



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

QUARTERLY REVIEW OF TAX AND ECONOMIC LAW

2

2018

Associazioni sportive dilettantistiche e requisiti fiscali per la “non commercialità”

a cura di Stefano Fiorentino
Professore ordinario di Diritto tributario
Università degli Studi di Salerno

ABSTRACT

The article critically analyzes the tax disputes usually carried out by tax offices against amateur sports associations (ASD), this in order to verify the requirements actually and primarily required by European and national legislation, also in accordance with the jurisprudential guidelines.

SINTESI

L'articolo analizza, criticamente, le contestazioni fiscali abitualmente effettuate dagli uffici fiscali nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche (ASD), Ciò al fine di verificare i requisiti effettivamente e primariamente richiesti dalla normativa europea e nazionale, anche alla stregua degli orientamenti giurisprudenziali.

SOMMARIO

1. Premessa e definizione del tema d'indagine – 2. Profili di contestazione della “non commercialità” tipicamente rinvenibili nella prassi operativa degli uffici fiscali – 3. Gli elementi effettivamente rilevanti per il disconoscimento della qualifica di ente non commerciale: peculiarità delle associazioni sportive dilettantistiche – 4. Segue. Prestazioni erogate da enti associativi ai propri soci, assenza di democraticità e mancanza di effettività della vita associativa ai sensi dell'art. 4, comma 8 del DPR n.633/1972 – 5. Gli orientamenti della giurisprudenza europea e nazionale – 6. Osservazioni conclusive

1. Premessa e definizione del tema d'indagine

Come noto, gli enti non commerciali¹ sono quelli (pubblici o privati), diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 73, comma 1, lett. c, Tuir). Per qualificare l'attività come

¹ S. MARCHESE, *In tema di commercialità degli enti non societari e di riduzione dell'IRPEG a metà*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, p. 520 ss.; V. FICARI, L. SCHICHILONE, *Il regime fiscale delle associazioni culturali e sportive e la legge 24 dicembre 1993, n. 537*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 206 ss.; F. PAPARELLA, voce *Associazioni e società sportive II) diritto tributario*, in *Enc. giur. agg.*, vol. IV, Roma, 1995; A.M. PROTO, *Classificazione degli enti diversi dalle società e natura delle attività esercitate*, in *Rass. trib.*, 1995, II, p. 548 ss.; A.M. PROTO, *Onlus ed enti non commerciali*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 582 ss.; G. TABET, *Verso una nuova tassazione degli enti non profit*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 573 ss.; A. FEDELE, *Disciplina degli enti non profit: profili tributari*, in AA.VV., *La disciplina degli enti non profit*, Torino, 1998, p. 31 ss.; L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, G. Giappichelli, Torino, 1999; A.M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, G. Giappichelli, Torino, 2003.

commerciale è in ogni caso necessario che l'ente svolga attività economica, ossia l'attività deve essere sostenuta da entrate di natura corrispettiva programmaticamente tendenti (almeno) al pareggio di bilancio.

La qualifica "non commerciale" dell'ente ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. c, va verificata in relazione all'attività essenziale che viene svolta per il raggiungimento degli scopi dell'ente stesso, facendo riferimento sia all'oggetto determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, sia, in mancanza di questi, all'attività effettivamente esercitata (art. 73, commi 4 e 5 Tuir)².

La corretta qualificazione dell'ente tra quelli "non commerciali" (residenti) ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. c, comporta l'applicazione delle regole di determinazione dell'imponibile previste dal Capo III del medesimo Tuir (art. 75).

All'interno di tali regole, peraltro, è collocato l'art. 149 del Tuir, ove è sancito che, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di "non commerciale"³ se: i) esercita in maniera prevalente attività commerciali per un

² A.M. PROTO, *Brevi considerazioni sulla nozione di attività commerciale*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, p. 881 ss.; A. GIOVANARDI, *La determinazione dell'oggetto esclusivo o principale degli enti non societari*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, p. 19 ss.; L. CASTALDI, *Brevi riflessioni sul decreto ministeriale 25 maggio 1995 concernente i criteri per l'individuazione delle attività commerciali e produttive marginali svolte dalle organizzazioni di volontariato*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 1399 ss.; P. ROSSI, *Nuove modalità di determinazione del reddito d'impresa degli enti non commerciali di tipo associativo*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 213 ss.; E. NUZZO, *La Cappella del Tesoro di San Gennaro ed il concetto fiscale di attività commerciale*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 205 ss.

