

Circolare n. 168_E del 26 giugno 1998

Parte Terza

DECRETO LEGISLATIVO 4 DICEMBRE 1997, N. 460 - DISPOSIZIONI RIGUARDANTI LE ORGANIZZAZIONI NON LUCRATIVE DI UTILITÀ SOCIALE

6. ESONERO DALLA CERTIFICAZIONE DEI CORRISPETTIVI AI FINI I.V.A..

L'art.15 del decreto legislativo n.460 del 1997 contiene una disposizione agevolativa in materia di osservanza degli obblighi contabili prescritti ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, non sono soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi, mediante l'emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale, le operazioni riconducibili alle attività istituzionali svolte dalle ONLUS elencate dall'articolo 10, comma 1, lett.a), del decreto legislativo n.460 del 1997.

Sono, invece, soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi le operazioni direttamente connesse a quelle istituzionali.

Permane, tuttavia, per tutte le attività di natura commerciale, sia istituzionali che connesse, l'obbligo di emissione della fattura prevista dall'articolo 21 del D.P.R. n.633 del 1972, qualora non ricorrano i presupposti di legge di cui al menzionato articolo 22 dello stesso decreto, come, si evince dal disposto dell'articolo 15 del decreto legislativo in esame.

Resta inteso che in tutte le cennate ipotesi di operazioni effettuate dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, indipendentemente dalla natura istituzionale o meno dell'attività esercitata, dovranno essere osservati gli adempimenti contabili previsti dal titolo secondo del più volte citato decreto del Presidente della Repubblica n.633 del 1972 e cioè l'obbligo di registrazione, di liquidazione del tributo, e relative annotazioni, nonché quello di presentare le dichiarazioni.

7. ALTRE AGEVOLAZIONI

Il decreto legislativo n.460 del 1997, agli articoli dal 17 al 24 ha previsto numerose agevolazioni a favore delle ONLUS in materia di imposte indirette, tasse e tributi locali, in conformità a quanto previsto dall'art.3, comma 189, lett.g) della legge n.662 del 1996.

7.1 Esenzioni dall'imposta di bollo

L'art.17 del decreto legislativo n.460 del 1997 ha introdotto nella Tabella allegata al decreto del

Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.642, relativa agli atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto, l'art.27-bis. Detta disposizione stabilisce che sono esenti dal tributo in esame gli "atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)".

Si sottolinea che l'agevolazione introdotta riguarda le ONLUS sia come enti destinatari degli atti che come soggetti che li pongono in essere.

Poiché l'elencazione degli atti esenti deve ritenersi tassativa, gli atti non espressamente elencati ma ricompresi nella tariffa del bollo, approvata con D.M. 20 agosto 1992 e successive modificazioni, non possono godere del beneficio in parola.

7.2 Esenzioni dalle tasse sulle concessioni governative

L'art.18 del decreto legislativo n.460 del 1997 ha introdotto nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.641, recante disciplina delle tasse sulle concessioni governative, l'art.13-bis, il quale stabilisce che: "gli atti e provvedimenti concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative".

7.3 Esenzioni dall'imposta sulle successioni e donazioni

L'art.19 del decreto legislativo n.460 del 1997 ha modificato il testo dell'art.3, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n.346, relativo ai trasferimenti non soggetti all'imposta, aggiungendo, dopo le parole: "altre finalità di pubblica utilità "le seguenti", nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)".

Il nuovo testo dell'art.3, comma 1, del testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni risulta, quindi, così formulato:

"Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)".

Si precisa che in forza del richiamo all'art.3 del decreto legislativo n.346 del 1990, contenuto negli artt.1 e 10 del decreto legislativo n.347 del 1990, concernente il testo unico delle imposte ipotecarie e catastali, l'esenzione è estesa anche alle imposte ipotecarie e catastali relativamente ai medesimi trasferimenti.

7.4 Esenzioni dall'imposta sull'incremento di valore degli immobili e dalla relativa imposta sostitutiva

L'art.20, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997 ha modificato il testo dell'art.25, primo comma, lett.c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.643, recante disciplina dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili, relativo all'esenzione dall'imposta degli incrementi di valore di immobili acquistati a titolo gratuito, aggiungendo,

dopo le parole: "pubblica utilità" le seguenti ", nonché da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)".

