

## Edizione di lunedì 14 dicembre 2015

### IVA

#### [Confronto tra vecchio e nuovo regime sanzionatorio del reverse charge](#)

di Alessandro Bonuzzi

### ACCERTAMENTO

#### [Operazioni inesistenti e detrazione: non basta il ragionevole sospetto](#)

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

### AGEVOLAZIONI

#### [Bonus acquisto immobili abitativi: pubblicato il decreto attuativo](#)

di Luca Caramaschi

### CONTENZIOSO

#### [Irretroattiva la presunzione legale sui paradisi fiscali](#)

di Luigi Ferrajoli

### ENTI NON COMMERCIALI

#### [L'attività istituzionale e la quota associativa nelle ASD](#)

di Guido Martinelli

## IVA

---

# **Confronto tra vecchio e nuovo regime sanzionatorio del reverse charge**

di Alessandro Bonuzzi

La Legge di stabilità per il 2015, modificando gli articoli 17, comma 6, e 74, comma 7, D.P.R. 633/1972, ha esteso, con decorrenza 1 gennaio 2015, il **meccanismo dell'inversione contabile a nuove fattispecie** nell'ambito del settore edile e energetico nonché alle cessioni di bancali in legno (cd. pallets) “*recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo*”.

Alla luce delle incertezze operative legate alle nuove ipotesi di reverse charge, che ancora permangono dopo un anno dalla relativa entrata in vigore, è da apprezzare lo sforzo del legislatore delegato che con il D.Lgs. 158/2015 ha introdotto un meccanismo di **sanzioni fisse** in luogo di quelle proporzionali **applicabili** nel caso in cui vengano commesse violazioni.

Il decreto stabilisce che le nuove disposizioni entreranno in vigore dal 2017, tuttavia, se il dettato del DDL Stabilità per il 2016 dovesse essere confermato, la decorrenza sarebbe anticipata al 1 gennaio 2016.

L'attuale regime sanzionatorio di cui all'articolo 6, comma 9-bis, D.Lgs. 471/1997 applicabile per violazioni in materia di reverse charge cd. “interno”, ove non vi sia danno per l'erario, prevede l'applicazione di **una sanzione ridotta al 3 per cento (con un minimo di 258,00 euro)**, **al cui pagamento sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti coinvolti. La riduzione opera in tutti i casi in cui l'Iva è stata comunque assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario/committente oppure dal cedente/prestatore**. Per espressa previsione normativa, rimane salvo il diritto alla detrazione dell'Iva ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. 633/1972.

Secondo il tenore letterale della norma, spesso mal interpretato dall'Agenzia delle entrate, la sanzione ridotta del 3 per cento trova applicazione in tutti i casi in cui la violazione non abbia comportato **danno alcuno all'erario**, e quindi:

- **sia laddove si applichi erroneamente il regime ordinario in luogo del meccanismo dell'inversione contabile**, a condizione che il cedente (o prestatore) assolva – ancorché irregolarmente – l'imposta;
- **sia laddove si applichi erroneamente il meccanismo dell'inversione contabile in luogo del regime ordinario**, a condizione che il cessionario (o committente) assolva – ancorché irregolarmente –, mediante l'integrazione e la doppia registrazione della fattura ricevuta, l'imposta.

Come detto, il **nuovo regime** applicabile in caso di violazioni da reverse charge si contraddistingue per la misura fissa delle sanzioni. Occorre altresì evidenziare l'inclusione, nell'ambito del novellato comma 9-bis, delle **operazioni intracomunitarie** (articoli 46 e 47 D.L. 331/1997); pertanto, le sanzioni specifiche – per così dire – da reverse charge risulteranno comminabili non solo per le violazioni connesse a operazioni interne ma anche a operazioni Ue.

Il nuovo impianto sanzionatorio è, però, da apprezzare soprattutto per il trattamento che riserva **alle ipotesi di mancata ovvero errata applicazione del reverse charge quando l'Iva è comunque assolta**. In questi casi, in luogo della sanzione proporzionale del 3 per cento, è prevista la **sanzione in misura fissa da 250 a 10.000 euro**.

