



CIRCOLARE N. 22/E

Direzione Centrale Accertamento

Roma, 16 maggio 2005

***Oggetto: Decreto Ministeriale 18 luglio 2003 n. 266 – Attività di controllo
nei confronti delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.***

INDICE

1. Premessa	3
2. Controllo formale preventivo	5
3. Effetti dell'iscrizione.....	9
4. Cancellazione dall'anagrafe delle ONLUS	11
5. Regime transitorio	14
6. Relazioni con l'AGENZIA per le ONLUS	17
7. Casi Particolari.....	22
8. Impugnazioni dei provvedimenti delle direzioni regionali.....	25
9. Ulteriori istruzioni operative.....	29

1. Premessa

Con la circolare n. 14/E del 26 febbraio 2003 sono state fornite le istruzioni finalizzate a garantire l'uniformità di comportamento delle direzioni regionali nell'attività di controllo delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), in attesa dell'emanazione del decreto ministeriale previsto dall'articolo 11 del decreto legislativo 4 dicembre 1997 n. 460.

La citata circolare ha previsto, tra l'altro:

1) l'effettuazione di riscontri e controlli di carattere formale, nei confronti dei soggetti presenti nell'anagrafe delle ONLUS, in ordine all'esistenza dei requisiti previsti dall'articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997 per l'accesso al regime tributario agevolato e per l'uso dell'acronimo ONLUS;

2) un'attività di controllo sostanziale da svolgere per verificare se l'attività in concreto esercitata da parte dei soggetti selezionati sia da ricomprendere tra quelle previste dal citato articolo 10;

3) i casi in cui richiedere il parere all'Agenzia per le ONLUS.

Con il decreto 18 luglio 2003 n. 266 del Ministro dell'Economia e delle Finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 19 settembre 2003, è stato adottato il regolamento che disciplina le modalità di esercizio del controllo relativo alla sussistenza dei requisiti formali stabiliti dal decreto legislativo n. 460 del 1997, nonché i casi di decadenza totale o parziale dalle agevolazioni previste dal medesimo decreto legislativo.

Il regolamento, entrato in vigore il 4 ottobre 2003, ha introdotto la previsione di un controllo preventivo, rispetto all'iscrizione nell'anagrafe delle ONLUS, da svolgere nei confronti dei soggetti che effettuano la comunicazione di cui all'articolo 10 del decreto legislativo n. 460 al fine di beneficiare delle agevolazioni fiscali e di utilizzare l'acronimo ONLUS.

Inoltre, sono state disciplinate le ipotesi di cancellazione dall'anagrafe ed i casi in cui è necessario richiedere il parere all'Agenzia per le ONLUS che, ai sensi dell'articolo 4 comma 2 lettera c) del decreto del Presidente del Consiglio

dei Ministri 21 marzo 2001, n. 329, è stata preventivamente sentita sull'emanando regolamento.

Infine, il decreto ha dettato una disciplina transitoria per i soggetti già presenti nell'anagrafe delle ONLUS sulla base del semplice invio della comunicazione, effettuata in carenza del regolamento.

Pertanto, alla luce delle disposizioni previste dal citato regolamento vengono fornite le istruzioni di seguito riportate, che aggiornano in parte quelle a suo tempo impartite con la circolare n. 14/E del 26 febbraio 2003, anche in considerazione delle richieste di chiarimenti pervenute dalle direzioni regionali.

2. Controllo formale preventivo

L'articolo 1 del decreto ministeriale 18 luglio 2003 n. 266 ha confermato, quale condizione necessaria per beneficiare delle agevolazioni previste dal decreto legislativo n. 460 del 1997 e per l'iscrizione nell'anagrafe unica delle ONLUS, l'effettuazione di un'apposita comunicazione da inviare alla Direzione regionale competente in ragione del domicilio fiscale dell'organizzazione interessata.

Inoltre, il decreto ministeriale, con l'articolo 3, ha introdotto un controllo in ordine alla sussistenza dei prescritti requisiti formali, da svolgere prima di procedere all'iscrizione dell'organizzazione all'anagrafe delle ONLUS.

Detto controllo preventivo è finalizzato, tra l'altro, ad impedire l'utilizzo, anche se temporaneo, dei benefici fiscali da parte di soggetti privi sin dall'inizio dei requisiti richiesti dall'articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Lo scopo che si intende perseguire è anche quello di evitare una successiva dispendiosa attività, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, indirizzata al recupero dei tributi non corrisposti da tali soggetti.

L'articolo 2 del regolamento disciplina le modalità di presentazione della comunicazione, che deve essere redatta secondo il modello approvato con il decreto del Ministro delle Finanze 19 gennaio 1998 ed a cui deve essere allegata, in alternativa allo statuto o all'atto costitutivo, una dichiarazione sostitutiva, sottoscritta secondo le modalità di cui all'articolo 21, comma 2, del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 dicembre 2003, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, Serie Generale, n. 2 del 3 gennaio 2004, è stato approvato il modello di dichiarazione sostitutiva.

Al punto 1.2 del suddetto provvedimento, nonché nella parte relativa alla motivazione dello stesso, è indicato, in linea con il disposto dell'articolo 2 del decreto ministeriale n. 266 del 2003, che la dichiarazione sostitutiva è resa e

sottoscritta secondo le modalità di cui all'articolo 21, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 2000.

In calce al modello, inoltre, sono richiamate le modalità previste dall'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 2000, cui fa rinvio il comma 1 del citato articolo 21 del medesimo decreto, consentendo quindi il ricorso anche a tali modalità per l'autentica della firma da parte del dichiarante.

L'indicazione delle modalità, di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 2000, richiamate dal comma 1 dell'articolo 21 dello stesso decreto del Presidente della Repubblica n. 445, trova motivazione nella circostanza che la dichiarazione sostitutiva è presentata all'Agenzia delle Entrate che rientra tra i soggetti indicati al comma 1 dell'articolo 21.

