



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Pescara

INCONTRO DI STUDIO

**IL CODICE DEL TERZO SETTORE
D. LGS. 117/2017**

EVENTO PROMOSSO DALLA
COMMISSIONE DI STUDIO "TERZO SETTORE"
ODCEC PESCARA

**PESCARA, 6 APRILE 2018
ORE 15 - 19**

Il Codice del Terzo settore

Controlli fiscali Perdita della qualifica di Ente non commerciale Conseguenze

a cura di: Giuseppe Aliano

Come per ogni nuova disposizione normativa, anche la recente Riforma del Terzo Settore apre discussioni sui dubbi e perplessità che derivano, spesso, da una carente formulazione. In particolare, per ciò che qui interessa, l'art. 94 del DLgs. 117/2017 dispone che l'Amministrazione finanziaria eserciterà in maniera autonoma i controlli a carico degli Enti del Terzo settore. Ma non vengono chiarite le modalità, soprattutto riguardo alle prerogative esclusive dell'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore, cui spetta il controllo ai fini dell'iscrizione, aggiornamento e cancellazione degli enti nel Registro. Si rende dunque necessaria una valutazione di carattere generale, nel tentativo di individuare eventuali profili di criticità.

L'art. 79 comma 5 del DLgs. 117/2017 sanziona con la perdita della qualifica di non commercialità l'ente i cui proventi derivanti da attività generale svolta in forma d'impresa superino quelli di natura istituzionale. La previsione contenuta nella nuova norma si basa esclusivamente sul rapporto quantitativo degli introiti dell'ente, palesando un intento maggiormente punitivo rispetto a quanto previsto dalle disposizioni dell'art. 149 del TUIR. Ci si chiede, tuttavia, se gli esiti dei controlli, essendo operati autonomamente da enti diversi (Amministrazione finanziaria ed Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore), avranno gli stessi effetti. Peraltro, in ordine alle recenti esperienze, in fase di verifica, la presunzione di perdita della qualifica fonda spesso su indizi ed elementi di natura non fiscale.

Sommario:

- I controlli fiscali
 - 1) I controlli dell'Amministrazione finanziaria ed i presupposti per le agevolazioni fiscali
 - 2) Controlli fiscali "ante" DLgs. 117/2017 e quelli per gli enti non iscritti: aspetti critici
 - 3) I controlli ex art. 94 del DLgs. 117/2017
 - 4) I poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria
- La perdita della qualifica di non commercialità dell'ente nel nuovo Codice del Terzo settore e nel TUIR
 - 5) Le norme per gli enti che si iscrivono al RUNTS: le novità dell'art. 79 del DLgs. 117/2017
 - 6) Gli enti che non si iscrivono al RUNTS: l'art. 149 del TUIR
 - 7) Distinzione tra ETS e non ETS
 - 8) I possibili conflitti di interpretazione dopo le attività di controllo
- Le conseguenze
 - 9) Conseguenze per la perdita della qualifica di Ente non commerciali
 - 9.1) Il regime forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali
 - 9.2) Decadenza dai benefici fiscali
 - 9.3) Tenuta e conservazione delle scritture contabili
 - 9.4) Controllo e accertamento
 - 9.5) Conseguenze per i legali rappresentanti.
 - 9.6) La difesa – fase amministrativa e contenziosa

I controlli fiscali

1. I controlli dell'Amministrazione finanziaria ed i presupposti per le agevolazioni fiscali

Il DLgs. 117 del 3.7.2017 innova profondamente la disciplina degli enti che sono in esso ricompresi e modifica in parte quella degli enti esclusi, *ex lege* o per scelta.

In particolare, l'art. 94 regola la materia dei controlli fiscali esercitabili autonomamente dall'Amministrazione finanziaria, controlli finalizzati all'applicazione delle disposizioni del titolo X del citato decreto.

Tale titolo X - in particolare - riguarda il regime fiscale applicabile agli Enti del terzo settore in materia di imposte sui redditi, imposte indirette e tributi locali, la tenuta e conservazione delle scritture contabili, il regime forfettario degli ETS non commerciali, il regime fiscale delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale, il regime forfettario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato.

Peraltro, dalla lettura testuale della norma in commento, il controllo dell'Amministrazione finanziaria verterà anche sul rispetto di quanto previsto dagli artt. 8, 9, 13, 15, 23 e 24 del DLgs. 117/2017.

Si tratta delle norme riguardanti:

- la destinazione del patrimonio dell'ente ed assenza dello scopo di lucro;
 - la devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento;
 - la tenuta delle scritture contabili e redazione del bilancio;
 - la tenuta dei libri sociali obbligatori;
 - la procedura di ammissione alle associazioni ed il corretto funzionamento dell'assemblea;
- ossia tutte norme che regolamentano ambiti anche non propriamente fiscali ma che costituiscono la base per il godimento dei regimi fiscali previsti con la Riforma in rassegna.

Quanto disposto dall'art. 94 permette di sgombrare definitivamente il campo dalle diverse interpretazioni, succedutesi negli anni, circa i soggetti effettivamente titolari dei poteri di controllo sugli enti non commerciali, oltre che (forse soprattutto) sull'oggetto del controllo stesso.

Infatti, se è un dato ormai pacificamente ammesso - proprio in ragione dell'art. 94 citato - che il controllo fiscale sugli ETS compete esclusivamente all'Amministrazione Finanziaria, con la stessa norma - si ripete - viene disposto che anche gli aspetti diversi dal fiscale saranno oggetto di controllo da parte del Fisco.

Tale potere di controllo non sostituirà, si badi bene, quello esercitabile dall'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore per gli enti che opteranno di iscriversi: questo sarà finalizzato alla verifica dei requisiti per la loro iscrizione, aggiornamento e cancellazione nello stesso, come previsto dal comma 3 dell'art. 94.

Ecco, allora, che l'autonomia del controllo si potrebbe intendere nel senso che l'Amministrazione finanziaria avrà piena autonomia per il controllo complessivo di tutte le sfaccettature che un ETS possiede, siano esse di carattere fiscale, contabile, amministrativo o civilistico, senza operare in combinazione con altri enti, ma con il solo obbligo di trasmettere al citato Ufficio del RUNTS le risultanze del controllo effettuato.

Tale dicotomia, peraltro, già esisteva - di fatto - nel nostro ordinamento, ben prima che venisse approvato il Codice del Terzo settore.

Da un lato, infatti, il rispetto dei requisiti meramente formali - finalizzato all'affiliazione dell'associazione - era verificato dalla Federazione o ente superiore di riferimento; dall'altro, il controllo dell'adempimento degli obblighi contabili e fiscali - seppur attenuati in ragione delle diverse disposizioni agevolative vigenti - era lasciato all'Amministrazione finanziaria.

Si pensi, a titolo di esempio, al caso di una Associazione sportiva dilettantistica. Il CONI controllava la regolarità degli aspetti formali-statutari, volta a consentirne l'iscrizione all'apposito Registro dallo stesso tenuto; l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza erano competenti circa l'effettiva spettanza delle norme agevolative dalla stessa fruite (ad esempio, la L. 398/91), verificando che venisse garantita, ad esempio, una partecipazione democratica alla vita associativa, oppure la prevalenza delle attività istituzionali rispetto a quelle commerciali eventualmente esercitate.

Non solo: poiché diverse disposizioni del sopra citato titolo X - con le eccezioni di cui all'art. 104 comma 1 del DLgs. 117/2017 - si applicheranno agli enti iscritti nel RUNTS a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui la Commissione europea rilascerà la propria autorizzazione e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del citato Registro, fino a quella data i controlli dell'Amministrazione finanziaria continueranno ad essere quelli propri della fase precedente all'approvazione del citato decreto.

