

## Quote associative e erogazioni liberali.

- D.** Gli associati di una organizzazione di volontariato versano annualmente la quota associativa. Si chiede se tali quote possano considerarsi erogazioni liberali e, quindi, essere portati in detrazione dai singoli associati nella dichiarazione dei redditi?
- R.** Assolutamente no. Le erogazioni liberali presuppongono la gratuità, il libero esercizio della volontà di donare, mentre le quote associative realizzano un vincolo tipicamente contrattuale tra l'associazione e i suoi associati. Attraverso il versamento della quota annuale il soggetto persona fisica acquisisce o mantiene lo status di socio. Nulla, ovviamente, vieta, che i soci possano eseguire delle elargizioni di somme nei confronti della propria associazione e, se esistono le condizioni, portarli in detrazione dalle proprie imposte. In nessun caso le erogazioni liberali devono mascherare relazioni di tipo corrispettivo con le attività dell'organizzazione.
- 

## Limitazione del diritto di voto

- D.** È possibile per una associazione prevedere l'esclusione di alcune categorie di soci dalla partecipazione in assemblea e dal diritto di voto?
- R.** In linea teorica si può affermare che gli accordi degli associati di una associazione non riconosciuta possono prevedere diverse categorie di soci e per alcune di esse l'esclusione dalla possibilità di esercitare il diritto di voto in assemblea. L'art. 36 del Codice civile prevede, infatti, che *"l'ordinamento interno e l'amministrazione delle associazioni non riconosciute come persone giuridiche sono regolati dagli accordi degli associati"*. Se l'associazione vuole, però, qualificarsi come *"ente di tipo associativo"* per fruire dello speciale regime tributario di favore sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, non è possibile escludere nella pratica alcune categorie di soci dalla possibilità di esprimere il voto. A fronte delle agevolazioni fiscali devono essere presenti specifiche clausole statutarie espressamente indicate che definiscano, tra le altre, la cosiddetta *"democraticità"* interna dalla struttura. In particolare: *"la 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"* e ancora *"l'eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'art. 2532, comma 2, cod. civ., 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"*.
- 

## Adempimenti per ente senza Partita Iva

- D.** Quali sono gli adempimenti documentali minimi che un ente non commerciale che non svolge attività commerciale deve porre in essere?

**R.** Occorre precisare che, pur non essendo obbligati alla tenuta di scritture contabili obbligatorie, gli enti non commerciali che non svolgono attività commerciale devono, comunque, porre in essere una serie di adempimenti, da cui si possa dedurre la natura e le circostanze di esercizio dell'attività, quali, soprattutto:

- il libro dei soci, in cui siano registrati tutti gli iscritti, con l'annotazione di tutte le vicende relative alla partecipazione alla vita dell'associazione (iscrizione, cancellazione, eccetera);
- il libro dei verbali delle assemblee, in cui siano analiticamente riportate tutte le vicende dell'ente, rilevanti per la valutazione, da parte di tutti gli associati, della corretta e trasparente gestione dell'attività;
- il libro dei verbali del consiglio direttivo necessario per l'annotazione dei verbali delle adunanze del Consiglio Direttivo dell'associazione, con particolare riguardo a quelle delibere che comportano un impegno organizzativo e/o economico in capo all'associazione;
- un adeguato rendiconto economico e finanziario, da cui possa desumersi, non soltanto il risultato economico dell'anno, ma anche la corretta destinazione degli utili di esercizio, prodottisi nel corso degli anni, ovvero delle modalità di copertura delle eventuali perdite.

Tutti i libri sociali sopra indicati possono essere utilizzati in forma libera (senza né bollatura, né vidimazione), sia come registri manuali che a fogli mobili per una tenuta computerizzata. La vidimazione può, tuttavia, essere consigliabile in quanto attribuisce efficacia probatoria e data certa alle annotazioni.

---

### Quote associative differenziate

**D.** : Una associazione può prevedere quote sociali differenziate?

**R.** Per prima cosa occorre precisare che per quote sociali si intendono le somme versate dagli associati al solo fine di acquisire lo *status* di socio, ossia per entrare a far parte della compagine associativa.

