

ATTO DI INDIRIZZO

(ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. *a*) del D.P.C.M. 21 marzo
2001, n. 329)

in relazione
alla devoluzione del patrimonio a seguito
della perdita della qualifica di Onlus senza scioglimento dell'ente

Approvato dal Consiglio il 7 maggio 2008

Visti:

l'articolo 3, commi 186, 187, 188, 189 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, recante delega al Governo per l'emanazione di uno o più decreti legislativi per il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale;

l'articolo 3, comma 190 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 che prevede la costituzione di un organismo di controllo da istituirsi con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta dei Ministri delle finanze, del lavoro e della previdenza sociale e per la solidarietà sociale;

l'articolo 3, comma 191 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 il quale dispone che l'organismo di controllo opera sotto la vigilanza del Presidente del Consiglio dei ministri e del Ministro delle finanze e garantisce, anche con emissione di pareri obbligatori e vincolanti, l'uniforme applicazione della normativa sui requisiti soggettivi e sull'ambito di operatività rilevante per gli enti di cui ai commi 186 e 188; che è investito dei più ampi poteri di indirizzo, promozione e ispezione per la corretta osservanza della disciplina legislativa e regolamentare in materia di terzo settore e che può formulare proposte di modifica della normativa vigente;

l'articolo 1 del D.P.C.M. 26 settembre 2000 che istituisce l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale quale organismo di controllo degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale;

l'articolo 3, comma 1, del D.P.C.M. 21 marzo 2001, n. 329 il quale, elencando le attribuzioni dell'Agenzia per le Onlus, prevede nell'ambito della normativa vigente l'esercizio di poteri di indirizzo;

considerato che,

l'articolo 3, comma 1, lett. *k*) del D.P.C.M. del 21 marzo 2001, n. 329 attribuisce all'Agenzia per le Onlus, il compito di rendere parere vincolante in merito alla devoluzione di patrimonio nei casi di scioglimento degli enti o organizzazioni, ai sensi, rispettivamente, degli articoli 10, comma 1, lettera *f*), del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, 148, comma 8, lettera *b*), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e 4, settimo comma, lettera *b*), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, fatte salve le normative relative a specifiche organizzazioni ed enti;

la Circolare 31 ottobre 2007, n. 59/E ha fissato gli indirizzi interpretativi su alcune tematiche rilevanti per le Onlus, affrontate nel Tavolo Tecnico tra l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia per le ONLUS;

in particolare, il punto 4) della Circolare richiamata ha evidenziato, per i soli casi di perdita della qualifica senza scioglimento dell'ente, la necessità di operare una scissione tra il patrimonio preesistente e quello cumulato in regime di qualifica Onlus, in relazione all'obbligo di devoluzione dello stesso ad altra Onlus od a fini di pubblica utilità;

l'emissione di tale parere deve ricondursi nell'attribuzione di cui all'art. l'articolo 3, comma 1, lett. *k*) del D.P.C.M. del 21 marzo 2001, n. 329 richiamato;

ritenuto che,

è indispensabile predisporre una specifica procedura che individui linee di indirizzo esplicative applicabili all'emissione del parere sulla devoluzione del patrimonio di enti e organizzazioni che, pur perdendo la qualifica di ONLUS, non intendano sciogliersi ma vogliano continuare ad operare come enti privi della medesima qualifica;

Premessa

La Circolare del 31 ottobre 2007, n. 59, ha fissato gli indirizzi interpretativi su alcune tematiche rilevanti per le Onlus, affrontate nel Tavolo Tecnico tra l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia per le ONLUS. Il punto 4) della stessa ha disposto, in tema di devoluzione di patrimonio di una Onlus, il principio secondo cui ogniqualvolta un ente perde la qualifica di ONLUS, **senza che ne derivi lo scioglimento**, è vincolato alla devoluzione del patrimonio **limitatamente “all'incremento patrimoniale realizzato nei periodi d'imposta in cui ha fruito della qualifica di ONLUS”**¹. Pertanto, l'ente dovrà richiedere il parere obbligatorio e vincolante all'Agenzia per le Onlus con la precisazione che, in tali casi, il vincolo devolutivo graverà solo sulla parte di patrimonio incrementatosi in regime agevolato.

