

VERBALE DELLA RIUNIONE DEL 29 MARZO 2012

La riunione ha inizio alle ore 10.15

Per l'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale Emilia Romagna, sono presenti la dott.ssa Maria Rita Civolani – Capo Settore Servizi e consulenza, dott.ssa Camilla Ariete – Capo Ufficio Tributi e il dott. Antonio Cologno – Capo Ufficio Accertamento.

Per il Forum del Terzo Settore sono presenti Gianluca Breveglieri, Gianpaolo Crepaldi, Alessandro Mastacchi, Celeste Caruso e Rosanna D'amore.

Hanno partecipato alla riunione anche Lucio Agrimano, Daniela Messina, Francesca Roselli, Sabrina Rosini e Cinzia Siena, funzionari della Direzione Regionale Emilia Romagna.

Nella riunione odierna, in particolare, è stata fornita risposta ai quesiti presentati dal Forum del Terzo Settore. Al riguardo, si precisa, che tali risposte assolvono ad un'esigenza *“sostanzialistica”* e prettamente operativa di farsi interpreti della normativa fiscale vigente nonché, allo stesso tempo, alla necessità di fornire linee guida in merito all'esatto adempimento delle disposizioni fiscali.

Ciò posto, ciascuna Direzione Provinciale – a cui verrà trasmesso questo verbale per conoscenza – avrà cura di valutare caso per caso ogni singola posizione fiscale oggetto di controllo nell'ambito della propria potestà accertativa.

Di seguito si riportano i quesiti formulati dal Forum del Terzo Settore.

1) **REGIME L. 398/1991 E LIMITE DI 516,46 € PER PAGAMENTI E VERSAMENTI (ART.25, L. 133/1999).**

a) In base a quale riferimento normativo il limite di 516,46 € per pagamenti e versamenti viene da alcuni esteso a tutte le associazioni senza scopo di lucro che abbiano optato per la L. n. 398/1991, considerato che il comma 5 dell'articolo 25 L.133/1999 lo contempla con esclusivo riferimento alle associazioni sportive dilettantistiche?

R. In merito alla vicenda, questa Direzione Regionale ha trasmesso un parere in Direzione Centrale Accertamento.

Sulla base dei chiarimenti forniti dalla Direzione Centrale, nelle more della stesura del presente verbale, è emerso, in sintesi, che la prescrizione della tracciabilità delle movimentazioni finanziarie (art. 25, comma 5, L. n. 133/1999) deve essere considerata di carattere generale, e, dunque, riferibile a tutti gli enti destinatari del regime recato alla L. n. 398/1991.

In particolare, è stato precisato che la tracciabilità delle movimentazioni di denaro prevista dall'art. 25, comma 5, della legge n. 133/1999, è *“chiaramente collegata”* ad una serie di

benefici di natura tributaria, tra i quali la possibilità di fruire delle disposizioni agevolative di cui alla L. n. 398/1991. Da ciò deve, dunque, intendersi la volontà del legislatore di estendere l'ambito applicativo della norma in questione anche agli enti che hanno optato per il regime *ex L. n. 398/1991*, affinché sia assicurata la possibilità di operare i necessari controlli nei confronti di tutti i contribuenti che si avvalgono del predetto regime di favore.

b) Il vincolo, ex comma 5 dell'articolo 25 L.133/1999, è operante anche con riferimento ai versamenti da cassa a banca - come evidenziato da alcuni accertamenti - o è, invece, possibile che il versamento in banca sia di importo superiore ad € 516,47 quando il sodalizio possa dimostrare, dalla prima nota e/o dalla documentazione contabile, che si tratti di somma di importi unitari di valore inferiore ad € 516,46.

A tal conclusione il Forum del Terzo Settore perviene anche alla luce della Circolare 4 novembre 2011, n.989136 del Ministero dell'economia che, nell'esaminare le novità alla disciplina antiriciclaggio introdotte dalla Manovra bis (D.L. 13 agosto 2011, n.138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n.148), ha chiarito come le operazioni di prelievo e/o di versamento di denaro contante richieste da un cliente non concretizzano automaticamente una violazione della disposizione.

R. Nel caso prospettato nel quesito non si ravvisa violazione dell'obbligo di tracciabilità dei flussi finanziari di cui al comma 5, art. 25, L. n. 133/1999, qualora dall'esame contestuale della prima nota e di adeguata documentazione a supporto l'Ente sia in grado di dimostrare, che il versamento effettuato in banca, superiore alla soglia, deriva da più incassi inferiori a € 516,46.

Inoltre, sebbene sulla questione non sia intervenuta alcuna norma interpretativa per introdurre un *modus operandi* obbligatorio, secondo la Scrivente sarebbe comunque utile osservare alcune regole “prudenziali” al fine di dimostrare, in caso di verifica e/o accertamento, la tracciabilità dei flussi finanziari, ovvero:

- tenere una prima nota degli incassi e dei pagamenti;
- avere a disposizione, e in ordine cronologico, tutta la documentazione contabile relativa agli incassi e ai pagamenti;
- avere cura che ogni versamento bancario derivi da incassi regolarmente documentati, anche per via extracontabile, e che gli incassi di importo superiore a € 516,46 siano effettuati con modalità tracciate;
- per gli incassi effettuati con carta di credito e bancomat allegare alle ricevute il relativo documentato contabile;
- per tutti i prelevamenti superiori a € 516,46 trattenere a disposizione tutti i documenti contabili, ed extracontabili, di riferimento che possano giustificare con precisione l'utilizzo dell'importo complessivamente prelevato.

In ogni caso, affinché sia riconosciuta l'idoneità della documentazione di supporto degli incassi/prelevamenti superiori alla soglia, è necessario che questa sia assistita di adeguata efficacia probatoria in ragione della sua idoneità di rappresentativa.

