



Ministero delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE

DIR.CENTRALE: AFFARI GIURIDICI E CONTENZ. TRIBUTARIO

Circolare del 22/01/1999 n. 22

Oggetto:

Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, concernente il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilita' sociale. Quesiti.

Sintesi:

Si forniscono chiarimenti in ordine alle disposizioni di riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle O.N.L.U.S. di cui al D.Lgs. n. 460/1997 come modificato dal D.Lgs. n. 422/1998 in base ad alcuni quesiti di interesse generale.

Testo:

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in merito ad alcuni quesiti di interesse generale concernenti l'interpretazione delle disposizioni contenute nel decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, relativo al riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilita' sociale, come modificato dal decreto legislativo 19 novembre 1998, n. 422.

1. Comunicazione alla Direzione regionale delle entrate ai sensi dell'art. 11 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.

D. A quali conseguenze vanno incontro le organizzazioni non lucrative di utilita' sociale, gia' costituite alla data del 1 gennaio 1998 ed in possesso dei requisiti prescritti dall'art. 10, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997, che non hanno provveduto ad effettuare entro il 31 gennaio 1998 la comunicazione prevista dall'art. 11 dello stesso decreto legislativo n. 460 del 1997?

R. Come precisato con la circolare n. 168/E del 26 giugno 1998 - paragrafo 2.3 - la presentazione del modello di comunicazione oltre il termine del 31 gennaio 1998 differisce la decorrenza del regime agevolativo previsto dal decreto legislativo n. 460 del 1997, del quale sara' possibile beneficiare a partire dalla data di presentazione della comunicazione stessa. Pertanto per i tributi a rilevanza istantanea, ivi compresa l'imposta sul valore aggiunto, l'agevolazione spettera' con riferimento a tutte le operazioni effettuate a partire dalla data di presentazione della comunicazione stessa, mentre ai fini dei tributi per i quali rileva il periodo d'imposta (imposte sui redditi) i benefici di cui trattasi si renderanno applicabili fin dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la comunicazione e' effettuata. E' appena il caso di precisare che resta ferma l'applicazione della disposizione recata dall'art. 30 del decreto legislativo n. 460 del 1997, in base alla quale il regime agevolativo a favore delle ONLUS si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1997.

2. Adeguamento degli statuti delle ONLUS e degli enti non commerciali di tipo associativo.

D. E' indispensabile modificare lo statuto al solo fine di inserire nella denominazione dell'ente la locuzione "Organizzazione non lucrativa di utilita' sociale" o l'acronimo "ONLUS"?

R. E' indispensabile modificare lo statuto anche al solo fine di inserire nella denominazione la locuzione "Organizzazione non lucrativa di utilita' sociale" o l'acronimo "ONLUS", ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. i), del decreto legislativo n. 460 del 1997, ferma restando la deroga prevista dal comma 7 dello stesso articolo 10 per gli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

D. Quali sono le conseguenze per il mancato adeguamento degli statuti da parte degli enti non commerciali di tipo associativo entro i termini prescritti: 18 o 31 dicembre 1998?

R. Il termine del 18 dicembre 1998 e' stato fissato per l'adeguamento degli statuti delle associazioni religiose, assistenziali, culturali, sportive

dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, già costituite prima del 1 gennaio 1998, che si avvalgono, per il 1998, del regime agevolativo recato dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art. 111 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e dai commi quarto, secondo periodo, e sesto, dell'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Il termine del 31 dicembre 1998 è stato fissato per l'adeguamento degli statuti delle associazioni politiche, sindacali e di categoria già costituite alla data del 1 gennaio 1998 che si avvalgono, per il medesimo periodo, del menzionato regime agevolativo.

Non sono tenuti ad adeguare gli statuti gli enti associativi che si avvalgono soltanto delle disposizioni di cui ai commi 1 e 2 del citato art. 111 del T.U.I.R..

L'adeguamento degli statuti entro gli anzidetti termini - 18 e 31 dicembre 1998 - rende applicabili i menzionati regimi agevolativi, previsti ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IVA, per l'intero periodo d'imposta 1998.