2. Controlli fiscali "ante" DLgs. 117/2017 e quelli per gli enti non iscritti: aspetti critici

Nel difendersi, gli Enti non commerciali contestano il principio della separazione dei controlli civilistico-amministrativi da un lato e fiscali dall'altro, con interpretazioni talvolta condivise da taluna giurisprudenza di merito. E' infatti capitato a volte che, in tali pronunce, i giudici abbiano affermato che l'effettivo svolgimento di attività sportiva dilettantistica e quindi il possesso dei requisiti qualificanti non può far perdere la qualifica di ente non commerciale.

In altre parole, il riconoscimento del CONI per la qualifica di associazione sportiva dilettantistica non può essere sovvertito dalle risultanze dei controlli fiscali esperiti dall'Amministrazione finanziaria.

Giusto per rimanere al caso di specie, a parere di chi scrive, l'impostazione data dai giudici di merito non appare corretta, alla luce del disposto dell'art. 73 comma 1 del TUIR: laddove l'Amministrazione finanziaria riscontri l'esercizio esclusivo o principale di attività commerciali, da parte di un'ASD che occulti la propria natura commerciale dietro lo "schermo" dell'attività sportiva, l'attività di accertamento non è affatto preclusa.

L'Amministrazione finanziaria, al fine di valutare l'effettiva spettanza delle agevolazioni fiscali invocate dall'ente, verifica le concrete modalità operative, quali, ad esempio:

- la partecipazione alla vita ed alla gestione dell'associazione da parte dei soci;
- a valida convocazione dell'assemblea, di tal che sia garantita la possibilità di parteciparvi a tutti i soci, nonché il raggiungimento del numero legale dei presenti;
- l'istituzione dei libri sociali (libro soci, libro del Consiglio direttivo);
- l'eventuale distribuzione, anche indiretta, di utili (lucro soggettivo);
- la redazione del rendiconto.

A conferma di quanto sopra esposto, la stessa Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza, nei documenti di prassi relativi alla programmazione annuale dei controlli effettuabili dagli uffici (da ultimo cfr. circ. Agenzia Entrate 28.4.2016 n. 16) hanno sempre disposto l'attuazione di controlli mirati a carico degli enti non commerciali. Il controllo si deve concentrare su quei soggetti che solo apparentemente si palesano "non profit", ma che in realtà svolgono vere e proprie attività commerciali.

Tale impostazione è peraltro fatta propria dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui gli enti associativi non godono di uno status di extra-fiscalità che li esenta, per definizione, da ogni prelievo fiscale, occorrendo sempre tenere conto della natura delle attività svolte in concreto. L'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano la fruizione delle agevolazioni fiscali è a carico del soggetto collettivo che le invoca, secondo gli ordinari criteri di ripartizione dell'onere della prova stabiliti dall'art. 2697 c.c. .

Ovviamente, il controllo sull'effettiva natura dell'attività svolta non può che prescindere dalla regolarità formale dell'iscrizione ad alcun registro, o dall'affiliazione ad una federazione sportiva o associazione di riferimento.

Resta, peraltro, un aspetto del tutto meritevole di approfondimento. Infatti, l'art. 102 del DLgs. 117/2017 ha previsto l'abrogazione di diverse disposizioni normative, tra le quali, al comma 2, l'art. 10 del DLgs. 460/97, entro il termine di cui all'art. 104 comma 2 del DLgs. 117/2017.

In particolare, il comma 6 del citato art. 10 contiene la norma definita "antielusiva di carattere sostanziale", ossia quella riguardante la presunzione legale per la quale tutta una serie di fattispecie fa scattare la "indiretta distribuzione di utili".

L'art. 10 citato è stato di fatto trasfuso nell'art. 8 del DLgs. 117/2017; ciò significa che varrà soltanto per gli ETS, ossia soltanto per gli enti che saranno iscritti nel RUNTS e che potranno definirsi tali.

Ma cosa accadrà agli enti non profit che, per scelta o per legge, non saranno iscritti nel citato Registro? In altri termini, le disposizioni antielusive contenute nell'art. 10 comma 6 del DLgs. 460/97 saranno inserite in qualche altra norma? Diversamente opinando, tali enti (non iscritti) potrebbero essere "avvantaggiati" dalla mancata previsione in parola, spostando l'asse (o l'incombenza) della dimostrazione di indiretta distribuzione di utili in capo all'Amministrazione finanziaria. In tal modo, si può ipotizzare che l'eliminazione dei citati parametri oggettivi per effetto della suddetta abrogazione potrebbe offrire il fianco ad abusi da parte di enti non commerciali. Appare opportuno, pertanto, che coesistendo regimi fiscali paralleli che regoleranno enti iscritti al RUNTS ed enti non iscritti, le norme prevedano la regolamentazione anche in questo campo.

3. I controlli ex art. 94 del DLgs. 117/2017

Dunque, l'oggetto del controllo operato dall'Amministrazione finanziaria non sarà soltanto fiscale, ma interesserà anche aspetti diversi da questo, come d'altronde è sempre stato.

In proposito, venendo al concreto, essa dovrà procedere al controllo del rispetto di tutti gli articoli richiamati nel suddetto art. 94 (8, 9, 13, 15, 23 e 24).

- **Art. 8 "destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro"**

Per quanto riguarda l'art. 8, si tratterà di verificare che il patrimonio degli enti del Terzo settore sia utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria e per l'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Per questo è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili, anche se occultata dietro lo schermo di operazioni, di per sé, lecite. In questo caso, l'A.f. si preoccuperà di verificare che le entrate che l'ente ha incassato (a vario titolo) siano effettivamente ed esclusivamente destinate alle finalità previste nello statuto. Inoltre, risconterà la presenza o meno di situazioni che possano configurare una indiretta distribuzione di utili.

Per tale ultima finalità, il comma 3 dell'art. 8 contiene già delle fattispecie che integrano la indiretta distribuzione di utili, prevedendone la sussistenza (al pari dell'art. 10 del DLgs. 460/97) in caso di:

- corresponsione agli amministratori, ai sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi non proporzionati all'attività svolta e, comunque, superiori a quelli previsti in enti che operano in analoghi settori;
- corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del 40% a quelli previsti, per le medesime categorie, dai contratti collettivi, salvo comprovate esigenze di acquisire specifiche competenze;
- acquisto di beni o servizi per corrispettivi superiori al loro valore normale, senza che ricorrano valide ragioni economiche;
- cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci ed associati a condizioni maggiormente favorevoli rispetto a quelle di mercato, salvo che tali cessioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale;
- corresponsione, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento.

• **Art. 9 "devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento"**

L'art. 9 del DLgs. 117/2017 prevede la devoluzione del patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento, ad altri Enti del Terzo settore previo parere dell'Ufficio del RUNTS o, in mancanza di specifiche disposizioni statutarie in tal senso, alla Fondazione Italia Sociale. Gli atti di devoluzione del patrimonio residuo, compiuti in assenza o in difformità del citato parere, sono nulli.

È da dire che le disposizioni di cui agli artt. 8 e 9 citati si inseriscono nel solco già tracciato dagli artt. 148 comma 8 del TUIR e 10 comma 1 del DLgs. 460/97.

