

Capitolo 15

L'accertamento nei confronti degli enti non commerciali

Lorenzo Pegorin

SOMMARIO: 15.1 Premessa - 15.2 I controlli attualmente in vigore e quelli per gli enti non iscritti al Runt - 15.3 I controlli sulle Onlus - 15.4 I controlli fiscali su Asd e Ssd - 15.5 I nuovi controlli fiscali ex art. 117/2017 - 15.6 La responsabilità degli amministratori degli enti del terzo settore

15.1 Premessa

Con la Legge delega 106/2016 è stata riformata l'intera disciplina del terzo settore con l'adozione di un apposito Codice (CTS – Codice del Terzo Settore), approvato in via definitiva con il D.Lgs. 117/2017.

NORMATIVA

Il D.Lgs. 117/2017 definisce il Terzo settore come: «il complesso degli enti privati costituiti con finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale che, senza scopo di lucro, promuovono e realizzano attività d'interesse generale, mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi, in coerenza con le finalità stabilite nei rispettivi statuti o atti costitutivi».

Il Codice si è occupato di definire anche gli aspetti tributari della vicenda.

In particolare, l'articolo 94 del D.Lgs. 117/2017, (Codice del terzo settore) delimita il perimetro dei controlli fiscali esercitabili in capo agli enti del terzo settore.

Nello specifico, viene definito che i controlli relativi alla sussistenza e permanenza dei requisiti per accedere al Registro saranno di competenza degli Uffici preposti dal ministero del lavoro e delle politiche sociali in ogni regione e Provincia autonoma alla sua tenuta, mentre quelli di carattere fiscale verranno svolti dall'Amministrazione finanziaria, con adeguate forme di coordinamento reciproco.

La ripartizione delle competenze, secondo le intenzioni del legislatore, dovrebbe consentire un monitoraggio più attento sugli enti del terzo settore assicurando altresì una risposta più proporzionata alle diverse questioni che possono emergere durante i controlli.

Tali disposizioni si applicheranno a tutti gli enti iscritti nel Runt (Registro unico nazionale

del terzo settore) a decorrere dal periodo di imposta successivo¹ a quello in cui la Commissione europea rilascerà la propria autorizzazione e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo² di operatività del citato Registro³.

Ad oggi, in attesa che tale iter possa essere completato, i controlli dell'Amministrazione finanziaria continueranno ad essere quelli propri della fase precedente all'approvazione del richiamato decreto.

In questo capitolo andremo ad affrontare gli specifici ambiti operativi del controllo in capo agli enti non commerciali.

Un puntuale ed approfondito paragrafo sarà dedicato al controllo in capo alle associazioni/società sportive dilettantistiche che, considerata l'entità delle verifiche sul campo eseguiti negli ultimi tempi da parte dell'Amministrazione finanziaria, rappresenta un argomento di sicuro e vivo interesse.

15.2 I controlli attualmente in vigore e quelli per gli enti non iscritti al Runt

L'attività di controllo posta in essere dall'Amministrazione finanziaria, in capo agli enti del terzo settore, è orientata a verificare il regolare adempimento degli obblighi fiscali da parte degli enti non profit.

Il più delle volte, però, essa si risolve nella pratica operativa, nella ricerca di tutte quelle situazioni dedicate a scovare la presenza di vere e proprie attività lucrative in capo agli enti non profit, non indirizzate quindi al perseguimento di finalità di carattere sociale per le quali l'ente dovrebbe essere stato costituito, e in base alle quali dovrebbe operare.

Il controllo in questi casi si occupa, quindi, di acclarare la natura di ente commerciale del sodalizio che si presenta quindi solo formalmente come "non profit".

L'azione si basa così sul riscontro dell'effettiva sussistenza di tutti i requisiti e presupposti richiesti dalla normativa in materia al fine del godimento delle agevolazioni fiscali.

L'attività di verifica, è in buona sostanza mirata a riscontrare se:

- › nell'ambito delle attività esercitate, quelle commerciali non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali (perdita qualifica ENC);
- › l'ente non abbia distribuito anche indirettamente utili o avanzzi di gestione (lucro soggettivo);
- › i proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali siano regolarmente dichiarati ai fini fiscali⁴.

¹ Il 2021 dovrebbe essere l'anno del definitivo decollo di questa parte della riforma del terzo settore. È stato, infatti, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale il giorno 22 ottobre 2020, il Decreto relativo all'operatività del Runt. Il Registro sarà suddiviso in sette sezioni ciascuna delegata ad accogliere le categorie degli enti del terzo settore (organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, enti filantropici, imprese sociali, reti associative, società di mutuo soccorso, altri enti del terzo settore). A partire dal 22 ottobre 2020 le Regioni e le Province autonome hanno 180 giorni di tempo per disciplinare i procedimenti per l'emanazione dei provvedimenti di iscrizione e cancellazione degli enti. A questo punto è, così, possibile anche ipotizzare la data della piena operatività del Runt che potrebbe essere realizzata entro la fine del mese di aprile 2021.

² Presumibilmente quindi dal 2022.

³ Il Decreto ministeriale n. 106 del 15.09.2020 disciplina le procedure per l'iscrizione e per la cancellazione degli enti dal registro unico nazionale del terzo settore, nonché i documenti da presentare ai fini della iscrizione, in attuazione di quanto previsto dall'articolo 53, comma 1, D.Lgs. 117/2017 (codice del terzo settore o CTS).

⁴ Si ricorda che dal punto di vista operativo gli enti non profit - che possono svolgere, accanto all'attività istituzionale (prioritaria), anche quella commerciale (secondaria) - possono trattare le fatture, istituzionali e commerciali, separatamente: analogiche le prime, elettroniche le seconde. È uno dei chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate, nelle FAQ, in materia di fatturazione elettronica, tra le risposte pubblicate in data 19 luglio 2019.

L'Agenzia delle Entrate ha, di recente, fornito alcuni chiarimenti in merito all'attività di controllo e di contrasto all'evasione con la Circolare n. 19 dell'8 agosto 2019⁵.

In quel contesto le Entrate hanno ribadito che l'attenzione dovrà infatti essere incentrata sulla presenza di elementi, anche fattuali, non conformi alla natura non profit del soggetto. Si tratta, in particolare, di attività commerciali (come la somministrazione di alimenti e bevande, l'organizzazione di viaggi, l'intrattenimento e spettacolo ecc.), finanziarie, immobiliari o comunque intraprese per scopi che esulano dai fini sociali che caratterizzano il terzo settore, per i quali possono risultare, tra l'altro, rapporti finanziari esteri e conti correnti all'estero intestati ai medesimi soggetti, nonché ai rappresentanti legali⁶.

L'analisi del Fisco è dunque rivolta, prioritariamente, nei confronti delle organizzazioni che svolgono attività inidonee a perseguire scopi sociali.

In questi casi gli organi verificatori, dovranno quindi procedere al disconoscimento di ente non profit, con recupero a tassazione delle agevolazioni indebitamente fruite.

Nel processo di individuazione dei soggetti a cui deve essere rivolta l'attività di controllo, la stessa circolare 19/E/2019 afferma che gli organi verificatori dovranno evitare «salvo evidenti casi di abuso, situazioni di minima rilevanza o caratterizzate da evidente rilievo sociale, come nei casi in cui l'attività istituzionale riguardi la formazione sportiva per i giovani oppure sia rivolta ad anziani o a soggetti svantaggiati».

Si individuano qui di seguito alcuni aspetti di primaria importanza nell'attività di verifica a cura degli organi verificatori.

NOTA BENE

ASPETTI IMPORTANTI NELL'ATTIVITÀ DI VERIFICA

Aspetti di carattere formale:

- controllo statuto;
- iscrizione ad eventuali registri e/o albi;
- modalità di tenuta e aggiornamento dei libri associativi (verbali assemblee, verbali Consiglio direttivo, elenco soci);
- redazione ed approvazione del bilancio (o del rendiconto economico-finanziario) e modalità di tenuta dei libri e registri contabili;
- numerazione progressiva delle fatture emesse e delle fatture ricevute (contribuenti ex L. 398/1991);
- invio del modello EAS e delle comunicazioni delle eventuali variazioni via via intervenute all'Agenzia delle Entrate;

SEGUE >

5 Così recita la circolare: «Con specifico riferimento agli enti non commerciali e alle Onlus gli Uffici opereranno un numero di controlli idoneo a supportare l'effetto di deterrenza, nonché il recupero delle agevolazioni illegittimamente fruite, nei confronti dei soggetti che apparentemente si presentano come non profit, ma in realtà svolgono vere e proprie attività commerciali, tenendo anche conto dell'attività svolta negli anni passati e valutando attentamente le modalità istruttorie più idonee da adottare».