Per tali soggetti è prevista la presentazione delle istanze e delle dichiarazioni sostitutive secondo le modalità di cui all'articolo 38 citato.

Si ritiene, pertanto, che il richiamo delle modalità di cui all'articolo 21, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 2000, contenuto nel decreto ministeriale n. 266 del 2003, non precluda, comunque, la possibilità di applicare anche le modalità previste al comma 1 del medesimo articolo 21.

Con la dichiarazione sostitutiva, il legale rappresentante dell'organizzazione interessata attesta le attività svolte ed il possesso dei requisiti di cui all'articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997.

A tale riguardo si ricorda che, ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 2000, chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso nei casi previsti dal citato decreto del Presidente della Repubblica, è punito ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia.

Ai fini del suo utilizzo, è possibile prelevare il modello di dichiarazione sostitutiva dal sito internet del Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento Politiche Fiscali (www.finanze.it), dal sito internet dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.it) nonché è possibile estrarre copia fotostatica del modello pubblicato nella Gazzetta Ufficiale.

Dai citati siti internet è possibile prelevare anche il modello di comunicazione, previsto dall'articolo 11 del decreto legislativo n. 460 del 1997, approvato con il decreto ministeriale del 19 gennaio 1998 e le relative istruzioni per la compilazione.

Tale modello può essere utilizzato per la presentazione della comunicazione di cui all'articolo 1 del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 18 luglio 2003, n. 266, in alternativa alla copia fotostatica tratta dalla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.

La dichiarazione sostitutiva, nell'attestare le attività svolte ed il possesso dei requisiti previsti dal decreto legislativo n. 460 del 1997, agevola le modalità del controllo preventivo, in quanto le informazioni in essa contenute possono ridurre i casi in cui è necessario ricorrere alla richiesta di chiarimenti aggiuntivi.

L'oggetto del controllo preventivo è individuato dall'articolo 3 del decreto ministeriale n. 266 del 2003 che prevede la verifica da parte della Direzione regionale competente in ordine alla:

- a) regolarità della compilazione del modello di comunicazione;
- b) sussistenza dei requisiti formali previsti dall'articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997;
- c) allegazione della dichiarazione sostitutiva ovvero degli altri documenti di cui all'articolo 2, comma 1.

Pertanto, l'irregolare compilazione della comunicazione o la mancanza di uno dei requisiti o dei documenti di cui ai punti b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 comporta la mancata iscrizione dell'organizzazione nell'anagrafe delle ONLUS.

Al riguardo si fa presente che l'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 2 stabilisce che la dichiarazione sostitutiva costituisce parte integrante del modello di comunicazione; pertanto, la sua mancata allegazione o la mancanza della copia dello statuto o dell'atto costitutivo determina la non iscrivibilità dell'organizzazione.

L'esito del controllo deve essere comunicato dalla Direzione regionale con provvedimento motivato, notificato ai sensi dell'articolo 60 del decreto del

Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, entro quaranta giorni dal ricevimento della comunicazione di cui all'articolo 2.

L'articolo 3, comma 3, prevede l'allungamento dei termini del controllo preventivo qualora l'ufficio della Direzione regionale inviti l'organizzazione a fornire chiarimenti in ordine alla rispondenza ai presupposti di legge dei dati e delle attività comunicati.

In tale ipotesi l'organizzazione interessata dispone di trenta giorni per fornire la risposta al questionario, e la Direzione regionale, a sua volta, procede a comunicare l'esito del controllo entro i venti giorni successivi alla scadenza del predetto termine.

3. Effetti dell'iscrizione

L'esito favorevole del controllo preventivo ovvero l'inutile decorso dei termini previsti dall'articolo 3 del decreto n. 266 del 2003 determina l'iscrizione del soggetto all'anagrafe delle ONLUS.

L'articolo 1 del decreto del Ministro delle finanze del 18 luglio 2003, n. 266 dispone che l'iscrizione ha effetto costitutivo del diritto ad usufruire delle agevolazioni fiscali di cui al decreto legislativo n. 460 del 1997.

A sua volta l'articolo 4, comma 1, del citato decreto prevede che l'organizzazione usufruisce delle agevolazioni a seguito dell'iscrizione, i cui effetti retroagiscono alla data di effettuazione della comunicazione.

Ai sensi del comma 2 del citato articolo 4, gli effetti dell'iscrizione retroagiscono alla data di redazione dello statuto o dell'atto costitutivo, se in forma di atto pubblico, ovvero alla data di autenticazione o di registrazione degli atti stessi, se redatti nella forma di scrittura privata autenticata o registrata, qualora la comunicazione sia stata effettuata entro il termine, previsto dall'articolo 11, comma 1 del decreto legislativo n. 460 del 1997, di trenta giorni da tali date.

La previsione contenuta nel comma 1 dell'articolo 4 chiarisce che la comunicazione tardiva, effettuata oltre il termine stabilito dall'articolo 11 comma 1 del decreto legislativo n. 460 del 1997, non comporta la perdita dei benefici fiscali.

In tal caso, questi decorreranno, a seguito dell'iscrizione, dalla data di effettuazione della comunicazione.

Si evidenzia che l'iscrizione all'anagrafe delle ONLUS dipende anche dall'inutile decorso dei termini stabiliti dall'articolo 3 per lo svolgimento della procedura di controllo preventivo.

Da ciò deriva la necessità che le direzioni regionali rispettino tali termini al fine di evitare l'eventuale illegittimo utilizzo dei benefici fiscali e successive onerose procedure di recupero di tributi indebitamente non corrisposti da parte

delle organizzazioni, che si sono ritenute legittimate a seguito del silenzio della Direzione regionale competente.

Il rispetto dei termini per il controllo formale preventivo costituisce, inoltre, anche una garanzia per i soggetti che in buona fede hanno presentato la comunicazione pur in carenza dei requisiti formali previsti.

