

LA REGIONE TOSCANA HA APPROVATO IL NUOVO CODICE DEL COMMERCIO

(Legge Regionale 23 novembre 2018, n. 62 pubblicata nel BURT n.53 del 28 novembre 2018)

Prime considerazioni sulla normativa regionale in merito all'attività di somministrazione, anche temporanea, di alimenti e bevande e la gestione di spacci interni da parte dei nostri comitati territoriali e dei nostri circoli e sul trattamento fiscale di tali attività.

A cura di Pier Luigi Ferrenti, responsabile nazionale Organizzazione AICS

La Regione Toscana, con la legge 62/2018, ha approvato il nuovo **“Codice del Commercio”**.

La legge approvata abroga la precedente normativa sul commercio, compresa quella in materia di somministrazione di alimenti e bevande¹ nei circoli privati, negli impianti sportivi, o durante particolari manifestazioni o ricorrenze, nonché quella in materia di apertura di spacci interni per la vendita al dettaglio di prodotti ai soli soci. Rimane in vigore, per quanto compatibile, il regolamento di attuazione precedentemente emanato.²

Il nuovo Codice introduce inoltre significative novità nella disciplina della **somministrazione “temporanea” degli alimenti e bevande da parte degli enti del terzo settore**, recependo in tal senso quanto previsto dal Codice del terzo settore.³

Tale novità, voluta dalla Regione “al fine di rispondere ad esigenze emerse sul territorio”, introduce nell'ordinamento “la disciplina del **fenomeno, largamente diffuso, della somministrazione temporanea** effettuata nell'ambito di sagre, fiere, manifestazioni religiose, tradizionali e culturali, eventi locali straordinari ed **eventi e manifestazioni organizzati da enti del terzo settore**,”⁴ stabilendo regole relative alla durata degli eventi stessi e il divieto di affidare l'attività di somministrazione in gestione a soggetti diversi dagli organizzatori.”⁵

In generale, essendo le suddette materie di sicuro interesse e rilievo anche per la nostra Associazione, è opportuno dare cenno di quanto in merito previsto dal nuovo Codice regionale del commercio, anche quando non mutato rispetto alla normativa precedente. Il Codice del Commercio, infatti, a diversi livelli, è applicabile sia ai nostri Comitati territoriali (in quanto associazioni di promozione sociale) sia alle APS, alle ODV, alle ASD/SSD e in genere a tutti i circoli affiliati che somministrano alimenti e bevande, o gestiscono spacci interni nelle loro sedi, o fanno somministrazione al pubblico presso gli impianti sportivi da esse gestiti, o fanno raccolte pubbliche di fondi tramite anche la somministrazione temporanea di alimenti e bevande.

Con questo contributo, si vuole pertanto riassumere brevemente quanto la legge regionale prevede in materia per tali soggetti, dando una prima informazione sulle novità apportate. Ci ripromettiamo di affrontare più dettagliatamente la questione nel caso se ne ravveda l'ulteriore necessità, **anche alla luce del regolamento di attuazione che dovrà essere emanato.**⁶

¹ **legge regionale 7 febbraio 2005, n.28** e successive modificazioni

² Con **decreto del Presidente della Giunta regionale 1° aprile 2009, n. 15/R**. In particolare rimangono in vigore l'articolo 3 e gli articoli da 26 a 32.

³ **art.70 del DLGS 117/2017**

⁴ Come noto, (**art. 4 Codice del Terzo Settore**) Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, **le associazioni di promozione sociale**, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed **iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore**.

Ai sensi della lettera direttoriale “Codice del Terzo settore. Questioni di diritto transitorio. Prime indicazioni”, del 29 dicembre 2017, del Ministero del lavoro, **“Nelle more dell'istituzione del RUNTS, il requisito dell'iscrizione al registro unico nazionale si intende soddisfatto attraverso l'iscrizione degli enti ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore.”** **Dunque tutti i nostri Comitati territoriali, le APS, le ODV e le ONLUS affiliate, sono enti del terzo settore.**

⁵ Vedi Preambolo all'articolato, anche per tutte le altre novità del Codice

⁶ **l'art. 4 della legge 62/2018** prevede debba essere emanato entro 180 giorni dall'entrata in vigore della legge stessa.

1) Cosa serve e dove rivolgersi per iniziare l'attività

Il nuovo Codice ribadisce che per poter effettuare la somministrazione di alimenti e bevande, anche in forma temporanea, o per poter attivare uno spaccio interno, sono necessarie, a seconda dei casi, o una DIA (Dichiarazione di Inizio Attività) o una SCIA (Segnalazione Certificata di Inizio Attività).

In entrambi i casi, è lo Sportello unico per le attività produttive (SUAP) **“l'unico punto di accesso per il richiedente, in relazione a tutti i procedimenti amministrativi disciplinati dalla legge 62”**⁷

Ci si deve rivolgere al SUAP anche per effettuare la somministrazione temporanea.

I procedimenti avviati presso il SUAP da parte degli Enti del Terzo Settore sono esenti da imposta di bollo.⁸

2) Requisiti generali per effettuare la somministrazione di alimenti e bevande in via continuativa

La **somministrazione di alimenti e bevande** è disciplinata al **capo VI** della legge.⁹ I requisiti generali che gli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande devono possedere, sono quelli di cui all'articolo 49 della stessa legge. **Ci sono però delle eccezioni,¹⁰ che ci riguardano da vicino: non sono soggette al possesso dei requisiti generali di cui al suddetto articolo 49 le attività di somministrazione di alimenti e bevande effettuate presso gli impianti sportivi e nelle sedi ove si svolgono le attività istituzionali delle associazioni e dei circoli aderenti ad enti o organizzazioni nazionali aventi finalità assistenziali quali l'AICS.**¹¹

Le suddette attività sono soggette a SCIA, da presentare al SUAP competente per territorio.