6 La normativa prevede che un'associazione possa svolgere, contestualmente alla sua primaria attività istituzionale, anche una attività commerciale. Ma l'attività principale deve rimanere sempre quella istituzionale, cioè quell'attività necessaria a realizzare lo scopo sociale dell'associazione. In pratica l'attività commerciale deve essere di supporto all'attività istituzionale e mai deve essere prevalente. In questo contesto, dal punto di vista degli adempimenti contabili/fiscali, l'organo verificatore è altresì deputato ad appurare se l'associazione adotti una contabilità separata per l'attività commerciale e per quella istituzionale.

> ASPETTI IMPORTANTI NELL'ATTIVITÀ DI VERIFICA

- comunicazione alla SIAE dell'opzione (sempre per i soggetti ex L. 398/1991);
- regolare presentazione delle dichiarazioni dei redditi e degli altri adempimenti fiscali.

Aspetti di carattere sostanziale:

- attività effettivamente svolta (se è prevalente l'attività istituzionale "non profit");
- modalità di adesione all'associazione degli aspiranti soci e/o tesserati;
- corretto svolgimento della vita associativa in termini di effettività del rapporto associativo (partecipazione degli associati alle assemblee, trasparenza della gestione, democraticità delle decisioni, ecc.);
- presenza di attività commerciali;
- modalità con cui vengono effettuati incassi e pagamenti;
- divieto di distribuzione degli utili.

15.3 I controlli sulle Onlus

In relazione a quelli che potrebbero essere i potenziali controlli esercitabili dall'Amministrazione finanziaria in capo alle Onlus, in primo luogo, occorrerà prestare attenzione ai seguenti aspetti:

- › effettivo perseguimento delle finalità solidaristiche⁷,
- › corretta tenuta delle scritture contabili,
- › corretta applicazione del regime fiscale agevolativo⁸,
- › assenza di distribuzione di utili,
- › rispetto dei limiti nell'esercizio della raccolta fondi e delle attività direttamente connesse⁹.

I proventi relativi a queste ultime attività, ad esempio, non possono superare, ad oggi, secondo la legge, il limite del 66% delle spese complessive dell'ente¹⁰.

⁷ La circolare Ag. Entrate 25/E/2014 recita: «Si ribadisce la necessità che le Direzioni Provinciali concentrino la loro attività nei confronti dei soggetti che apparentemente si presentano come non profit, ma in realtà svolgono vere e proprie attività commerciali, evitando di perseguire situazioni di minima rilevanza, che nonostante le ridotte dimensioni assumono evidente rilievo sociale in relazione al contesto in cui operano gli enti, come nei casi, ad esempio, in cui l'attività istituzionale riguarda la formazione sportiva per i giovani, oppure sia rivolta agli anziani o soggetti svantaggiati».

⁸ Con l'entrata in vigore della riforma del Terzo settore, il regime fiscale delle Onlus (artt. 10 e ss. del D.Lgs. n. 460/1997) sarà abrogato, con la conseguenza che questi enti saranno chiamati ad operare una scelta riguardo l'opportunità di acquisire la qualifica di ETS.

Tuttavia la disciplina fiscale di cui al citato art. 10 del D.Lgs. 460/97 rimarrà in vigore fino al periodo d'imposta successivo a quello in cui la Commissione europea avrà autorizzato le misure fiscali del Codice del Terzo settore (si veda quanto indicato nella parte iniziale del capitolo) sottoposte al suo vaglio e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo a quello di operatività del Runtis (in base alla lettura combinata dell'art. 102, comma 2, lett. a) e dell'art. 104, comma 2, del CTS).

Pertanto, come già visto più sopra se a seguito dell'istituzione del Runtis, la cui messa in funzione è come detto prevista indicativamente per aprile 2021, si apre per le Onlus un periodo di vera e propria transizione, in cui esse potranno scegliere, in vista dell'operatività dei nuovi regimi fiscali, se rimanere ancora iscritte all'Anagrafe unica istituita presso l'Agenzia delle entrate o meno.

Tali enti, quindi, possono decidere se iscriversi nel Registro unico - come peraltro previsto dallo stesso D.M. del 15 settembre 2020 - sin dal momento della sua messa in funzione e fino al 31 marzo dell'anno successivo all'Anagrafe delle Onlus.

⁹ Sempre la circolare Ag. Entrate 25/E/2014 prevede che l'attività di controllo nei confronti delle Onlus deve essere specificamente indirizzata a «verificare che le attività in concreto esercitate siano effettivamente ricomprese tra quelle ritenute meritevoli dalla normativa di settore, evitando rilievi e contestazioni di carattere meramente formale, che impattano negativamente sulle organizzazioni che meritoriamente operano nel mondo del volontariato».

¹⁰ È infatti lecito che un ente non profit possa svolgere anche attività di carattere commerciale, a condizione che

Nel merito dell'attività di controllo, va ricordato che, fin già con la circolare n. 22/E/2005¹¹, l'Agenzia delle Entrate aveva ben delineato il perimetro applicativo dei controlli c.d. formali e sostanziali¹² in funzione dei quali dovrebbe essere organizzata l'attività di controllo.

In particolare, va sottolineato come ai controlli effettuati in sede di iscrizione all'anagrafe (di carattere formale), l'Amministrazione finanziaria può effettuare controlli successivi, anche attraverso ispezioni nei locali dell'ente (articoli 32 D.P.R. 600/1973 e 52 D.P.R. 633/1972).

Nello specifico i controlli cd "formali" sono così quelli che vengono posti in essere non solo al fine di verificare la regolare iscrizione dell'ente, ma anche per monitorarne l'effettivo rispetto successivo dei parametri previsti per continuare ad essere iscritto da parte dell'associazione non profit.

Si tratta, in particolare dei requisiti di seguito indicati (ex art. 10 del D.Lgs. 460/1997):

- › natura giuridica del soggetto in forma di impresa sociale di recente codificazione;
- › oggetto tipico di attività (più, in caso di solidarietà attenuata, il novero dei soggetti destinatari del beneficio solidaristico), con espresso divieto di svolgimento di altre attività;
- › collegamento territoriale (condizione di residenza);
- › divieto esplicito di distribuzione di utili e ripartizione/devoluzione di elementi del patrimonio o riserve;
- › previsione di strumenti idonei di rendicontazione contabile annuale;
- › disciplina uniforme del rapporto associativo,

Per quanto attiene, invece, i controlli c.d. successivi, ovvero anche definiti sostanziali sono quelli che vanno riferiti «... *ad una più ampia casistica e in particolare al riscontro dell'osservanza in concreto dei requisiti previsti*». Nel concreto essi riguardano, essenzialmente, i seguenti aspetti:

- › natura reale delle attività istituzionali, oltre che reale identità e stato di bisogno dei soggetti assistiti;
- › effettivo carattere di integratività ed accessorialità delle attività direttamente connesse a quelle istituzionali (oltre al rispetto degli indici di non-prevalenza);
- › assenza di surrettizie distribuzioni di utili;
- › regolare tenuta delle scritture contabili obbligatorie (oltre al disbrigo di eventuali obblighi di revisione certificativa);
- › regolarità delle comunicazioni spot, in occasione di benefici fiscali indiretti a terzi, e delle relative documentazioni probatorie;

ciò avvenga entro parametri ben stabiliti e con esclusivo impiego delle somme ricavate per la gestione delle attività sociali, stante l'impossibilità di distribuire gli avanzi tra i soci anche in modo indiretto.

E ciò tanto più alla luce anche di recente prassi dell'Agenzia delle Entrate, per la quale i concetti di non lucratività e non commercialità non necessariamente coincidono: cfr. sul punto la risoluzione n. 63/E/2019: «Per inciso, si fa presente che il concetto di non lucratività non coincide necessariamente con quello di non commercialità. Infatti, mentre il carattere non commerciale dell'ente dipende dallo svolgimento in via esclusiva o prevalente di attività d'impresa, l'assenza del fine di lucro implica, invece, un'espressa previsione statutaria che vincola la destinazione del patrimonio e degli utili, di cui deve essere esclusa (anche in forma indiretta) la ripartizione, alle stesse finalità sociali perseguite dall'ente». Cfr. anche circolare 12 maggio 1998, n. 124/E; risoluzione 18 ottobre 2007, n. 299/E; risoluzione 29 luglio 2014, n. 74/E

11 Sul punto vedasi articolo rivista Enti non profit n. 7/2005, p. 943 "Chiarimenti delle entrate sui controlli alle Onlus", dove l'autore analizza il contenuto del documento di prassi che fa il punto sul palinsesto organizzativo e procedurale della materia accertativa, sia dal punto di vista del soggetto passivo accertabile (le Onlus, che devono ottemperare a obblighi anagrafici, comunicativi e documentali) quanto del soggetto attivo accertatore (nonché degli organi ed uffici pubblici di supporto).