Il nuovo testo della lettera c) del comma 1 dell'articolo 25 del D.P.R. n.643 del 1972, prevede l'esenzione dall'INVIM" degli immobili acquistati a titolo gratuito, anche per causa di morte, da enti pubblici o privati legalmente riconosciuti qualora la donazione, l'istituzione di erede o il legato abbiano scopo specifico di assistenza, educazione, istruzione, studio, ricerca scientifica o pubblica utilità, nonché da organizzazioni non lucrative di utilità sociale".

Evidentemente l'esenzione si riferisce alle donazioni in quanto l'acquisto a titolo gratuito per causa di morte trova la sua disciplina nel secondo comma dello stesso art.20 del decreto legislativo n.460 del 1997. Con il secondo comma del precitato art.20 viene introdotta, in favore delle ONLUS, l'esenzione dall'imposta sostitutiva dell'INVIM di cui all'art.11 del decreto legislativo 28 marzo 1997, n.79, convertito con modificazioni nella legge 28 maggio 1997, n.140.

Il testo del secondo comma dell'art.20 del decreto legislativo n.460 del 1997, e' il seguente:

"L'imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili di cui all'articolo 11, comma 3, del decreto-legge 28 marzo 1997, n.79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n.140, non e' dovuta dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale".

Appare opportuno, al riguardo, riportare il testo dell'art.11, comma 3, del decreto-legge n.79 del 1997, convertito, con modificazioni, nella legge n.140 del 1997:

"In deroga a quanto stabilito dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.643, per gli immobili caduti in successione, acquistati dal defunto prima del 31 dicembre 1992, e' dovuta solidalmente dai soggetti che hanno acquistato il diritto di proprietà, oppure diritti reali di godimento sugli immobili medesimi, una imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili, pari all'uno per cento del loro valore complessivo alla data dell'apertura della successione, se detto valore supera 250 milioni di lire. L'imposta non si detrae da quella sulle successioni e, se versata da uno solo dei coobbligati, ha effetto liberatorio anche per gli altri.

In luogo della dichiarazione di cui all'art.18 del citato decreto n.643 del 1972, i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sostitutiva, oppure uno di essi, devono adempiere gli obblighi previsti dagli articoli 29, comma 1, lettera n-bis), e 30 comma 1, lettere b) e c). Per l'accertamento, la riscossione anche coattiva, le sanzioni, gli interessi e il contenzioso si applicano le disposizioni di cui al citato decreto n.643 del 1972. L'imposta sostitutiva si applica alle successioni apertesì fino alla data del 1 gennaio 2003".

Le disposizioni esonerative sopra citate hanno effetto dal 1 gennaio 1998 e quindi si applicano alle donazioni poste in essere ed alle successioni aperte a decorrere dal 1 gennaio 1998.

7.5 Esenzioni in materia di tributi locali

Con l'art.21 del decreto legislativo n.460 del 1997 viene attribuito ai comuni, alle province, alle regioni nonché alle province autonome di Trento e Bolzano il potere di deliberare in favore delle ONLUS riduzioni od esenzioni dal pagamento di tributi di pertinenza degli enti stessi e dei connessi adempimenti. Trattasi di un potere discrezionale esercitabile dall'ente locale con propria deliberazione. Si richiama a tal fine l'art.52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n.446, che disciplina la potestà regolamentare delle province e dei comuni in materia di entrate, anche tributarie.

7.6 Agevolazioni in materia di imposta di registro

Con l'art. 22 del decreto legislativo n.460 del 1997 vengono disposte modifiche al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n.131.

