

Edizione di lunedì 7 dicembre 2015

IVA

[Per la caldaia può trovare applicazione il reverse charge](#)

di **Leonardo Pietrobon**

RISCOSSIONE

[La nuova rateazione delle somme iscritte a ruolo](#)

di **Alessandro Bonuzzi**

BILANCIO

[Partecipazioni immobilizzate e cambiamento del criterio di valutazione](#)

di **Federica Furlani**

PATRIMONIO E TRUST

[Donazione d'azienda: profili divergenti tra dirette e indirette](#)

di **Fabio Garrini**

ENTI NON COMMERCIALI

[La vita associativa dei "soliti noti" regge alle contestazioni del fisco](#)

di **Guido Martinelli, Mattia Cornazzani**

IVA

Per la caldaia può trovare applicazione il reverse charge

di **Leonardo Pietrobon**

La nuova **lettera a-ter) dell'articolo 17, comma 6 D.P.R. n. 633/1972** ormai si appresta a spegnere la prima candelina, ma la confusione in alcuni casi è ancora tanta, nonostante l'Agenzia delle entrate con la **C.M. n. 14/E/2015** abbia tentato – con un discreto successo per alcuni aspetti – di chiarire l'ambito applicativo delle “nuove” ipotesi di **reverse charge**.

Introdotte ad opera dell'articolo 1, comma 69 L. n. 190/2014 ed entrate **in vigore il 1° gennaio 2015** le nuove ipotesi di inversione contabile riguardano **specifiche prestazioni di servizi** inerenti gli **edifici**. Nello specifico, ricordiamo si tratta delle prestazioni di **pulizia, demolizione, installazione** di impianti e **completamento**.

Con il citato documento di prassi – C.M. n. 14/E/2015 – l'Agenzia ha chiarito che, dal punto di vista **oggettivo, rientrano** nelle condizioni di applicazione dell'inversione contabile le sole prestazioni – operazioni – descritte nei **codici ATECO individuati nella stessa circolare**, purché le stesse siano riconducibili ad edifici, senza prevedere particolari limitazioni di tipo soggettivo, come è invece previsto per la disposizioni di cui alla lettera a) dello stesso comma 6 dell'articolo 17 D.P.R. n. 633/1972 (per brevità il c.d. reverse charge del settore edile). In altri termini è possibile affermare che **il codice ATECO**:

- **non è rilevante sotto il profilo soggettivo**, a differenza del reverse charge in edilizia;
- **è invece indispensabile per stabilire se, dal punto di vista oggettivo, l'operazione** (prestazione di servizi) **posta in essere è da ricondurre o meno alle nuove ipotesi di inversione contabile**.

Ciò che conta, quindi, è stabilire se l'operazione è tra quelle attività elencate nei codici ATECO indicati dall'Agenzia delle entrate nella C.M. n. 14/E/2015.

Uno dei dubbi più diffusi in merito all'applicazione o meno dell'inversione contabile riguarda le operazioni relative al **settore idraulico**, in particolare, le domande più ricorrenti sono:

1. **l'acquisto e l'installazione della caldaia** rientra tra le nuove ipotesi di inversione contabile?
2. **La manutenzione della caldaia** rientra tra le nuove ipotesi di inversione contabile?
3. **La sostituzione della pompa di calore** della caldaia rientra tra le nuove ipotesi di inversione contabile?
4. **La sostituzione della caldaia per mal funzionamento** o rottura rientra tra le nuove ipotesi di inversione contabile?

5. **La pulizia periodica e il controllo dei fumi** rientrano tra le nuove ipotesi di inversione contabile?
6. **Il collaudo dell'impianto di riscaldamento** rientra tra le nuove ipotesi di inversione contabile?

Le domande – dubbi – sopra esposti rappresentano il dubbio quotidiano per gli operatori del settore, in quanto, il timore di emettere una fattura in modo errata è costante e ciò che si vuole evitare è l'applicazione di comportamenti “estremisti”, ossia l'applicazione generalizzata dell'inversione contabile o dell'esercizio del diritto di rivalsa dell'iva.