12 Ai sensi e per gli effetti dell'articolo 10 del D.Lgs. 460/1997.

› effettiva struttura solidaristica di eventuali titoli emessi ex art. 29 D.Lgs. 460/1997.

L'attività ispettiva, tuttavia, potrebbe anche estendersi ad altri aspetti.

Infatti, evidenziato che, qualora se ne verificasse la necessità, il controllo potrebbe interessare pure soggetti terzi all'associazione stessa, ma ad essa istituzionalmente collegati, quali i soci/associati ovvero i beneficiari della deducibilità di parte delle erogazioni liberali alle Onlus; oppure ancora i soggetti destinatari delle attività istituzionali dell'ente qualora essi si dimostrino non averne diritto (es. si dimostri non essere soggetti svantaggiati).

Infine l'attività di accertamento propria dell'ufficio procedente potrebbe essere destinata anche a soggetti diversi dalle Onlus stesse, essendo rivolta a terze economie con cui la Onlus sia venuta incidentalmente in relazione (ad es. in occasione dell'acquisto di beni immobilizzati, o beni-merce e altri servizi, etc.).

Su questo a nulla rilevando, ai fini dell'esito del controllo, la sede organizzativa o decisionale che vi ha dato input rispetto a quella realizzativa.

La mancanza dei requisiti previsti dal D.Lgs. 460/1997 comporta la perdita della qualifica, con cancellazione dell'ente dall'anagrafe Onlus¹³.

Al provvedimento di cancellazione si accompagna poi anche l'accertamento fiscale con successiva ripresa a tassazione dei proventi in base alle norme ordinarie.

Il venir meno del regime agevolativo, infatti, farà venire meno la decommercializzazione delle attività istituzionali e la detassazione dei redditi d'impresa derivanti da quelle direttamente connesse, con la conseguente ripresa a tassazione di entrambi sia ai fini Iva che delle imposte dirette.

Ai rappresentanti legali e agli amministratori potranno essere anche applicate le sanzioni specifiche connesse all'abuso della denominazione di Onlus e all'indebita fruizione dei benefici.

15.4 I controlli fiscali su Asd e Ssd

Prima di affrontare, nello specifico, quali sono le principali problematiche connesse con il controllo fiscale in capo alle associazioni/società sportive, è necessario individuare correttamente quali siano i soggetti legittimati ad effettuare le verifiche fiscali nei confronti dei sodalizi sportivi.

Deputata al controllo è, infatti, l'Amministrazione Finanziaria in senso lato, ovvero l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza, ma non solo, poiché, molto spesso, capita che ad essi si affianchi la Siae, legittimata ad effettuare i controlli fiscali sugli enti sportivi sulla scorta di quanto stabilito dall'art. 74-*quater*, D.P.R. 633/1972¹⁴.

I controlli di natura fiscale (c.d. accessi, ispezioni e verifiche)¹⁵ sono disciplinati in modo det-

¹³ In relazione alla perdita dei benefici agevolativi, mentre il relativo diritto si costituisce retroattivamente rispetto all'iscrizione, la cessazione avviene in concomitanza con l'accertamento - in via di fatto - dell'assenza del merito agevolativo. Ciò determina, per l'ente l'impossibilità, per il futuro, di continuare a godere delle agevolazioni.

¹⁴ «[...] per le attività svolte dai soggetti che optano per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, il concessionario (SIAE) di cui all'articolo 17 del medesimo decreto [d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 640] coopera, ai sensi dell'articolo 52, con gli uffici delle entrate anche attraverso il controllo contestuale delle modalità di svolgimento delle manifestazioni, ivi compresa l'emissione, la vendita e la prevendita dei titoli d'ingresso, nonché delle prestazioni di servizi accessori, al fine di acquisire e reperire elementi utili all'accertamento dell'imposta ed alla repressione delle violazioni procedendo di propria iniziativa o su richiesta dei competenti uffici dell'Amministrazione finanziaria alle operazioni di accesso, ispezione e verifica secondo le norme e con le facoltà di cui all'articolo 52, trasmettendo agli uffici stessi i relativi processi verbali di constatazione».

¹⁵ L'art. 12 della L. 212/2000 (Statuto del contribuente) prevede che «gli accessi, le ispezioni e le verifiche nei locali

tagliato dalla normativa di rango nazionale (articolo 33 del D.P.R. 600/1973 e articolo 52 D.P.R. 633/1972), la quale stabilisce i poteri, gli obblighi, i limiti e le condizioni entro le quali deve compiersi l'attività dell'Amministrazione finanziaria.

L'esercizio dei poteri di verifica e controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria è regolata dal titolo IV del D.P.R. 600/1973 ai fini delle imposte sui redditi, e dal titolo IV del D.P.R. 633/1972 in materia di IVA.

L'Amministrazione finanziaria, come è noto, nella propria attività di controllo può effettuare accessi, ispezioni e verifiche. Si parla di ispezione quando l'accesso ha come finalità la verifica di un certo elemento documentale o materiale; qualora l'accesso sia motivato al fine di verificare la corretta autoliquidazione dell'imposta da parte del contribuente si parla di verifica, la quale ha inizio con l'accesso, seguito da ispezioni documentali ed altre operazioni e si conclude, entro trenta giorni (prorogabili per altri trenta in caso di particolare complessità dell'indagine), con la stesura di un processo verbale di constatazione.

NOTA BENE

STRUMENTI DI VERIFICA DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

L'Amministrazione può avvalersi dei seguenti strumenti.

Inviti:

- a fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti;
- a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti.

Questionari:

- con richiesta di dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei confronti dell'associazione¹⁶, nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati;
- invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con l'Associazione Sportiva Dilettantistica e a fornire i chiarimenti relativi;

Richieste a terzi:

- specifiche interrogazioni agli organi ed alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società private che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi;
- richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso notai, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali;
- richiedere, previa autorizzazione del dirigente dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate o del comandante della Guardia di Finanza, agli istituti di credito o comunque deputati alla gestione di denaro e/o alle assicurazioni, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata;
- richiedere ad autorità ed enti, notizie, dati, documenti e informazioni di natura creditizia, finanziaria e assicurativa, relativi alle attività di controllo e di vigilanza svolte dagli stessi.

¹⁶ *destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche e professionali sono effettuate sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'ordinario orario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minor turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente».*

Un esempio di questionario inviato ad un'associazione sportiva conteneva le seguenti richieste di informazione, dalle cui risposte poi l'Agenzia delle Entrate, ha tratto informazioni utili, su come gestire istruire l'accertamento:

- Come si diventa soci della vostra Associazione?
- Come viene versata la quota sociale?
- È stato tenuto il libro soci con l'indicazione dell'anzianità della quota associativa?

ASSOCIAZIONI SPORTIVE. I DIRITTI IN CAPO AL SOGGETTO VERIFICATO	
Le ragioni della verifica	Richiesta ai verificatori di quali sono le ragioni giustificative dell'accesso, nonché l'oggetto della verifica e il periodo o le annualità d'imposta interessate alla verifica
Luogo della verifica	Richiedere che l'esame della documentazione contabile e amministrativa prosegua presso l'ufficio dei verificatori o presso quello del professionista che assiste il contribuente
Assistenza	Richiedere di essere assistito da un professionista
Orario	Chiedere che l'attività di verifica venga effettuata durante il normale orario di lavoro
Interferenze	Richiedere che l'attività dei verificatori non interferisca con la propria attività economica, arrecando la minor turbativa possibile
Proprie opinioni	Far inserire le proprie osservazioni, rilievi, precisazioni nel processo verbale redatto dai verificatori
Consultazione documenti	Richiedere, consultare ed esaminare copia dei documenti acquisiti alla verifica (salvo l'adozione di idonee misure cautelative), oltre ad ottenere una ricevuta dettagliata di tutti i documenti eventualmente "prelevati"
Osservazioni e richieste	Comunicare all'ufficio impositore, entro 60 giorni dalla notifica del P.V.C. (processo verbale di constatazione), osservazioni e richieste e pretendere che l'avviso di accertamento non sia emesso prima di tale scadenza
Durata	Durata massima della verifica di 30 giorni lavorativi prorogabile al massimo di altri 30

I controlli documentali sul campo

L'attività di verifica fiscale nei confronti delle associazioni/società sportive dilettantistiche è solitamente indirizzata ad analizzare la regolare applicazione delle normative di riferimento di cui appresso:

- › statuto sociale, nel rispetto della normativa di cui al D.Lgs. 460/1997 e art. 90 legge 289/2002;
- › adempimenti fiscali di cui alla normativa agevolata di cui agli art. 148 D.P.R. 917/1986 e art. 4 D.P.R. 633/1972;
- › corretta applicazione della normativa di cui alla legge 398/1991
- › tracciabilità bancaria di cui alla legge 133/1999 art. 25.