In materia di devoluzione del patrimonio dell'ente, una novità è sicuramente costituita dalla previsione di nullità degli atti di devoluzione in assenza di (o in contrasto con il) parere reso dall'Ufficio del RUNTS di cui all'art. 45 comma 1 del DLgs. 117/2017: nullità, invece, non prevista dalle disposizioni sopra citate.

In tal senso, a parere di chi scrive, bene ha fatto il legislatore ad introdurre una specifica causa di nullità degli atti di devoluzione, onde evitare che si formasse una "zona grigia" in cui taluni comportamenti, non espressamente vietati, potevano essere astrattamente tollerati.

Nel caso dell'articolo in questione, i controlli potranno estrinsecarsi in attività di tipo documentale, atteso che dovrebbero riguardare essenzialmente gli enti non più esistenti.

• **Art. 13 "scritture contabili e bilancio"**

Altro controllo dell'Amministrazione finanziaria dovrà riguardare la corretta tenuta delle scritture contabili e del bilancio, in conformità all'art. 13 del DLgs. 117/2017.

Tale articolo dispone che gli enti del Terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo Stato patrimoniale, dal Rendiconto finanziario e dalla 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 degli enti con entrate inferiori a 220,000,00 euro potrà essere redatto nella forma del rendiconto finanziario per cassa.

Gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili previste dall'art. 2214 c.c., ovvero libro giornale e libro degli inventari. Tali enti dovranno inoltre redigere e depositare, presso il registro delle imprese, il bilancio di esercizio (art. 13 comma 5), mentre gli enti del Terzo settore non iscritti nel Registro delle imprese dovranno depositare il bilancio presso il RUNTS (comma 6). Inoltre, l'organo di amministrazione deve documentare il carattere secondario e strumentale delle attività diverse da quelle di interesse generale, ossia quelle svolgibili ex art. 6 del DLgs. 117/2017.

Come si può notare, si passa da un regime contabile semplificato ad uno in tutto e per tutto simile a quello di un'impresa commerciale, ad esclusione degli enti con entrate inferiori alla soglia (220.000,00 euro) sopra specificata.

Infatti, prima dell'emanazione del DLgs. 117/2017, gravava sugli enti associativi in regime contabile semplificato esclusivamente l'obbligo di tenuta dei registri IVA, nonché del rendiconto, rappresentativo delle entrate e delle uscite, previsto dall'art. 25 della L. 133/99.

Peraltro, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che, nel caso delle associazioni e società sportive dilettantistiche che optavano per il regime tributario di favore ex L. 398/91, queste potevano comunque usufruire della detassazione forfettizzata delle entrate commerciali percepite, seppur tale rendiconto non fosse stato tenuto, laddove fosse comunque stato possibile, in sede di controllo, fornire la documentazione idonea ad attestare la realizzazione di proventi esclusi dal reddito imponibile; restava ferma la sanzione formale di cui all'art. 9 comma 1 del DLgs. 471/97, prevista per l'irregolare od omessa tenuta delle scritture contabili.

Solo per le attività commerciali eventualmente poste in essere, gli enti associativi dovevano tenere il libro giornale ed il libro degli inventari, i registri IVA, il registro dei beni ammortizzabili, i conti di mastro.

Né vigeva - anteriormente all'approvazione del DLgs. 117/2017 - alcun obbligo di redazione e deposito del bilancio: queste erano incombenze tipiche delle imprese commerciali.

In questo caso, il controllo esperibile da parte del Fisco riguarderà il rispetto sia dei limiti di ricavi ben precisi che la norma contiene sia la corretta redazione del bilancio, oltre che la presenza effettiva delle scritture contabili.

Riguardo alle scritture contabili, il controllo non riguarderà soltanto quello previsto per l'art. 13 suddetto ma anche quello relativo all'art. 87, che dispone in ordine alla "tenuta e conservazione" delle predette scritture contabili. In particolare, tale norma si riferisce agli ETS che non applicano il regime di cui all'art. 86 del DLgs. 117/2017 (ossia quello per le Organizzazioni di volontariato ed Associazioni di promozione sociale); quindi, in sintesi, riguarda una vasta platea di soggetti diversi dai precedenti, che eventualmente applicheranno - per opzione - quello di cui all'art. 80 del DLgs. 117/2017.

Tali obblighi sono di fondamentale importanza, perché da essi dipendono i benefici fiscali.

- **Art. 15 - libri sociali obbligatori**

L'art. 15 del DLgs. 117/2017 dispone l'obbligo di tenuta, a carico degli enti del Terzo settore, di alcuni libri sociali obbligatori:

- il libro degli associati,
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee,
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione e dell'organo di controllo.

Come chiarito anche dalla Relazione illustrativa al DLgs. 117/2017, ciascun ente dovrà tenere solo i libri sociali compatibili con la forma giuridica adottata: il libro degli associati, ad esempio, non dovrà essere tenuto da una fondazione.

Ogni associato ha il diritto di esaminare i libri sociali.

Tale disposizione è - in parte - in linea con quanto attualmente previsto per gli enti associativi, i quali devono tenere il libro soci ed i verbali delle assemblee e del consiglio direttivo. La mancanza di tale documentazione - rilevata dall'Amministrazione finanziaria durante le proprie attività di controllo - comporta, quale conseguenza, il venir meno della qualifica di ente non commerciale, in quanto non è possibile, per l'Amministrazione procedente, verificare il rispetto di quei requisiti di democraticità che devono involgere l'attività dell'ente.

Tale riscontro - che già avviene per tutti gli enti non commerciali - proseguirà con la nuova norma in rassegna, sia per gli ETS iscritti nel RUNTS (che soggiaceranno - appunto - alle disposizioni in commento) che a quelli non iscritti, per legge o per scelta.

- **Art. 23 "procedura di ammissione e carattere aperto delle associazioni"**

L'art. 23 del DLgs. 117/2017 regola la procedura di ammissione alle associazioni, riconosciute o non riconosciute, che avviene previa domanda dell'interessato, con deliberazione dell'organo di amministrazione.

Tali modalità di ammissione vogliono stimolare il carattere "aperto" delle associazioni, per garantire una partecipazione quanto più possibile ampia e trasparente. Sono ispirate in particolare, come chiarito nella relazione illustrativa al DLgs. 117/2017, alla disciplina delle società cooperative, contenuta nel Codice civile.

In questo caso, il controllo dell'Amministrazione finanziaria potrà vertere sulla analisi delle domande di ammissione dei soci, sulla tempistica, sulle delibere degli organi deputati a ciò, sui dinieghi e successive richieste di riammissione, il tutto finalizzato al riscontro effettivo del citato "schema aperto".

- **Art. 24 "assemblea"**

Le modalità di funzionamento dell'assemblea sono disciplinate dall'art. 24 del DLgs. 117/2017, fatta comunque salva l'autonomia statutaria dell'ente. Nel caso del controllo delle disposizioni contenute nell'articolo in questione, si rilevano dei profili di novità rispetto a quanto finora accaduto alla generalità degli enti non commerciali. Infatti, si tratterà di esaminare quella parte dispositiva che attiene ai nuovi limiti numerici riguardanti la partecipazione degli associati, ossia il numero delle deleghe esibite, le presenze in assemblea, l'anzianità di iscrizione.

