

Associazioni sportive dilettantistiche: le violazioni formali non fanno decadere dalle agevolazioni fiscali

di Nicola Forte

Dalle considerazioni svolte dall'Agenzia delle entrate nella **circolare n. 9/E** del 2013, in cui viene data risposta a quesiti relativi alle associazioni e società sportive dilettantistiche, si desume un comun denominatore: al fine di conservare il **diritto** a fruire delle **agevolazioni** fiscali previste per il settore dello sport dilettantistico, **non** assumono sempre **rilevanza** gli **obblighi formali**, ma piuttosto è necessario avere riguardo ai profili **sostanziali** delle operazioni. Tale orientamento è apprezzabile e parte dal presupposto che, se dai **comportamenti** assunti dall'**ente associativo** e dai propri **associati** si desume l'effettiva sussistenza delle **condizioni** per la realizzazione delle **finalità istituzionali**, l'**ente sportivo** deve essere considerato **come tale**.

L'Agenzia delle entrate ha fornito, con la circolare n. 9/E del 2013 (1), una serie di chiarimenti riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche. In particolare, lo spunto ha trovato l'origine nei quesiti posti dagli operatori all'Amministrazione finanziaria. Le problematiche hanno interessato diversi adempimenti.

Ad esempio si è posto il problema se la mancata tenuta del registro dei corrispettivi (di cui al D.M. 11 febbraio 1997) sia o meno in grado di determinare la decadenza dal regime forfetario di cui alla legge n. 398/1991.

Un altro aspetto oggetto di esame ha riguardato gli obblighi di rendicontazione relativi alle medesime associazioni sportive che organizzano non più di due eventi l'anno, realizzando proventi di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, ovvero organizzano raccolte pubbliche di fondi. Analogamente al caso precedente si è posto il problema se l'omessa redazione dell'apposito rendiconto previsto dalle disposizioni ministeriali (2) dia luogo alla perdita dell'agevolazione con la conseguente tassazione dei proventi conseguiti.

L'ultimo punto preso in esame ha riguardato la concreta attuazione del principio di democraticità. Independentemente dalle soluzioni fornite dalla

circolare, si desume dalla lettura del documento un comun denominatore che rappresenta il «filo conduttore» del ragionamento sviluppato dall'Agenzia delle entrate. Infatti, al fine di conservare il diritto a fruire delle agevolazioni fiscali previste per il settore dello sport dilettantistico, non assumono (sempre) rilevanza gli obblighi formali, ma piuttosto è necessario avere riguardo ai profili sostanziali delle operazioni.

Tale orientamento è sicuramente apprezzabile e parte dal presupposto (corretto) che, se dai comportamenti assunti dall'ente associativo e dai propri associati si desumono e sussistono effettivamente le condizioni per la realizzazione delle finalità istituzionali, l'ente sportivo deve essere considerato come tale. Il Fisco non rinuncia all'irrogazione delle eventuali sanzioni amministrative per le irregolarità commesse. Tuttavia, se nonostante tali irregolarità l'ente è comunque in grado di dimostrare la «vera» natura non profit, non vi è ragione, in mancanza di una norma

Nicola Forte - Dottore commercialista in Roma, Studio Forte

Note:

(1) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

(2) Art. 5, comma 5, del decreto del Ministero delle finanze 26 novembre 1999, n. 473.

che disponga diversamente, di sostenere la decadenza dalle agevolazioni.

La circolare rappresenta, indubbiamente, un passo in avanti molto importante nei rapporti tra Fisco ed operatori anche alla luce dei principi stabiliti dallo «Statuto del contribuente» (legge n. 212/2000). Inoltre il documento contribuisce alla concreta attuazione del principio della proficuità dell'azione accertatrice (3).

Mancata tenuta del prospetto ove annotare i corrispettivi

La legge n. 398/1991, avente ad oggetto la facoltà di avvalersi di un apposito regime forfetario, prevede una serie di esoneri dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili di cui agli artt. 14 ss. del D.P.R. n. 600/1973.

