

Controlli Fiscali negli ETS

“Il contribuente perfetto esiste,
è quello non controllato. cit.”

dott. Doriana Sannipola – O.D.C.E.C. PG
Perugia, 18 settembre 2019

CONTROLLI DA PARTE DELLA GDF

- Il 1° gennaio 2018 è entrato in vigore il nuovo **“Manuale operativo in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali - Circolare 1/2018”** diramato dal Comando Generale della GDF ai Reparti e testo di riferimento per l’attività ispettiva fiscale nell’ambito del Corpo (www.gdf.gov.it). Speciale attenzione è stata posta nel manuale al contrasto dei fenomeni che coinvolgono gli enti sportivi e del Terzo Settore, in relazione a profili di illiceità fiscale ed economico-finanziaria (Capitolo 8, da pag. 243 a pag. 283);
- Nel manuale molto interesse viene posto in merito a:
 - la redazione del rendiconto economico finanziario;
 - modalità di accesso in caso di verifica;
 - controllo degli adempimenti fiscali;

- **RENDICONTO ECONOMICO – FINANZIARIO**

E' previsto l'obbligo per gli ETS che beneficino della detassazione dell'attività "**interna**" di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico finanziario, secondo le disposizioni statutarie (in realtà non è prevista l'esposizione della situazione patrimoniale dell'ente).

La GDF osserva che tale obbligo sussiste ancorché, per effetto delle richiamate agevolazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, l'ente commerciale non ponga in essere alcuna attività commerciale nel periodo d'imposta considerato; è opportuno inoltre evidenziare che detto rendiconto deve contenere "**tutta**" l'attività posta in essere dall'ETS, ossia tanto l'attività commerciale, quanto quella istituzionale, ivi compresa quella de-commercializzata e, di conseguenza, esclusa dall'imposizione diretta e/o indiretta.

segue

Nella circolare è chiaramente specificato che deve essere presente tutta **la documentazione a supporto** di tale documento di sintesi, appunto il rendiconto, ancorché non fiscale, e deve essere conservata secondo quanto previsto dalle norme fiscali in vigore.

In più occasioni anche l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata su questo precisando che **la mancata redazione ma anche la mancata approvazione del rendiconto determina la decadenza dalle disposizioni tributarie di favore** e quindi è indispensabile che l'associazione provveda annualmente alla convocazione dell'assemblea dei soci per l'approvazione del rendiconto, come da previsioni statutarie.

- **ACCESSO IN CASO DI VERIFICA FISCALE**

La circolare precisa che il D.L. 2 marzo 2012, n.16, all'art. 8, comma 22, ha modificato il primo periodo del primo comma dell'art. 52 del D.P.R. 633/1972, inserendo dopo le parole “artistiche o professionali”, “nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al decreto legislativo 460/1997”.

In conseguenza di tali modifiche è sufficiente la sola **autorizzazione interna**, mentre in precedenza l'accesso ai locali dell'ETS poteva essere effettuato solo previa autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria in base a “gravi indizi” di violazione di norme tributarie.

- **CONTROLLO DELLA “REALE” NATURA DELL’ENTE**

La Circolare sottolinea che “il controllo in questione non può prescindere da una preventiva conoscenza del regime civilistico e fiscale applicabile all’ente da sottoporre a verifica in funzione della **categoria in cui si colloca**, almeno dal punto di vista formale”.

Il controllo sulla reale natura dell’ente sottoposto a verifica deve quindi partire dall’esame approfondito delle previsioni inserite nello statuto, sempre che questo sia dotato di **data certa**, mentre se lo statuto non risulta quanto meno registrato, le clausole ivi inserite saranno esaminate quali mere previsioni indicative, non vincolando in alcun modo le conclusioni finali degli ispettori della GDF.

