

Commissione culturale Enti Non Profit

Forum sugli Enti non profit: *le risposte degli esperti*

Indice

Presentazione *(di Francesco Capogrossi Guarna – Presidente Commissione Enti non profit dell’ODCEC di Roma)*

QUESITI IN MATERIA DI FISCALITA’ ENTI NON COMMERCIALI *(a cura di Gianni Massimo ZITO)*

1. IMU

1.1 Condizioni per esenzione IMU

1.2 Enti non commerciali ed estensione delle esenzioni ICI all’IMU

2. IRAP

2.1 Esenzione IRAP e istanza alla Regione

3. IVA

3.1 Soggettività passiva scambi comunitari enti non commerciali

3.2 Locazione immobiliare e soggettività IVA negli enti non commerciali

3.3 IPAB e qualificazione tributaria dei contributi

3.4 IVA Split payment e L. n.398/1991 per le associazioni senza scopo di lucro

4. IMPOSTE SUL REDDITO

4.1 Fiscalità imposte sul reddito di premi per meriti da associazioni e enti

4.2 A.P.S. contributi pubblici e privati e relativi aspetti tributari

4.3 Enti ecclesiastici ed attività di asilo nido

4.4 Liberalità enti non profit

4.5 Fondazione e qualificazione tributaria

4.6 Università e qualifica dei proventi a fini fiscali

QUESITI IN MATERIA DI ONLUS e ALTRI ENTI SOGGETTI A LEGGI SPECIALI *(a cura di Guido RUGGERI)*

5. ONLUS

5.1 Omessa nomina dei revisori per statuto e conseguenze per la ONLUS

- 5.2 Sponsor e donazioni per le ONLUS
- 5.3 ONLUS le attività connesse a quelle istituzionali
- 5.4 Rapporti tra enti di volontariato e ONLUS facenti parte di una medesima unitaria struttura
- 5.5 Requisiti formali per l'iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS – Raccolta fondi
- 5.6 Offerta di gadget ai sovventori di una ONLUS, attività commerciale?
- 5.7 Quadri donati ad una ONLUS e la loro cessione a terzi

6. APS, VOLONTARIATO E ALTRI ENTI SPECIALI

- 6.1 Parenti e terzi nelle associazioni di promozione sociale
- 6.2 Compensi per un socio di associazione di volontariato
- 6.3 Casa di convivenza religiosa in forma “associativa”
- 6.4 Le attività dei Patronati
- 6.5 Revisore di Ipab a partecipazione pubblica
- 6.6 Revisori di fondazione in liquidazione
- 6.7 Tar Lombardia su trasformazione associazione in fondazione

QUESITI IN MATERIA DI ASSOCIAZIONI E SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE (a cura di Fabio ROMEI – VicePresidente Commissione Società e Associazioni sportive dilettantistiche ODCEC di Roma)

7. ATTIVITA', QUOTE, SERVIZI SPECIFICI

- 7.1 Attività commerciali e qualifica ASD
- 7.2 Quote aggiuntive e servizi specifici
- 7.3 Corsi di formazione sporadici non sportivi nelle ASD
- 7.4 Contributi corrisposti da Federazioni sportive a SSD e ASD
- 7.5 Differenza tra soci, associati e partecipanti

8. L. 398/1991

- 8.1 Applicazione L.398/91 e requisiti
- 8.2 Spesometro e L.398
- 8.3 Cessione di beni strumentali Regime L. 398/1991

9. COMPENSI SPORTIVI

- 9.1 Compensi e soci operanti non in ambito sportivo nell'ambito di complessi bandistici
- 9.2 Compensi a sportivi dilettanti ed ISEE

10. ALTRE FATTISPECIE SPORTIVE

- 10.1 Mod.EAS e remissione in bonis associazioni, anche sportive
- 10.2 Una S.S.D. può essere considerata una PMI

PRESENTAZIONE (di Francesco Capogrossi Guarna – Presidente Commissione Enti non profit ODCEC di Roma)

La Commissione “Enti Non profit” dell’Ordine, in collaborazione con quella delle “Società e Associazioni sportive dilettantistiche” ha organizzato nel 2014 e nel 2015 un convegno di approfondimento sulle novità in materia dal titolo “Forum sugli Enti non profit: le novità e le risposte degli esperti”. Nel periodo precedente alla realizzazione degli eventi si è ritenuto utile richiedere agli iscritti l’invio di appositi quesiti sui diversi temi di maggior interesse, ai quali è stata data risposta nel corso dei convegni. Tale formula, senz’altro innovativa, ha altresì consentito ai relatori di strutturare preventivamente gli interventi sulla base delle richieste pervenute dai colleghi così da definire (quasi in modo “interattivo”) il contenuto delle relazioni in base alle effettive preferenze degli iscritti.

Visto il successo dell’iniziativa la Commissione Enti non profit ha ritenuto di pubblicare il lavoro svolto, con la collaborazione dei suoi componenti ed a cura di ciascun relatore, fornendo risposte scritte ai quesiti più rilevanti e di applicazione generale pervenuti in occasione degli eventi.

Il lavoro, pertanto, è stato suddiviso in tre diversi ambiti (Fiscalità Enti non Commerciali, ONLUS e altri Enti soggetti a Leggi speciali, Associazioni e Società sportive dilettantistiche) al fine di raggruppare i molteplici argomenti (articolati in sotto-temi, es. IMU, IRAP, IVA, VOLONTARIATO, L. n.398/1991, ecc..) per rispondere in modo quanto più ed omogeneo alle domande poste.

Il presente documento vuole quindi rappresentare una vera e propria guida alle novità e alle casistiche in materia di enti non profit che più frequentemente hanno formato oggetto di dubbi applicativi.

Si sottolinea, infine, che l’attuale “Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale” (DDL 2617) - già in fase avanzata nella discussione parlamentare – ed i decreti delegati, modificheranno profondamente le regole in materia, innovando i contenuti normativi, regolamentari e di indirizzo che sinora – da oltre vent’anni – hanno alimentato questioni, criticità e contenziosi.

Ciò significa, di conseguenza, che molti dei quesiti e delle risposte potrebbero considerarsi superati o comunque necessitare un sostanziale aggiornamento alla luce delle nuove previsioni che verranno collocate, ci auguriamo davvero, in un contesto più chiaro e certo per gli operatori del settore e – soprattutto – per i loro consulenti.

QUESITI IN MATERIA DI FISCALITA’ ENTI NON COMMERCIALI - Risposte a cura di Gianni Massimo ZITO

1.IMU

QUESITO N. 1.1 - Condizioni per esenzione IMU

DOMANDA - Quali sono le condizioni per poter usufruire dell’esenzione IMU per un ente commerciale che concede in comodato un immobile ad un altro ente non commerciale?

RISPOSTA - La Risoluzione 4/DF del 4 marzo 2013 ha contemplato tale fattispecie chiarendo che, per poter usufruire di tale esenzione, occorre la presenza contemporanea dei seguenti elementi :

- la proprietà dell’immobile deve essere di un ente non commerciale (ex art. 73, c. 1 , lett. c del TUIR);
- l’ente comodatario che utilizza l’immobile deve essere un ente non commerciale;
- l’attività che viene svolta deve essere contemplata dall’art. 7 , comma1, lett. i) del D.Lgs. 504/1992;
- l’attività deve essere svolta con modalità non commerciali, come indicato dal D.M. n.200/2012;
- l’ente che utilizza l’immobile deve aver adeguato lo statuto sulla base del disposto del predetto Decreto n. 200/2012 .

Infine si fa presente che la Risoluzione del Ministero Economia e Finanze 4 marzo 2013, n. 4/DF, relativa all'Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 ha precisato che l'utilizzatore deve fornire all'ente non commerciale che gli ha concesso l'immobile in comodato tutti gli elementi necessari per consentirgli l'esatto adempimento degli obblighi tributari sia di carattere formale sia sostanziale.

QUESITO N. 1.2 - Enti non commerciali ed estensione delle esenzioni ICI all'IMU

DOMANDA – Per quanto concerne le esenzioni dall'imposta IMU, per gli Enti non Commerciali la norma fa riferimento all'art.7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. 30.12.1992 n. 504 (ICI). Alla luce delle risoluzioni del MEF, 4/DF e 7/DF che definiscono la promiscuità dell'immobile o meglio l'utilizzazione mista degli immobili posseduti e utilizzati dall'Ente e la non imponibilità in caso di cessione totale o parziale dell'immobile in comodato ad altro Ente avente finalità di cui alla norma citata, è possibile ritenere che tali definizioni possano essere applicabili anche alla vecchia imposta ICI? O deve ritenersi che, trattandosi di due norme ed imposte diverse seppure riconducibili l'una all'altra in materia di esenzione, tali definizioni e chiarimenti non si rendano comunque mai applicabili alla vecchia imposta ICI?

RISPOSTA - L'art.7 del D.Lgs n.504/1992 (ICI) prevedeva e tipizzava talune ipotesi di esenzione dall'imposta. L'art. 9, comma 8 del D.Lgs. n.23/2011 (IMU) conferma le ipotesi di esenzione ed in particolare la lett. i), comma 1, dell'art.1 del D.Lgs. n.504/1992 ma con alcune differenze.

Chiarimenti in merito alle fattispecie di esclusione per l'ICI sono state fornite nella Circ. Min.Fin. 2/DF del 26 gennaio 2009 ove l'esenzione ICI *"deve essere riconosciuta solo all'ente non commerciale che, oltre a possedere l'immobile, lo utilizza direttamente..."* richiamando le ordinanze della Corte Costituzionale n.429 del 2006 e 19 del 2007.

Di contro l'art.59, comma 1, lett.c) del D.Lgs. n.504/1992 attribuisce la potestà regolamentare ICI al Comune che poteva ampliare la portata della possibile esenzione o lasciarla circoscritta alle fattispecie dell'art.7, co.1, lett.i).

A fronte di tale potere regolamentare dubbi permangono sulla portata applicativa della Circ. n.2/DF ai fini dell'obbligo del possesso quale presupposto per l'esenzione ICI .

2.IRAP

QUESITO N.2.1 - Esenzione IRAP e istanza alla Regione

DOMANDA - La nostra associazione, con sede legale a Roma, gode della qualifica di ONLUS e vanta una presenza operativa in più regioni tra le quali la Lombardia alla quale abbiamo presentato richiesta di esenzione ai fini IRAP ai sensi e per gli effetti della L. R. 14 luglio 2003, n. 10 (art. 77, commi 1 e 2).

La regione interessata ci ha chiesto di integrare la documentazione con una dichiarazione relativa al fatto che gli operatori della regione abbiano un contratto di lavoro non inferiore ai 90gg. È corretta la loro richiesta?

RISPOSTA - La Regione chiede che i lavoratori addetti alla sede lombarda abbiano contratti lavorativi di durata non inferiore a 90 gg. in quanto è lo stesso D. Lgs. n. 446/1997 che prevede la possibilità della ripartizione territoriale solo con riferimento al personale *"addetto, con continuità a stabilimenti, uffici o base fisse ...operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi nel territorio di ciascuna regione"*.

L'art. 4, comma 2 del 446/1996 infatti così recita: *"Se l'attività è esercitata nel territorio di più regioni si considera prodotto nel territorio di ciascuna regione il valore della produzione netta proporzionalmente corrispondente all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale a qualunque titolo utilizzato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i compensi ai collaboratori coordinati e continuativi e gli utili agli associati in partecipazione di cui all'articolo 11, comma 1, lettera*

c), n. 5, addetto, con continuità, a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi nel territorio di ciascuna regione”.