Le prestazioni di cui sopra apparentemente potrebbero essere tutte riferibile alla categoria delle installazioni di impianti, di conseguenza è necessario ricercare tra i codici di “installazione” di impianti relativi ad edifici individuati e descritti dall'Agenzia nel già citato documento di prassi per stabilire la rilevanza o meno ai fini dell'inversione contabile. A tal proposito la C.M. n. 14/E/2015 fa riferimento alle prestazioni descritte nei **codici ATECO 43.21.01, 43.21.02, 43.22.01, 43.22.02, 43.22.03, 43.29.01, 43.29.02 e 43.29.09.**

Una prima analisi da condurre è quella relativa alla **volontà delle parti** coinvolte nell'operazione in questione, in quanto è necessario stabilire se la stessa è riconducibile o meno ad una **fornitura con posa in opera** che, come noto, rappresenta un'operazione **esclusa dall'ambito applicativo dell'inversione** contabile, poiché assimilata all'ipotesi di **cessione di beni**. La seconda analisi da condurre è di tipo soggettivo, in quanto è opportuno stabilire “chi” è il soggetto che procede con l'installazione della caldaia.

Nel caso in cui ad effettuare l'installazione della stessa sia **il soggetto che svolge l'attività di produzione e/o commercio di caldaie l'operazione di cui al pt. 1) che precede è da ricondurre alle operazioni di cessione** (esclusa dall'inversione contabile), essendo la posa della caldaia un aspetto accessorio alla cessione del bene, ricordando che eventuali semplici adattamenti e personalizzazioni non modificano la natura dell'operazione.

La conclusione a cui si è giunti – applicazione dell'Iva e non dell'inversione contabile – trova conferma nella **R.M. 5.7.76 n. 360009**, secondo cui l'aspetto soggettivo di cui sopra è utile ad individuare la volontà delle parti e quindi il trattamento Iva in questione.

Nel caso di **cessione e installazione dell'impianto di riscaldamento effettuata da un soggetto diverso dal produttore l'operazione non configura una cessione di beni** con posa in opera poiché, in linea con quanto considerato nel caso precedente e con la R.M. 5.7.76 n. 360009, l'effettuazione dell'installazione da parte di un soggetto diverso rispetto al soggetto produttore dell'impianto – e da quest'ultimo incaricato – rende possibile considerare l'installazione come prestazione autonoma (non accessoria), riconducibile al codice ATECO 43.22.01 (“Installazione, manutenzione e riparazione di impianti di riscaldamento”). La singola prestazione sarà dunque assoggettata a reverse charge.

Le **ipotesi di cui ai punti 2) e 3)** che precedono, invece, sono riconducibili alle ipotesi

“classiche” della **manutenzione e di conseguenza riconducibili all'ipotesi di applicazione dell'inversione contabile** nel caso in cui il soggetto fruitore del servizio sia un soggetto passivo d'imposta. Si ritiene possa rientrare in tale ipotesi anche la **sostituzione della pompa** di calore, in quanto **qualificabile come manutenzione**, ossia **mantenimento in efficienza dell'impianto** costituente parte integrante dell'edificio e quindi, riconducibile a tale concetto.

Più complessa risulta essere la questione di cui al pt. 4) **sostituzione delle caldaia per mal funzionamento o rottura della stessa**. Apparentemente l'operazione **nasce come una manutenzione**, tuttavia, possono essere **adottare le medesime conclusioni a cui si è giunti con riferimento alla questione di cui al pt. 1), rendendo quindi necessario stabilire “chi” è il soggetto che procede con l'esecuzione dell'operazione**.

La **pulizia delle caldaie o impianti simili** (pt. 5) **rientra nella manutenzione**, contraddistinta dal codice Ateco **riconducibile al gruppo 43.2**. Si fa presente che con la **R.M. 15/E/2013** dell'Agenzia delle entrate, è stata definita come manutenzione ordinaria anche la revisione periodica obbligatoria degli impianti nonché il controllo dei fumi.

Di conseguenza, se tali prestazioni sono effettuate nell'ambito di un edificio, sono assoggettate ad IVA con il meccanismo del reverse charge, a condizione che siano effettuate nei confronti di un qualunque soggetto passivo IVA.