Gli enti associativi (4) che hanno optato per il predetto regime forfetario, i cui ricavi conseguiti nel periodo d'imposta precedente non abbiano superato il limite di 250.000 euro, sarebbero obbligati (5) alla tenuta delle scritture contabili previste dall'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973. Infatti, gli enti associativi, pur determinando forfetariamente il reddito in virtù delle disposizioni particolari contenute nella legge n. 398/1991, dovrebbero essere assoggettati ai medesimi obblighi contabili previsti per i contribuenti che, pur determinando il reddito in base a criteri analitici, si avvalgono della contabilità semplificata (tenuta dei soli libri IVA, obbligo di presentazione della dichiarazione IVA, ecc). La legge n. 398/1991 ha invece previsto una serie di semplificazioni.

Una delle novità più rilevanti, entrate in vigore il 1° gennaio 2000, riguarda l'abolizione della

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Mancata tenuta del prospetto ove annotare i corrispettivi

– Si è posto il problema **se** la mancata utilizzazione dell'apposito prospetto per la registrazione dei corrispettivi e degli altri eventuali proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali fosse in grado di determinare la **decadenza dal regime agevolato forfetario per gli enti associativi**.

– L'Agenzia delle entrate, nella **circolare n. 9/E del 2013**, ha prospettato una **soluzione negativa**. L'ente sportivo può quindi continuare a beneficiare, al verificarsi di taluni presupposti, delle agevolazioni fiscali e del regime forfetario. In pratica l'Agenzia delle entrate concentra l'attenzione sui **profili sostanziali** e, qualora in sede di verifica si riscontri l'omessa tenuta del «prospetto ove annotare i corrispettivi», i verificatori potranno procedere alla **ricostruzione del reddito e dell'imponibile IVA** tenendo conto delle effettive **risultanze contabili** sulla base delle fatture e degli altri documenti conservati. È necessario, però, che l'ente sportivo sia in grado di esibire le **fatture, le ricevute**, gli eventuali **scontrini fiscali**, ovvero ulteriore documentazione utile a tale finalità.

distinta o dichiarazione di incasso. Si tratta di una naturale conseguenza dell'abrogazione dell'imposta sugli spettacoli, sostituita dall'imposta sugli intrattenimenti, che però non riguarda gli spettacoli sportivi. Dall'inizio dell'anno 2000 (6), i corrispettivi conseguiti dalle associazioni sportive dilettantistiche, che si avvalgono del regime forfetario di cui alla legge n. 398/1991, devono essere annotati in un apposito prospetto conforme al modello approvato dal D.M. 11 febbraio 1997.

Si tratta di una rilevante semplificazione in quanto il citato prospetto sostituisce il registro dei corrispettivi previsto dall'art. 24 del D.P.R. n. 633/1972. Inoltre, secondo quanto disposto dal citato regolamento (7), non è necessario effettuare la registrazione degli incassi giorno per giorno (8). L'adempimento può essere correttamente eseguito effettuando un'unica registrazione (anche complessiva),

entro il giorno 15 del mese successivo, «con ri-

Note:

(3) In questo modo si è voluto evitare che lunghe e faticose verifiche non producessero in concreto alcun risultato in quanto l'associazione sportiva era in grado di dimostrare, nell'ipotesi di contenzioso, l'effettiva natura di ente non profit con il conseguente diritto a beneficiare delle agevolazioni fiscali previste per il settore.

(4) Riconosciuti, quindi in possesso della personalità giuridica, ovvero non riconosciuti.

(5) Ove il legislatore non fosse intervenuto prevedendo «apposite semplificazioni».

(6) Come previsto dall'art. 9, comma 3, del D.P.R. n. 544/1999.

(7) Recante norme per la semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in materia di imposta sugli intrattenimenti.

(8) Entro il giorno non festivo successivo.

ferimento al mese precedente» (9). Si è posto dunque il problema se la mancata utilizzazione del predetto prospetto, quindi se l'omessa registrazione dei corrispettivi e degli altri eventuali proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, fosse in grado di determinare la decadenza dal regime agevolato forfetario di cui alla legge n. 398/1991.

