

ENTI NON COMMERCIALI

Cara associazione, ti scrivo

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

Sono tempi duri per le associazioni sportive, non c'è che dire. Tra i controlli fiscali sensibilmente aumentati negli ultimi tempi e la legge delega di riforma del Terzo settore (L. 106/2016) che non li prende nemmeno in considerazione, gli enti associativi che svolgono attività nei confronti dei propri soci si interrogano sul proprio futuro e, nello specifico, si chiedono se ci sarà ancora posto per loro nel "non profit che verrà". Già perché il dubbio che si sta facendo spazio negli ultimi anni è la effettiva "tenuta" – alla prova della verifica fiscale - dell'articolo 148 del TUIR (e la analoga disposizione contenuta nella normativa IVA), che riconosca la decommercializzazione dei servizi resi a soci e tesserati, anche a pagamento, ma in conformità alle finalità istituzionali. Come sappiamo, questo vantaggio è attribuito agli enti associativi a condizione che garantiscano, nei propri documenti costitutivi, la democraticità della struttura (tutelata da precise clausole di salvaguardia) e che poi, nel concreto, rispettino i dettami statutari. La giurisprudenza tributaria degli ultimi anni si è occupata sempre più di frequente di questa fattispecie, in conseguenza anche dei numerosi accertamenti fiscali che hanno riguardato le associazioni, con livelli di indagine sempre più approfonditi. Un caso recente è ad esempio quello esaminato dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sez. I, che nella sentenza n. 7424 del 29 settembre 2016 ha confermato il disconoscimento dell'agevolazione di cui all'articolo 148 del TUIR, operato dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate in occasione di un accertamento fiscale, in quanto, sostanzialmente, era stato rilevato che le enunciazioni contenute nello statuto non trovavano riscontro nella realtà. Così, ad esempio, era stata rimarcata la mancata redazione ed approvazione dell'annuale rendiconto economico e finanziario, la non corretta tenuta del libro dei soci, dal quale era emerso che i componenti del consiglio direttivo non erano in regola con il versamento della quota annuale e parecchie irregolarità nell'iter di formalizzazione del rapporto associativo. Secondo i Giudici tributari è inevitabile, nel corso della verifica fiscale, cercare il riscontro fattuale delle enunciazioni contenute nello statuto degli enti associativi: l'intento dell'articolo 148 del TUIR è infatti quello di consentire, in fase di controllo, l'acquisizione delle "più ampie informazioni che riguardano l'ente, con lo scopo primario di evitare un uso distorto delle norme agevolative suscettibili, tra le altre cose, di inquinare il libero mercato concorrenziale". Con una suggestiva immagine, poi, nella sentenza viene osservato che "dalla bilancia della giustizia, la pesantezza del piatto delle formalità delle leggi fiscali da applicare da parte degli enti stessi è www.ecnews.it Page 1/2 Edizione di martedì 8 novembre 2016 controbilanciata dal piatto delle agevolazioni, che sono sostanziose e rilevanti, da godere". Quindi, le associazioni che effettivamente sono al servizio dei propri soci dovrebbero sopportare di buon grado un po' di burocrazia, se questa consente di confermare i benefici fiscali. Non bisogna poi trascurare che alla forma deve comunque conseguire anche la sostanza delle cose, così che sono da guardare con diffidenza quei sodalizi costituiti al solo scopo di "sfruttare" le agevolazioni fiscali riconosciute dalla norma senza minimamente approfondire e sviluppare gli scopi statutari. La prova dei fatti – con le continue verifiche fiscali che, nove volte su dieci, si risolvono a favore dell'Agenzia delle Entrate - sta dimostrando che questa impostazione regge sempre meno e che è tempo di valutare opzioni alternative. Come detto, poi, la legge delega di riforma del Terzo settore non si occupa di queste organizzazioni che rappresentano un "sistema chiuso" in quanto caratterizzate da finalità precipuamente mutualistiche e che indirizzano la propria attività essenzialmente a beneficio dei soci. L'intento del legislatore espresso nella L. 106/2016 è invece sostanzialmente quello di riformare il sistema solidaristico rappresentato dagli enti del Terzo settore che, in un momento di crisi economica globale e di tramonto della