Si precisa che l'adeguamento degli statuti effettuato oltre il predetto termine del 18 dicembre 1998, ma entro quello di chiusura del periodo d'imposta in corso alla medesima data, comporterà l'applicazione del regime agevolativo di cui all'art. 111, commi 3 e seguenti del T.U.I.R., fin dall'inizio del periodo d'imposta stesso, mentre per l'imposta sul valore aggiunto il regime agevolativo si renderà applicabile a partire dalle operazioni effettuate dalla data in cui l'adeguamento viene eseguito.

In conformità all'anzidetto criterio interpretativo, resta ferma, per gli enti associativi che non abbiano provveduto ad adeguare gli statuti nel corso del 1998, la possibilità di adeguare gli stessi anche nei periodi d'imposta successivi, avvalendosi delle disposizioni agevolative di cui ai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art. 111 del T.U.I.R. per l'intero periodo d'imposta in corso alla data di adeguamento dello statuto, nonché del regime agevolativo previsto ai fini dell'IVA ai commi quarto, secondo periodo, e sesto, dell'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972, per le operazioni effettuate dalla data dell'adeguamento dello statuto stesso.

3. Erogazioni liberali in natura.

D. Qual'è la corretta interpretazione della disposizione recata dall'art. 65, comma 2, lett. c-septies del T.U.I.R. - introdotta dall'art. 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997 - secondo la quale sono deducibili dalla determinazione del reddito d'impresa le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogati a favore di ONLUS?

R. Le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di ONLUS, possono essere dedotte dal reddito di impresa, come stabilito dall'art. 65, comma 2, lett. c-septies del T.U.I.R., nella misura del cinque per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente così come risultano dalla dichiarazione dei redditi. La norma consente, in pratica, alle imprese di "prestare" propri dipendenti alle ONLUS senza, con questo, dover rinunciare alla deduzione delle relative spese, innovando al principio di inerenza dei costi e delle spese all'attività da cui derivano ricavi o proventi concorrenti alla formazione del reddito di cui all'art. 75, comma 5, del T.U.I.R. n. 917 del 1986.

Alla luce di quanto precede, si fa presente che non è consentita alcuna ulteriore deduzione per le anzidette spese dal reddito d'impresa; in tal senso deve intendersi modificato il terzo periodo del paragrafo 4.3. della circolare n. 168/E del 26 giugno 1998.

4. Ambito soggettivo di applicazione del regime agevolativo a favore delle ONLUS.

D. Le ex IPAB (Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza) privatizzate possono essere considerate ONLUS e a quali condizioni?

R. Le ex IPAB privatizzate possono essere considerate ONLUS nel caso in cui soddisfino tutti i requisiti previsti dall'art. 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.

D. Un'associazione costituita da persone in pensione che effettuano attività di volantaggio, pulizia di cantine e solai, ecc., può ricondursi tra le ONLUS, considerato che il ricavato di tali attività viene devoluto interamente a paesi del terzo mondo?

R. L'art. 10, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, elenca tassativamente i settori di attivita' in cui possono operare le Organizzazioni non lucrative di utilita' sociale.

L'associazione istante non svolge la propria attivita' in alcuno degli anzidetti settori e, pertanto, non puo' ricondursi tra le ONLUS, ancorche' destini gli utili a scopi umanitari.

D. Un'organizzazione di volontariato puo' continuare ad essere considerata "ONLUS di diritto" ancorche' venga cancellata dai registri delle organizzazioni di volontariato istituiti dalle regioni e dalle province autonome di cui all'art. 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, a causa dell'estensione della propria attivita' a livello nazionale?

R. L'art. 10, comma 8, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, individua tassativamente gli enti considerati in ogni caso ONLUS. In particolare relativamente agli organismi di volontariato, sono considerati in "ogni caso" ONLUS, quelli iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e Bolzano ai sensi dell'art. 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266.

Pertanto, a seguito della cancellazione dagli anzidetti registri, le organizzazioni di volontariato non possono piu' annoverarsi fra le c.d. "ONLUS di diritto" e conseguentemente le stesse, per fruire del regime agevolativo previsto dagli articoli 12 e seguenti del decreto legislativo n. 460 del 1997, sono tenute ad adeguare lo statuto e ad effettuare la comunicazione ai sensi del medesimo decreto legislativo n. 460 del 1997.