In particolare l'anzidetto art.22, alla lett.a), introduce nell'art.1 della tariffa, parte prima, allegata al menzionato testo unico del 1986, dopo il settimo periodo, un ottavo periodo così formulato "se il trasferimento avviene a favore di organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS) ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-quater): lire 250.000" e aggiunge, inoltre, dopo la nota II-ter) dello stesso art.1 della tariffa, la nota II-quater) che espressamente dispone: "A condizione che la ONLUS dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro 2 anni dall'acquisto. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione per lo svolgimento della propria attività e' dovuta l'imposta nella misura ordinaria nonché una sanzione amministrativa pari al 30 per cento della stessa imposta".

La lettera b) del medesimo art.22 del decreto legislativo n.460 del 1997 aggiunge, alla citata tariffa, parte prima, allegata al testo unico dell'imposta di registro, l'articolo 11-bis che dispone l'applicazione dell'imposta fissa di lire 250.000 per gli "atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale".

Con le norme sopra riportate viene introdotto a regime, ai fini dell'imposta di registro, il trattamento agevolato degli atti posti in essere dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

In particolare la lettera a) dell'art.22 in esame introduce un trattamento di favore, consistente nell'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa, pari a lire duecentocinquanta, per "i trasferimenti a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento" nei confronti delle ONLUS, purché ricorrano le condizioni, di seguito esplicitate, dettate dalla nota II- quater) della tariffa, parte prima.

Per usufruire del regime di cui si tratta e' fatto obbligo alla ONLUS di rendere nell'atto di acquisto la dichiarazione di intento dalla quale risulti la volontà di utilizzare direttamente il bene acquistato per lo svolgimento della propria attività; l'utilizzo diretto del bene deve essere realizzato entro due anni dalla data di acquisto. Il regime agevolato spetta, quindi, solo nell'ipotesi in cui gli immobili entro due anni dall'acquisto vengano destinati, in quanto strumentali, allo svolgimento dell'attività istituzionale dell'organizzazione.

Nell'ipotesi in cui sia stata resa nell'atto di acquisto una dichiarazione d'intento mendace, ovvero non sia stato realizzato, nel biennio previsto, l'utilizzo diretto del bene ai fini istituzionali della ONLUS, e' disposta la decadenza dal beneficio tributario e, quindi, il recupero dell'imposta di registro nella misura ordinaria, nonché l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'imposta dovuta.

In relazione alla lettera b) dello stesso art.22 del medesimo decreto legislativo n.460 del 1997, si osserva che, in presenza delle condizioni previste, vengono agevolati anche gli atti costitutivi e gli atti recanti modifiche statutarie delle ONLUS per i quali e' stabilita l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa.

A tale proposito, considerata la genericità della previsione normativa, appare evidente che sono compresi nel regime di favore gli atti sopra individuati che recano, tra l'altro, conferimenti di proprietà o di diritti reali di godimento su beni mobili ed immobili.

Con riferimento al trattamento tributario riservato agli atti costitutivi ed alle modifiche statutarie si precisa che l'agevolazione compete anche prima dell'effettuazione della comunicazione prevista dall'art.11 del decreto legislativo n.460 del 1997 e che pertanto gli Uffici, in tale ipotesi, sono tenuti successivamente ad accertare che i soggetti beneficiari del regime di favore abbiano provveduto alla suddetta comunicazione nei termini prescritti dalla norma secondo quanto precisato nel precedente paragrafo relativo alle comunicazioni.

L'Ufficio, conseguentemente, provvederà a recuperare le normali imposte qualora, dai controlli effettuati successivamente, non risultino rispettate le previsioni dell'art.11 sopra richiamato.

7.7 Esenzioni dall'imposta sugli spettacoli

L'art.23 del decreto legislativo n.460 del 1997 stabilisce che:

"1. L'imposta sugli spettacoli non e' dovuta per le attività spettacolistiche indicate nella tariffa allegata al decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.640, svolte occasionalmente dalle ONLUS, nonché dagli enti associativi di cui all'articolo 111, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, come modificato dall'articolo 5, comma 1, lettera a), in concomitanza di celebrazioni ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

2. L'esenzione spetta a condizione che dell'attività richiamata al comma 1 sia data comunicazione, prima dell'inizio di ciascuna manifestazione, all'ufficio accertatore territorialmente competente. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n.400, potranno essere stabiliti condizioni e limiti affinché l'esercizio delle attività di cui al comma 1 possa considerarsi occasionale."