³ E. DELLA VALLE, *Iva: l'ente che non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole*, in *Rass. trib.*, 4, 1999, p. 1001 ss.; E. GULMANELLI, *Aspetti giuridici dell'imposizione indiretta delle Onlus*, in *Rass. trib.*, 1, 1999, p. 85 ss.; G. NAPOLI, E. OLIVERIO E M. NAPOLI, *Il regime civilistico e tributario delle fondazioni di origine bancaria alla luce della "riforma Tremonti"*, in *Rass. trib.*, 1, 2004, p. 77 ss.; M. TRAVAGLIONE, *Inquadramento tributario degli enti non commerciali: sviluppo ed evoluzione*, in *Dir. prat. trib.*, 1, 2005, p. 2 ss.; M. ANSELMO, *La realizzazione e l'impiego degli utili nelle Onlus e la compatibilità con il fine solidaristico*, in *Rass. trib.*, 6, 2009, p. 1715 ss.; M. SPERA, *I riflessi e il recepimento delle nuove direttive Iva nell'ordinamento italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 4, 2010, p. 10585 ss.; A. CONTRINO, *Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 3, 2011, p. 10535 ss.; F. DE GREGORIO, *Brevi note in materia di esenzione Imu per gli istituti religiosi. Attualità ed orientamenti interpretativi*, in *Dir. prat. trib.*, 4, 2017, p. 1711 ss.

intero periodo d'imposta, tenendo conto anche di alcuni parametri di commercialità fissati dalla legge: a) prevalenza delle immobilizzazioni (al netto degli ammortamenti) relative all'attività commerciale rispetto ad altre attività; b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali, rispetto alle entrate istituzionali; d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

Disposizioni in gran parte analoghe sono contenute nell'art. 4 del DPR n. 633/1972 ai fini Iva.

Tutto ciò premesso, l'indagine in oggetto, prendendo le mosse da un'ipotesi concreta di contestazione dei requisiti di "non commercialità" in capo ad un'associazione sportiva dilettantistica, si sofferma sui profili critici derivanti dalla prassi applicativa e da taluni orientamenti della giurisprudenza tributaria.

2. Profili di contestazione della "non commercialità" tipicamente rinvenibili nella prassi operativa degli uffici fiscali

Recentemente, sono diffusamente riscontrabili contestazioni sollevate dall'Amministrazione finanziaria nei confronti di enti non commerciali e, in particolare, di associazioni sportive dilettantistiche, volte a negare la natura di ente "non commerciale", sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini Iva⁴.

La conseguenza in esito ai rilievi in oggetto, comporta abitualmente anche il disconoscimento delle disposizioni agevolative degli obblighi fiscali (sia formali che sostanziali) previste dalla l. 16 dicembre 1991, n. 398 per gli "enti non commerciali" e l'applicazione dei regimi fiscali (Ires, Irap e Iva) ordinariamente applicabili alle società ed agli enti commerciali.

⁴ G. CROCE, *Sui servizi di «rimessaggio» resi da un circolo velico ai propri associati*, in *Dir. prat. trib.*, 4, 2011, p. 20785 ss.; M. PROCOPIO, *La deducibilità, ex lege, delle spese di sponsorizzazione sostenute dalle imprese a favore delle associazioni sportive dilettantistiche*, in *Dir. prat. trib.*, 6, 2017, p. 2617 ss.; G. PERCOCO, *Il trattamento fiscale dei contributi versati dagli associati alle associazioni sportive dilettantistiche per il perseguimento di finalità non istituzionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2, 2018, p. 834 ss.

Gli ambiti di contestazione rinvenibili nella prassi, spesso sollevati ex art. 149 Tuir, sono essenzialmente: *i)* l'assenza di reale vita associativa; *ii)* la mancanza di effettiva democraticità del sodalizio; *iii)* l'inattendibilità del rendiconto finanziario; *iv)* la gestione sostanzialmente commerciale dell'attività.