sussidiarietà statale, hanno il problema di reperire le risorse necessarie a portare avanti la propria attività di "interesse generale". Per questo, alle associazioni che rivolgono la propria attività nei confronti dei soci non resta che riflettere in maniera approfondita sul presente e sul futuro e di valutare se la forma giuridica scelta sia poi nei fatti quella che effettivamente continua ancora a rappresentarle al meglio. Il tema è che il vincolo associativo sia e diventi un fine e non rimanga, come spesso accade ora, solo un mezzo per arrivare all'obiettivo della partecipazione al corso.

ENTI NON COMMERCIALI

Quando una ASD supera la prova dell'accertamento

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

La **sentenza n. 340 del 13 settembre 2016**, emessa dalla sez. V della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso offre un compendio di massime relative a **diverse questioni** che, negli ultimi tempi, hanno interessato la giurisprudenza tributaria in materia di associazioni sportive dilettantistiche. Vediamole nel dettaglio.

- **La denominazione**

L'**articolo 90 della L. 289/2002**, al comma 17, stabilisce che le associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o denominazione dilettantistica. Sul punto, richiamando la **sentenza n. 113/2010** della Commissione Tributaria di Venezia, i giudici di Treviso osservano che questo precetto non può *“ritenersi estensibile a qualsiasi manifestazione pubblicitaria perché contraria alla stessa dizione letterale della norma”*. Risulta quindi **irrilevante** la circostanza che in specifiche occasioni (fatture di acquisto ricevute, intestazione del conto corrente bancario ecc.) sia stata **omessa la specificazione** prevista dalla norma.

- **La tracciabilità**

Sulla questione della tracciabilità sono diverse le precisazioni. In primo luogo, la sentenza prende atto dell'intervenuta **abrogazione dell'articolo 25, comma 5, della L. 133/1999** nella parte in cui dispone la decadenza dalle agevolazioni di cui alla L. 398/1991, in caso di inosservanza delle ivi contenute disposizioni relative alla tracciabilità dei pagamenti e degli incassi. In conseguenza di questa modifica, in attuazione dell'**articolo 3 del D.Lgs. 472/1997**, si rende **applicabile il principio del favor rei** alla fattispecie in contestazione e, pertanto, la **sanzione** per la decadenza delle disposizioni della L. 398/1991 comminata nell'accertamento **non deve essere applicata**.

Sempre in tema di tracciabilità, comunque, la sentenza afferma che il divieto, posto dalla norma, di effettuare movimentazioni in denaro “sopra soglia” fa *“espresso riferimento a **pagamenti e riscossioni** e non a mera **movimentazione di conto corrente**”*. Pertanto – continua la sentenza –, *“nessuna rilevanza deve essere attribuita ai “giroconti” riguardanti le “movimentazioni interne” tra il conto cassa ed i conti correnti bancari essendo l'intento del Legislatore ... quello di monitorare adeguatamente gli spostamenti di ricchezza “da” e “verso” l'Ente, e non certo le movimentazioni interne, rimanendo le risorse sempre in capo allo stesso sodalizio”*. La sentenza ricorda inoltre alcuni precedenti di giurisprudenza: la **sentenza n. 296/2014 della CTP Reggio Emilia**, la **n. 144/2013 della CTP Modena** e la **n. 57/08/2013 della CTP Brescia**.

- **La contabilità in 398**

Sono molto interessanti le considerazioni espresse in relazione agli **obblighi di contabilità** che fanno carico ai soggetti in 398. In primo luogo, viene infatti affermato che *“per le associazioni senza scopo di lucro in regime della L. 398/1991 non è prevista nell'ordinamento tributario alcuna modalità di compilazione e tenuta dell'impianto contabile ... assolvendo l'onere di Legge mediante la tenuta dell'unica scrittura obbligatoria rappresentata dal Registro Iva contribuenti minori, di cui al D.M. 11 febbraio 1997”*. Da questa considerazione, i giudici di Treviso fanno discendere la tesi che, nei casi in cui è **regolare** la tenuta del **registro Iva “minori”**, non può mai essere