L'Agenzia delle entrate ha prospettato una soluzione negativa. L'ente sportivo può quindi continuare a beneficiare, al verificarsi di taluni presupposti, delle agevolazioni fiscali e quindi anche del predetto regime forfetario. Il ragionamento sviluppato dalla circolare è fondato su un'interpretazione rigorosamente letterale delle disposizioni vigenti. In particolare è stato evidenziato «che la norma di cui all'art. 9, comma 3, del D.P.R. n. 544/1999 non prevede la decadenza dai benefici fiscali di cui alla legge n. 398/1991 in caso di mancato rispetto dell'obbligo di tenuta del modello di cui al D.M. 11 febbraio 1997, fermo restando, naturalmente, che la permanenza nel regime agevolativo è subordinata alla sussistenza dei requisiti sostanziali richiesti dalla specifica normativa».

In pratica l'Agenzia delle entrate concentra l'attenzione sui profili sostanziali e, qualora in sede di verifica si riscontri l'omessa tenuta del «prospetto ove annotare i corrispettivi», i verificatori potranno procedere alla ricostruzione del reddito (e dell'imponibile IVA) tenendo conto delle effettive risultanze contabili sulla base delle fatture e degli altri documenti conservati.

È necessario, però, affinché possa essere correttamente effettuata la «ricostruzione» del risultato d'esercizio e dell'IVA dovuta, che l'ente sportivo sia in grado di esibire le fatture, le ricevute, gli eventuali scontrini fiscali, ovvero ulteriore documentazione utile a tale finalità. Esclusivamente in tale ipotesi l'ente potrà continuare a fruire delle agevolazioni previste dalla legge n. 398/1991.

L'esibizione della documentazione è essenziale. Il regime di determinazione forfetaria del reddito e dell'IVA si applica esclusivamente alle associazioni (riconosciute e non) il cui ammontare dei corrispettivi percepiti (10) non risulti superiore al limite di 250.000 euro. Infatti, qualora la predetta soglia dovesse essere superata, l'asso-

ciatione sportiva sarà obbligata all'uscita dal regime con decorrenza dal mese successivo. L'associazione deve essere quindi in grado di dimostrare (documentalmente), indipendentemente dalla mancata tenuta del predetto prospetto, che il predetto limite non è stato superato.

L'operazione potrebbe rivelarsi concretamente niente affatto agevole. Infatti, i soggetti che si avvalgono delle semplificazioni fiscali in rassegna sono esonerati dall'obbligo di emissione delle fatture. Le uniche eccezioni sono rappresentate dalle prestazioni pubblicitarie e dalle sponsorizzazioni. Inoltre trova anche applicazione l'esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi. Pertanto non è obbligatoria né l'emissione dello scontrino, né della ricevuta fiscale. È dunque evidente, qualora l'associazione sportiva non abbia istituito un apposito conto corrente su cui far transitare le entrate, che la dimostrazione del mancato superamento della soglia di 250.000 euro sarà concretamente difficile.

Le medesime difficoltà riguardano la dimostrazione degli altri presupposti. Ad esempio l'associazione sportiva decade dal regime agevolato nell'ipotesi di violazione dell'obbligo di tracciabilità dei pagamenti a favore di enti sportivi dilettantistici e dei versamenti da questi effettuati di importo superiore a 516,46 euro (cfr. art. 25, comma 5, della legge n. 133/1999). Pertanto se, ad esempio, i verificatori dovessero riscontrare durante l'accesso un documento di pagamento o di incasso superiore a tale limite, senza che l'associazione abbia istituito un apposito conto corrente, ne conseguirà la decadenza dal regime agevolato. Non potrà dunque essere eccepito che la mancata tenuta del predetto prospetto costituisce una violazione meramente formale in quanto la decadenza dal regime è collegata ad un presupposto sostanziale, cioè alla mancata osservanza agli obblighi di tracciabilità dei «flussi finanziari».

L'interpretazione fornita dall'Agenzia delle en-

Note:

(9) Ad esempio i corrispettivi di marzo possono essere annotati nel prospetto entro il 15 del mese di aprile, ma confluiranno nel periodo di liquidazione, al fine del calcolo dell'imposta dovuta, nel trimestre 1° gennaio - 31 marzo.