Tali somme non assumono valenza commerciale e, quindi, non sono tassabili né ai fini Ires né Iva in quanto hanno natura di mero concorso, da parte dei soci, alle spese sostenute dall'ente per la realizzazione degli obiettivi istituzionali.

È possibile prevedere quote differenziate fra gli associati in base all'appartenenza a categorie diverse di soci (fondatori, ordinari, sostenitori, ecc.) purchè ciò non corrisponda a disuguaglianze in merito a diritti di tipo amministrativo, prevedendo ad esempio che solo determinate categorie di associati godano del diritto di voto.

Esse, invece, assumono, valenza commerciale quando sono versate in ragione del diverso utilizzo, da parte dei soci, dei servizi forniti dall'associazione, costituendo, in tale ipotesi, il corrispettivo dovuto in base a un rapporto sinallagmatico che si instaura tra soci e ente.

Per non rientrare nell'ambito della commercialità, le quote associative non devono, quindi, essere versate al fine di ottenere prestazioni supplementari.

Non è possibile neanche "mascherare" la natura di corrispettivo specifico simulando quote onnicomprensive, a fronte delle quali il socio ha diritto a tutte le prestazioni fornite dall'associazione, abbiano esse contenuto istituzionale o commerciale.

Fanno eccezione a quanto sopra espresso gli **enti associativi** di cui all'art. 148 comma 3, del Tuir, per i quali l'attività svolta nei confronti degli associati, in conformità alle finalità istituzionali, non assume rilevanza fiscale anche nell'ipotesi di pagamento di corrispettivi specifici.

---

---

## Soci temporanei

- D.** Si possono avere associati che partecipino temporaneamente alle attività dell'ente non commerciale?
- R.** Alcune disposizioni del Testo Unico delle Imposte sui redditi sono state dettate in funzione antielusiva al fine di limitare l'espedito cui si è fatto talvolta ricorso per fruire indebitamente di vantaggi fiscali, ossia, quello di "*porre in vendita*" delle tessere con efficacia temporale assai ridotta o addirittura valide per una sola giornata di importo corrispondente al prezzo della prestazione effettuata. Il riferimento è all'art. 148, comma 8, del Tuir che richiede espressamente la disciplina uniforme del rapporto associativo con l'esclusione della temporaneità della partecipazione e il diritto di voto a tutti gli associati. I cosiddetti soci temporanei sono dunque assimilabili, dal punto di vista fiscale, ai terzi (e, quindi, le prestazioni loro riservate sono imponibili), nel momento in cui al di là dell'aspetto nominalistico (quote di iscrizione) le somme versate all'associazione sono da ritenersi non una quota associativa, bensì il corrispettivo di una prestazione, come spesso avviene quando manca il vincolo associativo.
- 

## Compenso agli associati e distribuzione indiretta di utili

- D.** Una associazione può corrispondere compensi ai propri dirigenti per i servizi da loro prestati, senza infrangere il divieto di distribuzione agli utili prescritto dalla legge sulle Onlus?
- R.** Per alcune tipologie di enti non commerciale esistono in merito alcune limitazioni o veri e propri divieti.
- Per le Organizzazioni di volontariato la Legge n. 266/91, nega la possibilità agli aderenti di ricevere compensi, eccezion fatta dei rimborsi per spese effettivamente sostenute ed entro limiti in precedenza pattuiti dall'ente stesso (art. 2, comma 2).
- Per le Onlus l' art. 10, comma 6, lett. c), D.Lgs. n. 460/1997, prevede la possibilità di corrispondere emolumenti individuali agli organi amministrativi purchè i compensi non siano superiori al compenso massimo previsto per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni.
- Infine per le Associazioni di Promozione Sociale la Legge n. 383/2000 ammette che l'ente possa - in casi di particolare necessità (art. 18, comma 2) - "*assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo, anche ricorrendo a propri associati*".
- Per tutte le altre tipologie di enti non commerciali è ammessa la possibilità di retribuire i propri membri del consiglio direttivo fermo restando la verifica di previsioni contrarie dello Statuto.
- Per completezza si elencano le fattispecie (dettate per le Onlus) che realizzano, con presunzione assoluta, l'ipotesi di distribuzione indiretta di utili:
- il divieto di cessione di beni o prestazione di servizi a condizioni più favorevoli a coloro che in qualche modo sono coinvolti nella gestione delle ONLUS (non solo soci, amministratori o loro parenti o affini, ma anche, ad esempio, terzi sovventori);