La SCIA cessa di produrre effetti giuridici qualora l'attività non sia iniziata entro centottanta giorni dalla data di ricevimento della medesima, salvo richiesta di proroga, da presentare in caso di comprovata necessità e prima della scadenza del termine.

L'attività di somministrazione, una volta iniziata, può essere sospesa per un periodo massimo di dodici mesi consecutivi.¹²

Nel caso l'Associazione cambi il proprio legale rappresentante o la propria denominazione sociale, o cessi l'attività di somministrazione, è necessario comunicarlo al SUAP entro 60 giorni dall'avvenuta variazione.¹³

Gli orari di apertura dell'attività debbono essere comunicati mediante cartelli ben visibili o altri idonei mezzi di informazione.¹⁴

Ogni prodotto deve indicare in maniera chiara il prezzo di vendita.¹⁵

⁷ **Art. 7 della legge 62**, come già disposto dall'articolo 9 della legge 28/2005

⁸ **Art. 82 comma 5 Codice del Terzo Settore:** Gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli enti del Terzo Settore, sono **esenti dall'imposta di bollo**. La legge di bilancio in corso di discussione prevede l'esenzione dell'imposta anche per le ASD.

⁹ **articoli 47-54**

¹⁰ **Art. 53 della legge 62;** come già disponeva l'articolo 48 della legge 208/2015

¹¹ Sono le associazioni di cui all'**articolo 2 del d.p.r. 235/2001:** "Le associazioni e i circoli, di cui all'articolo 111, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, aderenti ad enti o organizzazioni nazionali le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno, che intendono svolgere direttamente attività di somministrazione di alimenti e bevande a favore dei rispettivi associati presso la sede ove sono svolte le attività istituzionali, presentano al Comune, nel cui territorio si esercita l'attività, che la comunica per conoscenza alla competente Azienda Sanitaria Locale per il parere necessario all'eventuale rilascio dell'autorizzazione di idoneità sanitaria, una denuncia di inizio attività ai sensi dell'articolo 19 della legge 7 agosto 1990, n. 241, e successive modificazioni.

¹² **Art. 86 comma 1 LR 62/2018** L'attività di commercio in sede fissa, di vendita della stampa quotidiana e periodica e di somministrazione di alimenti e bevande può essere sospesa per un periodo massimo di dodici mesi consecutivi.

¹³ **Art. 89 comma 1 LR 62/2018** Le variazioni del legale rappresentante e della denominazione o ragione sociale di un'attività commerciale, la variazione del soggetto in possesso dei requisiti professionali (omissis) sono soggette a comunicazione al SUAP competente per territorio da effettuare entro sessanta giorni dalla variazione e non implicano il rilascio di una nuova autorizzazione né la presentazione di una nuova SCIA. **Art. 95 comma 1 LR 62/2018** La cessazione di una delle attività disciplinate dal presente titolo è soggetta a comunicazione al SUAP competente per territorio, da effettuarsi entro sessanta giorni dalla cessazione.

¹⁴ **Art. 99 comma 1 LR 62/2018** Gli esercizi di commercio al dettaglio in sede fissa, di somministrazione di alimenti e bevande e di vendita della stampa quotidiana e periodica, rendono noto al pubblico l'orario di apertura e di chiusura e l'eventuale giornata di riposo settimanale effettuati, mediante cartelli ben visibili o altri mezzi idonei di informazione.

¹⁵ **Art. 100 comma 1 LR 62/2018** Ogni prodotto direttamente esposto in vista al pubblico, ovunque collocato, deve indicare in modo chiaro e ben leggibile il prezzo di vendita al pubblico mediante l'uso di un cartello o con altre modalità idonee allo scopo.

Sono previste sanzioni, anche pesanti, per le violazioni commesse nell'attività di somministrazione.¹⁶

3) Requisiti ulteriori per effettuare la somministrazione di alimenti e bevande in via continuativa e al pubblico presso gli impianti sportivi

Per effettuare la **somministrazione di alimenti e bevande presso gli impianti sportivi**, in esercizi di somministrazione aperti al pubblico,¹⁷ è poi necessario che:

- **l'attività di somministrazione di alimenti e bevande sia effettuata congiuntamente all'attività sportiva**;
- **l'attività sportiva sia prevalente** rispetto a quella di somministrazione;
- **la superficie utilizzata per l'attività sportiva sia pari ad almeno i tre quarti della superficie complessivamente a disposizione** per l'esercizio dell'attività, esclusi magazzini, depositi, uffici e servizi;
- **coloro che esercitano l'attività siano in possesso di specifici requisiti di onorabilità¹⁸ e professionali^{19 20}**

4) Requisiti ulteriori per effettuare la somministrazione di alimenti e bevande in via continuativa presso le sedi dove si svolgono le attività istituzionali delle associazioni e dei circoli

Per effettuare la **somministrazione di alimenti e bevande presso le sedi dove si svolgono le attività istituzionali delle associazioni e dei circoli**, bisogna tenere a mente la distinzione **tra associazioni di promozione sociale** e tutti gli altri tipi di associazione, **nonché tra circoli aderenti o meno ad Enti con finalità assistenziali**, in quanto, come vedremo più avanti, ciò rileva ai fini fiscali e della decommercializzazione dell'attività svolta. Ulteriore distinzione, sempre ai fini fiscali, è quella relativa al tipo di contabilità scelta da tali associazioni..

