

LE VERIFICHE FISCALI NEGLI ENTI NON COMMERCIALI

PREMESSA

L'art. 30, rubricato "CIRCOLI PRIVATI", commi dal 1 al 3-bis, del D.L. 185/2008, convertito in Legge 2/2009 ha introdotto delle misure volte alla verifica e al controllo degli "enti non commerciali". Nell'attesa di leggere il provvedimento del Direttore dell'Agenzia sono state pubblicate dalla stessa Agenzia delle Entrate le Circolari n. 12 e 13.

La stampa specializzata ha già dato indicazione dell'oggetto del provvedimento, combattere l'elusione. Cioè colpire quelle attività commerciali mascherate da enti non commerciali, no - profit.

Rinviando ai vari articoli vorrei con la presente solo proporvi un breve sunto della circolare della Guardia di Finanza che non dovrebbe aver trovato ancora una sua pubblicazione

LA CIRCOLARE DELLA GUARDIA DI FINANZA sunto

La circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza, III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate, parte IV – Metodologie di Controllo – al Capitolo 8 – "Il riscontro analitico – normativo di attività beneficiarie di regimi fiscali agevolativi", da indicazioni ai propri militari sulle disposizioni da osservare in caso di verifiche.

Dopo una breve disamina sull'inquadramento normativo degli enti non commerciali, associazioni conosciute (dall'art. 14 al 35 del C.C.) e su quelle non riconosciute (dall'art. 36 al 38 del C.C.) la circolare, nei – "Profili relativi all'imposizione diretta", richiamando quanto normato dall'art 73 del TUIR, dal comma 4 al comma 5¹, da indicazioni sulle attività che dovranno essere prese in osservazione in fase di verifica:

- far riferimento per l'attività oggetto principale dell'attività a quanto dichiarato nello statuto, o dall'atto costitutivo,
- il mancanza di questi elementi dalla sola attività realmente svolta.

Dal combinato tra l'art. 149², "perdita della qualifica di ente non commerciale" del TUIR e dell'art. 4³ del DPR 633/72, a prescindere, da quanto indicato nell'atto costitutivo e/o nello statuto l'ente commerciale potrà perdere la sua stessa natura no - profit nel caso svolga attività commerciale per l'intero anno o con prevalenza di ricavi nell'attività profit, art. 4, DPR 633/72, comma 2 lett. b)

In merito alla decommercializzazione (detassazione), disposta dall'art. 143 del TUIR, si precisa che essa sarà possibile a condizione che:

- I servizi siano resi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente;
- Non sia presente una stabile organizzazione, finalizzata e/o preconstituita per l'erogazione del servizio (presunto commerciale);
- Il corrispettivo richiesto non ecceda i costi di diretta imputazione.

La circolare richiamata prevede l'applicazione del criterio di commercialità, al venir meno di uno solo dei requisiti riportati, salvo un giudizio complessivo e basato su parametri meglio indicati anche nella circolare ministeriale del 12 maggio 1998 n. 124/E.

Con riferimento alla circolare richiamata, 124/98, e sulla base dell'art. 148, comma 8,⁴ sarà riposta la giusta attenzione, da parte dei verificatori, nella verifica degli statuti e/o atti costitutivi, in merito a:

- Divieto di distribuzione di utili o avanzi di gestione;

- Obbligo di devoluzione del patrimonio nei casi di scioglimento;
- Principio di democraticità, libera elezione degli organi sociali, sovranità dell'assemblea;
- Intrasmessibilità delle quote sociali;
- Obbligo di rendicontazione dell'attività.

L'accesso presso i locali dell'ente non commerciale sarà possibile solo previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, art. 52, comma 2, del D.P.R. 633/72, salvo *“che presso la sede o i locali stessi si svolgano, in tutto o in parte, attività commerciali o professionali. Ove invece le attività commerciali siano svolte occultamente, oppure di fatto, gli elementi comprovanti possono essere acquisiti attraverso specifica attività info - investigativa, comprendente, se del caso, anche sopralluoghi in loco, in forma evidentemente **non palese**; in queste circostanze l'idoneità delle risultanze documentali acquisite, ai fini del superamento della necessità di ottenere l'autorizzazione all'accesso dell'Autorità Giudiziaria, deve essere valutata con molta prudenza ed attenzione.”*