3. Gli elementi effettivamente rilevanti per il disconoscimento della qualifica di ente non commerciale: peculiarità delle associazioni sportive dilettantistiche

In via preliminare si deve ribadire che il regime previsto dall'art. 149 Tuir per la generalità degli enti associativi, è espressamente inapplicabile alle associazioni sportive dilettantistiche⁵.

L'associazione sportiva dilettantistica, quindi, è qualificabile fiscalmente ente non commerciale in base agli scopi primari indicati nel proprio statuto (art. 73, commi 1 e 4, del d.p.r. n. 917 del 1986); tale ente, peraltro, se correttamente ritenuto "non commerciale" ex art. 73, non è riqualificabile quale ente commerciale ex art. 149 del Tuir; ciò può avvenire solo, eventualmente, ove risultasse provato che esso abbia agito solo "formalmente e simulatamente" nella veste di associazione sportiva dilettantistica, ma in concreto operasse con finalità e modalità lucrative⁶.

Può dunque affermarsi che per le associazioni sportive dilettantistiche assume rilievo fondamentale esaminare, oltre agli aspetti formali pure richiesti dalla normativa, l'attività concretamente svolta, per desumere se essa è stata "effettivamente" svolta con scopi e modalità lucrative oppure no.

Ma è utile procedere con ordine. Può dirsi pacifico che la normativa interna (ma anche europea) subordina il regime di favore Iva (ma anche Ires e Irap) al rispetto di requisiti soggettivi e oggettivi⁷.

Raramente è contestata l'assenza, in capo all'ente non commerciale, dei requisiti "formali" statutariamente richiesti; gli statuti di tali enti, cioè, sono tendenzialmente conformi alle indicazioni richieste dalla normativa fiscale (art. 73

⁵ Art. 149, comma 4, del d.p.r. n. 917 del 1986.

⁶ Cass. civ. Sez. V, Sent., 17-03-2017, n. 6934.

⁷ Art. 4, comma 4, del d.p.r. n. 633 del 1972 e art. 73 e art. 148 del d.p.r. n. 917 del 1986.

Tuir e art. 4 DPR n. 633/1972), per beneficiare del regime di favore previsti per gli "enti non commerciali".

Gli uffici finanziari, quindi, contestano la "commercialità" dell'attività, al di là dei requisiti statuari, in particolare, per: *i)* l'assenza di vita associativa; *ii)* la mancanza di effettiva democraticità del sodalizio; *iii)* l'inattendibilità del rendiconto finanziario; *iv)* la gestione sostanzialmente commerciale dell'attività dall'ente.

Ciascuno dei profili in questione, tuttavia, come ribadito dalla giurisprudenza, deve essere valorizzato in concreto e non in base a contestazioni genericamente "standardizzate".

Ad esempio, non può essere negata l'attendibilità del rendiconto finanziario sol perché l'avanzo contabile proveniente dall'anno precedente non coincide con il saldo iniziale del conto corrente dell'anno successivo; nella dinamica operativa di taluni enti non commerciali e delle associazioni sportive dilettantistiche, cioè, può essere ragionevole gestire per cassa talune entrate ed uscite di modesto importo.

Ovviamente il rendiconto dovrà darne opportunamente conto, ma non vi è alcun obbligo normativo, né tantomeno principio di ragionevolezza, che impone alle associazioni sportive dilettantistiche di gestire ogni entrata e uscita attraverso movimentazioni bancarie.

Similmente erronea è l'affermazione che desume l'inattendibilità del rendiconto dalla circostanza che di esso abbiano compiuta conoscenza solo alcuni soci; questa circostanza, in sé pertinente al più per verificare le modalità di partecipazione alla vita associativa, è del tutto inconferente in merito all'attendibilità o meno del medesimo rendiconto finanziario.

Analoghe considerazioni, sia pure più articolatamente, possono essere svolte per la "assenza di vita associativa", la "mancanza di effettiva democraticità del sodalizio" e la conseguente "gestione sostanzialmente commerciale dell'attività dall'ente".

Spesso le contestazioni dell'amministrazione finanziaria su tali profili rilevano che:

- i verbali delle assemblee sono redatti in modo stereotipato e sommario e lasciano desumere la partecipazione effettiva di un numero limitato di soci;
- la convocazione delle assemblee non avviene in modo da garantire la certa ed effettiva conoscenza da parte di tutti i soci (ad es. è fatta mediante avvisi affissi nei locali dell'associazione ove si svolge la pratica sportiva);
- dalle dichiarazioni rilasciate da taluni soci, debitamente verbalizzate, emerge che: gli stessi non conoscevano i componenti del direttivo dell'associazione sportiva dilettantistica; non avevano partecipato alle assemblee; si sentivano clienti e non soci.

