

ENTI NON COMMERCIALI

Novità in materia di iscrizione al 5 per mille a partire dal 2017

di Guido Martinelli, Carmen Musuraca

Con la **circolare n. 5/E di ieri l’Agenzia delle Entrate** fornisce chiarimenti in merito alle novità introdotte dal **D.P.C.M. del 7 luglio 2016** in tema di **semplificazione e razionalizzazione degli adempimenti necessari per l’ammissione al beneficio del 5 per mille**, adeguando la procedura di iscrizione all’avvenuta **stabilizzazione del contributo** con la legge di Stabilità 2015 e, in particolare, fornisce indicazioni precise in merito all’applicazione della nuova procedura per l’anno 2017.

A fronte, infatti, della stabilizzazione del **contributo in questione diventato certo**, a regime, e non più soggetto a proroghe o rinnovi annuali continui, l’articolo 6–bis del decreto ha previsto **“a decorrere dall’esercizio finanziario 2017”** con riferimento ai soggetti regolarmente iscritti nel 2016:

- **l’eliminazione**, per gli enti regolarmente iscritti e in possesso dei requisiti per l’accesso al beneficio, **dell’onere di riproporre ogni anno la domanda di iscrizione al riparto della quota del 5 per mille** e la dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà;
- un apposito **elenco degli enti iscritti al beneficio**, che viene aggiornato, integrato e pubblicato sul sito dell’Agenzia delle Entrate, entro il 31 marzo di ciascun anno.

In sostanza **l’iscrizione al riparto non ha più validità annuale**, ma l’ente che abbia regolarmente prodotto la domanda di iscrizione e la successiva dichiarazione sostitutiva, in presenza dei requisiti prescritti, **accede al beneficio anche per gli esercizi successivi a quello di iscrizione**, salvo il caso in cui sia variato rispetto all’esercizio precedente il rappresentante legale.

In questa ultima circostanza, infatti, la **dichiarazione sostitutiva** dell’atto di notorietà precedentemente trasmessa **“perde efficacia”**. Il nuovo rappresentante dell’ente deve provvedere, a pena di decadenza, a sottoscrivere e trasmettere **“una nuova dichiarazione con l’indicazione della data della sua nomina e di quella di iscrizione dell’ente alla ripartizione del contributo”**.

Gli enti che hanno i requisiti per l’accesso al beneficio e che, essendo stati validamente inseriti nella lista dei beneficiari non sono tenuti a ripetere la procedura di iscrizione, sono inseriti, a partire dall’esercizio successivo a quello di iscrizione, **in un apposito elenco aggiornato e pubblicato sul sito web dell’Agenzia delle Entrate entro il 31 marzo di ciascun anno**.

Entro il **successivo 20 maggio** attraverso i propri legali rappresentanti ovvero loro delegati, possono far valere presso la Direzione Regionale dell’Agenzia delle Entrate territorialmente competente **eventuali errori rilevati o variazioni intervenute**.

Entro lo stesso termine del 20 maggio le amministrazioni interessate possono segnalare eventuali errori rilevati o variazioni intervenute.

È importante però precisare che **l’inserimento nell’elenco vale ai fini dell’iscrizione dell’ente al riparto del cinque per mille, ma non ai fini dell’ammissione al beneficio** in quanto gli enti inseriti nell’elenco sono iscritti al contributo e, pertanto, non sono tenuti a ripetere la procedura di iscrizione, **ma continuano ad essere assoggettati all’ordinaria attività di controllo del possesso dei requisiti prescritti**.

Se rispetto all'annualità precedente **vengono meno i requisiti per il legittimo accesso al beneficio**, il rappresentante legale dell'ente **deve comunicare all'amministrazione competente la revoca dell'iscrizione** con le stesse modalità previste per la trasmissione della dichiarazione sostitutiva.

Se la **revoca** non viene trasmessa, il **contributo** indebitamente percepito – rivalutato secondo l'indice dei prezzi al consumo Istat e maggiorato degli interessi al tasso legale, con decorrenza dalla data di erogazione del beneficio – **va riversato** all'Erario entro 60 giorni dalla notifica del provvedimento di contestazione da parte dell'amministrazione competente. Questa, in caso di inadempimento, procede al **recupero coattivo**, con rivalutazione e interessi, ferma restando, se ne ricorrono i presupposti, l'applicazione delle **sanzioni** penali e amministrative.

