

I POTERI DELLA S.I.A.E. NEI CONFRONTI DELLE PRO LOCO: DAL TUTORAGGIO AL CONTROLLO FISCALE

di Enrico Savio¹ e Marco Brugnolo²

Le associazioni Pro Loco che operano nel settore delle attività spettacolistiche e di intrattenimento, ovvero che abbiano optato per l'applicazione della L. 398/1991 sono soggette, accanto ai possibili controlli fiscali, di norma operati dall'Agenzia delle Entrate e dalla Guardia di finanza, alla vigilanza da parte della Società Italiana degli Autori degli Editori (c.d. S.I.A.E.).

La Siae collabora, per effetto di una serie di convenzioni susseguitesesi nel tempo, con l'Agenzia delle Entrate come una sorta di "mandataria con rappresentanza": sulla base della menzionata convenzione, attualmente valevole fino al 15 dicembre 2019, la S.I.A.E. è stata legittimata a verificare, seppur con poteri limitati rispetto ad A.E. e G.d.F., la sussistenza dei requisiti richiesti per l'applicazione del regime di cui alla L. 398/91 congiuntamente all'identificazione dei fenomeni evasivi inerenti l'attività spettacolistica e di intrattenimento.

Tuttavia, nonostante la presenza del suddetto accordo convenzionale A.E.-S.I.A.E, nonché delle istruzioni operative contenute nella Circolare Ministeriale n. 224/E del 05/12/2000, mancano ad oggi regole chiare da seguire nelle attività di verifica essendo, spesso, le associazioni soggette a richieste caratterizzate dalla mancanza di comportamenti omogenei da parte dei diversi mandatari (soprattutto in termini di tempistiche e tipologia di documenti richiesti).

I compiti della S.I.A.E.

In virtù della Convenzione, la S.I.A.E., nell'esercizio delle attività di cui sopra, la S.I.A.E. dovrà procedere a:

- 1- verificare la corrispondenza tra i dati accertati e quelli risultanti dalla documentazione contabile presentata nonché da quella delle biglietterie automatizzate;
- 2- accertare qualsiasi tipo di provento derivante dall'attività svolta del soggetto accertato, al fine di poter pianificare degli accessi mirati in mancanza della comunicazione dei dati richiesti, ovvero qualora gli stessi non fossero ritenuti congrui in relazione all'attività svolta;
- 3- raccogliere la documentazione contabile dei soggetti che svolgono attività di spettacolo e/o intrattenimento, nonché dei soggetti in regime ex L. 398/91 allo scopo di verificarne i corrispettivi;
- 4- fornire all'Agenzia delle Entrate tutti i dati raccolti, strutturati secondo criteri temporali:
 - volume d'affari complessivamente riferito a tutti i generi di manifestazione, a ciascun genere di manifestazione, ad ogni soggetto d'imposta nonché quello complessivamente acquisito da ogni singola unità territoriale delle S.I.A.E.;
 - per ciascun soggetto d'imposta: denominazione, partita iva o codice fiscale, domicilio fiscale, esercizio dell'opzione ex L. 398/91;
 - per ciascuna manifestazione: genere di evento (spettacolo cinematografico, calcio, ciclismo, balletto classico e moderno, ecc.), dati identificativi del luogo/locale; importi e natura degli incassi (biglietti, abbonamenti, ecc.), numero di presenti (da biglietti, abbonamenti, altre modalità certificative).

Il personale della S.I.A.E.

L'ispettore della S.I.A.E., nell'esercizio delle proprie funzioni assume il ruolo di "*pubblico ufficiale*". Tuttavia, **tali funzioni non si traducono in approfonditi poteri investigativi (così come previsti per il personale dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza) ma solo nell'inizio dell'attività di indagine.** Gli incaricati alle attività di vigilanza e controllo dovranno essere muniti, durante tali operazioni, di apposita tessera di riconoscimento).