¹⁶ **articolo 114 della legge 62** In particolare, sono previste sanzioni per la mancanza, qualora richiesti, dei requisiti di onorabilità di cui all'art. 11 o di professionalità di cui all'articolo 12, per la violazione degli articoli da 48 a 54, per le violazioni di cui agli articoli 86, 99, 100.

¹⁷ e quindi non configurabili come circoli privati in cui la somministrazione è riservata solo ai soci, di cui trattiamo al punto 4),

¹⁸ **Art. 11LR 62/2018 . requisiti di onorabilità**

1. L'accesso e l'esercizio delle attività commerciali di cui all'articolo 1, sono subordinati al possesso dei requisiti di onorabilità di cui all'articolo 71, commi da 1 a 5, del decreto legislativo 26 marzo 2010, n. 59 (Attuazione della direttiva 2006/123/CE relativa ai servizi nel mercato inter no) e alla mancanza delle cause di divieto, decadenza o sospensione previste dall'articolo 67 del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 (Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 13 agosto 2010, n. 136).

2. Per l'accesso e l'esercizio dell'attività di somministrazione di alimenti e bevande, oltre al possesso dei requisiti di cui al comma 1, è necessario non trovarsi nelle condizioni previste dagli articoli 11, 92 e 131 del regio decreto 18 giugno 1931, n. 773 (Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza).

¹⁹ **Art. 12 Requisiti professionali**

1. L'accesso e l'esercizio dell'attività di vendita al dettaglio nel settore merceologico alimentare e di somministrazione di alimenti e bevande sono subordinati al possesso dei requisiti professionali di cui all'articolo 71, commi 6 e 6 bis, del d.lgs. 59/2010.

2. Costituisce requisito valido ai fini del riconoscimento della qualifica professionale di cui al comma 1, anche l'iscrizione al registro esercenti il commercio (REC), di cui alla legge 11 giugno 1971, n. 426 (Disciplina del commercio), per le tabelle rientranti nel settore alimentare, per l'attività di somministrazione di alimenti e bevande o per la sezione speciale imprese turistiche oppure il superamento dell'esame di idoneità o la frequenza con esito positivo del corso abilitante per l'iscrizione al REC, anche senza la successiva iscrizione in tale registro.

3. I requisiti professionali di cui al comma 1 non sono richiesti per la vendita di pastigliaggi e bevande non alcoliche preconfezionate, esclusi il latte e i suoi derivati, qualora tale vendita abbia carattere residuale rispetto all'attività prevalente, determinata in relazione al volume di affari, fermo restando il rispetto delle norme igienicosanitarie relative ai locali e alle attrezzature utilizzate e la corretta conservazione dei prodotti.

4. La Regione, nell'ambito delle funzioni esercitate ai sensi della legge regionale 26 luglio 2002, n. 32 (Testo unico della normativa della Regione Toscana in materia di educazione, istruzione, orientamento, formazione professionale e lavoro), definisce, entro sessanta giorni dall'entrata in vigore della presente legge, le modalità di organizzazione, la durata e le materie dei corsi professionali di cui all'articolo 71, comma 6, lettera a), del d.lgs. 59/2010 e dei corsi di aggiornamento finalizzati ad elevare il livello professionale o riqualificare gli operatori in attività.

²⁰ L' Art. 71 commi da 1 a 5, del decreto legislativo 26 marzo 2010, n. 59 vieta l'esercizio dell'attività commerciale di vendita e di somministrazione a una serie di soggetti: quanti sono stati dichiarati delinquenti abituali, coloro che hanno riportato una condanna, con sentenza passata in giudicato, per delitto non colposo, etc etc. L'articolo 67 del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 vieta il rilascio di licenze o autorizzazioni al commercio a coloro i quali siano state applicate con provvedimento definitivo misure di prevenzione. Il testo unico delle leggi di sicurezza, vieta il rilascio dell'autorizzazione a chi è stato condannato per una serie di particolari delitti (esempio gioco d'azzardo, reati contro la sanità pubblica etc. etc).

E' poi necessario, per tutte le tipologie di associazioni, che:

- **aderiscano ad un Ente (come l'AICS) le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno.**²¹
- **l'attività di somministrazione di alimenti e bevande sia effettuata nella sede dove si svolgono le attività istituzionali;**
- **coloro che esercitano l'attività siano in possesso dei requisiti di onorabilità**²²
- **l'attività di somministrazione di alimenti e bevande sia effettuata solo nei confronti dei soci**²³.

5) Requisiti per effettuare la vendita al dettaglio di prodotti a favore degli aderenti ai circoli privati (spacci interni)

Il codice del commercio regola inoltre i cosiddetti **spacci interni**.²⁴ L'**attività di commercio al dettaglio di prodotti a favore degli aderenti a circoli privati**, è soggetta a **SCIA**, da presentare al SUAP competente per territorio, e al possesso dei **requisiti di onorabilità**. Non è necessario possedere i requisiti di professionalità. L'attività deve essere inoltre svolta in locali non aperti al pubblico e che non abbiano accesso dalla pubblica via.