Nessuna modifica è stata introdotta, invece, alla **procedura di iscrizione per gli enti che richiedono per la prima volta l'accesso al contributo** ovvero per gli enti che, per carenza dei requisiti, non sono inseriti nell'apposito elenco pubblicato entro il 31 marzo e sono, pertanto, tenuti a porre in essere nuovamente la procedura di iscrizione al beneficio.

Per quanto riguarda nello specifico **l'esercizio finanziario 2017, primo anno di applicazione delle disposizioni di semplificazione**, la circolare chiarisce che gli enti regolarmente iscritti tra i **beneficiari nel 2016 sono già da quest'anno esonerati dalla ripresentazione della domanda di ammissione e sono, dunque, stati inseriti nell'apposito elenco pubblicato sul sito delle Entrate.**

Se si rilevano **errori o sono intervenute variazioni**, i legali rappresentanti hanno **tempo fino al 22 maggio per effettuare le segnalazioni**, a seguito delle quali l'Agenzia provvede alle opportune verifiche e a pubblicare, entro il **25 maggio, gli elenchi aggiornati.**

In caso di **variazione del rappresentante legale rispetto al 2016**, il nuovo rappresentante deve trasmettere all'amministrazione competente, **entro il 30 giugno 2017, la sola dichiarazione sostitutiva, senza ripresentare la domanda di iscrizione.** L'invio è comunque possibile fino al 2 ottobre 2017, versando però la sanzione di 250 euro.

Gli enti di **nuova costituzione**, quelli che non si sono iscritti nel 2016 e quelli non inseriti nell'elenco pubblicato entro il 31 marzo (perché non regolarmente iscritti o perché privi dei requisiti previsti nel 2016) devono **presentare la domanda** e successiva documentazione rispettando modalità e termini previsti per la "categoria" di appartenenza.

Nello specifico, gli enti del **volontariato** sono tenuti a trasmettere all'Agenzia delle Entrate l'istanza telematica entro l'8 maggio e la dichiarazione sostitutiva entro il 30 giugno.

Per le **associazioni sportive dilettantistiche**, stesse date ma due diversi destinatari: richiesta all'Agenzia, dichiarazione sostitutiva al **Coni.**

Resta, in ogni caso, la *chance* dell'invio entro il 2 ottobre, con aggravio della sanzione di 250 euro.

ENTI NON COMMERCIALI

Nel bosco delle leggi del terzo settore

di Guido Martinelli

La legge delega di riforma del terzo settore (**L. 106/2016**) contempla la **revisione di tutte le disposizioni che oggi regolano il terzo settore** nell'ambito del codice civile (**articolo 3**) e della legislazione settoriale (**articoli 4 e 9**), il volontariato (**articolo 5**), l'impresa sociale (**articolo 6**) e il servizio civile universale (**articolo 8**). In particolare, si propone anche di: **“semplificare la normativa vigente garantendone la coerenza giuridica, logica e sistematica”** (**articolo 2**). Proprio su quest'ultimo punto vorremmo soffermare la nostra attenzione.

È noto che, ad oggi, **la disciplina del terzo settore**, oltre che nel primo libro del codice civile (**articoli 14 – 42**) è distribuita nelle seguenti leggi speciali:

- Onlus – D.Lgs. 460/19971;
- cooperative sociali – L. 381/1991;
- ONG – L. 49/1987;
- organizzazioni di volontariato – L. 266/1991;
- fondazioni lirico-sinfoniche – D.Lgs. 367/1996;
- organizzazioni di promozione sociale – L. 383/2000;
- sportive dilettantistiche – articolo 90, L. 289/2002;
- impresa sociale – D.Lgs. 155/2006
- cooperazione internazionale sviluppo – L. 125/2014

Ma già rimanendo su discipline di carattere generale troviamo i primi distinguo. Infatti **l'articolo 6 del D.P.R. 601/1973 riduce alla metà l'imposta sul reddito** delle seguenti associazioni purché dotate di **personalità giuridica**:

- **enti di assistenza sociale e beneficenza**;
- **istituti di istruzione, studio e sperimentazione** di interesse generale che non hanno scopo di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;
- enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di **beneficenza o di istruzione**.

Andando a curiosare nelle pieghe del nostro *corpus* normativo troviamo anche altre figure che aumentano a dismisura la casistica di dettaglio.