(10) Si applica il principio di cassa.

trate attribuisce maggiore rilevanza (rispetto al passato) ai requisiti sostanziali. Tuttavia l'Amministrazione finanziaria non «rinuncia» a «colpire» le irregolarità commesse con l'applicazione delle relative sanzioni amministrative. La mancata tenuta del predetto prospetto dà luogo all'irrogazione di una sanzione variabile da un minimo di 1.032 ad un massimo di 7.746 euro (11).

Società di capitali senza scopo di lucro

Il medesimo problema, cioè la mancata utilizzazione del prospetto (di cui al decreto del 1997) ove annotare i corrispettivi incassati, riguarda le società di capitali senza scopo di lucro aventi ad oggetto l'esercizio di attività sportive dilettantistiche.

La circolare in esame ha affrontato il tema limitatamente alle associazioni sportive, tuttavia, la medesima soluzione può essere agevolmente estesa anche alle società di capitali.

La fonte normativa che consente di derogare alla previsione civilistica in base alla quale non è possibile costituire una società di capitali senza «scopo di lucro», nelle forme tipiche previste dal codice civile, è costituita dall'art. 90, comma 17, della legge Finanziaria del 2003 (legge n. 289/2002). Inizialmente, in base alla formulazione normativa originaria, erano state escluse le cooperative. Conseguentemente gli operatori dubitavano che tale forma giuridica potesse essere utilizzata per la costituzione di una «società sportiva dilettantistica». Il vuoto normativo è stato colmato dall'art. 4, comma 6-bis, del D.L. 22 marzo 2004, n. 72 (12), che ha aggiunto nel testo della disposizione il riferimento (precedentemente omissis) alle cooperative.

Le società di capitali senza scopo di lucro devono essere costituite in conformità alle disposi-

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Società di capitali

senza scopo di lucro

– È necessario domandarsi se per le **società di capitali senza scopo di lucro** e le **cooperative** aventi ad oggetto l'esercizio di **attività sportive dilettantistiche** che decidono di avvalersi del regime forfetario di cui alla legge n. 398/1991 sia possibile l'**esonero** dagli **obblighi contabili** di tipo civilistico ben più complessi rispetto a quelli previsti dal regime fiscale forfetario.

– La **soluzione** è **negativa**, ma paradossalmente rende più facile dare concreta attuazione al principio espresso dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 9/E del 2013 sulla **omessa tenuta del prospetto** per l'**annotazione dei corrispettivi**. In tale ipotesi le società di capitali riusciranno a **dimostrare** facilmente al Fisco la sussistenza dei **presupposti** che rendono possibile l'applicazione del regime forfetario.

zioni civilistiche. L'unica eccezione è rappresentata, appunto, dall'osservanza di quelle che prevedono la «finalità di lucro».

Non sono dunque previste deroghe per quanto riguarda il capitale sociale minimo, per le condizioni che rendono obbligatoria la presenza del collegio sindacale, per i *quorum* stabiliti ai fini della validità delle delibere assembleari, ecc. È necessario però tenere in considerazione il contenuto del comma 18 (dell'art. 90 della legge n. 289/2002), al fine di dare concreta attuazione alle disposizioni ivi contenute, il cui ambito applicativo deve restare però circoscritto, come nelle intenzioni del legislatore, allo svolgimento di attività sportive aventi carattere dilettantistico.

Alcuni dubbi potrebbero

sorgere, però, per quanto riguarda i libri e le scritture contabili obbligatori secondo il codice civile, nell'ipotesi in cui tale figura societaria dovesse avvalersi delle disposizioni previste dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398.

La possibilità di avvalersi del predetto regime forfetario è stata prevista dall'art. 90, comma 1, della legge n. 289/2002. La disposizione ha ampliato la tipologia di soggetti che possono beneficiare del predetto regime includendovi anche le società di capitali senza scopo di lucro e le cooperative. È necessario quindi domandarsi se

Note:

(11) Cfr. l'art. 9, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, secondo cui «chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalla legge in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria, è punito con la sanzione amministrativa da lire due milioni a lire quindici milioni» (da 1.032 a 7.746 euro).