A titolo esemplificativo, nel caso di rimborso spese agli atleti si ritiene che ove gli stessi, siano di importo inferiore a € 516,46 e corrisposti in contanti, possano essere documentanti mediante la sottoscrizione della ricevuta da parte dei percipienti a cui allegare copia di un valido documento di riconoscimento dell'atleta.

2) MODELLO EAS SEMPLIFICATO PER LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE.

Premesso che le associazioni sportive dilettantistiche iscritte nel Registro CONI sono ammesse alla compilazione semplificata del Modello EAS, ci si chiede in base a quale presupposto normativo sia stato affermato che una associazione sportiva che svolgeva anche altre attività non fosse legittimata ad inviare il Modello EAS in forma semplificata, ma fosse invece tenuta a compilarlo in forma integrale (tesi sostenuta in sede di accertamento).

R. Effettivamente la Circolare n. 45 del 29.10.2009 precisa che le associazioni e le società sportive dilettantistiche iscritte nel registro del CONI (che non soddisfano i requisiti prescritti ai fini dell'esonero dalla presentazione del modello) assolvono l'onere della comunicazione dei dati e notizie rilevanti mediante compilazione semplificata.

Per una compiuta riposta al caso di specie, perciò, sarebbe necessario acquisire maggiori elementi di dettaglio in modo da comprendere appieno le ragioni di fatto e diritto che hanno portato l'ufficio a formulare un rilievo in apparente contrasto con la cennata indicazione di prassi.

3) RIMBORSI SPESE PER TRASFERTE EFFETTUATE DAI SOCI

Sarebbe utile acquisire alcune linee di indirizzo in merito alle modalità di erogazione dei rimborси spese per trasferte effettuate dai soci delle associazioni. In particolare il Forum del Terzo Settore chiede se sia possibile adottare un solo criterio di quantificazione della trasferta (es: € 0,35 a Km) valido per tutti i soci, a prescindere dal veicolo utilizzato, oppure se sia necessario che il Consiglio Direttivo delibera esclusivamente che il rimborso sia erogato nei limiti delle tabelle ACI, di modo che ciascuno provvederà al relativo calcolo in ragione del veicolo concretamente utilizzato. Si domanda, inoltre, se la trasferta del socio debba intendersi:

- a) dal Comune dove ha sede l'associazione;*
- b) dal Comune dove risiede il socio, atteso che lo stesso non è tenuto a recarsi nella sede dell'associazione, non trattandosi di un dipendente;*
- c) uno dei due parametri, purché sia adottato un solo criterio per tutti.*

Infine, il Forum del Terzo Settore chiede se:

- d) siano ammesse tutte le spese di trasferta e di parcheggio, comprese quelle sostenute nel comune di residenza e/o sede dell'organizzazione, sempre se direttamente connesse all'attività della stessa.*

R. Nonostante non esista una disciplina specifica per i rimborси spese degli associati di un Ente è comunque possibile prendere ispirazione dalla disciplina esistente per altri soggetti e da quanto previsto dalla norma sul volontariato.

Qualora gli associati siano legati con l'Ente da un rapporto di lavoro dipendente o di natura professionale sarà applicata la specifica disciplina dettata in riferimento a ciascuna categoria reddituale.

In generale, i rimborси spesa agli associati “volontari” che si recano in trasferta - che devono essere certi, documentati e inerenti l'attività svolta da un Ente - possono distinguersi in:

- a) rimborси in forma analitica o più di lista;*
- b) rimborси delle indennità chilometriche.*

Si precisa, inoltre, che il rimborso deve essere sempre di un ammontare congruo rispetto l’effettiva spesa sostenuta, inidoneo quindi a costituire un compenso mascherato, tale da presupporre una forma di distribuzione indiretta degli utili. Al riguardo, si rimanda anche alla risposta fornita da codesta Direzione Regionale ad una richiesta di interpello (n. 17/2010) presentato dall’Associazione Interprovinciale per la Promozione del Volontariato laddove è stato previsto che “*è pure opportuno che il rimborso spese risulti da una richiesta scritta fatta dal volontario da cui risulti esplicitamente il legame con una specifica attività svolta in nome e per conto dell’Associazione di volontariato*”. Inoltre, nella citata risposta di interpello è stato richiesto che “*la documentazione prodotta deve essere opportunamente conservata anche ai fini probatori dell’effettiva natura della somma erogata a titolo di rimborso e resa disponibile qualora fosse richiesta dagli Uffici dell’Amministrazione Finanziaria*”.

Pertanto, un’associazione può prevedere il sostenimento di tali spese, definendone criteri e i limiti di rimborso. Ciò determina, di conseguenza la preventiva autorizzazione da parte degli organi direttivi dell’Ente al fine di garantirne la compatibilità con i vincoli di bilancio e la loro coerenza rispetto agli scopi istituzionali.

Gli associati si considerano in trasferta quando prestano la loro attività al di fuori dall’ambito territoriale del Comune in cui ha sede l’Ente non commerciale. Il percorso effettuato dagli associati dalla propria abitazione alla sede dell’Ente (e viceversa) non è considerato trasferta.