La tempestiva notifica dell'esito sfavorevole, infatti, costituisce da un lato un monito a non utilizzare i benefici fiscali, dall'altro consente all'organizzazione, interessata ad accedere al regime agevolato delle ONLUS, di adeguarsi tempestivamente alle norme del decreto legislativo n. 460 del 1997.

In tal caso, a seguito della comunicazione dell'esito sfavorevole del controllo preventivo, potrà essere effettuata da parte dell'organizzazione una nuova comunicazione, completa della documentazione richiesta dall'articolo 2, che costituirà il nuovo punto di riferimento per la decorrenza degli effetti dell'eventuale iscrizione a seguito dell'esito favorevole del nuovo controllo preliminare.

4. Cancellazione dall'anagrafe delle ONLUS

L'articolo 5 del decreto del Ministro delle finanze del 18 luglio 2003, n. 266 disciplina i casi di cancellazione dall'anagrafe delle ONLUS.

La norma distingue il venir meno di uno o più requisiti dalla mancanza degli stessi sin dall'origine.

Al primo comma dell'articolo in argomento è sancito che, anche successivamente all'avvenuta iscrizione a seguito del controllo di cui all'articolo 3, è possibile accertare sia la mancanza dei requisiti di cui all'articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997 sia il loro venire meno.

Il conseguente provvedimento di cancellazione deve essere notificato al soggetto interessato con le modalità di cui all'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973.

Il comma 3 dell'articolo 5 stabilisce che dal giorno dell'avvenuta cancellazione la ONLUS perde il diritto ai benefici fiscali del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Il comma 4 disciplina gli effetti della cancellazione con riferimento alle agevolazioni fiscali fruite.

Stabilisce, infatti, che la mancanza fin dal momento dell'iscrizione anche di uno solo dei requisiti formali di cui all'articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997 determina la decadenza totale dalle agevolazioni fruite.

Dalla formulazione del comma 4 discende tra l'altro la possibilità per le direzioni regionali di notificare, anche dopo l'avvenuta iscrizione del soggetto all'anagrafe, gli esiti di un controllo che evidenzi la mancanza di uno dei requisiti formali di cui al più volte citato articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, con conseguente cancellazione dell'organizzazione dall'anagrafe delle ONLUS.

Si ribadisce, comunque, quanto in precedenza evidenziato al paragrafo 3 in ordine al rispetto dei termini previsti per l'effettuazione del controllo preventivo, il cui tempestivo svolgimento impedisce che in concreto si consolidino situazioni di indebita fruizione delle agevolazioni fiscali.

Ai sensi dell'ultimo periodo del comma 4, qualora la cancellazione sia conseguente al venir meno di uno o più requisiti, la ONLUS decade dalle agevolazioni fiscali fruite dalla data in cui gli stessi requisiti sono venuti meno.

La sopravvenuta mancanza dei requisiti può emergere da controlli successivi all'avvenuta iscrizione dell'organizzazione a seguito del controllo preventivo.

Rispetto a quest'ultimo, che, come espressamente previsto dal decreto n. 266 del 2003, non può che riguardare la presenza dei requisiti formali, i controlli successivi, che determinano la cancellazione, possono riferirsi ad una più ampia casistica ed in particolare al riscontro dell'osservanza in concreto dei requisiti richiesti dalla normativa.

A tale riscontro la circolare n. 14/E del 2003 indirizzava i c.d. controlli sostanziali.

L'inosservanza in concreto dei requisiti posti dal decreto legislativo n. 460 del 1997 potrebbe emergere, però, non solo a seguito di specifici controlli disposti dalla Direzione regionale ma anche a seguito di verifiche o controlli effettuati dagli uffici nell'ambito della propria ordinaria attività istituzionale, come espressamente previsto dall'articolo 5, comma 2, del decreto n. 266 del 2003, anche nei confronti di terzi.

Qualora gli uffici riscontrino elementi rilevanti con riferimento alla possibile inosservanza di fatto da parte di un soggetto ONLUS delle condizioni e dei requisiti previsti, informeranno tempestivamente la Direzione regionale competente, che valuterà la rilevanza della riscontrata inosservanza al fine dell'eventuale emanazione di un provvedimento di cancellazione, nel caso in cui non sia necessario procedere ad un'ulteriore attività istruttoria in merito.

Analoga comunicazione andrà effettuata dagli uffici a seguito di processi verbali di constatazione o di segnalazioni provenienti da altri organi dell'Amministrazione finanziaria o di altre Amministrazioni, qualora detti organi non abbiano provveduto ad informare direttamente la Direzione regionale competente.

Si confermano, pertanto, le istruzioni impartite con la più volte ricordata circolare n. 14/E del 2003 in ordine ai compiti di programmazione e

coordinamento delle direzioni regionali relativamente all'attività di controllo sostanziale nei confronti delle ONLUS.

Tali indicazioni trovano conferma nelle norme del decreto n. 266 del 2003, che individua nella Direzione regionale l'ufficio competente alla gestione dei provvedimenti di cancellazione dall'anagrafe delle ONLUS.

Nell'ambito dei compiti di coordinamento e selezione le direzioni regionali costituiranno, con riferimento ad ogni soggetto ONLUS di competenza, un fascicolo in cui confluiranno le segnalazioni, le comunicazioni degli uffici locali, nonché gli ulteriori elementi eventualmente acquisiti, utili alla selezione delle organizzazioni da inserire nel piano annuale dei controlli, al fine di verificare se l'attività in concreto esercitata dagli enti sia da ricomprendere tra quelle considerate dall'articolo 10 decreto legislativo n. 460 del 1997 in quanto svolta per le finalità previste, nel rispetto delle modalità e delle condizioni stabilite dalla normativa.