6) Requisiti per effettuare la somministrazione di alimenti e bevande in via temporanea

Il codice innova la disciplina precedente per quanto riguarda quella che viene definita **“attività temporanea” di somministrazione di alimenti e bevande**.²⁵

L'attività di somministrazione di alimenti e bevande è definita **temporanea** quando è svolta in occasione di sagre, fiere, **manifestazioni a carattere religioso, culturale, tradizionale, politico, sindacale, sportivo** o di eventi locali straordinari.

L'attività di somministrazione di alimenti e bevande è inoltre definita temporanea quando è svolta in occasione di **eventi e manifestazioni organizzate da enti del terzo settore**, come previsto dal Codice del Terzo settore.²⁶

L'attività di somministrazione **non può avere durata superiore a dieci giorni consecutivi, a meno che non sia svolta in occasione di manifestazioni a carattere politico, sindacale, sportivo, religioso o organizzate dalle associazioni di promozione sociale** o dalle associazioni pro-loco o da soggetti che abbiano ottenuto la concessione di suolo pubblico a seguito di partecipazione a procedure di evidenza pubblica.

Per quanto riguarda gli **Enti del Terzo Settore**, dunque, la legge regionale fa una distinzione significativa: l'attività di somministrazione temporanea può avere una durata maggiore di 10 giorni solo se svolta da **Associazioni di Promozione Sociale** o solo se ha finalità di carattere sportivo, essendo le finalità politiche e sindacali estranee agli ETS.

L'attività di somministrazione è soggetta a SCIA, **può essere esercitata solo per il tempo della**

²¹ La mancata adesione ad uno di tali Enti, fa sì che sia obbligatorio possedere i requisiti di cui all'articolo 49 della legge 62/2018

1. Il comune, previa concertazione con le organizzazioni di cui all'articolo 3, comma 2, nell'ambito delle proprie funzioni di programmazione, definisce i requisiti degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande, compresi quelli di cui all'articolo 51, anche in relazione alle specificità delle diverse parti del territorio comunale, tenendo conto dei seguenti indirizzi (omissis) . Si deve tenere conto delle vocazioni territoriali, della salvaguardia di aree di interesse, possono esserci requisiti di natura urbanistica, edilizia etc. etc.

²² di cui al citato **art 11 della legge 62;**

²³ anche se effettuata presso impianti sportivi: se in tali impianti la somministrazione è effettuata anche nei confronti del pubblico, si deve essere in possesso anche dei requisiti di professionalità di cui al citato art 12 della legge 62. La somministrazione al pubblico ha un diverso trattamento fiscale.

²⁴ **Art. 73 della legge 62;**

²⁵ **Art 52 comma 1.** L'attività di somministrazione di alimenti e bevande è temporanea quando è svolta in occasione di sagre, fiere, manifestazioni a carattere religioso, culturale, tradizionale, politico, sindacale, sportivo o di eventi locali straordinari e di eventi e manifestazioni organizzate da enti del terzo settore, ai sensi dell'articolo 70, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106).

²⁶ **Art. 70 comma 2 CTS:** Gli enti del Terzo settore, in occasione di particolari eventi o manifestazioni, possono, soltanto per il periodo di svolgimento delle predette manifestazioni e per i locali o gli spazi cui si riferiscono, somministrare alimenti e bevande, previa segnalazione certificata di inizio attività e comunicazione ai sensi dell'articolo 6 del Regolamento (CE) n. 852/2004, in deroga al possesso dei requisiti di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 26 marzo 2010, n. 59.

durata della manifestazione (con le restrizioni di cui sopra) e **solo nei locali o nelle aree in cui la manifestazione si svolge.**

Tali locali o aree non sono soggette al rispetto della normativa vigente in materia di destinazione d'uso.

L'attività, **solo se esercitata dagli Enti del Terzo Settore**, non è soggetta ai requisiti di onorabilità né a notifica sanitaria²⁷. Negli altri casi è invece soggetta al rispetto di requisiti e notifica alla ASL.

L'attività è soggetta a **comunicazione alla ASL** (tramite il SUAP).²⁸

NORMATIVA FISCALE

La normativa fiscale applicabile alle attività di somministrazione o di vendita di prodotti, è diversa, e in alcuni casi anche sostanzialmente, a seconda della natura giuridica delle Associazioni che effettuano tali attività, del contesto e del luogo in cui esse si svolgono, e infine della circostanza che siano riservate ai soli soci o anche al pubblico.

7) Attività di somministrazione effettuata dalle Associazioni di Promozione Sociale (APS)

7.1) Attività di somministrazione nei confronti dei soci

A legislazione attuale, ai fini fiscali, l'attività di somministrazione di alimenti e bevande delle APS è regolamentata dall'**art. 148** (ex art. 111) del **Testo Unico delle Imposte sui Redditi**.²⁹

Per le **APS aderenti** ad enti come l'**AICS**, **non si considera commerciale** (e quindi è esente da tassazione), **anche se effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande** effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, purché essa sia **strettamente complementare a quella svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali** e sia **effettuata nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti**, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

In pratica, non si considera commerciale se effettuata nei confronti dei propri soci e/o dei soci di altre associazioni affiliate all'AICS.³⁰

Negli anni si sono succedute molte e diverse interpretazioni su quali APS potessero considerarsi effettivamente tali. Qualche commentatore si è spinto anche a ritenere non commerciale l'attività di somministrazione effettuata da associazioni di promozione sociale non iscritte nel registro regionale o nazionale, purché aderenti ad Enti come l'AICS.