In particolare, il nuovo comma 9-bis.1 ha ad oggetto l'ipotesi in cui, malgrado sarebbe applicabile il reverse, il cedente/prestatore emette una fattura con Iva assolvendo l'imposta. **Il cessionario/committente non deve (ri)assolvere l'Iva ma è punito con la sanzione fissa**; dal canto suo il cedente/prestatore è solidalmente responsabile.

Il successivo comma 9-bis.2 riguarda, invece, il caso opposto dove il cedente/prestatore applica l'inversione contabile in assenza dei relativi presupposti e, di conseguenza, l'imposta viene assolta dal cessionario/committente. Anche qui, **il cedente/prestatore non deve (ri)versare l'Iva ma è punito con la sanzione fissa**, con responsabilità solidale da parte del cessionario/committente.

Si veda il seguente schema di sintesi che mette a confronto il vecchio e il nuovo regime sanzionatorio.

	<b>Vecchio</b>	<b>Nuovo</b>
<b>Mancata attivazione reverse charge con assolvimento dell'Iva da parte del cedente/prestatore</b>	Sanzione 3% Responsabilità solidale	Sanzione da 250 a 10.000 euro al cessionario/committente Responsabilità solidale del cedente/prestatore
<b>Erronea attivazione reverse charge con assolvimento dell'Iva da parte del cessionario/committente</b>	Sanzione 3%*Responsabilità solidale	Sanzione da 250 a 10.000 euro al cedente/prestatore Responsabilità solidale del cessionario/committente

\*Riduzione spesso disconosciuta da parte dell'Agenzia delle entrate

Infine, si precisa che non è comunque possibile beneficiare della sanzione in misura fissa da 250 a 10.000 euro quando l'errore è stato determinato da un intento di evasione o di frode del quale sia provata la consapevolezza del cessionario/committente, in caso di mancata attivazione del reverse charge, ovvero del cedente/prestatore, in caso di erronea attivazione del reverse charge.

## ACCERTAMENTO

---

# **Operazioni inesistenti e detrazione: non basta il ragionevole sospetto**

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

La **circolare della Guardia di Finanza n. 1/2008**, nel capitolo dedicato al riscontro analitico-normativo sull'osservanza della disciplina IVA, elenca le finalità del contribuente ottenute a seguito dell'emissione e dell'utilizzazione di **fatture per operazioni inesistenti**. Tra gli obiettivi illegittimi sono state citate operazioni volte a usufruire di detrazioni non dovute ovvero a compensare indebitamente l'IVA a debito e da ultimo ad aumentare il volume d'affari con l'intento di ottenere anticipazioni bancarie o finanziamenti, stornando successivamente le medesime attraverso **l'emissione di note di credito** finalizzate all'abbattimento del debito d'imposta ai fini IVA e del relativo ricarico ai fini delle imposte sui redditi. Il legislatore, a sua volta, ha provveduto a inserire nella normativa IVA e precisamente al **comma 7 dell'articolo 21 del D.P.R. 633/1972** il preceitto di seguito esposto: “*se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura*”.

La **giurisprudenza** precisa con la sentenza della **Cassazione 7289/2001** che quanto stabilito dal legislatore ha lo scopo di ricondurre a coerenza il sistema impositivo dell'IVA, fondato sui principi della rivalsa e della detrazione. E proprio di detrazione ex articolo 19 del D.P.R. 633/1972, connessa a **operazioni inesistenti**, si è parlato all'interno della recente sentenza della **Cassazione n. 23065/2015**, nella quale l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso avverso la sentenza della CTR Lombardia. Tra le varie motivazioni addotte vi è appunto la violazione e falsa applicazione dell'articolo 19 e dell'articolo 56 del D.P.R. 633/1972 nonché dell'articolo 2697 del cod. civ., le quali si basano principalmente sulle seguenti affermazioni:

- è **onere del contribuente dimostrare l'effettività delle operazioni** e dei costi, una volta che l'Ufficio disconosca i costi dedotti allegando e dimostrando in giudizio elementi che inducano il ragionevole sospetto che le operazioni esposte in fattura siano inesistenti;
- **l'Ufficio non è tenuto a provare l'inesistenza delle operazioni** generanti i costi, ma deve solo indicare il fatto costitutivo della pretesa, e cioè l'inesistenza, e gli elementi sui quali fonda il ragionevole sospetto dell'inesistenza, a prescindere dall'effettiva idoneità di tali elementi a fondare il sospetto.

