

# Finanziaria 2003 - L. 27/12/2002 n. 289

## **Società, associazioni, enti che svolgono attività sportiva dilettantistica**

a cura del Dott. Alessio Pistone

### **Chiarimenti:**

Dall'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 21/E, arrivano i primi chiarimenti sulle novità per lo sport dilettantistico introdotte dalla Finanziaria 2003 (articolo 90). Le novità approfondite dalla circolare riguardano, in particolare, tre aspetti:

- requisiti soggettivi degli operatori dello sport di base;
- agevolazioni fiscali;
- regime dei compensi corrisposti agli atleti dilettanti.

In relazione alle agevolazioni fiscali la circolare si sofferma, in primo luogo, sulle modifiche alla disciplina di cui alla legge 398/1991. In proposito, la Finanziaria ha stabilito che il regime forfetario della legge 398, il cui limite di accesso è elevato a €250.000 di ricavi, si applica anche alle società sportive di capitali.

Sul punto la circolare, andando forse oltre il dettato normativo, sostiene che il forfait sia possibile solo per le società costituite dal 1° gennaio 2003. Sarebbe quindi preclusa questa agevolazione per quelle società sportive dilettantistiche già operanti prima dell'entrata in vigore della normativa.

### **Requisiti statutarî:**

Dall'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 124/E del 1998, operando un rinvio a disposizioni regolamentari, stabilisce espressamente che sono individuati:

1. I contenuti dello statuto e dell'atto costitutivo delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche, con particolare riferimento a:
  - a. Assenza di fini di lucro;
  - b. Rispetto del principio di democrazia interna;
  - c. Organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica per l'avvio, l'aggiornamento e il perfezionamento nelle attività sportive;
  - d. Disciplina del divieto per gli amministratori di ricoprire cariche sociali in altre società e associazioni sportive nell'ambito della medesima disciplina;
  - e. Gratuità degli incarichi degli amministratori;
  - f. Devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni;
  - g. Obbligo di conformarsi alle norme e alle direttive del CONI nonché agli statuti e ai regolamenti delle Federazioni sportive nazionali o dell'ente di promozione sportiva cui la società o l'associazione intende affiliarsi.
2. Le modalità di approvazione dello statuto, di riconoscimento ai fini sportivi e di affiliazione ad una o più Federazioni sportive nazionali o alle discipline sportive associate o a uno degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, anche su base regionale.

3. I provvedimenti da adottare in caso di irregolare funzionamento o di gravi irregolarità di gestione o di gravi infrazioni all'ordinamento sportivo.

### **Forma giuridica:**

Le associazioni sportive dilettantistiche possono assumere una delle seguenti forme:

1. Associazione sportiva priva di personalità giuridica. L'ordinamento interno e l'amministrazione sono regolati dagli accordi degli associati. Gli organizzatori e coloro che assumono la gestione dei fondi raccolti sono responsabili personalmente e solidalmente della conservazione dei fondi e della loro destinazione allo scopo annunziato.
2. Associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato. L'associazione ha una sua personalità giuridica distinta da quella dei soci. Gli amministratori sono responsabili personalmente e solidalmente verso l'ente secondo le norme sul mandato.

Società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro, che costituiscono una nuova categoria soggettiva, individuata ai sensi dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002, destinataria del particolare regime di favore previsto per le associazioni sportive dilettantistiche. Dette società sono costituite ai sensi del comma 17, lett. c), dell'art. 90 "secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro".

### **Determinazione dell'imponibile (redditi ed IVA):**

Con riferimento alle società sportive dilettantistiche in esame, ai fini della determinazione del reddito imponibile secondo la normativa prevista dalla legge n. 398 del 1991, si deve tener conto della qualificazione tributaria soggettiva delle società di capitali per le quali tutti i redditi, da qualsiasi fonte provengono, costituiscono reddito d'impresa. Pertanto, dette società devono applicare il coefficiente di redditività del 3%, stabilito dall'art. 2, comma 5, della legge n. 398, su tutti i proventi e componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo ai sensi dell'art. 95 del TUIR, escluse le plusvalenze patrimoniali. Al reddito così determinato si aggiunge l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali. Agli effetti della determinazione dell'IVA, la detrazione di cui all'art. 19 del DPR n. 633 é forfettizzata con l'applicazione di una detrazione in via ordinaria pari al 50% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili. La medesima disposizione prevede, inoltre, che la percentuale di detrazione forfettizzata per le prestazioni di sponsorizzazione é forfettizzata in misura pari ad un decimo dell'imposta relativa alle operazioni stesse (IVA da versare = 1/10 IVA dovuta). Il regime speciale in argomento si applica alle condizioni richiamate anche alle società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro.

### **Regime fiscale delle Società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro:**

Con riferimento al regime tributario applicabile in generale alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro, le Entrate precisano, da un lato, che queste vanno qualificate fiscalmente come soggetti di natura esclusivamente commerciale e, dall'altro, che si rende loro applicabile l'agevolazione

contenuta nel comma 3 dell'articolo 111 del TUIR. Si chiarisce che le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali, ancorché non perseguano il fine di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale e sono riconducibili, in quanto società di capitali, nell'ambito dell'art. 87, comma 1, lettera a) del TUIR. L'assenza del fine di lucro non incide sulla qualificazione tributaria degli enti in questione.

Questa norma, infatti è riservata esclusivamente agli enti di tipo associativo e compresa tra le disposizioni proprie degli enti non commerciali, e consente di considerare fiscalmente non rilevanti i corrispettivi specifici versati dagli associati a favore delle associazioni di appartenenza o delle associazioni che fanno parte dello stesso "gruppo". La circolare 21/E del 2003 giustifica questa estensione sulla base della previsione contenuta nel comma 1 dell'articolo 90 della legge 289/2002, secondo cui si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali "le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche". Si verrebbe quindi a creare un ambito non imponibile all'interno di un soggetto fiscalmente commerciale.

La circolare poi chiarisce che, affinché questa agevolazione sia applicabile, anche le società devono recepire nel proprio statuto le clausole previste dall'articolo 111 del TUIR per gli enti associativi.

Restano vivi gli adempimenti previsti per la registrazione delle fatture e dei corrispettivi e la liquidazione trimestrale IVA.

Le società potranno inoltre escludere dall'imponibile fiscale i proventi che derivano da raccolte occasionali di fondi e da attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali, nel limite di due eventi all'anno e di €uro 51.645,69. Secondo la circolare, le società sportive dilettantistiche in regime della 398 assolvono gli obblighi di contabilità servendosi del cosiddetto "registro Iva minori" anche se, in quanto società di capitali, rimangono obbligate "agli effetti civili alla tenuta delle scritture contabili previste dal Codice civile". Con riferimento al regime tributario applicabile in generale alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro, le Entrate precisano, da un lato, che queste vanno qualificate fiscalmente come soggetti di natura esclusivamente commerciale e, dall'altro, che si rende loro applicabile l'agevolazione contenuta nel comma 3 dell'articolo 111 del TUIR.

Tra queste vi è anche quella, peraltro incompatibile con la struttura di società di capitali, che impone di rispettare il principio democratico in base al quale ogni socio ha diritto a un solo voto, a prescindere dalla quota di partecipazione. L'articolo 90 della legge 289/2002 ha stabilito che i corrispettivi in denaro o in natura non superiori all'importo annuo di €uro 200.000 erogati agli operatori dello sport di base costituiscono, per l'erogante, spese di pubblicità.

Sul punto, la circolare precisa che la norma introduce una presunzione assoluta circa la natura pubblicitaria di queste spese, consentendone la loro deducibilità fiscale a condizione che:

- i corrispettivi erogati siano necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante;
- sia riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima.

La circolare ricorda infine che costituiscono spese detraibili per privati e soggetti Irpeg le erogazioni liberali in denaro fino a €uro 1.500 all'anno in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche.

### **Il prelievo agevolato impone il cambio di statuto:**

La novità senza dubbio di maggior rilievo, per quanto riguarda i soggetti, introdotta dall'articolo 90 della legge 289/02, consiste nel riconoscimento che lo sport di base può essere condotto non solo dalle associazioni (con o senza personalità giuridica) ma anche da società di capitali a condizione, però, che non abbiano scopo di lucro. In base ai commi 17 e 18 dell'articolo 90 della legge 289/02 società e associazioni sportive dilettantistiche devono inserire, nella propria denominazione sociale, la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica (non più “associazione X” ma “associazione X sportiva dilettantistica”, per intenderci) e devono adeguare il proprio statuto alle clausole previste, che dovranno essere meglio specificate con uno o più regolamenti emanati ad hoc.

A questo proposito, la circolare n. 21/E chiarisce che il mancato recepimento delle clausole statutarie impedisce a società e associazioni sportive dilettantistiche di beneficiare del particolare regime agevolativo ad esse riservato. Ad analoga conseguenza porta anche la mancata adozione della denominazione «sportiva dilettantistica», che deve essere utilizzata in tutti i segni distintivi o comunicazioni rivolte al pubblico. Il regolamento che dovrà illustrare il contenuto obbligatorio degli statuti di società e associazioni sportive dilettantistiche non è ancora stato emanato: è quindi attualmente impossibile procedere all'adeguamento degli statuti.

La circolare non chiarisce, però, come ci si deve comportare nel periodo transitorio, quando, cioè, in attesa del citato provvedimento, società ed associazioni sportive dilettantistiche non hanno ancora messo mano allo statuto. In particolare, non è chiaro, anche se è auspicabile, se le nuove agevolazioni tributarie siano comunque applicabili anche senza il regolamento.

L'articolo 90 ha inoltre previsto l'istituzione, presso il Coni, di un registro dove si dovranno iscrivere società e associazioni sportive dilettantistiche, demandando a un regolamento interno del Coni il compito di indicare le modalità di funzionamento dell'elenco e le tempistiche per l'iscrizione. A questo proposito, la circolare precisa che il registro potrà assumere funzione ricognitiva degli organismi sportivi dilettantistici e, come tale, sarà utile anche ai fini dell'attività di controllo.

### **Perdita della qualifica di Ente non-commerciale:**

Secondo il nuovo testo dell'art. 111-bis del TUIR, dal primo gennaio 2003, indipendentemente dalle previsioni statutarie, un ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.

Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche di altri parametri:

1. Prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività.
2. Prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali.

3. Prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative.
4. Prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

L'ultimo comma di questo articolo, però, prevede che le disposizioni di cui sopra non si applichino alle associazioni sportive dilettantistiche.

### **Compensi degli atleti nella “no-tax area”: il trattamento è riservato ai rapporti caratterizzati dalla continuità nel tempo e dall’inserimento nell’ente:**

La circolare n. 21/E interviene anche a proposito delle novità riservate dall'articolo 90 della legge 289/2002 al regime dei compensi agli atleti dilettanti di cui all'art. 81, comma 1, lett. m) del TUIR.

A partire dal 1° gennaio, questa fattispecie è estesa anche alle collaborazioni coordinate e continuative di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale rese in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche. A questo riguardo, la circolare precisa che si deve trattare di rapporti caratterizzati dalla continuità nel tempo, dalla coordinazione e dall'inserimento del collaboratore nell'organizzazione economica del committente e dall'assenza del vincolo di subordinazione. Si deve poi fare riferimento ad attività di tipo “non professionale”: in pratica, sono escluse le prestazioni che rientrano nell'oggetto dell'arte o della professione e, più in generale, tutte quelle per le quali sono necessarie conoscenze tecnico giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente. Questa fattispecie si applica, secondo le Entrate, a chi collabora nell'attività amministrativa e di gestione dell'ente. Si tratta, ad esempio, dei “compiti tipici di segreteria di un'associazione o società sportiva dilettantistica, quali ad esempio la raccolta delle iscrizioni, la tenuta della cassa e la tenuta della contabilità da parte di soggetti non professionisti”. La circolare si occupa poi del trattamento fiscale delle somme erogate agli sportivi dilettanti precisando che, a partire dalle somme erogate nel 2003:

- fino a Euro 7.500 i compensi sono esclusi dalla formazione del reddito;
- oltre Euro 7.500 e fino a Euro 28.158,28 sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta (aliquota IRPEF del 23%);
- oltre Euro 28.158,28 sono soggetti a ritenuta a titolo di acconto (aliquota IRPEF del 23%).

Le modifiche introdotte dall'art. 90 sono poi coordinate con le disposizioni sulla “no-tax area”, il sistema di deduzioni previsto dalla Finanziaria volto a garantire la progressività dell'imposizione fiscale. La percentuale di spettanza di queste deduzioni è determinata in base al rapporto tra l'ammontare di Euro 26.000, aumentato delle deduzioni previste dalla Finanziaria e degli oneri deducibili e diminuito del reddito complessivo e del credito d'imposta sui dividendi. A questo proposito, la circolare n. 21/E chiarisce che per chi percepisce compensi per attività sportiva dilettantistica il reddito complessivo cui fare riferimento per determinare l'importo delle deduzioni spettante è solo quello eccedente i Euro 28.158,28.

La circolare ricorda, infine, che i compensi per attività sportiva dilettantistica non sono più soggetti ad IRAP.

### **Novità fiscali per i compensi pagati per attività sportiva dilettantistica:**

L'art. 90 della "Legge Finanziaria 2003" (L. 27 dicembre 2002 n. 289), ha introdotto sostanziali novità fiscali per le società ed associazioni sportive dilettantistiche.

Al comma 3 lett. b del succitato articolo è previsto l'innalzamento a €uro 7.500,00 del tetto massimo dei compensi che possono essere percepiti dagli atleti in esenzione fiscale, in deroga a quanto previsto dall'art 83 comma 2 D.P.R. 917/86. Inoltre l'assoggettamento a regime fiscale agevolato è ora da ricomprendersi secondo il disposto dell'art. 25 L. 13 maggio 1999 n. 133. Quindi, tutti i compensi comunque denominati comprese le indennità di trasferta ed i rimborsi spese forfetari, corrisposti dalle associazioni sportive dilettantistiche, non concorrono a formare il reddito imponibile alla sola condizione che le prestazioni siano inerenti alla attività sportiva dilettantistica (art. 2 D.M. 473/1999).

L'Agenzia delle Entrate (R.M. 26 marzo 2001 n. 34/E) ha dichiarato definitivamente il significato della locuzione "esercizio diretto dell'attività sportiva dilettantistica" precisando che in tale ambito:

- Rientrano in primo luogo i compensi erogati agli atleti dilettanti, agli allenatori, ai giudici di gara, ai commissari speciali;
- Sono compresi i compensi erogati a quei soggetti che, nella qualità di dirigenti dell'associazione, presenziano direttamente a ciascuna manifestazione consentendone di fatto il regolare svolgimento, purché non legati da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa con l'ente erogante;
- Sono esclusi i compensi corrisposti a soggetti che svolgono mera attività amministrativa a beneficio delle associazioni.

Quindi alle somme erogate di cui all'art. 81 comma 1 lett. m D.P.R. 917/86 viene riservata l'esenzione fiscale fino a concorrenza dell'importo lordo di €uro 7.500,00.

Inoltre, i compensi erogati per l'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche non sono soggetti a contribuzione INPS, essendo classificati tra i redditi diversi (circolare INPS 7 febbraio 2001 n. 32).

# Ministero delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE

DIR.CENTRALE: AFFARI GIURIDICI E CONTENZ. TRIBUTARIO

Circolare del 12/05/1998 n. 124

## Oggetto:

Decreto Legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. Sez. I  
- Modifiche alla disciplina degli enti non commerciali in materia  
di imposte sul reddito e di imposta sul valore  
aggiunto.

(Pubbl. in G.U. n. 121 del 27/5/98, S.O. n. 100)

## Sintesi:

Si forniscono chiarimenti in ordine alle innovazioni apportate alla disciplina degli enti non commerciali dal decreto legislativo n. 460/97 al fine di garantire uniformità di interpretazione da parte degli Uffici interessati.

## Testo:

INDICE

PREMESSA

1. QUALIFICAZIONE DEGLI ENTI NON COMMERCIALI
  - 1.1 Nozione di ente non commerciale
  - 1.2 Individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'attività
  - 1.3 Perdita della qualifica di ente non commerciale
  - 1.4 Decorrenza della perdita della qualifica di ente non commerciale
2. REDDITO COMPLESSIVO DEGLI ENTI NON COMMERCIALI. OCCASIONALI RACCOLTE PUBBLICHE DI FONDI E CONTRIBUTI PER LO SVOLGIMENTO CONVENZIONATO DI ATTIVITÀ
  - 2.1 Reddito complessivo degli enti non commerciali. Art. 108, commi 1 e 2, del T.U.I.R.
  - 2.2 Occasionali raccolte pubbliche di fondi e contributi per lo svolgimento convenzionato di attività'. Art. 108, comma 2-bis, del T.U.I.R.
3. DETERMINAZIONE DEI REDDITI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI E CONTABILITÀ SEPARATA
4. REGIMI FORFETARI DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO DEGLI ENTI NON COMMERCIALI
  - 4.1 Regime generale
  - 4.2 Regime forfetario per le associazioni sportive, associazioni senza scopo di lucro e pro-loco
  - 4.3 Regime forfetario per l'attività di assistenza fiscale resa dalle associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo
5. ENTI DI TIPO ASSOCIATIVO
  - 5.1 Premessa
  - 5.2 Imposte sui redditi
    - 5.2.1 Disciplina generale degli Enti associativi
    - 5.2.2 Regime agevolativo per particolari tipologie di enti associativi
  - 5.3 Vincoli statutari per associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona Art. 111, commi 4-quinques e 4-sexies, del T.U.I.R..
    - 5.3.1 Termini per la predisposizione o l'adeguamento degli statuti
  - 5.4 Imposta sul valore aggiunto
6. SCRITTURE CONTABILI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI
7. AGEVOLAZIONI TEMPORANEE PER IL TRASFERIMENTO DI BENI PATRIMONIALI
  - 7.1 Trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni
    - 7.1.1 Ambito oggettivo, condizioni e limiti
    - 7.1.2 Agevolazioni ai fini delle imposte sui redditi
    - 7.1.3 Agevolazioni ai fini delle imposte indirette
    - 7.1.4 Trasferimento dell'unica azienda dell'imprenditore cedente
  - 7.2 Esclusione dal patrimonio dell'impresa dell'ente non commerciale degli immobili strumentali per destinazione
    - 7.2.1 Condizione per avvalersi dell'opzione
    - 7.2.2 Determinazione del valore cui applicare le aliquote

7.2.3 Effetti del mancato esercizio dell'opzione

7.2.4 Modalita' di presentazione della dichiarazione di opzione

-----  
PREMESSA

Il decreto legislativo 4 dicembre 1997, n.460 (pubblicato nel supplemento ordinario n.1/L alla Gazzetta Ufficiale n.1 del 2 gennaio 1998) ha dato attuazione alle deleghe recate nei commi 186-187 dell'art. 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, relativi al riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali, e nei commi 188-189 del medesimo articolo 3, concernenti la disciplina delle organizzazioni non lucrative di utilita' sociale (ONLUS).