(12) Convertito, con modificazioni, dalla legge 21 maggio 2004, n. 128.

in tale ipotesi sia possibile essere esonerati dagli obblighi contabili di tipo civilistico ben più complessi rispetto a quelli previsti dal regime fiscale in oggetto. La soluzione è negativa, ma paradossalmente rende più facile dare concreta attuazione al principio espresso dall'Agenzia delle entrate con la circolare in commento. In tale ipotesi le società di capitali non lucrative (esercenti un'attività sportiva dilettantistica) che abbiano omesso la tenuta del prospetto previsto dal D.M. 11 febbraio 1997 (ove annotare i corrispettivi) riusciranno a dimostrare facilmente al Fisco la sussistenza dei presupposti che rendono possibile l'applicazione del regime forfetario.

Le prescrizioni contenute nella legge n. 398/1991 assumono valenza solo sotto il profilo fiscale. Pertanto non è possibile non tenere conto degli obblighi contabili previsti per le «altre società di capitali» dal codice civile. Non è possibile, cioè, sostenere l'inapplicabilità degli artt. 2214 ss. c.c. Le società di capitali non lucrative sono tenute ad istituire il libro giornale, il libro degli inventari ed i libri sociali di cui al successivo art. 2421 c.c.

D'altra parte, non risulta che la dottrina abbia mai sostenuto, neppure per le associazioni sportive, la possibilità di non tenere i libri obbligatori previsti dallo statuto per il solo fatto di aver scelto il regime forfetario di cui alla legge n. 398/1991. Le due previsioni operano, difatti, su due piani ben distinti. La logica sarà quindi la medesima anche per le società di capitali senza scopo di lucro e per le cooperative.

Le differenze con le associazioni, rispetto al caso affrontato dall'Agenzia delle entrate, sono evidenti. Il «sistema contabile» degli enti associativi è pressoché inesistente (sotto il profilo civilistico). La mancata registrazione dei corrispettivi renderà difficile per l'associazione la dimostrazione al Fisco della sussistenza dei presupposti in grado di garantire la conservazione delle agevolazioni fiscali. Invece le società non lucrative potranno fornire agevolmente tale dimostrazione tramite la tenuta del libro giornale la cui istituzione è obbligatoria ai sensi dell'art. 2214 c.c. Dall'esame di tale libro contabile sarà agevolmente riscontrabile l'osservanza del limite di 250.000 euro di ricavi

vi commerciali, della mancata distribuzione (diretta o indiretta) di utili e del rispetto dell'obbligo di tracciabilità degli incassi e dei pagamenti (13).

Organizzazione di eventi e delle raccolte pubbliche di fondi: omissione del rendiconto

L'art. 25, comma 1, della legge n. 133/1999 prevede un'agevolazione riguardante esclusivamente le associazioni sportive dilettantistiche che hanno adottato il regime di cui alla legge n. 398/1991.

La disposizione, in seguito modificata dall'art. 37 della legge n. 342/2000, prevede che non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini IRPEG (ora IRES) e in ogni caso limitatamente a due eventi l'anno e per un importo complessivo annuo non superiore a 51.645,69 euro:

- i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- i proventi realizzati per il tramite di raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione in conformità all'art. 143, comma 3, lett. a), del T.U.I.R.

L'Agenzia delle entrate ha ricordato come la disposizione agevolativa sopra richiamata sia applicabile a condizione che, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, le associazioni sportive che hanno optato per le disposizioni della legge n. 398/1991 redigano «un apposito rendiconto, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione» nell'ambito della quale vengono realizzati i proventi di cui all'art. 25, comma 2, della legge n. 133/1999.

L'Agenzia delle entrate ha affrontato il caso in cui l'ente sportivo abbia omesso di predisporre

Nota:

(13) Di importo superiore a 516,46 euro.