La Cassazione argomenta la pronuncia partendo innanzitutto dal binomio “regolarità delle scritture contabili – diritto alla detrazione”, avvalorando quindi il concetto che il **diritto alla**

**detrazione** non può prescindere dalla **regolarità delle scritture contabili** e nel caso di specie dalla fattura, quale documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa. Pertanto, a seguito di contestazione in ordine alla **illegittima detrazione**, spetta alla stessa Amministrazione finanziaria dimostrare, anche attraverso elementi presuntivi, adducendo la falsità del documento, che l'operazione non è mai stata posta in essere. Sul punto anche la citata circolare della **Guardia di Finanza** conferma l'onere probatorio spettante in capo all'Agenzia delle entrate precisando: “*se in linea di principio spetta ovviamente all'Amministrazione fornire detta prova, ove vengano acquisiti elementi, anche a livello indiziario, tali da far emergere la possibile fittizietà dell'operazione, compete al contribuente provare la legittimità e la correttezza della detrazione*”.

Il rigetto del ricorso pertanto è dovuto al fatto che la ricorrente ha dimostrato solamente l'esistenza di un **ragionevole sospetto in ordine all'inesistenza delle operazioni**, il quale non si configura nell'inesistenza vera e propria delle stesse. La pronuncia specifica che la medesima deve essere provata anche mediante presunzioni, ribadendo che gli elementi presuntivi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza depongono nel senso proprio dell'inesistenza e non nel senso del ragionevole sospetto di inesistenza. Pertanto, sulla base della giurisprudenza e della prassi citata nel presente intervento, si rileva che, sebbene l'onere della prova in relazione alla **legittimità della detrazione** sia in capo al contribuente, spetta prima all'Agenzia delle entrate identificare l'inesistenza dell'operazione, con modalità non limitata al ragionevole sospetto, dalla quale dovrebbe derivare l'illegittima detrazione.

## AGEVOLAZIONI

---

### **Bonus acquisto immobili abitativi: pubblicato il decreto attuativo**

di Luca Caramaschi

Con la pubblicazione in G.U. n.282 del 3 dicembre scorso del **Decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti datato 8 settembre 2015** si completa la disciplina agevolata introdotta dall'articolo 21 del Decreto Legge n.133 del 12.12.2014 che riconosce una **deduzione** dall'IRPEF alle persone fisiche private nei casi di acquisto, costruzione o ristrutturazione di **immobili** residenziali da destinare alla locazione. È in particolare il comma 6 del citato articolo 21 che ha previsto l'emanazione del decreto che ha visto la luce nei giorni scorsi, al fine di definire le ulteriori modalità di **attuazione** della predetta disposizione agevolativa.

Il decreto si compone di otto articoli nei quali vengono sostanzialmente ripercorse le **caratteristiche** dell'agevolazione riservata a persone fisiche non imprenditori.

È all'articolo 1 che viene fornita una chiara definizione di "unità immobiliari invendute", che per consentire la fruizione del **beneficio** dovevano risultare tali alla data del **12 novembre 2014**. Vengono infatti considerate "unità immobiliari invendute" quelle che alla predetta data erano già interamente o parzialmente costruite ovvero quelle per le quali alla medesima data era stato rilasciato il **titolo abilitativo edilizio**, nonché quelle per le quali era stato dato concreto avvio agli adempimenti propedeutici all'edificazione quali la convenzione tra Comune e soggetto attuatore dell'intervento, ovvero gli accordi similari comunque denominati dalla legislazione regionale.