D. Gli istituti religiosi gestori di scuole elementari parificate, gli istituti religiosi gestori di scuole materne private, le Associazioni e Societa' cooperative di carattere privato che svolgono attivita' nel campo dell'istruzione, possono essere considerati ONLUS?

R. Come gia' precisato nelle circolari n. 82/E del 12 marzo 1998 e n. 168/E del 26 giugno 1998, l'art. 10, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, elenca tra le attivita' che possono essere svolte dalle Organizzazioni non lucrative di utilita' sociale quelle nei settori dell'istruzione e della formazione.

Il successivo comma 2 del medesimo articolo 10 precisa che le suddette attivita' svolte nei settori dell'istruzione e della formazione devono essere dirette ad arrecare benefici a:

a) persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;

b) componenti collettivita' estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

Riguardo al punto a) si precisa, come sottolineato nella citata circolare n. 168/E del 26 giugno 1998, che situazioni di svantaggio possono riscontrarsi ad esempio nei suddetti casi:

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

Quanto sopra precisato, si sottolinea pertanto che possono essere considerate ONLUS esclusivamente quelle scuole che svolgono la loro attivita' di istruzione e di formazione nei confronti di persone svantaggiate e che abbiano chiesto l'iscrizione all'anagrafe delle ONLUS di cui all'articolo 11 del menzionato decreto legislativo n. 460 del 1997.

D. Gli Enti Ecclesiastici, di cui al comma 9 dell'art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997 debbono intendersi automaticamente rientranti nei benefici previsti dagli artt. 16, 17 e 18 del citato decreto legislativo?

R. Come gia' precisato nella circolare n. 168/E del 26 giugno 1998, gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese hanno la facolta' di configurarsi come ONLUS solo parzialmente, cioe' limitatamente alle attivita' svolte nell'esclusivo perseguimento di finalita' di solidarieta' sociale nei settori espressamente indicati nell'art. 10, comma 1, lettera a) del decreto legislativo n. 460.

Cio' comporta che i soggetti di cui trattasi possono accedere al regime tributario previsto in favore delle ONLUS dagli articoli 12 e seguenti

del decreto legislativo n. 460 del 1997 limitatamente ai settori di cui al comma 1, lett. a), dell'art. 10 menzionato a condizione che per tali attività':

- a) siano tenute separatamente le scritture contabili previste dall'art. 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 25, comma 1, del decreto legislativo in argomento;
- b) siano rispettati i requisiti statutari e i vincoli sostanziali imposti dall'art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, ferme restando le deroghe previste dal comma 7 dello stesso art. 10, nonché l'onere della comunicazione di cui all'art. 11 dello stesso decreto legislativo.

D. Possono le pro-loco usufruire del regime agevolativo previsto a favore delle ONLUS?

R. I settori di attività in cui le ONLUS possono operare sono tassativamente elencati nell'art. 10, comma 1, lett. a), del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Pertanto le pro-loco, in quanto non operano esclusivamente negli anzidetti settori, non possono qualificarsi come ONLUS.

5. Condizioni per fruire del regime agevolativo a favore delle ONLUS.

D. E' previsto, per le ONLUS, un numero minimo di associati o partecipanti?

R. L'art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997 non pone tra le condizioni per la riconducibilità tra le ONLUS l'esistenza di un numero minimo di associati o partecipanti.

D. E' possibile per le "ONLUS di diritto" ottenere, su richiesta, un provvedimento della Direzione regionale delle entrate competente che attesti la loro posizione di organizzazione non lucrativa di utilità sociale?

R. L'art. 10, comma 8, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, attribuisce automaticamente la qualifica di ONLUS ad alcuni enti che non sono tenuti ad adeguare i propri statuti, né ad effettuare la comunicazione di cui all'art. 11 del decreto legislativo n. 460 del 1997 menzionato. Detti enti sono: gli organismi di volontariato che risultino iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e Bolzano ai sensi dell'art. 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266; le organizzazioni non governative che siano state riconosciute idonee dal Ministero degli Affari Esteri ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49; le cooperative sociali che risultino iscritte nella "sezione cooperazione sociale" del registro prefettizio di cui al decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni.

Pertanto, non vi è necessità che la Direzione Regionale delle Entrate rilasci attestazioni al riguardo.

Si pregano gli Uffici in indirizzo di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.