La disposizione in esame prevede l'esenzione dall'imposta sugli spettacoli per le attività spettacolistiche svolte occasionalmente sia dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale sia dalle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

Le attività spettacolistiche per le quali non e' dovuta l'imposta sugli spettacoli sono quelle indicate nella tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica n.640 del 1972.

L'esenzione spetta a condizione che l'attività spettacolistica:

- 1) sia svolta occasionalmente;
- 2) sia svolta in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- 3) sia data comunicazione della attività all'ufficio accertatore territorialmente competente (SIAE) prima dell'inizio della stessa.

7.8 Agevolazioni per lotterie, tombole, pesche e banchi di beneficenza

L'art.24 del decreto legislativo n.460 del 1997 ha esteso alle ONLUS il regime agevolato per le lotterie, tombole e pesche di beneficenza già previsto per gli enti morali, le associazioni ed i comitati senza fini di lucro dall'art.40, comma 1 del regio decreto-legge 19 ottobre 1938, n.1933, convertito dalla legge 5 giugno 1939, n.973.

Ai sensi dell'art.40 del regio decreto n.1933 del 1938 come modificato dal decreto legislativo n.460 del 1997, l'Ufficio delle Entrate, o la Direzione Regionale delle Entrate ove esso non sia stato ancora attivato, può autorizzare, previo nulla osta della Prefettura:

"1) le lotterie promosse e dirette da enti morali, organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), associazioni e comitati senza fini di lucro, aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi, disciplinati dagli articoli 14 e seguenti del codice civile, con vendita di biglietti staccati dai registri a matrice in numero determinato, il cui importo complessivo per ogni singola operazione non superi la somma di lire 100.000.000. La vendita di biglietti deve essere limitata al territorio della provincia;

2) le tombole promosse e dirette da enti morali, ONLUS, associazioni e comitati senza fini di lucro, aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi disciplinati dagli articoli 14 e seguenti del codice civile, purché il prodotto netto di esse sia destinato a scopi assistenziali, educativi e culturali e purché i premi non superino complessivamente la somma di lire 25.000.000. La vendita delle cartelle deve essere limitata al comune in cui la tombola si estrae e nei comuni limitrofi e deve effettuarsi per il tramite delle ricevitorie del lotto;

3) le pesche o banchi di beneficenza promossi e diretti da enti morali, ONLUS, associazioni e comitati senza fini di lucro, aventi scopi assistenziali, culturali, ricreativi e sportivi, disciplinati dagli articoli 14 e seguenti del codice civile, purché l'operazione sia limitata al territorio del comune ed il ricavato non ecceda la somma di lire 100.000.000."

Al fine di ottenere la prescritta autorizzazione, i soggetti promotori delle suindicate iniziative devono produrre apposita istanza in carta da bollo all'Ufficio delle Entrate o alla Direzione Regionale delle Entrate competente per territorio.

All'istanza deve essere allegata la documentazione prevista dall'articolo 90 del Regolamento sui servizi del lotto (Regio decreto 25 luglio 1940, n.1077).

Si ritiene che sia estensibile anche alle ONLUS, quali soggetti legittimati ai sensi dell'articolo 24 del decreto legislativo n.460 del 1997 a promuovere lotterie, tombole e pesche o banchi di beneficenza, il disposto del penultimo comma dell'art.40 del sopracitato regio decreto-legge n.1933 del 1938, introdotto dall'articolo 8 della legge 26 marzo 1990, n.62, che prevede un particolare regime per le tombole i cui premi non superino complessivamente tre milioni di lire e per le pesche di beneficenza il cui ricavato non ecceda la somma di L.15.000.000, promosse in occasioni di feste o sagre a carattere locale e che abbiano ambito limitato alle feste o sagre stesse. Dette manifestazioni sono considerate trattenimenti ai sensi dell'art.69 del T.U. delle leggi di Pubblica Sicurezza, approvato con R.D. 18 giugno 1931, n.733, e, pertanto, soggette alla sola autorizzazione amministrativa rilasciata da Comuni ai sensi dell'art.19 del D.P.R. 24 luglio 1977, n.616.

