

1. Premessa: la nascita dell'obbligo di comunicazione dei dati da parte degli enti associativi.

Con Provvedimento n. 15896/2009 del 2 settembre 2009 il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello (che si allega, per opportuna conoscenza, assieme alle istruzioni per la compilazione), utilizzabile dagli enti associativi non commerciali per comunicare all'Amministrazione finanziaria i dati rilevanti ai fini fiscali. La comunicazione è necessaria per godere dei benefici sulle imposte sui redditi e sull'Iva di cui agli artt. 148 del Tuir e 4, commi 4 e 6, del D.P.R. n. 633/1972. Infatti, la mancata trasmissione del predetto modello comporterà, per gli enti già costituiti, la decadenza dai benefici in esame.

L'onere di comunicare dati e notizie rilevanti ai fini fiscali all'Agenzia delle Entrate è previsto, come detto, dall'art. 30, commi 1, 2, 3, e 3-bis, del D.L. n. 185/2008, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 2/2009, e riguarda i soli enti associativi di natura privata, con o senza personalità giuridica, che fruiscono della detassazione delle quote associative ovvero dei contributi o dei corrispettivi previsti dai richiamati artt. 148 del Tuir e 4 del D.P.R. n. 633/1972.

Si tratta di un adempimento per il quale si è cercato di intervenire sia in sede parlamentare che in sede amministrativa nella fase di costruzione del modello (vedi - in proposito - la lettera congiunta della Divisione organizzazione e della Divisione economica e sociale).

Nei paragrafi che seguono si metteranno in risalto gli aspetti applicativi dell'adempimento e, per quanto riguarda la compilazione del modello, si rinvia alla lettura delle istruzioni predisposte dall'Agenzia delle entrate. Per eventuali problemi connessi alla compilazione del modello ovvero di qualsiasi altro aspetto connesso, ovviamente, con l'adempimento, si può inviare una mail al seguente indirizzo di posta elettronica polfis@cna.it ovvero svilupposistema@cna.it **entro il 29 settembre 2009**. Le domande pervenute entro tale data, dopo un primo esame interno, saranno portate all'Agenzia delle entrate al fine di ottenere le risposte in tempo utile per l'invio del modello.

2. Le modalità ed i termini per la presentazione del modello

Il modello approvato è disponibile gratuitamente sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it) e deve essere presentato sia dagli enti già costituiti alla data di entrata in vigore del D.L. n. 185/2008 (ovvero il 29 novembre 2008) sia da quelli di nuova costituzione.

Nello specifico, i primi, ovvero gli **enti già costituiti alla data del 29 novembre 2008**, dovranno presentare il modello **entro il 30 ottobre 2009**; i secondi, ovvero gli enti costituitisi **dopo il 29 novembre 2008**, entro **sessanta giorni dalla data di costituzione** e, qualora il termine del sessantesimo giorno dovesse scadere prima del 30 ottobre 2009, il modello dovrà essere presentato entro tale data (ossia il 30 ottobre 2009).

La trasmissione del modello deve avvenire, esclusivamente in via telematica mediante il prodotto informatico "MODELLOEAS", che sarà a breve disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it), direttamente o tramite gli intermediari abilitati alla trasmissione telematica, di cui all'art. 3, commi 2-bis e 3, del D.P.R. n. 322/1998 (dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali, consulenti del lavoro iscritti all'albo, associazioni di categoria, CAF, ecc.). La trasmissione diretta, invece, può avvenire mediante il servizio telematico Entratel per i soggetti già abilitati a tale servizio ovvero, tramite internet da parte di tutti gli altri soggetti.

Gli intermediari della trasmissione dovranno sempre rilasciare al contribuente:

- un esemplare cartaceo del modello predisposto con il prodotto informatico;
- una copia della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che ne attesta l'avvenuto ricevimento e che costituisce prova dell'avvenuta presentazione.

È fatto onere ai soggetti obbligati di conservare il modello, sottoscritto da se stesso e dal soggetto incaricato della trasmissione telematica.

Dalla comunicazione obbligatoria sono esonerati esclusivamente:

- le associazioni pro-loco che optano per l'applicazione delle disposizioni di cui alla L. 16 dicembre 1991, n. 398;
- gli enti associativi dilettantistici iscritti nel registro del Comitato olimpico nazionale italiano che non svolgono attività commerciale;
- le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali di cui all'art. 6 della L. 11 agosto 1991, n. 266, che non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali individuate con decreto del Ministro delle finanze 25 maggio 1995.



Nell'ipotesi di variazione dei dati precedentemente comunicati, sarà necessario ripresentare il modello entro il 31 marzo dell'anno successivo alla modifica; nell'ipotesi, invece, di perdita dei requisiti qualificanti previsti dalle disposizioni tributarie e richiamati dal citato art. 30 del D.L. n. 185/2008, sarà necessario ripresentare il modello entro i successivi sessanta giorni, compilando l'apposita sezione "Perdita dei requisiti".

3. Le prime indicazioni dell'Agenzia delle Entrate sull'adempimento

Con la Circolare n. 12/E del 9 aprile 2009, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti circa le disposizioni di cui all'art. 30 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2 (c.d. "decreto anticrisi"), intitolato "*Controlli sui circoli privati*". Come è ormai noto, il predetto art. 30 impone agli enti associativi, ai fini del controllo dell'attività degli stessi, l'obbligo di trasmettere in via telematica la comunicazione dei dati e delle notizie rilevanti ai fini dell'accertamento del possesso dei requisiti qualificanti, per fruire dei regimi agevolativi.