Tale interpretazione deriva dalla disposizione prevista dalla lett. f), co. 1, art. 10 del D.Lgs. 460/97 la quale, come precisa la relazione governativa allegata al citato decreto, attraverso l'obbligo *“di devolvere il patrimonio, in caso di scioglimento ad altre onlus o a fini di pubblica utilità, ha inteso impedire un uso strumentale dell'organizzazione”*.

Il vincolo devolutivo richiamato trova, pertanto, la sua *ratio* nella volontà di impedire all'ente che cessi di esistere come ONLUS, la distribuzione di un patrimonio costituitosi anche in forza di un regime fiscale privilegiato, evitando che lo stesso venga destinato a finalità estranee a quelle di utilità sociale tutelate dal decreto legislativo. Ciò in quanto il patrimonio sociale, così costituitosi, diviene una ricchezza a disposizione del superiore interesse di solidarietà verso cui devono convergere gli sforzi dell'ente.

1. Considerazioni sulla perdita di qualifica senza scioglimento dell'ente e prescrizione di un vincolo devolutivo parziale.

¹ La Circolare citata dispone che *“(...) 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 (...)”*.

L'analisi della fattispecie devolutiva conseguente alla perdita di qualifica senza scioglimento dell'ente pone in evidenza alcune criticità legate alla particolarità dell'evento determinativo del passaggio patrimoniale il quale non trova la causa nell'estinzione dell'ente ma nella sola perdita di una qualifica fiscale.

Affinché ciò non generi ricadute “dirette” sull'esistenza dell'ente, è necessaria una valutazione comparativa del patrimonio in due distinti momenti (acquisizione e perdita della qualifica di Onlus) al fine di poter applicare il vincolo devolutivo alla sola parte che si è accresciuta grazie ai benefici derivanti dalla qualifica in parola.

La questione è stata affrontata nel punto 4) della Circolare 59/E richiamata, ove si è previsto che il patrimonio detenuto dall'ente precedentemente all'acquisizione della qualifica di Onlus “viene fatto salvo” rispetto all'obbligo devolutivo e “*a tal fine l'ente dovrà 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, nonché la stessa documentazione rappresentativa della situazione alla data in cui tale qualifica e' venuta meno. Si ribadisce, pertanto, la necessità 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”.*

Alla luce di quanto sopra, l'Agenzia per le Onlus - organismo di controllo con il compito di emettere pareri obbligatori e vincolanti sulla devoluzione ² - ritiene opportuno predisporre linee guida operative e nuovi strumenti procedurali per l'emissione dei suddetti pareri.

² Art. 3, comma 1, lett. k) del D.P.C.M. del 21 marzo 2001, n. 329.

2. Considerazioni inerenti la documentazione da predisporre ed inviare all'Agenzia per le Onlus

Quanto disposto nel punto 4) della Circolare 59/E/07 pone alcuni problemi applicativi la cui soluzione è propedeutica all'individuazione della corretta procedura per l'emissione del parere devolutivo.

L'art. 20-*bis* del DPR 600/73 – richiamato dalla Circolare 59/E/07 - impone alle Onlus di redigere, in relazione all'attività complessivamente svolta, 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 ³.

Al fine di assolvere alle prescrizioni previste nella Circolare sarà, dunque, necessario che l'ente predisponga un documento che dia conto del suo patrimonio (stato patrimoniale) nel **momento immediatamente anteriore all'assunzione** della qualifica fiscale Onlus ed uno analogo **nel momento immediatamente successivo alla perdita** della suddetta qualifica in modo da permettere una comparazione tra i due documenti citati.

Tuttavia, lo stato patrimoniale non è sufficiente ad individuare l'incremento di patrimonio che deve soggiacere al vincolo devolutivo in quanto consentendo di operare solo una differenza aritmetica di quanto detenuto dall'ente *ante* e *post* qualifica, non permette di stabilire se l'incremento patrimoniale derivi dal regime fiscale agevolato di cui l'ente ha fruito o da altre ragioni non dipendenti dal suddetto regime.