Anche simili rilievi vanno debitamente contestualizzati, laddove l'operatività concreta delle associazioni sportive dilettantistiche può essere affatto diversa da quella di altri enti associativi.

Nel caso di un'associazione sportiva dilettantistica, ad esempio, può essere del tutto naturale che vi sia un numero (ragionevolmente) ampio di soci, di cui (solo) alcuni "più" interessati alla vita associativa dell'ente, mentre altri più orientati a frequentare l'associazione per la pratica dello sport.

Ciò che è maggiormente rilevante, in questi casi, più che aspetti formali sulle modalità di convocazione dell'assemblea, è l'entità dei corrispettivi specifici pagati dai soci; nonché la circostanza che i medesimi soci abbiano pagato o meno corrispettivi specifici a fronte di attività diversa da quella sportiva (al di là di marginali corrispettivi per l'uso di armadietti, phon ecc., in ogni caso da indicare puntualmente nel rendiconto).

5. Segue. Prestazioni erogate da enti associativi ai propri soci, assenza di democraticità e mancanza di effettività della vita associativa ai sensi dell'art. 4, comma 8 del DPR n.633/1972

Al di là di quanto sinora rilevato, è ulteriormente dimostrabile che le contestazioni concernenti l'assenza di democraticità e la mancanza di effettività della vita associativa, ove utilizzate per desumere "automaticamente" la violazione

dei requisiti previsti nell'art. 4, comma 8, del d.p.r. n. 633 del 1972, sono giuridicamente erranee.

Come è noto l'art. 4, comma 8 del d.p.r. n. 633 del 1972 (normativa simile è contenuta nell'art. 148, comma 8, del Tuir) contiene alcune condizioni per escludere la commercialità delle prestazioni erogate da associazioni non lucrative ai propri soci, a fronte del pagamento di corrispettivi specifici.

In primo luogo, occorre stabilire se le previsioni che escludono la "commercialità" di talune prestazioni erogate a favore dei soci, richiedano, imprescindibilmente, un rapporto sociale duraturo e non temporaneo, come sovente affermato dagli uffici finanziari.

Ebbene una tale affermazione, oltre ad essere letteralmente smentita dal disposto letterale dell'art. 4, comma 8, del d.p.r. n. 633 del 1972, si rivela erranea anche sul piano della *ratio* normativa.

In primo luogo si deve rilevare che l'art. 4, comma 8 lett. c), del d.p.r. n. 633 del 1972, non esclude affatto la temporaneità del rapporto sociale, ma piuttosto *"...ogni limitazione in funzione della temporaneità della vita associativa..."*.

In altre parole, tutti i soci devono avere pari diritti, anche se il loro rapporto sociale con l'ente è solo temporaneo.

Nello statuto degli enti non commerciali, oltre che nella effettività della vita associativa, occorre verificare cioè che tutti i soci abbiano pari diritti; e non certo che il rapporto di tutti i soci sia necessariamente "duraturo".

Similmente, tutti i soci devono avere, formalmente e sostanzialmente, una ragionevole possibilità di partecipare alla vita associativa; ma ciò non preclude affatto che solo alcuni soci partecipino più attivamente a tutte le dinamiche della vita associativa dell'associazione sportiva dilettantistica, mentre altri, pur iscrivendosi "come soci", frequentino i locali essenzialmente per "fare sport".

Una tale situazione, infatti, non implica affatto *ex se* la violazione dell'art. 4, comma 8, del d.p.r. n. 633 del 1972, come talvolta erroneamente affermato dagli uffici finanziari. Un conto è infatti il diritto "formale e sostanziale" di tutti i soci di

partecipare alla vita associativa, altro è l'obbligo che tutti i soci partecipino attivamente alle riunioni assembleari pena la decadenza dal regime di favore!

