all'autonoma soggettività tributaria la risoluzione n. 130 del 2001 ha precisato, altresì, che se la relazione tra le associazioni nazionali e le sezioni locali è di tipo organico e di stretta dipendenza il presupposto impositivo si verifica nei confronti dell'associazione nazionale e non nei confronti delle singole sezioni locali. Gli obblighi e gli oneri tributari, in tal caso, dovranno pertanto essere adempiuti dall'associazione nazionale, ivi compresa l'iscrizione nell'Anagrafe delle ONLUS.

La verifica della sussistenza dell'autonoma soggettività tributaria delle articolazioni periferiche di una organizzazione nazionale, nell'ambito del controllo previsto dall'art. 3 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 luglio 2003, n. 266, comporta un'indagine incentrata sulla volontà statutaria interna dell'ente, determinativa sia di frazionamenti patrimoniali che di separazioni sul piano della governance degli organi. Pertanto, ciò che occorre verificare è l'intensità dei vincoli di dipendenza decisionale, operativa ed economica cui tali sezioni sono sottoposte, al fine di comprendere se l'autonomia goduta sotto il profilo amministrativo, gestionale, patrimoniale e contabile possa qualificarle come enti giuridicamente autonomi o quali semplici strutture decentrate dotate unicamente di indipendenza operativa e funzionale.

In questa ultima ipotesi, come precisato nella citata circolare n. 22/E del 2005, "si ha ... un unico statuto, un'unica contabilità realizzata attraverso il consolidamento dei diversi bilanci e un unico numero di codice fiscale e partita IVA" nonché un unico patrimonio.

Al contrario, come precisato nella risoluzione n. 363 del 2002, qualora si riscontrino la sussistenza di marcati profili di autonomia patrimoniale, amministrativa, gestionale e contabile delle associazioni locali (condizione che si verifica ad esempio per le associazioni articolate autonomamente in forma "federativa"), le stesse si configurano quali enti giuridicamente autonomi da iscrivere autonomamente nell'anagrafe delle ONLUS.

L'autonomia amministrativa, gestionale, patrimoniale e contabile della articolazione territoriale di una organizzazione nazionale, come sopra precisato, costituisce il presupposto necessario ai fini dell'autonoma iscrizione nell'anagrafe delle ONLUS.

In particolare gli elementi in base ai quali l'organizzazione locale puo' qualificarsi come autonomo centro di imputazione di rapporti giuridici, distinto da quello nazionale, sono a titolo esemplificativo:

- il potere dell'ente di autorganizzarsi secondo una propria disciplina organizzativa autonoma;
- l'esistenza di un patrimonio proprio e separato idoneo a costituire il fondo comune dell'associazione locale.
- la redazione di un proprio bilancio o rendiconto distinto da quello nazionale.

In merito all'autorganizzazione della struttura locale, e' necessario che la stessa abbia soci propri e un proprio organo assembleare dotato del potere di:

- decidere la propria gestione;
- deliberare provvedimenti modificativi dell'originario statuto;
- di nominare i membri dell'organo direttivo;
- deliberare in modo autonomo, se necessario, lo scioglimento dell'ente.

Si precisa, peraltro, che l'autonomia della struttura locale puo' risultare compatibile con il potere di indirizzo e controllo dell'organizzazione nazionale sempre che le previsioni statutarie non consentano interventi di quest'ultima in contrasto con il principio di autodeterminazione dell'organismo periferico. Ad esempio, mentre risulta compatibile con l'autonomia della struttura locale la possibilita', da parte dell'organismo nazionale, di diffidare la struttura locale dall'uso della denominazione del proprio marchio, non e' altresì compatibile con la natura di ente autonomo la previsione statutaria che consente all'ente nazionale, qualora non condivida i comportamenti e le determinazioni dell'ente locale di dichiarare decaduti gli organi direttivi dell'entita' locale ovvero di disporre lo scioglimento.

Quanto sopra precisato, si invitano le Direzioni regionali ad uniformarsi ai suddetti criteri e, al fine di perseguire un'unitarieta' di trattamento, a coordinarsi con le altre Direzioni Regionali competenti sui vari soggetti facenti parte di una medesima organizzazione, segnalando alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso e alla Direzione Centrale Accertamento i casi in cui vi siano pareri discordanti sul territorio nazionale in merito alla possibilita' di iscrizione autonoma delle sezioni locali di una determinata organizzazione nazionale.

2) La detenzione da parte di una ONLUS di una partecipazione di maggioranza o totalitaria in una societa' di capitali

Nella risoluzione n. 83/E del 30 giugno 2005 e' stato chiarito che la detenzione di partecipazioni in societa' di capitali e' consentita alle ONLUS a condizione che il possesso di titoli o quote di partecipazione si sostanzii in una gestione statico-conservativa del patrimonio. Al contrario si configurerebbe lo svolgimento di un'attivita' non consentita qualora la ONLUS assumesse funzioni di coordinamento e direzione della societa' partecipata, esercitando un'influenza dominante ed incidendo in modo determinante sulle scelte operative della societa'.