Per quanto concerne, infine, il regime fiscale relativo alle lotterie, tombole e pesche o banchi di beneficenza, si segnala che, a seguito dell'abolizione, per espressa previsione del comma 3 dell'articolo 19 della legge 27 dicembre 1997, n.449, della tassa di lotteria, a decorrere dal 1 gennaio 1998, dette iniziative sono assoggettate alla sola ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, nella misura del 10 per cento del valore dei premi, ai sensi dell'art.30 del D.P.R. n.600 del 1973. Detta ritenuta non è dovuta per lo svolgimento di tombole e pesche di beneficenza promosse in occasione di feste o sagre a carattere locale.

8. SCRITTURE CONTABILI DELLE ONLUS

L'art.25 del decreto legislativo n.460 del 1997, introduce nel D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, l'art.20-bis, il quale, a fronte delle agevolazioni tributarie riconosciute alle ONLUS, stabilisce obblighi formali e contabili intesi come strumento di trasparenza ed efficienza della gestione

delle ONLUS medesime.

Il testo dell'art.20-bis del D.P.R. n.600 del 1973 e' il seguente:

"1. Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) diverse dalle società cooperative, a pena di decadenza di benefici fiscali per esse previsti, devono:

a) in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza ed analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'organizzazione, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore a quello indicato dall'articolo 22;

b) in relazione alle attività direttamente connesse tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui agli articoli 14, 15, 16, e 18; nell'ipotesi in cui l'ammontare annuale dei ricavi non sia superiore a lire 30 milioni, relativamente alle attività di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi, gli adempimenti contabili possono essere assolti secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n.662.

2. Gli obblighi di cui al comma 1, lettera a), si considerano assolti qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del codice civile.

3. I soggetti richiamati al comma 1 che nell'esercizio delle attività istituzionali e connesse non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a lire 100 milioni, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n.398, possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto delle entrate e delle spese complessive, nei termini e nei modi di cui all'articolo 20.

4. In luogo delle scritture contabili previste al comma 1, lettera a), le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e Bolzano ai sensi dell'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n.266, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n.49 possono tenere il rendiconto nei termini e nei modi di cui all'articolo 20.

5. Qualora i proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di due miliardi di lire, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n.398, il bilancio deve recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili."

Le norme riportate, in sostanza, prevedono che le ONLUS, diverse da quelle costituite in forma di società cooperativa, per le quali restano fermi gli adempimenti contabili propri delle società ed enti commerciali, per espressa disposizione legislativa devono assolvere, a pena di decadenza dai benefici fiscali per esse previsti, una serie di adempimenti che di seguito si illustrano.

Il comma 1, lett.a), dell'art.20-bis, del D.P.R. n.600 del 1973, dispone nei confronti delle ONLUS l'obbligo di redigere, relativamente all'attività complessivamente svolta, comprensiva cioè sia dell'attività istituzionale che delle attività connesse, scritture contabili cronologiche e sistematiche redatte in modo da conferire trasparenza a tutte le operazioni poste in essere relativamente a ciascun periodo della gestione.

Inoltre, deve essere redatto, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, un apposito documento contenente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della ONLUS, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali. Sostanzialmente in detto documento dovrà essere riportato il bilancio o rendiconto annuale, richiesto dall'art.10, comma 1,

lett.g) del decreto legislativo n.460 del 1997, opportunamente elaborato al fine di porre in rilievo le diverse attività svolte dalla ONLUS.

Le scritture in argomento non necessitano di particolari formalità di vidimazione o di bollatura, ma vanno conservate, unitamente alla relativa documentazione ai sensi dell'art.22 del D.P.R. n.600 del 1973.

Il comma 2, dell'art.20-bis, dello stesso D.P.R. n.600 del 1973, considera assolti gli obblighi di cui al precedente comma 1, lett.a), qualora la contabilità della ONLUS consti del libro giornale, tenuto in conformità a quanto stabilito all'art.2216 del codice civile e del libro inventari di cui all'art. 2217 del codice civile.