A questo, si aggiunge la verifica delle seguenti situazioni:

- › registro Coni e modello EAS;
- › contratti di sponsorizzazione.

Nel concreto è, quindi, importante che il sodalizio sportivo sia in grado di esibire, durante il controllo, ai verificatori del Fisco, almeno la seguente documentazione:

- › atto costitutivo registrato;
- › statuto aggiornato registrato;
- › affiliazione a federazione o ente di promozione e relativo codice in corso di validità nell'anno oggetto di verifica;

- Sono state conservate le ricevute emesse dall'associazione per le quote sociali versate?
- Come gli associati partecipano alla vita sociale?
- Ci descrive le modalità di convocazione dell'Assemblea Soci?
- Di cosa si occupa l'Associazione?
- In base a quali criteri sono inseriti gli associati ai corsi?
- Dal Rendiconto del 20XX si rileva un avanzo di gestione di Euro X.XXX,XX; tenuto conto che nei verbali delle Assemblee nulla si delibera sulle modalità dell'utilizzo, ci può riferire come è stato utilizzato l'avanzo?

- › iscrizione nel registro delle SSD e ASD del Coni e relativo codice in corso di validità nell'anno oggetto di verifica;
- › libro dei verbali delle riunioni delle Assemblee e del Consiglio direttivo aggiornato;
- › elenco degli associati e tesserati iscritti (tutte le figure, dirigenti, atleti, tecnici, tutti i collaboratori);
- › rendiconto economico annuale dell'anno oggetto di verifica;
- › fatture di acquisto, giustificativi delle uscite (ricevute, quietanze altro);
- › fatture di vendita e corrispettivi (biglietti Siae ecc...);
- › prospetto IVA minori regolarmente compilato;
- › documentazione di iscrizione e partecipazione ad attività federali – promozionali – giovanili – agonistiche (campionato, al fine di verificare la reale attività agonistica dell'associazione).

Le più frequenti contestazioni

Di seguito, si evidenziano, le principali contestazioni elevate dagli organi verificatori, tratte da alcuni casi pratici riguardanti i sodalizi sportivi. Si tratta dei seguenti rilievi:

- › omesso/tardivo invio Modello EAS e mancato aggiornamento dei dati previsti;
- › superamento plafond euro 400.000 sulla base del principio di cassa per le associazioni sportive dilettantistiche in regime di 398/91 con conseguente omissione modello Redditi enti commerciali e dichiarazione IVA (nonché le periodiche trimestrali IVA);
- › pagamento in contanti di importi uguali e superiori ad euro 1.000,00 (mille/00);
- › omessa numerazione fiscale d'acquisto;
- › violazioni formali degli obblighi statuari;
- › omessa/irregolare tenuta della contabilità;
- › omessa redazione del rendiconto o inattendibilità dello stesso;
- › ripartizione indiretta di utili;
- › mancato rispetto principi di democraticità;
- › inattendibilità del rendiconto economico e finanziario;
- › superamento delle soglie di esenzione di euro 10.000 per indennità sportive e mancato assoggettamento a ritenuta;
- › omesso/irregolare invio modello 770, o dei modelli CU per i compensi erogati agli sportivi dilettanti;
- › anomalia dati dichiarati ed obblighi dichiarativi.

La verifica fiscale nelle associazioni. Le attenzioni da rivolgere allo statuto

Al fine di evitare, in caso di verifica fiscale, il disconoscimento dello status di ente non commerciale è necessario verificare con attenzione che lo statuto dell'associazione contenga almeno le prescrizioni minime previste dall'articolo art. 90, comma 18, legge 289/2002.

In caso contrario, onde evitare contestazioni, sarà il caso di procedere il prima possibile ad aggiornarne le relative componenti.

Nel dettaglio le società, associazioni sportive, al fine di poter confermare le agevolazioni fiscali, debbono poter indicare nel proprio statuto:

- › la denominazione (indicando la finalità sportiva nonché la dicitura sociale dilettantistica);
- › l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;
- › l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;

- › l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette;
- › le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;
- › l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- › le modalità di scioglimento dell'associazione con l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni¹⁷.

Tali clausole in effetti, coincidono in larga misura anche con quelle che debbono essere inserite nello statuto al fine di poter fruire dei benefici previsti dall'articolo 148 del Tuir; benefici, lo si ricorda, legati alla possibilità di considerare non commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate nei confronti degli associati o partecipanti.¹⁸

Ai sensi dell'art. 5, comma 2, lettera b) del D.Lgs. 23 luglio 1999, n. 242 e successive modifiche ed integrazioni, è stato altresì previsto che lo statuto del sodalizio sportivo deve anche indicare che, *«allo scopo del riconoscimento ai fini sportivi delle società e associazioni sportive da parte del CONI», gli statuti delle stesse, oltre ai requisiti richiesti dalla legislazione statale, devono prevedere l'obbligo di conformarsi alle norme e alle direttive CONI nonché agli statuti e ai regolamenti delle Federazioni sportive nazionali e delle Discipline sportive associate o dell'Ente di promozione sportiva cui la società o associazione intende affiliarsi»*¹⁹.

17 Altra clausola da inserire obbligatoriamente nello statuto introdotta dal successivo art. 18-bis della legge 289/2002 è la seguente: «E' fatto divieto agli amministratori delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche e nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciuto dal Coni, ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva» (per tale clausola tuttavia non è stata prevista una sanzione specifica per l'inadempimento).

18 Affinché le disposizioni recate dai commi 3, 5, 6 e 7 dell'art. 148 del Tuir, relative alle attività che non si considerano commerciali ai fini fiscali, abbiano efficacia, è necessario che le associazioni inseriscano le seguenti clausole 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 a fini di pubblica utilità, salvo diversa destinazione ex lege;
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività di tale rapporto, con l'esclusione di forme temporanee di partecipazione alla vita associativa e con la previsione, per gli associati o partecipanti maggiori d'età, del diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti, nonché 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, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti, evidenziazione dei criteri della loro ammissione ed esclusione, previsione di 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, a condizione che le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;
- f) intrasmissibilità e non rivalutabilità della quota o contributo associativo, ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte.

19 Il Coni è l'unico organismo deputato a certificare l'attività "sportiva" svolta dalle società ed associazioni di-

Il requisito della democraticità

Fra gli elementi in grado di far decadere dai benefici recati dalla legge 398/1991, vi sono quelli specifici che riguardano la mancata osservanza della cd “clausola della democraticità” che preveda la concreta e attiva partecipazione di tutti gli associati alla vita associativa. Tale clausola deve essere non solo prevista, ma anche rispettata, nell’ambito della vita sociale delle singole associazioni/società sportive. Quando si parla di democraticità, all’interno di un sodalizio sportivo ci si riferisce a quel complesso di attività, comportamenti, adempimenti che permettono di stabilire che l’adesione è avvenuta e permane indipendentemente dai servizi (commerciali) eventualmente offerti ai soci/iscritti.

La mancanza di democraticità determina il disconoscimento della qualifica di “non commerciale” dell’ente e la sua riconversione in “impresa commerciale a fini di lucro”, con tutto ciò che ne consegue in termini di revoca del regime agevolato ex legge 398/1991. Sul punto, anche la Corte di Cassazione si è espressa, evidenziando come gli enti associativi debbano dimostrare l’effettiva partecipazione dei propri soci alla vita associativa (Cass. nn. 8623/2012 e 24975/2010).

La “clausola della democraticità” prevista dall’art. 90, comma 18, lett. e), legge 289/2002 si intende violata quando la specifica azione od omissione da parte dell’associazione renda sistematicamente inapplicabile la predetta disposizione statutaria²⁰.

La Circolare 9/E/13 nel fornire alcune linee guida operative agli accertatori afferma che «*elementi quali le modalità di convocazione e verbalizzazione delle assemblee dei soci costituiscono in via generale indici rilevanti al fine di desumere la reale natura associativa dell’ente e l’effettiva democraticità del sodalizio*»²¹. In particolare in questo senso le principali contestazioni sono le seguenti:

- › mancanza assoluta di forme di comunicazione idonee a informare gli associati delle convocazioni assembleari e delle decisioni degli organi sociali;
- › 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 ecc.

Infine, per evitare contestazioni, si raccomanda la necessità di conservare apposita documentazione che attesti la presenza dei soci in assemblea e dei consiglieri nei verbali del consiglio direttivo, ad esempio attraverso un foglio presenze regolarmente firmato (se il numero permette, meglio far sottoscrivere in calce al verbale di assemblea/consiglio direttivo).

lettantistiche. Le agevolazioni fiscali previste dall’art. 90 legge 289/2002 si applicano solo alle società ed associazioni sportive riconosciute dal Coni. Il Coni trasmette annualmente all’Agenzia delle Entrate l’elenco delle società e delle associazioni dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi.