contestata l'**attendibilità dell'impianto contabile** dell'associazione. In questo caso, le risultanze dell'eventuale prima nota tenuta dal sodalizio non possono quindi mai essere contestate. La pronuncia, in relazione a questo aspetto, è **in linea** con quanto affermato anche dall'Agenzia delle Entrate che, nella **circolare 9/E/2013** ha sostenuto che **anche la mancata tenuta del registro "Iva minori" non è di per sé motivo di decadenza** dalle agevolazioni di cui alla L. 398/1991 qualora, beninteso, sia possibile fornire i riscontri contabili, quali fatture, ricevute, scontrini fiscali ovvero altra documentazione utile ai fini della corretta determinazione del reddito e dell'Iva.

- **Proventi che non entrano nel *plafond* della L. 398/1991**

A chiudere la rassegna delle massime contenute nella **sentenza n. 340/2016 della CTP Treviso** vi è la considerazione secondo la quale è possibile applicare l'**esclusione dal reddito complessivo** (e, quindi, evitare lo "**splafonamento**" dalla L. 398/1991) nel caso di introiti percepiti grazie ad una celebrazione e/o ricorrenza tenuta **una volta all'anno**, opportunamente evidenziati nel rendiconto. In tale caso, infatti, secondo i giudici è possibile invocare l'applicazione dell'**articolo 143, comma 3, lettera a) del Tuir**, secondo il quale non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali "*i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate **occasionalmente**, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione*".

Ad onor del vero la norma di riferimento, in questa circostanza, per le associazioni in 398, è il comma 2, lettera b) dell'**articolo 25 della L. 133/1999** e **non sembrerebbe sufficiente** indicare i fondi separatamente nel rendiconto complessivo, essendo necessario, ai sensi dell'**articolo 20, secondo comma, del D.P.R. 600/1973**, un documento apposito per ogni raccolta di fondi. Ma tant'è.

ENTI NON COMMERCIALI

Impianto sportivo quale opera di urbanizzazione secondaria

di Guido Martinelli

L'articolo 4 della L. 847/1964, integrato dall'articolo 44 della L. 865/1971, elenca, tra le opere di urbanizzazione secondaria, alla lettera f), gli "impianti sportivi di quartiere".

Ai fini della qualificazione come tali, come prescrive anche la C.M. 14/1981, è necessario che tali immobili siano realizzati in funzione, ossia al servizio, di **zone urbanizzate** o da **urbanizzare**. Devono, cioè, produrre servizi di **interesse collettivo**, al fine di migliorare la qualità della vita dei suoi abitanti.

La prassi amministrativa ha chiarito che la qualificazione s'intende riconosciuta non solo quando l'impianto sportivo sia destinato agli abitanti di una determinata zona urbana, ma anche quando il medesimo sia **messo a disposizione** dell'intera popolazione di un piccolo centro abitato, fermo restando che l'impianto può anche essere realizzato al di fuori dell'ambito urbano. Ciò al fine di non limitare l'applicazione dei conseguenti benefici fiscali soltanto alle opere realizzate in quei Comuni che prevedono espressamente la suddivisione del loro territorio in quartieri (in tal senso vedi R.M. 11.02.1991 n. 431383). Infatti, in base ai numeri 127-*quinquies*), 127-*sexies*) e 127-*septies*) della **Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, si applica l'aliquota Iva ridotta del 10%**, rispettivamente, per la costruzione, per la cessione di beni, escluse le materie prime e semilavorate, impiegate per la costruzione, e per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione, tra le altre, delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'**articolo 4 della L. 847/1964**.

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta più volte su tale materia al fine di dirimere numerose questioni interpretative.