A titolo esemplificativo si pensi all'ipotesi di un immobile di proprietà dell'ente anteriormente all'assunzione della qualifica, il cui valore di mercato si sia incrementato nel corso degli anni e che, al momento della perdita di qualifica, risulti iscritto nello stato patrimoniale ad un valore superiore. E' evidente, in tale caso, che l'incremento di

³ Il bilancio, in assenza di specifiche previsioni di legge, viene redatto, nella prassi, avendo riguardo agli schemi proposti dal legislatore per le società di capitali. Esso è, quindi, generalmente composto dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, dalla nota integrativa e dalla relazione sulla gestione.

valore, non avendo alcun legame con il regime fiscale agevolato di cui l'ente ha fruito, non dovrà essere soggetto a devoluzione.

I problemi applicativi sopra illustrati si ripropongono anche per fattispecie differenti dovute alla possibilità che il patrimonio subisca cambiamenti dei quali è opportuno tenere conto al fine di operare una corretta comparazione dello stesso *ante* e *post* qualifica.

Si analizzi l'ipotesi in cui un ente possieda, *ante* qualifica Onlus, una partecipazione azionaria od un immobile che venga successivamente ceduto realizzando una plusvalenza sul valore iniziale; è evidente che l'incremento conseguito sarà parte del patrimonio preesistente e non sarà soggetto all'obbligo di devoluzione in quanto non derivante dal regime agevolato di cui l'ente ha fruito. A tal proposito, inoltre, si evidenzia che la plusvalenza realizzata dalla cessione di un immobile o di una partecipazione dovrà essere inserita nella dichiarazione dei redditi, nella categoria "redditi diversi" di cui all'art. 67 TUIR. Su tale categoria l'ente sarà tenuto a pagare le imposte in quanto le agevolazioni riservate alle Onlus dall'art. 150 TUIR riguardano il solo reddito di impresa.

In conclusione, ogniqualvolta un bene, parte del patrimonio *ante* qualifica, sia presente anche nel patrimonio al momento della perdita della qualifica, l'eventuale sua variazione di valore, non legata alla fruizione del regime Onlus, non rileva ai fini della determinazione del patrimonio da devolvere. Analogamente, ogniqualvolta un bene, parte del patrimonio *ante* qualifica, sia successivamente ceduto realizzando una plusvalenza, per stabilire il valore del patrimonio iniziale ai fini della comparazione con quello definito al momento della perdita della qualifica, si dovrà tenere conto del prezzo di cessione del bene e non del valore a cui lo stesso risultava iscritto al momento dell'acquisizione della qualifica.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte è evidente che *“la documentazione rappresentativa della situazione patrimoniale dell'ente redatta (...) alla data in cui l'ente ha acquisito la qualifica di ONLUS, nonché la stessa documentazione rappresentativa della situazione alla data in cui tale qualifica e' venuta meno”* non consente all'Agenzia di individuare quale sia il patrimonio soggetto all'obbligo

devolutivo. Pertanto, si ritiene necessario che l'ente fornisca specifiche informazioni attraverso la compilazione di un'apposita scheda predisposta dalla scrivente Agenzia ed allegata al presente Atto.

3.1 Onlus con proventi inferiori al limite di cui al comma 3, art. 20-bis del D.P.R. 600/73

La circolare 59/E/07 dispone – come visto sopra – che gli enti debbano allegare alla richiesta di parere di devoluzione la documentazione rappresentativa della situazione patrimoniale redatta ai sensi dell'art. 20-*bis* comma 1, lettera a) D.P.R del 29 settembre 1973, n. 600 ⁴. Tuttavia, il successivo comma 3 del medesimo articolo prevede una deroga agli obblighi contabili prescritti per le Onlus, ove nell'esercizio delle attività istituzionali e connesse le stesse abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare inferiore a Euro 51.645,69 (lire 100 milioni), modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della L. 16 dicembre 1991, n. 398. In tale caso gli enti 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 del D.P.R. 600/73.