Le **prestazioni di collaudo dell'impianto** di riscaldamento (pt. 6) sono infine **escluse dal reverse charge**, in quanto **individuabili nel codice ATECO 71.20.10**, codice non individuato tra le nuove operazioni di cui alla lettera a-ter) dell'articolo 17 D.P.R. n. 633/1972.

In conclusione, per la caldaia non c'è un unico trattamento ai fini Iva, dipende da fattori di tipo soggettivo e oggettivo valutabili caso per caso.

RISCOSSIONE

La nuova rateazione delle somme iscritte a ruolo

di **Alessandro Bonuzzi**

La disciplina relativa alla **rateazione** del versamento delle somme iscritte a ruolo contenuta nell'**articolo 19 D.P.R. 602/1973** è stata di recente rimodulata dall'**articolo 10 D.Lgs. 159/2015** attuativo della legge delega. In linea generale, le modifiche si applicano alle dilazioni concesse a decorrere dallo scorso 22 ottobre, data di entrata in vigore del decreto delegato.

Il novellato articolo 19 individua ancora tre livelli temporali di rateazione:

- la **rateazione ordinaria**, che prevede la ripartizione del pagamento in 72 rate mensili (comma 1);
- la **rateazione ordinaria "in proroga"**, che consiste in un ulteriore periodo di dilazione fino a 72 mesi (comma 1-bis);
- la **rateazione straordinaria**, che prevede l'aumento della dilazione di cui ai punti precedenti fino a 120 rate mensili (comma 1-quinquies).

La rateazione ordinaria dei debiti iscritti a ruolo è concessa dall'Agente della riscossione su richiesta del contribuente che dichiara di essere in una "**temporanea situazione di obiettiva difficoltà**".

Si noti che, secondo la nuova formulazione della norma, essa è **automatica** se la somma dovuta è pari o inferiore a 50.000 euro; in questi casi, infatti, è sufficiente che il contribuente presenti l'istanza dichiarando la temporanea situazione di difficoltà.

Quando, invece, la somma iscritta a ruolo eccede i 50.000 euro la rateazione "può" essere concessa a condizione che il contribuente **documenti** la condizione di "temporanea situazione di obiettiva difficoltà"; è facoltà dell'Agente della riscossione concedere o meno la dilazione.

La **proroga** della rateazione ordinaria continua a essere subordinata alla circostanza che il contribuente – non decaduto – sia in grado di **comprovare il peggioramento** della situazione di obiettiva difficoltà. Sotto questo aspetto nulla è cambiato.

Rimane altresì ferma la possibilità per il debitore di chiedere che il piano di rateazione ordinario o in proroga preveda rate variabili di importo crescente per ciascun anno in luogo di rate costanti (comma 1-bis).

Il nuovo comma 1-quater stabilisce che, una volta ricevuta la richiesta di rateazione, l'Agente

della riscossione può iscrivere il **fermo**, oltre che l'ipoteca come già avveniva, solo in caso di diniego o di decadenza dalla rateazione. Rimangono comunque salvi i fermi e le ipoteche già iscritti alla data in cui viene concessa la dilazione.

Il comma prevede, poi, il **blocco di nuove azioni**; infatti, a seguito della presentazione della richiesta di rateazione, ad esclusione delle somme aventi ad oggetto i pagamenti effettuati dalle P.A. – ex articolo 48-bis D.P.R. 602/1973 – per le quali non può essere concessa la dilazione, non possono essere avviate nuove azioni esecutive fino all'eventuale rigetto.

Inoltre, in caso di **accoglimento** della domanda, il pagamento della prima rata determina l'impossibilità di proseguire le **procedure di recupero coattivo già avviate**, salvo che queste non siano in stato avanzato e, in particolare, *“a condizione che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati”*.

Si veda il seguente schema di sintesi.

	Misure cautelari (fermo e ipoteca)		Misure esecutive*	
	Già iscritte	Nuove	Già avviate	Nuove
Dopo la presentazione dell'istanza	Rimangono	No	Proseguono	No
In caso di accoglimento dell'istanza	Rimangono	No	Proseguono	No
Dopo il pagamento della prima rata	Rimangono	No	Impossibilità di proseguire**	No

*Ad esclusione delle somme aventi ad oggetto i pagamenti effettuati dalle P.A. – ex articolo 48-bis D.P.R. 602/1973 – per le quali non può essere concessa la dilazione.