Alla luce di quanto previsto dal Codice del Terzo Settore, e dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18/E dell'1 agosto 2018³¹, credo che non ci possano più essere dubbi in proposito: **per essere considerate APS, esse devono essere iscritte nel registro Unico del Terzo Settore.** Nelle more

²⁷ **Art. 48 comma 3:** L'attività di somministrazione di alimenti e bevande, è soggetta a notifica sanitaria ai sensi del reg. (CE) n. 852/2004.

²⁸ **Art 6 comma 2 Regolamento (CE) n. 852/2004** ogni operatore del settore alimentare notifica all'opportuna autorità competente, secondo le modalità prescritte dalla stessa, ciascuno stabilimento posto sotto il suo controllo che esegua una qualsiasi delle fasi di produzione, trasformazione e distribuzione di alimenti ai fini della registrazione del suddetto stabilimento

²⁹ **TUIR - DPR 917/1986.**

³⁰ **Art. 148 - Enti di tipo associativo. Comma 3.** Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

Comma 5. Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempreché le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

³¹ **CIRCOLARE 18/E DELL'1 AGOSTO 2018** "Questioni fiscali di interesse delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, emerse nell'ambito del Tavolo tecnico tra l'Agenzia delle entrate ed il Comitato Olimpico Nazionale Italiano

della sua istituzione, devono essere iscritte nel Registro regionale, o in quello nazionale, delle associazioni di promozione sociale.

Solo in questo caso l'attività di somministrazione può essere considerata non commerciale.

7.2) Attività di somministrazione nei confronti dei soci. Cosa cambia per le APS con l'entrata in vigore del registro unico del terzo settore (RUNTS)

La situazione cambierà radicalmente dal periodo di imposta successivo all'entrata in vigore del RUNTS (presumibilmente, dal gennaio 2020).

Da quella data, infatti, cessa di avere applicazione, per le APS e gli Enti del Terzo Settore diversi dalle imprese sociali, l'art. 148 del TUIR,³² che dalla data suddetta cessa di trovare applicazione anche per molte altre associazioni, diverse dagli ETS, quali le associazioni culturali.³³

L'attività di somministrazione, per le APS, continuerà ad essere decommercializzata, ma la "platea" dei destinatari non sarà più la stessa: sarà infatti limitata agli associati e ai familiari conviventi degli stessi, e saranno esclusi i soci di altre associazioni AICS. Saranno molto più stringenti anche le condizionalità: vi è infatti divieto assoluti di pubblicizzare la propria attività di somministrazione a soggetti diversi dagli associati.³⁴

7.3) Attività di somministrazione nei confronti del pubblico

Anche se fenomeno non molto frequente, le APS possono anche fare somministrazione di alimenti e bevande al pubblico (ad esempio negli impianti sportivi, o in altre strutture dove svolgono attività culturali etc), se munite delle apposite autorizzazioni e se in possesso dei requisiti richiesti (vedi quanto detto al punto 3). In questo caso, naturalmente, **le attività svolte nei confronti del pubblico sono considerate attività commerciali.**

A legislazione attuale, ai fini fiscali, l'attività di somministrazione di alimenti e bevande al pubblico può essere svolta anche optando per la tenuta di una contabilità forfettaria.³⁵ All'origine pensata per le associazioni sportive, questo tipo di contabilità forfettaria è stata poi estesa a tutte le associazioni senza scopo di lucro e alle pro-loco.³⁶

Anche in questo caso, dal periodo di imposta successivo all'entrata in vigore del RUNTS, le cose cambieranno radicalmente. **Le APS, infatti, per le attività commerciali, non potranno più utilizzare questo regime contabile,³⁷ ma dovranno utilizzare quello previsto dal codice del terzo settore.³⁸**

³² **Art. 89. CTS Coordinamento normativo COMMA 1 lettera a)** Agli enti del Terzo settore di cui all'articolo 79, comma 1, non si applicano le seguenti disposizioni:

a) l'articolo 143, comma 3, l'articolo 144, commi 2, 5 e 6 e **gli articoli 148 e 149** del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; (OMISSIS)

³³ **Art. 89. CTS COMMA 4** All'articolo 148, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 le parole «Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali» sono sostituite dalle seguenti: «Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, sportive dilettantistiche non si considerano commerciali».

³⁴ **Art. 85. CTS Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale COMMA 4** Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, iscritte nell'apposito registro, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considera in ogni caso commerciale, anche se effettuata a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti o bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar e esercizi similari, nonché l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempre che vengano soddisfatte le seguenti condizioni:

a) tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti degli associati e dei familiari conviventi degli stessi;

b) per lo svolgimento di tale attività non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati.

³⁵ **La più conveniente per le nostre associazioni e quella tenuta ai sensi della legge 16 dicembre 1991 n.398.**

³⁶ Art. 9-bis del D.L. n. 471/1992, convertito in **Legge n. 66 del 6/2/1992**

³⁷ **Art. 89. CTS Coordinamento normativo COMMA 1 lettera a)** Agli enti del Terzo settore di cui all'articolo 79, comma 1, non si applicano le seguenti disposizioni: (omissis) **c) la legge 16 dicembre 1991, n. 398.**

³⁸ **Art. 86. CTS Regime forfettario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato**

Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale possono applicare, in relazione alle attività commerciali svolte, il

8. Attività di somministrazione effettuata dalle Associazioni Sportive Dilettantistiche (ASD)

8.1 Attività di somministrazione nei confronti dei soci

Per le ASD che non sono anche APS, l'attività di somministrazione di alimenti e bevande è considerata attività commerciale. Ciò si ricava sia dalla lettura del Testo Unico delle Imposte sui Redditi,³⁹ che individua solo le APS aderenti ad Enti le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno quali soggetti per i quali la somministrazione non è considerata attività commerciale, sia dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate dello scorso 1 Agosto⁴⁰.