Ne consegue che le Onlus aventi proventi inferiori all'importo sopra richiamato, non essendo tenute a predisporre un documento rappresentativo della situazione patrimoniale ai sensi del comma 1 dell'art. 20-*bis*, come prescritto dalla circolare, potranno allegare ⁵ in luogo del citato documento, **un rendiconto entrate/uscite** alla

⁴ 20-*bis*. Scritture contabili delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

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 della 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 (...).

⁵ Per gli ulteriori documenti da allegare alla richiesta di parere si rinvia al *par.* 4.

data in cui hanno acquisito la qualifica di ONLUS ed uno analogo alla data in cui tale qualifica è venuta meno.

4. Documentazione da allegare alla richiesta di parere sulla devoluzione del patrimonio

L'Agenzia per le Onlus ha adottato una procedura per l'istruzione del procedimento finalizzato all'emissione del parere devolutivo di cui all'art. 3, comma 1, lett. k) del D.P.C.M. 329/01, che prevede l'acquisizione della documentazione necessaria all'analisi degli aspetti formali e sostanziali riguardanti gli enti interessati dal provvedimento. Tale documentazione, con le opportune variabili, sarà richiesta anche per l'emissione del parere devolutivo conseguente alla perdita di qualifica senza scioglimento dell'ente.

Si riporta di seguito un elenco comprensivo di tutta la documentazione necessaria all'istruttoria:

1. richiesta del parere devolutivo da parte dell'ente che perde la qualifica di Onlus con l'indicazione del/i soggetto/i cui intende devolvere il patrimonio;
2. atto costitutivo e statuto dell'ente devolvente, ai fini della verifica sull'effettiva competenza dell'Agenzia nell'emissione del parere;

L'Agenzia, svolta una prima valutazione e verificata la propria competenza, richiede all'ente di integrare la documentazione con la copia dei seguenti documenti:

3. bilanci/rendiconti degli ultimi 2 anni approvati dall'ente devolvente ⁶;
4. un documento che rappresenti la situazione patrimoniale alla data in cui l'ente ha acquisito la qualifica di ONLUS ed uno analogo rappresentativo della situazione alla data in cui tale qualifica sia venuta meno. Entrambi i suddetti documenti devono essere approvati dall'assemblea con le modalità di cui all'art. 20-*bis*, comma 1, lett. a) del DPR 600/73. Le Onlus che nell'esercizio delle attività istituzionali e

⁶ Agli enti il cui patrimonio da devolvere risulta essere superiore a € 10.000, l'Agenzia si riserva di richiedere l'invio dei bilanci/rendiconti relativi agli ultimi 5 anni.

connesse hanno conseguito in un anno proventi di ammontare inferiore a Euro 51.645,69 (modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della L. 16 dicembre 1991, n. 398) potranno allegare un rendiconto entrate/uscite alla data in cui hanno acquisito la qualifica di ONLUS ed uno analogo alla data in cui tale qualifica è venuta meno, entrambi approvati dall'assemblea;

5. la scheda riportata in allegato al presente Atto che ne costituisce parte integrante;
6. documento che attesti l'autocancellazione o del provvedimento emesso dalla Direzione Regionale delle Entrate che abbia disposto la cancellazione dell'ente ⁷;
7. verbale da cui risulti l'indicazione dell'ente/i destinatario/i⁸ e l'ammontare del patrimonio da devolversi;
8. atto costitutivo, statuto e bilanci⁹ degli ultimi 2 anni dell'ente/i destinatario/i;
9. lettera di accettazione del patrimonio residuo da devolversi firmata dal legale rappresentante dell'ente/i destinatario/i;

L'Agenzia applicherà le disposizioni procedurali adottate per l'emissione del provvedimento sulla devoluzione del patrimonio di cui all'art. 3, comma 1, lett. k) del D.P.C.M. 329/01.