In sostanza risulta inconciliabile con la natura di ONLUS un rilevante potere di gestione nella societa' partecipata tale che l'attivita' di quest'ultima possa considerarsi ad essa sostanzialmente riferibile.

3) La partecipazione di societa' commerciali ed enti pubblici nelle ONLUS

Sul tema della partecipazione ad una ONLUS da parte di societa' commerciali ed enti pubblici e, piu' in generale, di soggetti esclusi dalla qualifica di ONLUS ai sensi dell'art. 10, comma 10, del decreto legislativo n. 460 del 1997, si conferma l'orientamento gia' espresso nella risoluzione n. 164/E del 28 dicembre 2004, secondo il quale la qualifica di ONLUS non deve essere negata ad organizzazioni partecipate da enti pubblici e/o

societa' commerciali qualora questi non esercitino un'influenza dominante nelle determinazioni della ONLUS. In tal senso si e' espressa da ultimo la Commissione tributaria regionale di Milano con sentenza n. 13/19/07 del 24 gennaio 2007, nella quale la predetta Commissione ha ritenuto che soltanto l'influenza dominante esercitata da una societa' di capitali in una associazione, risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto, impedisce il riconoscimento della sussistenza dei presupposti di cui all'articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997.

4) Perdita della qualifica di ONLUS e devoluzione di patrimonio: scissione tra patrimonio preesistente e cumulato in regime di qualifica ONLUS

L'art. 3, lett. k) del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 21 marzo 2001, n. 329, prevede che, nei casi di scioglimento delle organizzazioni non lucrative di utilita' sociale, l'Agenzia per le ONLUS renda parere vincolante sulla devoluzione del loro patrimonio ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera f), del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Al riguardo si ricorda che nella circolare n. 168/E del 26 giugno 1998 e' stato precisato che "la perdita di qualifica equivale, ai fini della destinazione del patrimonio, allo scioglimento dell'ente".

Cio' posto - nel confermare detta conclusione che, come gia' precisato nella citata circolare n. 168/E del 1998, e' stata adottata in considerazione della ratio della disposizione recata dall'art. 10, comma 1, lettera f), del decreto legislativo n. 460 del 1997, intesa ad impedire all'ente che cessa per qualsiasi ragione di esistere come ONLUS, la distribuzione del patrimonio, costituito anche in forza di un regime fiscale privilegiato, o la sua destinazione a finalita' estranee a quelle di utilita' sociale tutelate dal decreto legislativo n. 460 del 1997 - si precisa quanto segue.

Nell'ipotesi in cui un ente, pur perdendo la qualifica di ONLUS, non intenda sciogliersi, ma voglia continuare ad operare come ente privo della medesima qualifica, si ritiene che lo stesso sia tenuto a devolvere il patrimonio, secondo i criteri indicati all'art. 10, comma 1, lettera f) del decreto legislativo n. 460 del 1997, limitatamente all' incremento patrimoniale realizzato nei periodi d'imposta in cui l'ente aveva fruito della qualifica di ONLUS. Viene fatto salvo, quindi, il patrimonio precedentemente acquisito prima dell'iscrizione nell'anagrafe delle ONLUS.

A tal fine l'ente dovra' allegare alla richiesta di parere sulla devoluzione del patrimonio rivolta all'Agenzia per le ONLUS ai sensi dell'art. 10, comma 1, lettera f) del decreto legislativo n. 460 del 1997, la documentazione rappresentativa della situazione patrimoniale dell'ente, redatta ai sensi dell'art. 20-bis comma 1, lettera a), d.P.R del 29 settembre 1973, n. 600 alla data in cui l'ente ha acquisito la qualifica di ONLUS, nonche' la stessa documentazione rappresentativa della situazione alla data in cui tale qualifica e' venuta meno.

Si ribadisce, pertanto, la necessita' che l'ente rispetti, per ciascun esercizio, quanto previsto al citato art. 20-bis che dispone che le Onlus, a pena di decadenza dei benefici fiscali per esse previsti, devono rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'organizzazione.

5) Le retribuzioni e i compensi degli amministratori e dei lavoratori dipendenti delle ONLUS.

L'articolo 10, comma 6, lettera e), del decreto legislativo n. 460 del 1997 stabilisce che si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione: "la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche".

Nella risoluzione n. 294/E del 10 settembre 2002 e' stato precisato che la disposizione sopra richiamata e' norma antielusiva di tipo sostanziale della quale puo' essere chiesta la disapplicazione, ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, con apposita istanza alla Direzione regionale competente. Pertanto, la disapplicazione puo'

essere chiesta dalle ONLUS operanti in tutti i settori di attivita' indicati all'art. 10, comma 1, lettera a) del decreto legislativo n. 460 del 1997 ogni qual volta possa essere dimostrato che l'operazione attuata non concretizza in realta' un comportamento elusivo, ma risulta conforme, ad esempio, ad interessi coerenti e non altrimenti perseguibili dalle ONLUS.