Il comma 1, lett.b), dell'art.20-bis in esame, impone alle ONLUS, relativamente alle attività direttamente connesse a quelle istituzionali, di tenere le scritture contabili previste dagli artt.14, 15, 16 e 18 del D.P.R. n.600 del 1973.

Trattasi, in definitiva, di una contabilità specifica concernente le attività di cui all'art.10, comma 5, del decreto legislativo n.460 del 1997.

Ovviamente detta contabilità non si pone come alternativa agli obblighi sopra illustrati previsti dalla precedente lett.a), dell'art.20-bis, del D.P.R. n.600 del 1973, ma coesiste con gli stessi che, come sopra accennato, si riferiscono a tutte le attività, istituzionali e connesse, svolte dalla ONLUS.

Si evidenzia, inoltre, che il citato comma 1, lett.b), dell'art.20-bis consente alle ONLUS che conseguono annualmente, in relazione alle attività direttamente connesse a quelle istituzionali, ricavi per un ammontare non superiore a 30 o a 50 milioni di lire, rispettivamente per le attività di prestazione di servizi e per gli altri casi, di assolvere gli adempimenti contabili, in luogo di quelli prescritti in via generale ai fini dell'I.V.A. e quelli prescritti per le attività connesse ai fini delle imposte sui redditi, secondo le disposizioni di cui all'art.3, comma 166 della legge 23 dicembre 1996, n.662.

In particolare, i predetti soggetti possono annotare l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni effettuate in ciascun mese, entro il giorno 15 del mese successivo, nei registri previsti ai fini dell'I.V.A. ovvero nell'apposito prospetto riepilogativo, che tiene luogo dei registri stessi, conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, pubblicato nella G.U. n.37 del 14 febbraio 1997, ed alle relative istruzioni. Inoltre, i soggetti medesimi devono annotare entro il termine previsto per le liquidazioni trimestrali dell'I.V.A., l'importo complessivo imponibile mensile o trimestrale degli acquisti e delle importazioni indicando l'imposta detraibile nel registro di cui all'art.25 del D.P.R. n.633 del 1972 o nel prospetto sopra menzionato di cui al modello approvato con il citato D.M. 11 febbraio 1997 (circolare ministeriale n.10/E del 17 gennaio 1997).

Un'ulteriore semplificazione in relazione agli adempimenti contabili e' prevista, dal comma 3 dell'art.20-bis del D.P.R. n.600 del 1973, per le ONLUS che nel corso del periodo d'imposta non abbiano conseguito, dall'esercizio delle attività istituzionali e di quelle direttamente connesse, proventi per un ammontare superiore a lire 100 milioni, limite modificato annualmente secondo le modalità previste dall'art.1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n.398 (cioe' con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri in relazione alla variazione percentuale del valore medio dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, relativo al periodo di dodici mesi terminante il 31 agosto di ciascun anno rispetto al valore medio del medesimo indice rilevato con riferimento allo stesso periodo dell'anno precedente).

Le ONLUS in possesso di tale requisito possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili cronologiche e sistematiche di cui al primo comma, lett.a), dell'art.20-bis, del D.P.R. n.600 del 1973 (ferme restando le scritture contabili prescritte per le attività connesse

dello stesso art.20-bis, lett.b) e gli adempimenti contabili stabiliti ai fini dell'I.V.A.) nonché della situazione patrimoniale, economica e finanziaria ivi prevista, il rendiconto delle entrate e delle spese complessive nei termini e nei modi di cui all'art.20 del D.P.R. n.600 del 1973, nel testo integrato dall'art.8 del decreto legislativo n.460 del 1997.

Detto rendiconto, pertanto, dovrà essere redatto entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio. Per esigenze di trasparenza e di maggiore chiarezza, il rendiconto potrà essere accompagnato da una relazione illustrativa.

Il comma 4 dell'art.20-bis del D.P.R. n.600 del 1973, prevede una disciplina semplificata per le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano, ai sensi dell'art.6 della legge 11 agosto 1991, n.266, e per le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n.49.