Art.	Argomento	Controllo
8	Destinazione del patrimonio ed assenza dello scopo di lucro	Analisi di tutte le poste di entrata e riscontro dell'utilizzo di queste per le finalità istituzionali. Esame delle varie tipologie di indiretta distribuzione di utili, ex co. 3, ovvero di altre forme di questa.
9	Devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento	Esame di tipo documentale su enti estinti. Riscontro delle attività <i>ante</i> scioglimento (verbali, delibere, quorum) e documentazione relativa agli obblighi connessi (richiesta di parere, forma dell'invio, presenza del parere, tipo di esito e conformità ad esso).
13	Scritture contabili e bilancio	Analisi delle poste di entrata per controllo limite € 220.000,00; corretta redazione bilancio e sue componenti; presenza di scritture contabili per gli ETS che svolgono attività d'impresa; adempimenti formali c/o Ufficio Registro imprese o RUNTS.
15	Libri sociali obbligatori	Presenza dei libri in base alla tipologia di ente e corretta redazione degli stessi (soprattutto per riscontro reale vita associativa).
23	Procedura di ammissione e carattere aperto delle associazioni	Analisi dei documenti che garantiscano lo schema aperto degli ETS associativi (domande di ammissione, verbali degli organi deputati, dinieghi, richieste di riesame).
24	Assemblea	Riscontro dei vari limiti numerici previsti a seconda della tipologia di ente, presenza di deleghe e controllo dei limiti di esse.
87	Redazione scritture cronologiche e sistematiche in relazione all'attività complessivamente svolta; entro sei mesi da chiusura dell'esercizio, redazione situazione patrimoniale, economica, finanziaria, distinguendo attività d'interesse generale da quelle diverse. Se svolte con modalità commerciali, tenere la contabilità separata.	Riscontro della presenza delle scritture contabili e corretta redazione delle stesse. Riscontro della situazione patrimoniale, economica e finanziaria delle varie attività svolte (generali e diverse). Presenza dei libri contabili in caso di attività svolta con modalità commerciali. Contabilità separata istituzionale/commerciale. Presenza rendiconto economico/finanziario in caso di ETS con entrate < 50.000,00 €.
		ETS con entrate < 50.000,00 €.

4. I poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria

L'Amministrazione finanziaria, ex art. 94, può avvalersi degli strumenti previsti dagli artt. 32 e 33 del DPR 600/73 (in materia di imposte dirette) e 51 e 52 del DPR 633/72 (afferenti l'IVA).

Si tratta dell'attività istruttoria "ordinaria", secondo cui l'Amministrazione finanziaria può disporre accessi, ispezioni e verifiche, notificare inviti e questionari, esperire controlli sui rapporti bancari intrattenuti dagli Enti del Terzo settore (e dai loro rappresentanti, quantomeno per le associazioni non riconosciute che ricadono nel perimetro di applicazione dell'art. 38 c.c.).

L'art. 94 sancisce che, in presenza di violazioni riscontrate dall'Amministrazione finanziaria nello svolgimento dell'attività di controllo, questa disconosce la spettanza del regime fiscale applicabile all'ente per effetto della sua iscrizione al RUNTS. Ma quali possono essere le violazioni che, se rilevate, rendono inapplicabile il regime fiscale di favore previsto per gli Enti del Terzo settore?

A questo punto, non possiamo che dire che si tratterà di violazioni che attengono sia l'aspetto tributario puro (ad esempio, la prevalenza delle entrate qualificate come commerciali rispetto a quelle istituzionali e la loro separata indicazione in contabilità) sia quello civilistico-amministrativo, quali la mancata partecipazione democratica degli associati alla vita associativa, la non corretta redazione dell'atto costitutivo e dello statuto, la distribuzione, anche indiretta, di utili, la mancata tenuta dei libri sociali obbligatori, la convocazione dell'assemblea con modalità non idonee a garantire la più ampia partecipazione dei soci.

Tali controlli, come detto sopra, erano già esperiti dall'Amministrazione finanziaria prima dell'approvazione del DLgs. 117/2017, e riguarderanno comunque anche quei soggetti che non si iscriveranno al RUNTS.

Si tenga conto, poi, che già precedentemente all'entrata in vigore del DLgs. 117/2017 era demandato all'Amministrazione finanziaria il compito di esperire controlli, sia fiscali sia civilistico-amministrativi, a carico degli Enti non commerciali, in ragione delle disposizioni normative di cui agli artt. 143-149 del TUIR.

La vera portata innovativa del Codice del Terzo settore non risiede tanto nella natura dei controlli esperibili dall'Amministrazione finanziaria quanto nelle loro concrete modalità di svolgimento.

Infatti, sempre l'art. 94, al secondo capoverso, statuisce che l'ufficio finanziario 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 medesimo.

Nella sostanza, viene riconosciuta la centralità del principio di contraddittorio preventivo tra controllante e soggetto controllato, ancor più pregnante in ragione della rilevanza sociale degli Enti del terzo settore.

Ciò significa che l'Amministrazione finanziaria non potrà, sulla base unicamente dei dati in proprio possesso, disconoscere la spettanza del regime fiscale di favore scelto dall'ente, in ragione di "presunte" violazioni di carattere fiscale.

Tali violazioni dovranno invece essere concretamente riscontrate, previo confronto con la parte, a pena di nullità dell'emanato provvedimento impositivo.

Ma tale disposizione si presta ad ulteriori chiavi di lettura, in termini più generali rispetto all'argomento di cui si discute e con particolare riferimento al principio del contraddittorio.

Tale principio è tutt'altro che "immanente" nell'ordinamento: anzi, il legislatore, laddove lo ritenga particolarmente meritevole di tutela, non manca di inserirlo esplicitamente nel "corpo" della norma.

Si pensi, a titolo esemplificativo, alla disciplina dell'accertamento sintetico di cui all'art. 38 commi 4 e ss. del DPR 600/73, come modificato dal DL 78/2010, in cui è stato introdotto il "doppio contraddittorio", finalizzato all'eventuale accertamento con adesione del contribuente prima della notifica del provvedimento impositivo; oppure alle disposizioni in materia di abuso del diritto (art. 10-bis della L. 212/2000, come modificato dall'art. 7 del DLgs. 156/2015).

Anche nel caso che qui ci occupa, il legislatore, nella Relazione illustrativa allo schema del DLgs. 117/2017, ha sottolineato che la previsione di un obbligo al contraddittorio valorizza il rapporto di trasparenza tra Fisco e contribuenti, garantendo la cooperazione tra le parti già nella fase istruttoria: ciò in ragione della particolare delicatezza delle contestazioni eventualmente ascrivibili all'Ente controllato ed alla possibile gravità delle loro conseguenze.

L'istituto del contraddittorio preventivo insomma, lungi dal trovare definitiva cittadinanza nel nostro ordinamento, necessita di trovare, ogni volta, una precisa "sottolineatura" da parte del legislatore.

La scelta legislativa è ancor più condivisibile alla luce del mutevole orientamento della giurisprudenza di legittimità.

La Corte di Cassazione ha dapprima affermato che "il principio del contraddittorio endoprocedimentale opera a prescindere dalla qualificazione giuridica dell'accertamento e dell'esistenza di una previsione specifica, trattandosi di un obbligo immanente nell'ordinamento tributario ogni volta che debba essere adottato un provvedimento che incide sui diritti e gli interessi del contribuente".

A distanza di un anno, invece, ha affermato che "l'obbligo di contraddittorio sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito".

Sul punto, appare opportuno sottolineare come si registri tutt'ora un dibattito aperto, come testimonia la recente ordinanza n. 380/2017 della Suprema Corte di Cassazione.