6) Beneficenza e raccolta fondi: le modalita' di raccolta dei fondi e le proporzioni tra costi e ricavi.

L'art. 143, comma 3, lettera a), del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, concernente la determinazione del reddito complessivo degli enti non commerciali, stabilisce che non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali "i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione".

La disposizione sopra riportata, in virtu' del rinvio che l'art. 26 del decreto legislativo n. 460 del 1997 opera alla normativa relativa agli enti non commerciali, si applica anche alle ONLUS.

L'esclusione delle iniziative di raccolta fondi dall'imposizione tributaria, che tende ad incentivare una delle forme piu' cospicue di finanziamento per molti enti non commerciali, e' subordinata alle seguenti condizioni:

- 1) deve trattarsi di iniziative occasionali;
- 2) la raccolta di fondi deve avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- 3) i beni ceduti per la raccolta di fondi devono essere di modico valore.

A tutela della fede pubblica e' prevista, peraltro, dall'art. 20 del DPR n. 600 del 1973 una rigorosa rendicontazione delle attivita' di raccolta dei fondi. In proposito gli enti non commerciali e le ONLUS che effettuano raccolte pubbliche di fondi "devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'articolo 143, comma 3, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917".

Nel rendiconto vanno riportate, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese afferenti a ciascuna delle manifestazioni (celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione) previste dall'art. 143, comma 3, lettera a) del TUIR che hanno originato le entrate e le spese medesime. Il rendiconto e' accompagnato da una relazione illustrativa concernente le entrate e le spese anzidette.

All'Agenzia per le ONLUS l'art. 3, comma 1, lettera i), del DPCM n. 329 del 2001 ha attribuito la vigilanza sull' "attivita' di raccolta di fondi e di sollecitazione della fede pubblica, anche attraverso l'impiego di mezzi di comunicazione svolta dalle organizzazioni, dal terzo settore e dagli enti non commerciali, allo scopo di assicurare la tutela da abusi e le pari opportunita' di accesso ai mezzi di finanziamento".

La normativa sopra richiamata, con la previsione di specifiche condizioni e di appositi adempimenti nonche' con l'attribuzione di poteri di vigilanza all'Agenzia per le ONLUS, evidenzia la necessita' di sorvegliare le modalita' di raccolta nonche' di assicurare la destinazione dei fondi al progetto o alle attivita' per i quali e' stata posta in essere la raccolta e di contenere - richiedendo l'occasionalita' dell'iniziativa - l'apparato organizzativo e i conseguenti costi amministrativi e di gestione.

Occorre, pertanto, individuare e quantificare un rapporto tra i fondi raccolti e la loro destinazione, prevedendo che i costi totali, sia amministrativi sia per l'attivita' di raccolta fondi, debbano essere contenuti entro limiti ragionevoli e tali da assicurare che, dedotti tali costi, residui, comunque, una certa quota di fondi da destinare ai progetti e alle attivita' per cui la stessa campagna e' stata attivata.

A tale proposito, si ritiene che i fondi raccolti debbano essere

destinati per la maggior parte del loro ammontare a finanziare i progetti e l'attivita' per cui la raccolta fondi e' stata attivata. I fondi raccolti, in sostanza, non devono essere utilizzati dall'ente per autofinanziarsi a scapito delle finalita' solidaristiche che il legislatore fiscale ha inteso incentivare.

Per agevolare l'attivita' di accertamento da parte degli organi preposti alla vigilanza sulla raccolta fondi, le organizzazioni interessate avranno cura di specificare nella relazione illustrativa che accompagna il rendiconto l'importo dei fondi raccolti risultante dalla documentazione attestante i singoli versamenti, nonche' le somme effettivamente destinate alle attivita' e ai progetti, dettagliatamente descritti, per i quali la raccolta fondi e' stata attivata.

#### 7) Aiuti umanitari per collettivita' estere

Nell'ipotesi in cui l'ente intenda destinare all'estero i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente ovvero acquisiti nell'espletamento dell'attivita' tipica delle ONLUS (destinazione consentita "limitatamente agli aiuti umanitari" ai sensi dell'art. 10, comma 2, lettera b), del decreto legislativo n. 460 del 1997), e', altresì tenuto ad annotare nella predetta relazione illustrativa ovvero nelle scritture contabili di cui all'art. 20-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, i dati identificativi di una accreditata istituzione che opera anche indirettamente nel paese estero destinatario dei fondi a cui siano stati preventivamente comunicati il piano e le modalita' di erogazione dell'aiuto umanitario.

Sara' cura delle Direzioni regionali assicurare l'esatto adempimento delle presenti istruzioni.