Detti soggetti possono, in luogo delle scritture contabili cronologiche e sistematiche, previste dall'art.20-bis, comma 1, lett.a) del D.P.R. n.600 del 1973, redigere e tenere un rendiconto delle entrate e delle spese relative all'attività complessivamente esercitata nei termini e nei modi di cui all'art.20, del D.P.R. n.600 del 1973, come integrato dall'art.8 del decreto legislativo n.460 del 1997, indipendentemente dall'ammontare dei proventi conseguiti. Il rendiconto va redatto entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio e accompagnato da una relazione illustrativa ove lo richiedano esigenze di trasparenza e di maggior chiarezza.

Il comma 5 dell'art.20-bis del D.P.R. n.600 del 1973, introduce un particolare onere nei confronti delle ONLUS i cui proventi complessivi superino, per due anni consecutivi, l'ammontare di due miliardi di lire, importo modificabile annualmente secondo le modalità previste dall'art.1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n.398, già in precedenza illustrate.

Pertanto, qualora il detto ammontare di due miliardi di lire venga superato consecutivamente per il secondo periodo d'imposta, già per il periodo medesimo dovrà essere predisposta, in allegato al bilancio di competenza del periodo stesso ed al rendiconto previsto dal decreto legislativo n.460 del 1997, una relazione di controllo sottoscritta da uno o più iscritti nel registro dei revisori contabili.

Il comma 2, dell'art.25 del decreto legislativo n.460 del 1997, stabilisce, poi, espressamente che per gli enti ecclesiastici e per le associazioni di promozione sociale di cui all'art.10, comma 9, dello stesso decreto legislativo n.460 del 1997, l'applicazione degli obblighi contabili di cui all'art.20-bis del D.P.R. n.600 del 1973, anziché all'attività complessivamente svolta dai soggetti stessi, è limitata alle sole attività, istituzionali e a quelle ad esse connesse, ammesse al regime proprio delle ONLUS.

La separata tenuta delle scritture contabili relativamente alle predette attività costituisce condizione essenziale ai fini dell'applicabilità ai soggetti stessi delle disposizioni agevolative introdotte dal decreto legislativo n.460 del 1997, così come previsto dal citato comma 9 dell'art.10 del decreto medesimo.

9. SANZIONI E RESPONSABILITÀ DEI RAPPRESENTANTI LEGALI E DEGLI AMMINISTRATORI DELLE ONLUS

L'art.28 del decreto legislativo n.460 del 1997, ferme restando le altre sanzioni previste dalle leggi tributarie, stabilisce specifiche sanzioni amministrative per le violazioni delle disposizioni in esso contenute.

Il testo dell'art.28 è il seguente:

"1. Indipendentemente da ogni altra sanzione prevista dalle leggi tributarie:

a) i rappresentanti legali e i membri degli organi amministrativi delle ONLUS, che si avvalgono dei benefici di cui al presente decreto in assenza dei requisiti di cui all'articolo 10, ovvero violano le disposizioni statutarie di cui alle lettere c) e d) del comma 1 del medesimo articolo sono puniti con la sanzione amministrativa da lire 2 milioni a lire 12 milioni;

b) i soggetti di cui alla lettera a) sono puniti con la sanzione amministrativa da lire 200 mila a lire 2 milioni qualora omettono di inviare le comunicazioni previste all'articolo 11, comma 1;

c) chiunque contravviene al disposto dell'articolo 27, e' punito con la sanzione amministrativa da lire 600 mila a lire 6 milioni.

2. Le sanzioni previste dal comma 1 sono irrogate, ai sensi dell'articolo 54, primo comma e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, dall'ufficio delle entrate nel cui ambito territoriale si trova il domicilio fiscale della ONLUS.

3. I rappresentanti legali ed i membri degli organi amministrativi delle organizzazioni che hanno indebitamente fruito dei benefici previsti dal presente decreto legislativo, conseguendo o consentendo a terzi indebiti risparmi d'imposta, sono obbligati in solido con il soggetto passivo o con il soggetto inadempiente delle imposte dovute, delle relative sanzioni e degli interessi maturati".