Le condizioni per l'applicazione del regime di favore in capo alle associazioni sportive dilettantistiche, infatti, come già detto, devono essere valutate, caso per caso e "sostanzialisticamente" piuttosto che in modo formale e standardizzato; tutto ciò per escludere l'applicazione dei regimi fiscali di favore destinati agli enti non commerciali⁸ solo ove i riscontri concreti, complessivamente valutati, denotino, al di là degli aspetti formali, una gestione "sostanzialmente lucrativa" dell'attività⁹.

6. Gli orientamenti della giurisprudenza europea e nazionale

Quanto appena affermato, oltre ad essere recentemente (ed opportunamente) ribadito dalla stessa Agenzia delle Entrate¹⁰, è puntualmente rilevabile nella giurisprudenza¹¹.

Sul punto la Corte Ue C-253/07, riferendosi alla VI Direttiva ma con espressioni puntualmente riferibili anche agli art. 132 e 133 della vigente Direttiva n. 206/1122/CE, dopo aver affermato che "... le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport e l'educazione fisica ... affinché possano essere esentate ... è indispensabile che tali prestazioni vengano fornite da un

⁸ Cfr. anche art. 1, comma 1, della l. n. 398/1991: G. INGRAO, *La determinazione del reddito imponibile delle società sportive, delle associazioni sportive dilettantistiche e delle Onlus sportive*, in *Rass. trib.*, 6, 2001, p. 1530 ss.; F. TESAURO, *Gli effetti nel tempo della dichiarazione di illegittimità di norme tributarie e il diritto al rimborso dell'imposta dichiarata incostituzionale*, in *Rass. trib.*, 5, 2015, p. 1093 ss.; R. CARMINA, *L'illegittima limitazione delle agevolazioni fiscali agli enti sportivi dilettantistici facenti parte del sistema sportivo istituzionalizzato alla luce del disposto costituzionale e della ricostruzione sistematica della normativa relativa all'elenco C.O.N.I.*, in *Dir. prat. trib.*, 2, 2015, p. 20232 ss.; G. PERCOCO, *op. cit.*, p. 834 ss.; G. CONSOLO, *Note sulla deducibilità dal reddito d'impresa delle sponsorizzazioni erogate a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2, 2018, p. 813 ss.

⁹ Cass. civ. Sez. V, Sent., 17-03-2017, n. 6934.

¹⁰ cfr. Circ. Agenzia Entrate 1 agosto 2018, n. 18/E, p. 65.

¹¹ T. RADOGNA, *Gli enti non commerciali. Rassegna di giurisprudenza*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, II, p. 981 ss.; P. PURI, *Associazioni ed attività previdenziale: profili dell'imposizione diretta*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. TESAURO, *Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, Torino, 1996, 151 ss.

organizzazione senza scopo lucrativo", si sofferma sui principi con cui valutare le prestazioni di servizi meritevoli del regime di favore.

A tal proposito, la medesima sentenza precisa che la Direttiva europea deve essere interpretata nel senso che "... *le prestazioni di servizi di cui trattasi vengano direttamente erogate alle persone fisiche che esercitano l'attività sportiva ...*". Ne consegue che, per valutare se talune prestazioni di servizi siano "esenti", sono irrilevanti l'identità del destinatario formale di una prestazione di servizi e la forma giuridica sotto la quale quest'ultimo ne beneficia. Tuttavia, per poter beneficiare di detta esenzione le prestazioni di servizi "... *devono essere fornite da un'organizzazione senza scopo lucrativo, devono essere strettamente connesse con la pratica dello sport e indispensabili al suo svolgimento e i beneficiari effettivi di tali prestazioni devono essere le persone che esercitano l'attività sportiva ...*".

Anche in merito alle caratteristiche di "ente non lucrativo", la Corte europea valorizza pacificamente l'esigenza di una valutazione sostanzialistica e opportunamente finalizzata, laddove afferma che "... *un'organizzazione senza scopo lucrativo ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m, della VI Direttiva è quella che non ha come oggetto l'arricchimento delle persone fisiche o giuridiche e che non è di fatto gestita in maniera tale da realizzare o cercare di realizzare tale arricchimento*"¹².

In termini essenzialmente analoghi anche la giurisprudenza nazionale, la quale, richiamando espressamente gli orientamenti europei, afferma "... *come dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva risulti che la qualificazione di un ente senza scopo di lucro, ai sensi di questa disposizione, deve essere effettuata in relazione allo scopo perseguito da questa, vale a dire tale ente non deve mirare a produrre profitti per i suoi soci, contrariamente alla finalità di un'impresa commerciale*"¹³.

