

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 07/03/2017

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/39127-i-requisiti-dell-art-148-tuir-per-godere-del-regime-agevolativo-delle-associazioni>

Autore: Pier Paolo Muià

I requisiti dell'Art. 148 TUIR per godere del regime agevolativo delle associazioni

AVV. PIER PAOLO MUIÀ

Avvocato del Foro di Firenze

muiapierpao@gmail.com

IL RISPETTO CONCRETO DEI REQUISITI DELL'ART. 148 TUIR PER GODERE DEL REGIME AGEVOLATIVO DELLE ASSOCIAZIONI.

Avv. Pier Paolo Muìà, avvocato del foro di Firenze.

L'art. 148 del T.U.I.R. prevede il regime agevolativo proprio degli enti associativi, disponendo l'esclusione, dall'ambito della commercialità, dell'attività svolta da associazioni, consorzi ed altri enti associativi nei confronti degli associati o partecipanti, a determinate condizioni.

Il presupposto di carattere generale per l'applicazione delle agevolazioni fiscali previste dalle disposizioni dell'art. 148 del T.U.I.R. (in ambito di imposte dirette), e di quelle dell'art. 4, commi 4 e 6, del D.P.R. n. 633/1972 (in ambito IVA), è che l'ente associativo sia qualificato come ente "non commerciale": ciò significa che l'ente non deve avere per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ai sensi dell'art. 73 del TUIR.

In particolare, l'Art. 148, comma 8, del T.U.I.R. stabilisce che: "Le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata: **a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;** **b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'art. 3, comma 190, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;** **c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;** **d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;** **e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'art. 2532, comma 2, del Codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti;** è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'art. 2532, ultimo comma, del Codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale; intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa".

Ebbene, oltre all'inserimento all'interno degli atti costitutivi e degli statuti degli Enti associativi di specifiche clausole che rispettino detta disposizione, è assolutamente necessario che gli enti

osservino in concreto le clausole formali inserite nei propri atti costitutivi/statuti. Sul punto è pacifico l'orientamento della Cassazione, che da ultimo con una decisione del novembre 2016¹, confermando i propri ormai consolidati precedenti², ha ribadito che il regime agevolativo di cui all'art. 148 del TUIR e all'art. 4, D.P.R. n. 633/1972 (in materia di IVA) è applicabile alle Associazioni soltanto se queste, oltre ad inserire nei loro atti costitutivi e statuti le clausole obbligatorie ivi previste, **svolgano in concreto la loro attività nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole stesse.**

Spesso, invece, le Associazioni – più o meno coscientemente – non si preoccupano di verificare che la propria attività venga svolta nel rispetto concreto di tali clausole. Ebbene, tali distrazioni portano frequentemente al disconoscimento, da parte dell'Agenzia delle Entrate, della natura associativa dell'Ente e conseguentemente alla perdita delle agevolazioni concesse ed al recupero a tassazione di somme talmente considerevoli che possono anche mettere in ginocchio l'Ente stesso.

I CONTROLLI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE.

In ragione di questa applicazione delle citate disposizioni normative, l'obiettivo cui mirano i controlli dell'Agenzia Entrate è quello di valutare e verificare, da un lato, l'oggetto e le clausole risultanti dall'atto costitutivo e dallo statuto, dall'altro lato, la **reale natura** dell'ente – in base all'attività concretamente svolta – e quindi la sussistenza dei requisiti/presupposti **concreti**, per usufruire delle agevolazioni fiscali.

Gli elementi di valutazione da parte dell'Agenzia delle Entrate in sede di controllo sono:

- I criteri di ammissione/esclusione degli associati e la durata del rapporto;
- I diritti e doveri degli associati e l'assenza di discriminazioni o privilegi fra gli stessi;
- Il coinvolgimento dei soci nella vita dell'organizzazione, sia sportiva che extra sportiva;
- Le modalità di convocazione, le regole sul funzionamento e i quorum deliberativi per assemblea e consiglio direttivo;
- I libri sociali;
- Le ricevute (per iscrizione/quota sociale/corsi a pagamento).

Sulla scorta deòe indagini e valutazioni di cui sopra, i principali rilievi e contestazioni mossi alle Associazioni sono:

1) Mancanza di attività istituzionale

Riscontrata in base alla presenza anche non contemporanea dei seguenti aspetti:

- **associati fittizi;**

¹ Corte di Cassazione, sez. V, civile n.22187 del 3 novembre 2016.

² Sono conformi Cass. n.4872/2015, Cass. n. 8623/2012 e Cass. n. 11456/2010.

- **assenza e/o irregolarità dei libri sociali;**
- **mancaza di vita associativa.**

2) Contabilità inattendibile e/o irregolare.