20 Ad esempio la C.T.R. di Torino con la sentenza 347/31/2015 afferma che nonostante quanto asserito dai verificatori fiscali «*l’omessa indicazione dei soci partecipati un’assemblea non possa assurgere non solo a rango di prova, ma anche di mero indizio da cui poter desumere lo svolgimento di un’attività a scopo lucrativo*».

21 Sul punto, la circolare n. 9/2013 si è espressa chiarendo che «*L’effettività del rapporto associativo costituisce presupposto essenziale per il riconoscimento alle associazioni sportive dilettantistiche dei benefici fiscali previsti dalla vigente normativa (...)*», richiamando espressamente l’art. 90, comma 18, lett. e) della L. 289/2002, secondo cui vanno previste nello Statuto «*le norme sull’ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell’elettività delle cariche sociali*».

Il rendiconto finale

L'art. 5, comma 2, D.Lgs. 460/1997 prevede per le associazioni sportive l'obbligo di redigere e approvare annualmente un "rendiconto economico e finanziario" secondo le disposizioni statutarie. Il rendiconto va riferito sia all'attività istituzionale sia a quella commerciale eventualmente esercitata, indipendentemente dal regime contabile adottato dall'ente²².

La mancata redazione ed approvazione del rendiconto annuale, da parte dell'assemblea dei soci, determina la non applicabilità delle disposizioni concernenti la non commercialità recate dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art. 111 del TUIR citato; tuttavia è stato rilevato che la "mancata redazione del rendiconto" non determina, di per sé, l'inapplicabilità della disposizione di esclusione dall'IRES per i proventi realizzati (v. art. 25, comma 2, della legge 133/1999), sempre che, in sede di controllo, sia comunque possibile fornire una documentazione idonea ad attestare la realizzazione dei proventi esclusi dal reddito imponibile (attività istituzionali) e quelli derivanti dall'attività commerciale posta in essere dall'ente (cfr Ris. 86/E del 13 marzo 2002).

In sede di verifica fiscale, Agenzia delle entrate e Guardia di Finanza, come sopra indicato, procedono alla contestazione anche dell'inattendibilità del rendiconto, qualora vengano riscontrate numerosi e rilevanti errori negli importi ivi indicati.

Per questa via, ossia tramite l'inattendibilità del rendiconto, l'ufficio arriva così a contestare l'impossibilità di verificare il rispetto del divieto di cui all'articolo 90, comma 18, lett. d), Legge 289/2002 disconoscendone così i benefici fiscali in capo all'ente non profit (es. revoca regime agevolato di cui alla legge 398/1991).

Si ricorda, infine, che il rendiconto in senso tecnico è un documento che va gestito secondo il principio di competenza, in funzione del quale i costi e i ricavi devono essere imputati all'esercizio cui si riferiscono indipendentemente dalla manifestazione finanziaria degli stessi. Tuttavia, per gli enti di minori dimensioni - individuati in quelle associazioni con proventi e ricavi annui inferiori a 250.000 euro - tanto l'Agenzia delle Entrate che l'Agenzia per le Onlus e il Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ammettono l'adozione di un rendiconto redatto secondo il principio di cassa.

I prelievi

Fra le operazioni maggiormente contestate dai verificatori, in capo ai sodalizi sportivi si registra, in particolare, la presenza di prelievi per contanti sul conto corrente intestato all'associazione effettuati nel periodo immediatamente successivo ai pagamenti tramite bonifici bancari da parte degli sponsor.

Per l'ufficio la concatenazione temporale di tali operazioni, eseguite, perlopiù in prossimità dei pagamenti ricevuti sarebbe indizio (presunzione dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza) di avvenuta retrocessione.

Nel merito è interessante rilevare come la Ctp di Milano, con la sentenza n. 2195/5/2020 si sia pronunciata sulla casistica suesposta annullando l'accertamento e stabilendo che il Fisco, per sostenere la pretesa tributaria, avrebbe dovuto provare con «documentazione inappuntabile, inconfutabile» l'asserita retrocessione di denaro, mentre nel caso specifico, l'ufficio non aveva esibito alcunché.

²² Qualora l'associazione abbia posto in essere attività di raccolta pubblica di fondi, oltre al rendiconto economico finanziario finale, vi è altresì l'obbligo di redigere un apposito rendiconto di tali attività.

Nel caso di specie, i giudici meneghini, non hanno dato valore alla prova presuntiva sopra indicata. In altre parole la prossimità temporale di bonifici in accredito e successivi prelievi in contanti non è stata ritenuta idonea a configurare i requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dalla norma.

Spese pubblicità la deduzione del costo in capo allo sponsor

Il corrispettivo erogato, fino all'importo di 200.000 euro, in favore di associazioni o società sportive dilettantistiche iscritte nell'apposito registro tenuto dal Coni costituisce, ai fini fiscali, spesa di pubblicità integralmente deducibile se diretta a promuovere l'immagine o i prodotti dello sponsor.

Il principio è stato ribadito anche di recente dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 8540, depositata il 6 maggio 2020, con la quale è stato ribadito che le spese di sponsorizzazione erogate a favore di associazioni sportive dilettantistiche ed enti simili, sono sempre deducibili se il loro importo non supera i 200.000 euro in quanto è prevista una presunzione legale assoluta circa la loro natura pubblicitaria che non consente all'ufficio alcun sindacato sulla inerenza e la congruità.

Tale sentenza conferma il precedente orientamento della suprema Corte di cassazione. In particolare, sul punto va riportato quanto affermato nelle precedenti ordinanze n. 7202 e 8981 del 2017 che hanno valorizzato l'esatto contenuto dell'articolo 90, comma 8, legge 289/2002 il quale, si ripete, introduce una presunzione assoluta in ordine al carattere pubblicitario di dette erogazioni; da cui ne consegue la perfetta deducibilità della spesa ai sensi dell'art. 108, comma 2, primo periodo del Tuir²³.

Affinché operi la presunzione per la deducibilità del costo in capo all'erogante è necessario che i corrispettivi erogati siano necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante e che a fronte dell'erogazione di dette somme venga riscontrata una specifica attività in tal senso dell'associazione beneficiaria.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate ha sempre sostenuto, in sede di accertamento, che pur in presenza delle condizioni previste dalla norma (art. 90, comma 8, legge 289/2002), la qualificazione come spesa pubblicitaria delle sponsorizzazioni alle associazioni/società sportive, nel limite indicato, fosse da ritenersi tale solo in presenza dei requisiti di inerenza ed economicità previsti dal Tuir.

Nel merito della questione il principio ormai più volte ribadito dalla Cassazione è chiaro; la citata disposizione di legge ha introdotto, esclusivamente a favore del soggetto che eroga il corrispettivo, una presunzione legale assoluta circa la natura pubblicitaria del costo. Questo a condizione:

- › che il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica,
- › che venga rispettato il limite quantitativo di spesa,
- › che la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine e i prodotti dello sponsor,
- › che il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale,

il tutto senza che rilevino requisiti ulteriori né in capo allo sponsor né in capo al soggetto sponsorizzato.

²³ Nello stesso solco tracciato dalla giurisprudenza della Cassazione, degna di nota è la sentenza anche la sentenza 13 dicembre 2019 - 10 gennaio 2020, n. 94, Commissione Tributaria Regionale di Bologna, sezione XI.