- il divieto di corresponsione a fornitori, senza valide ragioni economiche, di corrispettivi superiori al valore normale dei beni e servizi acquistati;
  - il divieto di corrispondere agli amministratori o ai componenti degli organi di controllo di emolumenti individuali annui di importo superiore al compenso massimo previsto per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;
  - il divieto di corresponsione a soggetti diversi dagli istituti di credito di interessi passivi superiori di quattro punti al tasso ufficiale di sconto;
  - il divieto di corresponsione ai dipendenti delle ONLUS di emolumenti superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro.
- 

### **Estensione della responsabilità**

- D.** In caso di accertamento della responsabilità civile in capo ad un ente non commerciale a rispondere è l'intero consiglio direttivo o solo i singoli consiglieri?
- R.** Il principio contenuto nell'articolo 38 del C.c. stabilisce che, delle obbligazioni assunte dai rappresentanti dell'associazione, rispondono il fondo comune e, personalmente e solidalmente fra loro (e con il fondo comune), le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione. Con riferimento alla posizione personale degli esponenti di un ente privo di personalità giuridica va detto che in genere la giurisprudenza prevede la corresponsabilità personale dei rappresentanti del sodalizio per le obbligazioni da responsabilità extracontrattuale, pure nei casi in cui essi non ne siano gli autori diretti. Secondo la giurisprudenza in linea di principio, la responsabilità è, quindi, da addebitare all'intero consiglio, a meno che non siano state conferite deleghe specifiche.
- 

### **Rimborsi spese a membri del consiglio direttivo non retribuiti**

- D.** I rimborsi spese per trasferte ai membri del consiglio direttivo senza applicazione di ritenuta sono possibili anche nel caso in cui i componenti del consiglio stesso non ricevano alcuna retribuzione?
- R.** Nel caso in cui gli uffici di amministratore non siano retribuiti, perché, lo statuto dell'ente lo impedisce o anche per semplice volontà dell'ente medesimo, si pone il problema se la disciplina applicabile sia la medesima rispetto all'ipotesi di rimborsi spese ad amministratori retribuiti o se si debba fare riferimento a regole diverse.
- Considerato che non risultano esserci previsioni specifiche, neanche in via interpretativa, si ritiene che la disciplina applicabile sia, per analogia, la stessa prevista per le attività di amministratore retribuite, anche in virtù del fatto che le spese sostenute sono comunque strettamente connesse all'attività svolta e non preordinate alla produzione di reddito, in modo tale che il loro rimborso per l'amministratore non rappresenta altro che un reintegro patrimoniale.
- Anche in questa ipotesi, quindi, le indennità e/o i rimborsi spese percepiti dall'amministratore per le "trasferte" effettuate al di fuori dell'ambito della sede naturale di svolgimento del proprio compito istituzionale, inteso come territorio comunale all'interno del quale si trova la sede di lavoro, non costituiscono somme da imputare a reddito e quindi da assoggettare a ritenuta.
-

## Organizzazione di viaggi e soggiorni turistici

**D.** Può essere considerata attività commerciale la gita sociale organizzata annualmente dall'Associazione in occasione della pausa estiva?

**R.** Non vi è dubbio che, ai sensi dell'art. 4, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972 e dell'art.148, comma 4 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, l'organizzazione di viaggi costituisce "*attività commerciale*" rilevante fiscalmente.

Questa previsione va comunque adattata alla realtà concreta. Se un gruppo di soci intende organizzare per proprio conto un viaggio o un soggiorno, avvalendosi della struttura dell'associazione per contrattare i mezzi di trasporto, gli alberghi, ecc., ricevendo eventualmente anche un contributo della stessa associazione non si può, in assoluto, ritenere che quest'ultima effettui anche "un'attività commerciale".