La richiesta della regione Lombardia appare dunque corretta.

3.IVA

QUESITO N. 3.1 – Soggettività passiva scambi comunitari enti non commerciali

DOMANDA – Come si configurano gli enti non commerciali in riferimento alla soggettività passiva negli scambi intracomunitari di beni?

RISPOSTA - L’art.38 , c.5, lett. c) del D.L.n.331/93 individua due diverse fattispecie in merito agli acquisti intracomunitari effettuati da enti, associazioni ed altre organizzazioni di cui all’art.4, comma 4, del DPR n.633/1972 , ovvero non soggetti passivi d’imposta.

Sono considerati “consumatori finali” ai fini della disciplina degli scambi intracomunitari di beni qualora gli acquisti intracomunitari effettuati non superino il limite annuo di 10.000 euro ed il cedente comunitario addebiterà loro l’imposta dello Stato di provenienza dei beni, non dovendo dunque porre in essere alcun adempimento Iva in Italia.

In ogni caso tali soggetti dovranno presentare in via telematica, anteriormente all’acquisto, il modello intra-13 in cui dichiarano l’ammontare dell’acquisto in corso di effettuazione e quello complessivo di tutti gli acquisti effettuati nell’anno.

Al superamento del limite di 10.000 euro tali enti non commerciali dovranno:

- presentare la dichiarazione di inizio attività ai fini Iva senza che questo comporti l’assunzione di qualifica di “soggetto Iva”
- integrare e numerare le fatture d’acquisto ricevute (art.38, c.3, DL n.331/93)
- annotare le fatture di acquisto ricevute in un apposito registro (art.39 DPR n.600/73)
- effettuare il versamento mensile dell’imposta
- presentare il mod. Intrastat acquisti
- trasmettere in via telematica il mod. Intra – 12 entro il termine di ciascun mese, relativo agli acquisti del secondo mese precedente (art.49, c.1, DPR n.331/93)

Gli enti non commerciali che esercitano anche attività commerciale, per gli acquisti relativi a tale ambito, devono rispettare gli stessi adempimenti previsti dall’art.46 del D.L. 331/1993, ovvero:

- attribuzione alle fatture ricevute di un numero progressivo valido per il registro delle fatture emesse ed uno valido per il registro delle fatture di acquisto.
- integrazione della fattura con imposta relativa, o con il relativo titolo di esenzione o di non imponibilità.
- presentazione all’ufficio doganale, in via telematica, del modello Intra-2 bis.

In questo caso, la detraibilità dell’iva versata può realizzarsi purché l’ente adotti una contabilità separata.

QUESITO N. 3.2 - Locazione immobiliare e soggettività IVA negli enti non commerciali

DOMANDA – Un Ente si configura come “filiazione” italiana di una Università straniera, che non svolge attività commerciale e ha ottenuto il riconoscimento di "ente non commerciale" da parte del Ministero ai sensi dell’art. 34, comma 8 bis, della Legge 27 aprile 1989, n. 154.

La stessa infatti, svolge, in via principale l’attività non commerciale di "Hospice School". Tale Ente avrebbe intenzione di concedere ad una società commerciale esterna di diritto italiano, una porzione del proprio edificio da adibire alla gestione del servizio di bar e caffetteria rivolto esclusivamente ai propri studenti.

Per la locazione in questione, l’Ente dovrà assumere soggettività Iva con la conseguenza che, i canoni di locazione corrisposti dalla ditta che avrà in gestione il bar, dovranno necessariamente essere documentati

da fattura (in regime di esenzione o, in caso di opzione, di imponibilità ai sensi dell'art. 10 del DPR n. 633/1972) ?

RISPOSTA - L'art.4 del DPR n.633/1972 indica, quali attività effettuate nell'esercizio di impresa, le prestazioni di servizi svolte da enti pubblici e privati che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.

L'art.34 del D.L. n.69/1989, all'art.8-bis, considera quali non commerciali le prestazioni didattiche e quelle connesse eseguite da filiazioni in Italia di università e scuole superiori straniere, quindi decommercializzate per l'art.143 del TUIR.

Anche ai fini della soggettività passiva Iva dell'attività di locazione, non essendo questa parte di attività commerciale, si ritiene di poter escludere la soggettività passiva Iva dell'Università con riferimento alla locazione dell'area in questione, configurando piuttosto un mero sfruttamento economico di beni patrimoniali.

In tal senso, tra le altre, si segnalano la Ris. N. 431107 del 15.01.1992 Min. Fin ; Circ. Min. Finanze n. 32 del 21.06.1991.

QUESITO N. 3.3 - IPAB e qualificazione tributaria dei contributi

DOMANDA – Una Ipab pubblica di assistenza, non soggetto iva, concede occasionalmente i propri spazi per l'organizzazione di eventi in cambio di un contributo in denaro.

Questo denaro incrementa le proprie disponibilità da erogare alle persone assistite. E' necessario aprire la partita iva? I contributi sono soggetti all'Ires come redditi diversi?

RISPOSTA - L'art.4 del DPR n.633/1972 indica quali attività effettuate nell'esercizio di impresa le prestazioni di servizi svolte da enti pubblici e privati che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale. Il concedere occasionalmente l'utilizzo di spazio a favore di terzi, anche se a fronte di un corrispettivo, non rientra nelle fattispecie enunciate dal comma 5 dell'art.4 IVA di cui sopra non configurando attività abituale né organizzata tale da rendere l'ente soggetto passivo dell'imposta Iva.

La classificazione reddituale del contributo, data l'occasionalità delle attività, rientra tra i c.d. redditi diversi di cui all'art.67 del TUIR, ove per la tipizzazione dell'inquadramento occorre far riferimento alla natura contrattuale del rapporto.

QUESITO N.3.4 - IVA Split payment e L. n.398/1991 per le associazioni senza scopo di lucro

DOMANDA - Con l'istituzione dello *split payment* l'Iva sulle fatture emesse nei confronti degli enti pubblici viene versata direttamente all'erario dal committente. Le associazioni in L. n.398/1991 come devono operare?

RISPOSTA - La Legge di Stabilità 2015, al comma 629, lett.b) dell'art.1, ha introdotto il meccanismo del c.d. *Split Payment* o Scissione dei Pagamenti relativo alle modalità di assolvimento del versamento dell'Iva (novello art.17-ter del DPR n.633/1972).

Dal 1° gennaio 2015, e per le operazioni fatturate da tale data, il versamento dell'imposta per le operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi effettuate verso i soggetti della pubblica amministrazione, è a carico del cessionario/committente (soggetto PA) in luogo del cedente/prestatore (soggetto economico privato).

Per le associazioni senza scopo di lucro (e per quelle sportive dilettantistiche) che hanno optato per l'applicazione dell'Iva ai sensi del regime forfetario di cui alla L. 398/91, il Decreto semplificazioni all'art.29 L. n.175/2014, ha modificato le regole sulla detrazione Iva per le prestazioni di *sponsorizzazione* (art.74, comma 6 del DPR n.633/1972), aumentando la detrazione forfetaria dal 10% al 50% dell'Iva dovuta da tali enti a far data dalle prestazioni effettuate dal 13 dicembre 2014.

Il meccanismo dello Split Payment introdotto quale art.17-ter del decreto Iva, non trova applicazione per le operazioni soggette a regimi speciali per i quali non viene esposta l'Iva nella fattura (es. editoria, agenzie di viaggio, regime del margine, ecc..) come confermato dalla Circ. 6/E dell'Agenzia delle Entrate del 19 febbraio 2015.

Le operazioni soggette al regime speciale Iva della L. n.398/1991 prevedono però l'esposizione dell'Iva nella fattura del prestatore, pertanto, per le operazioni effettuate verso la PA, gli enti non potranno esercitare la detrazione forfetaria dell'Iva nella misura del 50% dell'imposta.

Dall'applicazione letterale della norma quindi, in caso di operazione effettuata ai sensi del regime speciale ex L.n.398/1991 verso soggetti della Pubblica Amministrazione, deriva la cancellazione di fatto dell'agevolazione Iva a carico delle associazioni ed enti i quali non potranno più godere della forfetizzazione dell'imposta.

4.IMPOSTE SUL REDDITO

QUESITO N.4.1 - Fiscalità imposte sul reddito di premi per meriti da associazioni e enti

DOMANDA – I premi attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali secondo la Risoluzione Min. Fin. Dir. Gen. II. DD. 28.10.1976 n.8/1251 sono esclusi dalla previsione di cui all'art. 30 del DPR n.600/1973 e non assoggettabili a ritenuta alla fonte fermo restando il loro concorso alla formazione della base imponibile per il loro intero ammontare.

Alcune Associazioni/Enti/Università/Accademie assoggettano a ritenuta alla fonte a titolo di imposta (25%) e quindi non sono dichiarati dal percettore. Quale è la soluzione corretta ?

RISPOSTA - In via preliminare occorre definire l'ambito oggettivo di riferimento tributario dei premi concessi per particolari meriti artistici, letterari, scientifici ed altro. Questi sono esclusi dalle manifestazioni a premio di cui al DPR 430/2001 per espressa previsione normativa.

Si esclude pertanto anche l'applicazione della ritenuta alla fonte d'imposta di cui all'art.30 del DPR 600/73 ove nella locuzione "*gli altri premi diversi dai titoli*" del primo comma la norma fa comunque riferimento a fattispecie residuali delle c.d. operazioni a premio (Circ. 69/E Min Fin 7 marzo 1997).

Il corretto alveo di riferimento è quello della lettera d), comma 1, dell'art.67 del TUIR, quale "reddito diverso" che, per il disposto dell'art.69 , comma 1, del TUIR , costituisce reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo d'imposta.

QUESITO N.4.2 - A.P.S. contributi pubblici e privati e relativi aspetti tributari

DOMANDA – Un'Associazione di Promozione Sociale (A.P.S.) offre servizi sociali, educativi e formativi (gestione biblioteche comunali, pre-accoglienza scolastica, doposcuola, ecc...) con fondi messi a disposizione da istituti scolastici, enti locali, altre associazioni e in minima parte con contributi diretti degli utilizzatori finali dei servizi. Con gli enti finanziatori vengono sottoscritte apposite convenzioni e i contributi vengono riscossi con presentazione di regolare fattura. Alcuni enti non richiedono l'emissione di fattura reputando sufficiente una normale ricevuta di incasso del contributo. I contributi degli utilizzatori dei servizi (associati e non) sono invece versati sotto forma di contributo volontario ed incassati, anche qui, con emissione di ricevuta non fiscale. L'Associazione provvede alla tenuta dei registri Iva, del libro giornale ed inventari.

E' corretta la prassi di presentare a zero il quadro del reddito d'impresa del modello Unico-ENC o sarebbe più corretto indicare in dettaglio tutte le varie componenti attive e passive di gestione e se residua un utile neutralizzarne la tassazione con apposita variazione fiscale in diminuzione ?

E' fiscalmente lecita la prassi di non emettere fattura o ricevuta fiscale e di non applicare quindi l'Iva sulle somme così rimosse?