Il menzionato decreto legislativo e' strutturato in due sezioni, la prima riservata al riordino delle norme tributarie relative agli enti non commerciali, la seconda alla definizione e regolamentazione delle ONLUS.

Sul piano sistematico il decreto legislativo in argomento non costituisce una legge speciale in materia di enti non commerciali e organizzazioni non lucrative di utilita' sociale.

Il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e' operato prevalentemente attraverso modifiche ed integrazioni del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonche' dell'art. 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto.

Per le ONLUS il regime agevolativo discende in gran parte da interventi su singole leggi di imposta.

Le disposizioni recate dal decreto legislativo n. 460 del 1997 sono entrate in vigore il 1 gennaio 1998 e, relativamente alle imposte sui redditi, trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1997.

Con la presente circolare si forniscono i chiarimenti necessari al fine di assicurare uniformita' di interpretazione da parte degli uffici interessati relativamente alle norme concernenti il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali, contenute nella Sezione I (artt. 1-9) del decreto legislativo in oggetto.

Con successiva circolare verranno fornite istruzioni per l'applicazione delle disposizioni riguardanti le organizzazioni non lucrative di utilita' sociale, contenute nella Sezione II del medesimo decreto legislativo n. 460 del 1997.

1. QUALIFICAZIONE DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

1.1 Nozione di ente non commerciale

Il decreto legislativo n. 460 del 1997, nel riordinare la disciplina degli enti non commerciali, non ha apportato modifiche alla disposizione recata dall'art. 87, comma 1, lettera c), del T.U.I.R. che fornisce la nozione generale di "ente non commerciale", individuando tale tipologia soggettiva negli enti pubblici e privati diversi dalle societa', che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attivita' commerciali.

L'elemento distintivo degli enti non commerciali, anche a seguito del citato decreto legislativo n.460 del 1997, e' costituito, quindi, dal fatto di non avere tali enti quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di una attivita' di natura commerciale, intendendosi per tale l'attivita' che determina reddito d'impresa ai sensi dell'art. 51 del T.U.I.R..

Nessun rilievo assume, invece, ai fini della qualificazione dell'ente non commerciale la natura (pubblica o privata) del soggetto, la rilevanza sociale delle finalita' perseguite, l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati.

1.2 Individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'attivita'

L'art. 87, comma 4, del T.U.I.R. stabilisce i criteri per l'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'ente.

Tale disposizione e' stata modificata dall'art. 1 del decreto legislativo n.460 del 1997 che ha, altresì, aggiunto allo stesso art. 87 un ulteriore comma 4-bis.

Nella precedente formulazione l'anzidetto comma 4 dell'art. 87 disponeva che "l'oggetto esclusivo o principale dell'ente e' determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e, in mancanza, in base all'attivita' effettivamente esercitata".

La disposizione recata dal nuovo testo del comma 4 dell'art. 87 stabilisce che:

"4. L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente e' determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attivita' essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto".

Il successivo comma 4-bis prevede che:

"4-bis. In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente e' determinato in base all'attivita' effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti".

Le novita' introdotte dal nuovo testo del comma 4 dell'art. 87 nonche' dal successivo comma 4-bis sono le seguenti.

1) Il nuovo testo del comma 4 dell'art. 87, oltre che operare un esplicito riferimento alla "legge" e allo "statuto" - modifiche queste di natura meramente formale - contiene il riferimento, assente nella previgente disposizione, alla "scrittura privata registrata". E' sufficiente, cioe', per l'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'attivita' dell'ente non commerciale, l'esistenza dell'atto costitutivo o dello statuto nella forma della scrittura privata registrata, in alternativa all'atto pubblico o alla scrittura privata autenticata.

2) Vengono, inoltre, differenziati i criteri per l'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'attivita', a seconda che l'ente sia o meno residente nel territorio dello Stato.

a) Enti residenti

Per gli enti residenti l'oggetto esclusivo o principale dell'attivita' e' determinato in base alla legge (di regola per gli enti pubblici), all'atto costitutivo o allo statuto, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata.

In mancanza degli anzidetti atti o delle predette forme (atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata) l'oggetto principale dell'ente e' determinato in base all'attivita' effettivamente esercitata.

b) Enti non residenti

Per gli enti non residenti il comma 4-bis dell'art. 87 prevede che l'esame dell'oggetto principale dell'attivita' deve essere, in ogni caso, svolto sulla base dell'attivita' effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.

3) La previsione piu' innovativa e di maggior rilievo rispetto alla previgente disciplina e' costituita dalla definizione dell'oggetto principale dell'attivita', recata dal novellato comma 4 dell'art. 87.

Secondo tale disposizione, per oggetto principale si intende l'attivita' essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Pertanto, ai fini della qualificazione dell'ente come commerciale o non commerciale, occorre anzitutto avere riguardo alle previsioni contenute nello statuto, nell'atto costitutivo o nella legge.

Nell'ipotesi in cui i menzionati atti prevedano lo svolgimento di piu' attivita', di cui alcune di natura commerciale ed altre di natura non commerciale, per la qualificazione dell'ente occorre fare riferimento all'attivita' che per lo stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari e che tipicizza l'ente medesimo.

Se l'attivita' essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari e' non commerciale, l'ente deve annoverarsi fra quelli non commerciali, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'imposta sul valore aggiunto e, conseguentemente, deve essere rispettivamente assoggettato alla disciplina recata dal Titolo II, Capo III, del T.U.I.R. e dall'art. 4 del D.P.R. n.633 del 1972 nonche' alla disciplina contabile prevista per tale categoria di enti.

Diversamente, l'ente, ancorche' dichiarati finalita' non lucrative, e' considerato ente commerciale quando l'attivita' essenziale per la realizzazione degli scopi tipici e' di natura commerciale.

La definizione di ente non commerciale risultante dal riformulato comma 4 dell'art. 87 del T.U.I.R. deve, tuttavia, essere confrontata con la

previsione dell'art. 6 del decreto legislativo n.460 del 1997 concernente "la perdita della qualifica di ente non commerciale".

1.3 Perdita della qualifica di ente non commerciale

L'art. 6 del decreto legislativo n.460 del 1997 ha introdotto nel T.U.I.R. l'art. 111-bis, che, ai commi 1 e 2, dispone:

"1. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attivita' commerciale per un intero periodo d'imposta.

2. Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:

a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attivita' commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attivita'.

Il raffronto va effettuato tra le immobilizzazioni relative all'attivita' commerciale - tra le quali devono comprendersi tutte le tipologie indicate nell'articolo 2424 del codice civile e cioe' le immobilizzazioni materiali quali fabbricati, impianti, macchinari, automezzi, mobili, ecc., le immobilizzazioni immateriali quali brevetti, diritti d'autore, avviamento, spese di impianto e cosi' via e le immobilizzazioni finanziarie - e gli investimenti relativi alle attivita' istituzionali ivi compresi gli investimenti relativi alle attivita' decommercializzate.

b) prevalenza dei ricavi derivanti da attivita' commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attivita' istituzionali;

c) prevalenza dei redditi derivanti da attivita' commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalita' e le quote associative.

Il raffronto va effettuato fra i componenti positivi del reddito d'impresa e le entrate derivanti dall'attivita' istituzionale. Al riguardo si precisa che, per ragioni di ordine logico e sistematico, in coerenza con quanto stabilito nella successiva lettera d), la locuzione "redditi derivanti da attivita' commerciali", contenuta nella disposizione in esame, deve essere correttamente intesa come riferita ai componenti positivi del reddito d'impresa. Si precisa, inoltre, che da entrambi i termini del raffronto vanno esclusi i contributi percepiti per lo svolgimento di attivita' aventi finalita' sociale in regime di convenzione o accreditamento; detti contributi, infatti, non concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali ai sensi dell'art. 108, comma 2-bis, del T.U.I.R.).

d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attivita' commerciale rispetto alle restanti spese".

L'art. 6 in esame ha dato attuazione al criterio dettato dall'art. 3, comma 187, lett. a), della legge delega n.662 del 1996, secondo cui il legislatore avrebbe dovuto procedere alla "definizione della nozione di ente non commerciale, conferendo rilevanza ad elementi di natura obiettiva connessi all'attivita' effettivamente esercitata", provvedendo ad individuare elementi di carattere oggettivo, la cui presenza consente di verificare in termini di effettivita' l'attivita' prevalente.

La norma fondamentale, per verificare in termini di effettivita' la natura dell'ente dichiarata nell'atto costitutivo o nello statuto, e' quella recata dal primo comma dell'art. 111-bis del T.U.I.R. che contiene una presunzione legale di perdita della qualifica di ente non commerciale, qualora, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente eserciti quale attivita' principale un'attivita' commerciale (in base all'art. 51 del T.U.I.R.).

La qualifica di ente non commerciale, impressa dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto, che consente all'ente di fruire della disciplina degli enti non commerciali su base dichiarativa, va verificata, pertanto, prendendo in esame l'attivita' effettivamente svolta.

Il secondo comma dell'art. 111-bis indica, inoltre, alcuni parametri che costituiscono "fatti indice di commercialita'", i quali non comportano automaticamente la perdita di qualifica di ente non commerciale, ma sono particolarmente significativi e inducono ad un giudizio complessivo sull'attivita' effettivamente esercitata. Questa norma, in sostanza, non contiene presunzioni assolute di commercialita', ma traccia un percorso logico, anche se non vincolante quanto alle conclusioni, per la qualificazione dell'ente non commerciale, individuando parametri dei quali deve tenersi anche conto (e non solo quindi) unitamente ad altri elementi di giudizio.

Non e', pertanto, sufficiente il verificarsi di una o piu' delle

condizioni stabilite dal secondo comma dell'art. 111-bis per poter ritenere avvenuto il mutamento di qualifica, ma sara' necessario, in ogni caso, un giudizio complesso, che tenga conto anche di ulteriori elementi, finalizzato a verificare che l'ente abbia effettivamente svolto per l'intero periodo d'imposta prevalentemente attivita' commerciale.

Come risulta espressamente dalla relazione illustrativa del decreto legislativo in esame, i parametri indicati nel comma 2 dell'art. 111-bis del T.U.I.R. costituiscono indizi valutabili in concorso con altri elementi significativi, ivi comprese le caratteristiche complessive dell'ente. Il verificarsi di una o piu' delle circostanze indicate nel citato comma 2 dell'art. 111-bis in capo ad enti la cui attivita' essenziale sia di natura obiettivamente non commerciale (es., partiti politici, associazioni sindacali e di categoria rappresentate nel CNEL) non puo' di per se' far venir meno la qualifica non commerciale dell'ente, risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto, purché l'attivita' effettivamente esercitata corrisponda in modo obiettivo a quella espressamente indicata nelle previsioni statutarie. Resta fermo che per l'attivita' commerciale svolta dai predetti enti si applicano le disposizioni in materia di reddito di impresa.

Per quanto riguarda il significato dell'espressione "intero periodo d'imposta", contenuta nel comma 1 dell'art. 111-bis, occorre chiarire che tale lasso di tempo costituisce soltanto una proiezione temporale di osservazione dell'attivita' dell'ente, essendo poi sufficiente, per valutare la prevalenza dell'attivita' commerciale, che tale prevalenza sussista per la maggior parte del periodo d'imposta.

Quindi, in presenza di attivita' commerciale prevalente per la maggior parte del periodo d'imposta l'ente perde la qualifica di ente non commerciale a decorrere dall'inizio del medesimo periodo.

Si precisa, inoltre, che le attivita' "decommercializzate" di cui agli artt. 108 e 111 del T.U.I.R. non devono essere computate ai fini dell'applicazione dei parametri di cui al comma 2 citato, in quanto, per espressa previsione normativa, non danno luogo a reddito d'impresa.

Si evidenzia, inoltre, che il comma 2 dell'art. 6 del decreto legislativo n.460 del 1997 stabilisce espressamente che la perdita della qualifica di ente non commerciale ai fini delle imposte sui redditi vale anche ai fini dell'I.V.A.

Le norme sulla perdita della qualifica di ente non commerciale, per esplicita previsione contenuta nel comma 4 dell'art. 111-bis del T.U.I.R., non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili. Per gli anzidetti enti valgono, comunque, i criteri dettati dall'art. 87 del T.U.I.R.. In ogni caso, per l'attivita' commerciale eventualmente svolta da tali enti si applicano le disposizioni in materia di reddito di impresa.

1.4 Decorrenza della perdita della qualifica di ente non commerciale.

Il comma 3 dell'art. 111-bis prevede che:

"3. Il mutamento di qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600. L'iscrizione nell'inventario deve essere effettuata entro sessanta giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica secondo i criteri di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689".

Il tenore letterale della norma comporta che, a differenza di quanto previsto da altre disposizioni tributarie, il mutamento di qualifica spiega effetti fin dall'inizio del periodo di imposta in cui lo stesso si verifica. In tal modo viene assicurata una perfetta corrispondenza tra le modalita' di tassazione e l'effettiva attivita' svolta dall'ente nel periodo di imposta stesso, evitando nel contempo possibili manovre elusive.

Si rende, pertanto, necessario, per l'ente interessato, operare fin dall'inizio del periodo di imposta una valutazione prospettica della propria attivita' ai fini della corretta qualificazione tributaria. Da quanto sopra discende per l'ente l'opportunita' di porre in essere gli adempimenti contabili previsti dalla normativa vigente per gli enti commerciali fin dall'inizio del periodo di imposta nel quale l'ente stesso ritenga di assumere la qualifica di ente commerciale, onde evitare la ricostruzione del reddito sulla base di elementi presuntivi nonche' l'applicazione delle sanzioni per la

violazione delle norme relative alla tenuta della contabilita'.

E' appena il caso di precisare che, ai fini dell'istituzione della predetta contabilita', occorre attivare un prospetto delle attivita' e delle passivita' redatto con i criteri di cui al D.P.R. n.689 del 1974 nonche' le scritture contabili di cui agli artt. 14 e seguenti del D.P.R. n.600 del 1973.

2. REDDITO COMPLESSIVO DEGLI ENTI NON COMMERCIALI. OCCASIONALI RACCOLTE PUBBLICHE DI FONDI E CONTRIBUTI PER LO SVOLGIMENTO CONVENZIONATO DI ATTIVITA'

2.1 Reddito complessivo degli enti non commerciali. Art. 108, commi 1 e 2, del T.U.I.R.

Il decreto legislativo n.460 del 1997 non ha apportato modifiche ai commi 1 e 2 dell'art. 108 del T.U.I.R., che stabiliscono i principi fondamentali per la determinazione del reddito complessivo degli enti non commerciali.

Il testo dei commi 1 e 2 dell'art. 108 e' il seguente.

"1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 87 e' 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 attivita' commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformita' alle finalita' istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

2. Il reddito complessivo e' determinato secondo le disposizioni dell'articolo 8".

Si ricorda, in proposito, che per gli enti non commerciali, a differenza di quanto avviene per le societa' e per gli enti commerciali, il reddito complessivo imponibile non e' formato da un'unica categoria reddituale (reddito di impresa) nella quale confluiscono i proventi di qualsiasi fonte; infatti, per tali enti, il reddito complessivo si determina sulla base della somma dei redditi appartenenti alle varie categorie reddituali ( redditi fondiari, di capitale, redditi d'impresa e redditi diversi).

La norma non attribuisce rilevanza ne' al luogo di produzione dei redditi ne' alla destinazione degli stessi.

Si segnala che e' rimasta invariata la previsione di non commercialita' delle prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile rese in conformita' alle finalita' istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

Continua, altresì, ad applicarsi la disposizione recata dall'articolo 8 del T.U.I.R. concernente, tra l'altro, il riporto delle perdite derivanti dall'esercizio delle imprese commerciali in contabilita' ordinaria.

2.2 Occasionali raccolte pubbliche di fondi e contributi per lo svolgimento convenzionato di attivita'. Art. 108, comma 2-bis, del T.U.I.R.

In attuazione del disposto del comma 187, lettere b) e d), dell'art.3, della legge n.662 del 1996, che indicavano quali criteri direttivi per il legislatore delegato l'"esclusione dall'imposizione dei contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ad enti non commerciali, aventi fine sociale, per lo svolgimento convenzionato di attivita' esercitate in conformita' ai propri fini istituzionali" e l'"esclusione da ogni imposta delle raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente, anche mediante offerta di beni ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione", l'art. 2, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997 ha aggiunto all'articolo 108 del T.U.I.R. il comma 2-bis.

Tale comma prevede che:

"2-bis. Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 87:

a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

b) i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'art. 8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n.502, come sostituito

dall'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n.517, di attivita' aventi finalita' sociali esercitate in conformita' ai fini istituzionali degli enti stessi.".

Il comma 2 dello stesso articolo 2 del decreto legislativo n.460 del 1997 prevede, inoltre, che:

"2. Le attivita' indicate nell'art. 108, comma 2-bis, lettera a), del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, come modificato dal comma 1, fermo restando il regime di esclusione dall'imposta sul valore aggiunto, sono esenti da ogni altro tributo.".

Le disposizioni sopra riportate vengono di seguito esaminate.

a) Occasionali raccolte pubbliche di fondi

La lettera a) del comma 2-bis dell'art. 108 del T.U.I.R. sottrae dall'imposizione, ai fini delle imposte sui redditi, i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche occasionali anche con scambio/offerta di beni di modico valore (es. cessioni di piante o frutti) o di servizi a coloro che fanno le offerte. La norma trova un precedente analogo nella disposizione dell'art. 1, lett. a), del D.M. 25 maggio 1995, concernente le attivita' marginali delle organizzazioni di volontariato.

Per espressa previsione del comma 2 dell'art. 2 del decreto legislativo n.460 del 1997 le anzidette attivita' fruiscono, oltre che dell'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, dell'esenzione da ogni altro tributo, sia erariale che locale.

L'esclusione delle iniziative in argomento dall'imposizione tributaria, che tende ad incentivare una delle forme piu' cospicue di finanziamento per molti enti non commerciali, e' subordinata alle seguenti condizioni:

- 1) deve trattarsi di iniziative occasionali;
- 2) la raccolta dei fondi deve avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- 3) i beni ceduti per la raccolta dei fondi devono essere di modico valore.

Si segnala che a tutela della fede pubblica e' prevista dall'art. 8 del decreto legislativo n. 460 del 1997 una rigorosa rendicontazione delle attivita' di raccolta dei fondi, di cui si trattera' nel paragrafo relativo alle scritture contabili degli enti non commerciali.

b) Contributi per lo svolgimento convenzionato di attivita'

La lett. b) del nuovo comma 2-bis dell'articolo 108 prevede che non concorrono a formare il reddito degli enti non commerciali i contributi loro corrisposti da enti pubblici per lo svolgimento di attivita' in regime di convenzione o di accreditamento (tale ultimo regime e' tipico dell'area sanitaria).