5. Regime transitorio

L'articolo 6 del regolamento detta le disposizioni transitorie con riferimento ai soggetti che usufruiscono del regime agevolato a seguito della comunicazione, effettuata prima dell'entrata in vigore del decreto ministeriale n. 266 del 2003, secondo il modello approvato con il decreto del Ministero delle Finanze del 19 gennaio 1998.

L'articolo 6 si riferisce, quindi, a quelle organizzazioni che hanno effettuato la citata comunicazione entro il 3 ottobre 2003 e che per effetto della stessa sono presenti nell'anagrafe delle ONLUS in mancanza della espressa previsione di un controllo preventivo per l'inserimento in detta anagrafe.

La disciplina transitoria, pertanto, si è resa necessaria per armonizzare alle norme introdotte dal regolamento, in particolare alla procedura del controllo preventivo, la posizione dei soggetti già presenti nell'anagrafe delle ONLUS sulla base del semplice invio della comunicazione.

La norma, in sostanza, richiede anche nei confronti di chi aveva già presentato la comunicazione di cui all'articolo 11, comma 2, del decreto legislativo n. 460 del 1997, lo svolgimento di un controllo di carattere formale in ordine alla sussistenza dei requisiti previsti dall'articolo 10 del citato decreto legislativo.

A tal fine, entro il termine di trenta giorni dall'entrata in vigore del regolamento, i soggetti interessati dovevano integrare l'originaria comunicazione con la dichiarazione sostitutiva, di cui all'articolo 2 del regolamento, ovvero con la copia dello statuto o dell'atto costitutivo.

Nel caso in cui i soggetti abbiano ommesso di integrare la comunicazione, la Direzione regionale deve richiedere l'adempimento con raccomandata con avviso di ricevimento.

In tal caso l'organizzazione ha a disposizione ulteriori trenta giorni dal ricevimento della richiesta.

In caso di inottemperanza, scaduto il termine previsto, la Direzione regionale notifica agli interessati un provvedimento motivato di cancellazione previo parere dell'Agenzia per le ONLUS.

Il provvedimento comporta la decadenza dalle agevolazioni, con la conseguente necessità di recuperare i tributi eventualmente non corrisposti dall'organizzazione.

Ricevuta, invece, la documentazione integrativa, la Direzione regionale, ai sensi del comma 2 dell'articolo 6, svolge, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, un controllo finalizzato alla conferma o alla cancellazione dell'iscrizione.

Il controllo in questione ha lo stesso oggetto di quello preventivo, disciplinato dall'articolo 3, e deve essere svolto con le modalità e nei termini, che decorrono dall'integrazione della documentazione, previsti da detto articolo.

A seguito del controllo le direzioni regionali provvedono alla conferma o alla cancellazione dell'iscrizione dandone comunicazione all'organizzazione interessata entro quaranta giorni dal ricevimento della documentazione integrativa inviata dal contribuente.

Nello stesso termine di quaranta giorni è possibile richiedere ulteriori chiarimenti così come previsto dall'articolo 3 del regolamento, con conseguente ulteriore decorrenza dei termini per la comunicazione dell'esito del controllo.

Il riferimento all'articolo 3 rende applicabile ai soggetti destinatari delle disposizioni transitorie anche il comma 4 di tale articolo che prevede l'iscrizione dell'organizzazione interessata decorsi inutilmente i termini di cui ai commi 2 e 3 dell'articolo 3.

Pertanto, con riferimento ai soggetti considerati dall'articolo 6, scaduti inutilmente i termini citati, in concreto si realizza un'implicita conferma dell'iscrizione.

Le organizzazioni interessate continuano ad usufruire delle agevolazioni pur in assenza di un esito del controllo in questione.

Si evidenzia, in tal caso, il conseguente inevitabile aggravio delle eventuali procedure di recupero dei tributi non corrisposti dalle organizzazioni che continuano ad essere illegittimamente presenti nell'anagrafe delle ONLUS, successivamente individuati a seguito dei controlli che evidenzino l'assenza dei requisiti formali o sostanziali.

Si ritiene, infatti, che per quei soggetti destinatari della disciplina transitoria, nei cui confronti la Direzione regionale ha provveduto alla conferma dell'iscrizione o questa si è realizzata per l'inutile decorso dei termini per il controllo previsti dall'articolo 6, è comunque possibile procedere alla successiva cancellazione secondo quanto previsto dall'articolo 5 del decreto n. 266 del 2003 (cfr. precedente paragrafo 4).

In particolare, la Direzione regionale non decade dalla possibilità di notificare, anche dopo l'avvenuta iscrizione del soggetto all'anagrafe, gli esiti di un controllo che evidenzi la mancanza di uno dei requisiti formali, di cui al più volte citato articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, con conseguente cancellazione dell'organizzazione dall'anagrafe delle ONLUS.

La circolare n. 14/E del 26 febbraio 2003 aveva impegnato le direzioni regionali ad effettuare un'attività di controllo, nei confronti delle organizzazioni in argomento, diretta al riscontro dell'esistenza dei requisiti formali per la presenza nell'anagrafe delle ONLUS.

A seguito dell'entrata in vigore del decreto n. 266 del 2003 le direzioni regionali hanno proseguito detta attività di ricognizione e di controllo formale nei confronti dei soggetti già presenti nell'anagrafe delle ONLUS, sulla base anche degli indirizzi operativi diramati con riferimento all'attività di prevenzione e contrasto all'evasione per l'anno 2004 (cfr. circolare n. 3/E del 2004).

Pertanto, il numero delle organizzazioni nei cui confronti deve essere effettuata la ricognizione disciplinata dal citato articolo 6 è andato progressivamente riducendosi.

Sarà cura delle direzioni regionali completare tale attività di ricognizione attraverso l'esame delle residuali posizioni eventualmente non ancora esaminate (cfr. paragrafo n. 7 della circolare n. 7/E del 2005).