RISPOSTA - La L. n.383/2000 istituisce e disciplina le associazioni di promozione sociale, e l'art.3 ne stabilisce i requisiti statutari obbligatori, tra questi l'assenza del fine di lucro. L'art. 4 inoltre prevede espressamente la possibilità di svolgere attività economica in forma ausiliaria e sussidiaria alle finalità istituzionali.

Ai fini delle imposte dirette l'art. 143 del TUIR alla lett b) del comma 3, esclude dalla base imponibile i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per attività, in regime di convenzione o accreditamento, aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali dell'ente.

L'art.148 del TUIR considera, ancora, non imponibili le attività svolte nei confronti di associati a fronte di somme versate quali quote o contributi associativi (c.d. decommercializzazione generica) anche se "specifici e corrispettivi di cessione di beni e prestazioni di servizi" salvo il disposto del comma 4 del medesimo articolo (c.d. decommercializzazione specifica).

I contributi versati da soggetti non associati quali corrispettivi di cessione di beni o di prestazioni di servizi concorrono alla formazione del reddito ai sensi dell'art.144 del TUIR, con possibilità di opzione dei regimi forfetari di cui all'art.145 TUIR.

Il modello Unico accoglierà i redditi così determinati nella fattispecie relativa, reddito d'impresa o reddito diverso stante la natura commerciale o meno dell'attività, in forma ordinaria o semplificata.

Ai fini dell'Iva si ritiene obbligatoria l'emissione della fattura o di altra certificazione tributaria idonea per le attività che abbiano il rapporto sinallagmatico corrispettivo-erogazione della prestazione e per quelle erogate a soggetti non associati all'associazione.

I contributi e trasferimenti da enti pubblici sono esclusi (art.2,co.3,lett.a) DPR n.633/1972) se non erogati quale corrispettivo di bene o di prestazione di servizi mentre sono al contrario soggetti all'imposta se hanno natura di corrispettivo (R.M. 57578 del 14.12.2000, R.M. 183/E del 11.06.2002 e R.M.135/E del 23.06.2003).

QUESITO N. 4.3 - Enti ecclesiastici ed attività di asilo nido

DOMANDA – Oltre le varie attività pastorali poste in essere, una parrocchia gestisce in proprio anche un asilo nido. Si chiede se, ed eventualmente come, sia configurabile tale attività dal punto di vista fiscale.

RISPOSTA - Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti – tra cui vi rientrano le parrocchie – pongono generalmente in essere sia attività di religione e culto, espressamente considerate istituzionali per tali Enti, sia attività diverse, che nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, sono soggette alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime, come precisato anche dalla L. 121 del 25 marzo 1985.

La gestione di un asilo nido (o scuola materna) da parte della parrocchia è una attività educativa e rientra pertanto tra le attività diverse.

La gestione di una tale attività va inquadrata come attività di natura commerciale e quindi assoggettabile ad imposizione fiscale poiché – come ben messo in evidenza dalla Risoluzione n.11/599 del 28 ottobre 1992 dell'Amministrazione Finanziaria, vi è sempre una stabile organizzazione, beni mobili e immobili organizzati per lo svolgimento dell'attività e per i servizi resi si percepiscono comunque dei corrispettivi.

E' poi ininfluyente, che le attività vengano svolte da personale non retribuito o volontario, o ancora che i proventi vengano successivamente destinati a finalità caritative, quindi istituzionali della parrocchia.

La Circolare n. 12/E del 9 aprile 2009 ha evidenziato che "la qualificazione ai fini fiscali dell'attività deve essere operata verificando se la stessa possa ricondursi fra quelle previste dall'art. 2195 del codice civile o, qualora essa consista nella prestazione di servizi non riconducibili nel menzionato articolo (es. prestazioni didattiche, sanitarie, terapeutiche etc.), se venga svolta con i connotati dell'organizzazione, della professionalità e abitudine".

Soccorre inoltre in questa analisi, proprio sul tema, anche una sentenza della Corte di Cassazione, la n.9529 dell' 8 settembre 1999.

Attesa quindi la sua natura commerciale, l'attività di gestione dell'asilo da parte della parrocchia richiede tutti i consueti adempimenti contabili e fiscali relativi ad una qualsiasi attività di carattere commerciale sia pur posta in essere da un ente non profit:

- contabilità separata da quella istituzionale e tenuta dei registri contabili
- obblighi di dichiarazione e versamento delle imposte ai fini IRES ed IRAP
- obbligo di iscrizione al REA per tale attività.

Ai fini IVA si fa riferimento agli artt. 10, 19-bis, 19-ter e 36-bis del DPR n.633/1972

Le prestazioni proprie degli asili, come peraltro quelle educative e didattiche di ogni altro genere, sono considerate esenti dal legislatore.

QUESITO N.4.4 – Liberalità enti non profit

DOMANDA - Come si possono identificare le liberalità negli enti non profit, anche ai fini della loro rilevazione contabile?

RISPOSTA - Per liberalità si definisce l'atto mediante il quale una parte effettua l'arricchimento di un'altra senza che ciò configuri adempimento di un'obbligazione.

Nell'ambito degli enti non commerciali le liberalità possono essere suddivise tra liberalità vincolate e non vincolate.

Le prime sono quelle erogate senza che un vincolo o una condizione imposta dal donatore, dagli amministratori o dagli associati dell'ente ne limitino l'utilizzo. Le seconde sono quelle assoggettate per volontà del donatore o, comunque, di un terzo esterno, ad una serie di restrizioni, di vincoli che ne limitano l'utilizzo in modo temporaneo o permanente. Tali liberalità vanno rilevate direttamente ad incremento del patrimonio netto.

Nel caso di donazioni di beni patrimoniali (immobili o titoli) essi potrebbero essere valorizzati al valore catastale o corrente con contropartita diretta a patrimonio netto.

Con riferimento alle quote associative, poi, queste sono di norma proventi che confluiscono al rendiconto gestionale in quanto finanziano la gestione corrente; nei casi in cui i patti statutari o regolamentari prevedano un contributo associativo per la struttura dell'ente, la quota (o parte di essa) se non attinente alla gestione ordinaria, confluisce al patrimonio netto, in una posta separata.

QUESITO N.4.5 – Fondazione e qualificazione tributaria

DOMANDA - Una fondazione gestisce un centro di cure palliative in regime di accreditamento con il SSR (i cui corrispettivi costituiscono il 60% delle entrate della fondazione) ed un centro di assistenza per malati di Alzheimer, autorizzato ma non convenzionato.

Gli assistiti non pagano nulla per le prestazioni ricevute. La fondazione, oltre ai proventi del SSR riceve un contributo annuale da un'altra fondazione, che costituisce il restante 40% delle entrate e consente la copertura delle spese per entrambe le attività.

La fondazione può considerarsi un ente non commerciale ai fini fiscali, con applicazione dell'art.143 TUIR?

RISPOSTA - Tra gli enti privati diversi dalle società, con personalità giuridica, si devono comprendere le fondazioni ai sensi del disposto combinato dell'art.73 c.1 lett. c), richiamato dalle disposizioni tributarie sugli enti non commerciali dell'art.143 del TUIR, e del successivo comma 2.

L'incipit concettuale della configurabilità di ente non commerciale e della relativa disciplina tributaria è riferibile, per quanto stabilito dalla delega attuata con il D.Lgs n.460/97, alla identificazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'ente determinato dalla legge, dallo statuto e dall'atto costitutivo o, in mancanza dall'attività di fatto esercitata. Si deve poi intendere quale oggetto esclusivo o principale quello diretto alla realizzazione degli scopi dell'ente e/o indicati dal legislatore.

La qualifica di ente non commerciale è sottoposta a verifica quantitativa periodica ai sensi dell'art.149 del TUIR. Ove l'ente eserciti prevalentemente attività configurabile quale commerciale, anche per il verificarsi delle prevalenze previste nei parametri indicati nel comma 2 dell'articolo in questione, si configura la perdita della qualifica di ente non commerciale ed il conseguente mutamento in ente commerciale.

Le attività istituzionali svolte sulla base di convenzioni con la pubblica amministrazione di cui all'art. 143 c.3 lett. b) si considerano "decommercializzate" fiscalmente, ai sensi del D.Lgs. n.460/97, esenti ed escluse dal novero delle attività, sia commerciali che istituzionali, come delineate in termini di prevalenza dall'art. 149 del TUIR.

Tali attività si definiscono oggettivamente non commerciali, se aventi i requisiti di carattere sociale ed effettuate in conformità alle finalità istituzionali dell'ente, anche quando i contributi ricevuti abbiano natura di corrispettivi (Circ. Min. 124/E del 12 maggio 1998).

Il contributo annuale ricevuto da altro ente (Fondazione), se qualificato e qualificabile quale erogazione liberale ricevuta, in assenza dunque del sinallagma corrispettivo, sembra afferire esclusivamente alle attività istituzionali dell'ente beneficiario, di fatto attività di assistenza-beneficienza.

In risposta al quesito proposto si ritiene che la fondazione possa avere inquadramento di ente non commerciale ai fini dell'applicazione delle norme tributarie.

QUESITO N.4.6 – Università e qualifica dei proventi a fini fiscali

DOMANDA - Una Università pubblica, ma non statale, con sede in Italia, si chiede se le rette di iscrizione che pagano gli studenti rientrano tra le attività commerciali o tra quelle non commerciali.

Inoltre per l'esecuzione di alcuni progetti commissionati da vari Enti (come ad esempio la CEE o altri organismi) l'Università riceve dei contributi (a copertura dei costi sostenuti) per l'esecuzione di tali progetti: questi contributi rientrano nella attività commerciale o in quella non commerciale?

RISPOSTA - Le università sono comprese tra gli enti, diversi dalle società commerciali, di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art.73 del TUIR.

Per questo, dunque, sono soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società (IRES) per le sole attività di natura commerciale, a prescindere se queste siano svolte in modo prevalente (ente commerciale) o meno (in tale ultimo caso dovendosi verificare i limiti di cui all'art.149 TUIR ai fini della perdita di qualifica di ente non commerciale).

Il comma 3 dell'art.8 del D.L. 90/1990 ha introdotto la presunzione assoluta di non commercialità per le prestazioni relative ad attività didattiche e culturali svolte dai collegi universitari legalmente riconosciuti e vigilati dal MIUR.

Sono ricomprese, per espressa previsione di legge, nell'alveo di non commercialità anche le prestazioni di alloggio, vitto, fornitura dei libri e materiale didattico.

La norma di chiusura del comma in argomento estende l'effetto di non commercialità "a tutti gli effetti tributari", intendendo non solo la decontribuzione "ad hoc" per tali soggetti, ma anche l'esonero di tali proventi dalla verifica quantitativa periodica di qualifica cui gli enti non commerciali sono sottoposti in forza dell'art.149 del TUIR.

In merito ai contributi ricevuti dall'ente universitario per progetti, questi si possono inquadrare tra quelli indicati dalla lettera b) del comma 3 dell'art. 143 del TUIR se relativi allo svolgimento di attività in convenzione con un ente pubblico di attività istituzionali aventi finalità sociali.

In questo caso l'ente universitario godrebbe della "decommercializzazione", quindi della non concorrenza al reddito, del contributo ricevuto per l'attività convenzionata (rimane in tal caso l'imponibilità ai fini IVA).