L'agevolazione e' subordinata alle seguenti condizioni:

- 1) deve trattarsi di attivita' aventi finalita' sociali;
- 2) le attivita' devono essere svolte in conformita' alle finalita' istituzionali dell'ente.

Le finalita' sociali devono ricomprendersi fra le finalita' tipiche dell'ente.

Circa la natura dei contributi agevolati si fa presente che la norma, facendo riferimento in generale ai contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attivita' aventi finalita' sociali esercitate in conformita' ai fini istituzionali dell'ente, non opera alcuna distinzione tra contributi a fondo perduto e contributi che hanno natura di corrispettivi. Si deve ritenere, pertanto, che rientrano nella sfera applicativa dell'agevolazione anche i contributi che assumono natura di corrispettivi.

3. DETERMINAZIONE DEI REDDITI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI E CONTABILITA' SEPARATA

L'art. 3 del decreto legislativo n.460 del 1997 modifica l'art. 109 del T.U.I.R. concernente la determinazione dei redditi degli enti non commerciali.

Le modifiche apportate non riguardano il comma 1 dell'art. 109 in esame, di cui rimane, pertanto, invariata l'attuale formulazione:

"1. I redditi e le perdite che concorrono a formare il reddito complessivo degli enti non commerciali sono determinati distintamente per ciascuna categoria in base al risultato complessivo di tutti i cespiti che vi rientrano. Si applicano, se nel presente capo non e' diversamente stabilito,

le disposizioni del titolo I relative ai redditi delle varie categorie".

Vengono, invece, sostituiti i commi 2 e 3 dello stesso articolo, viene aggiunto un ulteriore comma 3-bis e viene modificato il comma 4-bis.

Si riportano i commi 2, 3 e 3-bis del citato articolo 109: "2. Per l'attivita' commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilita' separata.

3. Per l'individuazione dei beni relativi all'impresa si applicano le disposizioni di cui all'articolo 77, commi 1 e 3-bis.

3-bis. Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attivita' commerciali e di altre attivita', sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi; per gli immobili utilizzati promiscuamente e' deducibile la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte del loro ammontare che corrisponde al predetto rapporto".

Dal punto di vista sostanziale la sostituzione del comma 2 risulta di particolare rilevanza, perche' tale comma introduce una disposizione del tutto innovativa.

La disposizione recata dal previgente comma 2 dell'art. 109 del T.U.I.R consentiva agli enti non commerciali di tenere una contabilita' unica e comprensiva sia dei fatti commerciali che di quelli istituzionali.

La norma del nuovo comma 2 del citato art. 109, nell'intento di rendere piu' trasparente la contabilita' commerciale degli enti non commerciali e di evitare ogni commistione con l'attivita' istituzionale, anche al fine di individuare piu' agevolmente l'oggetto principale dell'ente e la sua reale qualificazione, impone, in via generale, agli enti non commerciali per l'attivita' commerciale eventualmente esercitata l'obbligo della contabilita' separata a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1997.

Riguardo alle spese e agli altri componenti negativi relativi ai beni e servizi adibiti promiscuamente per l'esercizio di attivita' commerciali e per altre attivita', il criterio per la loro deducibilita' e' indicato nell'attuale comma 3-bis, che riproduce sostanzialmente il secondo periodo del previgente comma 2.

Il limite di deducibilita' delle spese e dei componenti negativi anzidetti e' determinato sulla base del rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Per gli immobili utilizzati promiscuamente si deduce la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte corrispondente a detto rapporto.

Il comma 3 dell'art. 109, nel testo introdotto dal decreto legislativo n.460 del 1997, chiarisce, poi, che per l'individuazione dei beni relativi all'impresa si applicano le disposizioni recate dall'art. 77, commi 1 e 3-bis del T.U.I.R. relative all'impresa individuale in rapporto ai beni personali della persona fisica; con cio' presupponendo la previa inclusione degli stessi nell'inventario anche in caso di provenienza dal patrimonio relativo all'attivita' istituzionale.

L'art. 7 del decreto legislativo n.460 del 1997, nel modificare l'art. 114 del T.U.I.R., estende agli enti non residenti l'obbligo, previsto dal comma 2 del citato art. 109, relativo alla tenuta della contabilita' separata per l'attivita' commerciale svolta nel territorio dello Stato nonche' l'applicabilita' delle disposizioni recate dai commi 3 e 3-bis dello stesso art. 109 del T.U.I.R..

Ai sensi del comma 4-bis dell'art. 109, l'obbligo di tenere la contabilita' separata non si applica agli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilita' pubblica qualora siano osservate le modalita' previste per la contabilita' pubblica obbligatoria tenuta a norma di legge dagli stessi enti.

#### 4. REGIMI FORFETARI DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

##### 4.1 Regime generale

L'art. 4 del decreto legislativo n.460 del 1997 da' attuazione al comma 187, lett. e), dell'art. 3 della legge n.662 del 1996, secondo il quale il riordino della disciplina degli enti non commerciali doveva essere informato, fra l'altro, alla "previsione omogenea di regimi di imposizione

semplificata ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto nei confronti degli enti non commerciali che hanno conseguito proventi da attivita' commerciali entro limiti predeterminati, anche mediante l'adozione di coefficienti o di imposte sostitutive".

In particolare la norma in commento inserisce, dopo l'art. 109 del T.U.I.R., l'art. 109-bis che introduce un regime forfetario per la determinazione del reddito d'impresa, generalizzato a tutti gli enti non commerciali ammessi alla tenuta della contabilita' semplificata ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600.

La norma non prevede parallelamente regimi di imposizione semplificata in materia di imposta sul valore aggiunto, in ordine alla quale restano applicabili i criteri generali previsti dalla normativa recata dal D.P.R. n.633 del 1972 in relazione alle specifiche attivita' esercitate.

Si precisa che possono fruire del regime di determinazione forfetaria del reddito di cui all'art. 109-bis in esame solo gli enti non commerciali nei confronti dei quali ricorrono i presupposti dell'art. 18 del D.P.R. n.600 del 1973 citato.

Il reddito d'impresa si determina forfetariamente applicando anzitutto all'ammontare dei ricavi di cui all'art. 53 del T.U.I.R. conseguiti nell'esercizio di attivita' commerciali un coefficiente di redditivita', differenziato per tipo di attivita' (attivita' di prestazioni di servizi e altre attivita') e per scaglioni di ricavi.

I coefficienti di redditivita' sono i seguenti.

- |   |     |
|---|-----|
| a) Attivita' di prestazioni di servizi:                 |     |
| fino a lire 30.000.000 di ricavi                        | 15% |
| da lire 30.000.001 fino a lire 360.000.000 di ricavi    | 25% |
| b) Altre attivita':                                     |     |
| fino a lire 50.000.000 di ricavi                        | 10% |
| da lire 50.000.001. fino a lire 1.000.000.000 di ricavi | 15% |

Si precisa che, qualora i predetti limiti di ricavi (lire 360 milioni e lire 1 miliardo) risultino superati alla chiusura del periodo d'imposta, non potra' trovare applicazione per il periodo medesimo il regime di determinazione forfetaria del reddito.

Nell'ipotesi di contemporaneo esercizio di attivita' di prestazioni di servizi e di altre attivita' si applica il coefficiente stabilito per l'ammontare dei ricavi relativi all'attivita' prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attivita' di prestazioni di servizi (comma 2 dell'art. 109-bis).

Al reddito determinato applicando i coefficienti di redditivita' si aggiunge poi l'ammontare dei componenti positivi del reddito d'impresa di cui agli articoli 54 (plusvalenze patrimoniali), 55 (sopravvenienze attive), 56 (dividendi ed interessi) e 57 (proventi immobiliari) del T.U.I.R..

Il regime forfetario di determinazione del reddito in esame puo' trovare applicazione fino a quando non vengono superati i limiti sopraindicati.

I commi 4 e 5 dell'art. 109-bis del T.U.I.R. stabiliscono le modalita' per fruire del regime forfetario in argomento attraverso l'esercizio di una specifica opzione. Si riporta di seguito il testo dei citati commi 4 e 5.

"4. L'opzione e' esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale e' esercitata fino a quando non e' revocata e comunque per un triennio. La revoca dell'opzione e' effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa e' presentata.

5. Gli enti che intraprendono l'esercizio di impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'art. 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni".

Si deve tuttavia precisare che i predetti commi 4 e 5 dell'art. 109-bis del T.U.I.R. sono da ritenersi superati in forza dei principi generali che emergono dalle disposizioni contenute nel regolamento recante il "riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette", approvato con D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442 (pubblicato nella G.U. n. 298 del 23 dicembre 1997).

Infatti, anche se il predetto regolamento fa esplicito riferimento alle opzioni o revoche "di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi

contabili" deve ritenersi che le previsioni in esso contenute in ordine al riconoscimento dei "comportamenti concludenti del contribuente" trovino applicazione anche ai fini della determinazione forfetaria del reddito.

A tale conclusione si perviene in considerazione del fatto che il predetto regime di determinazione forfetaria del reddito, si correla ad un regime di contabilita' semplificata (art. 18 e art. 20, comma 3, del DPR n.600 del 1973.)

Peraltro, poiche' il comportamento concludente correlato all'applicazione del regime forfetario di determinazione del reddito si esplica e si esaurisce in sede di dichiarazione dei redditi, nell'ottica di semplificazione degli adempimenti del contribuente si ritiene non necessaria la comunicazione dell'opzione prevista dall'art. 2 del DPR n. 442 del 1997.

Detta comunicazione di opzione non si rende necessaria neppure ai fini dell'adozione delle particolari semplificazioni contabili previste dall'art. 3, comma 166, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, estese - in forza del nuovo comma 3 dell'art. 20 del DPR n. 600 del 1973 ( introdotto con l'art. 8 del decreto legislativo n. 460 del 1997 ) - agli enti non commerciali che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni, relativamente alle prestazioni di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi e che sono pertanto assoggettabili alla determinazione forfetaria del reddito. Infatti, come chiarito con la circolare n. 10/ E del 17 gennaio 1997, i contribuenti che si avvalgono delle predette semplificazioni contabili non sono tenuti ad assolvere alcun particolare adempimento di carattere formale, non dovendo comunicare alcuna opzione agli Uffici finanziari.

Al riguardo si precisa che, in presenza dei citati presupposti, la contabilita' semplificata di cui al citato art. 3, comma 166, della legge n. 662 del 1996, resta valida ancorche', nel periodo d'imposta in cui detta contabilita' semplificata e' adottata, vengano superati i limiti previsti per l'applicazione del regime forfetario di determinazione del reddito (lire 360 milioni o 1 miliardo di ricavi) e, pertanto, detto regime forfetario non si renda di fatto piu' applicabile all'ente non commerciale che conseguentemente determina il reddito secondo le regole generali.

Per gli specifici chiarimenti concernenti gli adempimenti connessi all'adozione della predetta contabilita' semplificata, si fa rinvio al paragrafo concernente le scritture contabili.

4.2 Regime forfetario per le associazioni sportive, associazioni senza scopo di lucro e pro-loco.

Per espressa previsione del nuovo art. 109-bis, comma 1, del T.U.I.R. e' fatto salvo il particolare regime forfetario di determinazione del reddito gia' previsto per le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza scopo di lucro e le pro-loco.

Il regime forfetario in favore delle associazioni sportive dilettantistiche e' stato introdotto dalla legge 16 dicembre 1991, n.398, ed e' stato esteso, in forza del decreto-legge 30 dicembre 1991, n.417, convertito dalla legge 6 febbraio 1992, n.66, alle associazioni senza fine di lucro e alle associazioni pro-loco. Considerato che l'anzidetto regime e' richiamato dall'art. 109-bis del T.U.I.R. concernente "regime forfetario degli enti non commerciali", deve ritenersi confermato l'orientamento assunto con circolare della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette n.1 datata 11 febbraio 1992, secondo il quale a tale regime le anzidette associazioni possono accedere sempreche' si qualificano come enti non commerciali sulla base di quanto chiarito nei precedenti paragrafi.

Il reddito e' determinato applicando il coefficiente di redditivita' del 6% ai proventi di natura commerciale e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali.

Il regime forfetario si applica alle associazioni che nel periodo d'imposta precedente abbiano conseguito dall'esercizio di attivita' commerciali proventi per un importo complessivo limitato, aggiornato di anno in anno, e da ultimo fissato, con D.M. 28 novembre 1997, in lire 128.411.000.

Si precisa inoltre che, per quanto concerne le modalita' di esercizio dell'opzione per il regime di cui alla citata legge n. 398 del 1991, si deve tener conto delle disposizioni del richiamato D.P.R. n. 442 del 1997.

4.3 Regime forfetario per l'attivita' di assistenza fiscale resa dalle associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo

Il regime forfetario previsto in via generale dall'art. 109-bis del

T.U.I.R. per gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata non ha abrogato il regime forfetario disciplinato dall'art. 78, comma 8, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, come successivamente integrato dall'art. 62, comma 1, lett. a), del decreto-legge 30 agosto 1993, n.331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n.427.

Quest'ultimo regime, infatti, limitato all'attività di assistenza fiscale resa nei confronti degli associati dalle associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo, si configura come regime naturale, per le anzidette associazioni che possono, invece, su opzione determinare il reddito e l'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari.

Per l'attività di assistenza fiscale resa agli associati dalle associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo, pertanto, il reddito imponibile e l'IVA si determinano di regola forfetariamente, secondo il citato art. 78, comma 8, della legge n.413 del 1991, salvo opzione per il regime di determinazione del reddito e dell'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari.

In particolare l'art. 78, comma 8, in esame al terzo periodo prevede che per l'attività di assistenza fiscale resa agli associati da associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo, il reddito imponibile è determinato applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 9% e l'imposta sul valore aggiunto è determinata riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari a un terzo del loro ammontare, a titolo di detrazione forfetaria dell'imposta afferente gli acquisti e le importazioni.

Per le attività commerciali eventualmente esercitate, diverse da quelle di assistenza fiscale di cui all'art. 78, comma 8, della legge n. 413 del 1991, può applicarsi il regime forfetario generale disciplinato dall'art. 109-bis del T.U.I.R. sempreché, ovviamente, sussistano i presupposti ivi previsti.

Al riguardo si precisa che i ricavi derivanti da tali altre attività commerciali eventualmente esercitate devono essere autonomamente considerati sia ai fini del limite dei ricavi che dei coefficienti di redditività indicati nell'art. 109-bis citato.

## 5. ENTI DI TIPO ASSOCIATIVO

### 5.1 Premessa.

Gli enti non commerciali di tipo associativo sono destinatari di uno speciale regime tributario di favore sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Tali enti costituiscono, pertanto, una specie del più ampio genere degli enti non commerciali.

Cio' comporta, in sostanza, che gli enti di tipo associativo, che devono qualificarsi come enti non commerciali in base ai criteri dettati dall'art. 87 del T.U.I.R. e dall'art. 4 del D.P.R. n.633 del 1972 nonché alla luce della disposizione dell'articolo 111-bis dello stesso T.U.I.R., sono assoggettati, in via generale, sia in materia di imposte sui redditi che in materia d'imposta sul valore aggiunto, alla disciplina propria degli enti non commerciali, ma relativamente alle attività rese all'interno della vita associativa fruiscono di un trattamento agevolato in presenza delle condizioni espressamente indicate a tal fine dalla legge.

### 5.2 Imposte sui redditi.

In materia di imposte sui redditi si applicano in particolare agli enti associativi le disposizioni dettate dall'art. 108 del T.U.I.R., ivi comprese quelle del nuovo comma 2-bis, concernenti l'intassabilità della occasionale raccolta di fondi e dei contributi pubblici corrisposti per attività svolte in regime di convenzione o di accreditamento.

Trovano, altresì, applicazione nei confronti di tali enti le norme recate dagli articoli 109, 109-bis e 110 del T.U.I.R.

La disciplina di favore propria degli enti non commerciali di tipo associativo è recata dall'art. 111 del T.U.I.R.

Tale articolo è stato modificato dall'art. 5 del decreto legislativo n.460 del 1997.

In materia di obblighi contabili, agli enti non commerciali di tipo associativo si applicano le disposizioni dell'art. 20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, come modificato dall'art. 8 del decreto legislativo in esame (v. paragrafo relativo alle scritture contabili).

#### 5.2.1 Disciplina generale degli Enti associativi.

ART. 111, COMMI 1 E 2, DEL T.U.I.R.

Riguardo al regime agevolativo proprio degli enti associativi recato dall'art. 111 del T.U.I.R. si precisa che le modifiche apportate dall'art. 5 del decreto legislativo in argomento non interessano i commi 1 e 2 dell'articolo in esame.

Pertanto, restano invariate le disposizioni recate da tali commi il cui testo e' il seguente:

"1. Non e' considerata commerciale l'attivita' svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformita' alle finalita' istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.

2. Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attivita' commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 108, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitudinalita' o di occasionalita'".

Il comma 1 dell'art. 111 sancisce l'esclusione dall'ambito della commercialita' dell'attivita' svolta da associazioni, consorzi ed altri enti associativi nei confronti degli associati o partecipanti, sempre che la stessa sia esercitata in conformita' alle finalita' istituzionali e in assenza di una specifica corrispettivita', e la conseguente intassabilita' delle somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi.

Il comma 2 dello stesso art. 111 conferma la natura commerciale delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese, ancorche' in conformita' alle finalita' istituzionali, agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Le quote differenziate costituiscono in sostanza il corrispettivo dovuto in base ad un rapporto sinallagmatico instaurato tra soci ed ente.

I corrispettivi specifici resi per cessioni di beni e prestazioni di servizi ad associati o partecipanti si considerano componenti del reddito d'impresa o redditi diversi, secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitudinalita' o occasionalita'.

E' appena il caso di precisare che l'attivita' "esterna" degli enti associativi, quella cioe' resa da tali enti nei confronti dei terzi, continua a restare, di regola, fuori dalla sfera di applicazione dell'art. 111 del T.U.I.R.

5.2.2 Regime agevolativo per particolari tipologie di enti associativi

Le novita' introdotte nell'art. 111 del T.U.I.R. dal decreto legislativo n.460 del 1997 riguardano la disciplina agevolativa dettata per singole tipologie di associazioni, "privilegiate" in relazione al carattere specifico dell'attivita' esercitata.

Tale disciplina era contenuta nel previgente testo dell'art. 111, comma 3, secondo il quale:

"3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive, non si considerano effettuate nell'esercizio di attivita' commerciali, in deroga al comma 2, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso pagamento di corrispettivi specifici effettuate, in conformita' alle finalita' istituzionali, nei confronti degli associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attivita' e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonche' le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati. Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizio effettuate da associazioni culturali o sportive costituite ai sensi dell'articolo 36 del codice civile, la disposizione si applica nei confronti degli associati o partecipanti minori d'eta' e, per i maggiorenni, a condizione che questi abbiano il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione ed

abbiano diritto a ricevere, nei casi di scioglimento della medesima, una quota del patrimonio sociale, se questo non e' destinato a finalita' di utilita' generale."