Si ribadisce che i rimborsi spese per trasferte possono essere concessi solo se:

- **correlati all’espletamento dell’attività dell’Ente;**
- **costituiscono una reintegrazione delle spese effettivamente sostenute.**

Le principali tipologie di **RIMBORSO ANALITICO** o più di lista possono riguardare:

- **Rimborso spese di viaggio**
 - Indennità chilometrica: deve essere preventivamente autorizzato l’uso del mezzo proprio con verbale del Consiglio direttivo. Solitamente nell’autorizzazione si definisce un costo chilometrico uguale per tutti (€ 0,30-0,35 a Km) oppure le tariffe ACI.
 - Biglietti autostradali.
 - Biglietti ferroviari e altri biglietti di servizi pubblici di linea.
 - Biglietti aerei (si consiglia l’autorizzazione preventiva del Consiglio direttivo per l’uso dell’aereo per l’entità della spesa che talvolta può essere decisamente superiore alle altre forme di trasporto).
- **Rimborso per vitto e alloggio**
- **Taxi e parcheggio:** si consiglia di deliberare con verbale del Consiglio direttivo l’autorizzazione al rimborso “taxi” nei casi in cui non può essere utilizzato un altro mezzo di trasporto.

Per le **INDENNITÀ CHILOMETRICHE**, può essere consesso il rimborso a titolo di spesa documentata se:

- è stato preventivamente autorizzato l’utilizzo dell’autovettura per la trasferta;

- è stato indicato il luogo di partenza e di arrivo e il giorno in cui è effettuata la trasferta;
- è stato indicato l'importo rimborsabile per ciascun Km.

La documentazione richiesta per il rimborso analitico può essere costituita da:

- fatture;
- ricevute fiscali o scontrino fiscale “parlante” con i dati e il codice fiscale del sostenitore della spesa;
- nota spese con allegati scontrini, biglietti di trasporto, ecc....

Si precisa, infine, che la trasferta del socio, in caso di divergenza tra Comune in cui si trova la sede dell’Ente e il Comune di residenza dell’associato, si considera decorrente dal Comune più vicino (sia esso il Comune in cui ha sede l’Ente ovvero di quello di residenza dell’associato) alla sede di destinazione finale.

Rispetto al punto d) si considerano rimborsabili solo le spese sostenute in un comune diverso da quello della sede dell’Ente.

Si ribadisce, che in ogni caso, il rimborso delle spese di trasferta dovrà essere preventivamente autorizzato dall’Ente con apposita nota specificando le ragione della trasferta.

4) CENE SOCIALI E RISTORAZIONE

Un’ulteriore problematica riguarda la somministrazione dei pasti che, come si sa è considerata commerciale anche se effettuata a favore del corpo sociale.

Esistono situazioni in cui la somministrazione di pasti non è attività abituale dell’associazione ma si svolge in maniera del tutto occasionale in occasione di particolari eventi o manifestazioni. Ci si riferisce, al riguardo, al caso delle cene sociali che possono svolgersi per un determinato numero di fine settimana al fine di introitare risorse per fare fronte a spese straordinarie dell’associazione (es. lavori di ristrutturazione).

Esiste una discriminante tale per cui si possa affermare che rimanendo all’interno di certi parametri non si sta effettuando attività di ristorazione ma siamo nel campo dell’attività sociale da non considerarsi commerciale?

R. La somministrazione di pasti è considerata, per presunzione assoluta di legge, ex art. 4, comma 5, lettera d)¹, DPR n. 633/1972, attività di natura commerciale.

In deroga a quanto sopra esposto, al comma 6 del citato articolo, è previsto che “*per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all’art. 3, comma 6, lettera e), della l. 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal ministero dell’Interno, non si considera commerciale, anche se effettuata verso il pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene effettuata l’attività istituzionale, da bar e esercizi similari, sempreché tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti² indicati nel secondo periodo del quarto comma*” (soci associati o partecipanti).

¹ La norma richiama testualmente “*gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti*”.

² Soci, associati o partecipanti.

In relazione agli articoli sopra esposti si deduce, quindi, che la somministrazione di pasti è sempre da considerarsi un'attività di natura commerciale, anche se effettuata nei confronti del corpo sociale, ad eccezione del caso in cui questa è resa da associazioni di promozione sociale riconosciute dal ministero dell'Interno nei confronti di *associati, soci e partecipanti* (requisito soggettivo) e nell'ambito di *bar e esercizi similari* (requisito oggettivo).

In merito alla definizione di ***“associati, soci e partecipanti”*** si precisa che tali qualifiche sono sinonimi e rimandano alla titolarità dei medesimi diritti (e di converso degli obblighi) all'interno dell'Ente. Questo si precisa, in quanto in nessuno caso al termine ***“partecipanti”*** può essere assimilata la posizione in cui si trovano i “terzi” in genere.

Riguardo alla locuzione ***“bar ed esercizi similari”***, si chiarisce che questa è riconducibile all'attività di “spaccio annesso ai circoli” richiamata dall'art. 3, comma 6, lettera e) della Legge n. 287/1991, e deve essere marginale e accessoria rispetto all'attività culturale o ricreativa esercitata.

La decommercializzazione è consentita, quindi, solo se tale attività risulti accessoria e svolta nei confronti dei propri associati. Diversamente, l'agevolazione fiscale non può essere riconosciuta qualora l'attività posta in essere è caratterizzata da una vera e propria struttura d'impresa mediante l'utilizzo di persone e beni organizzati per la preparazione o la trasformazione di prodotti.

Si precisa, inoltre che, prescindendo dall'ipotesi delle APS riconosciute dal ministero dell'Interno, qualora l'attività di somministrazione di alimenti e bevande, effettuata da un Ente senza partita Iva, presenti il carattere di occasionalità e saltuarietà, questa non rientra nel capo di applicazione dell'Iva in base ai principi generali dell'imposta contenuti nel DPR n. 633/1972.

Al riguardo, è da sottolineare, infatti, che ai fini dell'imponibilità Iva è necessario che il negozio sia comunque riconducibile all'esercizio di un'attività, pur se secondaria o marginale, ma avente comunque il carattere di “relativa” continuità e stabilità, non essendo a tal fine sufficiente il compimento di operazioni isolate di scambio di beni e servizi, così come si desume dell'art. 4, comma 4, DPR n. 633/1972.