La circolare della Guardia di Finanza, prosegue dando delle precise disposizioni in merito al controllo “reale” sulla natura dell'Ente, prevedendo due metodologie:

1. in presenza di statuto con data certa, o di atto costitutivo, il controllo inizierà dall'esame approfondita di quanto stabilito negli atti stessi, verificandone l'effettiva osservanza da parte dell'ente stesso e facendo riferimento al dettato del codice civile e/o a quelle del singolo settore di appartenenza, verificando iscrizioni o adesioni ad elenchi e/o registri nazionali
2. nel caso di statuto non avente data certa, o non esibito dal contribuente si farà riferimento solo all'attività effettivamente svolta.

L'attività di controllo dovrà proseguire su due piani. Il primo, rivolto nell'analisi di attività commerciale e della relativa osservanza del dettato normativo relativo; verificando che la contabilità sia regolarmente tenuta e presenti i necessari requisiti di chiarezza ed attendibilità. Il secondo, verso attività non commerciale, istituzionale.

La circolare prosegue dando le seguenti precisazioni *“in aggiunta ai controlli dianzi elencati, dovranno essere svolti opportuni approfondimenti anche in relazione all'attività rendicontata come “interna” e, come tale, detassata ai fini fiscali; a tal fine può essere utile analizzare il contenuto dei libri sociali previsti dallo statuto (identificandone degli associati nel libro dei soci, deliberazioni riportate nel libro delle assemblee e nel libro dei verbali del consiglio direttivo, ecc.)*

Le indagini dovranno tener conto delle informazioni ricevute dalle persone che risultano e/o risultavano, iscritte presso l'ente, per verificare il “reale” funzionamento e l'attività effettivamente esercitata. Nel caso di incassi di corrispettivi specifici per l'attività istituzionale (commi 3, 5, 6 e 7, del citato art. 148 del TUIR) si dovrà esaminare con particolare attenzione il rendiconto economico e finanziario, verificando che lo stesso riporti tutta l'attività, ricomprendendo quindi anche quella eventualmente commerciale.

Roma 11 maggio 2009

Celestino Bottoni

¹ 4. L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

5. In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti.

² 1. **Indipendentemente dalle previsioni statutarie**, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.

2. Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:

a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;

b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;

c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;

d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

3. Il mutamento di qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all' articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. L'iscrizione nell'inventario deve essere effettuata entro sessanta giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica secondo i criteri di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689.

4. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche .

³ 2. **Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese:**

1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del codice civile e dalle società di fatto;

2) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricole.

3. Si considerano effettuate in ogni caso nell'esercizio di imprese, a norma del precedente comma, anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società e dagli enti ivi indicati ai propri soci, associati o partecipanti.

4. Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

5. Agli effetti delle disposizioni di questo articolo sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le seguenti attività: a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni

politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati; b) erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore; (6) c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti; e) trasporto e deposito di merci; f) trasporto di persone; g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio; h) servizi portuali e aeroportuali; i) pubblicità commerciale; l) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari. Non sono invece considerate attività commerciali: le operazioni relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate dalla Banca d'Italia e dall'Ufficio italiano dei cambi; la gestione, da parte delle amministrazioni militari o dei corpi di polizia, di mense e spacci riservati al proprio personale ed a quello dei Ministeri da cui dipendono, ammesso ad usufruirne per particolari motivi inerenti al servizio; la prestazione alle imprese consorziate o socie, da parte di consorzi o cooperative, di garanzie mutualistiche e di servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti, compresa l'applicazione di marchi di qualità; le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dei partiti politici rappresentati nelle Assemblee nazionali e regionali; le cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere dalla Presidenza della Repubblica, dal Senato della Repubblica, dalla Camera dei deputati e dalla Corte Costituzionale, nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali; le prestazioni sanitarie soggette al pagamento di quote di partecipazione alla spesa sanitaria erogate dalle unità sanitarie locali e dalle aziende ospedaliere del Servizio sanitario nazionale. Non sono considerate, inoltre, attività commerciali, anche in deroga al secondo comma

⁴ 8. Le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;

b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.