Una associazione può, infatti, promuovere una gita sociale per i propri soci purché tali prestazioni vengano fatturate dalla agenzia di viaggi ai singoli soci, i quali all'atto della prenotazione raccoglieranno le quote di iscrizione, ecc. Per il servizio promozionale svolto dall'associazione non dovrà, ovviamente, venire corrisposto alcun compenso. A queste condizioni non vi dovrebbero essere problemi fiscali per l'associazione, che rimane un soggetto estraneo al rapporto che si instaura tra l'agenzia e il "*gruppo autogestito*" che ha organizzato il viaggio.

---

## Inquadramento fiscale di prestazione pubblicitaria

**D.** Una associazione culturale ha ricevuto occasionalmente contributi per attività pubblicitaria svolta a favore di una impresa privata commerciale. Si chiede se questi contributi sono soggetti a tassazione.

**R.** Le disposizioni fiscali vigenti qualificano le prestazioni pubblicitarie per presunzione come attività commerciale. Occorre, quindi, partire da tale considerazione per il corretto inquadramento fiscale.

Fatta questa premessa è possibile verificare, con estrema prudenza, se, in concreto, le prestazioni eseguite diano luogo ad attività commerciale occasionale o abituale.

In entrambe le ipotesi, infatti, si ha produzione di reddito imponibile ai fini Ires, con l'unica differenza che, nel primo caso, rappresenterebbero redditi commerciali occasionali da dichiarare fra i redditi diversi, e non scattano gli adempimenti contabili obbligatori previsti, invece, nel secondo caso, in cui si ha produzione di reddito di impresa.

Ai fini Irap, invece, solamente in ipotesi di attività commerciale abituale concorrerebbero alla formazione della base imponibile, in quanto presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata.

---

## Natura dei contributi concessi da Enti pubblici

- D.** Quando un contributo concesso da un ente pubblico assume rilevanza fiscale per l'ente non commerciale percettore?
- R.** Il contributo concesso da un ente pubblico non assume alcuna rilevanza fiscale quando è “*a fondo perduto*”, ossia è riconosciuto per sostenere in generale l'attività dell'ente non commerciale. Rientrano in tale inquadramento tutte quelle somme erogate a favore di una associazione da parte di un ente pubblico senza che l'associazione assuma alcun obbligo di controprestazione, ossia senza che queste costituiscano il pagamento di una prestazione o di un servizio svolto dall'associazione nei confronti dell'ente erogatore. La finalità per la quale il contributo è concesso è solitamente ben specificata nella delibera di erogazione. Un diverso trattamento fiscale compete, invece, a quei contributi che vengono erogati per prestazioni definite: in questo caso, infatti, il “*sinallagma*” esistente tra contributo e prestazione (l'attività che l'ente deve porre in essere) fa sì che l'attività assuma natura commerciale. Ne consegue l'obbligo di osservare tutti gli adempimenti contabili e fiscali previsti. È prevista una eccezione disposta dall'art. 143, comma 2, lett. b), del Tuir. Tale disposizione esclude infatti dall'imposizione i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche a enti non commerciali per lo svolgimento, convenzionato o in regime di accreditamento (Dlgs 30 dicembre 1992, n. 502), di attività esercitate conformemente ai fini istituzionali dell'ente.

---

## Applicazione della ritenuta del 4% sui contributi pubblici

- D.** Quando l'ente pubblico deve applicare la ritenuta del 4% sui contributi concessi?
- R.** L'Agenzia delle Entrate con ripetute risoluzioni (si veda, ad esempio, la R.M. n. 11/606 del 25 agosto 1989) ha fornito chiarimenti circa l'applicabilità della ritenuta di acconto del 4 per cento sui contributi erogati dagli enti pubblici, ai sensi del comma 2 dell'art. 28 del D.P.R. n. 600/1973, agli enti non commerciali.

La ritenuta del 4 per cento sui contributi degli enti pubblici a tali enti deve essere applicata nell'ipotesi in cui il contributo sia destinato all'attività commerciale sia pure svolta in forma occasionale.