L'abitudine va verificata in concreto, con riferimento alle fattispecie che di volta in volta vengono in considerazione. Pertanto, la richiesta formulata nel quesito – ovvero lo svolgimento di ***cene sociali per un determinato numero di fine settimana al fine di introitare risorse per fare fronte a spese straordinarie dell'associazione (es. lavori di ristrutturazione)*** – a parere di chi scrive non può essere considerata un'attività occasionale e di conseguenza dovrà essere assoggettata ad imposta secondo le regole definite dall'art. 4 del DPR n. 633/1972.

5) LIBRI VERBALI, DOCUMENTI PER LE VERIFICHE, MODALITA' DI ADESIONE

Premesso che le associazioni non sono obbligate per legge alla tenuta di libri sociali, ma hanno esclusivamente l'onere di dimostrare che:

- 1) l'assemblea dei soci abbia approvato il rendiconto/bilancio annuale;***
- 2) il fruitore delle prestazioni realizzate nell'ambito delle finalità associative sia socio del sodalizio o tesserato all'Ente cui l'associazione è affiliata.***

Al fine di poter beneficiare delle agevolazioni fiscali sul corrispettivo eventualmente richiesto, il Forum del Terzo Settore chiede in base a quale norma alcuni uffici dell'Agenzia delle Entrate (tesi sostenuta in sede di accertamento) abbiano lamentato la circostanza che:

- 1) i verbali non contenessero tutti gli elementi prescritti dal c.c. con riferimento alle società di capitali;*
- 2) il libro soci fosse costituito da un elenco che riportava annualmente i dati identificativi dei soci senza riportare il dato storico, ossia la data di ingresso in associazione.*

Di seguito si elencano alcuni esempi di contestazioni sollevate da diverse Direzioni Provinciali che tendono a mettere in discussione le modalità stesse di funzionamento dell'associazione contestandone i presupposti di democraticità in base a considerazioni soggettive che secondo il Forum del Terzo Settore non trovano riscontro nelle norme di riferimento.

- a) verbali di assemblea e del consiglio direttivo privi della sottoscrizione dei soci presenti;*
- b) i verbali delle assemblee firmati solo dal presidente e dal segretario;*
- c) verbali di assemblea scarni e senza indicazione dei presenti;*
- d) mancata indicazione del prospetto riepilogativo dei soci presenti all'assemblea né il voto espresso dagli stessi;*
- e) convocazione delle assemblee tramite avviso affisso nei locali dell'associazione;*
- f) mancata istituzione del libro soci;*
- g) in assemblea è presentato esclusivamente il bilancio consuntivo impedendo qualsiasi controllo preventivo sulle decisioni relative all'impiego delle risorse;*
- h) non è stato allegato il prospetto di bilancio al verbale di assemblea;*
- i) non vengono redatti progetti per l'impiego del residuo di bilancio;*
- j) non vi è pubblicità delle decisioni relative all'impiego delle risorse finanziarie;*
- k) rendiconti di esercizio privi di sottoscrizione;*
- l) mancato rilascio della ricevuta al momento della riscossione della quota associativa;*
- m) tesseramento senza formalità;*
- n) l'unica finalità del circolo è organizzare serate musicali;*
- o) pubblicità tramite sito internet rivolta alla generalità dei cittadini;*
- p) attività di carattere imprenditoriale in quanto dotata di organizzazione, professionalità, continuità.*

In merito a tali rilievi il Forum ricorda in primo luogo che il circolo, in quanto associazione, mutua la sua disciplina di base oltre che dall'art. 18 della Costituzione³ dagli artt. 14-38 c.c.

In particolare, sembra opportuno rammentare che, per ciò che riguarda le associazioni non riconosciute, la codicistica civile ha ritenuto di interpretare il principio costituzionale sopra richiamato devolvendo ordinamento e amministrazione interni ai soli accordi fra associati, formalizzati nelle norme statutarie (art. 36 ss. c.c.). Quanto alle associazioni riconosciute, destinatarie del beneficio della responsabilità patrimoniale limitata al fondo sociale, il legislatore, fermo il principio della regolazione autonoma statutaria, ha giudicato congruo circoscrivere l'intervento sul disciplinare della governance agli artt⁴. 20 e 21 c.c.

³ *I cittadini hanno diritto di associarsi liberamente senza autorizzazione per i fini che non siano vietati ai singoli dalla legge penale*

⁴ *Art. 20 - Convocazione dell'assemblea delle associazioni. "L'assemblea delle associazioni deve essere convocata dagli amministratori una volta l'anno per l'approvazione del bilancio. L'assemblea deve essere inoltre convocata quando se ne ravvisa la necessità o quando ne è fatta richiesta motivata da almeno un decimo degli associati".*

Art. 21 - Deliberazioni dell'assemblea. "Le deliberazioni dell'assemblea sono prese a maggioranza di voti e con la presenza di almeno la metà degli associati. In seconda convocazione la deliberazione è valida qualunque sia il numero degli intervenuti. Per modificare l'atto costitutivo e lo statuto, se in essi non è altrimenti disposto, occorrono la presenza di almeno tre quarti degli associati e il voto favorevole della

Molti degli accertamenti e dei conseguenti verbali di contestazione si basano su due circolari del Ministero dell'Interno emanate nel 1984 e nel 1996, a loro volta ispirate da analogi prassi del 1972, ben prima dunque dell'emanazione della riforma fiscale degli enti non profit di cui al d.lgs n. 460/97 e della legge n. 383/2000 sulle Associazioni di Promozione Sociale. Tali circolari individuavano le seguenti caratteristiche quali elementi da prendere in considerazione come indizi di un'attività di carattere pubblico e non privato:

“- pagamento del biglietto d'ingresso effettuato volta per volta anche da non soci o rilascio, senza alcuna formalità particolare, di tessere associative a chiunque acquisti il biglietto stesso; - pubblicità degli spettacoli o degli intrattenimenti a mezzo di giornali, manifesti, ecc., destinata alla generalità dei cittadini;

- struttura del locale dove si svolge l'attività, dalla quale si evinca l'esistenza di caratteristiche proprie dello svolgimento di un'attività di natura palesemente imprenditoriale”. A tale proposito conviene osservare quanto segue:

1) Nessuna norma di legge impone particolari modalità per l'adesione dei soci all'associazione, o vieta il tesseramento nel corso dello svolgimento di particolari iniziative dell'associazione. Al contrario tempi e modi del tesseramento sono demandati dall'art. 36 c.c. all'autonomia organizzativa delle associazioni. Per tali ragioni, allorquando i criteri statutari risultino rispettati, nessuna legge o regolamento consente di considerare abusivo quel criterio di reclutamento dei soci.

2) E' perfettamente confacente con la natura di contratto aperto propria del contratto associativo, la finalità di allargare il numero di aderenti al sodalizio organizzando all'uopo appositi eventi. Il fatto che in occasione di tali attività di intrattenimento nuovi soggetti manifestino la propria volontà di aderire al succitato contratto sociale non può dunque costituire, di per sé, elemento valido a concludere che si stia svolgendo un'attività a scopo di lucro diretta al pubblico, essendo viceversa quest'attività di “proselitismo” assolutamente fisiologica nei circoli, e da sempre praticata in tutte le realtà territoriali.

3) L'intento fraudolento di bypassare la normativa sui pubblici esercizi giammai può essere affermato sulla base delle semplici modalità di adesione al sodalizio, dovendo viceversa verificarsi a tal fine se i soci, indipendentemente da come essi vengano reclutati, siano effettivamente considerati come tali (e cioè vengano messi a parte delle iniziative dell'associazione, convocati per le assemblee, informati sui propri diritti di elettorato attivo e passivo, ecc.), o viceversa costituiscano occasionali avventori. Siffatto giudizio deve pertanto necessariamente concentrarsi sul rapporto associativo nel suo concreto atteggiarsi, e non può viceversa semplicemente arrestarsi all'atto, in sé neutro, attraverso cui quel rapporto si costituisce.

E' assolutamente da chiarire, inoltre, cosa si intende per rilascio della tessera “senza alcuna formalità”; a nostro avviso tutte le volte in cui gli aspiranti soci vengono identificati da un componente del Consiglio Direttivo, appositamente delegato, e invitati a leggere lo statuto affisso all'ingresso dei locali o muniti di copia dello stesso, nonché informati sui diritti che sarebbero loro derivati dall'adesione all'associazione, in una parola tutte le volte in cui sono rispettate le procedure statutariamente previste, l'ammissione del socio deve considerarsi legittimamente effettuata.

R. Al fine di rispondere a questo quesito che racchiude tutti gli aspetti critici scaturenti dall'attività di controllo svolta dalle Direzioni Provinciali occorre premettere che gli enti non commerciali sorgono da un atto di autonomia negoziale ovvero da contratto di associazione.

Il contratto di associazione è di natura plurilaterale e con comunione di scopo e di organizzazione, in cui tutte le parti perseguono uno scopo comune, di natura ideale e non

maggioranza dei presenti. Per deliberare lo scioglimento dell'associazione e la devoluzione del patrimonio occorre il voto favorevole di almeno tre quarti degli associati”.

economica. Inoltre, il contratto di associazione ha natura aperta in quanto sono possibili adesioni successive senza che ciò comporti la necessità di modificare l'atto costitutivo.

Più in particolare, il contratto a struttura associativa pone obiettivi che esulano dalla semplice erogazione di una prestazione essendo al contrario uno strumento che si pone il raggiungimento di un fine “collettivo” e, come tale, “condiviso” attraverso la realizzazione di uno scopo ideale comune.

Il rapporto associativo nasce, per i soci fondatori, dalla partecipazione all'atto costitutivo oppure dall'adesione successiva.

Le norme civilistiche non definiscono una forma particolare di adesione in quanto recano disposizioni di natura minima, entro i cui confini, intervengono gli statuti a dettare più puntuale forme di funzionamento.

L'adesione successiva si perfeziona, inoltre, solo al momento in cui si verifica l'**incontro della volontà** delle parti (aderente e associazione), per la cui manifestazione non sono richieste particolari forme, e che si realizza nel momento in cui al proponente perviene l'accettazione dell'associazione (**Cass., sent. n. 5191/1991**).

Al riguardo, si precisa che entrare a far parte di un'associazione non è un diritto. La libertà di associazione tutelata dall'art. 18 della Costituzione regola unicamente i rapporti tra cittadino e Stato. Pertanto, il soggetto che richiede l'iscrizione ad un Ente non è titolare di un diritto soggettivo, piuttosto di un interesse di fatto all'ammissione. Pertanto, l'iscrizione può essere anche rifiutata, salvo darne motivazione.

Passando alla disanima dell'attività di controllo svolta dall'Agenzia delle Entrate, si precisa, in primo luogo, che lo start up delle operazioni di verifica è rappresentato dall'esame dell'atto costitutivo e dello statuto. Nel corso dei controlli andrà, infatti, riscontrato – nel rispetto dei principi stabiliti dal codice civile – come l'associazione pone in essere le disposizioni statutarie e la loro conformità rispetto al regolamento interno.

Più in generale, nei processi verbali di constatazione, che sono degli atti istruttori consegnati alla Parte al termine delle operazioni di controllo, è formalizzato il percorso logico seguito dai verificatori per riscontrare le effettive caratteristiche degli enti non commerciali e la loro reale natura.