Riscontrata in base alla presenza anche non contemporanea dei seguenti aspetti:

- **Fatture per operazioni inesistenti;**
- **Irregolarità dei compensi/rimborsi spese elargiti;**
- **Mancaza del rendiconto economico-finanziario e della documentazione contabile.**

3) Svolgimento esclusivo o principale di attività commerciali.

Riscontrata in base alla presenza anche non contemporanea dei seguenti aspetti:

- **organizzazione imprenditoriale dell'ente;**
- **finalità di lucro;**
- **distribuzione di utili.**

1. L'ANALISI DELL'ATTIVITÀ ISTITUZIONALE.

Per quanto riguarda l'analisi dell'attività istituzionale dell'Associazione, gli accertamenti dell'Agenzia delle Entrate sono finalizzati a verificare l'effettività e la democraticità della vita associativa e quindi un reale coinvolgimento degli associati. In proposito, per evitare contestazioni dagli accertatori, come richiesto dalle Corti Tributarie di merito, è necessario che siano riscontrabili concretamente e nella sostanza i seguenti elementi che la legge impone che siano inseriti negli statuti e atti costitutivi degli Enti:

- **Disciplina uniforme** del rapporto associativo;
- **Esclusione della temporaneità della partecipazione;**
- **Diritto di voto** e libera eleggibilità degli organi amministrativi.

La concreta applicazione delle suddette clausole statutarie, quindi, nell'ottica di poter dimostrare una gestione trasparente e la concreta natura di ente non lucrativo, rappresenta il primo strumento di difesa da poter utilizzare nell'ambito di un accertamento fiscale. In particolare, la clausola della democraticità si intende violata qualora si riscontri:

- **la mancaza assoluta di forme di comunicazione idonee ad informare gli associati delle convocazioni assembleari e delle decisioni degli organi sociali;**
- **la presenza di diverse quote associative alle quali corrisponda una differente posizione del socio in termini di diritti e prerogative,** rispetto alla reale fruizione e godimento di determinati beni e servizi;

- **l'esercizio limitato del diritto di voto** – dovuto alla presenza, di fatto, di categorie di associati privilegiati – in relazione alle deliberazioni inerenti l'approvazione del bilancio, le modifiche statutarie, l'approvazione dei regolamenti, la nomina di cariche direttive, etc..

È evidente, quindi, che le Associazioni nello svolgimento della propria attività, per garantire la democraticità dell'ente, dovranno porre in essere comportamenti diametralmente opposti a quelli appena elencati.

Fra questi, diventa fondamentale istituire e tenere correttamente i libri sociali ed in particolare:

- **libro soci** (contenente il numero cronologico di iscrizione; i dati anagrafici dell'associato; la data in cui è stata presentata la richiesta di iscrizione all'associazione; la data in cui è stata deliberata l'ammissione; le quote associative pagate e la data in cui è cessato il rapporto associativo e il motivo di cessazione);
- **libro dei verbali delle assemblee** (contenente l'annotazione di tutte le delibere assembleari; l'approvazione del rendiconto gestionale e l'allegazione dello stesso; l'indicazione delle modalità di convocazione dell'assemblea, dell'ordine del giorno, dell'ora dell'adunanza, delle modalità di espressione del voto; il numero dei partecipanti, in proprio o per delega allegata; la sottoscrizione dei verbali, quanto meno da parte del Presidente e del segretario);
- **libro dei verbali del Consiglio Direttivo** (da tenere con modalità analoghe al libro dei verbali delle assemblee).

Questi libri, infatti, hanno una importante funzione di trasparenza verso gli associati e i terzi (tra cui anche l'Amministrazione finanziaria) al fine di dimostrare che l'attività dell'Associazione viene svolta in ossequio al principio di democraticità e nel rispetto degli obiettivi statutari. Sul punto è, quindi, consigliabile che i libri siano tenuti in modo tale da garantire la leggibilità e la non modificabilità degli stessi e di dare data certa alle annotazioni ivi contenute.

2. CONTABILITÀ INATTENDIBILE E/O IRREGOLARE.

Per quanto riguarda la tenuta della contabilità, le Associazioni devono:

1. **conservare e numerare progressivamente**, per anno solare, **le fatture/ricevute** emesse e le fatture di acquisto;
2. **conservare la documentazione relativa a incassi e pagamenti;**
3. **redigere il rendiconto economico – finanziario.**

In particolare, le indicazioni che è possibile ricavare dalla posizione dell’Agenzia delle Entrate, sia in sede di verifica che in sede di giudizio, al fine di evitare contestazioni, sono:

- 1) **tenere la Prima Nota** (registro in forma libera, sul quale annotare tutti i movimenti in entrata ed in uscita avvenuti nel corso dell’anno sociale);
- 2) **rilasciare le quietanze** per tutti gli introiti percepiti, le quali devono evidenziare, in modo leggibile, le informazioni necessarie affinché gli introiti possano considerarsi fiscalmente agevolati ossia:
 - nome, cognome e codice fiscale del socio che ha versato l’importo, con indicazione del numero di tessera;
 - causale riconducibile alla partecipazione ad attività istituzionali del sodalizio (es. quota di adesione; quota corso di nuoto per il periodo ecc.);
 - importo corrisposto per la prestazione resa;
 - dati dell’Associazione, incluso il codice fiscale;
 - data del rilascio.