Secondo tale circolare, infatti l'attività di somministrazione non è decommercializzata in quanto effettuata non in diretta attuazione degli scopi istituzionali. Essa è considerata però connessa e funzionale all'attività sportiva, e può pertanto godere di facilitazioni fiscali ed essere effettuata in contabilità forfettaria.⁴¹

Se le ASD sono anche APS iscritte negli appositi registri, invece, l'attività di somministrazione, per quanto visto in precedenza, è decommercializzata.

In previsione futura, **le ASD potranno continuare ad utilizzare questo regime fiscale solo se non saranno iscritti nel RUNTS e dunque se non saranno anche Enti del Terzo Settore.**

8.3) Attività di somministrazione nei confronti dei soci. Cosa cambia per le ASD con l'entrata in vigore del registro unico del terzo settore (RUNTS)

Se le ASD sono anche APS iscritte nel RUNTS, l'attività continua ad essere decommercializzata.

Se le ASD non sono anche APS: se non si iscrivono nel RUNTS, l'attività è considerata commerciale e può essere svolta in regime di contabilità forfettaria. Se si iscrivono nel RUNTS, l'attività è considerata commerciale⁴² e può essere svolta secondo le modalità di cui al Codice del Terzo Settore.⁴³

regime forfettario di cui al presente articolo se nel periodo d'imposta precedente hanno percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 130.000 euro o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea in sede di rinnovo della decisione in scadenza al 31 dicembre 2019 o alla soglia che sarà eventualmente armonizzata in sede europea. Fino al sopraggiungere della predetta autorizzazione si applica la misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE.

³⁹ **Art. 148**, già citato

⁴⁰ **Circolare 18/E 2018**, già citata

⁴¹ **legge 16 dicembre 1991 n.398**. Afferma infatti la Circolare che *"In merito al requisito della diretta attuazione con gli scopi istituzionali che deve connotare le attività agevolate, si fa presente che la costante prassi dell'Amministrazione finanziaria ha chiarito che ai fini dell'applicabilità della disposizione agevolativa in argomento, l'attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali è quella che costituisce il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano l'ente....A tale riguardo, si precisa che l'attività di somministrazione di alimenti o bevande resa in locali interni all'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro, anche se svolta nei confronti dei propri soci o associati, deve in ogni caso considerarsi esclusa dalla decommercializzazione di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR. I proventi di tale attività potranno eventualmente, in alternativa alla tassazione secondo le regole generali, essere assoggettati ad imposizione secondo il regime forfettario di cui alla legge n. 398 del 1991."*

⁴² **Art. 79. CTS Disposizioni in materia di imposte sui redditi COMMA 6** Si considerano, tuttavia, attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati, familiari o conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità.

⁴³ **Art. 80. CTS Regime forfettario degli enti del Terzo settore non commerciali commi 1 e 2**

1. Gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, possono optare per la determinazione forfettaria del reddito d'impresa applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6, quando svolte con modalità commerciali, il coefficiente di redditività nella misura indicata nelle lettere a) e b) e aggiungendo l'ammontare dei componenti positivi di reddito di cui agli articoli 86, 88, 89 e 90 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917:

a) attività di prestazioni di servizi:

- 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7 per cento;
- 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10 per cento;
- 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17 per cento;

b) altre attività:

- 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5 per cento;
- 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7 per cento;
- 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14 per cento.

2. Per gli enti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

8.2 Attività di somministrazione nei confronti del pubblico

Il fenomeno è più frequente rispetto a quello che vede coinvolte le APS (basti pensare alle ASD che gestiscono all'interno di impianti sportivi un bar o un esercizio similare.) **Tali esercizi di ristoro, come abbiamo visto al punto 3, qualora aperti al pubblico, non possono operare come circoli riservati ai soci, ma devono possedere i requisiti ivi illustrati.**

Dal punto di vista fiscale, ai sensi del TUIR e della circolare citati⁴⁴, essi possono analogamente effettuare somministrazione di alimenti e bevande in contabilità forfettaria, purché le ASD non siano iscritte nel RUNTS. Qualora iscritte nel RUNTS, l'attività può essere svolta secondo le modalità di cui al Codice del Terzo Settore precedentemente esaminate.⁴⁵

9 Spacci interni e somministrazioni di pasti

L'attività di commercio al dettaglio di prodotti a favore degli aderenti a circoli privati,⁴⁶ è considerata dal TUIR attività commerciale.

In particolare, è considerata commerciale la cessione di beni nuovi prodotti per la vendita, anche se effettuata nei confronti dei soci. Così come **è sempre considerata commerciale la somministrazione di pasti.**⁴⁷

Su quale tipo di tassazione adottare, tra i commentatori non c'è uniformità di vedute. La circolare dell'Agenzia delle Entrate limita la possibilità dell'applicazione della contabilità forfettaria, per quanto riguarda le ASD, a quelle attività connesse all'attività sportiva, escludendo quelle che possono essere rese indipendentemente e separatamente da tale attività nonché quelle svolte con l'impiego di strutture e mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato. In sostanza, la circolare consente di tassare in regime di favore solo alcune attività, che considera connesse all'attività sportiva, (quali ad esempio la vendita di gadget e abbigliamento e la somministrazione di alimenti e bevande) e non la somministrazione di pasti al ristorante del circolo o la pratica di attività sportive non riconosciute dal CONI (che la circolare sostiene debbano essere tassati in modo ordinario).