¹ Dottore Commercialista, revisore legale, docente e autore di pubblicazioni in Bassano del Grappa (VI)

² Consulente e difensore tributario in Padova (PD)

Le attività svolte

La Convenzione stabilisce che la S.I.A.E. si impegna a svolgere le seguenti attività:

- a) controllo contestuale delle modalità di svolgimento delle **attività di spettacolo**, compresa l'emissione, la vendita, la prevendita dei titoli di accesso e titoli fiscali equipollenti nonché delle prestazioni accessorie e non accessorie;
- b) controllo contestuale delle modalità di svolgimento delle **attività di intrattenimento**, compresa l'emissione, la vendita, la prevendita dei titoli di accesso e titoli fiscali equipollenti nonché delle prestazioni accessorie e non accessorie, complementari o comunque connesse, anche se non soggette all'imposta sugli intrattenimenti;
- c) **controllo contestuale delle modalità di svolgimento delle prestazioni svolte dai soggetti che hanno optato per il regime delle legge 16 dicembre 1991, n. 398;**
- d) **verifica documentale nei locali ove vengono conservati i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie;**
- e) redazione dei processi verbali relativi alle attività di controllo che possono evidenziare constatazioni di violazioni (PVC) ovvero, qualora non siano rilevate irregolarità, dei processi verbali di vigilanza recanti la sola descrizione delle operazioni svolte.

La S.I.A.E. potrà disporre l'accesso del proprio personale nei locali degli enti non commerciali al fine di procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni.

Attenzione!!

Come chiarito nella Circolare Ministeriale n. 224/E/2000, i controlli della S.I.A.E. verso le associazioni in regime 398/91 persistono anche nel caso di perdita del regime di favore (mancato esercizio dell'opzione o per il venir meno dei presupposti che legittimano il regime forfetario), così pure nei casi in cui per le attività spettacolistiche e di intrattenimento si opti per l'applicazione l'Iva secondo il regime ordinario.

Secondo quanto previsto dall'art. 3, Circolare Ministeriale n. 224/E/2000, il personale della S.I.A.E. **non potrà porre in essere alcun controllo globale e approfondito della posizione fiscale del contribuente oggetto di analisi, rappresentando l'intervento delle stessa solo una base di partenza per procedere con eventuali e più approfondite indagini da parte dell'Amministrazione Finanziaria.**

Infatti, non essendo prevista l'applicazione dei poteri di cui all'art. 51, DPR 633/72, il personale delle S.I.A.E., **non potrà in nessun caso:**

- invitare i contribuenti a comparire presso i propri uffici per esibire documenti o scritture, o per fornire dati, notizie e chiarimenti rilevanti ai fini degli accertamenti nei loro confronti;
- inviare ai soggetti che esercitano attività spettacolistiche o di intrattenimento, con invito a restituirli compilati e firmati, questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento;
- invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute;
- richiedere la comunicazione di dati e notizie utili ai fini dell'accertamento a organi e amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici economici, alle società ed enti di assicurazione, ecc.;
- richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso notai o altri pubblici ufficiali;
- richiedere ai contribuenti il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione dei rapporti intrattenuti con banche, poste, società fiduciarie o altri intermediari finanziari;
- richiedere alle banche i rapporti con i clienti e alle poste i dati relativi ai conti correnti postali, libretti di deposito, ecc.;
- richiedere qualsiasi tipo di informazione agli associati, tesserati e/o ai soggetti presenti nei locali dell'associazione o dove la stessa svolge le sue attività, inviare loro questionari, ecc.

Infine, non pare rientri tra le competenze della S.I.A.E. la possibilità di verificare la correttezza dell'inquadramento dei lavoratori (volontari, subordinati, autonomi) all'interno delle strutture associative oggetto di monitoraggio.

Il “tutoraggio”

Nella prassi, le articolazioni operative della S.I.A.E., presenti sul territorio nazionale, una volta ricevuta la comunicazione di inizio attività di una Pro Loco, ovvero dell’esercizio dell’opzione per l’applicazione della L. 398/91, istituisce un apposito fascicolo nel quale far confluire la documentazione annualmente posta in essere dall’associazione per l’esercizio delle attività commerciali svolte nel perimetro della norma agevolativa (di norma, copia del registro di cui al D.M. 11/02/1997, fatture attive emesse, quietanze versamento Iva trimestrale).