IL PERCORSO GUIDATO PER LA DEDUCIBILITÀ	
I punti chiave	Le sponsorizzazioni nelle associazioni sportive dilettantistiche
L'iscrizione al registro del Coni	Per assicurarsi la deducibilità delle sponsorizzazioni sportive la prima situazione da verificare è lo status dell'associazione sportiva beneficiaria. Sul punto è opportuna la verifica nel sito del Coni dell'iscrizione del sodalizio sportivo nel Registro Nazionale delle Associazioni e Società Sportive dilettantistiche. Il controllo si potrà agevolmente condurre, entrando nel sito del Coni nell'apposita sezione, anche solo digitando il codice fiscale dell'associazione.
La redazione del contratto	È opportuno che la sponsorizzazione venga suggellata con la redazione di un contratto a prestazioni corrispettive nel quale dettagliare in maniera puntuale l'attività dello sponsor, le situazioni nelle quali si manifesterà la pubblicità e gli obblighi a cui sarà tenuto chi organizza gli eventi. I corrispettivi indicati nel contratto dovranno essere necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante.
Gli elementi essenziali del contratto	In questa sede assume importanza, tra le altre cose, l'evidenziazione della durata del contratto. Si consiglia, in questa sede, di far risaltare la ripetitività delle prestazioni pubblicitarie svolte, (es. tutte le gare stagionali) e il fatto che le stesse coinvolgono più manifestazioni. Fondamentale sarà anche esplicitare le ragioni commerciali (ritorno d'immagine, presenza nel territorio di clienti e fornitori ecc..) che hanno indotto l'impresa ad effettuare la sponsorizzazione.
Le prove rilevanti	A posteriori andrà poi reperita tutta la documentazione a supporto del costo sostenuto, che provi in quali forme si è esplicata l'attività di pubblicità. Ad esempio l'apposizione del marchio dello sponsor sulla divisa di gioco/allenamento, ovvero la cartellonistica a bordo campo o sul campo di gioco, l'apposizione del logo e/o del marchio nelle varie locandine o agli eventi organizzati dalle associazioni/società sportive etc. Tutta la documentazione dovrà essere in qualche modo ricondotta al contratto al fine di comprovare l'esistenza e l'effettività dell'intera operazione.
La relazione dello sponsor	Al termine della stagione sportiva o dell'anno solare oggetto della sponsorizzazione, potrebbe essere altresì opportuno ricevere dall'associazione stessa una relazione scritta da parte di chi ha erogato i servizi di pubblicità nella quale dettagliare l'intera attività svolta a soddisfazione delle obbligazioni richieste. Questo al fine di ulteriormente documentare l'effettività del servizio reso. In questa sede è opportuno ribadire che quanto relazionato dovrà coincidere con gli impegni che il sodalizio sportivo ha sottoscritto nel contratto.
La presunzione "ex lege"	Solo una volta fornita la prova dell'effettività dell'operazione nei modi e nelle forme sopra delineate, la presunzione "ex lege" introdotta dall'articolo 90, comma 8, L. 289/2002, esonera il contribuente dal dover ulteriormente dimostrare in merito alle possibili ulteriori contestazioni elevate dall'Amministrazione finanziaria in tema di inerenza ed antieconomicità dell'operazione considerata.

15.5 I nuovi controlli fiscali ex art. 117/2017

Prima di esaminare i singoli aspetti del controllo fiscale in capo agli enti del terzo così come definite dal CTS istituito dal D.Lgs. 117/2017 è necessario individuare quali siano gli effetti dell'iscrizione al Registro Unico.

In prima battuta va sottolineato come l'iscrizione al Registro unico ha effetto costitutivo per quanto attiene l'acquisizione della qualifica di ente del Terzo settore e per di più costituisce presupposto ai fini della fruizione dei benefici previsti dal D.Lgs. n. 117/2017.

Andando nel dettaglio di quelli che sono i controlli tributari previsti dal Codice del Terzo settore, va ribadito che, pure in quest'ambito l'Amministrazione finanziaria può avvalersi, nei confronti degli ETS, dei poteri istruttori previsti dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. 600/1973 e dagli artt. 51 e 52 D.P.R. n. 633/1972.

Tornando all'articolo 94 e all'ambito di operatività dei controlli, va tuttavia puntualizzato come la verifica fiscale dell'Amministrazione finanziaria riguarderà, non solo gli aspetti propriamente tributari della vicenda, ma anche quelli connessi con l'applicazione del rispetto di quanto statuito dai seguenti articoli: 8, 9, 13, 15, 23 e 24 DLgs. 117/2017.

Si tratta, in particolare, delle norme riguardanti ambiti prettamente di carattere civilistico:

- › destinazione del patrimonio dell'ente ed assenza dello scopo di lucro (art. 8);
- › devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento (art. 9);
- › tenuta delle scritture contabili e redazione del bilancio (art. 13);
- › tenuta dei libri sociali obbligatori (art. 15);
- › procedura di ammissione alle associazioni ed il corretto funzionamento dell'assemblea (artt. 23-24).

Si tratta come si vede di specifiche discipline che regolamentano fattispecie anche non propriamente fiscali, ma che costituiscono la base per fruire dei regimi fiscali agevolati previsti per il mondo non profit. In realtà, va sottolineato come in effetti non si tratta di nulla di nuovo, poiché le fattispecie delineate ripropongono in larga parte quelle già previste per il funzionamento delle Onlus di cui all'art. 10, comma 6, D.Lgs. 460/1997.

Il controllo, qualora riscontri, la mancanza dei requisiti istituzionali in capo all'ente può portare alla definitiva cancellazione del Runts²⁴. L'art. 94 sancisce, infatti, che, in presenza di ripetute violazioni contestate dall'Amministrazione finanziaria nello svolgimento dell'attività di controllo, quest'ultima disconosce la spettanza del regime fiscale applicabile all'ente per effetto della sua iscrizione al Runts.

Nella prima parte di questo capitolo abbiamo avuto modo di specificare come, mentre i controlli relativi alla sussistenza e permanenza dei requisiti per accedere al Registro saranno di competenza degli Uffici preposti dal ministero del lavoro e delle politiche sociali in ogni regione e Provincia autonoma alla sua tenuta, quelli di carattere fiscale verranno svolti dall'Amministrazione finanziaria, con adeguate forme di coordinamento reciproco.

Per tale ragione gli uffici del Registro unico nazionale si occuperanno di esaminare le domande di iscrizione e di verifica di conformità dello statuto rispetto alle prescrizioni previste dal Codice del terzo settore, in una sorta di analisi preventiva volto a verificare la documentazione fornita dall'ente.

In un secondo momento gli stessi uffici potranno disporre i cd. "controlli successivi"²⁵ la cui valenza va nella direzione di verificare i requisiti richiesti per l'iscrizione al Registro, l'osservanza

24 Fra le altre la cancellazione dal Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (Runts) dell'ente non profit impone l'obbligo di devoluzione del suo patrimonio. La procedura può attivarsi sia su richiesta dell'ente stesso o d'ufficio, sia sulla base di provvedimenti delle autorità giudiziaria o tributaria e, soprattutto, al venir meno o in seguito alla sopravvenuta insussistenza dei requisiti necessari ai fini dell'iscrizione nello stesso Runts.

Il legislatore ha tuttavia previsto una clausola di salvaguardia: in presenza di determinate condizioni di mantenimento dell'iscrizione, l'ente può rivolgere istanza di migrazione ad altra sezione del Registro competente.

25 Fra le altre è prevista la possibilità di poter effettuare il controllo specifico del corretto impiego delle risorse pubbliche (finanziarie e strumentali) attribuite agli ETS da parte delle stesse Amministrazioni pubbliche ed enti territoriali eroganti (cfr. art. 93, comma 1, lett. e), e comma 4, del CTS).

degli obblighi amministrativi e documentali che ne conseguono ed il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale da parte dell'ente regolamentati specificatamente dall'articolo 93 del Codice.

Sulla base di quanto illustrato si tratterà, quindi, di violazioni che attengono sia l'aspetto tributario puro (ad esempio, la prevalenza delle entrate qualificate come commerciali rispetto a quelle istituzionali e la loro separata indicazione in contabilità) sia quello civilistico-amministrativo, quali la mancata partecipazione democratica degli associati alla vita associativa, la non corretta redazione dell'atto costitutivo e dello statuto, la distribuzione, anche indiretta, di utili, la mancata tenuta dei libri sociali obbligatori, la convocazione dell'assemblea con modalità non idonee a garantire la più ampia partecipazione dei soci²⁶.

Passando all'analisi dei singoli articoli di legge del D.Lgs. 117/2017, il mancato rispetto dei quali fa perdere la "patente" di ente non commerciale, particolare riguardo va riservato all'articolo 8 che tratta proprio il rispetto dell'obbligo di non lucratività in capo agli ETS (divieto di lucro soggettivo).

Sul punto va premesso che la presenza di un risultato economico o finanziario positivo (utile) non presuppone necessariamente la presenza di scopo di lucro, così come la realizzazione di attività commerciali²⁷ non è affatto indicatore di presenza di scopo di lucro, dato che gli enti non profit possono - nelle misure stabilite dalla legge esercitare anche attività di carattere commerciale.

L'assenza di scopo di lucro descrive la caratteristica principale degli enti non profit, ai quali com'è noto è vietata la distribuzione diretta e indiretta di utili, avanzi, fondi e riserve tanto a chi fa parte dell'ente quanto a terzi. Le nuove norme introdotte dal Codice del Terzo settore stabiliscono alcune casistiche di presunzione assoluta, non esaustiva, al verificarsi delle quali, si ritiene in ogni caso provata la "*distribuzione indiretta di utili*". Si tratta delle seguenti fattispecie:

- › la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni;
- › la corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'art. 51 D.Lgs. 15 giugno 2015, n. 81²⁸;
- › divieto di acquistare beni e servizi per corrispettivi superiori al loro valore normale (in assenza di valide ragioni economiche);
- › divieto di vendere beni e servizi ad una platea di persone anche vicine ai soci, fondatori e

26 Sul punto si veda Monografia a cura di G. Aliano *"Incontro di studio Il codice del Terzo settore"* del novembre 2018 evento promosso dalla Commissione di studio "Terzo settore" ODCEC Pescara.