Ove, invece, non vi sia attività svolta in convenzione a fronte dell'erogazione del contributo concesso da parte dell'ente pubblico a favore dell'ente universitario per tali progetti, si ritiene in questo caso sussistente un "obbligo di fare" a carico dell'università a fronte del contributo ricevuto (esempio: predisporre un progetto di ricerca e provvedere all'implementazione e svolgimento dello stesso con specifica organizzazione). In questo caso l'ente universitario dovrà, necessariamente, determinare quale provento

tassabile il contributo ricevuto, tenendo contabilità separata ai sensi del comma 2 dell'art. 144 del TUIR, e determinare il reddito di tale attività ai sensi dell'art.144 o dell'art.145 del TUIR.

Infine, ai fini del rispetto dei parametri di qualificazione di ente non commerciale, per il disposto dell'art. 149 del TUIR:

- i contributi in regime di convenzione, quindi decommercializzati, sebbene non imponibili per espressa previsione normativa, rientrano nell'ambito del computo parametrico per la verifica di permanenza della qualifica;
- al contrario i contributi ricevuti nella seconda modalità, ovvero non collegati ad alcuna convenzione di ente pubblico, non rientreranno nel computo per espressa esclusione di cui alla lettera c) del comma 2 dell'art.149 del TUIR.

QUESITI IN MATERIA DI ONLUS e ALTRI ENTI SOGGETTI A LEGGI SPECIALI - Risposte a cura di Guido RUGGERI

5. ONLUS

QUESITO N. 5.1 - Omessa nomina dei revisori per statuto e conseguenze per la ONLUS

DOMANDA - Nello Statuto di una Fondazione (ONLUS) è previsto che tra gli organi istituzionali vi sia anche il Collegio dei Revisori che, pertanto, non è un organo facoltativo bensì obbligatorio. Detto Collegio non è stato al contrario mai nominato né sono mai stati superati i limiti al di sopra dei quali la presenza dell'organo di controllo è in ogni caso *ex lege* necessaria. Quali conseguenze derivano dal mancato rispetto dello statuto? A carico di chi? Quali soggetti sono legittimati ad agire per denunciare le irregolarità?

RISPOSTA - Appare singolare che la Fondazione in questione sia priva dell'organo di controllo, in quanto le Fondazioni necessitano di riconoscimento giuridico per ottenere il quale è in genere necessario – secondo gli indirizzi delle amministrazioni vigilanti - dotarsi di un Collegio di Revisori o di un Revisore unico. Va comunque segnalato anche un orientamento minoritario che ammette la figura della fondazione di fatto o della fondazione non riconosciuta.

Ad ogni modo, a meno che nello statuto non sia sancito un ruolo attivo del collegio dei revisori nel processo di formazione delle delibere degli altri organi, la mancata nomina di un organismo di controllo non dovrebbe inficiare le deliberazioni ad oggi adottate. Si ritiene che chiunque abbia interesse nella Fondazione, sia legittimato a denunciare e sanare l'irregolarità.

QUESITO N. 5.2 – Sponsor e donazioni per le ONLUS

DOMANDA - Come è corretto inquadrare un rapporto di sponsorizzazione in una ONLUS?

Se una impresa vuole contribuire per specifici progetti rientranti nelle finalità istituzionali in cambio di visibilità (loghi e quant'altro) nel corso di un evento organizzato dalla ONLUS, come deve giustificarsi tale operazione? (si veda ad es. quanto avviene con Telethon e BNL dove il termine utilizzato è “PARTNER” e non “SPONSOR”). Difficilmente si potrebbe qualificare l'erogazione come semplice dal momento che è fondamentale per l'azienda avere un certo tipo di visibilità/pubblicità da parte della ONLUS.

RISPOSTA - Il quesito a tutt'oggi sembra di non facile soluzione ed in effetti andrebbe, più approfonditamente, valutato caso per caso. Tuttavia, in mancanza di espressa previsione normativa, si è fatto spesso riferimento alla risoluzione n. 356/2002 dell'Agenzia delle Entrate in materia di “*cause related marketing*”, una particolare tecnica di marketing riconducibile nello schema negoziale della sponsorizzazione. Per l'Amministrazione Finanziaria tale attività, rilevando ai fini fiscali come attività commerciale, non sembra consentita alle ONLUS in quanto non configurabile quale attività connessa a quella istituzionale, con la conseguente perdita di qualifica. Per altro verso, è la stessa Agenzia delle Entrate

ad ammettere la suddetta operazione nella sola ipotesi in cui sia possibile associare il marchio dell'impresa al logo della ONLUS nell'ambito di una raccolta occasionale di fondi ai sensi dell'art. 143 del TUIR. In questo caso, tuttavia, si rende necessario evidenziare il carattere sostanzialmente liberale della causa negoziale, dato dalla prevalenza della somma versata dall'impresa rispetto al valore economico della prestazione pubblicitaria ricevuta.

QUESITO N. 5.3 - ONLUS le attività connesse a quelle istituzionali

DOMANDA - La vendita attraverso il sito internet della ONLUS di caffè (la cui confezione è contraddistinta con il logo della ONLUS) come è considerata (corrispettivo non eccedente il 66% spese complessive ONLUS)?

RISPOSTA - L'art. 10 del D. Lgs. 460/97 vieta alle ONLUS di svolgere attività diverse da quelle istituzionali tassativamente individuate in 12 settori (con l'aggiunta del recente 11-bis sulla cooperazione internazionale ai sensi della L n.125/2014) ad eccezione di quelle a queste direttamente connesse. Le attività connesse sono individuate in due tipologie: 1) attività analoghe a quelle istituzionali, 2) attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse. L'attività svolta nel caso in questione non può essere compresa nella prima tipologia di attività connesse e non potrebbe rientrare nemmeno nell'ambito delle attività accessorie perché non sembra ravvisarsi un collegamento strettamente funzionale con l'attività istituzionale svolta. Il concetto di accessorialità comporta che l'attività di reperimento dei fondi attraverso la vendita di caffè non possa costituire una autonoma attività, ma deve svolgersi nel contesto dell'attività istituzionale e in stretta connessione con quest'ultima. Da ultimo si evidenzia che l'utilizzo del logo (marchio) può comportare la perdita di qualifica ONLUS.

QUESITO N. 5.4 – Rapporti tra enti di volontariato e ONLUS facenti parte di una medesima unitaria struttura

DOMANDA - L'associazione di volontariato ONLUS Alfa chiede se è possibile ricevere da altra associazione ONLUS Beta i proventi derivanti dalla gestione di una attività economica rientrante tra le attività direttamente connesse della ONLUS Beta stessa. I rapporti tra le due associazioni derivano dal fatto che la ONLUS Beta nasce per volontà dell'associazione di volontariato e il suo presidente è anche il vice presidente della Odv, ma non sono legate da vincoli o rapporti giuridici, né tantomeno da previsioni statutarie.

RISPOSTA - Ai sensi dell'art. 10, comma 1 lett. d), D.Lgs. n.460/97, una ONLUS durante la sua vita non può erogare somme sotto qualsiasi forma ad altri soggetti, avendo comunque l'obbligo di reinvestire gli utili o gli avanzi della gestione per la realizzazione di attività istituzionali o direttamente connesse. Unica eccezione è rappresentata dall'eventualità *“che la destinazione o distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura”*.

Ai fini del quesito in esame, è dunque necessario verificare se le due ONLUS coinvolte siano parti della medesima ed unitaria struttura. Su tale ultimo aspetto deve rilevarsi come non vi sia tuttora una definizione normativa, mentre in via interpretativa è possibile trovare un valido riferimento nella risoluzione n. 363 del 20.11.2002 dell'Agenzia delle Entrate in materia di “soggettività tributaria delle sezioni autonome”; in essa, in maniera indiretta e non esaustiva, vi sono indicazioni su cosa si intende per “medesima ed unitaria struttura”.

In particolare la risoluzione parla di “struttura unitaria” sia nel caso palese di associazione articolata in una sede nazionale e sedi locali (che rappresentano organi dell'unica associazione), sia nel caso, meno scontato, in cui le associazioni locali siano dotate di autonomia giuridica e gestionale rispetto all'associazione nazionale purché rispettino i vincoli dettati da quest'ultima.

In risposta al quesito, quindi, considerato il fatto che non sembra previsto *prima facie* nessun tipo di vincolo che legghi la ODV alla ONLUS (o viceversa) - nonostante quest'ultima sia nata per volontà della prima-, la mera appartenenza di alcuni membri del consiglio direttivo dell'una all'organo direttivo dell'altra non può considerarsi sufficiente a configurare una "medesima ed unitaria struttura" di cui al comma 1 lett. d) dell'art. 10 D.Lgs. n.460/97. Di conseguenza, l'associazione Alfa non può ricevere proventi dall'associazione Beta.

QUESITO N. 5.5 - Requisiti formali per l'iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS – Raccolta fondi

DOMANDA - Si chiede se possa considerarsi fondata la motivazione di insussistenza dei requisiti formali previsti dall'art.10 del D.Lgs. n.460/97 contenuta in un provvedimento di diniego all'iscrizione di una ONLUS all'Anagrafe Unica presso la DRE competente per la mancata indicazione, nello statuto dell'associazione, che, *"ai fini dell'esclusione tributaria, la raccolta di fondi deve essere realizzata occasionalmente e in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. I beni ceduti per la raccolta, inoltre, devono essere di modesto valore"*.

RISPOSTA - La mancata indicazione nello statuto della locuzione sopra richiamata relativa alle modalità di "raccolta fondi" non può comportare una giusta motivazione di diniego di iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS – a seguito del controllo preventivo - in quanto non rientrante tra i requisiti formali obbligatori previsti dall'art. 10 del D. Lgs. N.460/97.

Al contrario ove l'Amministrazione Finanziaria, nell'ambito di un controllo sostanziale, verifichi che l'ente abbia fatto ricorso alla raccolta di fondi con modalità e misure non aderenti alle prescrizioni dell'art. 2 D.Lgs. n.460/97, dell'art.143 comma 3 lett.a) TUIR e dell'art.20 comma 2 DPR n.600/1973 potrà allora procedere – in caso di omissioni e comportamenti difformi – a disconoscere la qualifica di ONLUS con ogni ulteriore conseguenza del caso (sanzionatoria e di tassazione). In tal senso si è espressa la circ. 59/E del 31.10.2007 dell'Agenzia delle Entrate la quale, al punto 6) in tema di beneficenza e raccolta fondi, prevede le attività di controllo idonee alla verifica della natura fiscale delle raccolte fondi.

Da quanto precede, non si ritiene corretto che l'Agenzia delle Entrate (DRE) nell'ambito del controllo meramente formale preventivo ex DM n.266/2003 – in sede di iscrizione all'Anagrafe unica ONLUS – rilasci il diniego all'ente motivando la mancanza in statuto delle modalità applicative e degli altri elementi di dettaglio delle raccolte fondi richiesti, invece, soltanto dalle previsioni tributarie a fini di decommercializzazione.

QUESITO N. 5.6 - Offerta di gadget ai sovventori di una ONLUS, attività commerciale?

DOMANDA - Una ONLUS, per potersi autofinanziare e a fine di sensibilizzazione della propria attività, ha fissato sul proprio sito web delle offerte minime a partire dalle quali "il sovventore" può ottenere dei gadget come mero ringraziamento del suo sostegno alla ONLUS. Tale attività può essere interpretata quale mera vendita?

