DIREZIONE CENTRALE ACCERTAMENTO

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

CONTROLLI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Roma, 11 ottobre 2017

A cura di Andrea Fatarella

I controlli sugli enti *non-profit* ante riforma

- L'attività di **controllo sostanziale** è volta ad evidenziare le circostanze sintomatiche dello svolgimento di vere e proprie **attività lucrative**, non indirizzate al perseguimento di esclusive **finalità di carattere sociale**.
- L'azione, diretta al riscontro dell'effettiva sussistenza di tutti i **requisiti e presupposti** richiesti dalla normativa in materia al fine del godimento **delle agevolazioni fiscali**, deve essere mirata a riscontare se:
  - nell'ambito delle **attività** esercitate, che quelle commerciali **non** siano **prevalenti** rispetto a quelle istituzionali (***perdita qualifica ENC***);
  - l'ente non abbia distribuito anche indirettamente utili o avanzi di gestione (**lucro soggettivo**);
  - i **proventi** derivanti dall'esercizio di attività commerciali siano regolarmente **dichiarati** ai fini fiscali.

I controlli sugli enti non profit.
Dall'anagrafe ONLUS al Registro del Terzo settore

- L'Agenzia delle entrate svolge nei confronti delle Onlus un:

  - **controllo formale (sempre)**:

    finalizzato alla **verifica formale** dei requisiti richiesti dalla normativa per l'iscrizione nell'Anagrafe delle Onlus (vd. artt. 10 e 11 del D.Lgs. n. 460 del 1997 e D.M. 18 luglio 2003, n. 266);

  - **controllo sostanziale (eventuale):**
    effettuato in **presenza di indizi di pericolosità fiscale**, volto a verificare che detti requisiti vengano rispettati in concreto, pena la cancellazione dall'Anagrafe delle Onlus.

- Tale attività rientra all'interno dei controlli che l'Agenzia svolge nei confronti degli enti non profit che evidenziano la possibile esistenza di vere e proprie imprese commerciali (**concorrenza sleale - tutela del modo non profit**).

Onlus - Attività di controllo formale

- **controllo formale** (preventivo)
  L'art. 3 del DM n. 266 del 2003 prevede la verifica, da parte della Direzione regionale competente, della:
  - regolarità della compilazione del **modello di comunicazione**;
  - sussistenza dei **requisiti formali** previsti dall'articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997;
  - allegazione della **dichiarazione sostitutiva** ovvero degli altri documenti di cui all'articolo 2, comma 1 (**copia dello statuto o dell'atto costitutivo**).

- La **mancanza** anche di uno solo dei requisiti previsti dall'**art. 3 del DM n. 266/2003** comporta la non iscrizione dell'organizzazione nell'Anagrafe delle ONLUS

Onlus - Attività di controllo sostanziale

- **L'attività di controllo sostanziale** è diretta ad evidenziare le **circostanze sintomatiche** dello svolgimento di vere e proprie **attività lucrative**, non indirizzate al perseguimento di esclusive **finalità di carattere sociale,** da parte di soggetti che solo apparentemente rivestono la forma di ONLUS.

- Occorre **riscontrare** l'effettiva sussistenza (permanenza) di tutti i **requisiti** e presupposti richiesti dall'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997, al fine del godimento delle agevolazioni fiscali, eventualmente procedendo al **disconoscimento** della qualifica di **ONLUS (tutela della fede pubblica)**.

- L'attività di controllo è **finalizzata** al **recupero**, entro i termini decadenziali, degli eventuali **indebiti risparmi d'imposta** e relativi **interessi** nonché all'applicazione delle **sanzioni** di cui all'art. 28 del D.Lgs. n. 460 del 1997 e di quelle previste dalle singole leggi d'imposta, ove dovute.

Codice del Terzo settore - Disposizioni in materia di controlli fiscali

- L'art. 94 del Codice del Terzo settore dispone che:

- ai fini dell'applicazione delle disposizioni riguardanti il regime fiscale degli enti del terzo settore, l'Amministrazione finanziaria **esercita autonomamente attività di controllo** in merito al rispetto di quanto previsto dagli articoli 8, 9, 13, 15, 23, 24, nonché al **possesso dei requisiti richiesti per fruire delle agevolazioni fiscali** previste per i soggetti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo.
- Ai fini dell'espletamento del controllo l'Agenzia delle entrate può avvalersi dei **poteri istruttori** previsti dagli artt. 32 e 33 del DPR n. 600 del 1973 e dagli artt. 51 e 52 del DPR n. 633 del 1972.
- In presenza di violazioni l'Agenzia delle entrate **disconosce la spettanza del regime fiscale** applicabile all'ente in ragione dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore.