Si parte con **l'attività didattica e culturale dei collegi universitari**. Infatti, **l'articolo 8 comma 3 del D.L. 90/1990** convertito dalla L. 165/1990 fa rientrare tra le: **“attività non commerciali a tutti gli effetti tributari le prestazioni aventi per oggetto lo svolgimento di attività didattica e culturale a carattere nazionale e internazionale svolta da collegi universitari legalmente riconosciuti e posti sotto la vigilanza del Ministero dell'università e della ricerca scientifica, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto, e alla fornitura di libri e materiali didattici”**. Attività, queste ultime, che invece sono considerate **per presunzione sempre di natura commerciale**, anche se svolte in favore di soci o tesserati, dall'**articolo 148 del Tuir**.

Gli enti non commerciali che esercitano attività di **agriturismo**, invece, ai sensi di quanto previsto dal primo comma dell'**articolo 5 della L. 413/1991** possono determinare il reddito imponibile applicando all'ammontare dei **ricavi conseguiti** con l'esercizio di tale attività al netto dell'imposta sul valore aggiunto, il **coefficiente di redditività del 25 %**.

L'articolo 2 comma 31 della L. 350/2003 estende alle **associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare** legalmente costituite senza scopo di lucro le agevolazioni tributarie riguardanti le **associazioni sportive dilettantistiche**.

Per i **circoli e le associazioni di cultura cinematografica** ai sensi dell'**articolo 25 comma 3 del D.Lgs. 28/2004**, costituiti quali enti non commerciali, le quote versate dai soci e gli incassi derivanti dall'emissione dei titoli di accesso ai medesimi **non concorrono a formare il loro reddito imponibile**.

L'articolo 1, commi 185–187 della L. 296/2006 prevede l'esenzione da Ires per le **associazioni operanti nelle manifestazioni storico-culturali in ambito locale**.

La **L. 244/2007, ai suoi commi 266 e 267**, disciplina i c.d. "**gruppi di acquisto solidale**", qualificandoli come soggetti associativi senza scopo di lucro costituiti con il fine di svolgere attività di acquisto collettivo di beni e distribuzione dei medesimi, **senza applicazione di alcun ricarico, esclusivamente agli aderenti**, con finalità etiche, di solidarietà sociale e di sostenibilità ambientale, in diretta attuazione degli scopi istituzionali e con esclusione di attività di somministrazione e di vendita. Dette attività, rivolte: "**verso gli aderenti, non si considerano commerciali ai fini dell'applicazione del regime di imposta di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ferme restando le disposizioni di cui all'articolo 4, settimo comma, del medesimo decreto, e ai fini dell'applicazione del regime di imposta del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917**".

Si spera che cercando ancora non salti fuori dell'altro. Non c'è ombra di dubbio che appare fondamentale **mettere un po' d'ordine nella disciplina fiscale degli enti non commerciali**.

ENTI NON COMMERCIALI

Sponsorizzazioni sportive: sempre deducibili fino a 200.000 euro

di Guido Martinelli, Marilisa Rogolino

Il **comma 8 dell'articolo 90 della L. 289/2002**, qualifica, quale **spesa pubblicitaria**, le sponsorizzazioni poste in essere in favore di società o associazioni sportive dilettantistiche fino ad un ammontare complessivamente **non superiore a 200.000 euro**.

Fino ad oggi l'Agenzia delle Entrate ha sempre sostenuto, in sede di accertamento, che pur in presenza delle condizioni previste dalla norma, la **qualificazione come spesa pubblicitaria della sponsorizzazione** alle sportive, nel limite indicato, fosse da ritenersi tale **solo in presenza dei requisiti di inerenza ed economicità** previsti dal Tuir.

La Corte di Cassazione con due recenti decisioni (**ordinanze 21 Marzo 2017 n. 7202** e **6 aprile 2017 n. 8981**) osserva che: *“quella sancita dall'articolo 90 comma 8 L. 289/2002 è una presunzione assoluta oltre che della natura di spesa pubblicitaria altresì di inerenza della spesa stessa fino alla soglia, normativamente prefissata, dell'importo di euro 200.000”* e che: *“ai fini dell'esclusione della presunzione di cui all'articolo 90 comma 8, L. 289/2002, non rileva l'iscrizione o meno alle rispettive federazioni delle società beneficiarie del corrispettivo erogato con le sponsorizzazioni, ma, la destinazione del contributo ad associazioni e società sportive, che secondo la citata norma possono essere qualificate come dilettantistiche”*.