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Violazioni formali

del principio di democraticità

Secondo la **circolare n. 9/E** del 2013 dell'Agenzia delle entrate, eventuali **violazioni** (occasionalmente) di tipo formale degli **obblighi statutari** degli enti sportivi dilettantistici concernenti la democraticità e l'uguaglianza dei diritti di tutti gli associati che **non** rendono possibile, per i singoli associati, assumere il **controllo** dell'**attività non** determinano alcuna **conseguenza** sotto il profilo della **perdita** delle **agevolazioni** fiscali previste per il settore sportivo dilettantistico.

il predetto rendiconto. Secondo l'orientamento manifestato dall'Amministrazione finanziaria, in presenza di talune condizioni l'associazione può continuare a fruire della predetta agevolazione escludendo i proventi così conseguiti dal reddito imponibile. I relativi incassi continuano così ad essere sottratti (legittimamente) dall'imposizione.

In particolare gli enti sportivi potranno continuare a fruire delle agevolazioni in rassegna anche laddove

l'adempimento (la redazione dell'apposito rendiconto) sia stato omesso, purché il contribuente sia in grado, nel corso delle operazioni di verifica, di dimostrare, tramite idonea documentazione, il conseguimento dei predetti proventi esclusi dal reddito imponibile.

A beneficio del lettore deve essere osservato che il rendiconto in questione è diverso dal «rendiconto economico finanziario previsto dall'art. 148, comma 8, lett. d), del T.U.I.R.», la cui omessa redazione dà luogo a conseguenze ben più gravi.

La fattispecie esaminata dall'Agenzia delle entrate riguarda l'adempimento previsto dall'art. 5, comma 5, del D.M. 26 novembre 1999, n. 473. In tale ipotesi il rendiconto assolve esclusivamente alla finalità di evidenziare in modo chiaro e trasparente le entrate e le spese relative ai due eventi e a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. L'adempimento previsto dall'art. 148 riguarda invece l'evidenziazione delle entrate e delle spese dell'intera attività dell'ente associativo.

Nel primo caso, come chiarito dalla circolare, l'ente potrà fornire in altro modo la dimostrazione dei proventi agevolabili (esclusi dal reddito imponibile). La mancata redazione del rendiconto generale relativo all'attività dell'ente determina invece l'inapplicabilità delle agevolazioni previste dall'art. 148. Tale disposizione prevede la «decommercializzazione» (quindi la mancata tassazione) dei proventi conseguiti per le presta-

zioni rese, verso corrispettivo specifico, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, «svolte in diretta attuazione» degli scopi istituzionali. Tuttavia il beneficio fiscale è subordinato al recepimento nello statuto delle «clausole» previste dallo stesso art. 148 e tra queste l'obbligo di redazione del rendiconto. Conseguentemente l'omissione del contribuente determinerà la tassazione integrale dei proventi commerciali conseguiti dall'associazione

medesima.

Principio di democraticità

L'ultimo punto affrontato dalla circolare riguarda le violazioni formali degli obblighi statutari concernenti la democraticità e l'uguaglianza dei diritti di tutti gli associati.

Preliminarmente l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, al fine di fruire delle agevolazioni fiscali previste per il settore sportivo dilettantistico, lo statuto deve essere formalmente in regola. In pratica in mancanza del formale recepimento nello statuto delle clausole previste dall'art. 90, comma 18, della legge n. 289/2002, gli enti sportivi dilettantistici non possono beneficiare del regime agevolativo ad essi riservato (cfr. circolare n. 21/E del 2003, par. 1.1) (14).

Analogamente alle fattispecie esaminate in precedenza l'Agenzia delle entrate ha attribuito molta più importanza ai profili sostanziali rispetto a quelli formali. Per comprendere meglio la portata del chiarimento fornito dall'Agenzia è opportuno precisare cosa si intenda con l'espressione «democraticità». In termini astratti può essere certamente condivisa la definizione che una parte della dottrina fornisce di tale principio intendendo per tale «una formula organizzativa» che esclude la possibilità per i singoli associati, o per un'esigua minoranza, di assumere il con-

Nota:

(14) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

trollo dell'attività, avendo riguardo allo scopo non lucrativo dell'ente (15).