6. Relazioni con l'AGENZIA per le ONLUS

Nel paragrafo 6 della circolare n. 14/E del 2003 sono state fornite le indicazioni alle direzioni regionali in ordine alla richiesta di parere da rivolgere all'Agenzia per le ONLUS prima di comunicare al soggetto interessato l'esito sfavorevole del controllo formale o del controllo sostanziale, così come definiti nella citata circolare, con la conseguente cancellazione dall'anagrafe.

Le indicazioni fornite con la citata circolare tenevano conto di quanto previsto dall'articolo 4, comma 2, del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 21 marzo 2001, n. 329, che dispone, tra l'altro, che "le amministrazioni statali sono tenute a richiedere preventivamente il parere dell'Agenzia in relazione a: f) decadenza totale o parziale delle agevolazioni previste dal decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460".

A differenza di quanto previsto dallo stesso D.P.C.M. all'articolo 3, comma 1, lettera k), la norma nulla dice in ordine alla natura del parere di cui all'articolo 4, comma 2 lettera f).

Pertanto, lo stesso è da ritenersi non vincolante anche in considerazione del principio, consolidato in dottrina ed in giurisprudenza, che ritiene vincolanti i pareri solo quando la legge espressamente lo preveda.

Il decreto n. 266 del 2003, fonte normativa di pari grado rispetto al citato decreto n. 329 del 2001, chiarisce ed integra, in quanto emanato successivamente, le previsioni di quest'ultimo, prevedendo espressamente le ipotesi in cui è obbligatorio richiedere il parere all'Agenzia per le ONLUS prima di procedere alla notifica del provvedimento di cancellazione dall'anagrafe.

In primo luogo, si osserva che il decreto n. 266 non dispone che debba essere richiesto il parere all'Agenzia per le ONLUS a seguito dell'esito del controllo preventivo.

Si è evidentemente ritenuto non necessario il parere con riferimento agli esiti di una procedura di controllo avente ad oggetto il preliminare riscontro documentale dell'esistenza dei requisiti previsti dal decreto legislativo n. 460 del 1997 relativamente a soggetti non ancora iscritti all'anagrafe.

L'articolo 5 del decreto n. 266 del 2003 prevede, invece, espressamente la richiesta del parere all'Agenzia per le ONLUS, nel caso in cui la Direzione regionale intenda procedere alla cancellazione:

- a seguito della valutazione delle segnalazioni provenienti dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria che hanno riscontrato nell'ambito di autonomi controlli tributari, l'inosservanza in concreto dei requisiti previsti (comma 2);
- qualora riscontri, successivamente all'iscrizione, il venir meno di uno o più requisiti di cui all'articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997 (comma 5).

Dal quadro normativo sopra descritto emerge che l'obbligatorietà della richiesta di parere, fatta salva l'ulteriore particolare ipotesi di cui al comma 4 dell'articolo 6 del decreto n. 266 del 2003, è posta nei casi in cui i controlli evidenzino, con riferimento alle concrete modalità di svolgimento dell'attività da parte dell'organizzazione ed alle finalità effettivamente perseguite, l'inosservanza, sin dall'origine o sopravvenuta, di uno o più requisiti stabiliti dalla normativa in materia di ONLUS.

In tale contesto la previsione della richiesta di parere all'Agenzia per le ONLUS è finalizzata ad integrare la fase istruttoria con un ulteriore elemento di valutazione, ritenuto necessario ancorché non vincolante, in ordine alla rilevanza delle irregolarità riscontrate.

Nell'ipotesi considerata nel comma 5 dell'articolo 5 l'elemento valutativo costituito dal parere dell'Agenzia per le ONLUS è ritenuto necessario con riferimento alla posizione di un'organizzazione iscritta in anagrafe in possesso di tutti i requisiti richiesti, dei quali, successivamente all'iscrizione, venga rilevato il venir meno, anche in parte, a seguito di un controllo di natura documentale e/o sostanziale.

A sua volta l'articolo 6 del regolamento, al comma 4, prevede espressamente la richiesta di parere dell'Agenzia per le ONLUS nella particolare ipotesi di cancellazione dei soggetti che non provvedono ad integrare l'originaria

comunicazione, neppure a seguito del sollecito da parte della Direzione regionale.

Il decreto n. 266 del 2003 non prevede ulteriori ipotesi per le quali è espressamente richiesto il parere.

Per ipotesi diverse da quelle sopra indicate non si ravvisa, pertanto, l'obbligatorietà del parere in argomento.

In particolare il comma 4 dell'articolo 6 è l'unica fattispecie in cui la disciplina transitoria, relativa al controllo formale nei confronti delle organizzazioni presenti nell'anagrafe delle ONLUS all'entrata in vigore del decreto n. 266 del 2003, contempla la richiesta di parere all'Agenzia per le ONLUS.

La fase di controllo disciplinato dall'articolo 6 ha lo stesso oggetto e la stessa funzione del controllo formale preventivo previsto "a regime" dall'articolo 3.

Pertanto, poiché detto articolo non dispone che venga richiesto il parere all'Agenzia per le ONLUS, si ritiene che analogamente non sia obbligatorio richiedere il parere per procedere alla cancellazione a seguito della fase di controllo formale disciplinato dall'articolo 6.

Una conferma è rilevabile nelle modalità e nei termini previsti per tale procedura di controllo, che mal si conciliano con il termine di trenta giorni a disposizione dell'Agenzia per le ONLUS per rendere il parere, a norma dell'articolo 4 del decreto n. 329 del 2001.

Con riferimento alle norme sopra ricordate del decreto n. 266 del 2003 le direzioni regionali inoltreranno la richiesta di parere in tutti i casi rientranti nelle ipotesi espressamente previste.