La Suprema Corte afferma anche: *“che la mancata iscrizione al suddetto registro comporta il difetto di prova a carico delle beneficiarie dello status di società o associazione sportiva dilettantistica e quindi il difetto di prova in ordine ad uno dei requisiti in relazione ai quali il citato articolo 90, comma 8, legge 289/2002 consente, in via di presunzione legale assoluta di ritenere applicabile ai contributi erogati entro il limite indicato, in favore i società o associazioni sportive dilettantistiche, la qualificazione di spese di pubblicità”*.

Ne consegue l'affermazione di un principio di diritto fondamentale per il mondo dello sport.

Se:

- il **soggetto sponsorizzato** è una associazione o società sportiva dilettantistica regolarmente iscritta al registro Coni,
- è rispettato il limite quantitativo di spesa di **euro 200.000 complessivo** da parte dello sponsor,
- la sponsorizzazione mira a **promuovere l'immagine e i prodotti dello sponsor**,
- il soggetto sponsorizzato ha effettivamente posto in essere una **specificità attività promozionale** (es. apposizione del marchio sulle divise, esibizione di striscioni e/o tabelloni sui campi di gioco),

non vi è dubbio che operi *“una presunzione legale di inerenza/deducibilità delle spese de quibus fino alla concorrenza di euro 200.000”*.

Irrilevante sul punto, prosegue la Cassazione *“anche la presunta antieconomicità della spesa in esame in ragione della affermata irragionevole sproporzione tra l'entità della stessa rispetto al fatturato/utile di esercizio della società contribuente”* proprio per la natura di presunzione assoluta della norma.

Il legislatore codicistico opera una distinzione tra le presunzioni legali distinguendole in relative, o *iuris tantum*, ed assolute, o *iuris et de iure*, che si risolve nella possibilità o meno di **prova contraria**. Nel caso di presunzione relativa, la parte contro cui opera la presunzione può offrire la prova contraria che invece è esclusa nella presunzione *iuris et de iure*.

Il distinguo prescinde dalla considerazione della posizione della parte che, dalla presunzione, è “sfavorita” e dall’effetto che la presunzione sortisce in favore di colui per il quale essa è ammessa.

La dottrina è ferma nel riconoscere alle **presunzioni legali** natura sostanziale con indiretta incidenza processuale. Quanto agli effetti, essi consistono nella **predeterminazione e fissazione di fatti** e accadimenti, che, se rilevati e provati, “vincolano” il Giudice a ritenere come vero il fatto presunto nonostante l’assenza di prova della parte onerata secondo l’ordinario criterio di distribuzione di cui all’**articolo 2967 cod. civ.**

Nel caso analizzato il fatto indice è la **natura dilettantistica** del soggetto beneficiario mentre il **fatto presunto** è la connotazione di **spese di pubblicità delle erogazioni** “di favore” per l’erogante. Il fatto presunto si collega, quanto agli effetti, al fatto indice dal momento che, pacifico il requisito per l’operatività del meccanismo presuntivo, ovvero il particolare *status* di società o associazione sportiva dilettantistica e l’ammontare nel tetto massimo previsto dalla norma, è **esclusa la possibilità di provare** che le erogazioni avessero **titolo diverso** rispetto a quello di natura pubblicitaria.

Pertanto, nell’ambito della fattispecie in esame, **risultano irrilevanti anche l’eventuale squilibrio del sinallagma contrattuale** fra le prestazioni oggetto dell’accordo (non vi è dubbio che nei limiti indicati può trovare spazio anche una forma di “mecenatismo”), la cd. “antieconomicità” **nonché la non inerenza** (ossia l’impossibilità, per la sponsorizzazione, stante le caratteristiche del prodotto pubblicizzato, di poter realizzare un incremento delle vendite).

Appare conseguente che, ove l’importo della sponsorizzazione superasse il tetto indicato, affinché si possa confermare la **natura di spesa pubblicitaria** sarà necessario verificare la sussistenza dei requisiti di **economicità e inerenza** fino ad oggi sempre affermati dalla prassi amministrativa e dalla giurisprudenza anche per importi inferiori ai 200.000 euro.