Secondo la tesi dell'Agenzia delle entrate eventuali violazioni (occasionali) di tipo formale che non rendono possibile, per i singoli associati, assumere il controllo dell'attività non determinano alcuna conseguenza sotto il profilo della perdita delle agevolazioni. Ad esempio la circolare ha precisato che «l'adozione di forme di convocazione dell'assemblea diverse da quelle tradizionali (ad esempio, invio di *e-mail* agli associati in luogo dell'apposizione in bacheca dell'avviso di convocazione) o l'occasionale mancato inserimento di un dettagliato elenco dei nomi dei partecipanti nei verbali di assemblea o degli associati nel libro soci non costituiscono, singolarmente considerati, elementi il cui riscontro comporti necessariamente la decadenza dai benefici recati dalla legge n. 398/1991 qualora, sulla base di una valutazione globale della operatività dell'associazione, risultino posti in essere comportamenti che garantiscano il raggiungimento delle medesime finalità».

Pertanto se, ad esempio, manca qualsiasi forma di comunicazione idonea ad informare gli associati delle convocazioni assembleari, il principio di democraticità risulta violato. In tale ipotesi risulta palese la volontà degli «amministratori» di escludere dalla partecipazione alla vita associativa gli altri componenti in modo da assumere il «comando» dell'associazione medesima. Invece, l'invio delle convocazioni assembleari tramite posta elettronica non integra, come ricordato dall'Agenzia delle entrate, alcuna violazione del predetto principio.

Posizione dei «soci onorari»

L'Agenzia delle entrate ha precisato, come d'altra parte si desume dalle disposizioni vigenti in materia, che l'esercizio limitato del diritto di voto (16), dovuto alla presenza di categorie di associati privilegiati, si pone in contrasto con il ricordato principio di democraticità.

L'affermazione è, in linea di principio, condivisibile, ma è necessario effettuare alcune riflessioni. È auspicabile, anche con riferimento a tale affermazione, che i verificatori procedano nel corso dell'accesso a verificare caso per caso se l'effettiva volontà dei componenti del consiglio

direttivo fosse quella di concentrare il controllo dell'attività in «poche mani». In buona sostanza non è sufficiente soffermarsi sulla singola clausola contenuta nello statuto, ma è necessario verificare la portata e gli effetti della stessa.

Ad esempio alcuni statuti prevedono la particolare figura del socio onorario escludendo lo stesso dal diritto di voto da esercitarsi in assemblea. In tale ipotesi sembra difficile sostenere la mancata violazione del principio di democraticità, ma a ben vedere la soluzione non è corretta.

L'esclusione del diritto di voto, infatti, non è prevista con l'intento di «assumere» il controllo dell'associazione, ma piuttosto è dovuta all'utilizzo improprio dell'espressione «socio» onorario. Nella sostanza si tratta di figure che rimangono di fatto «esterne» all'associazione, che non assumono lo *status* di associati come gli altri componenti, ma che in considerazione dei rilevanti risultati raggiunti in passato nel settore sportivo assolvono la finalità di promuovere il «buon nome» dell'associazione sportiva medesima.

Superando il «dato letterale» dello statuto, l'osservanza del principio di democraticità può essere riscontrata agevolmente dalla sussistenza di altri requisiti. Il numero spesso esiguo dei soci onorari senza diritto di voto, la rilevante partecipazione alla vita associativa degli altri associati (17), l'elezione (ad esempio ogni tre anni) del Consiglio direttivo rappresentano altrettanti elementi idonei a dimostrare la democraticità dell'associazione nonostante la presenza della figura del socio onorario senza diritto di voto.

Note:

(15) M. Balzano, «Democraticità dell'organizzazione nelle ON-LUS», in AA.VV., *La disciplina degli enti «non profit»*, a cura di G. Marasà, Torino, 1998, pag. 107.

(16) In relazione alle deliberazioni inerenti all'approvazione del bilancio, alle modifiche statutarie, all'approvazione dei regolamenti, alla nomina delle cariche direttive, ecc.

(17) La cui partecipazione effettiva alle assemblee è riscontrabile dal foglio presenze allegato al verbale trascritto nel registro delle adunanze.