È poi previsto dall'art. 94 che l'Amministrazione finanziaria e l'ufficio del RUNTS comunichino l'un l'altro gli esiti dei reciproci controlli, al fine di valutare, rispettivamente, l'eventuale cancellazione dal RUNTS - laddove ne ricorrano i presupposti - e l'assunzione dei provvedimenti di competenza da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Resta demandato, invece, all'ufficio del RUNTS territorialmente competente il controllo ai fini dell'iscrizione, aggiornamento e cancellazione degli enti nel Registro medesimo.

Un'altra novità piuttosto rilevante è stata introdotta dal comma 4, secondo cui agli enti del Terzo settore non si applicheranno le disposizioni di cui all'art. 30 del DL 185/2008, convertito, con modificazioni, dalla L. 2/2009 e, comunque, tali enti non saranno tenuti alla presentazione del modello EAS previsto dall'art. 30 comma 1 del DL citato.

Si tratta di una modifica normativa di non poco conto, in quanto la presentazione del modello EAS era considerata, dall'Amministrazione finanziaria, *conditio sine qua non* affinché gli enti non commerciali potessero usufruire delle agevolazioni ad essi dedicate.

Era infatti prevista la non imponibilità delle quote e dei contributi associativi nonché, in taluni casi, dei corrispettivi percepiti dagli enti associativi privati, in possesso dei requisiti richiesti dalla normativa tributaria, purché questi trasmettessero in via telematica, all'Agenzia delle Entrate, i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali, entro sessanta giorni dalla loro costituzione.

La rigidità di tale impostazione era già stata attenuata a seguito dell'introduzione del DL 16/2012, secondo cui non era precluso l'accesso ai regimi fiscali opzionali, subordinati

all'obbligo di una comunicazione preventiva (o di un altro adempimento di natura formale) non eseguito tempestivamente, sempre che la violazione non fosse stata constatata o non fossero iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altra attività amministrativa di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento avesse avuto formale conoscenza, purché il contribuente:

- avesse i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento alla data di scadenza ordinaria del termine;
- effettuasse la comunicazione (o l'adempimento richiesto) entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;
- versasse contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione prevista (250,00 euro), senza la possibilità di avvalersi dell'istituto della compensazione di cui all'art. 17 del DLgs. 218/97.
- La stessa Agenzia delle Entrate, nella risposta all'interrogazione parlamentare 29.9.2016 n. 5-09617, confermava l'attenuazione degli effetti della mancata presentazione del modello EAS entro il termine di sessanta giorni. Tale termine era infatti qualificato come ordinatorio, non perentorio, con la conseguenza che l'ente associativo non avrebbe potuto godere delle agevolazioni spettanti solo per il periodo di mancata presentazione del modello EAS: una volta presentato il modello, l'ente poteva fruire della normativa di vantaggio per cui avesse optato, qualora sussistessero gli altri requisiti previsti dalla stessa.

Resta da osservare, sul punto, che nell'attesa dell'emanazione di un documento di prassi, che recepisca il contenuto della risposta alla citata interrogazione parlamentare, il legislatore ha rotto gli indugi e, con il chiaro intento di semplificare - per quanto possibile - gli adempimenti formali gravanti sugli enti non commerciali, ha chiarito come l'osservanza di tale incumbente non sia più necessaria, ma ciò non varrà per gli enti che non si iscriveranno al RUNTS, sia per legge che per scelta operata. In tal caso, appare quindi opportuno un chiarimento ufficiale, come sopra accennato.

In definitiva, il legislatore ha inteso consolidare il modus operandi in essere, prevedendo un duplice tipo di controllo a carico degli enti del Terzo settore: uno avente riflessi di carattere fiscale (in capo all'Agenzia delle Entrate ed alla Guardia di Finanza) ed un altro di carattere esclusivamente civilistico-amministrativo (in capo al RUNTS). Probabilmente, potrebbe essere opportuno coordinare tali controlli, visto che è previsto soltanto un mero scambio di informazioni tra le autorità procedenti, ancorché con ambiti di applicazione limitatamente sovrapponibili: l'Amministrazione finanziaria dovrà verificare la sussistenza dei requisiti per poter usufruire delle agevolazioni fiscali eventualmente spettanti, il controllo del RUNTS verterà sul rispetto delle condizioni previste per l'iscrizione, l'aggiornamento e la cancellazione degli enti dal Registro medesimo.

Il legislatore, invece, ha ritenuto di disciplinare in maniera maggiormente puntuale soltanto i controlli propri dell'Amministrazione finanziaria, con un occhio di riguardo per un settore che, data la sua rilevanza sociale, è senz'altro meritevole delle migliori tutele.

Di sicuro, la previsione ampia ed esaustiva di "cosa e come" può controllare l'Amministrazione finanziaria si ritiene possa servire a dirimere i dubbi dei limiti dei sopraesposti controlli, e soprattutto contribuirà a dare certezza ad ambiti che erano alquanto sfumati od opachi.

**La perdita della qualifica di non commercialità dell'ente
nel nuovo Codice del Terzo settore e nel TUIR**

5. Le norme per gli enti che si iscrivono al RUNTS: le novità dell'art. 79 del DLgs. 117/2017

L'art. 6 del Codice del Terzo settore prevede la possibilità, per gli enti che si iscrivono al Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUNTS), di svolgere, accanto alle attività istituzionali di natura civica, solidaristica e di utilità sociale, anche altre attività "secondarie e strumentali" dirette alla produzione o allo scambio di beni o servizi di natura commerciale, ma lo svolgimento contestuale di attività commerciali, soggiace al limite imposto dall'art. 79 comma 5 del DLgs. 117/2017, secondo cui "... *Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'art. 5, svolte in forma di impresa ... superano, nel medesimo periodo di imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti ...*".

Ai fini della qualifica dell'ente, l'elemento discriminante diventa così, indipendentemente dalle previsioni statutarie, la quantificazione monetaria dell'attività concretamente esercitata, con la conseguenza che un ente costituito per scopi ideali o sociali può, sulla base delle reali azioni intraprese, essere qualificato di diritto come ente di natura commerciale.

La previsione dell'art. 79 del CTS, basata esclusivamente su un criterio di prevalenza quantitativa degli introiti dell'ente, appare penalizzante in presenza di determinate congiunture sfavorevoli.

Ad esempio, supponiamo che nell'anno 2017 l'ente presenti il seguente rendiconto gestionale:

	<u>Proventi da attività istituzionali</u>		
	• quote associative	200	
	• contributi	30	
	• liberalità	20	
	• proventi da raccolta fondi	40	<u>290</u>
	<u>Ricavi da attività commerciali</u>		
	• attività commerciali accessorie	70	
	• contratti con enti pubblici	100	
	• altri ricavi	50	<u>220</u>

Quindi, secondo il citato criterio di prevalenza quantitativa dell'art. 79, comma 5, del CTS, poiché i proventi istituzionali eccedono i ricavi commerciali non si verifica alcun

mutamento nello status dell'ente, che conserva pertanto la natura di ente non commerciale.

Se invece nell'anno 2018, a causa della congiuntura economica sfavorevole, tutti i finanziatori decidessero di ridurre le sovvenzioni a favore dell'ente, dal rendiconto risulterebbero maggiori valori da attività commerciali:

	<u>Proventi da attività istituzionali</u>		
	• quote associative	180	
	• contributi	5	
	• liberalità	5	
	• proventi da raccolta fondi	10	<u>200</u>
	<u>Ricavi da attività commerciali</u>		
	• attività commerciali accessorie	70	
	• contratti con enti pubblici	100	
	• altri ricavi	50	<u>220</u>

Nell'esempio, lo stesso ente, pur continuando a svolgere la sua mission di natura ideale e sociale, per cause indipendenti dalla sua volontà si vedrebbe privato dello status fiscale di ETS non commerciale.