L'art. 5 del decreto legislativo in esame ha modificato il comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R. e ha aggiunto allo stesso articolo, in funzione di completamento della disciplina agevolativa e di delimitazione dei presupposti del regime agevolativo recato dallo stesso comma 3 dell'art. 111, gli ulteriori commi da 4-bis a 4-sexies .

Le modifiche al comma 3 dell'art. 111 nonche' l'introduzione dei commi da 4-bis a 4-sexies sono disposte in attuazione della delega recata dall'art. 3, comma 187, lett. c), della legge n.662 del 1996 che fra i criteri e principi direttivi in materia di riordino della disciplina degli enti non commerciali ha previsto l'esclusione dall'ambito dell'imposizione, per gli enti di tipo associativo, da individuare con riferimento ad elementi di natura obiettiva connessi all'attivita' effettivamente esercitata, nonche' sulla base di criteri statuari diretti a prevenire fattispecie elusive, di talune cessioni di beni e prestazioni di servizi rese agli associati nell'ambito dell'attivita' propria della vita associativa.

ART. 111, COMMA 3, DEL T.U.I.R..

1) Attivita' rese agli associati in diretta attuazione degli scopi istituzionali

Il novellato comma 3, dell'art. 111 del T.U.I.R. prevede:

"3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attivita' svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attivita' e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonche' le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati".

Nella nuova formulazione il comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R., che riproduce sostanzialmente sotto l'aspetto contenutistico la disposizione agevolativa recata dal primo periodo del previgente comma 3, opera una parziale deroga alla regola generale espressa nel comma 2 dello stesso art. 111, secondo la quale sono considerate commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese agli associati e partecipanti verso corrispettivi specifici, ancorche' si tratti di attivita' conformi alle finalita' istituzionali. Il regime agevolativo recato dal comma 3, nel testo modificato dal decreto legislativo in esame, consiste, infatti, nella esclusione del carattere commerciale delle attivita' rese da talune tipologie associative, in diretta attuazione degli scopi istituzionali, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici.

Detto regime agevolativo si rende pertanto applicabile qualora sussistano congiuntamente i seguenti presupposti:

- a) le attivita' agevolate devono essere effettuate da particolari tipologie di associazioni;
  - b) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere rese agli associati;
  - c) le stesse attivita' devono essere effettuate "in diretta attuazione degli scopi istituzionali".
- a) Tipologie di associazioni agevolate

In ordine al primo dei requisiti sopra indicati si segnala che la nuova disposizione del comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R. ha ampliato l'ambito soggettivo di applicazione del regime agevolativo in argomento.

Continuano ad essere destinatarie dell'anzidetta disciplina, senza alcuna modifica, le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali e culturali.

Riguardo alle associazioni sportive, si evidenzia che la nuova disposizione delimita l'ambito applicativo del trattamento di favore alle "associazioni sportive dilettantistiche". Pertanto, a decorrere dal 1 gennaio 1998, non tutte le associazioni sportive, ma solo le associazioni sportive dilettantistiche, sono destinatarie del riformulato comma 3 dell'art. 111. La limitazione, che ha finalita' antielusiva, e' intesa ad identificare gli enti

destinatari della previsione di non commercialità delle attività rese ai propri iscritti, associati o partecipanti, dietro pagamento di corrispettivi specifici, in diretta attuazione degli scopi istituzionali, con gli enti associativi individuati dalla legge 16 dicembre 1991, n.398. Risulta, pertanto, circoscritta l'applicabilità del comma 3 dell'art. 111 alle associazioni sportive, come delimitate dalla legge n.398 del 1991, definite anche alla luce della circolare n.1 dell'11 febbraio 1992 della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette e del decreto del Ministro delle finanze del 18 maggio 1995, come associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva, riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche, intendendosi per tali le attività sportive esclusivamente dilettantistiche come definite nell'ambito della normativa regolamentare dei predetti organismi cui l'associazione è affiliata.

In base alla nuova formulazione del comma 3 dell'art. 111 risultano, inoltre, destinatarie del regime di favore recato dallo stesso comma, le seguenti due tipologie di associazioni non contemplate dal testo previgente:

- associazioni di promozione sociale;
- associazioni di formazione extra - scolastica della persona.

Si possono ritenere associazioni di promozione sociale quelle associazioni che promuovono la solidarietà e il volontariato nonché l'aggregazione sociale attraverso lo svolgimento di attività culturali o sportive al fine di innalzare la qualità della vita, come ad esempio le ACLI e l'ARCI.

Per quanto concerne le associazioni di formazione extra-scolastica della persona si osserva, in primo luogo, che tali associazioni per poter essere ricondotte nell'ambito applicativo dell'art. 111 del T.U.I.R. non devono svolgere come attività principale l'organizzazione di corsi, atteso che tale circostanza comporterebbe la loro qualificazione come enti commerciali. Peraltro, l'espressione "formazione extra-scolastica della persona" non individua, in via generale, l'intero settore dell'attività di formazione, ma un più limitato ambito di tale attività che privilegia la crescita intellettuale dell'individuo, mirata allo sviluppo della sua personalità complessiva e che esclude la formazione professionale, intesa all'apprendimento di conoscenze specifiche finalizzate all'inserimento nel mondo del lavoro e alla particolare specializzazione professionale.

In sintesi, l'ambito soggettivo di applicazione del nuovo comma 3 dell'art. 111 è costituito dalle seguenti tipologie di associazioni:

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

In relazione all'inquadramento di un ente nell'ambito di una delle tipologie associative sopra individuate, emerge che lo stesso assumerà rilievo solo dopo aver appurato l'esatta qualificazione dell'ente e cioè se lo stesso debba ricomprendersi tra gli enti non commerciali.

Infatti, l'associazione deve essere preventivamente qualificata come ente non commerciale sulla base dell'oggetto principale dell'attività, intesa, come in precedenza evidenziato, quale attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente.

Ai fini della successiva qualificazione dell'ente quale associazione riconducibile in una specifica tipologia indicata nel comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R. si richiama l'indirizzo espresso in proposito dalla Corte Costituzionale, con sentenza 5-19 novembre 1992, n.467, che afferma l'insufficienza dell'autoqualificazione dell'ente (come associazione politica, sindacale, di categoria, religiosa, culturale, ecc.) sulla base della sola definizione statutaria e, quindi, la necessità di una valutazione della reale natura dell'ente e dell'attività in concreto esercitata, alla stregua di obiettivi criteri desumibili dall'insieme delle norme dell'ordinamento.

In sostanza, poiché la riconducibilità di un ente in una delle

tipologie associative indicate nel comma 3 dell'art. 111 comporta la possibilita' di fruire di un trattamento tributario di favore, al fine di evitare che sia l'associazione "arbitra della propria tassabilita'" va verificata la natura e la caratteristica della stessa, in mancanza di specifici e manifesti riconoscimenti, sulla base di criteri obiettivi che qualificano nell'ordinamento le finalita' politiche, sindacali, di categoria, religiose ecc..

Ad esempio, le associazioni a carattere religioso che non siano state civilmente riconosciute come tali (secondo le regole poste sulla base di intese o secondo la disciplina della legge 24 giugno 1929, n.1159) devono comprovare la natura e la caratteristica dell'organizzazione secondo i criteri che qualificano nell'ordinamento dello Stato i fini di religione e di culto, desumibili dal Concordato fra Stato e Chiesa cattolica e dalle Intese stipulate con altre confessioni religiose.

b) Destinatarie delle attivita' agevolate

Circa i destinatari delle attivita' agevolate, si segnala 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.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono, pertanto, essere rese nei confronti "degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attivita' e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali".

c) Attivita' agevolate

Le attivita' ammesse al regime di favore secondo la disposizione del novellato comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R. devono essere svolte "in diretta attuazione degli scopi istituzionali".

L'individuazione dell'attivita' che puo' ritenersi svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali deve essere effettuata, secondo le indicazioni della sentenza della Corte Costituzionale 5-19 novembre 1992, n.467 gia' in precedenza richiamata, alla stregua di criteri obiettivamente riscontrabili e non sulle base di un'autoqualificazione risultante dalla sole indicazioni statutarie.

Si vuole con cio' precisare che l'attivita' svolta "in diretta attuazione degli scopi istituzionali" non e' quella genericamente rientrante fra le finalita' istituzionali dell'ente, in quanto il legislatore subordina l'applicazione del regime di favore alla circostanza che l'anzidetta attivita' costituisca il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo.

2) Cessioni anche a terzi di pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati

Un'ulteriore disposizione agevolativa, che conferma sostanzialmente il previgente assetto normativo, e' recata dallo stesso comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R. Secondo tale norma non sono considerate commerciali le cessioni di pubblicazioni effettuate anche a terzi alle seguenti condizioni:

a) devono essere effettuate da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche e di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona;

b) devono essere effettuate prevalentemente agli associati, anche se a titolo gratuito.

ART. 111, COMMA 4, DEL T.U.I.R.

Presunzione di commercialita'.

Il decreto legislativo in esame non apporta alcuna modifica al comma 4 dell'art. 111 del T.U.I.R.

Il menzionato comma 4 stabilisce che per tutti gli enti associativi, compresi quelli indicati al precedente comma 3, alcune prestazioni, ancorche' rese agli associati, sono in ogni caso commerciali.

La norma reca in sostanza una presunzione di commercialita' per le seguenti prestazioni:

- cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
- somministrazione di pasti;
- erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito;
- prestazioni di servizi portuali e aeroportuali

- gestione di spacci aziendali e di mense;
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- pubblicita' commerciale;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

ART. 111, COMMI 4-BIS - 4-TER, DEL T.U.I.R.

Le disposizioni dei commi 4-bis e 4-ter, aggiunte all'art. 111 del T.U.I.R. dall'art. 5 del decreto legislativo in esame, riguardano solo alcune specifiche tipologie di associazioni e costituiscono una novita' rispetto alla previgente normativa.

Il testo dei commi 4-bis e 4-ter e' il seguente:

"4-bis. Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n.287, le cui finalita' assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno, non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attivita' istituzionale, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempreche' le predette attivita' siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

4-ter. L'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici di cui al comma 4-bis non e' considerata commerciale anche se effettuata da associazioni politiche, sindacali e di categoria, nonche' da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, sempreche' sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3".

- Somministrazione di alimenti e bevande (Art. 111, comma 4-bis, del T.U.I.R.). Associazioni di promozione sociale.

Per la somministrazione di alimenti e bevande e' sancita la non commercialita' esclusivamente a favore delle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n.287 (cioe' gli enti a carattere nazionale le cui finalita' assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno) e sempreche' ricorrano le seguenti condizioni:

- a) l'attivita' deve essere effettuata da bar ed esercizi similari presso le sedi in cui viene svolta l'attivita' istituzionale;
- b) l'attivita' deve essere svolta nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti anche di altre associazioni che svolgono la medesima attivita' e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
- c) deve trattarsi di attivita' strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

Riguardo alla somministrazione di alimenti e bevande effettuata da bar o servizi similari interni all'associazione si chiarisce che l'espressa previsione di non commercialita', a decorrere dal 1 gennaio 1998, nei confronti esclusivamente delle associazioni di promozione sociale, conferma per tutti gli altri enti di tipo associativo l'orientamento gia' espresso in sede amministrativa (ris. n. 217/E del 17 luglio 1995), in base al quale e' stato affermato il carattere commerciale dell'attivita' di somministrazione di alimenti o bevande nei bar interni ai circoli ricreativi, anche se svolta nei confronti dei propri associati.

- Organizzazione di viaggi e soggiorni turistici (Art. 111, comma 4-bis e 4-ter, del T.U.I.R.). Associazioni di promozione sociale, associazioni politiche, sindacali, di categoria e associazioni religiose.

E' considerata non commerciale l'attivita' di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici se svolta da associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lettera e), della legge n.287 del 1991, da associazioni politiche, sindacali, di categoria nonche' da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, alle seguenti condizioni:

- a) destinatari siano gli iscritti, associati o partecipanti anche di altre associazioni che svolgono la medesima attivita' e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale e i tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali;

b) si tratti di attivita' strettamente complementari a quella svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

Quest'ultima condizione comporta la necessita' di verificare in concreto che l'attivita' di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sia funzionale alla completa realizzazione degli scopi istituzionali (es. viaggio e soggiorno organizzati per gli iscritti o associati in occasione di un congresso nazionale o meeting internazionale).

ART. 111, COMMA 4-QUATER, DEL T.U.I.R.

Il comma 4-quater dell'art. 111 del T.U.I.R., introdotto dall'art. 5 del decreto legislativo n.460 del 1997, e' il seguente:

"4-quater. Per le organizzazioni sindacali e di categoria non si considerano effettuate nell'esercizio di attivita' commerciali le cessioni delle pubblicazioni, anche in deroga al limite di cui al comma 3, riguardanti i contratti collettivi di lavoro, nonche' l'assistenza prestata prevalentemente agli iscritti, associati o partecipanti in materia di applicazione degli stessi contratti e di legislazione sul lavoro, effettuate verso pagamento di corrispettivi che in entrambi i casi non eccedano i costi di diretta imputazione".

- Cessioni di pubblicazioni di contratti collettivi nazionali. Associazioni sindacali e di categoria.

Non sono considerate commerciali le cessioni delle pubblicazioni riguardanti i contratti collettivi nazionali di lavoro se effettuate dalle associazioni sindacali e di categoria, anche in deroga al limite imposto dal comma 3 dell'art. 111. La non commercialita' e' in tali ipotesi riconosciuta anche se le pubblicazioni sono cedute prevalentemente a terzi, a condizione che i corrispettivi percepiti non eccedano i costi di diretta imputazione.

Si precisa che la locuzione costi di diretta imputazione va intesa secondo i criteri gia' adottati in precedenza con riferimento ai c.d. costi specifici nella circolare della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette n.40 del 26 novembre 1981.

- Assistenza in materia di contratti collettivi di lavoro e di legislazione sul lavoro. Associazioni sindacali e di categoria.

Nei confronti delle associazioni sindacali e di categoria, a decorrere dal 1 gennaio 1998, non si considera effettuata nell'esercizio di attivita' commerciale l'assistenza in materia di applicazione di contratti collettivi di lavoro e di legislazione sul lavoro a condizione che:

. l'attivita' sia prestata prevalentemente agli iscritti, associati o partecipanti;

. i corrispettivi percepiti non eccedano i costi di diretta imputazione.

- Attivita' di assistenza fiscale.

Per completezza di esposizione si fa presente che rimane in vigore la norma recata dall'art. 78, comma 8, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, secondo la quale le prestazioni corrispondenti a quelle dei Centri di assistenza fiscale "si considerano rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, ancorche' rese da associazioni sindacali e di categoria e rientranti tra le finalita' istituzionali delle stesse in quanto richieste dall'associato per ottemperare ad obblighi di legge derivanti dall'esercizio dell'attivita'".

5.3 Vincoli statuari per associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona.

Art. 111, commi 4-quinquies e 4-sexies, del T.U.I.R.

Novita' di notevole rilevanza sono contenute nella disposizione recata dall'art. 4-quinquies del nuovo art. 111 del T.U.I.R.

Tale norma consente l'applicabilita' del trattamento di favore recato dal comma 3 dell'art. 111, nonche' quello previsto dai commi 4-bis, 4-ter e 4-quater, dello stesso art. 111, a condizione che le associazioni destinatarie degli anzidetti regimi:

1. abbiano redatto l'atto costitutivo o lo statuto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata;

2. l'atto costitutivo o lo statuto siano conformi alle clausole indicate nello stesso comma 4-quinquies dell'art. 111, dirette a garantire la non lucrativita' dell'associazione e ad evitare fenomeni elusivi. Le anzidette clausole possono essere riportate nell'atto costitutivo o nello statuto anche con formulazioni diverse da quelle previste espressamente dal menzionato comma 4-quinquies dell'art. 111 del T.U.I.R., purché di portata univoca.

I principi enunciati dalle suddette clausole devono risultare dagli atti costitutivi o dagli statuti ai fini dell'applicabilita' del regime di favore nei confronti delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona che fruiscono delle citate disposizioni agevolative. Tali principi tendono ad assicurare:

- a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione, nonche' fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- b) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalita' analoghe o ai fini di pubblica utilita' e salvo diversa destinazione imposta dalla legge. A tal fine dovra' essere sentito l'istituendo organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662. Tale ultima prescrizione procedimentale relativa all'organismo di controllo deve essere di fatto osservata ancorche' non sia necessario riprodurla, quale clausola espressa, nello statuto o atto costitutivo;
- c) la disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalita' associative volte a garantire l'effettivita' del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneita' della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'eta' il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- d) l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
- e) l'eleggibilita' libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, secondo comma, del codice civile, sovranita' dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicita' delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti;
- f) l'intrasmissibilita' della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilita' della stessa.

Si precisa che i vincoli statutari sopra indicati non si applicano per gli enti associativi che, pur beneficiando della disposizione del comma 1 dell'art. 111 del T.U.I.R., relativa alla non imponibilita' delle quote associative, non si avvalgono del regime agevolativo recato dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dello stesso articolo.

- Distribuzione, anche in modo indiretto, di utili o di avanzi di gestione e devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente (lettere a) e b), comma 4-quinquies dell'art. 111 del T.U.I.R.)

Riguardo ai vincoli statutari imposti dal comma 4-quinquies dell'art. 111 del T.U.I.R. si ritiene di dovere evidenziare la novita' e la rilevanza, anche ai fini dei principi generali in materia di enti non commerciali, delle clausole riportate alle lettere a) e b) di detto comma.

In sostanza l'obbligo di non distribuzione degli utili, anche in modo indiretto, nonche' l'obbligo di devolvere il patrimonio, in caso di scioglimento dell'associazione, ad altro ente associativo con analoghe finalita' o ai fini di pubblica utilita', comporta che le particolari tipologie di enti associativi destinatari del regime agevolativo recato dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art. 111 del T.U.I.R. si configurino quali enti non lucrativi.

Assume, pertanto, rilievo ai fini della decommercializzazione di determinate attivita' l'assenza, in capo ad alcuni enti non commerciali di tipo associativo, del fine di lucro che si realizza attraverso il divieto di distribuzione di utili.

La finalita' non lucrativa costituisce un'ulteriore condizione cui e' subordinato il regime di favore illustrato nei paragrafi precedenti recati dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art. 111.

Circa la clausola concernente il divieto di distribuzione di utili si rileva che la norma non fornisce alcuna indicazione in ordine alla nozione di "distribuzione indiretta" di utili o di avanzi di gestione. Si chiarisce, tuttavia, che ai fini della interpretazione di tale nozione possono soccorrere i criteri stabiliti all'art. 10, comma 6, dello stesso decreto legislativo n. 460 del 1997.