La circolare premette che gli obiettivi della norma, con evidente finalità antielusiva, sono:

- effettuare gli opportuni controlli al fine di garantire che i regimi tributari diretti ad incentivare il fenomeno del libero associazionismo non costituiscano di fatto uno strumento per eludere le imposte;
- tutelare le vere forme associazionistiche individuate dal legislatore fiscale e, conseguentemente, isolare e contrastare l'uso distorto dello strumento associazionistico suscettibile di intralciare – tra l'altro – la libertà di concorrenza tra gli operatori commerciali.

La circolare (par. 1.1.1) prima di tutto ribadisce che gli enti di tipo associativo che possono fruire delle disposizioni dell'art. 148 del TUIR e dell'art. 4, commi quarto e sesto, del DPR n. 633 sono solo quelli che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ai sensi dell'art. 73 del TUIR.

In particolare gli enti associativi che rispettano tale ultima disposizione a norma del comma 1 del citato articolo 148 TUIR usufruiscono della non concorrenza alla determinazione del reddito, delle quote e dei contributi associativi, mentre dovranno concorrere alla formazione del reddito, a norma del comma 2 dell'appena citato art. 148 TUIR, i corrispettivi specifici o i contributi supplementari per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi erogati agli associati.

La circolare dedica poi specifica attenzione (par. 1.1.2) a quelle particolari tipologie di associazioni, quali le associazioni di categoria e sindacali, che godono del particolare ulteriore regime agevolativo previsto dal comma 3 dell'art. 148 del Tuir, ed il quarto comma, secondo periodo, dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972. Esso consiste nella "*decommercializzazione*" delle attività rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali, nei confronti di iscritti, associati o partecipanti verso il pagamento di corrispettivi specifici.

Le associazioni interessate sono riportate di seguito:

- associazioni politiche;
- **associazioni sindacali;**
- **associazioni di categoria;**
- associazioni religiose;
- associazioni assistenziali;
- associazioni culturali;
- associazioni sportive dilettantistiche;
- associazioni di promozione sociale;
- associazioni di formazione extra-scolastica della persona.

Si precisa che l'ulteriore agevolazione è applicabile alle associazioni che, oltre a dover essere preventivamente qualificate come enti non commerciali, si conformino anche alle seguenti clausole, da inserire nei relativi statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

- a) divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'art. 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della



- partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
 - e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'art. 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'art. 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;
 - f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Per espressa previsione normativa (comma 9 dell'art. 148 del TUIR e ottavo comma dell'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972) **le clausole indicate alle lettere c) ed e) non si applicano** alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali **e di categoria**.

Resta fermo che per gli enti associativi da ultimo citati (politici, sindacali, di categoria, ecc) il mancato adeguamento dello statuto, non fa perdere la qualifica di ente non commerciale, ma comporta solo l'obbligo di far concorrere alla formazione del reddito i corrispettivi specifici o i contributi supplementari, mentre le quote e i contributi associativi ordinari, continueranno a non concorrere alla formazione del reddito dell'ente.

4. Perdita della qualifica di ente non commerciale

Per ultimo riteniamo richiamare l'attenzione sul problema della perdita della qualificazione della natura di ente non commerciale nel senso che tale perdita resta, comunque, disciplinata dall'articolo 149 del TUIR al di là della non ottemperanza all'invio del modello in esame.

La circolare 12/E del 9 aprile 2009 reca alcune indicazioni in merito alla perdita della qualificazione di ente non commerciale precisando che «la commercialità o meno di un'attività è determinata ai fini fiscali sulla base di parametri oggettivi che prescindono dalle motivazioni del soggetto che la pone in essere e dalle sue finalità.» Aggiungendo che «*Il carattere di imprenditorialità può di fatto derivare anche dallo svolgimento di un solo affare in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui si articola e la funzione organizzativa dell'imprenditore può rilevarsi nel coordinamento dei mezzi finanziari nell'ambito di un'operazione di rilevante entità economica.*»

E' evidente, tuttavia, che quanto affermato dalla citata prassi ministeriale, si ritiene non si ponga in contrasto con quanto a suo tempo indicato dall'amministrazione finanziaria, circa il fatto i che i parametri indicati nel comma 2 ⁽¹⁾ dell'art. 111-bis (ora 149) del T.U.I.R. costituiscono indizi valutabili in concorso con altri elementi significativi, da ponderare comunque con le caratteristiche complessive dell'ente (cfr Circolare 13 maggio 1998, n. 124, § 1.3).

In particolare secondo tale prassi amministrativa, che si ritiene ancora attuale sul punto, il verificarsi di una o più delle circostanze indicate nel citato comma 2 dell'art. 111-bis in capo ad enti la cui attività essenziale sia di natura obiettivamente non commerciale (**es., partiti politici, associazioni sindacali e di categoria rappresentate nel CNEL**) non può di per sé far venir meno la qualifica non commerciale dell'ente, risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto (per quanto riguarda la CNA vedi l'articolo 2, comma 1 dello statuto confederale), purché l'attività effettivamente esercitata corrisponda in modo obiettivo a quella espressamente indicata nelle previsioni statutarie.

¹ Prevalenza di ricavi e di redditi da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, ecc,