Pertanto, alcuni degli esempi di constatazioni espresse nei processi verbali e evidenziate dal Forum del Terzo Settore, non sono altro che degli elementi “fotografati” nei p.v.c. al fine di riscontrare – attraverso la complessiva valutazione di tutti gli aspetti – se in realtà non fosse svolta una vera e propria attività di natura commerciale.

I benefici fiscali concessi dal legislatore tributario sottendono, infatti, all'imprescindibile necessità degli Enti di realizzare attività socialmente utili e suscettibili di tutela.

L'attività di controllo sostanziale è volta ad intercettare le circostanze sintomatiche dello svolgimento di vere e proprie attività lucrative, non indirizzate al perseguitamento di esclusive finalità di carattere sociale. A tal fine, nel corso delle operazioni di controllo viene posta l'attenzione su particolari aspetti che attengono, da un lato, al riscontro di una reale vita associativa e, dall'altro, al rispetto degli adempimenti fiscali/contabili richiesti dai regimi tributari di favore. È inoltre riscontrata la presenza di una gestione trasparente e il reimpiego degli utili realizzati. Al riguardo – pur riconoscendo la scelta dell'Ente di non voler destinare l'avanzo conseguito in specifici progetti ma assicurarne solamente, per un

determinato periodo di tempo, una gestione statico/conservativa – sarà comunque cura del soggetto verificato dare dimostrazione delle attività perseguitate nel rispetto dei propri scopi statutari.

Per l'analisi della vita associativa, nell'ambito dell'attività istruttorie esterne, sono investigati alcuni elementi:

- modalità di partecipazione all'associazione;
- libro soci;
- verbali di assemblea.

Relativamente alle modalità utilizzate per il tesseramento, nel corso delle verifiche, viene appurato se l'adesione sia avvenuta secondo le disposizioni statutarie, qualora previste.

In tale ambito, si ritiene opportuno precisare comunque, che a prescindere dalle modalità utilizzate per il tesseramento (ad esempio con convocazione e verbale del Consiglio Direttivo), nel corso degli accessi è posta l'attenzione sulla reale esistenza del vincolo associativo nonché alla partecipazione degli associati alla vita associativa dell'Ente.

È necessario, infatti, che l'organizzazione dell'Ente sia ispirata a principi di democraticità e uniformità del rapporto associativo e che l'adesione all'associazione non sia meramente temporanea al solo fine di fruire di un determinato servizio.

Partendo da un caso concreto, da cui prendiamo spunto, la ricevuta rilasciata per il pagamento della quota associativa deve riportare oltre all'intestazione dell'Ente, almeno i dati anagrafici dell'associato, l'importo della quota, l'anno sociale di competenza e la data del rilascio. Buona norma, inoltre, sarebbe opportuno archiviarne una copia secondo un criterio cronologico. A seguito dell'ammissione di un nuovo associato deve essere, altresì, tempestivamente aggiornato il libro soci.

Al riguardo, si precisa che il codice civile non impone agli enti non commerciali alcun obbligo di istituire i libri sociali. Tenendo conto della mancata previsione normativa per individuare i libri ed i registri che ogni ente deve istituire, si può fare riferimento alle norme sull'ordinamento e sull'amministrazione previste dallo statuto.

Il riferimento alle previsione contenute nello statuto sembra essere l'unica praticabile in quanto le disposizioni degli articoli 2421 e 2490 del Codice Civile prevedono l'obbligo dei libri sociali solo per le società di capitali (Spa, Sapa, Srl), senza preoccuparsi, invece, degli enti aventi natura associativa.

Pertanto, sono obbligatori quei libri la cui tenuta è prevista espressamente dallo statuto.

Pur in mancanza di una specifica previsione legislativa in tal senso, risulta, comunque, opportuna l'istituzione di quei libri che consentano di rendere conto dell'attività svolta dall'ente e di documentare le adunanze e le deliberazioni degli organi dell'ente così come previsti dal medesimo statuto. In questo modo sarà altresì possibile realizzare:

- una forma di trasparenza nei confronti dei soci dell'ente;
- dimostrare l'esercizio di una attività senza scopo di lucro;
- verificare il perseguitamento degli obiettivi previsti dallo statuto sociale.

Tra i libri sociali raccomandati agli enti non commerciali si segnalano:

- **LIBRO SOCI:** da utilizzare per annotare, secondo un criterio cronologico, tutti i soci, con le relative generalità, le quote associative pagate, eventuali esclusioni e/o recessi (nel caso di esclusione è opportuna un'annotazione con la motivazione o i riferimenti alla delibera di esclusione), ecc...

Tale libro può essere tenuto in **forma libera**, sia manualmente ovvero in formato elettronico (file *excel*). Gli elementi richiesti sono:

- informazioni anagrafiche sull'associato;
- data in cui è avvenuta la richiesta di associarsi;
- data in cui è stata deliberata l'adesione all'associazione e il n. cronologico di iscrizione al libro soci;
- data in cui l'associato non riveste più la natura di associato.

Tali informazioni sono, altresì, necessarie per valutare il rispetto dei quorum assembleari.