Tutto ciò, comprensibilmente, desta preoccupazioni e difficoltà di interpretazione. **Ferma restando la commercialità di tutte queste attività**, non si vede perché non possano essere tassate in 398 considerato che, se potranno rientrare tra le attività diverse di cui all'articolo 6 del codice del terzo settore (per le quali si aspetta ancora un decreto che chiarisca la loro portata) saranno tassate in forma agevolata. **E non si capisce come si possa chiedere ad un'Associazione di far convivere 3 regimi fiscali (non commerciale, contabilità forfettaria, contabilità ordinaria)!**

Sarà necessario sicuramente tornarci sopra; in ogni caso, se ne saprà di più quando comincerà ad esserci giurisprudenza.

10 Attività temporanea di somministrazione di alimenti e bevande

L'attività temporanea di somministrazione di alimenti e bevande,⁴⁸ se effettuata in concomitanza con raccolte pubbliche di fondi o, per le ASD/SSD, sia in concomitanza con raccolte pubbliche di fondi sia nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, è, a determinate condizioni, considerata non commerciale.

⁴⁴ **Articolo 148 e Circolare 18/E 2018**

⁴⁵ **Articolo 80 CTS**

⁴⁶ regolamentata, a livello regionale, dall'**art. 73 del Codice del Commercio**,

⁴⁷ **Art. 148 TUIR- Enti di tipo associativo. Comma 4.** "La disposizione del comma 3" (cioè non commerciabilità delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali) "non si applica per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali ne' per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività":

a) gestione di spacci aziendali e di mense;
b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
d) pubblicità commerciale;
e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari."

⁴⁸ regolamentata, a livello regionale, dall'**art. 52 del Codice del Commercio**

10.1 Attività temporanea di somministrazione di alimenti e bevande da parte di ASD

A legislazione attuale, per le **ASD che hanno optato per il regime di favore più volte citato**,⁴⁹ i proventi dell'attività temporanea di somministrazione **non sono considerati commerciali se conseguiti nello svolgimento di attività connesse alle attività istituzionali o tramite raccolta pubblica di fondi**, per un limite di eventi non superiori a due nell'anno e per un importo complessivamente non superiore a 51.645,69 €.⁵⁰ Tali limiti ovviamente non sussistono per i proventi conseguiti nell'esercizio, anche continuativo, di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, soggetti a tassazione.

Tali attività debbono inoltre essere “strutturalmente funzionali alla manifestazione sportiva dilettantistica e devono essere rese in concomitanza con lo svolgimento della manifestazione stessa.”⁵¹

Se le ASD non si iscrivono nel RUNTS, nulla cambia per loro con la sua entrata in vigore. Altrimenti, perdendo la possibilità dell'opzione per la contabilità forfettaria 398, non potranno più utilizzare questa facoltà concessa dalla normativa.

Le suddette agevolazioni sono applicabili anche alle Società Sportive Dilettantistiche (SSD).⁵²

10.2 Attività temporanea di somministrazione di alimenti e bevande al pubblico da parte di APS o altre Associazioni

A legislazione attuale, per le **APS e gli altri enti non commerciali, i proventi dell'attività temporanea di somministrazione di alimenti e bevande al pubblico, non sono considerati commerciali solo se conseguiti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente**, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, secondo quanto previsto dal TUIR.⁵³

Dal periodo di imposta successivo all'entrata in vigore del RUNTS, alle APS, come a tutti gli altri Enti del Terzo Settore, non si applica più quanto previsto dal suddetto articolo del TUIR.

I proventi dell'attività temporanea di somministrazione di alimenti e bevande al pubblico continueranno comunque ad essere considerati non commerciali: sia per gli Enti iscritti nel Registro, in virtù di uno specifico articolo del Codice del terzo settore,⁵⁴ sia per gli enti non commerciali e senza scopo di lucro che non si iscriveranno al Registro, per i quali resta in vigore quanto previsto dal suddetto articolo del TUIR.⁵⁵

I requisiti di occasionalità possono essere individuati in base a condizioni e limiti indicati con apposito decreto ministeriale.⁵⁶

A differenza delle ASD, le condizioni e i limiti di tali requisiti non sono stati indicati per legge, e dunque l'applicazione di quelli stabiliti per le ASD non è obbligatoria, anche se può essere opportuna.