In particolare, la Direzione regionale dovrà richiedere il parere in argomento, qualora a seguito di controllo sostanziale ritenga, a causa dell'inosservanza in concreto dei requisiti previsti o per il venir meno di uno o più di questi, di procedere alla cancellazione di un'organizzazione iscritta all'anagrafe delle ONLUS.

Si rappresenta, altresì, l'opportunità che il parere venga comunque richiesto in tutte le ulteriori ipotesi in cui si intenda procedere alla cancellazione di un'organizzazione iscritta. Anche qualora, quindi, l'eventuale provvedimento di cancellazione derivi da un controllo esclusivamente documentale che abbia evidenziato la mancanza sin dall'origine di uno o più requisiti previsti dal decreto legislativo n. 460 del 1997.

Al riguardo si ribadisce che l'iscrizione può dipendere anche dall'inutile decorso dei termini previsti per l'effettuazione del controllo preventivo.

Si ravvisa, inoltre, l'opportunità che il parere venga richiesto anche in tutti i casi in cui la Direzione regionale ritenga di non confermare, ai sensi dell'articolo 6 del decreto n. 266 del 2003, la presenza dell'organizzazione nell'anagrafe delle ONLUS, quindi anche per ipotesi diverse da quella espressamente disciplinata dal comma 4 dell'articolo citato.

L'opportunità della richiesta di parere si giustifica con il lasso di tempo che potrebbe essere trascorso tra l'originaria comunicazione di cui all'articolo 11 del decreto legislativo n. 460 del 1997 e l'eventuale provvedimento della Direzione regionale che non conferma l'iscrizione.

Da quanto esposto deriva che le direzioni regionali non richiederanno il parere all'Agenzia per le ONLUS esclusivamente nell'ambito del procedimento di controllo preventivo, introdotto dall'articolo 3 del decreto n. 266 del 2003, con riferimento all'eventuale provvedimento di non iscrizione da notificare, entro i termini previsti dai commi 2 e 3 dell'articolo 3, alle organizzazioni che presentano la comunicazione di cui all'articolo 2 del citato decreto.

Nella richiesta di parere all'Agenzia per le ONLUS si raccomanda di evidenziare se per lo specifico caso in esame sia necessario procedere con particolare urgenza.

Per quanto concerne i tempi della fase di acquisizione del parere, ai sensi del comma 3 dell'articolo 4 del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 329 del 2001, le direzioni regionali procederanno autonomamente, in assenza della risposta, trascorsi trenta giorni dalla richiesta all'Agenzia per le ONLUS, fatto salvo che quest'ultima nel frattempo abbia rappresentato la necessità di un

istruttoria più approfondita e quindi di un termine maggiore, da concordare caso per caso (cfr. circolare n. 14/E del 2003).

Nei provvedimenti di cancellazione o di mancata conferma le direzioni regionali daranno conto di aver richiesto il parere all'Agenzia per le ONLUS e del contenuto dello stesso, nonché degli eventuali motivi che hanno condotto a disattenderlo.

Nel caso in cui la Direzione regionale proceda autonomamente, in mancanza del parere dell'Agenzia per le ONLUS, in quanto lo stesso non è stato reso entro i termini previsti dal comma 3 dell'articolo 4 del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 21 marzo 2001, n. 329, si darà conto di tale circostanza nel provvedimento di cancellazione.

7. Casi Particolari

Da parte di alcune direzioni regionali sono pervenute richieste di chiarimento in merito alla possibilità per le Onlus di diritto, disciplinate dall'articolo 10, comma 8, del decreto legislativo n. 460 del 1997, di essere iscritte all'anagrafe unica delle Onlus ai sensi dell'art. 11 del citato decreto legislativo.

In particolare è stato richiesto se:

- le direzioni regionali devono provvedere, ai sensi dell'articolo 6 del decreto n. 266 del 2003, alla cancellazione delle Onlus di diritto presenti nell'anagrafe a seguito dell'invio della comunicazione di cui all'articolo 11, sia nel caso in cui queste abbiano provveduto ad adeguare il proprio statuto in base al contenuto del comma 1, art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, sia nel caso in cui non lo abbiano fatto;
- si debba procedere all'iscrizione all'anagrafe, a seguito del controllo previsto dall'articolo 3, del decreto n. 266 del 2003, delle Onlus di diritto che presentano la comunicazione di cui all'art. 2 stesso decreto, indipendentemente dalla presenza o meno di tutti i requisiti formali previsti dal comma 1, art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Sull'argomento in questione sono state fornite indicazioni con le seguenti circolari:

- circolare n. 127/E del 19/05/1998;
- circolare n. 168/E del 26/06/1998;
- circolare n. 22/E del 22/01/1999.

Alla luce anche di tali indicazioni si ritiene che le "ONLUS di diritto" non devono presentare la comunicazione di cui all'articolo 11 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.

Pertanto, a fronte della presentazione della comunicazione di cui all'art. 2 del decreto n. 266 del 2003 o della presenza nell'anagrafe di organizzazioni rientranti tra le Onlus di diritto, le direzioni regionali devono procedere alla loro non iscrizione o all'esclusione, precisando, nel relativo provvedimento, che l'organizzazione potrà, comunque, beneficiare delle agevolazioni fiscali previste

dal decreto legislativo n. 460 del 1997, in quanto Onlus di diritto (art. 10, comma 8 dello stesso decreto).

Si ritiene, inoltre, che nei casi in argomento la Direzione regionale, ai fini della cancellazione di una Onlus di diritto dall'anagrafe, non sia tenuta a richiedere il preventivo parere all'Agenzia per le Onlus, in quanto non si verifica la decadenza dalle agevolazioni di cui al decreto legislativo n. 460 del 1997.

Sono pervenute, inoltre, richieste di chiarimenti in merito alla possibilità di procedere alla cancellazione dall'anagrafe delle ONLUS delle articolazioni periferiche di un'associazione nazionale.

Al riguardo si richiama quanto esposto nelle risoluzioni n. 130/E del 2001 e 363/E del 2002.