27 L'articolo 5 del Codice elenca le 26 tipologie di attività qualificate come "di interesse generale" e dispone che gli ETS debbano svolgere una o più di tali attività «*in via esclusiva o principale*».

A queste attività è consentito affiancare solo le cosiddette "*attività diverse*" di cui all'articolo 6, ma «*secondo criteri e limiti definiti con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali*», e le raccolte di fondi di cui all'articolo 7 costituite, sia da «*lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva*» (comma 1), sia da attività di natura corrispettiva quali la «*raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti*» (comma 2).

Gli ETS possono inoltre svolgere attività di sponsorizzazione (come si evince dall'art. 79, comma 5) e le raccolte occasionali di fondi di cui all'articolo 79, comma 4, lett. a).

28 Salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5, comma 1, lettere b), g) o h) del D.Lgs. 117/2017.

donatori a condizioni più favorevoli, sempre che le cessioni non siano quelle relative alle attività di interesse generale;

- › corresponsione da parte dell'ente ETS di interessi passivi su prestiti superiori ad un determinato limite, a favore di soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati a realizzare attività commerciali.

L'articolo 9 prevede, invece, la devoluzione del patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento, ad altri Enti del Terzo settore previo parere dell'Ufficio del Runtis o, in mancanza di specifiche disposizioni statutarie in tal senso, alla Fondazione Italia Sociale.

Altro controllo che l'Amministrazione finanziaria potrà porre in essere, riguarda la corretta tenuta delle scritture contabili e del bilancio, in conformità all'art. 13 D.Lgs. 117/2017. Si prevede, infatti, che gli enti del Terzo settore debbano predisporre il bilancio di esercizio formato dallo Stato patrimoniale, dal Rendiconto finanziario e dalla Relazione di missione, che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Il bilancio degli enti con entrate inferiori a 220.000 euro potrà essere redatto nella forma del rendiconto finanziario per cassa.

Viceversa, viene altresì stabilito che Gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214 c.c.; nonché redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli artt. 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter c.c.

In ogni caso gli ETS non iscritti al Registro imprese dovranno depositare il proprio bilancio presso il Runtis. Inoltre va evidenziato come l'organo di amministrazione debba documentare il carattere secondario e strumentale delle attività commerciali effettuate dagli ETS (ai sensi dell'art. 6 dello stesso D.Lgs. 117/2017) nella relazione al bilancio o nella relazione di missione.

Ad ogni modo il controllo in capo ai verificatori fiscali riguarderà il rispetto sia dei limiti di ricavi ben precisi che la norma contiene, sia la corretta redazione del bilancio, oltre che la presenza effettiva delle scritture contabili.

In relazione alle scritture contabili, il controllo non riguarderà soltanto quello previsto per l'art. 13 in questione, ma anche quello di cui al successivo art. 87, che disciplina in ordine alla "tenuta e conservazione" delle predette scritture contabili²⁹.

Tali obblighi sono di fondamentale rilevanza, perché da essi dipendono i benefici fiscali.

L'art. 15 D.Lgs. 117/2017 dispone l'obbligo di tenuta, a carico degli enti del Terzo settore, di alcuni libri sociali obbligatori:

- › il libro degli associati,
- › il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee,
- › il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione e dell'organo di controllo.

L'assenza della sopra indicata documentazione – rilevata dai verificatori durante le proprie attività di controllo – comporta, come conseguenza, il venir meno della qualifica di ente non commerciale, in quanto non è possibile, per l'Amministrazione finanziaria, verificare il rispetto di quei requisiti di democraticità che devono connotare l'attività del sodalizio non profit.

²⁹ In particolare la richiamata norma riguarda gli ETS che non applicano il regime di cui all'art. 86 del D.Lgs. 117/2017 (ossia quello per le Organizzazioni di volontariato ed Associazioni di promozione sociale); quindi, in sintesi, riguarda una vasta platea di soggetti diversi dai precedenti, che eventualmente applicheranno - per opzione - quello di cui all'art. 80 D.Lgs. 117/2017.

L'art. 23 D.Lgs. 117/2017 riguarda invece la procedura di ammissione alle associazioni. In altre parole la disciplina verte sulla cosiddetta "domanda di ammissione a socio" che avviene, per l'appunto previa domanda dell'interessato e con successiva deliberazione dell'organo di amministrazione. Tali modalità di ammissione vogliono stimolare il carattere "aperto" delle associazioni.

Chiudiamo l'analisi dei principali aspetti volti a garantire il mantenimento dei benefici fiscali menzionando l'art. 87 D.Lgs. 117/2017 che prevede una serie di adempimenti che gli enti non profit debbono adempiere a pena di decadenza dei benefici fiscali previsti.

In particolare il comma 1 indica gli obblighi contabili degli enti del Terzo settore non commerciali che non applicano (per opzione, per difetto dei relativi requisiti o perché svolgono unicamente attività istituzionale) il regime forfetario (ex art. 80 D.Lgs. 117/2017).

Tali enti dovranno:

- › tenere, per tutte le attività esercitate (istituzionale e commerciale) le scritture contabili cronologiche e sistematiche atte a esprimere con completezza e analiticità le operazioni effettuate in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente, distinguendo le attività diverse (articolo 6) da quelle di interesse generale (articolo 5), con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore a quello indicato dall'articolo 22 D.P.R. 600/1973 (a norma del quale le scritture contabili obbligatorie devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta);
- › per le attività svolte con modalità commerciali, predisporre le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui all'articolo 18 D.P.R. 600/1973 (contabilità semplificata per le imprese minori) anche al di fuori dei limiti quantitativi ivi previsti;
- › per gli enti che nell'esercizio delle attività di interesse generale e di quelle diverse non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 50 mila euro possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo punto dell'elenco suindicato, il rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive previsto dall'articolo 13, comma 2.

Per costoro restano, in ogni caso, fermi gli obblighi previsti, in materia di IVA, dal Titolo II del D.P.R. 633/1972 (obblighi di certificazione dei corrispettivi, dichiarazioni, versamenti, tenuta dei registri e dei documenti rilevanti a fini Iva, eccetera) e le disposizioni dettate dai commi 5 e 8 dell'articolo 86 per le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che aderiscono al relativo regime forfetario.

Inoltre, gli enti del Terzo settore non commerciali, che effettuano raccolte pubbliche di fondi, devono inserire all'interno del rendiconto o del bilancio, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un rendiconto specifico, 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 effettuate³⁰.

Terminata l'analisi dei possibili ambiti in cui si potrebbe concentrare la verifica da parte dei funzionari del Fisco, va osservato che dove il controllo effettuato disconosca la qualifica di ETS

³⁰ Questa norma si applica, in quanto compatibile, anche alle organizzazioni di volontariato e alle associazioni di promozione sociale che si avvalgono del regime forfetario loro dedicato.

non commerciale del sodalizio, l'atto di accertamento, qualora divenuto definitivo, verrà trasmesso dall'Amministrazione finanziaria all'Ufficio del Runts competente per territorio.

Quest'ultimo, sulla base di quanto contenuto nell'avviso di accertamento procederà ad effettuare le proprie valutazioni e, se ne ricorreranno le condizioni, potrà, come più sopra esaminato anche disporre la cancellazione dell'ente dal Runts.

15.6 La responsabilità degli amministratori degli enti del Terzo settore

In linea generale è possibile affermare che il rappresentante legale dell'associazione è responsabile verso l'esterno, per le obbligazioni sociali, ivi comprese quelle tributarie, assunte dall'associazione non riconosciuta.

L'associazione, infatti, risponde in prima battuta con il proprio fondo comune; in secondo luogo risponde, illimitatamente e solidalmente, chi o coloro che hanno agito in nome e per conto dell'associazione medesima.

La situazione è completamente differente per le associazioni riconosciute e per le società di capitali, soggetti dotati di personalità giuridica per le cui obbligazioni risponde l'ente con il proprio patrimonio; si realizza in quest'ultimo caso un'autonomia patrimoniale perfetta.

Attualmente, infatti, il Libro I del codice civile distingue la posizione degli amministratori delle associazioni riconosciute rispetto a quelli delle non riconosciute. Per i primi, dopo aver fatto richiamo alle norme sul mandato, l'art. 18 c.c. prevede in estrema sintesi che l'amministratore non risponda tanto per il fatto di ricoprire la carica, quanto per aver concretamente partecipato all'atto che ha creato pregiudizio all'associazione. Ciò salvo che, essendo a conoscenza dell'atto che si stava per compiere, esso non abbia evidenziato il proprio dissenso.