⁴⁹ **legge 398/91**

⁵⁰ **Articolo 25 comma 2 legge 13 maggio 1999 n.133:** Per le associazioni sportive dilettantistiche, comprese quelle non riconosciute dal CONI o dalle Federazioni sportive nazionali purché riconosciute da enti di promozione sportiva, che si avvalgono dell'opzione di cui all'articolo 1 della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, non concorrono a formare il reddito imponibile, per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore al limite annuo complessivo fissato con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica e con il Ministro per i beni e le attività culturali:

a) i proventi realizzati dalle associazioni nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;

b) i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all'articolo 108, comma 2-bis, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, in materia di formazione del reddito complessivo. (ora articolo 143, comma 3, lettera a) del TUIR

⁵¹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18/E dell'1 agosto 2018, pagina 20

⁵² Articolo 90, comma 1 della legge 289/2002

⁵³ **Art. 143 TUIR- Reddito complessivo Comma 3 lettera a).** Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione

⁵⁴ **Art. 79. CTS Disposizioni in materia di imposte sui redditi COMMA 4 lettera a)** Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore di cui al comma 5 (enti non commerciali):

a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione

⁵⁵ **in virtù dell'art. 143 del TUIR.**

⁵⁶ **ai sensi dell'art. 17 , comma 3, legge 23-8-1988 n. 2000.**

10.3 Rendiconto delle raccolte pubbliche di fondi

A prescindere da chi siano effettuate, **per le raccolte pubbliche di fondi, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio**, e indipendentemente dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, **per ogni evento realizzato si deve redigere un apposito e separato rendiconto** dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione realizzate.⁵⁷

La mancata predisposizione del rendiconto non determina di per sé l'inapplicabilità dell'agevolazione qualora, in sede di controllo, si sia comunque in grado di fornire idonei riscontri al fine di attestare la realizzazione di proventi esclusi dal reddito imponibile,⁵⁸ pur comportando tale violazione una multa assai pesante.⁵⁹

10.4 Imponibilità IVA dei proventi derivanti dalle raccolte pubbliche di fondi

Se sinora da parte della stragrande maggioranza dei commentatori si riteneva pacifico che le attività di raccolta fondi fossero esenti oltre che dalle imposte sul reddito (IRES) anche dall'IVA, la più volte citata Circolare 18/E 2018 dell'Agenzia delle Entrate, sostiene, per quanto riguarda le ASD in contabilità forfettaria ex 398 (e per estensione, per tutti gli Enti non commerciali in possesso di Partita IVA) **una tesi diversa**.

La circolare afferma infatti, sulla base della giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, che un soggetto con partita IVA, dunque soggetto passivo per alcune sue attività economiche, deve essere considerato soggetto passivo per qualsiasi altra attività economica, e dunque i proventi delle raccolte occasionali devono essere soggetti a IVA.⁶⁰

Molti commentatori hanno però sostenuto⁶¹ che è questa un'affermazione azzardata in quanto, nel caso ad esempio delle ASD, essendo la 398/91 un prerequisito per accedere all'agevolazione, molte di loro aderiscono a questo regime proprio per godere di tale beneficio.

Anche in questo caso, come per le attività che la Circolare sostiene si debbano tassare in contabilità ordinaria, per saperne di più, sarà necessario aspettare l'inevitabile giurisprudenza.

Aggiornamento: 7 dicembre 2018

⁵⁷ **DPR 29 settembre 1973 n.600 art.20** Indipendentemente alla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'articolo 108, comma 2-bis, lettera a), testo unico delle imposte sui redditi. (ora art. 143)

⁵⁸ **Circolare 18/E 2018 dell'Agenzia delle Entrate pag 51** "Si precisa, anzitutto, che l'adempimento di cui trattasi può considerarsi soddisfatto qualora i dati da inserire nel rendiconto in argomento (le entrate e le spese relative a ciascuno dei due eventi annuali indicati nell'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999) siano comunque chiaramente desumibili attraverso le risultanze della contabilità generale dell'associazione o società sportiva dilettantistica non lucrativa, fermi restando gli obblighi di redazione e conservazione, per ciascun manifestazione, della relazione illustrativa, ai sensi degli articoli 20 e 22 del DPR n. 600 del 1973. Ciò posto, si ritiene, comunque, che il mancato assolvimento dell'adempimento in questione non determini, di per sé, l'inapplicabilità della disposizione di esclusione dall'IRES di cui all'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999 per i proventi realizzati e non rendicontati, sempre che, in sede di controllo, sia comunque possibile, da parte dell'associazione o società sportiva dilettantistica non lucrativa, fornire gli idonei riscontri al fine di attestare la realizzazione dei proventi esclusi dal reddito imponibile. In tal caso, tuttavia, resta ferma l'applicabilità delle sanzioni per la mancata osservanza degli obblighi relativi alla tenuta dei documenti contabili ai sensi dell'articolo 9, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997."

⁵⁹ Da 1000 a 8000 euro, ai sensi de decreto legislativo 471/1997, articolo 9, comma 1

⁶⁰ **Circolare 18/E 2018 dell'Agenzia delle Entrate pag 20-21** "Si evidenzia che la previsione agevolativa di cui all'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999, relativa ai proventi realizzati da associazioni sportive e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro con opzione per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, opera solo agli effetti dell'IRES e non dell'IVA.

Per quanto riguarda il trattamento tributario ai fini IVA degli eventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali ai sensi dell'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999 occorre tenere in considerazione quanto affermato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea. Secondo la Corte di Giustizia, in base alle previsioni della normativa dell'UE in materia di IVA—recata dalla direttiva CE del Consiglio 28 novembre 2006, n. 112 ("Direttiva IVA")—un soggetto, già avente la qualifica di soggetto passivo ai fini IVA per talune sue attività economiche, deve essere considerato come soggetto passivo, sempre ai fini IVA, per qualsiasi altra attività esercitata in modo occasionale che si sostanzia nella cessione di beni o nella prestazione di servizi"

⁶¹ Vedi ad esempio Guido Martinelli, euroconference news del 14 settembre 2018