Sulle modalità di trasmissione o consegna di tali documenti all’ufficio della S.I.A.E. competente si registrano modalità non omogenee; di conseguenza, ogni associazione dovrà prendere contatti con il proprio mandatario per acquisire opportune informazioni in merito.

Si evidenzia l’opportunità di instaurare sin dall’inizio dell’attività (in regime agevolato) un rapporto di collaborazione con il mandatario S.I.A.E.: tale circostanza consentirà, quanto meno, di evitare l’effettuazione di sistematici accessi presso la sede dell’associazione da parte del medesimo ufficio, per l’acquisizione dei documenti necessari per il “tutoraggio” imposto dalla normativa e dalla relativa prassi.

La documentazione delle attività

Il verbale

Al fine di garantire la piena regolarità delle attività ispettive nonché di permettere al contribuente “ispezionato” di avere una traccia delle attività svolte dal personale della S.I.A.E., la Convenzione 2009, stabilisce la redazione di un “verbale” di verifica al fine di permettere alla stessa Amministrazione finanziaria di istruire eventualmente le proprie attività di natura accertativa e sanzionatoria.

In tale ottica e per tali scopi, il verbale di verifica redatto dal personale della S.I.A.E. potrà assumere alternativamente la forma di un “processo verbale di constatazione” (c.d. PVC) ovvero “processo verbale di vigilanza” (c.d. PVV).

Se il secondo è il frutto di una attività di controllo con esiti negativi, nel quale vengono semplicemente riportate le attività svolte dal personale ispettivo, indicando la mancata rilevazione di irregolarità, il PVC è destinato alla formalizzazione delle irregolarità riscontrate nel corso di tale controllo.

Il processo verbale di constatazione, accompagnato da uno specifico “foglio-notizie” (non accessibile dal contribuente) nel quale verranno indicate le violazioni accertate, le norme violate, il calcolo dei tributi dovuti, le sanzioni applicabili, dovrà poi essere trasmesso all’Agenzia delle Entrate entro il mese successivo a quello di redazione dell’atto, salvo particolari casi di urgenza che ne riducano i tempi (si pensi, ad esempio, al controllo svolto su un’annualità in scadenza sotto il profilo accertativo).

L’oggetto del controllo

Pur non potendo esercitare la S.I.A.E. una “approfondita e complessiva valutazione della posizione dei contribuenti”, l’attenzione dei verificatori dovrà comunque riguardare, per il corretto esercizio dei poteri di controllo, l’individuazione della effettiva natura “non commerciale” dell’associazione Pro Loco verificata.

A titolo esemplificativo:

- de-commercializzazione delle quote di frequenza versate da associati e tesserati (corrispettivi specifici ex artt. 148, commi 3 - 8, Tuir e 4, commi 4 - 7, DPR 633/72);
- forfettizzazione delle imposte e semplificazioni contabili di cui alla L. 398/91;
- possibilità di organizzare eventi di raccolta fondi e attività commerciali connesse alle istituzionali, fiscalmente neutrali ai sensi dell’art. 25, comma 1-bis, L. 133/99.

Natura di ente non commerciale

La natura di “ente non commerciale” e, più precisamente, di “associazione Pro Loco” viene verificata *in primis* mediante l’esame della documentazione inerente l’attività associativa (atto costitutivo, statuto, verbali delle Assemblee degli associati e del Consiglio Direttivo, comunicazioni rivolte al pubblico e agli

associati e/o tesserati), nonché dalla documentazione reperita in sede e/o richiesta all'associazione, il tutto nell'intento di verificare che non si tratti di una vera e propria impresa, mascherata da ente associativo.

Ciò premesso si conferma la possibilità per ciascuna Pro Loco di svolgere attività commerciali, produttive di reddito d'impresa, purché non in misura prevalente rispetto a quelle istituzionali (pena la perdita della qualifica di ente non commerciale e, conseguentemente, del diritto di fruire di tutte le agevolazioni destinate al *non profit*, ivi comprese quelle di cui alla Legge n. 398/91).