**“A condizione che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati”.

Nulla di nuovo in materia di rateazione straordinaria a cui può accedere il debitore – in rateazione ordinaria o in proroga – che si trovi in una **comprovata e grave situazione di difficoltà** legata alla congiuntura economica e, pertanto, a causa di ragioni che esulano dalla sua responsabilità.

Interessanti novità riguardano, invece, la disciplina della **decadenza** dalla rateazione contenuta nel comma 3. Il D.Lgs. 159/2015, per un verso, riduce da 8 a 5 il numero di rate insolute (anche non consecutive) che bastano a far decadere il debitore dal beneficio della dilazione, per l'altro, concede la possibilità al contribuente decaduto di riaccedere alla rateazione in qualsiasi momento a condizione che le rate scadute siano integralmente saldate, evitando così la ripresa delle azioni esecutive sospese.

Si rileva, poi, l'introduzione del comma 3-bis secondo cui, in presenza di un **provvedimento amministrativo o giudiziale di sospensione** totale o parziale della riscossione, il debitore è "autorizzato" a **sospendere i versamenti delle rate**. Nel momento in cui la sospensione perde di efficacia, il debitore ha la possibilità

- di richiedere di proseguire il pagamento secondo il piano originario versando le rate rimanenti, oppure
- di richiedere di versare quanto dovuto in un numero maggiore di rate fino a un massimo di 72.

In deroga al termine di decorrenza generale, le disposizioni di cui al comma 3-bis si applicano alle dilazioni concesse a decorrere dallo scorso 22 ottobre nonché **ai piani di rateazione in essere alla medesima data**.

Da ultimo, si evidenzia l'introduzione – nel comma 4 – della possibilità di effettuare il pagamento delle somme rateizzate anche mediante addebito automatico delle somme sul conto corrente indicato dal debitore.

BILANCIO

Partecipazioni immobilizzate e cambiamento del criterio di valutazione

di **Federica Furlani**

Ai sensi dell'articolo 2426, comma 1, n. 4, codice civile, **le partecipazioni immobilizzate in imprese controllate o collegate** possono essere valutate secondo **due criteri** alternativi:

- il **metodo del costo**;
- il **metodo del patrimonio netto**, riconoscendo pertanto i risultati della partecipata contestualmente alla loro formazione.

Una volta scelto il criterio di valutazione più opportuno e rappresentativo, un eventuale suo cambiamento non può essere arbitrario in quanto i principi contabili ne tutelano l'uniformità e la costanza nel tempo.

Può tuttavia succedere che il **metodo del patrimonio netto “debba” venir abbandonato** in quanto la partecipante ha **perso il controllo e/o l'influenza notevole sulla partecipata** (presupposto per la sua applicazione), oppure quando la partecipazione non costituisce più un'immobilizzazione essendo stata iscritta nell'attivo circolante in previsione di una cessione a breve termine.

Come comportarsi in questi casi? Quale valore attribuire alla partecipazione nel bilancio dell'esercizio in cui avviene il cambiamento?

Innanzitutto è necessario assumere quale **valore di costo della partecipazione** quello **risultante nel bilancio dell'esercizio precedente** a quello in cui si è verificato il cambiamento ed esso costituirà il limite anche per gli eventuali ripristini di valore.

Successivamente, nella determinazione del valore da iscrivere a bilancio, il valore di costo come sopra determinato, dovrà ridursi nel caso di eventuali **perdite durevoli di valore**, sempre che la partecipazione permanga tra le immobilizzazioni finanziarie; se invece viene iscritta **nell'attivo circolante**, l'importo assunto quale valore di costo verrà confrontato con il **valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato**, ai fini di adottare il minore dei due.

Nel caso invece in cui la società posseda una partecipazione di controllo o collegamento valutata al costo ed intenda modificare il criterio di valutazione per **adottare il metodo del patrimonio netto**, se redige il bilancio consolidato, la partecipazione è iscritta, nel primo esercizio, al corrispondente valore risultante dal bilancio consolidato.