RISPOSTA - La raccolta fondi rappresenta una delle principali fonti di finanziamento degli Enti non Commerciali e soggetti assimilati. Per tali enti è stata introdotta dal D.Lgs. n.460/97 una particolare agevolazione che integrando l'art. 143 comma 3 lett. a) del TUIR ha disposto la non imponibilità ai fini delle imposte sui redditi e l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA per i *"fondi pervenuti 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"*. La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.59/E del 31.10.2007 ha confermato che *"la disposizione sopra riportata, in virtù del rinvio che l'art. 26 del decreto legislativo n. 460 del 1997 opera alla normativa relativa agli enti non commerciali, si applica anche alle ONLUS"*. Pertanto, nel caso in questione, l'ente potrà beneficiare della non imponibilità della raccolta fondi purché rispetti le seguenti condizioni:

- 1) deve trattarsi di iniziative occasionali;
 - 2) la raccolta di fondi deve avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
 - 3) i beni ceduti per la raccolta di fondi devono essere di modico valore.
- Si ricorda che a tutela della fede pubblica deve essere predisposta una rigorosa rendicontazione delle attività di raccolta dei fondi ai sensi dell'art.20 comma 2 DPR n.600/1973.

QUESITO N. 5.7 – Quadri donati ad una ONLUS e la loro cessione a terzi

DOMANDA - ONLUS riceve in donazione n. 50 stampe di autore valutate, dagli stessi autori, in base ad un valore minimo di euro 500 per un totale di euro 25.000. E' redatto un inventario analitico delle opere con il relativo valore. La ONLUS, in occasione di raccolte pubbliche di fondi e/o eventi per promuovere l'attività, propone la cessione a terzi delle stesse sulla base di un contributo pari almeno al valore di inventario (valore minimo di euro 500). I ricavi della stampe cedute (n. 20 stampe cedute con un ricavo di euro 18.000, oltre il valore minimo attribuito) sono stati iscritti nel conto economico tra i ricavi.

Al 31 dicembre la Onlus ha ancora n. 30 stampe non collocate in occasione dei suddetti eventi. In bilancio le n. 30 stampe rimanenti (valore residuo 30 x 500= 15.000) devono essere iscritte tra le immobilizzazioni oppure devono essere iscritte nell'attivo circolante come rimanenze?

RISPOSTA – Dal tenore del quesito emerge come tale “attività” non dovrebbe essere consentita alla ONLUS, non rientrando tra i settori codificati dall'art. 10 del D.Lgs. 460/1997, nè tantomeno nell'ambito di una raccolta fondi mancando del tutto la natura di “beni di modico valore” né potendosi, in altro modo, ricondurre ad attività connesse.

Dubbi sussistono anche con riferimento alla effettiva occasionalità dell'attività, da svolgersi ad es. nell'ambito di una semplice operazione di dismissione patrimoniale senza l'impiego di mezzi organizzati e senza che la stessa assuma una rilevanza autonoma.

Tale attività invece è sicuramente consentita alle Associazioni di Volontariato (Onlus di diritto) per sovvenzionare gli scopi primari dell'ente, purché la cessione dei beni sia curata direttamente senza intermediari e senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato (DM 25 maggio 1995).

Nel caso di specie, dunque, il valore dei quadri residui, acquisiti da terzi a titolo gratuito, non può essere iscritto in Bilancio nella voce Rimanenze in quanto i quadri non rientrano nell'oggetto dell'attività di una ONLUS. Si ritiene pertanto che essi siano compresi nell'ambito dei beni disponibili dell'associazione e come tali, il loro valore, ai fini di bilancio, dovrà essere inserito nella voce Immobilizzazioni.

6. APS, VOLONTARIATO E ALTRI ENTI

QUESITO N. 6.1. – Parenti e terzi nelle associazioni di promozione sociale

DOMANDA - Le Associazioni di promozione sociale rivolgono la loro attività verso soci e verso terzi. Cosa si intende per “terzi”? Cosa si intende per parenti?

RISPOSTA - Ai sensi della Legge n.383/2000, le Associazioni di Promozione Sociale sono costituite al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore degli associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e della dignità degli associati. La stessa legge dispone che siano equiparate a quelle rese agli associati (ai fini fiscali) anche le cessioni di beni e le prestazioni dei servizi rese ai familiari conviventi. Per familiari conviventi si intendono quelli individuabili ai sensi dell'art. 433 del Codice Civile mentre risultano “terzi” i soggetti a qualsiasi titolo estranei all'associazione, in quanto non associati, né familiari conviventi. Le Associazioni di Promozione Sociale possono stipulare convenzioni con lo Stato, le regioni, le provincie, i comuni e gli altri enti pubblici per lo svolgimento di attività assistenziali verso i terzi.

QUESITO N. 6.2 - Compensi per un socio di associazione di volontariato

DOMANDA - In una associazione di volontariato regolarmente iscritta nel Registro regionale un socio che paga unicamente la quota sociale, ma non è inserito nel Registro dei volontari, e che si ritiene professionalmente e tecnicamente indispensabile per lo svolgimento delle attività associative può percepire un compenso come lavoratore dipendente o assimilato/occasionale oppure, nell'eventualità abbia partita iva, autonomo?

RISPOSTA - L'associazione di volontariato affinché si possa definire tale deve svolgere la propria attività avvalendosi prevalentemente di personale volontario e potrà ricorrere a lavoro retribuito per integrare e/o specializzare alcune funzioni. La figura del "socio non volontario" non viene menzionata dalla legge n.266/1991, che, invece, definisce i tratti della figura del "socio volontario" stabilendo che l'attività di volontariato è prestata, oltre che personalmente e spontaneamente, in modo gratuito, senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà. Dunque, la qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto che abbia contenuto patrimoniale. Al volontario possono essere eventualmente rimborsate le spese effettivamente sostenute e documentate entro i limiti preventivamente stabiliti dall'associazione stessa. Ciò premesso, rimane il dubbio se, laddove sia prevista statutariamente la categoria di *soci non volontari*, sia possibile per essi instaurare rapporti retribuiti con l'associazione di cui fanno parte. Da quanto sopra sembra difficile ipotizzare in un'associazione di volontariato rapporti a contenuto patrimoniale. Tale discorso vale a maggior ragione se, come nel caso in questione, trattasi di socio le cui prestazioni sono definite professionalmente e tecnicamente indispensabili per lo svolgimento dell'attività associativa e quindi ricadenti in quelle determinanti svolte da personale volontario e non in quelle meramente integrative e/o specializzanti eventualmente retribuite.

QUESITO N. 6.3 - Casa di convivenza religiosa in forma "associativa"

DOMANDA – In una "casa di convivenza" che accoglie ordinati di un movimento religioso (non riconosciuta come comunità religiosa) ogni convivente apporta il suo stipendio in una cassa comune a cui, un convivente delegato, attinge per la gestione e andamento della stessa casa provvedendo al pagamento dell'affitto, del vitto, della colf per le pulizie e cuoca.

Si può configurare in associazione tale assetto? E se sì le entrate degli stipendi come sono trattate? Quote associative, contributi o corrispettivi per specifiche prestazioni di vitto e alloggio? Sono considerate commerciali? Le assunzioni delle colf se effettuate dall'associazione come vanno trattate?

RISPOSTA - Le norme di diritto – segnatamente gli artt. 36 e ss. del c.c. - identificano l'associazione come un ente privato senza finalità di lucro, costituita da un gruppo di persone unite per il raggiungimento di un determinato scopo di interesse collettivo e che utilizza le proprie risorse finanziarie per scopi, educativi, religiosi, culturali, sociali, di pubblica utilità. In accordo con tale definizione l'assetto descritto nel quesito ben potrebbe essere configurato in associazione. Naturalmente tale associazione dovrebbe dotarsi di uno statuto che sia coerente con quelli che sono i fini del movimento religioso non riconosciuto e corredato dalle clausole previste dall'art.148, comma 8, del TUIR per poter usufruire della presunzione di non commercialità per quel che riguarda le entrate derivanti dalle attività esercitate nei confronti dei propri associati. In tale contesto, le entrate degli stipendi degli ordinati conviventi, presupposto il vincolo associativo di ognuno di essi, potrebbero essere più coerentemente identificate come contributo degli associati, piuttosto che come quota associativa, perché per definizione le quote associative sono generalmente uniformi nel quantum, sia pure nell'ambito delle medesime categorie di soci, mentre gli stipendi potrebbero essere di importi diversi tra loro. Non pare essere sostenibile l'inquadramento di tali somme come corrispettivo specifico di prestazioni di terzi relativo a vitto e alloggio, anche perché dal tenore

del quesito sembra che tali entrate siano utilizzate per sostenere molteplici spese, definite genericamente “di gestione e andamento della casa”. Attesa tale identificazione, le entrate in parola sarebbero configurabili quindi come istituzionali piuttosto che commerciali, con tutte le conseguenze civilistiche e fiscali che ne deriverebbero. Le assunzioni delle colf, poi, dovrebbero essere trattate come normali rapporti di lavoro intercorrenti tra le colf e il datore di lavoro associazione. In tal caso i relativi costi di lavoro, sia pur inquadrabili come costi inerenti alla attività istituzionale della associazione ed opportunamente evidenziati in rendiconto, avranno comunque rilevanza ai fini IRAP, trovando inoltre riscontro anche nel modello 770/S relativo alla stessa associazione.

QUESITO N. 6.4 Le attività dei Patronati

DOMANDA - Gli Enti di Patronato ai sensi dell’art. 10, comma 2, della Legge n. 152/2001, possono svolgere attività in convenzione con i centri autorizzati di assistenza fiscale. Si chiede se tali attività siano da considerarsi imponibili o meno.

RISPOSTA - La legge n. 152/2001, sulla “Nuova disciplina per gli istituti di patronato e di assistenza sociale”, oltre a stabilire quelle che sono le attività istituzionali tipiche dei Patronati (attività di informazione, assistenza, tutela, anche con poteri di rappresentanza in materia di sicurezza sociale, immigrazione ed emigrazione, ecc.), ammette la possibilità di esercitare anche attività “diverse”, tra queste sono indicate le attività svolte in convenzione con i CAAF. La legge non evidenzia quali siano in concreto le attività oggetto della convenzione, limitandosi a rimandare in generale alle materie di cui all’art.10, comma 1, lettera a).

Con riferimento al trattamento fiscale delle attività svolte dai Patronati, la legge all’art. 18 evidenzia l’irrilevanza fiscale (ai sensi dell’art. 143, comma 3 lettera b del TUIR) dei contributi derivanti da convenzioni stipulate con la pubblica amministrazione, mentre nulla dice con riguardo ai rimborsi erogati per l’attività svolta in convenzione con i CAAF.

Anche se la valutazione andrà comunque effettuata caso per caso, si ritiene in generale che per tale attività, non sembrano sussistere tutti i presupposti di cui al disposto del secondo periodo del comma 1 dell’art. 143 del TUIR, secondo il quale non sono considerate attività commerciali quelle “*non rientranti nell’art. 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell’ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione*”. Pertanto i contributi percepiti a titolo di rimborso spese per l’attività svolta in convenzione con i CAAF dovrebbero concorrere alla formazione del reddito imponibile ed essere soggetti all’IVA.