Alla definizione dell'oggetto e della misura della **deduzione** il decreto dedica gli articoli 2 e 3. L'articolo 2, dopo aver ricordato che l'**agevolazione** compete alle persone fisiche non esercenti attività commerciale che acquistano dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2017 **unità immobiliari** a destinazione residenziale di nuova costruzione **invendute** (nel senso sopra precisato) oppure oggetto di interventi di ristrutturazione edilizia o di restauro e risanamento conservativo, e che agli stessi viene riconosciuta una **deduzione** dal reddito complessivo ai fini Irpef pari al 20% del prezzo di acquisto dell'**immobile** risultante dall'atto notarile di compravendita, nel limite massimo complessivo di euro 300.000,00 comprensivo di Iva, da ripartire in otto quote annuali di pari importo a partire dal periodo d'imposta nel quale avviene la stipula del contratto di locazione, precisa che:

- la deduzione compete – sempre nella misura del 20% degli stessi – anche in relazione agli **interessi passivi** su mutui contratti per l'acquisto dell'immobile;
- la **deduzione** compete ai diversi titolari in ragione della loro quota di proprietà;
- spetta l'agevolazione anche nel caso di cessione del **diritto di usufrutto** a soggetti

- operanti da almeno dieci anni nel settore **dell'*housing sociale***;
- eventuali **interruzioni** del periodo di **locazione** per motivi non imputabili al locatore non comportano la decadenza dell'agevolazione.

L'articolo 3 si occupa in modo specifico del caso dell'**immobile** costruito tramite appalto su area edificabile posseduta dal contribuente prima dell'inizio dei lavori. Dopo aver precisato che per ottenere l'agevolazione è necessario che la costruzione venga ultimata entro il 31.12.2017 e che il titolo abilitativo edilizio sia stato rilasciato anteriormente alla data del 12.11.2014, il decreto afferma che le spese che concorrono alla determinazione **dell'agevolazione** sono attestate dalle fatture emessa dall'impresa che esegue i lavori.

L'articolo 4 riepiloga i requisiti di accesso all'agevolazione che, tranne quanto evidenziato nella lett. g) di seguito riportata, sono quelli già contemplati dal comma 4 dell'articolo 21 della L. 133/2014 e, precisamente, che:

1. l'**unità immobiliare** acquistata sia destinata, entro sei mesi dall'acquisto o dal termine dei lavori di costruzione, alla locazione per almeno otto anni e purché tale periodo abbia carattere continuativo;
2. l'unità immobiliare medesima sia a destinazione **residenziale**, e non sia classificata o classificabile nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9;
3. l'**unità immobiliare** non sia ubicata nelle zone omogenee classificate E, ai sensi del decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444;
4. l'unità immobiliare consegua prestazioni energetiche certificate in classe A o B, ai sensi dell'allegato 4 delle Linee Guida nazionali per la classificazione energetica degli edifici di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2009, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 158 del 10 luglio 2009, ovvero ai sensi della normativa regionale, laddove vigente;
5. il **canone di locazione** non sia superiore a quello indicato nella convenzione di cui all'art. 18 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, ovvero non sia superiore al minore importo tra il canone definito ai sensi dell'art. 2, comma 3, della legge 9 dicembre 1998, n. 431, e quello stabilito ai sensi dell'art. 3, comma 114, della legge 24 dicembre 2003, n. 350;
6. non sussistano rapporti di parentela entro il primo grado tra locatore e locatario;
7. sia accertata l'esecuzione di opere edilizie conformi a quelle assentite o comunicate.

L'articolo 5 del decreto sancisce il **divieto di ripetibilità** della deduzione nel senso che la stessa può essere riconosciuta una sola volta in relazione al medesimo **immobile** oltre a prevedere che in relazione alle spese sostenute vige il divieto di cumulo con altre agevolazioni fiscali concesse dal legislatore.

Gli ultimi tre articoli del decreto si occupano di disciplinare le caratteristiche della **locazione**, che si pone quale condizione per poter beneficiare della deduzione predetta.