In assenza del bilancio consolidato, il passaggio dal metodo del costo al metodo del patrimonio netto dipende dalla disponibilità o meno di una **situazione patrimoniale (extracontabile) redatta all'atto dell'acquisto della partecipata**.

Quando è disponibile, **il metodo del patrimonio netto si applica retroattivamente a partire dalla data di acquisizione della partecipazione**, e la differenza iniziale fra costo di acquisto e corrispondente frazione del patrimonio netto risultante dalla situazione patrimoniale iniziale della partecipata alla data di acquisizione, si tratta secondo i principi generali del metodo del patrimonio netto. Negli esercizi successivi all'acquisizione, si effettuano le rettifiche per aggiornare annualmente gli effetti della iniziale differenza fra costo di acquisto e valore contabile della partecipata.

Alla data del cambiamento del criterio di valutazione, sarà poi necessario confrontare il valore della partecipazione determinato con il metodo del patrimonio netto con quello contabile iscritto nel bilancio della partecipata:

- in caso di **differenza positiva** si è in presenza di una plusvalenza, che dà luogo, nei conti della partecipante, ad un corrispondente **aumento del valore di iscrizione della partecipazione** e, quale contropartita, alla rilevazione di un provento straordinario con successivo corrispondente accreditamento ad una riserva indisponibile;
- in caso di **differenza negativa**, il valore della partecipazione si riduce imputando a conto economico la conseguente svalutazione fra le componenti straordinarie di reddito.

Quando la situazione patrimoniale extracontabile della partecipata riferita alla data dell'acquisizione **non è disponibile**, la partecipante **confronta il valore contabile della partecipazione all'inizio dell'esercizio con l'importo pari alla corrispondente frazione del patrimonio netto**, opportunamente rettificato, della partecipata alla stessa data.

Se la differenza fra la corrispondente frazione del patrimonio netto risultante dal bilancio della partecipata e il valore contabile della partecipazione iscritto nel bilancio della partecipante è **positiva** si è in presenza di una plusvalenza, la quale dà luogo ad un corrispondente incremento della voce "partecipazioni" e, quale contropartita, alla **rilevazione di un provento straordinario** con successivo corrispondente accreditamento ad una riserva indisponibile.

In caso di **differenza negativa**, essa costituisce:

- **una minusvalenza attribuibile ai risultati negativi d'esercizio della partecipata**, con conseguente svalutazione della partecipazione stessa imputando la riduzione di valore fra le componenti straordinarie di reddito,
- o, allorché è comprovato che non può trattarsi di minusvalenza, va considerata quale **rettifica extracontabile al bilancio di apertura della partecipata**, cioè del bilancio di apertura dell'esercizio al termine del quale la partecipante ha deciso di passare dal

criterio del costo a quello del patrimonio netto.

PATRIMONIO E TRUST

Donazione d'azienda: profili divergenti tra dirette e indirette

di **Fabio Garrini**

Tra le diverse soluzioni poste a disposizione del nostro ordinamento per gestire il **passaggio generazionale** delle imprese, la **donazione** è certamente una delle più classiche, anche se in molti casi non risulta essere tra le più funzionali, sia per quanto riguarda la tranquilla pianificazione dell'allocazione del patrimonio (occorre infatti tenere in considerazione i rischi di azioni di riduzione nel caso in cui fosse stata lesa la legittima), sia per quanto riguarda i **profili fiscali**, che presentano una serie di **vincoli e complicazioni** operative non trascurabili.

Nel presente intervento ci si dedica a valutare i requisiti per accedere ai benefici previsti, tanto sotto il profilo dell'imposta sulle successioni e donazioni, quanto sotto il profilo delle dirette.

Neutralità ed esenzione

Sotto il profilo delle **imposte dirette**, l'articolo 58, comma 1, secondo periodo, Tuir prevede che *"il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa"*.

Ai fini **dell'imposta sulle successioni e donazioni** l'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/90 dispone che *"I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile". Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguono l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso"*.

Già in prima battuta, confrontando l'ampiezza delle due disposizioni, si nota che questa seconda, relativa all'**imposta sulle successioni e donazioni**, è certamente **più articolata**. Si tratta di una **esenzione** che riguarda, oltre all'azienda, a determinate condizioni, anche i trasferimenti di quote ed azioni.