QUESITO N. 6.5 - Revisore di Ipab a partecipazione pubblica

DOMANDA - Sono revisore di una fondazione Ipab nel Lazio la quale fu costituita, per disposizione testamentaria, per dare assistenza ad una determinata categoria di pensionati indigenti, grazie alle rendite del patrimonio immobiliare. Pur non ricevendo contributi pubblici, in quanto Ipab, è soggetta al controllo dei bilanci preventivi e consuntivi della Regione Lazio e la maggioranza del cda è di nomina pubblica. Considerata la presenza dell’ente pubblico nell’attività di controllo e visti i molteplici vincoli (es. autorizzazioni preventive, tesoreria regionale per i pagamenti ecc...) tali da non consentire appieno il soddisfacimento della volontà originaria del fondatore si chiede se ciò sia o meno legittimo.

RISPOSTA – Al fini del quesito occorre premettere che gli scarni elementi forniti non consentono un esame oggettivo e approfondito e, conseguentemente, non appare possibile dare adeguata risposta in tutti gli aspetti da trattare; inoltre, la normativa nazionale in tema di IPAB è poco organica e, a livello regionale, (nel Lazio) è assai lacunosa.

In linea generale si può asserire che, se quanto riscontrato è da imputare al sistema dei controlli preventivi e consuntivi da parte della Regione Lazio su una serie di atti e documenti, tra cui i bilanci, non sembra vi siano soluzioni possibili e alternative. Infatti, i controlli pubblici sono previsti sia dall’art. 126 del TUEL sia dalla

legge Crispi (17 luglio 1890 n. 6972) che, sebbene abrogata, continua ad applicarsi quando non vi sia la presenza di una normativa regionale che la superi e/o la sostituisca (non è il caso della Regione Lazio). Pertanto tali attività di controllo regionale risultano del tutto legittime anche laddove impongano tempi lunghi nella loro attuazione in concreto.

Se invece la lamentata inattività è da attribuirsi all'organo amministrativo, si potrebbe valutare la possibilità e l'opportunità di attivare gli strumenti di tutela predisposti ad hoc per tale fattispecie ai sensi delle norme civilistiche e delle altre previsioni in materia.

QUESITO N. 6.6 – Revisori di fondazione in liquidazione

DOMANDA - Il Collegio dei Revisori di una Fondazione a partecipazione pubblica che, a seguito delle dimissioni dell'intero Consiglio di Amministrazione, si è adoperato per convocare l'Assemblea dei Soci al fine di far richiedere la estinzione della personalità giuridica (avvenuta con decreto prefettizio) con la conseguente nomina di un Liquidatore (avvenuta con atto del Presidente del Tribunale) deve considerarsi decaduto dalle sue funzioni di controllo oppure deve continuare ad esercitarle anche durante la procedura di liquidazione?"

RISPOSTA - Premesso che la disciplina degli organi di controllo interni agli Enti non Profit a tutt'oggi non è regolata da alcuna norma generale né speciale, la disciplina di riferimento in materia è costituita in via principale dalle norme statutarie cui dovrà sempre farsi riferimento nonché dalle procedure regolamentari di ciascuna amministrazione vigilante in materia (es. Uffici Territoriali del Governo, Regioni, Province autonome). Inoltre, si ritiene applicabile agli Enti non Profit - in via analogica e ove compatibile - la normativa civilistica in tema di società di capitali.

Nel caso in esame si avrà quindi riguardo all'art. 2488 c.c. che estende le disposizioni sugli organi di controllo anche nella fase di liquidazione.

Pertanto, il Collegio dei Revisori continuerà ad esercitare le proprie funzioni di controllo anche durante la fase di liquidazione della Fondazione, vigilando sulla regolare tenuta della contabilità e sui bilanci liquidatori (iniziale, intermedi e finale) nonché sulla correttezza del procedimento di liquidazione.

QUESITO N.6.7 - Tar Lombardia su trasformazione associazione in fondazione

DOMANDA - Per trasformare un'associazione in fondazione si deve prima procedere alla chiusura dell'associazione stessa? Non è un'inutile complicazione che ostacola un probabile percorso di crescita organizzativa?

RISPOSTA - Certamente tutto lascia pensare che si tratti di un'inutile complicazione ma occorre prendere atto delle ragioni che inducono diverse Prefetture a rifiutare la logica di passaggio diretto da associazione in fondazione.

L'iter finora seguito dalle Prefetture è ampiamente riassunto ed illustrato all'interno di un documento della Regione Lombardia ("Documento di approfondimento", reperibile sul sito della stessa Regione) che da qualche tempo sembra "aver rotto gli argini" e, sulla scia della sentenza del TAR Lombardia (TAR Lombardia del 13 febbraio 2013, n. 445, contrariamente alla giurisprudenza amministrativa precedente TAR Toscana n.5802 del 16 novembre 2004 e n.1811 del 24 novembre 2011; TAR Piemonte n.781 del 2012), sembra aver attuato una sostanziale inversione di tendenza ammettendo simile trasformazione diretta con i dovuti accorgimenti del caso.

Unitamente al citato documento di approfondimento, la Regione Lombardia ha pubblicato sul suo sito istituzionale anche un documento relativo alle "LINEE GUIDA per la trasformazione eterogenea degli enti non profit nell'ottica della tutela dei creditori e del controllo di congruità del patrimonio dell'ente trasformato".

Deve in ogni caso segnalarsi, tuttavia, proprio con riferimento alla citata sentenza, il parere del Consiglio di Stato del 30 gennaio 2015 con cui si esprime negativamente in merito alla trasformabilità diretta delle associazioni (anche riconosciute) in fondazioni.

QUESITI IN MATERIA DI ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE - Risposte a cura di Fabio ROMEI

7. ATTIVITÀ, QUOTE, SERVIZI SPECIFICI

QUESITO N.7.1 - Attività commerciali e qualifica ASD

DOMANDA – Una ASD che svolga anche attività commerciale non istituzionale, di qualunque tipo, può farlo illimitatamente (sia rispetto alla tipologia di attività svolta che agli importi), non applicandosi *ex lege* l'art.149 del TUIR oppure potrebbe essere soggetta a rilievo – anche a fini di qualifica - in sede di accertamento fiscale?

RISPOSTA - Il comma 1 dell'articolo 149 del TUIR, indipendentemente dalle previsioni dello statuto o dell'atto costitutivo, stabilisce che l'ente perde la qualifica di "ente non commerciale" nel caso venga esercitata prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta. Il mutamento della qualifica opera già dall'esercizio in cui vengono a mancare le condizioni di non commerciabilità ed ha effetto, ai sensi del comma 9 dell'articolo 4 del DPR 633/72 anche ai fini IVA.

La prevalenza è stabilita da parametri fissati dal comma 2 dello stesso articolo. La C.M. n. 124/E del 12.5.1998 ha precisato che questi parametri *"costituiscono indizi valutabili in concorso con altri elementi significativi, ivi comprese le caratteristiche complessive dell'ente..... i quali non comportano automaticamente la perdita di qualifica di ente non commerciale ... ma ... inducono un giudizio complessivo sull'attività effettivamente esercitata."*

La "Finanziaria 2003" e precisamente il comma 11 dell'articolo 90 della legge n.289/2002 ha stabilito che *"all'articolo 111-bis (ora 149), comma 4 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: ed alle associazioni sportive dilettantistiche."*

Ne consegue che, alle associazioni sportive dilettantistiche, così come previsto dal comma 4 dell'articolo 149 del TUIR per gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili, non si applicano le disposizioni relative alla perdita della qualifica di ente non commerciale previste dai commi 1 e 2, anche se esercitano prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.

QUESITO N.7.2 - Quote aggiuntive e servizi specifici

DOMANDA – Per le associazioni il pagamento di quote aggiuntive per dei servizi specifici come l'affitto dei campi da tennis, gli armadietti dello spogliatoio, gli affitti dei tavoli da gioco, ecc.. se si dimostra che sono diretti a coprire i costi specifici aggiuntivi sono non commerciali ?

RISPOSTA - La norma a cui si fa riferimento è l'art 143 del TUIR secondo cui *"Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione"*.

Il Ministero delle Finanze ha interpretato il contenuto dell'allora art. 108 (ora art 143) con propria risoluzione n. 11/274 del 23/10/1992 (Min. Fin. Dir. Generale Imposte - nonchè Leo Monacchi Schiavo "Le

imposte sui redditi nel testo unico" UTET) specificando che per aversi l'esclusione dalle attività commerciali devono coesistere in concomitanza le seguenti tre condizioni:

- 1) che le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del C.C., siano rese in conformità alle finalità istituzionali;
- 2) che l'attività svolta nella prestazione dei servizi medesimi avvenga in assenza di specifica organizzazione ;
- 3) che i relativi corrispettivi non eccedano i costi di diretta imputazione.

Con riferimento alla prima condizione si rimanda a quanto indicato dall'Agenzia delle Entrate nella R.M. n.38/2010 secondo cui deve trattarsi di *"attività direttamente collegate agli scopi istituzionali dovendosi escludere la possibilità che vengano sottratti all'imposizione i compensi pagati a fronte di prestazioni accessorie o collegate solo in via indiretta o eventuale agli scopi istituzionali"*, orientamento già espresso con C.M. n.124/1998 secondo cui *"l'attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali è quella che costituisce il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo"*.

Con riferimento alla seconda condizione possono definirsi attività commerciali:

- quelle rientranti nell'articolo 2195 C.C.;
- quelle che pur non rientranti nell'art. 2195 sono organizzate in forma di impresa (per organizzazione in forma di impresa si deve considerare l'attività economica esercitata professionalmente al fine della produzione e dello scambio di beni o servizi- art. 2082 C.C.);
- quelle che pur non rientranti nelle categorie suesposte sono rese dall'ente con specifica organizzazione (quindi non imprenditoriale) per, le quali l'ente percepisca un corrispettivo.

Con riferimento alla terza condizione occorre considerare che non è necessario che il corrispettivo sia sempre superiore ai costi di diretta imputazione essendo sufficiente che sia sorto in base ad un rapporto sinallagmatico di prestazione e controprestazione a fronte del quale l'associazione ha posto in essere un'autonoma organizzazione.

QUESITO N.7.3 - Corsi di formazione sporadici non sportivi nelle ASD

DOMANDA – Se nell'ambito di una ASD si organizzano dei corsi di formazione – anche non a carattere sportivo (ad es. legati al tempo libero) anche per non soci dove questi pagano una cifra minima e questo avviene sporadicamente, non più di due volte l'anno – per cifre modeste si può escludere la fatturazione ai fini IVA?

RISPOSTA - Le norme vigenti in materia di imposta sul valore aggiunto stabiliscono che i proventi derivanti dall'esercizio occasionale e puramente episodico di attività commerciali non sono soggette ad IVA ai sensi dell'art. 4 DPR n.633/1972.

Tale norma prevede, infatti, che l'imposta sul valore aggiunto si applichi sulle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuati per professione abituale dal soggetto (che può essere anche un'associazione senza scopo di lucro). Quando la cessione o la prestazione ha carattere episodico ed è fornita attraverso un contesto organizzativo tale da non far ritenere, ragionevolmente, che essa si ripeta in maniera stabile e periodica, l'IVA, come osservato anche dal Ministero con propria risoluzione n.180/E/1998, non è dovuta e, pertanto, non sono dovuti gli adempimenti previsti dalla normativa sul tributo (emissione di fattura e relativa registrazione, dichiarazioni iva periodiche e annuale, liquidazione e versamento del tributo, ecc.).