Tale norma, infatti, nell'individuare particolari fattispecie che

"costituiscono in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione", seppure inserita fra le disposizioni della Sezione II del decreto legislativo n. 460 in esame relativa alla disciplina tributaria delle organizzazioni non lucrative di utilita' sociale, puo' configurarsi come norma di riferimento anche per gli enti di tipo associativo.

- Disciplina dei rapporti associativi e libera eleggibilita' degli organi amministrativi (lettere c) ed e), comma 4-quinquies, dell'art. 111 del T.U.I.R.)

La disciplina del rapporto associativo e il principio di democraticita' comprendente il diritto al voto degli associati o partecipanti maggiori di eta' e il diritto di nomina degli organi amministrativi (gia' recata dal secondo periodo del previgente testo del comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R.) e' estesa a tutte le tipologie di associazioni ammesse al regime tributario recato dal comma 3 e dai commi 4-bis, 4-ter e 4-quater piu' volte richiamati, (lettere c) ed e) del comma 4-quinquies dell'art. 111 del T.U.I.R.) ad eccezione delle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato, patti, accordi o intese, nonche' delle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

Infatti, le clausole riportate sotto le lettere c) ed e) del comma 4-quinquies dell'art. 111 del T.U.I.R., relative alla disciplina del rapporto associativo e alla libera eleggibilita' degli organi amministrativi, non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonche' alle associazioni politiche, sindacali e di categoria (comma 4-sexies dell'art. 111 del T.U.I.R.).

Per quanto riguarda le modalita' di espressione del voto, si ricorda che nella relazione illustrativa del decreto legislativo n.460 del 1997 e' stato esplicitamente chiarito quanto segue:

"Non si e' ritenuto di ammettere i soci ad esprimere per corrispondenza il proprio voto, cosi' come proposto dalla Commissione parlamentare, sul rilievo che la ratio della norma, diretta a prevenire fattispecie elusive (articolo 3, comma 187, lettera c) della legge di delega), richiede la partecipazione reale e fisica dei soci alla vita dell'associazione".

Si precisa, tuttavia, in proposito che per le organizzazioni complesse a carattere nazionale si deve tener conto della pratica impossibilita' di garantire la partecipazione reale e fisica dei soci alla vita dell'associazione nonche' del principio di democrazia rappresentativa fondato sul mandato; pertanto per tali organizzazioni e' consentita l'espressione del voto da parte degli associati mediante delega da conferire ad altri associati.

- Obbligo di redigere il rendiconto (lettera d), comma 4-quinquies, dell'art.111 del T.U.I.R.)

Viene imposto alle associazioni ammesse a fruire del regime agevolativo in argomento l'obbligo di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario riferito sia all'attivita' istituzionale sia a quella commerciale eventualmente esercitata, indipendentemente dal regime contabile, ordinario o semplificato, adottato dall'ente non commerciale. Si chiarisce che la redazione del bilancio soddisfa tale obbligo.

Il rendiconto annuale, redatto secondo le modalita' stabilite dallo stesso ente nello statuto, deve riassumere le vicende economiche e finanziarie dell'ente in modo da costituire uno strumento di trasparenza e di controllo dell'intera gestione economica e finanziaria dell'associazione. Deve trattarsi di documento che evidenzia anche l'attivita' decommercializzata.

La documentazione di supporto di tale documento, anche se non fiscale, deve essere conservata con le modalita' previste dal D.P.R. n.600 del 1973, attesa la rilevanza attribuita allo stesso rendiconto annuale imposto da una norma tributaria quale specifico requisito per l'applicazione di un particolare trattamento di favore.

La mancata redazione ed approvazione del rendiconto annuale, determina la non applicabilita' delle disposizioni concernenti la non commercialita' recate dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art. 111 del T.U.I.R. citato.

5.3.1 Termini per la predisposizione o l'adeguamento degli statuti  
Fino al 31 dicembre 1997 le associazioni ammesse a fruire del trattamento tributario previsto delle disposizioni contenute nel comma 3 dell'art. 111 del T.U.I.R. potevano fruire dell'anzidetto regime agevolativo anche in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto. A decorrere dal 1 gennaio 1998 viene imposto alle menzionate associazioni un onere nuovo ed

ulteriore, consistente, appunto, nella predisposizione dell'atto costitutivo o dello statuto nella specifica forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata.

A decorrere dalla stessa data del 1 gennaio 1998 le associazioni, che già abbiano l'atto costitutivo o lo statuto, devono altresì verificare la compatibilità del contenuto dei predetti atti con le clausole sopra richiamate a pena di inammissibilità del regime recato dal nuovo testo del comma 3 dell'art. 111, nonché dai commi 4-bis, 4-ter e 4-quater dello stesso articolo.

I termini per predisporre o adeguare gli atti costitutivi o statuti o regolarizzare gli atti medesimi nelle predette forme sono i seguenti:

- 6 mesi dall'entrata in vigore del decreto legislativo n.460 del 1997 (pertanto entro il 30 giugno 1998), per le associazioni religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona;

- 12 mesi dall'entrata in vigore del decreto legislativo n.460 del 1997 (pertanto entro il 31 dicembre 1998), per le associazioni politiche, sindacali e di categoria.

Si precisa che entro i termini sopraindicati è sufficiente che lo statuto o l'atto costitutivo, conformemente alle disposizioni dell'art. 111, comma 4-quinquies, sia approvato dall'organo assembleare, ancorché non sia intervenuta, ove richiesta, l'approvazione dell'autorità di controllo competente. Per le associazioni a più larga valenza nazionale, come le associazioni politiche, sindacali e di categoria, nonché per le associazioni di promozione sociale a carattere nazionale è sufficiente che, entro il predetto termine del 31 dicembre 1998, le clausole statutarie siano approvate dall'organo direttivo, in attesa del successivo recepimento da parte dell'assemblea o del congresso generale. Resta fermo che la mancata osservanza nei fatti nonché la mancata definitiva approvazione delle clausole anzidette comportano il venir meno, fin dall'inizio, del regime agevolativo recato dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art. 111 del T.U.I.R.

#### 5.4 Imposta sul valore aggiunto

L'art. 5, comma 2, del decreto legislativo n. 460 del 1997, apporta modifiche all'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Tali modifiche sono intese a coordinare le disposizioni in materia di I.V.A. relative agli enti di tipo associativo con le novità introdotte ai fini delle imposte sui redditi, allo scopo di escludere dal campo di applicazione dell'I.V.A. le stesse attività non soggette ad imposizione ai fini delle imposte sui redditi.

- ART. 4, COMMA 4, DEL D.P.R. N.633 DEL 1972

Viene modificato l'ambito soggettivo di applicazione della norma recata dal comma 4 dell'art. 4 del D.P.R. n.633 del 1972, nella parte in cui prevede la non commercialità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, ancorché dietro pagamento di corrispettivi specifici, ai soci, associati o partecipanti, ad associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali.

Continuano ad essere destinatarie dell'anzidetta disciplina, senza alcuna modifica, le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali e culturali, mentre per le associazioni sportive la nuova disposizione delimita, a decorrere dal 1 gennaio 1998, l'ambito applicativo del trattamento di favore "alle associazioni sportive dilettantistiche".

Il nuovo comma 4 dell'art. 4 del D.P.R. n.633 del 1972 ha, inoltre, esteso il regime di favore dal medesimo recato alle associazioni di promozione sociale ed alle associazioni di formazione extra-scolastica della persona.

Pertanto, a decorrere dal 1 gennaio 1998, le tipologie associative destinatarie della disposizione in esame sono le seguenti:

- associazioni politiche;
- associazioni sindacali;
- associazioni di categoria;
- associazioni religiose;
- associazioni assistenziali;
- associazioni culturali;

- associazioni sportive dilettantistiche;
- associazioni di promozione sociale;
- associazioni di formazione extra-scolastica della persona.

Viene parimenti modificato l'ambito soggettivo di applicazione della disposizione del comma 5, lett. a), dell'art. 4, relativamente alla previsione di non commercialita' delle cessioni di pubblicazioni cedute prevalentemente ai propri associati. Le associazioni beneficiarie di tale regime sono le stesse sopra elencate.

- ART. 4, COMMI 6, 7, 8, DEL D.P.R. N.633 DEL 1972

All'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 vengono aggiunti, dopo il quinto comma, ulteriori tre commi.

Il nuovo sesto comma dell'art. 4 del D.P.R. n.633 del 1972 riproduce il comma 4-bis dell'art. 111 del T.U.I.R., relativo alle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lettera e), della legge n.287 del 1991, limitatamente alla previsione di non commercialita' della somministrazione di alimenti e bevande.

Si sottolinea che, diversamente da quanto previsto dal comma 4-bis dell'art. 111 del T.U.I.R., ai fini dell'IVA non e' riconosciuto carattere "non commerciale" all'attivita' di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici effettuata dalle stesse associazioni di promozione sociale, le quali, pertanto, restano assoggettate al tributo in base alla presunzione assoluta di commercialita' disposta dall'art. 4, quinto comma, lett. g), del D.P.R. n.633 del 1972.

Il nuovo settimo comma dell'art. 4 del D.P.R. n.633 del 1972 subordina l'applicabilita' delle disposizioni agevolative recate dai commi quarto, secondo periodo, e sesto dello stesso art. 4 alla redazione dell'atto costitutivo e dello statuto nelle forme dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, nonche' alla condizione che le associazioni interessate si conformino alle specifiche clausole indicate nella medesima disposizione. Dette clausole coincidono con quelle indicate nell'art. 111, comma 4-quinquies, del T.U.I.R. (vedi paragrafo 5.3 relativo ai vincoli statutari per gli enti di tipo associativo).

Il nuovo comma ottavo dell'art. 4 del D.P.R. n.633 del 1972 riproduce il comma 4-sexies del citato art. 111 del T.U.I.R. che esonera le associazioni religiose riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese nonche' le associazioni politiche, sindacali e di categoria dal recepimento delle clausole recate dalle lettere c) ed e) del precedente comma, relative alla disciplina del rapporto associativo e della libera eleggibilita' degli organi amministrativi, e cio' al fine di salvaguardare la peculiare struttura delle anzidette organizzazioni.

Si evidenzia che, diversamente da quanto previsto dal comma 4-ter dell'art. 111 del T.U.I.R., ai fini dell'imposta del valore aggiunto non e' stata sancita la "decommercializzazione" delle attivita' di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici effettuate dalle associazioni politiche, sindacali, di categoria e dalle associazioni riconosciute da confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nei confronti dei soci, associati o partecipanti. Tali attivita', pertanto, ancorche' svolte dalle predette associazioni sono assoggettate all'I.V.A.

Sono ugualmente imponibili ai fini dell'IVA, in assenza di una norma espressa di esclusione analoga a quella recata dal comma 4-quater dell'art.111 del T.U.I.R., le cessioni di pubblicazioni riguardanti i contratti collettivi di lavoro, qualora le stesse non siano effettuate prevalentemente a favore dei soci o degli associati, nonche' le prestazioni di assistenza in materia di applicazione di contratti collettivi di lavoro, e di legislazione sul lavoro effettuate nei confronti di terzi.

Per i chiarimenti relativi alle modifiche apportate al testo dell'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972, si rinvia a quanto precisato nei paragrafi precedenti in relazione alle corrispondenti norme contenute nei commi 4-bis, relativamente alla somministrazione di alimenti e bevande, 4-quinquies e 4-sexies dell'art. 111 del T.U.I.R.

#### 6. SCRITTURE CONTABILI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

L'art. 20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, che reca disposizioni in ordine agli obblighi contabili degli enti non commerciali, e' stato integrato, con l'aggiunta di ulteriori due commi, dall'art. 8 del decreto legislativo n.460 del 1997.

Nessuna modifica e' stata apportata al comma 1 dell'anzidetto art. 20

del D.P.R. n. 600 del 1973 il cui testo e' il seguente:

"Le disposizioni degli articoli 14, 15, 16, 17 e 18 si applicano, relativamente alle attivita' commerciali eventualmente esercitate, anche agli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attivita' commerciali".

I commi introdotti nel citato art. 20 del D.P.R. n.600 del 1973 dal decreto legislativo n.460 del 1997, dispongono:

"Indipendentemente alla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'articolo 108, comma 2-bis, lettera a), testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Gli enti soggetti alla determinazione forfetaria del reddito ai sensi del comma 1 dell'articolo 109-bis del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni, relativamente alle attivita' di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi, assolvono gli obblighi contabili di cui all'articolo 18, secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662".

Con il nuovo secondo comma dell'articolo 20 del D.P.R. n.600 del 1973, ferma restando la obbligatorietà delle scritture contabili previste dal primo comma del medesimo articolo, viene introdotto uno specifico obbligo di rendicontazione in relazione all'agevolazione recata dal comma 2-bis dell'art. 108 del T.U.I.R. (introdotto dall'art. 2 del decreto legislativo n.460 del 1997) per le raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente dagli enti non commerciali in concomitanza di ricorrenze, celebrazioni e campagne di sensibilizzazione.

Dette attivita' devono essere oggetto - al fine, tra l'altro, di salvaguardare in modo scrupoloso i principi di trasparenza e di rappresentare correttamente i fatti della gestione nell'interesse di coloro che intendono partecipare a tali attivita' - di una rigorosa rendicontazione, indipendentemente anche dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario di cui agli artt. 111, comma 4-quinquies, del T.U.I.R. e 4, settimo comma, del D.P.R. n.633 del 1972.

Deve, pertanto, essere redatto, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, un apposito e separato rendiconto, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n.600 del 1973. Ne consegue che, al pari degli altri documenti contabili, il rendiconto va conservato, agli effetti fiscali, fino a quando non sia divenuto definitivo l'accertamento relativo al periodo d'imposta cui il rendiconto stesso si riferisce e, quindi, in caso di controversia, anche oltre il termine decennale previsto dall'art. 2220 del codice civile.

Nel rendiconto vanno riportate, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese afferenti ciascuna delle manifestazioni (celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione) previste dall'art. 108, comma 2-bis, lett. a) del T.U.I.R., che hanno originato le entrate e le spese medesime. Il rendiconto deve essere accompagnato, ove necessario, da una relazione illustrativa concernente le entrate e le spese anzidette.

E' appena il caso di precisare che il predetto rendiconto deve essere redatto sia dagli enti non commerciali che si avvalgono del regime di contabilita' ordinaria sia da quelli che si avvalgono del regime di contabilita' semplificata previsto dall'art. 18 del D.P.R. n.600 del 1973.

Con il nuovo terzo comma dell'art. 20 del D.P.R. n.600 del 1973, introdotto dall'art. 8 del decreto legislativo n.460 del 1997, viene stabilito che gli enti non commerciali soggetti alla determinazione forfetaria del reddito, ai sensi dell'art. 109-bis del T.U.I.R., e che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni, relativamente alla attivita' di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi, assolvono gli obblighi contabili di cui all'art. 18 del D.P.R. n.600 del 1973 secondo le disposizioni di cui al comma 166

dell'art. 3 della legge 23 dicembre 1996, n.662.

In particolare, permanendo, se prescritti, gli obblighi di fatturazione e certificazione dei corrispettivi, i soggetti stessi possono annotare l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni fatturate in ciascun mese, con riferimento allo stesso mese, entro il giorno 15 del mese successivo, nei registri previsti ai fini I.V.A. ovvero nell'apposito prospetto riepilogativo, che tiene luogo dei registri stessi, conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, pubblicato nella G.U. n.37 del 14 febbraio 1997, ed alle relative istruzioni. Inoltre, i soggetti medesimi devono annotare entro il termine previsto per le liquidazioni trimestrali dell'I.V.A., l'importo complessivo imponibile mensile o trimestrale degli acquisiti e delle importazioni indicando l'imposta detraibile nel registro di cui all'art. 25 del D.P.R. n.633 del 1972 o nel prospetto sopra menzionato di cui al modello approvato con il citato D.M. 11 febbraio 1997 (circolare ministeriale n.10/E del 17 gennaio 1997).

Si precisa, infine, che i soggetti in questione, che fruiscono delle predette semplificazioni contabili, devono, comunque, osservare l'obbligo di redigere l'apposito rendiconto previsto dal nuovo comma 2 dell'art. 20 del D.P.R. n.600 del 1973.

## 7. AGEVOLAZIONI TEMPORANEE PER IL TRASFERIMENTO DI BENI PATRIMONIALI

### 7.1 Trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni

L'articolo 9, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997 introduce un regime agevolativo transitorio relativo ai trasferimenti a titolo gratuito di aziende o beni a favore di enti non commerciali effettuati entro il 30 settembre 1998, al fine di favorire il potenziamento patrimoniale degli stessi.

Il trasferimento puo' essere effettuato indistintamente da persone fisiche, da societa' semplici, da imprese commerciali esercitate in forma sia individuale che societaria e da enti non commerciali.

Il soggetto destinatario del trasferimento di aziende o beni deve essere un ente non commerciale o una organizzazione non lucrativa di utilita' sociale, escluse le societa' cooperative.

#### 7.1.1 Ambito oggettivo, condizioni e limiti

Il trasferimento a titolo gratuito deve riguardare aziende, complessi aziendali o singoli rami di azienda nonche' singoli beni e deve essere effettuato a titolo gratuito con atto sottoposto a registrazione entro il 30 settembre 1998.

L'ente non commerciale beneficiario deve dichiarare nell'atto di trasferimento che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attivita', con la conseguenza che per gli stessi non e' ammessa la possibilita' di utilizzo non strumentale all'attivita' esercitata dall'ente, intendendosi per tale sia quella istituzionale che quella commerciale eventualmente esercitata.

Considerata la finalita' della norma, che e' quella di realizzare un potenziamento patrimoniale dell'ente non commerciale, si ritiene che la medesima e' parimenti rispettata qualora l'ente non commerciale proceda alla cessione dei beni acquisiti gratuitamente impiegando l'intero corrispettivo conseguito nell'acquisto di altri beni strumentali da utilizzare nell'ambito dell'attivita' propria dell'ente stesso.

#### 7.1.2 Agevolazioni ai fini delle imposte sui redditi

Ai sensi del comma 1 dell'art. 9 in esame nei confronti del soggetto cedente il trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni non da luogo, ai fini delle imposte sui redditi, a realizzo o a distribuzione di plusvalenze o minusvalenze, comprese quelle relative alle rimanenze e compreso il valore di avviamento mentre per l'ente non commerciale beneficiario la predetta acquisizione di beni non costituisce presupposto per la tassazione di sopravvenienze attive nei suoi confronti.

#### 7.1.3 Agevolazioni ai fini delle imposte indirette

Il trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni a favore di enti non commerciali e' esente dalle imposte sulle successioni e donazioni, ipotecarie e catastali, Invim e relativa imposta sostitutiva e non e' soggetto all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. b), del D.P.R. n. 633 del 1972.