Va peraltro immediatamente osservato come gli **effetti** delle due previsioni siano diversi:

mentre per l'eventuale imposizione **indiretta** l'agevolazione si trasforma in una **esenzione** dal prelievo, ai fini delle **imposte sul reddito** il beneficio risiede nella **neutralità** del trasferimento, ossia nella sospensione degli effetti fiscali del trasferimento. L'articolo 58 stabilisce inoltre che in capo al donatario "*l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti in capo al dante causa*": la continuità tra posizione del donante e posizione del donatario comporta un **trasferimento**, oltre che dell'azienda **anche della relativa fiscalità latente**.

Quando il donatario cederà i beni compresi nell'azienda ricevuta, emergeranno i plusvalori, con il relativo carico fiscale.

La continuità

Questa osservazione ci porta a valutare una ulteriore differenziazione tra le due forme di prelievo, quello relativo alla **continuità** dell'attività.

Ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, l'esenzione è infatti subordinata **all'impegno dei donatari / eredi a proseguire l'attività d'impresa** per un determinato periodo di tempo, fissato nel quinquennio.

Quando si intende valutare l'applicazione della neutralità ai fini delle **dirette**, si nota immediatamente come la norma non pretenda un medesimo impegno; pertanto, i donatari potranno **alienare liberamente l'azienda**, realizzando in tale momento le plusvalenze latenti, ma **lasciando inalterata la neutralità** del passaggio dal donante al donatario.

Il fatto che il Tuir non pretenda la continuità dell'esercizio d'impresa in capo al donatario è confermato dalla specifica previsione contenuta **nell'articolo 67, comma 1, lett. h-bis**, che prevede l'imposizione appunto come redditi diversi delle "*plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'articolo 58*".

In applicazione di questa previsione, quindi, un plusvalore che era rimasto latente nel trasferimento dal donante al donatario dell'azienda, viene ad essere tassato in capo a questi, evitando così che vi sia un salto di imposta.

La disciplina richiamata si occupa di individuare il trattamento della partecipazione del donatario quale reddito diverso, evidentemente **nel caso in cui l'azienda non sia esercitata dal donatario**.

Qualifica dei donatari

Va inoltre osservato come le due disposizioni evidenzino una **divergenza** anche in termini di **qualifica del donatario**:

- mentre l'esenzione per l'imposta sulle successioni e donazioni rileva a condizione che i destinatari siano il **coniuge o i discendenti**,
- medesimo requisito non è preteso per la neutralità ai fini delle imposte dirette. Il trasferimento avviene senza emersione di plusvalenze latenti **indipendentemente da chi sia il beneficiario designato** dal disponente.

Un vincolo dei destinatari era in passato presente anche nel Tuir, ma con il D.Lgs. 344/03 venne eliminato; sul punto peraltro consta anche la posizione dell'Agenzia delle entrate espressa nella **RM 341/E/07**, secondo cui l'articolo 58 *"intende favorire il passaggio generazionale dell'azienda, sia a titolo di donazione che a titolo di successione per causa di morte da parte dell'imprenditore individuale a soggetti terzi persone fisiche, indipendentemente dal grado di parentela o dal rapporto di coniugio che intercorre con il beneficiario del trasferimento dell'azienda o del ramo d'azienda"*.

In realtà, il riferimento che il documento di prassi fa al donatario persona fisica è "impreciso", in quanto la disposizione non stabilisce affatto che il beneficiario debba necessariamente essere una persona fisica: **potrebbe quindi essere anche una società**.

ENTI NON COMMERCIALI

La vita associativa dei “soliti noti” regge alle contestazioni del fisco

di **Guido Martinelli, Mattia Cornazzani**

Deve essere accolta con favore la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia n. 397/3/15 del 5 ottobre 2015 in quanto, a tratti decisi e marcati, ritrae una chiara immagine della vita associativa in seno alle ASD.