Contraddittorio preventivo

- L'ufficio che procede alle attività di controllo ha l'obbligo, **a pena di nullità** del relativo atto di accertamento, **di invitare l'ente a comparire** per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento (**principio contraddittorio**).

Valorizzazione del contraddittorio – Tendenza ordinamento tributario

Fondamenti giuridici:

- Art. 33, comma 1 del DPR n. 600 del 1973 - Art. 52, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972 (Annotazione sul PVC delle richiesta fatte al contribuente e delle risposte ricevute);
- Art. 12 della legge n. 212 del 2000 (statuto del contribuente): «*Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica. … Nel rispetto del* ***principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente****, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza*»

Corte di Giustizia ha elevato il contraddittorio a principio generale del diritto comunitario. Stessa tendenza si trova nella **giurisprudenza di legittimità**

Codice del Terzo settore - Disposizioni in materia di controlli fiscali

- **L'ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore trasmette all'Amministrazione finanziaria** *gli esiti dei controlli di competenza*, ai fini dell'eventuale assunzione dei conseguenti provvedimenti.
- **L'Amministrazione finanziaria**, a seguito dell'attività di controllo, **trasmette all'ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore** ogni elemento utile ai fini della valutazione in merito all'eventuale cancellazione dal Registro unico di cui all'art. 45 ove ne ricorrano i presupposti.
- **Resta fermo il controllo eseguito dall'ufficio del Registro Unico** nazionale del Terzo settore ai fini dell'iscrizione, aggiornamento e cancellazione degli enti nel Registro medesimo.
- Agli enti del Terzo settore **non si applicano** le disposizioni di cui all'articolo 30 del decreto-legge 29 novembre 2008 n. 185, convertito, con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 e comunque tali enti non sono tenuti alla presentazione dell'apposito modello di cui al comma 1 del medesimo articolo 30 (**esonero presentazione modello EAS**).

Codice del Terzo settore - Presupposti agevolazioni fiscali

- Agevolazioni fruibili nel rispetto dei seguenti presupposti:
  - destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro (art. 8);
  - devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento (art. 9);
  - scritture contabili e bilancio (art. 13);
  - libri sociali obbligatori (art. 15);
  - procedura di ammissione e carattere aperto delle associazioni (art. 23);
  - Assemblea (art. 24).
- Inoltre, gli **enti del Terzo settore non commerciali,** che non applicano il regime forfetario di cui all'art. 86 (Organizzazioni di volontariato e Associazioni di promozione sociale), **decadono dai benefici fiscali per essi previsti**, se non rispettano le disposizioni riguardanti la tenuta e la conservazione delle scritture contabili di cui all'art. 87.

Codice del Terzo settore - Presupposti agevolazioni fiscali

- **Destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro (art. 8)**

- **Il patrimonio** degli enti del Terzo settore, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate **è utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria.**
- **E' vietata la distribuzione**, anche indiretta, **di utili** ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo (divieto di lucro soggettivo).

- **Presunzione lucro soggettivo**:

  a) corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di **compensi non proporzionati** all'attività svolta;

  b) corresponsione a **lavoratori subordinati** o autonomi di retribuzioni o compensi superiori al 40 % a quelli previsti dalla normativa di settore;

  c) acquisto di beni e servizi superiori al loro valore normale;

  d) cessione di beni e prestazioni di servizi a condizioni più favorevoli di quelle di mercato (escluse quelle oggetto art. 5);

  e) la corresponsione (a soggetti diversi dagli istituti finanziari) di **interessi passivi** superiori di 4 punti al tasso annuo di riferimento

Devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento (art. 9)

- In caso di **estinzione o scioglimento**, il patrimonio residuo è devoluto, **previo parere** positivo **dell'Ufficio del Registro Unico nazionale del Terzo settore**, e salva diversa destinazione imposta dalla legge, ad altri enti del Terzo settore secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale.
- Il parere reso entro trenta giorni dalla data di ricezione della richiesta che l'ente interessato è tenuto a inoltrare al predetto Ufficio con raccomandata a/r o secondo le disposizioni previste dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, decorsi i quali il parere si intende reso positivamente.
- Gli atti di devoluzione del patrimonio residuo compiuti in assenza o in difformità dal parere **sono nulli**.