Il comma 1, lett.a), dell'articolo in esame prevede l'applicazione di una specifica sanzione nei confronti dei rappresentanti legali e dei membri degli organi amministrativi della ONLUS qualora la stessa usufruisca dei benefici recati dal decreto legislativo n.460 del 1997, in assenza dei necessari requisiti di carattere soggettivo od oggettivo, espressamente previsti dal comma 1 dell'art.10 del citato decreto, o allorché siano state violate le disposizioni statutarie in relazione al divieto di svolgere attività diverse da quelle espressamente previste dall'art.10 o al divieto di distribuzione di utili o avanzi di gestione, di cui rispettivamente alle lettere c) e d), del comma 1, dell'art.10 del decreto legislativo n.460 del 1997.

La sanzione prevista e' determinata in misura variabile tra un limite minimo di lire 2 milioni ed un limite massimo di lire 12 milioni.

La seconda violazione, prevista dal comma 1, lett.b), dell'art.28 del decreto legislativo n.460 del 1997, come già precisato al paragrafo concernente la comunicazione, si rende applicabile nei confronti dei soggetti sopra menzionati qualora non risulti effettuata la comunicazione prescritta dall'art.11, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997.

Si precisa al riguardo che la sanzione in commento trova applicazione nel caso in cui l'ente, in mancanza della predetta comunicazione, abbia usufruito delle agevolazioni riservate alle ONLUS.

La sanzione e' stabilita in misura variabile tra un limite minimo di lire 200 mila e un limite massimo di lire 2 milioni.

Ulteriore fattispecie di violazione, individuata dall'art.28, comma 1, in esame ha carattere generale essendo rivolta a chiunque abusi dell'acronimo ONLUS ovvero di altre parole anche in lingua straniera o locuzioni analoghe idonee a trarre in inganno circa la qualifica dell'ente.

In quest'ultimo caso la sanzione e' determinata in misura variabile tra un limite minimo di lire 600 mila e un limite massimo di lire 6 milioni.

Competente ad irrogare le sanzioni amministrative di cui sopra e' l'Ufficio delle Entrate competente in base al domicilio fiscale della ONLUS.

Si fa presente che l'art. 28 del decreto legislativo in esame, al comma 2, richiama l'art. 54, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, che e' stato abrogato dall'art.16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Ai fini della determinazione delle sanzioni fissate dallo stesso articolo 28 deve farsi, pertanto,

riferimento all'art. 7 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.472.

10. RINVIO ALLA NORMATIVA DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

L'art. 26 del decreto legislativo n. 460 del 1997 contiene una norma di carattere residuale con la quale viene precisato che si applica alle ONLUS, per quanto non specificamente disciplinato, la normativa relativa agli enti non commerciali.

La disposizione in particolare richiama gli articoli 2 e 9 dello stesso decreto legislativo n. 460 del 1997, concernenti rispettivamente agevolazioni per le occasionali raccolte pubbliche di fondi e per i contributi corrisposti da enti pubblici per lo svolgimento convenzionato di attività e agevolazioni temporanee per il trasferimento di beni patrimoniali. Da ciò consegue, in particolare, che le ONLUS, al pari degli enti non commerciali, possono svolgere attività di raccolta pubblica di fondi in via occasionale alle condizioni e limiti stabiliti dall'art.2 del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Si rinvia, pertanto, per i chiarimenti in merito alle anzidette norme, alla circolare n. 124/E del 12 maggio 1998, paragrafi 2 e 7.

Si ritiene di dover precisare che le disposizioni concernenti gli enti non commerciali, ivi comprese quelle recate dai richiamati articoli 2 e 9 del decreto legislativo n. 460 del 1997, non si applicano, in quanto incompatibili, alle società cooperative ONLUS, atteso che queste ultime, come già precisato, sono inquadrabili fra i soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) del T.U.I.R. e sono, pertanto, assoggettate alla disciplina tributaria delle società ed enti commerciali. Si pregano gli Uffici in indirizzo di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.