3. SVOLGIMENTO ESCLUSIVO O PRINCIPALE DI ATTIVITÀ COMMERCIALI.

Infine, per quanto riguarda i rilievi sullo svolgimento esclusivo di attività commerciali – non essendo questa la sede in cui poter sviluppare diffusamente i concetti di organizzazione imprenditoriale, di finalità di lucro e di distribuzione degli utili, propri delle società commerciali, ci limitiamo a evidenziare come – sarà naturalmente determinante rispettare le previsioni statutarie dell’associazione che stabiliscono lo scopo non lucrativo dell’ente ed il divieto di distribuire durante la vita dell’associazione, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale.

CONCLUSIONI.

Concludo questo mio intervento, evidenziando come, certamente è assolutamente essenziale rispettare le forme previste dalla legge, ma troppo spesso questo rigore formalistico esaurisce l’impegno e l’attenzione delle Associazioni, le quali si limitano ad una, sì corretta, stesura di uno statuto contenente tutte le clausole obbligatorie previste dalla legge, ma spesso non sufficiente per garantire il riconoscimento del regime fiscale agevolativo. Ciò in quanto le stesse Associazioni – esaurita l’attenzione nella redazione dello Statuto – non prestano altrettanta attenzione ed impegno nel rispettare e far rispettare dette clausole statutarie, coinvolgendo gli associati nella vita associativa e impiegando il tempo necessario per avere e mantenere una corretta tenuta amministrativa di tutto ciò che riguarda l’ente.

Un impegno in questo senso, anche se gravoso e dispendioso, in termini di tempo e di risorse economiche, non dovrà mai essere considerato inutile e facoltativo, ma sarà il primo strumento per difendersi dagli accertamenti fiscali dell'Amministrazione finanziaria.

FOCUS: I CASI PRATICI

Primo caso.

In un primo caso sottoposto all'esame di una Commissione Tributaria Provinciale nel settembre 2016³, l'Agenzia delle Entrate aveva proceduto a controllare per l'anno 2010-2011 la posizione fiscale della ASSOCIAZIONE SPORTIVA XXXXXXXX. Tali controlli avevano evidenziato la totale assenza di ogni attività istituzionale, la mancanza di vita associativa, l'accessorietà dell'attività istituzionale svolta, la sussistenza dello scopo di lucro (realizzazione di notevoli ricavi in nero non contabilizzati, non dichiarati, non imputati al patrimonio dell'Associazione e distribuiti in violazione dei principi in materia di associazionismo). L'Agenzia delle Entrate riteneva l'Associazione mero ente commerciale ex art. 73 TUIR, conseguentemente, recuperava a tassazione il reddito imponibile conseguito dall'Ente ed emetteva due avvisi di Accertamento per l'anno 2010 e l'anno 2011 con cui determinava il reddito d'impresa rispettivamente in €.43.936,65 e in €.32.804,69 ed applicava le relative imposte e le corrispondenti sanzioni pari al 100% delle imposte stesse.

La difesa in giudizio dell'Associazione è stata basata sull'erronea considerazione della stessa come Ente commerciale.

L'Agenzia delle Entrate in giudizio ha insistito per la correttezza dell'accertamento, ritenendo che l'attività svolta fosse attività commerciale (anche perché esistevano fatture passive, erano state fatte vendite anche a non soci e erano stati applicati prezzi di mercato) e che il circolo non avesse i requisiti della Associazione sulla base delle seguenti circostanze: quasi totale assenza di ogni forma di attività istituzionale e di vita associativa, mancata tenuta dei libri dei verbali di assemblea, del consiglio direttivo e convocazioni delle assemblee, mancata tenuta del libro dei soci, mancata approvazione dei bilanci di esercizio, esistenza di conti correnti bancari dell'Associazione con potere di firma del Presidente e del figlio del Presidente e con rilevanti operazioni in entrata ed uscita senza riscontro con i conti della società.