Codice del Terzo settore - Presupposti agevolazioni fiscali

Scritture contabili e bilancio (art. 13)

- Gli enti del Terzo settore devono **redigere il bilancio di esercizio** formato dallo:
  - ✓ **stato patrimoniale**;
  - ✓ **rendiconto finanziario**: con l'indicazione dei proventi e degli oneri dell'ente;
  - ✓ **relazione di missione**: che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.
- Il bilancio con ricavi, rendite, proventi o entrate **inferiori a 220.000,00** euro può essere redatto nella forma del **rendiconto finanziario per cassa**.
- **Con decreto del Ministro del lavoro** e delle politiche sociali verrà definita la **modulistica** in base alla quale deve essere redatto il bilancio.
- Se **l'attività viene svolta esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale**, gli ETS devono **tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214** del c.c. In tal caso devono inoltre redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto ai sensi degli artt. 2423 e ss, 2435-bis o 2435-ter del c.c.
- L'organo di amministrazione **documenta il carattere secondario e strumentale dell'attività di cui all'art. 6** (**relazione al bilancio o relazione di missione**).
- Gli enti del Terzo settore non iscritti nel registro delle imprese devono **depositare il bilancio** presso il registro unico nazionale del Terzo settore.

Codice del Terzo settore - Presupposti agevolazioni fiscali

- **Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Enti del terzo settore (art. 87)**

- Gli enti del Terzo settore **non commerciali** (art. 79, comma 5), che non applicano il regime forfetario di cui all'art. 86 (ODV e APS), **a pena di decadenza dai benefici fiscali** per esse previsti, devono:

  a) **attività complessivamente svolta**: redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con compiutezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione. Redigere entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale e conservare, la **situazione patrimoniale**, **economica** e **finanziaria** dell'ente, **distinguendo le attività** indicate all'art. 6 (Attività diverse) da quelle di cui all'art. 5 (Attività di interesse generale);

  b) **attività commerciali** (artt. 5 e 6): tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui all'art. 18 del d.P.R. n. 600 del 1973 (**contabilità semplificata**), anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti al comma 1 del medesimo articolo.

- Gli obblighi di cui al comma 1, lettera a), si **considerano assolti anche 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.

Codice del Terzo settore - Presupposti agevolazioni fiscali

- **Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Enti del terzo settore (art. 87)**

- Qualora gli Enti del Terzo Settore non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare **superiore a 50.000 euro** possono tenere per l'anno successivo il **rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive** di cui all'art. 13, comma 2 (per cassa).
- **Obbligo tenuta la contabilità separata attività commerciali**.
- Fatta salva l'applicazione per ODV e APS dell'art. 86, comma 5 (**conservazione documenti emessi e ricevuti**) e comma 8 (**numerazione e conservazione fatture acquisto e certificazione corrispettivi**), e fermi restando gli obblighi previsti dal titolo secondo del d.P.R. n. 633 del 1972, gli **enti del Terzo settore non commerciali**, limitatamente alle attività non commerciali di cui agli articoli 5 e 6, **non sono soggetti all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale**.

Codice del Terzo settore - Presupposti agevolazioni fiscali

- **Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Enti del terzo settore (art. 87)**

- **Raccolta pubblica di fondi**: gli enti del Terzo settore non commerciali (comprese ODV e APS) devono redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio **un rendiconto specifico** (art. 48, comma 3) dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'art. 79, comma 4, lettera a).

- **Passaggio ETS da Ente non commerciale a Ente commerciale:** Entro tre mesi dal momento in cui si verificano i presupposti ai fini della **qualificazione** dell'ente del Terzo settore **come ente commerciale** (art. 79, comma 5), tutti i beni facenti parte del patrimonio dovranno essere compresi nell'inventario di cui all'art. 15 del d.P.R. n. 600 del 1973, con l'obbligo per il predetto ente di tenere le scritture contabili di cui agli artt. 14, 15, 16 (**contabilità ordinaria**) del medesimo DPR n. 600 del 1973.