Per le associazioni non riconosciute, di contro, come già più sopra evidenziato, l'art. 38³¹ c.c. prevede che delle obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione rispondano l'associazione stessa con il fondo comune e personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione. In tal caso la responsabilità personale e solidale si configura non come un debito proprio, ma come una forma di fideiussione *ex lege* disposta a tutela dei terzi che possono ignorare la consistenza economica del fondo comune e fare affidamento sulla solvibilità di chi ha negoziato con loro³².

Sotto il profilo strettamente tributario, quindi, il rappresentante legale dell'associazione sportiva dilettantistica (ASD) è solidalmente responsabile del mancato pagamento delle imposte dovute dall'ente associativo (ordinanza della Cassazione n. 22861 del 26 settembre 2018)³³.

31 L'articolo testualmente dispone che: «Per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione». L'art. 38 c.c. sancisce che, per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione, i terzi possono far valere i propri diritti:

- sul fondo comune;
- sulle persone che hanno agito in nome e per conto dell'ente (responsabilità personale e solidale).

32 Sul punto si veda: Luciano De Angelis in www.eutekne.info di Giovedì 17 agosto 2017: "Nel Terzo settore responsabilità degli amministratori con le regole delle spa".

33 Viceversa per invocare la responsabilità personale e solidale del legale rappresentante, è essenziale «...in concreto accertare se il rappresentante, pur non essendosi ingerito nell'attività negoziale dell'ente, abbia adempiuto agli obblighi tributari, solo in tal caso potendo andare immune da corresponsabilità».

Più specificamente, va detto, però che il profilo di responsabilità non è legato alla mera titolarità della carica, ma va appurato in relazione ai fatti concreti. Sul punto, infatti, è interessante osservare come la Corte di Cassazione con la sentenza n. 19486/2009 abbia chiarito che *«La responsabilità personale e solidale, prevista dall'art. 38 c.c., di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per conto di essa e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra questa e i terzi. Tale responsabilità non concerne, neppure in parte, un debito proprio dell'associato, ma ha carattere accessorio, anche se non sussidiario, rispetto alla responsabilità primaria dell'associazione stessa, con la conseguenza che l'obbligazione, avente natura solidale, di colui che ha agito per essa è inquadrabile fra quelle di garanzia ex lege, ne consegue, altresì, che chi invoca in giudizio tale responsabilità ha l'onere di provare la concreta attività svolta in nome e nell'interesse dell'associazione, (Cass, civ. sentt. nn.5089 del 1998, n. 8919 del 2004), non essendo sufficiente la sola prova in ordine alla carica rivestita all'interno dell'ente»* (cfr., ex multis, Cass. civ. sentt. nn. 2471 del 2000, 26290 del 2007 e n. 257, 48 del 2008)».

Infine si ricorda che le responsabilità non si estinguono con la cessazione della carica, ma permangono anche in seguito, ovviamente solo per le obbligazioni contratte nel periodo in cui il presidente/amministratore era in carica³⁴.

Diversamente, invece, nell'ipotesi in cui si opti per una struttura differente rispetto all'associazione non riconosciuta, ad esempio, nell'ambito sportivo, la Ssd a responsabilità limitata, la personalità giuridica, prevede, come già più sopra esaminato che, delle obbligazioni sociali, risponderà solo ed unicamente la società con il proprio patrimonio senza alcuna esposizione per il patrimonio personale degli amministratori e/o dei soci. Questa significa quindi che, pure in ambito tributario la responsabilità del rappresentante legale rimane confinata al patrimonio dell'ente.

Per quanto attiene invece al Codice sul terzo settore, va detto che il D.Lgs. 117/2017, prevede, in capo agli amministratori degli enti iscritti al Registro Unico del Terzo settore, delle responsabilità personali, in alcuni casi espressamente sanzionate, che talvolta prescindono anche dal riconoscimento o meno della personalità giuridica dell'ente.

In primo luogo è necessario sottolineare come l'art 28 del Codice del Terzo settore, in questo senso rinvii espressamente all'art. 2392 c.c.; secondo tale disposizione, gli amministratori degli ETS devono adempiere i doveri ad essi imposti dalla legge e dallo statuto con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico e dalle loro specifiche competenze. Il Consigliere di amministrazione dell'ente, non opera quindi più con una diligenza "comune" (quella del "buon padre di famiglia" definita dal Codice Civile), ma viene richiesta un'ulteriore capacità e conoscenza (rispetto "all'uomo comune") proprie dell'incarico ricoperto di amministratore. L'art. 28, infatti, attraverso un esplicito richiamo degli articoli del codice civile, dispone altresì regole che sottopongono gli amministratori, al verificarsi degli specifici presupposti, alle azioni di responsabilità

³⁴ Dal punto di vista fiscale, ad esempio si sottolinea come la Corte di Cassazione n. 19486 del 10 settembre 2009 statuisce che: *«il rappresentante legale dell'associazione non riconosciuta non risponde all'Amministrazione finanziaria delle obbligazioni assunte o dei carichi tributari relativi a periodi nei quali la carica di rappresentante legale era rivestita da altri soggetti in quanto la "responsabilità personale e solidale di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per conto di essa e risoltasi nella creazione di rapporti con i terzi»*.

nei confronti della società (artt. 2392, 2393 e 2393-bis c.c.), dei creditori sociali (art. 2394 c.c.), dei soci e dei terzi (art. 2395 c.c.), degli organi propri delle procedure concorsuali.

Per quanto attiene agli aspetti più propriamente sanzionatori il codice del terzo settore rinvia all'articolo 91 rubricato: *“Sanzioni a carico dei rappresentanti legali e dei componenti degli organi amministrativi”*. In questo senso va detto che Il comma 1 del citato articolo prevede che, in caso di distribuzione indiretta di utili, gli amministratori che hanno commesso o hanno concorso a commettere *«la violazione sono soggetti alla sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000 euro a 20.000 euro»*. L'altro profilo di responsabilità secondo la fattispecie, disciplinata dal comma successivo dello stesso articolo 91, è relativo alla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento dell'ente effettuata in assenza o in difformità del parere dell'ufficio.

Anche in tal caso si configura una responsabilità di chi ha violato o concorso a violare l'obbligo della autorizzazione per la devoluzione con sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000 a 5.000 euro; si ricorda infatti che l'articolo 9 del Codice del terzo settore prevede la nullità delle devoluzioni dei patrimoni residui in assenza di autorizzazione.

Anche Il comma 3 dell'articolo 83 del Codice del Terzo settore prevede una specifica ammenda (sanzione da 500 euro a 5.000 euro) per il legale rappresentante dell'ente che non comunichi, entro 30 giorni dalla chiusura del periodo di imposta, la perdita della natura “non commerciale” dell'ente che presiede in relazione alla attività svolta.

Ancora il comma 3 dell'articolo 91 prevede che: *«chiunque utilizzi illegittimamente l'indicazione di ente del terzo settore, di associazione di promozione sociale o di organizzazione di volontariato oppure i corrispondenti acronimi ... è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 2.500 a 10.000 euro»*.

Infine si ritiene, anche se nella norma il profilo di responsabilità in capo agli amministratori non è perfettamente delineato, che sussista responsabilità pure in virtù di quanto delineato dal comma 5 dell'articolo 22 del Codice del terzo settore, laddove viene previsto che l'organo di amministrazione debba, senza indugio, convocare l'assemblea di una associazione riconosciuta in presenza di perdite che abbiano ridotto il patrimonio minimo di oltre un terzo.

Oltre a queste forme di responsabilità, espressamente tipizzate e sanzionate nel codice del terzo settore, gli amministratori degli enti rispondono anche, ai sensi e per gli effetti dell'art. 28 CTS, per molte fattispecie previste dal codice civile per i componenti degli organi di governo delle società di capitali. Si tratta delle ipotesi già più sopra delineate. In questo senso infatti si applica:

- › l'art. 2392 c.c., che prevede la responsabilità solidale degli amministratori per mancato adempimento dei *«doveri ad essi imposti dalla legge e dallo statuto con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico»*;
- › l'art. 2394 c.c., che prevede la responsabilità degli amministratori verso i creditori dell'ente per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale;
- › l'art. 2396 c.c., che estende la responsabilità di cui al punto precedente anche *«ai direttori generali nominati dalla assemblea o per disposizione dello statuto»*.

In ultima analisi si fa notare come queste maggiorazioni ed aggravii di responsabilità paradossalmente non sorgano, in gran parte, nei confronti degli amministratori di enti che non accedono al terzo settore.