#### 7.1.4 Trasferimento dell'unica azienda dell'imprenditore cedente

Ai sensi dell'art. 9, comma 1, del decreto legislativo. n.460 del 1997

nel caso in cui il trasferimento abbia ad oggetto l'unica azienda dell'imprenditore cedente, questi ha l'obbligo di affrancare le riserve o fondi in sospensione di imposta eventualmente costituiti in precedenza previo pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'IRPEG pari al 25 per cento.

Al riguardo, si precisa che il codice tributo utilizzabile per il versamento dell'imposta sostitutiva e' il 1674 denominato "Imposta sostitutiva Irpef, Irpeg, Ilor, Iva, su riserve e fondi in sospensione di imposta e su saldi attivi di rivalutazione".

Il periodo di riferimento da indicare sui modelli di versamento e' l'anno per il quale si effettuano i versamenti.

Relativamente alle modalita' di versamento si fa richiamo alla nota del 24 febbraio 1998, prot. n.1998/21572 della Direzione Centrale per la Riscossione con la quale e' stato precisato quanto segue.

Nel caso in cui il versamento dell'imposta sostitutiva in argomento e' dovuto da soggetti non titolari di partita IVA lo stesso va effettuato ai concessionari del servizio della riscossione competenti in base al domicilio fiscale del contribuente, utilizzando la distinta Mod. 8 ovvero il bollettino di conto corrente postale Mod. 11. Le persone fisiche e le societa' di persone possono effettuare il versamento anche mediante delega alla banca, utilizzando il modello di delega unica di cui al decreto ministeriale 25 settembre 1995 (grafica colore azzurro). Nell'ipotesi in cui il medesimo versamento e' dovuto da soggetti titolari di partita IVA lo stesso va effettuato ai concessionari per il servizio della riscossione competenti in base al domicilio fiscale del contribuente, utilizzando rispettivamente la distinta Mod. 22 o la delega di pagamento Mod. D, ovvero, nel caso di pagamento tramite gli uffici postali, il bollettino Mod. 31. I pagamenti effettuati successivamente alla data di entrata in vigore del decreto di attuazione delle disposizioni di cui all'art. 24 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241, saranno eseguiti secondo le modalita' di cui al decreto stesso, attualmente in corso di perfezionamento.

Per i saldi attivi di rivalutazione costituiti ai sensi della legge 29 dicembre 1990, n.408 e della legge 30 dicembre 1991, n.413 relative alle disposizioni tributarie in materia di rivalutazione dei beni, smobilizzo di riserve e di fondi e per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, l'imposta sostitutiva delle imposte di cui sopra e' fissata nella misura del 10 per cento e non spetta il credito di imposta previsto dall'art. 4, comma 5 della citata legge n.408 del 1990 e dell'art. 26, comma 5 della predetta legge n.413 del 1991.

Anche per detta imposta sostitutiva il codice tributo e' il 1674 e per il versamento valgono le medesime modalita' sopra richiamate.

L'ultima parte del comma 1 dell'art. 9 in commento stabilisce che le riserve e i fondi indicati nelle lettere b) e c) del comma 7 dell'art. 105 del T.U.I.R. sono assoggettati ad imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio con aliquota rispettivamente del 5 per cento e del 10 per cento. In proposito, si ritiene che la norma possa trovare applicazione nei confronti dei soggetti il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare per i quali non spiega ancora effetto l'art. 1, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.467, concernente disposizioni in materia di imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio e di credito di imposta sugli utili societari; resta inteso, invece, che per il periodo d'imposta in cui si applica la disciplina dell'affrancamento obbligatorio delle riserve da assoggettare a maggiorazione di conguaglio l'imposta sostitutiva sulle anzidette riserve sara' quella determinata con le percentuali previste dal citato decreto legislativo n.467 del 1997 e non quella determinata con le percentuali previste dall'art. 9 del decreto legislativo n.460 del 1997.

Ai fini del versamento della predetta imposta, si fa presente che il codice tributo, cosi' come precisato con la citata nota del 24 febbraio 1998, e' il 1675 denominato "Imposta sostitutiva sui fondi in sospensione di imposta e soggetti a maggiorazione di conguaglio". Anche in questo caso sono applicabili le medesime modalita' di versamento gia' richiamate.

7.2 Esclusione dal patrimonio dell'impresa dell'ente non commerciale degli immobili strumentali per destinazione

L'art. 9, comma 2, del decreto legislativo n.460 del 1997 stabilisce che l'ente non commerciale che alla data del 1 gennaio 1998 utilizzi beni immobili strumentali di cui al primo periodo del comma 2 dell'articolo 40 del T.U.I.R. (immobili strumentali per destinazione) puo', entro il 30 settembre

1998, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dall'anno 1998, mediante il pagamento di una somma a titolo di imposta sostitutiva dell'IRPEG e dell'IVA. L'imposta sostitutiva e' dovuta nella misura del 5 per cento del valore dell'immobile determinato con i criteri dell'articolo 52, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n.131, nel caso in cui gli stessi provengano dal patrimonio personale e del 10 per cento nel caso di acquisto in regime di impresa.

Ai fini dell'applicazione delle predette disposizioni, l'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 9 in esame prevede che per bene proveniente dal patrimonio deve ritenersi il bene, di proprieta' dell'ente stesso non acquistato nell'esercizio dell'impresa, indipendentemente dall'anno di acquisizione e dal periodo di tempo intercorso tra l'acquisto e l'utilizzazione nell'impresa.

Ne consegue che sono da ritenere immobili non provenienti dal patrimonio dell'ente quelli acquistati per essere adibiti nell'attivita' di impresa quando tale circostanza risulti dall'atto di acquisto ovvero quelli indicati nelle scritture contabili cronologiche (libro giornale o registro degli acquisti) relative al periodo d'imposta nel quale l'acquisizione si e' verificata i quali hanno avuto una incidenza nella gestione dell'attivita' commerciale stessa avendo, ad esempio, consentito la detrazione dell'IVA pagata all'acquisto o la deduzione di quote di ammortamento.

Sulla base di quanto precede, deve ritenersi che gli immobili che sono transitati dal patrimonio dell'ente a quello dell'impresa in periodi di imposta successivi a quello di acquisizione non sono da considerarsi acquistati in regime di impresa, a nulla rilevando che gli stessi siano indicati nell'inventario o nel registro dei beni ammortizzabili e/o siano state portate in deduzione le relative quote di ammortamento agli effetti della determinazione del reddito di impresa.

#### 7.2.1 Condizione per avvalersi della opzione

Possono avvalersi dell'opzione in esame gli enti che, con riferimento alla data in cui l'opzione viene esercitata continuano a svolgere attivita' commerciali, con la conseguenza che tale facolta' resta preclusa nelle ipotesi in cui detta attivita' sia venuta a cessare. Si precisa che l'attivita' di impresa e' da ritenersi cessata anche nell'ipotesi di affitto o di concessione in usufrutto dell'unica azienda, atteso che per l'intera durata dell'affitto o della concessione in usufrutto detta attivita' viene a mancare, come si desume, agli effetti delle imposte sui redditi, dall'art. 81, comma 1, lett. h), del T.U.I.R.

#### 7.2.2 Determinazione del valore cui applicare le aliquote

Ai fini della determinazione del valore cui applicare le aliquote del 5 o del 10 per cento, secondo i criteri previsti dal comma 4 dell'art. 52 del D.P.R. n.131 del 1986, richiamato dal comma 2 dell'art. 9 del decreto legislativo n.460 del 1997, va assunta la rendita catastale attribuita all'unita' immobiliare, determinata a seguito della revisione generale disposta con il decreto del Ministro delle finanze del 20 gennaio 1990 (in G.U. del 7 febbraio 1990, n.31), moltiplicata per i coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze del 14 dicembre 1991. Per le unita' immobiliari non ancora censite in catasto vanno assunte le rendite catastali attribuite alle unita' immobiliari similari gia' censite.

Al riguardo, si fa presente che il codice tributo stabilito per il pagamento della predetta imposta sostitutiva e' 1676 denominato "imposta sostitutiva Irpeg, Ilor, Iva - art. 9, comma 2, D.Lgs n.460/97". Il periodo di riferimento da indicare sui modelli di versamento e' l'anno per il quale si effettuano i versamenti. Relativamente alle modalita' di versamento si richiamano le relative istruzioni indicate nella nota della Direzione Centrale della riscossione del 24 febbraio 1998 piu' volte citata.

#### 7.2.3 Effetti del mancato esercizio dell'opzione

Il mancato esercizio dell'opzione e/o l'omesso versamento dell'imposta sostitutiva dovuta entro la data del 30 settembre 1998 comporta che gli immobili strumentali in argomento continuano ad essere considerati relativi all'attivita' di impresa dell'ente non commerciale.

Restano salve, ai fini dei controlli della regolarita' delle dichiarazioni di opzione e dei relativi versamenti dell'imposta sostitutiva, le disposizioni contenute nel D.P.R. 29 settembre 1973, n.600 in materia di accertamento e quelle di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n.602 in materia di

riscossione.

7.2.4 modalita' di presentazione della dichiarazione di opzione

Con istruzioni che verranno emanate con decreto del Ministro delle finanze, in corso di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, e' stato stabilito che la dichiarazione di opzione, conforme allo schema allegato al predetto decreto ministeriale, va predisposta in carta libera e spedita a mezzo raccomandata senza avviso di ricevimento, all'ufficio delle Imposte Dirette ovvero, ove esistente, all'Ufficio delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale alla data di presentazione della dichiarazione stessa.

Si ricorda che nella dichiarazione di opzione vanno riportati gli estremi del versamento dell'imposta sostitutiva e alla dichiarazione stessa va allegata copia della distinta rilasciata dal concessionario o, se il versamento e' fatto mediante il servizio postale, l'attestazione rilasciata dal competente ufficio.

Gli Uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.

# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 22/04/2003 n. 21

## Oggetto:

Legge 27 dicembre 2002, n. 289 - art. 90. Disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica.

## Testo:

### INDICE

#### PREMESSA

1. REQUISITI SOGGETTIVI DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE
  - 1.1 Denominazione, requisiti statuari
  - 1.2 Associazioni sportive dilettantistiche. Forma giuridica
  - 1.3 Società sportive dilettantistiche. Forma giuridica
  
- 2.4 QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA DELLE ASSOCIAZIONI E DELLE SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE
  - 2.1 Associazioni sportive dilettantistiche
    - 2.1.1. Inapplicabilità delle disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale (art. 90, comma 11)
    - 2.1.2. Art. 111, commi 3 e 4-quinquies
  - 2.2 Società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro
  
3. ESTENSIONE ALLE SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE SENZA FINE DI LUCRO DELLE DISPOSIZIONI IN FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 1)
  - 3.1 Legge n. 398 del 1991
    - 3.1.1 Imposte sui redditi
    - 3.1.2 Imposta sul valore aggiunto
    - 3.1.3 Adempimenti
  - 3.2 Certificazione dei corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche
  - 3.3 Proventi esclusi dal reddito imponibile
  
4. ELEVAZIONE A 250.000 EURO DEL LIMITE MASSIMO DI PROVENTI PER BENEFICIARE DELLE DISPOSIZIONI RECAE DALLA LEGGE N. 398 DEL 1991 (art. 90, comma 2)
  - 4.1 Decorrenza
  - 4.3 Esercizio dell'opzione
  
5. COMPENSI CORRISPOSTI A SPORTIVI DILETTANTI (art. 90, comma 3)
  - 5.1 Articolo 81, comma 1, lett. m) del TUIR
  - 5.2 Articolo 83, comma 2 del TUIR
  - 5.3 Dipendenti pubblici (art. 90, comma 23)
  - 5.4 Decorrenza
  - 5.5 Deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione

6. IRAP. ESCLUSIONE DALLA BASE IMPONIBILE DELLE INDENNITA' E DEI RIMBORSI DI CUI ALL'ART. 81, COMMA 1, LETTERA m) DEL TUIR (art. 90, comma 10)
7. RITENUTA DEL 4 PER CENTO A TITOLO DI ACCONTO SUI CONTRIBUTI EROGATI ALLE ASSOCIAZIONI E SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 4)
8. AGEVOLAZIONI CONCERNENTI LE SPESE DI PUBBLICITA' (art. 90, comma 8)
9. ULTERIORI AGEVOLAZIONI PER LE ASSOCIAZIONI E SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE
  - 9.1 Agevolazioni concernenti l'imposta di registro (art. 90, comma 5)
  - 9.2 Agevolazioni concernenti l'imposta di bollo (art. 90, comma 6)
  - 9.3 Agevolazioni concernenti le tasse di concessione governativa (art. 90, comma 7)
10. EROGAZIONI LIBERALI IN FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 9)

#### PREMESSA

L'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 reca disposizioni in materia di attivita' sportiva dilettantistica che disciplinano sotto il profilo giuridico le associazioni e le societa' sportive dilettantistiche ed agevolano lo sviluppo del settore, anche attraverso interventi in materia tributaria diretti ad ampliare l'ambito soggettivo ed oggettivo dei benefici fiscali in favore dello sport dilettantistico.

La disciplina giuridica delle associazioni sportive e delle societa' sportive dilettantistiche e' contenuta nei commi 17 e 18.

Dette disposizioni assumono particolare rilievo poiche' individuano le tipologie soggettive operanti nel settore dello sport dilettantistico.

In particolare, viene introdotta una nuova tipologia di societa' di capitali che si caratterizza per le finalita' non lucrative e che si inserisce nell'ordinamento giuridico come una peculiare categoria di soggetti societari.

Le associazioni sportive dilettantistiche vengono invece disciplinate per la prima volta sotto il profilo civilistico e assumono, pertanto, una configurazione associativa tipica.

Alle tipologie soggettive disciplinate dai commi 17 e 18 del citato art. 90 si applicano i benefici fiscali in favore dello sport dilettantistico previsti dalla vigente normativa, integrata e modificata dallo stesso articolo 90.

Gli interventi sulla disciplina tributaria in favore dello sport dilettantistico sono contenuti nei commi da 1 a 11 nonche' nel comma 23 dell'art. 90.

Le novita' introdotte in materia sono le seguenti:

- estensione alle nuove societa' sportive dilettantistiche senza scopo di lucro delle agevolazioni recate dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e dalle altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche (comma 1);
- inapplicabilita' alle associazioni sportive dilettantistiche delle disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale (comma 11);
- elevazione del limite di proventi stabilito per poter fruire dei benefici previsti dalla legge n. 398 del 1991 (comma 2);
- ampliamento del regime agevolato riservato dagli articoli 81 e 83 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, ai compensi corrisposti agli sportivi dilettanti (comma 3);
- esclusione dalla base imponibile IRAP delle indennita' e dei rimborsi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m) del TUIR (comma 10);
- facolta' di non applicare la ritenuta d'acconto sui contributi corrisposti dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali e dagli enti di promozione sportiva alle societa' e associazioni sportive

- dilettantistiche (comma 4);
- regime agevolativo per le spese di pubblicita' (comma 8);
- agevolazioni in materia di imposte indirette in favore delle associazioni e delle societa' sportive dilettantistiche (commi 5,6,7);
- modifiche al regime delle erogazioni liberali in favore delle associazioni e societa' sportive dilettantistiche (comma 9).

## 1. REQUISITI SOGGETTIVI DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE.

### 1.1 Denominazione, requisiti statutarî.

L'art. 90 della legge n. 289 del 2002 ha dettagliatamente indicato i requisiti necessari per l'individuazione delle associazioni sportive dilettantistiche (con o senza personalita' giuridica) e delle societa' sportive dilettantistiche costituite in forma di societa' di capitali senza fine di lucro.

Il comma 17, in particolare, stabilisce che le associazioni e le societa' sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalita' sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica.

Il comma 18 stabilisce, altresì, che lo statuto e l'atto costitutivo di entrambe le categorie di soggetti devono contenere le clausole necessarie per garantire l'assenza di fine di lucro ed assicurare il rispetto degli altri principi indicati dalla stessa norma.

A tal fine l'anzidetta disposizione, operando un rinvio a disposizioni regolamentari, stabilisce espressamente che:

"Con uno o piu' regolamenti, emanati ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nel rispetto delle disposizioni dell'ordinamento generale e dell'ordinamento sportivo, secondo i seguenti principi generali, sono individuati:

- a) i contenuti dello statuto e dell'atto costitutivo delle societa' e delle associazioni sportive dilettantistiche, con particolare riferimento a:
  - 1) assenza di fini di lucro;
  - 2) rispetto del principio di democrazia interna;
  - 3) organizzazione di attivita' sportive dilettantistiche, compresa l'attivita' didattica per l'avvio, l'aggiornamento e il perfezionamento nelle attivita' sportive;
  - 4) disciplina del divieto per gli amministratori di ricoprire cariche sociali in altre societa' e associazioni sportive nell'ambito della medesima disciplina;
  - 5) gratuita' degli incarichi degli amministratori;
  - 6) devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle societa' e delle associazioni;
  - 7) obbligo di conformarsi alle norme e alle direttive del CONI nonche' agli statuti e ai regolamenti delle Federazioni sportive nazionali o dell'ente di promozione sportiva cui la societa' o l'associazione intende affiliarsi;
- b) le modalita' di approvazione dello statuto, di riconoscimento ai fini sportivi e di affiliazione ad una o piu' Federazioni sportive nazionali o alle discipline sportive associate o a uno degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, anche su base regionale;
- c) i provvedimenti da adottare in caso di irregolare funzionamento o di gravi irregolarita' di gestione o di gravi infrazioni all'ordinamento sportivo."

Si precisa che, in mancanza del formale recepimento nello statuto o nell'atto costitutivo, nonche' in caso di inosservanza di fatto delle clausole stabilite dai regolamenti emanati ai sensi del comma 18 dell'art. 90, le associazioni e societa' sportive dilettantistiche non possono beneficiare del particolare regime agevolativo ad esse riservato.

Parimenti costituisce condizione per il godimento dei benefici fiscali l'adozione della denominazione indicata nel citato comma 17 dell'art. 90, che deve essere utilizzata in tutti i segni distintivi o comunicazioni rivolte al pubblico.

Le associazioni e le societa' sportive dilettantistiche, in possesso dei previsti requisiti, sono iscritte nell'apposito registro istituito

presso il CONI, ai sensi del comma 20 dell'art. 90 della legge n. 289.

A tal fine il comma 21 del medesimo art. 90 stabilisce che "Le modalita' di tenuta del registro di cui al comma 20, nonche' le procedure di verifica, la notifica delle variazioni dei dati e l'eventuale cancellazione sono disciplinate da apposita delibera del Consiglio nazionale del CONI, che e' trasmessa al Ministero vigilante ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 31 gennaio 1992, n. 138".

Si fa presente che detto registro tenuto dal CONI puo' assolvere, per l'Amministrazione finanziaria, una importante funzione ricognitiva degli organismi sportivi dilettantistici ed e', quindi, particolarmente utile anche ai fini dell'attivita' di controllo.