In particolare nella risoluzione n. 130 del 2001 è stato precisato che se la relazione tra le associazioni nazionali e le sezioni locali è di tipo organico o comunque di appartenenza, sotto il profilo fiscale e anche dal punto di vista civilistico non c'è distinzione soggettiva tra associazione nazionale e strutture periferiche, qualificate come sezioni o articolazioni di una struttura unitaria.

Si ha quindi un unico statuto, un'unica contabilità realizzata attraverso il consolidamento dei diversi bilanci e un unico numero di codice fiscale e partita IVA.

Al contrario, come precisato nella risoluzione n. 363 del 2002, qualora dall'esame delle singole fattispecie si riscontri la piena autonomia patrimoniale amministrativa e contabile delle associazioni locali (condizione che si verifica ad esempio allorché le associazioni si articolino in forma "federativa" con tanti statuti quante sono le associazioni federate ed altrettanti codici fiscali ed eventuali partite IVA), le stesse si configurano quali enti giuridicamente autonomi la cui autonomia non viene compromessa dal potere di indirizzo di carattere generale attribuito all'associazione nazionale.

Pertanto, poiché in concreto possono essere state realizzate le più diverse modalità organizzative, è necessario che le direzioni regionali valutino le singole fattispecie, analizzando il grado di autonomia gestionale, patrimoniale e giuridica

delle articolazioni territoriali, accertando in tal senso se sussiste un autonoma soggettività tributaria che comporta l'assolvimento degli obblighi tributari.

Nel caso in cui le articolazioni territoriali siano legate alla struttura centrale da un rapporto di organicità o di appartenenza e quindi in mancanza di una autonoma soggettività tributaria, le direzioni regionali provvederanno alla non iscrizione o alla cancellazione.

In tal caso non verrà richiesto il parere all'Agenzia per le Onlus in quanto non vi è decadenza dalle agevolazioni che restano fruibili dall'intera organizzazione nazionale qualora ne sussistano i presupposti.

8. Impugnazioni dei provvedimenti delle direzioni regionali

La circolare n. 14/E del 2003 ha individuato nella Commissione tributaria provinciale, nella cui circoscrizione ha sede la Direzione regionale che ha emanato il provvedimento, l'organo giurisdizionale a cui indirizzare il ricorso avverso il provvedimento con cui viene comunicato l'esito sfavorevole del controllo con la conseguente cancellazione dall'anagrafe e decadenza dai benefici fiscali.

Si ritiene di dover confermare tale indicazione anche alla luce del decreto n. 266 del 2003.

Al riguardo, si osserva che il decreto legislativo n. 460 del 1997 ha introdotto una normativa di carattere prettamente tributario, coerentemente con le scelte e le indicazioni poste dal legislatore delegante nell'articolo 3, commi 188 e 189, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, in cui sono presenti principi e criteri di carattere tributario.

In tale contesto le organizzazioni non lucrative non costituiscono un nuovo tipo di soggetto giuridico ma una categoria fiscale a cui partecipano le organizzazioni che a precise condizioni fruiscono di un trattamento fiscale agevolato.

I requisiti previsti dall'articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997 rappresentano pertanto le condizioni ed i vincoli che l'organizzazione interessata, costituita secondo una delle forme previste dal codice civile, liberamente accetta per usufruire delle agevolazioni fiscali.

Al precedente paragrafo 3 è stato evidenziato che l'articolo 1 del decreto n. 266 del 2003 dispone che l'iscrizione all'anagrafe ha effetto costitutivo del diritto ad usufruire delle agevolazioni fiscali e che l'articolo 4 stabilisce che l'interessato usufruisce delle agevolazioni per effetto dell'iscrizione.

L'iscrizione all'anagrafe determina due conseguenze: la possibilità dell'utilizzo dell'acronimo ONLUS ed il diritto ad usufruire delle agevolazioni fiscali.

Anche senza l'iscrizione, però, il soggetto esiste e può svolgere la propria attività solidaristica secondo le norme del codice civile senza necessariamente avvalersi di quelle dettate dal decreto legislativo n. 460 del 1997.

La scelta di giovare dei benefici fiscali, di cui al citato decreto legislativo, comporta, tra l'altro, la necessità di essere inseriti, avendone i requisiti, in un'anagrafe di carattere tributario finalizzata alla ricognizione, al monitoraggio ed al controllo di soggetti che si avvalgono di un regime fiscale di particolare favore.

Pertanto, non è senza significato che l'articolo 11 del decreto legislativo n. 460 del 1997 abbia istituito l'anagrafe delle ONLUS presso il Ministero delle finanze e che abbia demandato ad uno o più decreti del Ministro delle finanze la disciplina delle modalità di controllo delle organizzazioni in argomento ed i casi di decadenza dalle agevolazioni fiscali previste.

I provvedimenti delle direzioni regionali che comunicano la non iscrizione o la cancellazione dall'anagrafe costituiscono atti di diniego o revoca di agevolazioni fiscali, come tali impugnabili ai sensi dell'articolo 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992, rientrando le relative controversie nell'oggetto della giurisdizione tributaria così come definita dall'articolo 2 del citato decreto legislativo, come sostituito dall'articolo 12, comma 2, della legge n. 448 del 2001.

Parte nel giudizio innanzi alla Commissione tributaria provinciale è la Direzione regionale che ha emesso l'atto impugnato.

Ne consegue che tutte le attività processuali devono essere poste in essere da quest'ultima, che svolge anche ogni ulteriore attività difensiva, compresa l'eventuale successiva proposizione di ricorso in appello.

In questo caso, non sarà necessaria la preventiva autorizzazione ai sensi dell'art. 52, comma 2 del decreto legislativo n. 546 del 1992, in quanto *“la presentazione dell'appello direttamente da parte dell'ufficio titolare del potere di autorizzazione va interpretata come atto complesso che implica assieme alla volontà di impugnare, la preventiva deliberazione sull'opportunità della iniziativa”* (Cass., sez. trib., 21 maggio 2004, n. 9716; 26 luglio 2001, n. 10240).