- **LIBRO VERBALI ASSEMBLEE:** è il libro necessario per l'annotazione di tutte le delibere assembleari, siano esse ordinarie o straordinarie. L'assemblea delle associazioni deve essere convocata almeno una volta l'anno per l'approvazione del bilancio che deve essere allegato oppure trascritto al verbale di assemblea. Si precisa che per la convocazione dell'assemblea, non è richiesta alcuna forma specifica (se non espressamente previsto dall'atto costitutivo/statuto) mentre dovrà essere indicato l'ordine del giorno e l'ora dell'adunanza. La convocazione delle assemblee deve avvenire con modalità tali da garantire l'avvenuto ricevimento da parte dell'associato e in tempo utile a rendere possibile il voto⁵ e a prepararsi sugli argomenti oggetto di discussione. I verbali di assemblea devono essere sottoscritti dal Presidente e dal segretario. Non è necessaria la sottoscrizione del verbale da parte dei partecipanti (del cui numero si deve comunque dare atto nel verbale) se è allegato a quest'ultimo il foglio firma dei partecipanti all'adunanza. Inoltre, nel verbale d'assemblea deve risultare l'esito delle deliberazioni con l'indicazione, seppur complessiva, del numero dei favorevoli, dei contrari o degli astenuti.

Si precisa, infine, che il diritto di voto non può essere delegato; tale possibilità è consentita solo alle organizzazioni complesse a carattere nazionale. Solitamente sono concesse n. 2 deleghe (circ. n. 168/1998).

- **LIBRO VERBALI CONSIGLIO DIRETTIVO:** necessario per l'annotazione dei verbali delle adunanze del Consiglio Direttivo dell'associazione, con particolare riguardo a quelle delibere che comportano un impegno organizzativo e/o economico in capo all'associazione;

Si ricorda che, anche l'analisi delle informazioni trascritte nei libri sopra richiamati, nonché la loro regolare tenuta, potrà consentire di svelare la reale natura dell'Ente.

Pur non essendo obbligatoria la tenuta del libro soci, del libro verbali Assemblee e del libro verbali Consiglio Direttivo, le conseguenze della loro totale omissione e/o irregolare tenuta, potrebbe giungere fino al disconoscimento della qualifica di Ente non commerciale, ed alla mancata applicazione dei regimi fiscali di favore all'uopo previsti, con ripresa a tassazione dei ricavi

⁵ Diritto inviolabile.

conseguiti. Sul punto, si precisa che tali conseguenze scaturiscono, infatti, ogni qual volta l'Ente non sia in grado di dimostrare chi sono i fruitori dei servizi offerti e la loro posizione soggettiva (associati/clienti) e che la gestione non sia democratica e trasparente.

I rappresentati del Forum del Terzo Settore hanno anche esposto alcuni quesiti in materia di "Spesometro" che sono di seguito riportati.

La normativa che ha introdotto l'obbligo della comunicazione c.d. "spesometro" (Decreto Legge 31/05/2010 n. 78, Art. 21) ha previsto l'obbligo anche per gli Enti non Commerciali di adempiere a tale incombenza con la limitazione della comunicazione ai soli clienti e fornitori riferiti alla parte commerciale dell'attività.

Ci si interroga però su come adempiere a tale obbligo comunicativo: infatti se per quanto riguarda l'area "clienti" l'individuazione delle informazioni da comunicare risulta agevole, altrettanto non si può dire per quanto riguarda quella dei "fornitori".

Su quest'ultimo versante della comunicazioni i problemi che si incontrano sono principalmente di due tipi:

- a) Per le associazioni in regime forfetario ex Lege 398/91, risulta non agevole la definizione esatta di quali siano i costi collegati all'attività commerciale. Tale situazione risulta palese atteso che esiste l'obbligo di tenuta del registro IVA solo relativo al versante delle vendite, ma non si ha alcun registro Iva sui cui siano rintracciabili con certezza i costi dell'attività commerciale. Per chiarire meglio il concetto si propone il seguente esempio: un'Associazione che ha in gestione un impianto provvede all'esposizione di cartellonistica pubblicitaria all'interno dell'impianto stesso: quali sono i costi da ritenersi riferiti all'attività commerciale di natura promo pubblicitaria? Solo gli eventuali costi diretti di realizzazione dello striscione stesso, o anche tutti quelli di gestione (manutenzione, pulizie, utenze, etc ...) dell'impianto stesso che però viene in misura quasi esclusiva utilizzato per la realizzazione dell'attività di promozione sportiva tipica dell'associazione dando quindi origine a ricavi di natura non commerciali? Atteso l'alto tasso di aleatorietà in gioco ci si interroga se per tali soggetti non possa essere prevista un esonero di comunicazione almeno sul versante dei fornitori.***
- b) Per gli Enti non Commerciali non in regime forfetario, ma in regime Iva da Iva, esiste il problema di come considerare ai fini della predisposizione della comunicazione in oggetto i costi c.d. "promiscui", afferenti in parte all'attività commerciale e in parte no. Per i costi rientranti in tale categoria ci si domanda se i valori delle transazioni debbano essere comunicati per intero o solo per la parte riconducibile all'attività commerciale.***

Altra situazione che necessiterebbe di chiarimento è anche quella relativa ad un medesimo fornitore che emette fatture separate, alcune relative solo all'attività commerciale e altre solo a quella istituzionale (non si considerino in questa circostanza i costi promiscui): si devono comunicare tutti i rapporti con quel fornitore o solo quelli relativi all'attività commerciale, atteso che il fornitore effettuerà presumibilmente una comunicazione integrale dei valori.

R. L'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate le operazioni rilevanti ai fini Iva, di ammontare non inferiore ad un determinato importo, è stato introdotto dall'art. 21 del D.L. n. 78/2010, con il preciso intento di rafforzare gli strumenti a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria nell'attività di prevenzione e contrasto dei comportamenti fraudolenti, soprattutto in materia di Iva, ma anche per ostacolare diffuse e gravi forme di evasione ai fini delle imposte sul reddito (cfr. Circolare n. 24 del 30/05/2011).