Tralasciando le questioni di carattere formale, lo scopo del presente elaborato è quello di identificare per le Pro Loco il perimetro dei controlli esperibili dagli uffici S.I.A.E. in merito a:

- rilevanza fiscale delle quote sociali e dei c.d. contributi associativi;
- regime ex L. 398/91;
- attività di raccolta fondi e attività commerciali connessi a scopi istituzionali.

Quote sociali, contributi associativi e proventi de-commercializzati

Le Pro Loco, quali enti associativi, rappresentano dei sodalizi di persone (c.d. associati) che volontariamente decidono di far parte di tale organismo collettivo al fine di rendere possibile, con la loro opera manuale e/o intellettuale, il perseguimento degli scopi sociali. La qualifica di associato, quindi, viene acquisita da parte di ciascuna persona fisica aderente al sodalizio seguendo una specifica procedura, statutariamente prevista, che passa necessariamente per la presentazione di una domanda di accesso (c.d. domanda associativa) congiuntamente al pagamento di una quota annuale (c.d. quota associativa).

Il legislatore, ha considerato fiscalmente neutrali le somme che gli associati corrispondono all'ente a titolo di "quote o contributi associativi" qualora gli stessi risultino slegati da qualsiasi rapporto di natura corrispettiva con l'ente.

Sono considerate, invece, produttive di "proventi commerciali" l'insieme di attività svolte dall'associazione caratterizzate da un rapporto sinallagmatico tra l'ente e il fruitore: l'art. 148, comma 2, Tuir, sancisce la piena rilevanza ai fini tributari (con conseguente tassazione) per tutte quelle operazioni che, verso il pagamento di un corrispettivo, possano configurarsi come "cessioni di beni" e "prestazioni di servizi" (anche se a favore di "associati o partecipanti"), ivi compresi tutti quei casi in cui i "contributi e le quote supplementari" versate dagli stessi associati siano in realtà dei veri e propri "prezzi" pagati in cambio della fruizione di un servizio e/o acquisto di beni.

Tali proventi, pertanto, concorreranno appieno alla formazione del reddito imponibile dell'ente percipiente, come redditi d'impresa ovvero redditi diversi a seconda che si possa configurare una attività imprenditoriale abituale o meno.

Tuttavia, potendo le Pro Loco qualificarsi come "associazioni culturali" o "associazioni di promozione sociale" (opportuno specificare ciò in statuto), fruiranno di una importante agevolazione fiscale rappresentata dalla possibilità di de-commercializzare i corrispettivi specifici versati da associati e tesserati U.N.P.L.I. per la partecipazione alle attività istituzionali ai sensi degli artt. 148, commi 3-8, Tuir e 4, commi 4-7, DPR 633/72.

L'impianto normativo tributario che disciplina la neutralità fiscale dei corrispettivi specifici (quote aggiuntive, etc.) corrisposti all'ente da parte di associati, soci e tesserati (anche di altre associazioni facenti parte dell'unica organizzazione locale o nazionale) è incentrato sull'art. 148, commi 3 e 8, Tuir (art. 4, commi 4 e 7, DPR 633/72 per l'Iva), il quale prevede un regime agevolativo consistente nella de-commercializzazione, ai fini delle Imposte dirette e Iva, delle attività rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali (statutariamente previsti) verso il 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 [...]".

Ai sensi del successivo comma 5 del medesimo art. 148 (art. 4, comma 6, DPR 633/72 ai fini Iva), per le Pro Loco che rientrano nella categoria delle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, legge n. 287/1991 (in quanto affiliate ad enti di promozione sociale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno), sussiste un'ulteriore agevolazione: la de-commercializzazione delle attività di somministrazione di alimenti e bevande, effettuata presso la propria

sede³, nonché l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici (in tal caso l'agevolazione vale solo ai fini delle imposte sui redditi), ancorché verso pagamento di corrispettivi specifici, purché si tratti di attività strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia diretta agli associati delle Pro Loco e ai possessori di tessera U.N.P.L.I.