- **Le registrazioni** nelle scritture cronologiche delle operazioni comprese dall'inizio del periodo di imposta al momento in cui si verificano i presupposti che determinano il mutamento della qualifica di ente commerciale, devono essere eseguite **entro tre mesi decorrenti dalla sussistenza dei suddetti presupposti**.

- Libri sociali obbligatori (art. 15).

a. Libro degli associati o aderenti;
b. Libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico;
c. Libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo, e di eventuali altri organi sociali.

Codice del Terzo settore - Presupposti agevolazioni fiscali

- Procedura di ammissione e carattere aperto delle associazioni (art. 23)

Se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente:

- **l'ammissione di un nuovo associato** è fatta con deliberazione dell'organo di amministrazione su domanda dell'interessato;
- l'organo di amministrazione deve entro sessanta giorni motivare la **deliberazione di rigetto** della domanda di ammissione e comunicarla agli interessati;
- chi ha proposto la domanda può entro sessanta giorni dalla comunicazione della deliberazione di rigetto chiedere che sull'istanza si pronunci, l'assemblea o un altro organo eletto dalla medesima, che deliberano sulle domande non accolte
- Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano anche alle **fondazioni** del Terzo settore il cui statuto preveda la costituzione di un organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, in quanto compatibili ed ove non derogate dallo statuto.

Codice del Terzo settore - Presupposti agevolazioni fiscali

Assemblea (art. 24)

- **Diritto di voto per tutti** coloro che sono iscritti **da almeno tre mesi** nel libro degli associati, salvo che l'atto costitutivo o lo statuto non dispongano diversamente.
- **Ciascun associato ha un voto**. (Se gli associati sono enti del Terzo settore **l'atto costitutivo o lo statuto possono attribuire più voti**, sino ad un massimo di **cinque**, in proporzione al numero dei loro associati o aderenti).
- Se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente, **ciascun associato può farsi rappresentare nell'assemblea da un altro associato**. Ciascun associato può rappresentare sino **ad un massimo di tre associati** nelle associazioni con un numero di associati inferiore a cinquecento e **di cinque associati** in quelle con un numero di associati non inferiore a cinquecento.
- L'atto costitutivo o lo statuto possono prevedere l'intervento all'assemblea mediante **mezzi di telecomunicazione** ovvero l'espressione del **voto per corrispondenza** o in **via elettronica**, purché sia possibile verificare l'identità dell'associato che partecipa e vota.
- L'atto costitutivo o lo statuto delle associazioni che hanno **un numero di associati non inferiore a cinquecento** possono prevedere e disciplinare la costituzione e lo svolgimento di assemblee separate, comunque denominate, anche rispetto a specifiche materie ovvero in presenza di particolari categorie di associati o di svolgimento dell'attività in più ambiti territoriali. A tali assemblee si applicano le disposizioni di cui ai commi terzo, quarto, quinto e sesto dell'art. 2540 del codice civile, in quanto compatibili.
- Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano anche alle fondazioni del Terzo settore il cui statuto preveda la costituzione di un organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, in quanto compatibili ed ove non derogate dallo statuto.

Verifica delle attività e della natura dell'ente del Terzo settore

- La verifica della tipologia delle attività e della natura dell'ente del Terzo settore svolta durante l'attività di controllo è funzionale :
  - alla **corretta determinazione del regime fiscale** e delle **agevolazioni** che l'ente può fruire (es. art. 80 – Regime forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali; art. 86 – Regime forfettario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato);
  - all'inquadramento delle attività svolte dall'ente se rientrano tra le attività di interesse generale (art. 5), attività diverse (art. 6) oppure in nessuna di dette categorie.
- Nell'ipotesi di **fruizione indebita** dei regimi fiscali previsti dal codice del terzo settore, **l'Agenzia delle entrate provvederà al recupero**, entro i termini decadenziali, degli eventuali indebiti risparmi d'imposta e dei relativi interessi nonché all'applicazione delle sanzioni ove previste.