Attese le specifiche finalità che la norma si propone di realizzare, attraverso l'incrocio dei dati comunicati dalle diverse tipologie di soggetti obbligati a porre in essere gli adempimenti in questione, non si ritiene che possano essere previste ipotesi speciali di

esonero per il solo fatto che alcuni Enti non Commerciali usufruiscono di particolari regimi di determinazione del reddito (Legge n. 398/1991).

Peraltro, anche la Circolare sopracitata, al paragrafo 2.1, ha ribadito che la disposizione normativa di cui all'art. 21 del Decreto n. 78/2010 ed il relativo provvedimento di attuazione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate non prevedono ipotesi di esclusioni soggettive dall'obbligo di comunicazione che è fissato, pertanto, in capo a tutti i soggetti passivi ai fini Iva.

Con specifico riferimento al regime speciale ex L. n. 398/1991, si rammenta che, a norma dell'art. 2, comma 4, della citata Legge, “... *le fatture di acquisto devono essere numerate progressivamente per anno solare e conservate ...*”.

L'Ente, pertanto, nonostante le semplificazioni contabili concesse dal suddetto regime, può quindi individuare i dati oggetto di comunicazione dalle fatture di cui ha l'obbligo di conservazione nonché dall'ulteriore documentazione di cui dispone.

Dal punto di visto oggettivo, il provvedimento di attuazione, al fine di limitare la platea dei soggetti obbligati alla comunicazione ha, comunque, previsto che sono escluse dall'obbligo comunicativo le operazioni già monitorate dall'Amministrazione finanziaria. In particolare, si tratta delle:

- importazioni;
- esportazioni;
- operazioni riguardanti operatori economici aventi sede, domicilio o residenza nei c.d. Paesi Black list;
- operazioni che hanno costituito già oggetto di comunicazione all'Anagrafe Tributaria (ad esempio, contratti di assicurazione e contratti di somministrazione di energia elettrica; contratti di mutuo; atti di compravendita di immobili).

Inoltre, sono escluse le operazioni effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi ai fini Iva, qualora il pagamento sia avvenuto con carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione di cui all'art. 7 del D.P.R. n. 605/1973.

Pertanto, alcune questioni inerenti le spese di gestione, quali la comunicazione relativa ad utenze o contratti di assicurazione, trovano soluzione sulla base di quanto previsto dalla norma e ulteriormente precisato dalla Circolare n. 24/2011 al paragrafo n. 3.4.

Relativamente agli ulteriori quesiti formulati, si ritiene, in linea generale, che qualora sia possibile attraverso elementi oggettivi – come specifici accordi contrattuali o altra idonea documentazione probatoria (esempio, scambio di corrispondenza), ovvero dalle fatture emesse dai fornitori – identificare con certezza la destinazione del costo sostenuto all'attività istituzionale o a quella commerciale, l'Ente debba comunicare solamente i rapporti afferenti alle operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali, anche se realizzate con un medesimo fornitore.

Diversamente, se dalle disposizioni contrattuali o dalla documentazione probatoria o dall'oggetto delle fatture ricevute dai fornitori, non sia possibile discernere la destinazione dei costi relativi allo svolgimento dell'attività istituzionale ovvero a quella commerciale, occorrerà includere nella comunicazione l'intero importo, considerato che la ratio della

norma – mirata essenzialmente alla semplificazione e alla certezza dei rapporti – sottintende, come già evidenziato in premessa, alla necessità dell’Amministrazione finanziaria di disporre di un efficace strumento di contrasto all’evasione (frodi carosello e false fatturazioni). L’incrocio dei dati acquisiti attraverso le comunicazioni in questione permetterà, infatti, una più puntuale selezione dei soggetti su cui indirizzare l’attività di controllo.

Si ritiene, inoltre, che, per calcolare il limite di importo oltre il quale scatta l’obbligo di comunicazione, occorre avere riguardo ai corrispettivi dovuti secondo le complessive condizioni contrattuali anche qualora si possano distinguere i costi relativi alla sfera commerciale da quelli inerenti l’attività istituzionale. In tale ipotesi, nella comunicazione dovranno essere riepilogati i soli rapporti di natura commerciale, anche se di ammontare inferiore alla soglia prevista dalla normativa. Qualora, infine, siano stati stipulati più contratti tra loro collegati, per il calcolo del limite, si farà riferimento all’ammontare complessivo dei corrispettivi previsti per tutti i contratti.

Nel prosieguo delle operazioni è stata esaminata la richiesta del Forum del Terzo Settore di acquisire alcuni dati aggregati da utilizzare a fini statistici. Al riguardo i rappresentanti dell’Agenzia delle Entrate, hanno informato circa la possibilità di consultare le banche dati messe a disposizione sul sito internet del MEF (*Ministero Economia e Finanze*). In ogni caso si ritiene opportuno che le estrapolazioni richieste siano richieste, a livello centrale, dal Forum nazionale del Terzo Settore.

Al termine delle operazioni è stata valutata l’opportunità di organizzare altri interventi divulgativi di natura specialistica.

Infine, è stata affrontata la situazione delle cooperative sociali presenti in Emilia Romagna, e soprattutto nell’ambito del territorio modenese, che hanno per oggetto sociale lo svolgimento di attività sportive e ricreative e che normalmente concedono in locazione gli immobili a polisportive. Sulla tematica è stata richiesta apposita documentazione per studiare in maniera puntuale il fenomeno descritto.

Il presente verbale, che si compone di n. 14 pagine, sarà inviato per conoscenza alle Direzioni Provinciali. La riunione è terminata alle ore 12.30 circa.

Per l’Agenzia delle Entrate

Camilla Ariete

Maria Rita Civolani

Antonio Cologno

Per il Forum del Terzo Settore

Gianluca Breveglieri

Celeste Caruso

Gianpaolo Crepaldi

Rosanna D’amore

Alessandro Mastacchi,