#### 1.2 Associazioni sportive dilettantistiche. Forma giuridica.

Ai sensi del comma 17 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002, le associazioni sportive dilettantistiche possono assumere una delle seguenti forme:

- a) associazione sportiva priva di personalita' giuridica disciplinata dagli articoli 36 e seguenti del codice civile;
- b) associazione sportiva con personalita' giuridica di diritto privato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361.

Come gia' chiarito, entrambe le tipologie di associazioni devono adottare la denominazione indicata dal comma 17 dell'art. 90 e sono tenute ad adeguare il contenuto degli statuti o degli atti costitutivi alle disposizioni del comma 18.

Si precisa che le associazioni sportive dilettantistiche continuano a fruire, senza soluzione di continuita', delle agevolazioni previste dalle vigenti disposizioni e possono beneficiare di quelle introdotte dall'art. 90 della legge n. 289 del 2002, sempre che adeguino gli statuti con le modalita' e nei termini di cui al regolamento da emanare ai sensi del comma 18 dello stesso articolo 90.

#### 1.3 Societa' sportive dilettantistiche. Forma giuridica.

Le societa' sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro costituiscono una nuova categoria soggettiva, individuata ai sensi dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002, destinataria del particolare regime di favore previsto per le associazioni sportive dilettantistiche.

Dette societa' sono costituite ai sensi del comma 17, lett. c), dell'art. 90 "secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalita' di lucro".

Anche le societa' in argomento devono indicare nella denominazione e ragione sociale la finalita' sportiva dilettantistica e devono redigere lo statuto e l'atto costitutivo nel rispetto delle disposizioni stabilite dal comma 18. A tal fine valgono le modalita' e i termini previsti dal regolamento da emanarsi ai sensi dello stesso comma 18 dell'art. 90.

## 2. QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA DELLE ASSOCIAZIONI E DELLE SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE.

### 2.1 Associazioni sportive dilettantistiche.

#### 2.1.1 Inapplicabilita' delle disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale (art. 90, comma 11).

Il comma 11 dell'articolo 90 in commento aggiunge in fine all'articolo 111-bis, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, le seguenti parole: "ed alle associazioni sportive dilettantistiche".

Con tale modifica normativa e' stata estesa alle associazioni sportive dilettantistiche la particolare norma che esclude la perdita della qualifica di ente non commerciale per gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili.

Le associazioni sportive dilettantistiche non perdono, quindi, la qualifica di enti non commerciali, ancorche' non rispettino i limiti ed i parametri indicati dai commi 1 e 2 del citato art. 111-bis del TUIR.

#### 2.1.2 Art. 111, commi 3 e 4-quinquies.

Per fruire del regime agevolativo recato dall'art. 111, comma 3, del TUIR, che prevede la detassazione di determinate attività, le associazioni sportive dilettantistiche in argomento devono integrare, ove occorra, le clausole statutarie stabilite dal regolamento di cui al più volte citato comma 18 dell'art. 90 (cfr. paragrafo 1.1) con quelle previste dal comma 4-quinquies dello stesso art. 111.

## 2.2 Società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro.

Si chiarisce che le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali, ancorché non perseguano il fine di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale e sono riconducibili, in quanto società di capitali, nell'ambito dell'art. 87, comma 1, lettera a) del TUIR. L'assenza del fine di lucro non incide sulla qualificazione tributaria degli enti in questione.

Il reddito delle società sportive dilettantistiche è, pertanto, determinato, in via di principio, secondo le disposizioni del Titolo II, Capo II, del TUIR relative alle società e agli enti commerciali.

Nei confronti delle società sportive dilettantistiche non possono, quindi, trovare applicazione le disposizioni relative agli enti non commerciali, recate dagli articoli 108 e seguenti del TUIR, ivi comprese quelle contenute nell'art. 111, concernente gli enti non commerciali di tipo associativo.

Si precisa tuttavia che - in forza dell'articolo 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002, secondo cui "Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro" - può trovare applicazione nei confronti delle società sportive dilettantistiche la disposizione contenuta nell'art. 111, comma 3, del TUIR.

Secondo quest'ultima disposizione per alcune associazioni espressamente previste, tra cui le associazioni sportive dilettantistiche, "non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati".

La disposizione menzionata stabilisce, in sostanza, la non rilevanza fiscale di corrispettivi specifici versati dagli associati e dagli altri soggetti ivi menzionati, in favore di enti associativi con particolari finalità.

Per beneficiare di detta norma agevolativa le società sportive dilettantistiche, al pari delle associazioni sportive dilettantistiche, devono integrare le clausole statutarie stabilite dal regolamento di cui al più volte citato comma 18 dell'articolo 90 con quelle previste dal comma 4-quinquies dello stesso articolo 111.

Alle società sportive dilettantistiche di capitali senza fini di lucro non si applica, invece, la disposizione recata dall'art. 111-bis, comma 4, del TUIR, come integrata dall'art. 90, comma 11, della legge n. 289 del 2002, che esclude la perdita delle qualifiche di ente non commerciale per le associazioni sportive dilettantistiche.

## 3. ESTENSIONE ALLE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE SENZA FINE DI LUCRO DELLE DISPOSIZIONI IN FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 1).

L'art. 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002 ha introdotto, come già anticipato, un'importante novità consistente nell'estensione delle disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e delle altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche "alle società sportive

dilettantistiche costituite in societa' di capitali senza fine di lucro."

### 3.1 Legge n. 398 del 1991.

Le societa' sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro, costituite a partire dal 1 gennaio 2003 (data di entrata in vigore della legge n. 289 del 2002 che le ha istituite) nel rispetto delle disposizioni anche regolamentari cui rinvia il citato comma 18 dell'art. 90, possono optare per l'applicazione delle disposizioni recate dalla legge n. 398 del 1991 e successive modificazioni.

I benefici previsti dalla legge n. 398 dei quali possono fruire le societa' in argomento sono i seguenti.

#### 3.1.1 Imposte sui redditi.

In forza dell'art. 2, comma 5, della legge n. 398 del 1991 il reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche viene determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attivita' commerciali il coefficiente di redditivita', fissato dall'art. 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133 nella misura del 3 per cento, e aggiungendo l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

Con riferimento alle societa' sportive dilettantistiche in esame, ai fini della determinazione del reddito imponibile secondo la normativa prevista dalla legge n. 398 del 1991, si deve tener conto della qualificazione tributaria soggettiva delle societa' di capitali per le quali tutti i redditi, da qualsiasi fonte provengono, costituiscono reddito d'impresa.

Pertanto, dette societa' devono applicare il coefficiente di redditivita' del 3 per cento, stabilito dall'art. 2, comma 5, della legge n. 398, su tutti i proventi e componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo ai sensi dell'art. 95 del TUIR, escluse le plusvalenze patrimoniali. Al reddito cosi' determinato si aggiunge l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

Sono esclusi dall'ammontare dei proventi da assoggettare al coefficiente di redditivita' quelli che, per espressa disposizione di legge, non concorrono alla formazione del reddito, quali i proventi indicati nel comma 2, lettere a) e b) dell'art. 25 della legge n. 133 del 1999 nel limite annuo complessivo ivi individuato (paragrafo 3.3).

Si precisa, altresì, che non concorre alla determinazione del reddito delle associazioni sportive dilettantistiche e, quindi, anche delle societa' sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro, ai sensi dell'art. 3 della legge n. 398 del 1991, il premio di addestramento e di formazione tecnica di cui all'art. 6 della legge 23 marzo 1981, n. 91.

Si ricorda, infine, che, anche per le societa' sportive dilettantistiche, i corrispettivi di cui all'articolo 111, comma 3, del TUIR, ricorrendo le condizioni ivi richiamate, non sono fiscalmente rilevanti (vedasi paragrafo 2.2).

#### 3.1.2 Imposta sul valore aggiunto.

In forza dell'articolo 9, comma 1, del regolamento emanato con DPR 30 dicembre 1999, n. 544, le associazioni sportive dilettantistiche che optano per l'applicazione delle disposizioni recate dalla legge n. 398 applicano per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio delle attivita' commerciali connesse agli scopi istituzionali le disposizioni previste dall'articolo 74, sesto comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Pertanto, per gli anzidetti soggetti, lo speciale regime recato da quest'ultimo articolo trova applicazione anche per quei proventi percepiti in relazione ad attivita' non soggette all'imposta sugli intrattenimenti.

L'art. 74, sesto comma, prevede che, agli effetti della determinazione dell'IVA, la detrazione di cui all'art. 19 del DPR n. 633 e' forfettizzata con l'applicazione di una detrazione in via ordinaria pari al 50 per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili.

La medesima disposizione prevede, inoltre, le seguenti specifiche percentuali di detrazione forfettizzata:

- per le prestazioni di sponsorizzazione la detrazione e' forfettizzata in misura pari ad un decimo dell'imposta relativa alle operazioni stesse;
- per le cessioni o le concessioni di diritti di ripresa televisiva e

di trasmissione radiofonica la detrazione compete in misura pari ad un terzo dell'imposta relativa alle operazioni stesse.

Come precisato con circolare n. 165/E del 7 settembre 2000, le associazioni sportive dilettantistiche per le prestazioni pubblicitarie, in mancanza di un'espressa previsione normativa godono della detrazione del cinquanta per cento stabilita, in via generale, dal citato sesto comma dell'articolo 74.

Il regime speciale in argomento si applica alle condizioni richiamate anche alle società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro.

### 3.1.3 Adempimenti.

L'articolo 9, comma 3, del regolamento emanato con DPR n. 544 del 1999 disciplina gli adempimenti contabili a carico delle associazioni sportive dilettantistiche e dei soggetti assimilati, prevedendo che gli stessi devono:

- versare trimestralmente l'imposta sul valore aggiunto mediante delega unica di pagamento (modello F24), entro il giorno sedici del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, con possibilità di avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
- numerare progressivamente e conservare le fatture di acquisto a norma dell'articolo 39 del DPR n. 633 del 1972;
- annotare, anche con unica registrazione entro il giorno quindici del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, nel modello di cui al DM 11 febbraio 1997 opportunamente integrato;
- annotare distintamente nel citato modello di cui al DM 11 febbraio 1997 i proventi dell'art. 25, comma 1, della legge n. 133 del 1999, che non costituiscono reddito imponibile, le plusvalenze patrimoniali nonché le operazioni intracomunitarie ai sensi dell'articolo 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Per le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro il modello di cui al DM 11 febbraio 1997 deve essere integrato con i componenti positivi di reddito che comunque concorrono alla formazione del reddito.

Quali società di capitali, i soggetti di cui trattasi sono peraltro obbligati agli effetti civili alla tenuta delle scritture contabili previste dal codice civile.

### 3.2. Certificazione dei corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche.

Si ricorda che il DPR 13 marzo 2002, n. 69, recante "Regolamento per la semplificazione dei corrispettivi per le società e le associazioni sportive dilettantistiche", emanato in forza dell'art. 32 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, ha previsto che le società e le associazioni sportive dilettantistiche possono certificare i corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche mediante l'utilizzo di titoli d'ingresso o di abbonamenti recanti il contrassegno del concessionario (SIAE) di cui all'art. 17 del DPR 26 ottobre 1972, n. 640.

Questo sistema di certificazione si pone come modalità facoltativa rispetto a quella ordinaria che prevede l'emissione di titoli di accesso mediante appositi misuratori fiscali di cui ai decreti del 13 luglio 2000 e 23 luglio 2001 (il cui termine per l'installazione è stato prorogato al 30 giugno 2003 dall'art. 94, comma 5, della stessa legge n. 289 del 2002).

In sostanza, quindi, il DPR n. 69 del 2002 consente alle società e associazioni sportive dilettantistiche di sottrarsi all'obbligo di installare i misuratori fiscali.

Facilitazioni sono previste per l'annotazione delle movimentazioni e per la rendicontazione dei titoli di ingresso e degli abbonamenti utilizzati da ciascuna associazione o società sportiva dilettantistica.

In particolare l'art. 5 del DPR n. 69 del 2002 stabilisce che l'annotazione delle movimentazioni e delle rimanenze dei titoli di ingresso e degli abbonamenti delle associazioni o società sportive dilettantistiche vengano effettuate su appositi prospetti conformi al modello approvato con

provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

In attuazione di tale previsione, sono stati approvati tre distinti modelli, denominati rispettivamente SD/1, SD/2 e SD/3: il primo modello riepiloga i titoli d'ingresso relativi a ciascuna manifestazione sportiva; il secondo riepiloga gli abbonamenti emessi in ciascun mese; il terzo riepiloga le rimanenze a fine esercizio dei titoli d'ingresso e degli abbonamenti non utilizzati.

I prospetti si basano sostanzialmente sulla registrazione degli elementi identificativi dei titoli d'ingresso e degli abbonamenti (tipo, serie, importo) utilizzati o rimasti in carico.

Il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, datato 20 novembre 2002, per l'approvazione dei modelli dei prospetti di cui trattasi e' stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale - Serie Generale - del 28 novembre 2002, n. 279.

Si precisa, per completezza, che i corrispettivi diversi da quelli pagati per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche sono, ove non sia obbligatoria l'emissione della fattura, certificati secondo le disposizioni del DPR 21 dicembre 1996, n. 696, il quale peraltro, all'art. 2, comma 1, lett. hh) esonera dall'obbligo di certificazione "le cessioni e le prestazioni poste in essere dalle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono della disciplina della legge 16 dicembre 1991, n. 398...".

Detta disposizione si applica anche alle societa' sportive dilettantistiche senza fine di lucro.

### 3.3 Proventi esclusi dal reddito imponibile.

Alle societa' sportive dilettantistiche di capitali senza scopo di lucro, che si avvalgono della legge n. 398 del 1991, si applica la disposizione contenuta nel comma 2, lettere a) e b) dell'art. 25 della legge n. 133 del 1999, cosi' come modificata dall'art. 37 della legge 21 novembre 2000, n. 342, in base alla quale "per le associazioni sportive dilettantistiche, comprese quelle non riconosciute dal CONI o dalle Federazioni sportive nazionali purché riconosciute da enti di promozione sportiva, che si avvalgono dell'opzione di cui all'articolo 1 della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, non concorrono a formare il reddito imponibile, per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore al limite annuo complessivo fissato con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro per i beni e le attivita' culturali: a) i proventi realizzati dalle associazioni nello svolgimento di attivita' commerciali connesse agli scopi istituzionali; b) i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformita' all'articolo 108, comma 2-bis, lettera a) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, in materia di formazione del reddito complessivo".

Al riguardo si fa presente che il limite annuo complessivo, come precisato con circolare n. 207/E del 16 novembre 2000, rimane attualmente quello di cento milioni di lire per periodo d'imposta, pari a 51.645,69 euro, fissato con il decreto 10 novembre 1999 del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica e il Ministro per i beni e le attivita' culturali.

### 4. ELEVAZIONE A 250.000 EURO DEL LIMITE MASSIMO DI PROVENTI PER BENEFICIARE DELLE DISPOSIZIONI RECAE DALLA LEGGE N. 398 DEL 1991 (art. 90, comma 2).

Ai fini dell'applicazione della legge n. 398 del 1991 e' necessario che i soggetti beneficiari non abbiano conseguito, nel periodo d'imposta precedente a quello in cui si avvalgono del regime agevolativo recato dall'anzidetta legge, proventi di natura commerciale per un importo superiore a quello stabilito normativamente.

Tale importo, fissato dall'articolo 1, comma 1, della legge n. 398 del 1991, come sostituito dall'articolo 25 della legge n. 133 del 1999, in 185.924,48 euro (360 milioni di lire), e' stato elevato a 250.000 euro dall'art. 90, comma 2, della legge n. 289.

Si precisa che l'elevazione a 250.000 euro del limite massimo di proventi per fruire delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 si applica anche

alle associazioni senza fine di lucro e alle pro-loco ai sensi dell'art. 9-bis del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66.

#### 4.1 Decorrenza.

Per espressa previsione dello stesso comma 2, del citato articolo 90, il nuovo limite si applica "a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge".

In base a tale previsione le associazioni sportive dilettantistiche possono fruire del regime agevolato recato dalla legge n. 398 del 1991 nel periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 2003, purché nel periodo d'imposta precedente siano stati conseguiti proventi di natura commerciale per un importo non superiore a 250.000 euro.

Le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro, quali nuovi soggetti, potranno fruire delle agevolazioni della legge n. 398 dal primo periodo di imposta dalla data di costituzione, qualora ritengano di conseguire nel medesimo periodo proventi di natura commerciale per un ammontare non superiore a 250.000 euro.

Al fine dell'operatività del nuovo limite occorre, pertanto, operare la seguente distinzione:

- soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare;
- soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare;
- soggetti di nuova costituzione.

##### a) Soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

I soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare possono beneficiare delle disposizioni agevolative della citata legge n. 398 del 1991 a decorrere dal periodo d'imposta 1 gennaio - 31 dicembre 2003, a condizione che nel periodo d'imposta precedente, 1 gennaio 2002 - 31 dicembre 2002, abbiano conseguito proventi commerciali per un ammontare complessivo non superiore a 250.000 euro.

##### b) Soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

I soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare possono avvalersi delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 già dal periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 2003, sempreché abbiano conseguito nel periodo d'imposta ad esso antecedente proventi commerciali per un importo non superiore a 250.000 euro.

Pertanto, i soggetti che abbiano ad esempio l'esercizio sociale 1 luglio - 30 giugno possono avvalersi delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 per il periodo d'imposta 1 luglio 2002 - 30 giugno 2003, se nel periodo d'imposta precedente, chiuso al 30 giugno 2002, abbiano conseguito proventi commerciali per un importo non superiore a 250.000 euro e sempre che tale limite non sia superato durante il periodo d'imposta 2002 - 2003.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare possono fruire delle disposizioni della legge n. 398 per l'anno 2003, prendendo come riferimento temporale, ai fini della verifica del limite d'importo di cui trattasi, lo stesso periodo d'imposta considerato ai fini delle imposte sui redditi.

Conseguentemente, nell'esempio fatto, potranno fruire del regime agevolativo ai fini IVA nell'anno 2003 i soggetti che nel periodo d'imposta chiuso al 30 giugno 2002 abbiano conseguito proventi per un ammontare non superiore a 250.000 euro e sempre che tale importo non sia superato nel corso del periodo d'imposta iniziato il 1 luglio 2002.

##### c) Soggetti di nuova costituzione.

Come chiarito con circolare n. 1 datata 11 febbraio 1992, i soggetti di nuova costituzione possono fruire delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 qualora ritengano di conseguire nel periodo d'imposta proventi commerciali per un ammontare non superiore a 250.000 euro, indicando l'importo previsto nella dichiarazione d'inizio attività di cui all'art. 35 del DPR n. 633 del 1972.

#### 4.2 Esercizio dell'opzione.

Ai fini dell'esercizio dell'opzione, l'articolo 1, comma 1, del DPR 10 novembre 1997, n. 442 dispone che l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalita' di tenuta delle scritture contabili.