Il contenuto dello statuto poi sarà riscontrato con l’effettivo funzionamento dell’ETS avendo particolare riguardo agli adempimenti previsti dalle normative di settore e dal Codice Civile. Andrà altresì verificato **il possesso formale dei requisiti previsti** quali l’iscrizione a particolari elenchi o registri nazionali o regionali, ovvero organizzazioni sovraordinate di carattere nazionale, ecc.

segue

Se in base ai preliminari riscontri l'ETS possa considerarsi legittimamente “non commerciale” in sede di esame documentale dovrà essere eseguito, per ogni periodo oggetto di controllo, **il confronto tra il volume delle operazioni riconducibili all'area istituzionale e quello relativo all'area commerciale**, anche tenendo in considerazione i parametri previsti dall'art.149, comma 2 del TUIR; va infatti evidenziato che, qualora il “**peso**” di quest'ultima risulti prevalente rispetto all'attività istituzionale, tutta l'attività posta in essere dall'ente (sin dall'inizio del periodo d'imposta) dovrà essere essere riconsiderata ai fini fiscali, diventando rilevante, in toto, ai fini del reddito d'impresa e, di conseguenza, soggetto alle ordinarie disposizioni fiscali previste per gli enti commerciali.

SI PRECISA CHE IL COMMA 4 DELL'ART. 149 TUIR NON SI APPLICA AGLI ENTI ECCLESIASTICI RICONOSCIUTI COME PERSONE GIURIDICHE E ALLE ASD/SSD.

- **CONTROLLO DEGLI ADEMPIMENTI FISCALI**

Una volta definita la “reale” natura dell’ente nel proseguo della circolare la GDF dovrà rivolgere la propria attenzione al **“riscontro contabile”**, avendo cura, preliminarmente, di verificare se l’apparato contabile risulti compatibile con le tipologie ed il volume delle attività esercitate (istituzionale e commerciale), sia regolarmente tenuto e presenti in sostanza i necessari requisiti di chiarezza ed attendibilità.

Il controllo pertanto verterà in primis sul puntuale rispetto delle norme dettate per la determinazione del reddito (contenute negli artt. dal 143 al 147 TUIR), nonché di quelle previste in generale dalla normativa IVA e dalle normative di settore.

In presenza di un ente di natura associativa che abbia beneficiato delle norme di favore previste dall’art. 148 del TUIR e dall’art. 4 del D.P.R. 633/1973, in aggiunta ai controlli precedenti dovranno essere svolti ulteriori approfondimenti anche in relazione all’attività rendicontata come “interna”.

segue

L'attività "**interna**" infatti è detassata ai fini fiscali per cui vanno analizzati i libri sociali previsti dallo statuto, per identificare:

- 1) Gli associati nel libro dei soci – i criteri di ammissione degli stessi – acquisire specifiche informazioni dagli associati stessi;
- 2) Le deliberazioni assunte dell'assemblea degli associati;
- 3) I verbali del consiglio direttivo anche in riferimento alla programmazione delle attività sociali;

In pratica vengono acquisite tutte le informazioni possibili al fine di definire **il reale funzionamento dell'associazione** stessa e le dinamiche che caratterizzano l'attività esercitata.

Qualora l'ente abbia svolto attività agevolate dietro pagamento di corrispettivi specifici, ai sensi dei commi 3,5,6 e 7 dell'art. 148 del TUIR si dovrà verificare il corretto rispetto delle clausole statutarie.

Per le ASD/SSD si veda la Circolare 18/E del 1° agosto 2018 (Tavolo Tecnico Agenzia delle Entrate e CONI).

- **SELEZIONE DEI SOGGETTI DA SOTTOPORRE A CONTROLLO**

La GDF nella circolare sottolinea la necessità di eseguire i controlli con la massima cura proprio per evitare abusi nell'utilizzo di regimi agevolativi per individuare quei soggetti che si qualificano come no profit ma che in realtà costituiscono vere e proprie attività commerciali.

L'intensificazione delle verifiche da parte della GDF deve anche costituire una **deterrenza** al controllo del comparto in esame per prevenire gli abusi quindi l'intento non è solo quello di recuperare le maggiori imposte evase.