La Corte, nella propria decisione, esordisce ribadendo che gli enti di tipo associativo possono godere del trattamento agevolato previsto dall'artt. 148 dpr 917/86 a condizione non solo dell'inserimento, nei loro atti costitutivi e negli statuti, di tutte le clausole indicate nell'art. 5 del D. Lgs. 460/1997, ma anche dell'accertamento, che la loro attività si svolga, **in concreto**, nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole stesse. Ciò detto, la Corte analizza la situazione concreta dell'Associazione, ritenendo che nel caso di specie mancano tutte le condizioni richieste dalla normativa per godere delle agevolazioni fiscali. La mancata tenuta del

³ Commissione Tributaria Provinciale di Genova, Sentenza n.1728-10-2016;

libro dei verbali di assemblea, del libro dei verbali del Consiglio Direttivo e del libro dei soci è una prova dell'assenza di vita associativa. Inoltre, anche la mancata redazione di alcun bilancio, e di alcuna delibera assembleare di approvazione del bilancio sono una chiara prova di assenza di reale vita associativa. Non solo, ma anche il fatto che l'associazione fosse titolare di un conto corrente bancario, su cui avevano potere di firma solo il Presidente XXXXXXX e il figlio e su cui transitavano rilevanti operazioni in entrata e uscita, che non trovano riscontro nei conti economici né nelle scritture e documenti contabili dell'Associazione, denotano una gestione individuale familiaristica. Tutte queste violazioni sistematiche, secondo i giudici, dimostrano l'assenza assoluta di democraticità e di reale vita associativa e che l'associazione è stata gestita esclusivamente dal Sig. XXXXXXX e dai suoi familiari.

Prosegue, poi, la Corte ricordando come spetti all'Associazione l'onere di provare la sussistenza dei requisiti per godere delle agevolazioni fiscali previste per gli enti associativi, ma che nel caso di specie non sono state provate le finalità sociali, la mancata distribuzione degli avanzi di gestione e l'assenza di lucro.

In ragione di tutto ciò, i Giudici hanno ritenuto che, nel caso di specie, si sia verificato un continuativo sistematico abuso della forma associativa e hanno confermato l'accertamento dell'Agenzia delle Entrate, respingendo il Ricorso dell'Associazione e condannandola anche al pagamento delle spese di lite.

Secondo caso.

In un secondo caso sentenziato da una Commissione tributaria regionale sempre nel settembre 2016⁴, i giudici hanno respinto il ricorso presentato da un'associazione la quale, pur presentando uno statuto conforme ai dettami di legge, non aveva fornito la prova della concreta applicazione delle indicazioni nello stesso indicate a sostegno della sua reale natura di ente associativo non lucrativo. L'Agenzia delle entrate, pur in presenza della regolare presentazione del Mod. Eas e di uno statuto contenente le clausole di legge per fruire delle agevolazioni di cui all'art. 148, comma 3, T.U.I.R. (e art. 4, comma 4, D.P.R. n. 633/1972) aveva rilevato come il rispetto di tali disposizioni sarebbe stato "meramente formale", riscontrando l'assenza di un concreto rapporto associativo con i frequentatori della attività dell'ente (non uniformità del rapporto associativo, assenza di coinvolgimento degli associati nella vita associativa e della rendicontazione annuale). L'Amministrazione finanziaria, rilevando l'inesistenza delle domande associative sottoscritte dagli aderenti al sodalizio, la presenza di un mero elenco di associati in sostituzione del c.d. libro/registro degli aderenti (dove peraltro non risultavano indicati i membri del consiglio direttivo), il mancato versamento delle quote sociali annuali da parte degli amministratori ed il mancato coinvolgimento degli associati nella vita associativa, l'assenza delle delibere del consiglio direttivo in merito alla programmazione delle attività sociale e dell'ammissione degli aspiranti associati ("in aperto contrasto con le disposizioni statutarie") oltre alla mancata redazione ed approvazione del rendiconto annuale aveva ritenuto di non potersi configurare alcuna associazione. Tali rilievi, pertanto, sulla base dei riscontri effettuati, hanno trovato conferma nella decisione dei giudici di merito secondi i

⁴ Commissione Tributaria Regionale di Trieste, Sentenza n.259-04-16.

AVV. PIER PAOLO MUIÀ

Avvocato del Foro di Firenze

muiapierpaulo@gmail.com

quali “una tale inesistente formalizzazione delle decisioni dell’assemblea dei soci e dei provvedimenti adottati dal consiglio prefigurava una totale assenza di trasparenza nei confronti degli associati in violazione dell’effettività del rapporto associativo di cui all’art. 148, comma 8, lett c) del TUIR”, configurandosi un vero e proprio ente commerciale che opera, non a favore degli associati, bensì con clienti in un “libero mercato concorrenziale”. Anche in questo caso, quindi, i Giudici hanno disconosciuto la natura associativa dell’Ente e confermato il recupero a tassazione per diverse decine di migliaia di Euro effettuato dall’Amministrazione finanziaria.