Nel senso di una valutazione sostanziale e complessiva degli elementi richiesti per beneficiare del regime agevolativo è anche la giurisprudenza più recente della

¹² Corte Ue C-174/00, punto 66.

¹³ Così testualmente Cass. civ. Sez. V, Sent., 11-12-2012, n. 22578.

Cassazione che, pur pronunciandosi specificamente in materia di imposte sui redditi, ha negato la spettanza del regime associativo in ragione di aspetti meramente formali (es. affiliazione al Coni), affermando quale orientamento consolidato che *"In tema di agevolazioni tributarie, l'esenzione d'imposta prevista dal d.p.r. n. 917 del 1986, art. 148, in favore delle associazioni non lucrative dipende non dall'elemento formale della veste giuridica assunta (nella specie, associazione sportiva dilettantistica), ma anche dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente e non può ritenersi soddisfatto dal dato, del tutto estrinseco e neutrale, dell'affiliazione al CONI"*¹⁴.

6. Osservazioni conclusive

Alla stregua di quanto complessivamente esposto e rilevato, con particolare riguardo alle associazioni sportive dilettantistiche, si rileva sinteticamente che:

- assume rilievo primario stabilire, in base ad elementi concreti da valutare caso per caso e complessivamente, se l'attività dell'associazione sportiva dilettantistica è stata svolta in modo sostanzialmente non lucrativo o meno;
- a tal fine, ferma la necessità di garantire ai soci dell'associazione sportiva dilettantistica pari diritti di partecipazione alla vita associativa, non assume specifico rilievo un'ampia partecipazione dei soci alle assemblee né tantomeno che gli stessi abbiano tutti rapporti sociali "duraturi";
- ove sia riscontrato un effettivo svolgimento dell'attività secondo modalità non lucrative, seppure si ritenga che taluni "soci" siano concretamente qualificabili come clienti "terzi", ciò non fa venir meno la natura di ente non lucrativo della associazione sportiva dilettantistica e la spettanza, in via generale, dei regimi fiscali di favore;
- un tale riscontro, infatti, se può giustificare l'imponibilità Iva di tali specifiche prestazioni, ritenute "singolarmente" di tipo commerciale, ai sensi dell'art. 4,

¹⁴ Cfr., Cass. sez. 5, 5 agosto 2016, n. 16449; Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 30-04-2018, n. 10393.

comma 4, del decreto Iva, non implica di per sé la perdita della qualifica di "ente non commerciale".

In tale ipotesi, e limitatamente a tali prestazioni, l'Iva andrebbe in ogni caso applicata nell'ambito del regime agevolativo "forfettario" previsto dall'art. 1, comma 1, della L. n. 398/1991 (detrazione al 50% ed esonero da obblighi formali), laddove l'applicazione di tale regime sia stato espressamente richiesto dall'associazione;

Inoltre, ferma l'applicazione del regime di cui alla l. n. 398 del 1991 a quelle limitate prestazioni di servizi erogate dalla ASD che si ritenessero effettuate nei confronti di "clienti" e non di "soci", andrebbe altresì applicato l'art. 22, comma 4, con esonero dall'obbligo di emissione della fattura, ove si tratti di prestazioni erogate in locali aperti al pubblico.

Da ciò si desume anche l'applicabilità dell'art. 18, comma 2, del medesimo decreto, ove è stabilito che "... per le operazioni per le quali non prescritta l'emissione della fattura, il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta".

Di talché, per quelle limitate operazioni erogate dalla ASD che si assumessero erogate a clienti, l'Iva non andrebbe aggiunta ai corrispettivi richiesti, ma scorporata dai medesimi.

Quanto detto è espressamente confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 18/E del 2018. La medesima Agenzia rileva altresì che un tale risultato applicativo, pur linearmente spettante in base alla norma, è stato negato dalla Corte di Cassazione¹⁵, ma (solo) ove si rilevi l'utilizzo simulato di un'attività non lucrativa al cospetto di un'attività concretamente ed effettivamente lucrativa.

¹⁵ Cass., sent. n. 6934 del 2017 cit..