Le attività di selezione e controllo devono essere condotte in modo da diversificare la platea dei soggetti cioè delle diverse categorie di ETS tenendo conto degli ambiti in cui si trovano ad operare. Particolare attenzione deve essere posta a quelle attività particolarmente a rischio come quelle riguardanti la somministrazione di alimenti e bevande da parte di ristoranti, bar, pub, birrerie, mascherati da associazioni culturali o soggetti affiliati a EPS o APS dove viene svolta anche attività spettacolistica, all'organizzazione di viaggi e soggiorni da parte di circoli fittizi. Si dovrà prestare particolare attenzione al territorio ed alle attività potenzialmente a rischio.

Già l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 25/E del 2013 avente ad oggetto "Prevenzione e Contrasto all'evasione" riportava il fondamentale concetto di economicità, efficienza ed efficacia dell'attività di accertamento nei seguenti termini:

“Occorre quindi evitare il perseguire situazioni di minima rilevanza in termini di potenziale proficuità del controllo che, nonostante le ridotte dimensioni, assumono evidente rilievo sociale in relazione al contesto in cui operano gli enti, come ad esempio, nel caso in cui l'attività istituzionale svolta in via esclusiva, riguardi la formazione di giovani (scuole tennis, calcio, pallavolo, e altre attività sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI), oppure sia rivolta nei confronti di anziani o soggetti svantaggiati”.

CONTROLLI DA PARTE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

- **CIRCOLARE 19/E 2019: INDIRIZZI OPERATIVI E LINEE GUIDA SULLA PREVENZIONE E CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE E SULL'ATTIVITA' RELATIVA ALLA CONSULENZA, AL CONTENZIOSO E ALLA TUTELA DEL CREDITO ERARIALE.**

L'intento della circolare è appunto quello di fornire utili indicazioni e strumenti per la prevenzione e il contrasto all'evasione fiscale.

Tra le differenti materie trattate la circolare dedica un paragrafo all'accertamento nei confronti degli enti non commerciali e nei confronti delle associazioni e società sportive. Il fine è quello di **recuperare le agevolazioni illegittimamente fruite** nei confronti dei soggetti che solo apparentemente si presentano come non profit. Viene altresì ribadito, come per la GDF, il controllo su un significativo numero di enti non commerciali con **“effetto di deterrenza”** e prevenzione di abusi.

• CRITERI DI SELEZIONE

Nella circolare vengono individuati dei criteri di selezione dei soggetti sottoposti a controllo.

Si dovrà in primis prestare particolare **attenzione al territorio** ed alle specifiche peculiarità dello stesso anche in relazione ai vari settori di attività evitando di perseguire, salvo evidenti casi di abuso, situazioni di primaria rilevanza sociale, come nei casi di attività istituzionali riguardanti la formazione sportiva per i giovani, gli anziani o le attività dirette verso i soggetti svantaggiati.

In realtà la circolare invita i verificatori a porre attenzione alla presenza di elementi, anche fattuali, non conformi alla natura no profit del soggetto.

L'esercizio di attività particolari riconducibili alla sfera commerciale come:

- somministrazione di alimenti e bevande;
- l'organizzazione di viaggi;

- l'intrattenimento e gli spettacoli;
- attività finanziarie;
- attività immobiliari;
- rapporti finanziari esteri e c/c aperti all'estero collegati o correlati agli stessi soggetti, nonché ai rappresentanti legali.

In pratica dovrà essere posta particolare attenzione alle attività esercitate se idonee oppure no a perseguire scopi sociali per cui vengono concesse le agevolazioni fiscali.

L'art. 5 del CTS è sicuramente un spartiacque ai fini della corretta individuazione delle attività riconducibili al Terzo Settore e quindi all'osservanza di quelle **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale** perseguite proprio attraverso l'attività dell'ente stesso, per cui spettano anche le agevolazioni fiscali.

In conclusione la Circolare 19/E 2019 dell'Agenzia delle Entrate va letta congiuntamente alla corposa Circolare 1/2018 della GDF.

GRAZIE PER L'ATTENZIONE