Il caso in esame trae origine dal ricorso di un'ASD avverso l'avviso di accertamento emesso, a fini IRES, IRAP, IVA e correlati interessi e sanzioni per l'anno d'imposta 2010, con il quale l'Amministrazione finanziaria contestava alla contribuente le agevolazioni di cui alla L. 398/91, addebitando alla medesima le gravose conseguenze della decadenza dai suddetti benefici.

La tesi dell'Amministrazione finanziaria era imperniata, sostanzialmente, su due punti:

- violazione delle norme sulla tracciabilità (per avere l'associazione effettuato, nell'anno oggetto di verifica, rispettivamente un prelievo di € 850,00 ed un versamento di € 1.000,00);
- carente partecipazione reale degli associati alla vita associativa, in violazione dell'articolo 148 TUIR.

Avuto particolare riguardo al primo aspetto, il collegio recepisce integralmente le deduzioni della ricorrente ed afferma che *“la fruizione delle agevolazioni è letteralmente condizionata, unicamente, dallo svolgimento di attività sportive dilettantistiche e dall'iscrizione alle federazioni sportive nazionali, condizioni ambedue verificate, nella fattispecie (...)”* e non avendo le movimentazioni in contanti superato la soglia prevista per il 2015 di mille euro, si ritiene non fondato il rilievo dell'Ufficio.

Con una vigorosa statuizione, tanto ricca ed esplicita nel lessico quanto nel contenuto, il medesimo collegio ha respinto le contestazioni dell'Amministrazione finanziaria afferenti alla vita associativa in seno all'ASD.

Certamente, ai giudici di prime cure deve essere attribuito il merito di aver evidenziato – nero su bianco – elementi notori e caratteristici dell'ordinaria vita delle associazioni sportive che, troppo spesso, l'Amministrazione finanziaria omette, più o meno consapevolmente, di considerare o, addirittura, tenta di utilizzare allo scopo di irrobustire la tesi della decadenza dai benefici fiscali della L. 398/91.

In primo luogo, la Commissione Tributaria ha precisato che ***“la Ricorrente ha, congruamente, dimostrato, con la produzione dei verbali assembleari, come esistesse una vera vita associativa e dunque la stessa non fosse una mera “finzione”, una “copertura”, ma avesse una propria vita, reale e concreta”.***

Ancora, e più dettagliatamente, ha ritenuto priva di pregio ***“la deduzione dell’Agenzia secondo cui i partecipanti alle assemblee sarebbero “i soliti noti”, essendo notorio come, in queste tipologie di associazioni, il volontariato sia la base stessa, la condizione stessa, della loro sopravvivenza, e come gli appassionati che, alla fine, “tirano il carretto” siano, sempre, gli stessi”.***

Da ultimo, non ha omissso di evidenziare che ***“il fatto poi che le assemblee avvengano sempre “in seconda convocazione” rafforza, invero, al contrario di quello che opina l’Agenzia, la prova della “realtà” dell’Associazione, posto che dimostra, da un lato, lo sforzo organizzativo per svolgere le assemblee e, dall’altro, che le stesse si sono veramente svolte perchè, in caso contrario, sarebbe stato molto più semplice redigere verbali “fasulli” in prima convocazione”.***

A modesto parere di chi scrive, lo stentore della massima in commento potrebbe indubbiamente trovare la propria ragione nella leggerezza delle argomentazioni sottese alla pretesa fiscale; del resto, come non sempre accade, all’accoglimento del ricorso è altresì seguita la condanna dell’Amministrazione finanziaria al pagamento delle spese di giudizio in favore della ricorrente.

In conclusione e senza soluzione di continuità con il colorito lessico della sentenza, non pare azzardato ravvisare tra le espressioni degli estensori un’esortazione, da rivolgere all’Amministrazione finanziaria, a *“non fare di tutta l’erba un fascio”.*

Nell’esercizio della potestà di accertamento, costituisce onere dell’Amministrazione finanziaria quello di reperire elementi di prova gravi, precisi e concordanti per dimostrare l’assenza di una vita associativa in seno all’ASD, ovvero gli artifici che intendano simularne una *ad hoc*, in realtà non sussistente. Se ciò non accade, non può essere la contribuente a doversi fare carico di una nuova ed inutile *probatio diabolica*: sarebbe un ulteriore *tackle* al mondo dello sport dilettantistico.