La norma contenuta nel CTS non sembra offrire altre chiavi di lettura se non quella - unica - del confronto quantitativo di componenti positivi di eterogenea natura, in tal modo creando difficoltà a quegli enti che, loro malgrado, potranno avere una contrazione delle entrate di natura commerciale.

6. Gli enti che non si iscrivono al RUNTS: l'art. 149 del TUIR

Contrariamente alla previsione dell'art. 79 del CTS, le disposizioni di cui all'art. 149 del TUIR contengono, al comma 2, alcuni meccanismi correttivi, che tengono conto, oltre che della prevalenza dei ricavi commerciali su quelli istituzionali, anche di quella:

- delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
- dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali;
- delle componenti negative inerenti l'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

Dunque la disciplina già vigente relativa alla perdita della qualifica di ente non commerciale contiene ulteriori parametri rispetto al criterio unico del raffronto quantitativo mirato alle entrate dell'ente.

Ciò, evidentemente, al fine di non penalizzare quell'ente che, suo malgrado, dovesse subire la contrazione delle sovvenzioni e delle liberalità dei donatori, pur continuando nella sua opera di impegno civico e sociale.

Poiché la norma dell'art. 149 del TUIR comporta - per conseguenza naturale - l'accertamento del reddito ed è rivolta sostanzialmente agli uffici finanziari, ne consegue che l'eventuale controllo fiscale diretto al riconoscimento dello status dell'ente, ante

introduzione del CTS, poteva e può, per l'ente che non si iscrive al RUNTS, ancorarsi ad un ventaglio più ampio di elementi al fine di mitigare il rigido criterio della prevalenza quantitativa dei proventi.

Avvalorando tale assunto, il Mef ha precisato che gli indici di commercialità di cui all'art. 149 del TUIR non costituiscono presunzioni assolute: essi sono semplici indizi valutabili in concorso con altri elementi, quali le caratteristiche complessive dell'ente e l'attività effettivamente svolta.

In questo caso, il mutamento della qualifica, da ente non commerciale a ente commerciale, opererà a partire dall'inizio del periodo di imposta in cui vengono meno le condizioni che hanno legittimato le agevolazioni, e comporterà - altresì - l'obbligo di redigere l'inventario, comprendendo in esso tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente.

La redazione dell'inventario deve essere fatta entro sessanta giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica e comporta, altresì, l'obbligo di istituire le scritture contabili previste dalle norme fiscali.

Tali disposizioni non si applicano agli enti ecclesiastici ed alle associazioni sportive dilettantistiche, per espressa previsione dell'art. 149 comma 4 del TUIR.

Peraltro, su tale ultimo punto si ritiene opportuno fare alcune precisazioni. La disapplicazione in parola non significa che tali enti non possano perdere la qualifica di enti non commerciali. Il significato intrinseco della disposizione in rassegna, alla luce di una corretta interpretazione, conduce alla conclusione che nel caso di controllo a carico di tali enti, i predetti indizi di commercialità non possono essere utilizzati tout court, cosicché, ad esempio, se nel caso di una Associazione sportiva dilettantistica si dovessero registrare entrate commerciali superiori a quelle istituzionali, questa non perderebbe ipso iure la qualifica.

Oltre a quanto sopra, e sempre nell'ambito della perdita di qualifica di ente non commerciale, si coglie anche lo spunto per far rilevare come, nell'ambito della Riforma del Terzo settore, per effetto dell'abrogazione dell'art. 10 del DLgs. 460/97 a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui la Commissione europea darà la propria autorizzazione e comunque non prima del periodo d'imposta successivo a quello di operatività del RUNTS, agli enti non commerciali che non saranno iscritti a tale Registro (per espressa previsione normativa o per volontà dell'ente stesso in base a calcoli di convenienza) non sarà più possibile applicare le norme contenute nel citato art. 10, definita "norma antielusiva di carattere sostanziale", che contiene una serie di parametri oggettivi alla presenza dei quali si ha indiretta distribuzione di utili (che costituisce una violazione a cui consegue la perdita di qualifica, essendo violata in pieno la natura stessa dell'ente). Pertanto, con la citata abrogazione, spetterà all'Amministrazione finanziaria operare valutazioni di congruità al riguardo.

7. Distinzione tra ETS e non ETS

La perdita della qualifica di ente non commerciale ha delle nette differenze, dipendenti dall'appartenere o meno al Terzo settore, ovvero sia diversificate in funzione della iscrizione o meno al RUNTS.

Nel primo caso, l'ETS dovrebbe fisiologicamente adattarsi alla nuova qualifica fiscale dall'anno d'imposta in cui si supera il limite sopra descritto, ponendo in essere tutti gli adempimenti necessari (sia di carattere amministrativo che contabile).

In dipendenza di ciò, l'ETS verrebbe escluso da tutta una serie di norme agevolative, riguardanti esclusivamente gli ETS non aventi natura commerciale, come, ad esempio, la fruizione del regime forfetario riservato a tali enti e previsto dall'art. 80 del DLgs. 117/2017, nonché le disposizioni agevolative in materia di tributi locali di cui all'art. 82 comma 6 del DLgs. 117/2017.

Le conseguenze non ricadono soltanto in capo agli ETS: infatti, la perdita di qualifica in rassegna comporterà degli effetti anche per coloro che effettuano liberalità a favore dell'ente che ha perso la qualifica di non commercialità, non trovando più applicazione le norme agevolative di cui agli artt. 81 (Social bonus) e 83 (Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali) del DLgs. 117/2017.

In particolare, ai sensi di tale ultimo articolo, se l'ente perde la qualifica di non commerciale scatteranno in capo al legale rappresentante dello stesso gli obblighi di comunicazione all'Ufficio del RUNTS entro trenta giorni dalla chiusura del periodo di imposta in cui si è verificata.

Nel caso degli enti non iscritti al RUNTS, verrebbero meno le norme agevolative di cui all'art. 143 del TUIR in tema di raccolta pubblica occasionale di fondi e di contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche e all'art. 145 del TUIR (Regime forfetario degli enti non commerciali). Verrebbero meno, altresì, tutte le norme agevolative ai fini delle imposte dirette e indirette previste per le diverse tipologie di enti quali quelle del DLgs. 460/97 per le ONLUS (Organizzazioni non lucrative di utilità sociale), della L. 266/91 per le ODV (Organizzazioni di volontariato), della L. 383/2000 per le APS (Associazioni di promozione sociale) e della L. 398/91 per le ASD (Associazioni sportive dilettantistiche). Inoltre, tutti i suddetti enti non potrebbero accedere al beneficio del 5 per mille, istituito per la prima volta dalla L. 266/2005 (legge finanziaria 2006).

Infine, tutti gli enti che perdono la qualifica di ente non commerciale, iscritti o meno al RUNTS, sono assoggettati alle norme di cui al titolo II, capo II, sezione I del TUIR riguardanti la determinazione della base imponibile IRES delle società commerciali.

È da precisare, da ultimo, che gli atti istruttori compiuti dall'Amministrazione finanziaria, compresi quelli della Guardia di Finanza, non possono determinare autonomamente gli effetti della cancellazione dell'ente dal RUNTS; ciò in quanto si tratta di atti endoprocedimentali che non hanno rilevanza esterna immediata. In tal senso dispone l'art. 50 del DLgs. 117/2017, in virtù del quale la cancellazione dell'ente dal RUNTS può avvenire solo in conseguenza di un provvedimento divenuto definitivo dell'autorità tributaria.