L'atto di appello dovrà essere sottoscritto dal dirigente dell'ufficio contenzioso tributario della Direzione regionale (Cass., sez. trib., 6 luglio 2004, n. 12391).

Le direzioni regionali avranno cura di specificare nel provvedimento di non iscrizione o di cancellazione che avverso lo stesso può essere proposto ricorso, con le modalità previste dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 e successive modifiche ed integrazioni, alla Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede la Direzione regionale che ha emanato il provvedimento.

Nelle avvertenze riportate sui provvedimenti deve essere precisato, inoltre, che il ricorso indirizzato alla Commissione tributaria provinciale territorialmente competente, deve essere notificato alla Direzione regionale stessa.

Inoltre, verrà specificato l'obbligo dell'assistenza tecnica in giudizio da parte di un professionista abilitato, così come previsto dall'articolo 12 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Infatti, per le controversie in argomento non risulta applicabile l'esclusione dell'assistenza tecnica, prevista dal comma 5 dell'articolo 12 citato, stante la loro particolare natura ed in considerazione del fatto che per le stesse non può determinarsi un valore nei termini specificati dalla disposizione in esame (circolare del Dipartimento delle Entrate del Ministero delle Finanze n. 291 del 18 dicembre 1996).

In caso di adozione, da parte dell'ufficio locale competente, a seguito del provvedimento della Direzione regionale, di un atto finalizzato al recupero dei tributi non versati per indebita fruizione dei benefici fiscali, parte dell'eventuale giudizio relativo a tale atto è l'ufficio stesso e la Commissione tributaria provinciale competente è quella nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio che ha emesso l'atto; pertanto la Commissione tributaria potrebbe non essere la stessa chiamata a decidere in ordine al provvedimento della Direzione regionale.

In applicazione del comma 3 dell'art. 19 del citato decreto legislativo n. 546, secondo cui *“ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri”*, l'eventuale mancata impugnazione del

provvedimento della Direzione regionale di non iscrizione o di cancellazione dall'anagrafe delle ONLUS, rende non impugnabile, se non per vizi ulteriori rispetto al diritto alle agevolazioni, il successivo atto dell'ufficio locale competente con cui vengono recuperate le relative imposte.

Infatti, la controversia in ordine al diritto alle agevolazioni va necessariamente instaurata con riferimento al provvedimento di cancellazione della Direzione regionale, che costituisce il primo atto autonomamente impugnabile portato a conoscenza dell'organizzazione.

9. Ulteriori istruzioni operative

Con riferimento alla circolare n. 14/E del 2003 si richiamano, inoltre, le istruzioni contenute nel relativo paragrafo 4.

Nel confermarle, si precisa che a fronte di richieste di certificazione del carattere ONLUS di un'organizzazione, le direzioni regionali attesteranno *“la presenza del soggetto nell’anagrafe”* e se tale presenza è o meno la conseguenza dell’*“effettuazione del controllo preventivo di carattere esclusivamente formale”*.

Risultano in linea con le norme introdotte dal decreto n. 266 del 2003 le istruzioni fornite al paragrafo 3 della citata circolare n. 14/E del 2003.

Infatti, il comma 1 dell’articolo 5 del decreto n. 266 del 2003 prevede espressamente, quale conseguenza dell’avvenuta cancellazione dall’anagrafe delle ONLUS, l’effettuazione delle comunicazioni da parte della Direzione regionale agli uffici competenti al recupero dei tributi indebitamente non versati dall’organizzazione cancellata ed all’applicazione delle sanzioni di cui all’articolo 28 del decreto legislativo n. 460 del 1997 nonché di quelle previste dalle singoli leggi d’imposta.

Sarà cura delle direzioni regionali vigilare sul tempestivo svolgimento dell’azione accertatrice da parte degli uffici competenti al recupero delle maggiori imposte e dei relativi interessi nonché all’applicazione delle sanzioni di cui all’articolo 28 del decreto legislativo n. 460 del 1997.

A tale proposito si ricorda che le fattispecie sanzionatorie previste dall’articolo 28 citato sono rivolte ai rappresentanti legali e ai membri degli organi amministrativi delle ONLUS che violano le disposizioni contenute nel decreto legislativo n. 460 del 1997 e a chiunque abusi della denominazione di ONLUS.

Tali sanzioni, come indicato al comma 1 dell’articolo 28, risultano irrogate indipendentemente da ogni altra sanzione prevista dalle specifiche leggi tributarie.

Anche le sanzioni in argomento possono essere comunque considerate violazioni di natura tributaria, in quanto sono volte a tutelare interessi strettamente correlati a norme disciplinanti obblighi e rapporti tributari.

Si rendono, quindi, applicabili le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, contenute nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Infatti, le fattispecie sanzionatorie previste al primo comma del citato articolo 28, sanzionano comportamenti illeciti volti a conseguire in maniera illegittima benefici fiscali, eludere, attraverso le omissioni delle comunicazioni previste all'art. 11, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997, i controlli degli organi preposti e creare documentazione atta a permettere a terzi eventuali deduzioni fiscali.

Un'ulteriore conferma della natura tributaria delle sanzioni amministrative in argomento è possibile rilevare dal comma 2 del menzionato articolo 28, il quale stabilisce che "le sanzioni previste dal comma 1 sono irrogate, ai sensi dell'articolo 54, primo 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.". Come specificato dalla circolare n. 168/E del 26 giugno 1998, l'articolo 16 del decreto legislativo n. 471 del 1997, abrogando l'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ha ricondotto la determinazione delle sanzioni fissate dallo stesso articolo 28, alla disciplina contenuta all'articolo 7 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.