In particolare, l'articolo 6 si pronuncia in merito alla decorrenza del termine semestrale

previsto dalla norma per la conclusione del contratto di **locazione**. Con previsione di assoluto favore viene previsto che per gli immobili acquistati prima della pubblicazione in G.U. del decreto in commento il periodo dei sei mesi decorre dalla predetta data e quindi dal 3 dicembre 2015. Ciò significa che si avrà in ogni caso tempo fino al 3 maggio 2016 per concludere il relativo contratto di locazione relativo all'**immobile** precedentemente acquistato. Indicazioni utili, inoltre, anche per le operazioni di acquisto, costruzione, ristrutturazione concluse **successivamente** al 3 dicembre 2015: per queste il decreto prevede che il termine di sei mesi decorra, alternativamente, dalla data di acquisto nei casi previsti dall'articolo 2 comma 1 (acquisto, ristrutturazione, restauro e risanamento conservativo) e dalla data di rilascio del certificato di agibilità per le unità oggetto di costruzione tramite appalto su aree edificabili già possedute dal contribuente.

Il successivo articolo 7 si occupa della misura del **canone di locazione** da applicare al contratto in quei casi dove non siano riscontrabili le situazioni normative evidenziate dalla norma e ribadite nell'articolo 4 del decreto. Viene pertanto stabilito che in assenza di immobili realizzati nell'ambito urbano ai sensi dell'articolo 3 comma 114 della L. 350/03, il **canone** da assumere è quello "concordato" (e cioè calcolato in base ai parametri definiti dall'accordo territoriale vigente, sottoscritto dalle organizzazioni di categoria ai sensi dell'articolo 2 comma 3 della L. 431/98), mentre nei comuni in cui non siano stati definiti accordi ai sensi della citata L. 431/98 occorre fare **riferimento** per la determinazione del canone all'Accordo vigente nel comune demograficamente omogeneo di minore distanza territoriale anche situato in altra Regione.

Chiude l'articolo 8 per disciplinare i casi di trasferimento dell'abitazione durante il periodo di **locazione obbligatoria**. In caso di vendita o di trasferimento per successione dell'immobile il decreto consente, analogamente a quanto accade in altre agevolazioni concesse dal legislatore (è il caso della detrazione 50% prevista per interventi di ristrutturazione edilizia e disciplinata dall'articolo 16-bis del Tuir) il **trasferimento** dell'agevolazione per le quote residue al nuovo proprietario purché ovviamente lo stesso possegga i requisiti per godere dell'**agevolazione**. Nel caso di cessione del diritto di usufrutto a titolo oneroso, infine, viene previsto che il corrispettivo dello stesso non sia superiore all'importo dei canoni di locazione determinati in misura "calmierata" secondo le modalità previste dal decreto in commento.

## CONTENZIOSO

---

### ***Irretroattiva la presunzione legale sui paradisi fiscali***

di Luigi Ferrajoli

Lo scorso 16 novembre la Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha depositato la **sentenza n. 9234** in cui il Collegio ha avuto modo di pronunciarsi sulla possibilità di applicare retroattivamente la presunzione legale di cui all'articolo 12, comma 2, D.L. n.78/2009.

La vicenda trae origine da alcuni avvisi d'accertamento con cui l'Ufficio ha accertato, per il periodo d'imposta 2005, un maggior reddito Irpef derivante dalla **detenzione all'estero di attività finanziarie** senza che queste siano state indicate nell'apposito quadro RW in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale.

Le contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria sono a loro volta derivate dall'attività investigativa della Guardia di Finanza che, tramite **documentazione extracontabile rinvenuta presso la succursale milanese della Credit Suisse**, ha potuto costatare la predisposizione di polizze denominate "*life Portfolio International*" che avrebbero come unico obiettivo quello di celare investimenti di natura finanziaria all'estero da parte di soggetti residenti italiani.

La sentenza in commento affronta il tema dell'accertabilità di tali polizze stipulate prima del 2009, ossia in **momento antecedente all'entrata in vigore della normativa che regola le azioni di contrasto ai paradisi fiscali**.