8. I possibili conflitti di interpretazione dopo le attività di controllo

Ove il controllo effettuato dall'Amministrazione finanziaria abbia disconosciuto la qualifica di ETS non commerciale, l'atto di accertamento, qualora divenuto definitivo, verrà trasmesso dall'Amministrazione finanziaria all'Ufficio del RUNTS competente per territorio.

Quest'ultimo, ricevute le risultanze del predetto controllo, sulla base del suddetto atto procederà ad effettuare le proprie valutazioni e, se ne ricorreranno le condizioni ed i presupposti, potrà anche disporre la cancellazione dell'ente dal RUNTS, con tutte le conseguenze già sopra delineate, sia in capo all'ente stesso che ai soggetti che ne sono venuti in contatto (primi tra tutti, i sovvenzionatori).

Infatti, per espressa previsione del CTS, l'Ufficio del RUNTS è l'unico deputato alle attività di iscrizione, cancellazione, variazione degli ETS iscritti.

Cosa accadrebbe, dunque, se gli organi del RUNTS, preposti al controllo dei requisiti dell'ente ai fini della propria iscrizione nello stesso non condividessero le conclusioni dell'autorità fiscale?

Ad esempio, ipotizziamo che gli organi di controllo dell'Agenzia delle Entrate ritengano che i rimborsi spese analitici corrisposti agli amministratori costituiscano - in realtà - una distribuzione indiretta di utili in quanto la documentazione esibita a sostegno non è ritenuta congrua ed inerente dal punto di vista quantitativo in relazione alla prestazione svolta. Sulla stessa fattispecie, gli organi di controllo del RUNTS, invece, ritengono adeguata tale documentazione (art. 8 del DLgs. 117/2017).

Ancora ad esempio: un ETS che non si avvale del metodo forfetario di determinazione del reddito ed è tenuto, ai sensi dell'art. 10 del DLgs. 117/2017, ad istituire scritture contabili cronologiche e sistematiche in maniera analitica, ha redatto l'inventario delle attività e delle passività, indicando cumulativamente e senza alcuna analiticità le medesime. Gli organi di controllo dell'Agenzia delle Entrate ritengono non adeguata tale contabilizzazione, contestando l'irregolarità delle scritture contabili, ai sensi dell'art. 10 citato e della normativa fiscale, con la conseguenza della perdita dei benefici fiscali stabiliti nel CTS.

Gli organi di controllo del RUNTS, invece, non rilevano alcuna irregolarità al riguardo. A tal proposito, nulla viene disposto nelle norme sui controlli che sono contenute nel CTS: infatti, l'art. 94 comma 2 si limita ad affermare che: "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'articolo 45 ove ne ricorrano i presupposti" e, al comma 3: "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".

Nelle ipotesi di valutazioni divergenti da parte dei due organi preposti al controllo, si potrebbe verificare la paradossale situazione di un ente giudicato non meritevole di godere dei benefici fiscali da parte dell'Amministrazione finanziaria e, per converso, ritenuto idoneo ed adeguato secondo i parametri dell'Ufficio del RUNTS.

Naturalmente, la questione di divergenza riguarderà soltanto gli aspetti diversi da quelli tributari, tenuto conto del fatto che ai sensi dell'art. 94 del CTS l'Amministrazione Finanziaria potrà controllare anche ambiti diversi da quelli squisitamente fiscali.

Come evidente, è possibile, quindi, che alla divergenza di visione da parte dei due enti si crei un "conflitto", che andrà necessariamente risolto, soprattutto per gli effetti sostanziali che potrebbe avere una visione rispetto all'altra, in primis sulla continuazione dei benefici fiscali e, in secondo luogo, su tutti quelli di altra natura derivante dall'iscrizione al RUNTS. Andando già in là col tempo, ancorché un futuro atto di recupero fiscale derivante da riqualificazione o diversa visione su aspetti non tributari sarà sempre oggetto di contenzioso tributario, anche in un'ottica deflattiva del contenzioso stesso, si ritiene che i prossimi decreti correttivi possano essere il luogo adatto per prendere coscienza di ciò ed individuare una sorta di "conferenza", ambito in cui la questione possa essere affrontata e risolta da un punto squisitamente tecnico-

giuridico, tranne il caso in cui saranno le norme stesse a dare una diversa valenza alle conclusioni dell'uno o dell'altro ente.

Le conseguenze

9. Conseguenze per la perdita della qualifica di Ente non commerciali

Per la perdita della qualifica di non commercialità per gli ETS15, come rappresentati nel nuovo CTS, non pare possibile invocare altri canoni interpretativi oltre quelli prefigurati dall'art. 79 comma 5, basati sulla prevalenza quantitativa dei proventi, attesa la previsione dell'art. 89 dello stesso DLgs. 117/2017, in virtù della quale agli enti iscritti al RUNTS non si applicano, tra le altre, le disposizioni dell'art. 149 del TUIR.

Gli enti non commerciali non iscritti al RUNTS, invece, potranno godere dei benefici di un'interpretazione meno rigida in tema di perdita della loro ordinaria qualifica.

Dunque, sarebbe auspicabile al riguardo un intervento chiarificatore prima dell'avvio dell'operatività del RUNTS, ciò al fine di dirimere eventuali contrasti interpretativi tra Uffici del RUNTS ed Amministrazione finanziaria (intesa sia come Agenzia delle Entrate che come Guardia di Finanza).

Altro intervento esplicativo sarebbe opportuno al fine di eliminare la disparità di trattamento a favore degli enti non iscritti al RUNTS.

Se così non fosse, il criterio esclusivo della prevalenza quantitativa risulterebbe punitivo per gli ETS, in quanto determinerebbe un errato raffronto tra elementi eterogenei: da un lato, gli introiti derivanti da attività commerciale, il cui importo può essere gestito in autonomia dall'ente, e dall'altro, le entrate istituzionali, il cui ammontare dipende esclusivamente da cause non controllabili.

Come detto, il regime tributario degli enti in parola è disciplinato dagli articoli da 79 a 89, con l'obiettivo di razionalizzare, semplificare e armonizzare un quadro normativo caratterizzato, in passato, da un'estrema frammentazione e disorganicità.

Per gli enti non commerciali viene prevista la possibilità di determinare il reddito d'impresa mediante l'applicazione di un regime forfetario basato su specifici coefficienti di redditività

Il DLgs 117/2017 introduce uno specifico **regime fiscale opzionale** per la determinazione del reddito d'impresa degli enti del Terzo settore non commerciali, delineato sulla falsariga di quello disciplinato dall'articolo 145, Tuir. Quest'ultima disposizione, peraltro, continua ad applicarsi agli enti che non possono ottenere l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore (formazioni e associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, associazioni di datori di lavoro ed enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti) nonché agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti che non sono iscritti al Registro ovvero, qualora iscritti, alle attività diverse da quelle istituzionali da questi ultimi esercitate.

Inoltre, per coloro che effettuano erogazioni liberali in denaro a favore degli enti del Terzo settore non commerciali, impegnati in progetti di recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata, è previsto il riconoscimento di un credito d'imposta denominato "**social bonus**".

9.1 Il regime forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali (Articolo 80)

Gli enti del Terzo settore non commerciali possono optare per la determinazione **forfetaria** del reddito d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di interesse generale e delle attività diverse (secondarie e strumentali rispetto alle prime), quando svolte con modalità commerciali, uno specifico **coefficiente di redditività** e aggiungendo l'ammontare dei componenti positivi di reddito di cui agli articoli 86 (plusvalenze patrimoniali), 88 (sopravvenienze attive), 89 (dividendi e interessi) e 90 (proventi immobiliari) del Tuir.