In sintesi:

- se il contributo è concesso per un'attività non commerciale, non va applicata alcuna ritenuta;
- se il contributo è concesso per un'attività commerciale, sia pure occasionale: va applicata una ritenuta d'acconto del 4 per cento.

Perché vi sia ritenuta, dunque, deve trattarsi di contributi a sostegno di attività commerciali. In questo caso non può nemmeno escludersi un riflesso nei confronti dell'imposta sul valore aggiunto, essendo identico il presupposto di imposta: l'esercizio di attività commerciale.

Non sono, invece, soggetti a ritenuta i contributi erogati in conto capitale. Osserviamo da ultimo che tali contributi, se non sono erogati a fronte di specifiche prestazioni di servizi svolti dal circolo ricevente non sono rilevanti ai fini Iva in quanto non rientranti nelle previsioni di cui agli articoli 1 e 3 del D.P.R. n. 633/1972.

E' evidente che tale ventaglio di attività pone gli enti erogatori di fronte a scelte difficili, soprattutto perché non sembrano in grado di sapere se l'attività concretamente posta in essere dal beneficiario sia o meno un'attività d'impresa. In mancanza di una espressa dichiarazione del beneficiario circa la destinazione (istituzionale o commerciale) del contributo, di fronte al pericolo di incorrere in non lievi sanzioni irrogabili a coloro che omettono le ritenute, è presumibile che quanti concederanno contributi o sovvenzioni ad enti ed organismi, non costituenti imprese sotto il profilo civilistico, saranno propensi ad applicare la ritenuta d'acconto del 4%, costringendo i beneficiari a chiederne il rimborso all'Amministrazione se non possono recuperarla in dichiarazione dei redditi.

---

### **Revisori dei conti e iscrizione al registro dei revisori contabili**

**D.** Si chiede se i revisori nominati dall'assemblea di una associazione debbano essere iscritti al Registro dei Revisori contabili?

**R.** Il Collegio dei Revisori dei conti è per gli Enti non commerciali un organo facoltativo. La legge nulla dispone in merito, pertanto, sarà l'atto costitutivo a prevedere la composizione, il funzionamento dello stesso e l'eventuale iscrizione dei suoi componenti al Registro dei Revisori contabili. In assenza di esplicita indicazione il ruolo può essere svolto anche da soggetti non professionisti.

Per le Onlus, l'art. 20-bis del D.P.R. n. 600/73, dispone che: *” Qualora i proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di due miliardi di lire, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, il bilancio deve recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili”*.

Per le cooperative sociali valgono le disposizioni previste per le società commerciali.

---

### **Esonero dall'obbligo di emissione dello scontrino e della ricevuta fiscale**

**D.** Una associazione culturale che svolge anche attività commerciale ha optato per il regime fiscale agevolato di cui alla Legge n. 398/1991.

Si chiede se per i corsi a pagamento organizzati può emettere lo scontrino/ricevuta fiscale o deve emettere obbligatoriamente la fattura.

**R.** I soggetti che hanno optato per gli adempimenti di cui alla legge n. 398/1991 sono esonerati dalla certificazione dei corrispettivi.

Infatti, l'ultima parte del primo comma, dell'articolo 2 della legge n. 38/1 prevede che i soggetti che applicano le disposizioni in esame *“sono altresì esonerati dagli obblighi di cui al titolo II del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633”*.

Pertanto, i proventi di carattere commerciale dovranno essere *“autodichiarati”* nel registro dei contribuenti minori entro i giorno 15 del mese successivo senza obbligo di emissione di fattura o di ricevuta fiscale o scontrino.

Proprio in relazione alla legge n. 398/1991 si conferma dunque l'assenza dell'obbligo di emissione di scontrini o documenti ai fini fiscali. Tale agevolazione è riconosciuta dall'art. 2, comma 1, lett. *hh*), D.P.R. n. 696/1996, il quale stabilisce che associazioni senza fini di lucro che si avvalgono della disciplina di cui sopra sono esonerate dall'obbligo di certificazione

dei corrispettivi con la ricevuta o lo scontrino fiscale per le cessioni e le prestazioni da queste effettuate verso terzi (soci o non soci).

---