Il fatto che la cessione o la prestazione sia estranea al regime IVA non vuol dire, ovviamente, che essa sia irrilevante ai fini delle altre imposte: essa comporta, infatti, un reddito "diverso" per l'associazione che dovrà provvedere al versamento dell'IRES e alla compilazione della dichiarazione dei redditi.

QUESITO N.7.4 - Contributi corrisposti da Federazioni sportive a SSD e ASD

DOMANDA – Nelle federazioni sportive vi sono alcuni dubbi sul trattamento IVA dei contributi corrisposti dalle stesse ai seguenti soggetti:

- società sportive dilettantistiche a responsabilità limitata per lo svolgimento di manifestazioni/attività istituzionali -sportive
- società sportive dilettantistiche a responsabilità limitata, contributo finalizzato all'organizzazione di manifestazioni che rappresentano attività commerciali .
- ASD, come sopra i due casi.

Qual è il corretto trattamento?

RISPOSTA - In linea generale, il sistema dell'IVA si fonda sull'esistenza di una pattuizione in ordine ad uno scambio di prestazioni reciproche, ossia la fornitura o prestazione di servizi da un lato e il corrispettivo dall'altro essendo del tutto estranea alla logica dell'imposta la circostanza che all'effettuazione di tali operazioni non si riconnetta una finalità lucrativa.

Il mancato assoggettamento ad IVA, pertanto, non può farsi derivare da una "finalità non lucrativa" degli enti beneficiari, ma dall'impossibilità di individuare *in senso oggettivo* un qualunque rapporto sinallagmatico nelle operazioni.

Tali elementi sono espressi nelle Risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate 6 agosto 2002, n. 268/E e 11 giugno 2002, n. 183/E:

- i contributi *"assumono rilevanza ai fini Iva se sono erogati a fronte di una obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive"*, mentre sono esclusi dal campo d'applicazione dell'Iva *"ogni qual volta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere alcunché in controprestazione. Così, in generale, i contributi a fondo perduto, ossia quelli versati non in contropartita di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, non sono soggetti ad imposta"*

- *"il contributo assume natura onerosa e configura un'operazione rilevante agli effetti dell'Iva quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico sinallagmatico (caratterizzato dal sinallagma, ossia dalla presenza di un nesso di reciprocità che lega le prestazioni di ambedue le parti) nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto"*.

Pertanto per i contributi erogati dalle federazioni sportive è necessario fare una distinzione in base alla finalità dei contributi stessi:

- se il contributo è erogato per sostenere l'attività del beneficiario in generale, al quale non viene chiesta dunque alcuna prestazione in cambio, non si realizza alcuna prestazione di servizi rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;
- se il contributo è invece di tipo corrispettivo, il beneficiario deve eseguire una specifica controprestazione in cambio della somma di denaro ricevuta, e pertanto il contributo sarà soggetto all'imposta sul valore aggiunto ed a tutti gli adempimenti connessi a tale tributo (apertura posizione iva, fatturazione, registrazione, liquidazione e versamento dell'imposta e così via).

In conseguenza di quanto affermato sopra:

- nell'ipotesi di rilevanza del contributo ai fini Iva, ovvero del fatto che ciò che risulta definito come "contributo" si rivela in realtà essere un "corrispettivo", sarà fatto obbligo al beneficiario di emettere regolare fattura di vendita nei confronti della federazione sportiva, scorporando dal *quantum* erogato l'imposta con aliquota ordinaria;

- nel caso in cui la federazione sportiva riceva regolare fattura dal beneficiario per la corresponsione del "contributo", lo stesso Ente potrà procedere alla rilevazione del documento fiscale nei registri Iva e quindi operare la detrazione dell'Imposta ivi indicata, a condizione che la somma di denaro corrisposta sia inerente l'esercizio per lo stesso Ente di un'attività commerciale, così definita dall'art. 4, DPR n.633/1972.

La natura giuridica dell'ente beneficiario è invece rilevante con riferimento alle imposte sui redditi:

- se il soggetto che riceve il contributo è una società o un ente commerciale, tutti i contributi, a prescindere dalla loro qualificazione, concorrono a formare il reddito imponibile e pertanto sono soggetti a tassazione;

- se si tratta di un'associazione che si inquadra fiscalmente tra gli enti non commerciali si dovrà verificare se i contributi sono erogati per sostenere l'attività istituzionale o quella commerciale. Nel primo caso le somme sono neutrali dal punto di vista fiscale, mentre nel secondo caso esse concorrono alla formazione del reddito di impresa e, tranne in casi di esclusione specificamente determinati, sono assoggettate a tassazione.

QUESITO N.7.5 - Differenza tra soci, associati e partecipanti

Domanda – In che consiste ai vari fini (statutari, fiscali, ecc..) la differente qualificazione tra soci, associati e partecipanti nelle ASD?

RISPOSTA - L'Enciclopedia Treccani definisce socio non solo chi partecipa insieme con altri a una qualsiasi impresa, dividendone i rischi e gli utili ma anche il membro di un'associazione (o anche di un'accademia), di società e circoli scientifici, culturali, ricreativi o sportivi. In sostanza, in questo secondo caso, qualificandolo come sinonimo di associato.

L'articolo 18 della Costituzione italiana riconosce ai cittadini il diritto di associarsi liberamente, senza autorizzazione, per fini che non sono vietati ai singoli dalla legge penale.

Il Codice Civile, nel Titolo II del Libro Primo, fa costante riferimento esclusivamente alla qualità di associato.

Il terzo comma dell'art. 148 del TUIR, nel prevedere un particolare regime agevolativo per gli enti associativi, fa invece riferimento a:

- iscritti associati o partecipanti;
- altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge statuto o regolamenti fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale;
- dei rispettivi associati o partecipanti (delle associazioni di cui al punto precedente);
- dai tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

Appare pertanto che gli "associati o partecipanti" sono figure assolutamente analoghe che possono identificare coloro i quali hanno un rapporto stabile con l'ente associativo; per quanto riguarda gli iscritti è invece la CM n.124/E del 12/05/1998, illustrando le novità introdotte in tema di enti non commerciali dal D.Lgs. 460/1997, a spiegare ".....che vengono menzionati espressamente nel nuovo testo, accanto agli associati o partecipanti, "gli iscritti" non richiamati dal previgente testo, riferendosi la norma agevolativa anche alle associazioni politiche e sindacali.

8. L. 398/1991

QUESITO N.8.1. - Applicazione L.398/91 e requisiti

DOMANDA – L'applicazione del regime forfetario ex L. 398/1991 è legata per le ASD e le SSD alla loro affiliazione al CONI oppure ad enti di promozione sportiva? Parallelamente, i benefici fiscali di detta Legge possono essere invocati anche da Associazioni Culturali, non dedite ad alcuna pratica sportiva. I requisiti richiesti sono i medesimi?

RISPOSTA - La Legge n.398/1991 si applica a:

- a) Associazioni Sportive Dilettantistiche non riconosciute, ex art. 36 e segg. del codice civile;
- b) Associazioni Sportive Dilettantistiche con personalità giuridica di diritto privato di cui al DPR n.361 del 10 febbraio 2000;
- c) Società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali o cooperative senza scopo di lucro affiliate alle federazioni sportive riconosciute dal CONI o agli enti di promozione sportiva riconosciuti dalle vigenti leggi, iscritte al Registro delle Società ed Associazioni sportive dilettantistiche c/o il CONI e che svolgono effettivamente attività sportiva dilettantistica.

La giurisprudenza ha riconosciuto la possibilità di usufruire dei benefici fiscali previsti dalla legge n.398/1991 anche alle associazioni sportive non affiliate ad una federazione purchè nella sostanza in concreto svolgano l'attività di cui all'articolo 90 Legge n.298/2002; in ogni caso l'art. 9 bis del D.L. 30 dicembre 1991 n. 417, convertito con modificazioni nella legge 6 febbraio 1992, n. 66 ha esteso nei confronti delle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro loco di le disposizioni, in quanto compatibili, di cui alla Legge 16 dicembre 1991, n. 398 concernente e associazioni sportive dilettantistiche.

Tale regime forfetario è stato esteso con la legge finanziaria 2004 (legge 24/12/2003 n. 350 art 2 comma 31) anche alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente riconosciute senza fini di lucro.

Le "fondazioni" e "comitati", rispettivamente disciplinati dal codice civile agli articoli 14 e 39 (e ss.), non possono farsi ricomprendere nella sfera applicativa del citato articolo 9 bis (il quale, espressamente, si richiama alle associazioni senza fine di lucro" e alle associazioni pro loco"), e che pertanto i predetti soggetti non possono essere ammessi al regime tributario semplificato di cui alla legge 398 /1991. In tal senso valga la Risoluzione del 21/04/1997 n. 71 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. V.

QUESITO N.8.2 - Spesometro e L.398

DOMANDA – I soggetti che hanno esercitato l'opzione per il regime della L. 398/91 ai fini dello Spesometro sono obbligati a trasmettere, oltre alle operazione attive, anche gli importi relativi agli acquisti afferenti la sfera commerciale e/o quelli che afferiscono sia alla sfera istituzionale che a quella commerciale (acquisti promiscui)?

RISPOSTA - Gli enti non commerciali rientrano tra i soggetti obbligati all'invio della comunicazione, di cui all'art. 21 del decreto-legge n. 78 del 2010 (Spesometro), limitatamente alle operazioni rilevanti ai fini IVA. L'Agenzia con nota del 23 gennaio 2014 ha pubblicato alcune Faq nelle quali ha fatto presente che i soggetti che hanno esercitato l'opzione per il regime forfetario previsto dalla disciplina in esame (L. 398/91), *"anche se non sono tenuti alla registrazione analitica delle fatture passive ricevute, devono comunicare gli importi relativi agli acquisti di beni e servizi direttamente riferibili all'attività commerciale eventualmente svolta. Infatti, l'obbligo di comunicazione è correlato alla cessioni di beni e alle prestazioni di servizi rese e ricevute e non a quello della registrazione, che costituisce un adempimento successivo e diverso rispetto all'emissione della fattura"*.

Nel caso in cui le fatture passive si riferiscano ad acquisti relativi sia alle attività istituzionali che a quelle commerciali, l'obbligo si ritiene assolto con l'invio degli importi riguardanti gli acquisti per attività commerciali.

Qualora per l'associazione sussistano difficoltà a distinguere gli importi riferiti alle attività commerciale rispetto a quelli riguardanti l'attività istituzionale, è possibile comunicare l'intero importo della fattura.

QUESITO N.8.3 - Cessione di beni strumentali Regime L. 398/1991

DOMANDA – In caso di associazione sportiva che beneficia del regime agevolato di cui alla L. 398/1991 quali sono gli adempimenti ai fini delle imposte indirette e dirette per le seguenti operazioni:

- a) Cessione in permuta di beni strumentali nuovi a non associati (es.: Acquisto un bene nuovo al costo di 100 + iva e lo cedo in permuta di un bene di pari valore)
- b) Cessione di beni strumentali usati con realizzo di plusvalenza (es. Costo acquisto 100 - Prezzo di vendita 130).

RISPOSTA - La disposizione di Legge di riferimento è l'art. 144, comma 3, del TUIR, che rinvia all'art. 65, il quale stabilisce che si considerano beni relativi all'impresa *"quelli strumentali per l'esercizio dell'impresa"*

stessa" e "i beni appartenenti all'imprenditore [quindi: all'ente] che siano indicati tra le attività relative all'impresa nell'inventario".