⁷ Ai fini della valutazione dell'ammontare del patrimonio soggetto all'obbligo devolutivo si terrà conto delle eventuali imposte, sanzioni e interessi dovuti dall'ente per il periodo in cui abbia indebitamente fruito dei benefici fiscali previsti dal D.lgs. n. 460/1997.

⁸ E' consigliabile consultare l'Agenzia per le Onlus prima di deliberare la devoluzione del patrimonio ad uno più organismi al fine di avere un'indicazione preventiva e di massima sulla possibilità che l'ente/i designato/i siano legittimati, ai sensi di legge, a ricevere il patrimonio devoluto.

⁹ Si è esenti dall'obbligo di invio di tali rendiconti/bilanci quando l'ente/i destinatario/i sia di nuova costituzione e, pertanto, non abbia ancora approvato alcun bilancio o rendiconto.

ALLEGATO 1 - SCHEDA

INFORMAZIONI PER L'EMISSIONE DEL PARERE DEVOLUTIVO A SEGUITO DI PERDITA DELLA QUALIFICA DI ONLUS SENZA ESTINZIONE¹⁰

DATI GENERALI DELL'ENTE	
DENOMINAZIONE DELL'ENTE	
SEDE LEGALE E/O AMMINISTRATIVA	
CODICE FISCALE	
DATA DI COSTITUZIONE DELL'ENTE	
DATA DI ISCRIZIONE ALL'ANAGRAFE ONLUS	
DATA DI CANCELLAZIONE DALL'ANAGRAFE ONLUS	
ISCRIZIONI AD ALTRI ALBIE/O REGISTRI	
RECAPITO TELEFONICO	
INDIRIZZO E-MAIL	
SITO WEB	

GENERALITÀ DEL RAPPRESENTANTE LEGALE	
NOME E COGNOME	
RESIDENZA	
CODICE FISCALE	
RECAPITO TELEFONICO	
INDIRIZZO E-MAIL	

¹⁰ L'Agenzia si riserva di chiedere l'invio di idonea documentazione atta a verificare quanto dichiarato dal rappresentante legale.

DATI RELATIVI AL PATRIMONIO DELL'ENTE**1. ELENCO DEI BENI DI PROPRIETÀ DELL'ENTE AL MOMENTO DELL'ASSUNZIONE DELLA QUALIFICA (PER CIASCUN BENE FORNIRE UNA BREVE DESCRIZIONE IDENTIFICATIVA)**

A. IMMOBILI *	
B. MOBILI *	
C. PARTECIPAZIONI*	
D. DIRITTI DI BREVETTO *	
E. DISPONIBILITÀ LIQUIDE (DEPOSITI BANCARI E/O POSTALI E VALORI IN CASSA)	
F. CREDITI E DEBITI	

*IN CASO DI VENDITA DEI BENI INDICATI AI PUNTI A, B, C, D L'ENTE DOVRÀ COMUNICARE, INOLTRE, LA DATA DI VENDITA E IL PREZZO.

2) ELENCO DEI BENI DI PROPRIETÀ DELL'ENTE AL MOMENTO DELLA PERDITA DELLA QUALIFICA (FORNIRE UNA BREVE DESCRIZIONE IDENTIFICATIVA SOLO PER I BENI NON PRESENTI NELL'ELENCO DI CUI SOPRA).

A. IMMOBILI *	
B. MOBILI *	
C. PARTECIPAZIONI*	
D. DIRITTI DI BREVETTO *	
E. DISPONIBILITÀ LIQUIDE (DEPOSITI BANCARI E/O POSTALI E VALORI IN CASSA)	
F. CREDITI E DEBITI	

*IN CASO DI VENDITA DEI BENI INDICATI AI PUNTI A, B, C, D ACQUISTATI SUCCESSIVAMENTE ALL'ASSUNZIONE DELLA QUALIFICA DI ONLUS L'ENTE DOVRÀ COMUNICARE, INOLTRE, LA DATA DI ACQUISTO E IL PREZZO.

DATA E LUOGO

IL RAPPRESENTANTE LEGALE