Pertanto, i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che intendono avvalersi, per il periodo d'imposta 2003, delle disposizioni agevolative recate dalla citata legge n. 398 del 1991, manifestano l'opzione unicamente attraverso la sua concreta attuazione sin dall'inizio del periodo o dell'attivita', fermo restando l'obbligo di comunicare l'opzione ai sensi dell'articolo 2 dello stesso DPR n. 442 del 1997. Sulla base di quest'ultima disposizione la comunicazione, considerato che trattasi di soggetti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione IVA, va effettuata con le modalita' e i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi, utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale IVA. La dichiarazione di riferimento e' quella da presentare nel 2004 per i redditi relativi al periodo d'imposta 2003.

Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, l'opzione si manifesta per l'esercizio 2002 - 2003, in forza dell'ultimo periodo dell'articolo 1, comma 1, del DPR n. 442 del 1997, attraverso comportamenti concludenti posti in essere a decorrere dal 1 gennaio 2003 e la comunicazione va effettuata con le modalita' e i termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 2003.

#### 5. COMPENSI CORRISPOSTI A SPORTIVI DILETTANTI (art. 90, comma 3).

L'art. 90, comma 3, della legge n. 289 reca modifiche agli artt. 81 e 83 del TUIR.

##### 5.1 Articolo 81, comma 1, lett. m) del TUIR.

In particolare, l'art. 90, comma 3, lett. a) aggiunge all'art. 81, comma 1, lett. m) del TUIR il seguente periodo "Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale resi in favore di societa' e associazioni sportive dilettantistiche".

La norma integra la previsione dell'art. 81, comma 1, lett. m), del TUIR, riconducendo fra i redditi diversi e nel regime fiscale agevolativo previsto dagli articoli 83, comma 2, del TUIR e 25, comma 1, della legge n. 133 del 1999 particolari rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che presentino le seguenti caratteristiche:

- carattere amministrativo-gestionale;
- natura non professionale;
- resi a societa' o associazioni sportive dilettantistiche.

Quali rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, le prestazioni in argomento si caratterizzano per la continuita' nel tempo, la coordinazione, l'inserimento del collaboratore nell'organizzazione economica del committente e l'assenza del vincolo di subordinazione.

Per quanto riguarda la natura non professionale del rapporto bisogna valutare se per lo svolgimento dell'attivita' di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico giuridiche direttamente collegate all'attivita' di lavoro autonomo esercitata abitualmente. Sono, pertanto, escluse le prestazioni rientranti nell'oggetto dell'arte o della professione.

Il carattere amministrativo-gestionale delle collaborazioni limita la previsione dell'art. 81, comma 1, lett. m), alla collaborazione nell'attivita' amministrativa e di gestione dell'ente. Rientrano, pertanto, nei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale, i compiti tipici di segreteria di un'associazione o societa' sportiva dilettantistica, quali ad esempio la raccolta delle iscrizioni, la tenuta della cassa e la tenuta della contabilita' da parte di soggetti non professionisti.

##### 5.2 Articolo 83, comma 2 del TUIR.

L'art. 90, comma 3, lett. b), modifica l'art. 83, comma 2, del TUIR

sostituendo le parole "a lire 10.000.000" (pari a 5.164,57 euro) con le seguenti "a 7.500 euro".

In forza di tale modifica, le indennita', i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m), del TUIR non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 7.500 euro.

Risulta, pertanto, elevato da 5.164,57 euro (lire 10.000.000) a 7.500 euro l'importo annuo escluso da imposizione.

Per quanto riguarda le somme di cui all'art. 81, comma 1, lett. m), del TUIR che eccedono il limite d'importo non soggetto ad imposizione, si ricorda che l'art. 25, comma 1, della legge 13 maggio 1999 n. 133 stabilisce che su tali somme le societa' e gli enti eroganti operano, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo d'imposta per l'ulteriore importo di lire 40.000.000 (pari a 20.658,28 euro). La ritenuta e' a titolo di acconto per la parte imponibile che eccede il predetto importo.

In sostanza, come precisato con la circolare n. 207/E del 16 novembre 2000, i redditi imponibili, al netto cioe' dell'importo escluso dalla formazione del reddito, vengono distinti ai fini dell'imposizione in due fasce: fino a lire 40.000.000 (pari a 20.658,28 euro) sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta, al di sopra di tale importo la ritenuta e' applicata a titolo di acconto.

Pertanto, i redditi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m), del TUIR sono ora assoggettati ad imposizione con le seguenti modalita':

- fino a 7.500 euro sono esclusi dalla formazione del reddito;
- oltre 7.500 euro e fino a 28.158,28 euro sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta;
- oltre 28.158,28 euro sono soggetti a ritenuta a titolo di acconto.

Per entrambe le fasce di reddito, sia quella soggetta a ritenuta a titolo d'imposta, sia quella soggetta a ritenuta a titolo di acconto, la ritenuta e' operata nella misura fissata per il primo scaglione di reddito dall'art. 11 del TUIR, maggiorata delle addizionali di compartecipazione all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

In base alla nuova formulazione dell'art. 11, comma 1 del TUIR, cosi' come sostituito dall'art. 2, comma 1, lett. c), della legge n. 289 del 2002, l'aliquota per il primo scaglione di reddito e' fissata dal 1 gennaio 2003 nella misura del 23%.

### 5.3 Dipendenti pubblici (art. 90, comma 23).

L'art. 90, comma 23, prevede la possibilita' per i dipendenti pubblici di prestare, fuori dall'orario di lavoro, la propria attivita' a favore delle societa' e associazioni sportive dilettantistiche, previa comunicazione all'amministrazione di appartenenza.

L'attivita' svolta deve essere a titolo gratuito e, pertanto, ai dipendenti pubblici non possono essere riconosciuti emolumenti di ammontare tale da non configurarsi come indennita' e rimborsi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m) del TUIR.

### 5.4 Decorrenza.

Le modifiche apportate agli articoli 81 e 83 del TUIR dal comma 3 dell'art. 90 hanno effetto a partire dal 1 gennaio 2003.

Pertanto, sono riconducibili fra i redditi diversi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m), i compensi erogati, a partire dal 1 gennaio 2003, da societa' e associazioni sportive dilettantistiche a fronte di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale.

Il nuovo limite di importo fissato dall'art. 83, comma 2, del TUIR, si applica alle somme percepite a partire dal 1 gennaio 2003.

### 5.5 Deduzione per assicurare la progressivita' dell'imposizione.

L'art. 2, comma 1, lett. b), della legge n. 289 del 2002 ha introdotto l'art. 10-bis del TUIR concernente la deduzione per assicurare la progressivita' dell'imposizione.

In base al comma 1 dell'art. 10-bis del TUIR dal reddito complessivo, aumentato del credito d'imposta di cui all'art. 14 del TUIR e al netto degli oneri deducibili di cui all'art. 10 del TUIR, si deduce l'importo di 3.000

euro.

Tale deduzione opera forfetariamente per tutti i contribuenti, a prescindere dalla tipologia di reddito prodotto, esclusivamente in considerazione del reddito complessivo maturato nel periodo d'imposta.

La deduzione spetta, ai sensi del comma 5 del citato art. 10-bis, nella misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare di 26.000 euro, aumentato delle deduzioni indicate nei commi da 1 a 4 dell'art. 10-bis (deduzioni per redditi di lavoro dipendente, per redditi di pensione, per redditi di lavoro autonomo e di esercizio d'impresa minore) e degli oneri deducibili di cui all'art. 10 del TUIR e diminuito del reddito complessivo e del credito d'imposta di cui all'art. 14 del TUIR, e l'importo di 26.000 euro.

Ai fini della deduzione di cui trattasi deve tenersi conto delle somme di cui all'art. 81, comma 1, lett. m), eccedenti 28.158,28 euro, che concorrono alla formazione del reddito complessivo.

Le indennita', i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m), in quanto assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta fino all'importo di 20.658,28 euro, eccedenti i 7.500 euro, non concorrono invece alla formazione del reddito complessivo.

Pertanto, la deduzione per assicurare la progressivita' dell'imposizione di cui all'art. 10-bis del TUIR opera esclusivamente nei confronti dei redditi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m) del TUIR che eccedono l'importo di 28.158,28 euro.

Si precisa, infatti, che l'art. 25, comma 1, ultimo periodo, della legge n. 133 del 1999, dispone che la parte dell'imponibile assoggettata a ritenuta a titolo d'imposta concorre alla formazione del reddito complessivo ai soli fini della determinazione delle aliquote per scaglioni di reddito di cui al citato art. 11 del TUIR.

#### 6. IRAP. ESCLUSIONE DALLA BASE IMPONIBILE DELLE INDENNITA' E DEI RIMBORSI DI CUI ALL'ART. 81, COMMA 1, LETTERA m) DEL TUIR (art. 90, comma 10).

L'art. 90, comma 10, stabilisce che: "all'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, le parole: delle indennita' e dei rimborsi di cui all'articolo 81, comma 1, lettera m), del citato testo unico delle imposte sui redditi sono soppresse".

In base a tale modifica normativa, ai fini IRAP, per i soggetti che relativamente alle imposte sui redditi si avvalgono di regimi forfetari di determinazione del reddito, il valore della produzione netta puo' determinarsi aumentando il reddito, calcolato in base a tali regimi, delle retribuzioni corrisposte al personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi. Non vanno piu' sommate le indennita' e i rimborsi di cui all'art. 81, comma 1, lettera m) del TUIR.

Detta agevolazione si applica, quindi, sia alle societa' che alle associazioni sportive dilettantistiche che effettuino l'opzione prevista dall'art. 1, comma 1 della legge n. 398 del 1991.

Si segnala, infine, che l'art. 5, comma 2, della legge n. 289 del 2002 ha modificato l'art. 11, comma 1, lettera b), n. 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997. In forza di tale modifica non sono piu' compresi tra i compensi non ammessi in deduzione nella determinazione della base imponibile IRAP le somme di cui all'art. 81, comma 1, lettera m) del TUIR.

Pertanto, la norma consente alle associazioni e societa' sportive dilettantistiche che non si avvalgono delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 di portare in deduzione nella determinazione della base imponibile IRAP le indennita' di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi di cui all'art. 81, comma 1, lettera m) del TUIR.

#### 7. RITENUTA DEL 4 PER CENTO A TITOLO DI ACCONTO SUI CONTRIBUTI EROGATI ALLE ASSOCIAZIONI E SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 4).

Il comma 4 dell'art. 90 della legge n. 289 prevede che il CONI, le Federazioni sportive nazionali e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI non sono obbligati ad operare la ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto, stabilita dal comma 2 dell'art. 28 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, sui

contributi erogati alle società ed alle associazioni sportive dilettantistiche.

Pertanto, il CONI, le Federazioni sportive nazionali e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI hanno facoltà di non applicare la ritenuta d'acconto nella misura del quattro per cento sui contributi dagli stessi erogati alle società ed associazioni sportive dilettantistiche.

Resta fermo quanto disposto dall'art. 28, secondo comma, del DPR n. 600 del 1973, in base al quale sui contributi erogati dalle regioni, dalle province, dai comuni, e dagli altri enti pubblici e privati, corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali deve essere operata con obbligo di rivalsa la ritenuta del quattro per cento a titolo d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

Restano, conseguentemente, assoggettati alla ritenuta d'acconto del quattro per cento tutti i contributi, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali, corrisposti alle società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro dalle regioni, province, comuni e altri enti pubblici e privati.

Per quanto riguarda invece le associazioni sportive dilettantistiche, rimangono assoggettati alla ritenuta del quattro per cento solo i contributi destinati allo svolgimento di attività commerciali, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali, corrisposti da regioni, province, comuni e dagli altri enti pubblici e privati.

Si precisa che la norma recata dal comma 4 dell'art. 90 della legge n. 289 in esame prevede la facoltà per il CONI, le Federazioni sportive e per gli enti di promozione sportiva di non applicare la ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, ma non sottrae ad imposizione i contributi di cui trattasi, i quali, pertanto, concorrono a formare il reddito d'impresa ai sensi del Capo VI del titolo I del TUIR.

#### 8. AGEVOLAZIONI CONCERNENTI LE SPESE DI PUBBLICITÀ (art. 90, comma 8).

Il comma 8 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 prevede che i corrispettivi in denaro o in natura erogati in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche, fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva, non superiori all'importo annuo di 200.000 euro, costituiscono per il soggetto erogante "spese di pubblicità".

La disposizione in esame introduce, in sostanza, ai fini delle imposte sui redditi, una presunzione assoluta circa la natura di tali spese, che vengono considerate - nel limite del predetto importo - comunque di pubblicità e, pertanto, integralmente deducibili per il soggetto erogante ai sensi dell'art. 74, comma 2, del TUIR nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio medesimo e nei quattro anni successivi.

Si evidenzia che la fruizione dell'agevolazione in esame è subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni:

- 1) i corrispettivi erogati devono essere necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante;
- 2) deve essere riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima.

#### 9 ULTERIORI AGEVOLAZIONI PER LE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE.

##### 9.1 Agevolazioni concernenti l'imposta di registro (art. 90, comma 5).

Il comma 5 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 stabilisce che "gli atti costitutivi e di trasformazione delle società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa".

Il citato comma 5 dispone, quindi, l'assoggettamento all'imposta di registro in misura fissa (attualmente 129,11 euro) degli atti costitutivi e

di trasformazione posti in essere dalle società e associazioni sportive dilettantistiche, dalle Federazioni sportive nonché dagli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI. L'agevolazione è riconosciuta solo qualora detti atti siano direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva.

La disposizione in esame introduce una novità per quanto riguarda gli atti di costituzione, per i quali l'art. 4 parte I della Tariffa allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) prevede, invece, ordinariamente l'assoggettamento a tassazione in misura proporzionale o fissa a seconda della natura dei beni oggetto di conferimento all'atto della costituzione.

L'agevolazione introdotta, pertanto, assume particolare rilievo con riferimento alle ipotesi nelle quali la costituzione venga effettuata con l'apporto di immobili o di altri beni il cui conferimento sconterebbe ordinariamente l'imposta di registro in misura proporzionale.

9.2 Agevolazioni concernenti l'imposta di bollo (art. 90, comma 6).

Il comma 6 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 stabilisce che "al n. 27-bis della tabella di cui all'allegato B annesso al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: <<e dalle federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI>>".

Con tale norma è disposta l'esenzione dall'imposta di bollo a favore delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, con riferimento agli atti, documenti, istanze, contratti, copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni.

Detta esenzione non trova applicazione nei confronti delle società e associazioni sportive dilettantistiche, in quanto non menzionate dalla norma.

9.3 Agevolazioni concernenti le tasse di concessione governativa (art. 90, comma 7).

Il comma 7 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 stabilisce che "all'articolo 13-bis, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, dopo le parole <<organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)>> sono inserite le seguenti: <<e le società e associazioni sportive dilettantistiche>>".

Il citato comma 7 estende agli atti ed ai provvedimenti concernenti le società e le associazioni sportive dilettantistiche, l'esenzione dalle tasse di concessione governativa prevista dall'art 13-bis del DPR 26 ottobre 1972, n. 641.

Quest'ultima disposizione, recante una previsione esentativa generalizzata, consente, quindi, di escludere dall'applicazione del tributo tutti gli atti ed i provvedimenti concernenti le società e le associazioni sportive dilettantistiche.

10. EROGAZIONI LIBERALI IN FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 9).

In tema di erogazioni liberali a favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche, l'art. 90, comma 9, ha introdotto le seguenti novità al regime preesistente.

Art. 90, comma 9, lettera a).

Nell'art. 13-bis, comma 1, del TUIR è stata sostituita la lettera i-ter. La nuova disposizione stabilisce, in sostanza, che le erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche in favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche danno diritto ad una detrazione dall'imposta lorda del 19% calcolata su un importo complessivo in ciascun periodo di imposta non superiore a 1500 euro (il limite fissato dall'art 37 della legge 21 novembre 2000, n. 342 era di due milioni di lire).

Rimangono inalterate le condizioni per fruire della detrazione: il versamento deve essere eseguito tramite banca, ufficio postale ovvero con altre modalità stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

Tra le modalità di effettuazione dei versamenti si ricordano quelle già indicate nella circolare n. 43/E dell'8 marzo 2000 e nella circolare n.

207/E del 16 novembre 2000: conti correnti bancari o postali intestati alle societa' e associazioni sportive dilettantistiche, carte di credito, bancomat, assegni non trasferibili intestati alle societa' o associazioni sportive destinatarie dei versamenti.

Le predette modalita' di versamento devono essere osservate qualunque sia l'importo dell'erogazione liberale effettuata.

Per quanto riguarda i destinatari dell'erogazione si precisa che la norma in esame gia' si riferiva, anche nel previgente testo, alle associazioni sportive dilettantistiche, ricomprese nella sintetica espressione "societa' sportive dilettantistiche" e si estende ora anche alle nuove societa' sportive dilettantistiche costituite in societa' di capitali senza fine di lucro.

Art. 90, comma 9, lettera b).

L'art. 90, comma 9, lettera b), ha modificato l'art. 65, comma 2 del TUIR, con l'abrogazione della lettera c-octies) che prevedeva la deducibilita', nella determinazione del reddito d'impresa, delle erogazioni liberali in denaro a favore delle societa' sportive dilettantistiche per un importo non superiore a due milioni di lire o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato.

Si fa presente, tuttavia, che l'art. 90 della legge n. 289 del 2002 non ha apportato modifiche all'art. 91-bis del TUIR, cosi' come modificato dall'art. 37 della legge 21 novembre 2000, n. 342. Detto articolo 91-bis, inserito nel Capo I del Titolo II del TUIR, prevede, tra l'altro, che "dall'imposta lorda si detrae fino a concorrenza del suo ammontare un importo pari al 19 per cento (omissis) dell'onere di cui all'art. 13-bis, comma 1, lettera i-ter)".

Pertanto, i soggetti IRPEG, siano essi societa' e enti commerciali oppure enti non commerciali, che effettuino erogazioni liberali a favore delle societa' e associazioni sportive dilettantistiche possono operare la detrazione del 19 per cento calcolata sullo stesso importo complessivo fissato per le persone fisiche, attualmente, quindi, non superiore a 1500 euro in ciascun periodo d'imposta.

Anche per tale tipo di erogazioni devono essere osservate le modalita' di versamento di cui all'art. 13-bis, lettera i-ter, del TUIR.

Si fa presente, infine, che ai fini della detrazione prevista dall'art. 13-bis, lettera i-ter) - e, conseguentemente, dall'art. 91-bis - del TUIR, e' necessario che l'organismo destinatario della liberalita' sia identificabile attraverso la denominazione o ragione sociale indicata nel comma 17 dell'art. 90 in commento. Detta denominazione o ragione sociale, infatti, come gia' chiarito, deve essere utilizzata in tutte le operazioni e manifestazioni esterne dell'ente.