In merito al trattamento tributario per il bene strumentale pare pacifico che la sua cessione sarà:

- ai fini IVA, ordinariamente imponibile (come in sede di acquisto è stata detraibile l'IVA pagata);
- ai fini delle imposte dirette, rilevante ai fini del calcolo della plusvalenza o minusvalenza imponibile.

Qualora si tratti di un bene strumentale e l'ente sia nel particolare regime di cui alla Legge 398/91, lo scenario pare altrettanto ben definito:

- ai fini IVA, si applicherà la normale detrazione forfetaria del 50%;
- ai fini della determinazione del reddito imponibile, la cessione di un bene strumentale non genera "proventi" ma plus o minusvalenza, quindi non si applicherà la percentuale forfetaria di redditività del 3%, bensì sarà imponibile, per intero, la plusvalenza mentre non sarà deducibile la minusvalenza, perché il regime forfetario di cui all'art. 2 della Legge 398/91 impone di non tenerne conto.

Nel caso prospettato quindi occorrerà:

- nell'ipotesi a) emettere fattura con Iva ordinaria e versare il 50% dell'Iva incassata anche se trattasi di operazione permutativa non potendo portare in detrazione l'Iva sugli acquisti (le due operazioni non si compensano ai fini IVA). Ai fini del reddito l'operazione permutativa effettuata allo stesso valore di acquisto non genera alcuna plusvalenza;
- nell'ipotesi b) emettere fattura con Iva ordinaria e versare il 50% dell'Iva incassata. La plusvalenza di 30 sarà assoggettata ad IRES con aliquota 27,50% non potendosi applicare il coefficiente di redditività del 3%.

9. COMPENSI SPORTIVI

QUESITO N.9.1 – Compensi e soci operanti non in ambito sportivo nell'ambito di complessi bandistici

DOMANDA - I compensi previsti dall'art. 90 della L. n.289/2002 identificati come redditi diversi (di cui all'art. 69 TUIR) relativi alle attività sportive dilettantistiche, possono essere elargiti, con le medesime procedure e gli stessi profili fiscali, anche ai soci operanti la propria attività non sportiva nell'ambito di complessi bandistici? Quali sono i presupposti previsti per il soggetto erogante? Sussistono eventuali limitazioni?

RISPOSTA - L'articolo 67, comma 1, lettera m, del TUIR, stabilisce che sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente, le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati ai direttori artistici e ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filodrammatiche che perseguono finalità dilettantistiche [...].

Il successivo art. 69, comma 2, nell'avanzare i criteri di determinazione dei redditi summenzionati, asserisce che le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui alla lettera m) del comma 1 dell'art. 67 non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 7.500 euro. Non concorrono, altresì, a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale.

In relazione all'ambito operativo delle norme agevolative summenzionate, va chiarito che tali previsioni non operano né qualora le somme siano erogate sulla base di un rapporto di lavoro subordinato intercorrente tra il direttore e il soggetto committente, né quando costituiscono il corrispettivo per l'esercizio della professione abitualmente svolta.

Ancora, per quanto non sia immediatamente desumibile dal dato testuale del primo comma dell'art. 67, che esclude dal novero dei redditi diversi solamente quelli percepiti "in relazione alla qualità di lavoratore dipendente" e non anche quelli che costituiscono redditi di lavoro dipendente, con la risposta al question

time n. 5-01033 del 16 maggio 2007 è stato precisato che l'attrazione tra i redditi diversi non opera anche nell'ipotesi in cui i compensi siano corrisposti *"sulla base di contratti di collaborazione riconducibili fra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente"*.

Nella medesima risposta è stato inoltre chiarito che gli enti che *"erogano i compensi ai direttori artistici, cioè i cori, le bande musicali e le filodrammatiche, debbono avere quale scopo lo svolgimento di attività artistica o musicale a carattere dilettantistico e, nell'ambito di tale attività, devono essere rese le anzidette prestazioni del direttore artistico o dei collaboratori tecnici"*.

Prosegue la risposta all'interrogazione parlamentare sottolineando, con particolare riferimento ai collaboratori tecnici, che *"il tenore delle disposizioni in commento sembra riferirsi soltanto a quei soggetti che insieme al direttore artistico prendono parte direttamente alle manifestazioni artistiche e musicali organizzate da cori, bande musicali e filodrammatiche, offrendo contributi afferenti alla organizzazione tecnica delle manifestazioni stesse"*. Pertanto, conclude la risposta, non rientrano nell'ambito applicativo della lettera m) in commento *"i compensi eventualmente percepiti per prestazioni di carattere amministrativo gestionale rese nei confronti dei cori, bande musicali e filodrammatiche"*. I compensi corrisposti per l'attività di docenza ai corsi formativi a un soggetto che riveste anche la qualifica di direttore artistico di un coro non costituiscono redditi diversi ex lettera m) dell'art. 67 del TUIR e non possono, conseguentemente, beneficiare del regime fiscale di cui al successivo art. 69, comma 2 del TUIR. Ciò in quanto manca un'espressa attrazione tra le due categorie e la norma agevolativa ha carattere tassativo.

QUESITO N.9.2 - Compensi a sportivi dilettanti ed ISEE

DOMANDA – I compensi degli sportivi dilettanti rivelano quando si opera il calcolo dell'Isee della famiglia?

RISPOSTA - Nel calcolo del nuovo ISEE, strumento di valutazione attraverso criteri unificati della situazione economica di coloro che richiedono prestazioni sociali agevolate, è prevista una nozione di reddito disponibile finalizzata all'inclusione anche di somme fiscalmente esenti.

Ai fini ISEE il reddito di ciascun componente il nucleo familiare è ottenuto sommando le seguenti componenti:

- a) reddito complessivo ai fini IRPEF;
- b) redditi soggetti a imposta sostitutiva o a ritenuta a titolo d'imposta;
- c) ogni altra componente reddituale esente da imposta, nonché i redditi da lavoro dipendente prestato all'estero tassati esclusivamente nello stato estero in base alle vigenti convenzioni contro le doppie imposizioni;

A questi si aggiungono gli altri proventi elencati nei commi 2, 3 e 4 dell'art. 4 del DPCM 5 dicembre 2013 n. 159.

Appare chiaro quindi che i compensi degli sportivi dilettanti, sia quelli relativi alla fascia esente sia i successivi, entrano nel computo del nuovo ISEE.

In pratica questo comporterà che in tutti i casi in cui è richiesto la determinazione dell'ISEE per accedere a delle prestazioni socio-sanitarie agevolate o per il diritto allo studio universitario sarà necessario denunciare anche i redditi degli sportivi dilettanti nella misura in cui tali redditi siano percepiti da un componente del nucleo familiare.

10. ALTRE FATTISPECIE

QUESITO N.10.1 - Mod.EAS e remissione in bonis associazioni, anche sportive

DOMANDA – L'art. 2 del D.L. n. 16/2012 (*remissione in bonis*) prevede che la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento formale non tempestivamente eseguiti, non è preclusa laddove il contribuente *"....b)*

effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile ...". Con la Circolare n. 38 del 28/09/2012 e con la Risoluzione n.110/E del 12/12/2012 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che per prima dichiarazione utile si intende *"come la prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione ovvero l'adempimento stesso"* e ha precisato che *"In relazione al caso n. 4, si fa presente che tale soluzione assume rilevanza anche "a regime", nelle ipotesi in cui il sessantesimo giorno dalla data di costituzione dell'ente coincida con il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, ovvero cada in data successiva. In tali casi, infatti, la presentazione del Modello EAS mediante remissione in bonis potrà avvenire entro il termine di presentazione della successiva dichiarazione dei redditi."*

Nell'interpretare dunque la norma che non fa alcun riferimento a quale dichiarazione si intenda per "prima dichiarazione utile" essendo più logico intenderla quale *"prima dichiarazione utile"* relativamente al contribuente (come per altro inteso dalla stampa specializzata prima dell'emanazione della Circolare 38/2012) l'Agenzia ha slegato tale termine dal soggetto tenuto all'adempimento e ha astrattamente considerato quale prima dichiarazione utile quella del 30/09.

Ma il termine del 30/09 è solo quello relativo alla maggior parte delle dichiarazioni (ossia per i soggetti che abbiano il periodo di imposta coincidente con l'anno solare) mentre potenzialmente tale "prima dichiarazione utile" potrebbe - stante l'interpretazione dell'Agenzia - coincidere ogni mese con l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta (dpr 322/1998) nel caso si considerassero i soggetti con periodo di imposta a "cavallo"?

RISPOSTA - Come correttamente evidenziato nel quesito proposto, l'art. 2 del D.L. 16/2012 prevede che *"la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, non è preclusa, sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza, laddove il contribuente:*

- a) abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento;*
- b) effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;*
- c) versi contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, secondo le modalità stabilite all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, esclusa la compensazione ivi prevista".*

Per individuare il termine di presentazione occorre fare riferimento all'art 2 del DPR n. 322 del 22 luglio 1998 che prevede al punto 2 *"I soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'articolo 3 in via telematica, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta"*.

Alla luce di quanto su indicato si ritiene che per la *remissione in bonis* sia da considerare il termine del 30 settembre per gli enti il cui periodo di imposta coincidente con l'anno solare mentre per gli enti che nel proprio statuto hanno individuato un periodo di imposta non coincidente con l'anno solare (ad esempio 1 settembre – 31 agosto) il termine per la *remissione in bonis* deve essere individuato nel l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.

QUESITO N.10.2 - Una S.S.D. può essere considerata una PMI

DOMANDA - Una società sportiva dilettantistica senza scopo di lucro (SSD) può essere considerata una PMI e accedere ai contributi previsti per la sabatini bis (circolare sviluppo economico 4567 del 10/2/14)?

RISPOSTA - Il presupposto per accedere alla concessione dei finanziamenti agevolati e i contributi previsti per le PMI dal c.d. decreto "Sabatini bis" è che il beneficiario sia un "impresa".

La Corte di giustizia ha costantemente definito un'impresa come qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dal suo *status* giuridico e dalle sue modalità di finanziamento.

La classificazione di un determinato soggetto come impresa dipende, pertanto, interamente dalla natura delle sue attività. Questo principio generale ha tre importanti conseguenze:

- in primo luogo, l'unico criterio pertinente al riguardo è l'esercizio di un'attività economica. Ne deriva che lo *status* del soggetto in questione ai sensi del diritto nazionale sia ininfluenza;
- in secondo luogo, l'applicazione delle norme in materia di aiuti di Stato in quanto tale non dipende dal fatto che il soggetto venga costituito per conseguire degli utili: anche enti senza scopo di lucro possono offrire beni e servizi su un mercato;
- in terzo luogo, un soggetto è classificato come impresa sempre relativamente a un'attività specifica. Un soggetto che svolge attività a carattere sia economico che non economico è considerato un'impresa solo per quanto riguarda le prime.

Pertanto, un soggetto che in base alla normativa nazionale è classificato come un'associazione o una società sportiva può tuttavia essere considerato come un'impresa ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato UE. L'unico criterio pertinente al riguardo è l'esercizio di un'attività economica.

Si ricorda che status di PMI, definito attraverso la combinazione delle norme appena richiamate, non è sempre condizione sufficiente a garantire l'accesso ai finanziamenti comunitari. Saranno, infatti, i singoli bandi, generalmente a carattere regionale, a definire caratteristiche e settori di attività dei destinatari