I coefficienti di redditività, riferiti alle attività di prestazioni di servizi e ad altre attività, sono specificamente individuati e distinti in base all'entità dei ricavi conseguiti.

Per le **attività di prestazioni di servizi**:

- ricavi fino a 130mila euro - coefficiente 7%
- ricavi da 130.001 euro a 300mila euro - coefficiente 10%
- ricavi oltre 300mila euro - coefficiente 17%.

Per **altre attività**:

- ricavi fino a 130mila euro - coefficiente 5%;
- ricavi da 130.001 euro a 300mila euro - coefficiente 7%
- ricavi oltre 300mila euro - coefficiente 14%.

Per gli enti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività, il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

9.2 Decadenza dai benefici fiscali

In materia di obblighi contabili, il Dlgs 117/2017 prevede una serie di specifici adempimenti che gli enti non profit devono adempiere **a pena di decadenza dai benefici fiscali**

Il Capo III del Titolo X del Codice, costituito dal solo articolo 87, prevede una specifica disciplina in ordine agli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili da parte degli enti del Terzo settore con regole diversificate a seconda dell'ambito di attività.

9.3 Tenuta e conservazione delle scritture contabili (Articolo 87)

Il comma 1 indica gli obblighi contabili degli enti del Terzo settore non commerciali che non applicano (per opzione, per difetto dei relativi requisiti o perché svolgono unicamente attività istituzionale) il regime forfetario disciplinato dall'articolo 86.

Essi, a pena di decadenza dai benefici fiscali, devono:

- in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte a esprimere con completezza e analiticità le operazioni effettuate in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente, distinguendo le attività diverse (articolo 6) da quelle di interesse generale (articolo 5), con obbligo di

conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore a quello indicato dall'articolo 22, Dpr 600/1973 (a norma del quale le scritture contabili obbligatorie devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta)

- in relazione alle attività svolte con modalità commerciali, tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui all'articolo 18, Dpr 600/1973 (contabilità semplificata per le imprese minori) anche al di fuori dei limiti quantitativi ivi previsti.
- Gli stessi enti che nell'esercizio delle attività di interesse generale e di quelle diverse non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 50mila euro possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo punto dell'elenco suindicato, il rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive previsto dall'articolo 13, comma 2.
- In relazione all'attività commerciale eventualmente esercitata, gli enti del Terzo settore non commerciali hanno l'obbligo di tenere la **contabilità separata**. Sul punto, la relazione illustrativa chiarisce che *“ai fini della contabilità separata non è stato appositamente previsto che si debba istituire un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative a ogni attività”*.
- Gli enti del Terzo settore non commerciali, limitatamente alle attività non commerciali, non sono soggetti all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale. Restano, tuttavia, fermi gli obblighi previsti, in materia di Iva, dal Titolo II del Dpr 633/1972 (obblighi di certificazione dei corrispettivi, dichiarazioni, versamenti, tenuta dei registri e dei documenti rilevanti a fini Iva, eccetera) e le disposizioni dettate dai commi 5 e 8 dell'articolo 86 per le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che aderiscono al relativo regime forfetario.
- Gli enti del Terzo settore non commerciali, che effettuano raccolte pubbliche di fondi, devono inserire all'interno del rendiconto o del bilancio, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un rendiconto specifico, 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 effettuate.
- Questa norma si applica, in quanto compatibile, anche alle organizzazioni di volontariato e alle associazioni di promozione sociale che si avvalgono del regime forfetario loro dedicato.
- L'ultimo comma dell'articolo 87 detta una norma di chiusura, relativa alle ipotesi in cui l'ente del Terzo settore non commerciale debba assumere la qualifica di ente commerciale, in base a quanto previsto dall'articolo 79, comma 5 (qualora, cioè, i proventi delle attività istituzionali, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati dalla legge per lo svolgimento di attività non commerciali, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali). In tal caso, entro tre mesi, tutti i beni facenti parte del patrimonio dovranno essere compresi nell'inventario previsto, in generale, per le società, gli enti e gli imprenditori commerciali (articolo 15, Dpr 600/1973).
- Inoltre, l'ente divenuto commerciale ha l'obbligo di tenere tutte le scritture contabili previste per le imprese commerciali dagli articoli 14, 15 e 16, Dpr 600/1973 (libro

giornale, libro degli inventari, registri Iva, scritture ausiliarie, scritture ausiliarie di magazzino, registro dei beni ammortizzabili). Infine, viene previsto che 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 dell'ente (da non commerciale a commerciale) devono essere eseguite, in deroga alla disciplina ordinaria, entro tre mesi decorrenti dalla sussistenza dei suddetti presupposti.

9.4 Controllo e accertamento

In caso di controllo ed emissione di un avviso di accertamento, dunque, l'Ente perde tutti i benefici fiscali, e le Imposte vengono determinate in via ordinaria (ricavi meno costi), con imposizione ad aliquota piena, oltre sanzioni ed interessi.

9.5 Conseguenze per i legali rappresentanti.

E' il codice civile a prevedere la responsabilità illimitata dei legali rappresentanti degli Enti del Terzo settore e di coloro che agiscono in nome e per conto dell'Ente. E ciò vale anche per imposte, sanzioni ed interessi.

In particolare, l'art. 38 e del c.c. (Obbligazioni), così recita:

“Per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione.”

Questa è la presunzione che porta l'Ufficio ad emettere gli atti di accertamento anche nei confronti di legali rappresentanti e di coloro che ritiene responsabili, ed a pretenderne il pagamento di imposte e sanzioni.

L'agire in nome e per conto dell'associazione, è riferito, come indica il citato art. 38 c.c., alle obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione verso i terzi, e che quindi nei confronti di questi (i terzi) abbiano agito in nome e per conto ecc.-

L'art. 38 c.c. enuncia il duplice principio per il quale gli associati, in quanto tali, rispondono delle obbligazioni dell'associazione non riconosciuta solo nei limiti del fondo comune, e ne rispondono senza limite - o "personalmente" - solo in quanto abbiano agito "in nome e per conto della associazione".

Inoltre, la responsabilità personale e solidale, prevista al comma 2 della detta norma, per colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta, non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per conto di essa e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra questa ed i terzi, con la conseguenza che chi invoca in giudizio tale responsabilità è gravato dall'onere di provare la concreta attività svolta in nome e nell'interesse dell'associazione, non essendo sufficiente la prova in ordine alla carica rivestita all'interno dell'ente (Cass. 8919/2004).

9.6 La difesa – fase amministrativa e contenziosa

Come detto, l'accertamento può essere oggetto di contestazione mediante gli Istituti deflattivi del contenzioso (fase amministrativa) e quelli classici dell'impugnativa

dell'atto di accertamento ed instaurazione del contenzioso tributario, con eventuale conciliazione giudiziale.

Naturalmente ci si avventura in una fase complessa che può prevedere tutte le seguenti facoltà:

- deduzioni difensive al p.v.c., ante accertamento
- istanza di annullamento dell'atto di accertamento in autotutela, ricorrendone i presupposti
- istanza di accertamento con adesione
- reclamo mediazione
- instaurazione del giudizio di merito.

Con tutte le attività complesse ed articolate dei vari procedimenti.

Ma di questo si parlerà più diffusamente in altra occasione.