Con la **risoluzione 157/E/2001**, a seguito di un interpello presentato da una società che aveva in animo di realizzare, mediante finanza di progetto, la ristrutturazione di un impianto sportivo esistente e la costruzione di una piscina scoperta adiacente, di proprietà di un Comune, dopo aver chiarito che al fine di ottenere la qualifica di impianto sportivo di quartiere è necessario che "*sia destinato ad un uso pubblico, ovvero sia messo a disposizione dell'intera collettività, anche se dietro pagamento di un corrispettivo e non sia destinato ad essere utilizzato esclusivamente o prevalentemente da particolari categorie di soggetti, come ad esempio gli iscritti a società sportive, dipendenti comunali o simili ... nel caso in esame l'impianto è da ritenersi di pubblica utilità e destinato alla collettività anche se costruito e gestito con concessione trentennale da una società privata, inoltre riguardo il possibile svolgimento di una attività agonistica come chiarito nella **risoluzione ministeriale n. 361922 del 4 novembre 1986** è sufficiente che tale attività sia, come nel caso in esame, del tutto secondaria e residuale*", l'Ufficio riconosceva la **riduzione** dell'aliquota Iva.

Nella risoluzione del 1986 citata, invece, l'Amministrazione giunge alla **conclusione opposta, disconoscendo il diritto alla agevolazione sul presupposto che l'impianto in esame (palazzo dello sport) aveva una polivalenza di utilizzo "al servizio dell'intera utenza provinciale, residenziale e turistica, da destinare anche allo svolgimento di manifestazioni sportive con presenza di pubblico ed è a tal fine adeguatamente strutturato (vedi tribune, spazi di parcheggio domenicali)"**. **La saltuarietà nell'utilizzo per gare sportive** e la destinazione nelle ore del mattino alle scuole e nel pomeriggio alle persone residenti nel Comune, **ha visto**, invece, il **riconoscimento dell'agevolazione** anche per

un impianto sportivo specialistico quale una pista di ghiaccio (**R.M. 29.02.1992 n. 431356**). Al contrario (**R.M. 02.10.1986 n. 362270**) un altro stadio del ghiaccio *“destinato a servire un vasto bacino di utenza, circa metà della provincia di ... scopo questo non conciliabile con la funzione propria di un impianto sportivo di quartiere”* si è visto negare il riconoscimento all'utilizzo dell'aliquota agevolata.

Nella **risoluzione n. 560371 del 27.02.1991** il Ministero delle Finanze **ha negato l'agevolazione sul presupposto che la piscina, oggetto del quesito, fosse destinata essenzialmente ai dipendenti del Ministero della difesa** e che solo *“accessoriamente la piscina viene utilizzata per lo svolgimento di manifestazioni sportive aperte al pubblico”*.

La **R.M. n. 363969 del 4.11.1986** nega l'agevolazione *“in quanto vi ostano sia motivi soggettivi – è proprietà di una società privata – sia oggettivi – è destinato ad essere utilizzato da una determinata categoria di soggetti”*.

In pratica, per l'applicazione dell'aliquota agevolata, risulta in ogni caso necessario che l'impianto sia destinato ad un **uso pubblico**, ovvero sia messo a disposizione dell'intera collettività, anche se dietro pagamento di un corrispettivo, e non sia destinato ad essere utilizzato esclusivamente o prevalentemente da particolari categorie di soggetti, come ad esempio gli iscritti a società sportive, ovvero i dipendenti comunali.

ENTI NON COMMERCIALI

Agevolazioni per le bande, i cori e le filodrammatiche

di **Guido Martinelli, Marta Saccaro**

Tra i **soggetti** legittimati ad applicare le disposizioni della L. 398/1991 sono comprese:

- le associazioni sportive dilettantistiche;
- le associazioni senza fini di lucro;
- le pro-loco;
- le associazioni **bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare** legalmente costituite senza fini di lucro.

Per quest'ultima categoria l'estensione è stata espressamente disposta dall'[articolo 2, comma 31, della L. 350/2003](#) (Legge Finanziaria per il 2004).