Con l'articolo 12 del D.L. n. 78/2009, difatti, è stato introdotto un regime *ad hoc* per l'accertamento di attività detenute in paesi a fiscalità privilegiata prevedendo, in particolare, una **presunzione relativa** in capo alle persone fisiche, alle società semplici e agli enti non commerciali relativamente agli investimenti e alle attività di natura finanziaria detenuti in Stati a fiscalità privilegiata e non dichiarate nel quadro RW del modello UNICO.

Il Legislatore, nell'obiettivo di contrastare arbitraggi fiscali internazionali, ha dunque previsto che, **salvo prova contraria da parte del contribuente**, gli investimenti e le attività finanziarie detenute in paesi a fiscalità privilegiata si presumono costituite con redditi sottratti a tassazione.

La norma in commento al comma 2-bis prevede, inoltre, il **raddoppio dei termini** di decadenza dall'azione accertatrice in caso di accertamento del maggiore reddito derivante dal possesso di fondi costituiti con redditi presuntivamente sottratti a tassazione, mentre al comma 2-ter è altresì previsto il **raddoppio dei termini di decadenza** entro cui notificare l'atto di contestazione o d'irrogazione delle sanzioni in caso di violazione degli obblighi di

monitoraggio.

Nel caso in cui il contribuente riesca, invece, a provare che gli investimenti e le attività sono stati costituiti con redditi assoggettati a tassazione nel territorio dello Stato, ovvero con redditi esenti, la **presunzione di utilizzo di fondi non tassati** per gli investimenti in paradisi fiscali, con conseguente raddoppio delle sanzioni, non potrà trovare applicazione.

Con la sentenza in commento, i giudici meneghini hanno ritenuto di doversi pronunciare negativamente circa la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare le **annualità precedenti all'entrata in vigore dell'articolo 12, D.L. n.78/2009** rilevando in particolare che la norma, “*pur collocandosi nell'ambito di una disciplina di carattere procedimentale, esplica effetti sostanziali in punto di determinazione del reddito e, di conseguenza, sotto questo profilo, non si giustifica, così come invece preteso dall'Ufficio, una applicazione retroattiva della norma ad attività di accertamento relative, come detto, a periodi di imposta pregressi*”.

In sostanza, i giudici hanno ritenuto che **per la sua natura “procedurale”, la norma non potesse spiegare i suoi effetti anche retroattivamente** atteso che, diversamente interpretando, si giungerebbe a violare la tutela dell'affidamento quale limite all'attività del Legislatore, nonché quanto espressamente previsto all'articolo 3, comma 1 e 2 dello Statuto del contribuente secondo cui le **disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo**.

Tale impostazione sembra aver trovato conferme in ulteriori pronunce dei Giudici di merito che, conformemente a quanto deciso dalla CTP di Milano, si sono espresse sfavorevolmente circa l'applicabilità retroattiva della presunzione legale relativa in materia di attività detenute in paesi a fiscalità privilegiata e ciò anche alla luce del fatto che **il D.L. n.78/2009 non contiene alcun riferimento circa l'applicazione temporale della norma**. In altri termini, il Legislatore con le disposizioni introdotte nel 2009 ha semplicemente previsto un ampliamento dei termini di accertamento, senza però prevedere alcuna deroga al regime di irretroattività della norma stessa.

## ENTI NON COMMERCIALI

### **L'attività istituzionale e la quota associativa nelle ASD**

di Guido Martinelli

Come è noto, ai fini tributari, la circostanza che le associazioni sportive dilettantistiche, *ex lege*, non possano avere scopo di lucro, anche indiretto, è irrilevante. Ciò che conta, invece, è **lo svolgimento, o meno, di attività c.d. commerciali**.

Caratteristica, quindi, di detti enti è la **distinzione dell'amministrazione in due grandi aree: l'una, definita per comodità "istituzionale" o "non commerciale", dove confluiranno le attività economiche che non risulteranno essere rispettivamente, componenti positivi o negativi del reddito d'impresa e, l'altra, commerciale, dove tutto viene attratto nell'area imponibile (principio della c.d. "contabilità separata")**. La distinzione, ovviamente, andrà fatta sia per i ricavi che per i costi. In caso di costi promiscui saranno deducibili dal reddito di impresa la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito di impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e i proventi.