A pensarci bene, l'**esplicito riferimento** alla possibilità di applicare la L. 398/1991 per questi soggetti non era necessario: essendo infatti *in primis* associazioni senza fini di lucro va da sé che le disposizioni del regime forfettario si rendono riferibili anche a questi soggetti. Ciò che invece preme sottolineare è che, secondo quanto prevede la disposizione citata, ad associazioni bandistiche, cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare si rendono **applicabili** anche "**le altre agevolazioni tributarie previste per le associazioni sportive dilettantistiche**". Tralasciamo ogni considerazione sul come individuare sotto il profilo soggettivo gli enti che abbiano queste caratteristiche in quanto sia la giurisprudenza che la prassi amministrativa non aiutano sul punto.

Si tratta, in primo luogo, di quelle disciplinate dall'[articolo 25 della L. 133/1999](#) e, nello specifico, della norma che regola le **raccolte pubbliche di fondi**, in base alla quale "*non concorrono a formare il reddito imponibile, per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore ... [a 51.645,69 euro]:*

1. a) *i proventi realizzati dalle associazioni nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;*
2. b) *i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità ... [all'[articolo 143 comma 3, lett. a\) del TUIR](#)].*

Nella sostanza, quindi, anche per le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare la **raccolta di fondi** è consentita nel limite annuo di 51.645,69 euro in due eventi all'anno. Non bisogna poi dimenticare che restano fermi, anche in questo caso, gli adempimenti previsti dal secondo comma dell'[articolo 20 del D.P.R. 600/1973](#).

L'[articolo 25 della L. 133/1999](#) contiene, poi, al comma 5, l'ormai famigerata disposizione sulla "**tracciabilità**". Si tratta, in sostanza, della norma che impone alle associazioni sportive dilettantistiche l'obbligo di non eseguire in contanti le **movimentazioni finanziarie** di importo superiore ai 1.000,00 euro ma, per l'appunto, di utilizzare sistemi di pagamento tracciabili, pena l'applicazione di una **sanzione pecuniaria**. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha osservato nella [risoluzione 102/E/2014](#), che il predetto comma 5 "*si applica non solo ai soggetti richiamati dal medesimo articolo ed a quelli cui siano state espressamente estese le "altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche" (ovvero le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro, in forza dell'[articolo 90, comma 1, della L. 27 dicembre 2002, n. 289](#); le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare, legalmente costituite senza fini di lucro, ai sensi dell'[articolo 2, comma 31, della L. 24 dicembre 2003, n. 350](#))".*

Proviamo a riassumere il quadro delle **agevolazioni** previste per le associazioni sportive e che appaiono, alla luce della norma in esame applicabili anche ai cori, le bande e le filodrammatiche:

- **defiscalizzazione dei corrispettivi specifici** versati da soci o tesserati a fronte di servizi resi (ad es. quota di iscrizione ad un corso);
- **398/1991** (semplificazioni contabili e determinazione forfetaria delle imposte sui redditi e dell'Iva da versare);
- presunzione di **spesa pubblicitaria** dei corrispettivi per sponsorizzazione fino a € 200.000;
- esclusione da **imposta** sulla **pubblicità** della cartellonistica collocata all'interno di impianti con capienza non superiore a 3.000 posti;
- **detrazione** per erogazioni liberali.

In questo breve *vademecum* delle agevolazioni spettanti alle associazioni sportive dilettantistiche che, per traslazione, si applicano anche alle associazioni bandistiche e simili, non può non mancare un riferimento ai **tributi indiretti** secondo le disposizioni contenute nell'[articolo 90 della L. 289/2002](#). Si ricorda quindi che ai fini delle imposte:

- di **registro**, gli atti costitutivi sono soggetti all'imposta in misura fissa;
- di **bollo**, sono esenti le ricevute di incasso delle quote associative;
- di **concessione governativa**, gli atti ed i provvedimenti sono esenti.

Rimangono **sospese** due agevolazioni: quella legata alla non applicabilità dell'[articolo 149 del Tuir](#) sulla perdita della natura di ente non commerciale in presenza di prevalente attività imponibile e quella sui compensi sportivi.

Se, sulla prima, l'orientamento potrebbe essere positivo, sulla seconda, essendo stata tipizzata per i direttori artistici e i collaboratori tecnici non professionali, si esclude che possa essere estesa a tutti.