La distinzione tra attività commerciale e attività non commerciale (istituzionale) è regolata dalle norme contenute negli articoli 143 e seguenti del Tuir, nonché da specifiche leggi di settore. L'articolo 75 del Tuir statuisce, infatti, che l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRES) si applica sul reddito complessivo netto determinato secondo le disposizioni del capo II per le società e per gli enti commerciali (vedi disciplina applicabile alle società sportive dilettantistiche); si applicano, invece, le disposizioni del capo III per gli enti non commerciali (associazioni sportive dilettantistiche). Questo disposto assume una notevole rilevanza in quanto sancisce la differenza sostanziale, nel computo del reddito imponibile ai fini IRES, tra enti non commerciali, in cui possono coesistere due tipologie di attività (istituzionale e commerciale), ed enti commerciali dove tutte le attività poste in essere, anche se, in linea teorica, di natura istituzionale, sono attratte nell'area commerciale. La distinzione, sotto il profilo concettuale, a grandi linee, **porta a ritenere commerciale l'attività svolta, in regime di "libera concorrenza" a favore di terzi (ad esempio pubblicità, sponsorizzazione, vendita biglietti di ingresso a manifestazione sportiva, ecc.) mentre è da ritenersi istituzionale tutto ciò che provenga da autofinanziamento o da atti unilaterali (liberalità) da parte di terzi**.

Il principale provento di natura "istituzionale" è la c.d. "quota associativa". In tal senso, infatti, il primo comma dell'articolo 148 del Tuir recita: "*Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali dalle associazioni.....Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo*". **La natura istituzionale della quota non è subordinata all'inserimento in statuto delle clausole previste al comma 8 della medesima**

**disposizione** che saranno necessarie solo per ritenere istituzionali i corrispettivi specifici versati a fronte di prestazioni di servizi da parte degli associati.

La quota quindi è l'importo il cui versamento determina l'acquisizione di uno status soggettivo: quello di associato all'ente sportivo presso il quale si è effettuato il versamento, componente di quella procedura complessa di ammissione dell'associato che si concluderà con la volontà della associazione di accettare la domanda del nuovo associato.

Va chiarito subito che **la quota associativa si riferisce all'anno sociale in cui viene versata** e, pertanto, non varrà 365 giorni dal suo versamento ma dovrà essere riversata con l'inizio del nuovo esercizio sociale.

Spesso si disconosce il valore della quota. È vero che non è una componente essenziale (quindi può non essere versata dagli associati o da determinate categorie di associati) ma svolge un ruolo molto importante nella dinamica associativa. Infatti, **la qualifica di associato si perde solo per esclusione o recesso. Tra le cause di esclusione è, appunto, solitamente previsto il mancato rinnovo del pagamento della quota associativa.** Se e ove questa non esistesse o non venisse richiesta l'associazione si troverebbe nella situazione di non poter mai, in assenza di recesso, eliminare dal proprio elenco soci i soggetti che rimangono inerti e che, di fatto, appaiono ormai fuori dalla vita associativa.

Le associazioni che svolgono solo attività istituzionale non hanno obblighi di tenuta contabile ai fini fiscali, non sono soggetti a dichiarazioni Iva/Ires e non dovranno richiedere il numero di partita Iva: agiranno, quindi, quali consumatori finali. Nell'eventualità in cui corrispondano emolumenti a collaboratori autonomi o subordinati, anche nella forma dell'attività sportiva dilettantistica, dovranno adempiere agli oneri dei sostituti d'imposta. Sussistendone i presupposti (ossia nel caso in cui sussistano lavoratori dipendenti) possono essere soggetti ad Irap. L'Iva che pagheranno sugli acquisti non sarà recuperabile e costituirà un costo per l'associazione. Dovranno redigere il rendiconto economico-finanziario consuntivo di gestione per la cui compilazione non sono previste formalità obbligatorie.