Aspetti formali

Sotto il profilo formale, la fruizione delle agevolazioni sancite dall'art. 148, commi 3 e 5, Tuir (e 4, commi 4 e 6, DPR 633/72) sono subordinate alla redazione dei propri atti costitutivi o statuti nella forma dell'atto pubblico, scrittura privata registrata ovvero con firme autenticate ivi indicando una serie di clausole:

- a) divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione;
- b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo;
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa;
- d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
- e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti;
- f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Aspetti sostanziali

Sotto il profilo sostanziale, per espressa previsione normativa, è altresì necessario che l'ente associativo si conformi alle predette clausole legali; in altri termini, la mera presenza di tali clausole nello statuto non salverà l'ente dalla perdita dei benefici fiscali, qualora sia provato in sede di verifica una sostanziale divergenza (anche parziale) tra il loro contenuto ed il reale funzionamento dell'ente associativo.

Modello Eas

Per fruire dell'agevolazione in questione sarà, infine, necessaria la presentazione telematica del modello EAS (dal quale sono tuttavia esonerate le associazioni Pro Loco che hanno esercitato l'opzione per il regime 398/91).

Nel rispetto delle disposizioni sopra richiamate, quindi, la Pro Loco Alfa potrebbe organizzare un'attività a pagamento (tra quelle statutariamente previste) rivolta ai propri associati (ovvero agli associati di altre Pro Loco ciascuno in possesso della tessera U.N.P.L.I.) considerando i proventi ottenuti completamente de-commercializzati⁴.

³ Sul punto l'U.N.P.L.I. nazionale ha previsto una specifica procedura che subordina l'agevolazione in oggetto alla costituzione da parte della singola Pro Loco di un circolo Pro Loco – U.N.P.L.I., (seguendo la procedura presente nel sito http://www.unioneproloco.it/unpli/?page_id=1839) nonché presentando successiva comunicazione dell'apertura del Circolo anche alla Questura territorialmente competente a mezzo raccomandata A/R.

⁴ Ai sensi dell'art. 148, comma 5, Tuir, tuttavia “La disposizione del comma 3 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 né 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.”

Tutto ciò premesso, i controlli della S.I.A.E. in tale ambito, come chiarito dalla C.M. 224/E/2000, avranno ad oggetto la corretta qualificazione degli introiti "registrati" dalla Pro Loco come:

- **quote sociali:** al fine di evitare una formale qualificazione a titolo di "quota sociale" di somme ottenute dall'ente in occasione di singoli intrattenimenti o spettacoli, rappresentando, in tal caso corrispettivi in tutto e per tutto soggetti a Iva;
- **corrispettivi specifici:** verificando la sussistenza dei requisiti oggettivi previsti dagli artt. 148 Tuir e 4 DPR 633/72, per la de-commercializzazione ai fini delle imposte sui redditi e Iva dei corrispettivi specifici relativi alle attività di spettacolo ed intrattenimento nonché per le associazioni di promozione sociale anche dei corrispettivi derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande a favore di associati e tesserati.

La S.I.A.E., inoltre, segnala all'Agenzia delle Entrate le eventuali irregolarità in merito alla mancata adozione dello statuto nelle forme e nei contenuti di cui all'art. 4, comma 7, DPR 633/72.

Attività tra Pro Loco

L'Agenzia delle Entrate ha fornito con la circolare n. 18/E/2018 una interpretazione estensiva della previsione di de-commercializzazione di cui all'art. 148, comma 3, Tuir ivi includendovi anche le somme (per quanto ci riguarda) corrisposte tra associazioni Pro Loco (affiliate all'U.N.P.L.I.) per la partecipazione dei proprio associati e tesserati alle reciproche attività istituzionali statutarie che non siano espressamente qualificate dall'art. 148 come esercizio di attività commerciali.

Ciascuna Pro Loco, quale ente non commerciale di tipo associativo, qualora intenda applicare il regime di cui alla L. 398/91, deve rispettare una serie di requisiti, tra i quali il principio di democraticità e l'assenza di finalità lucrative.

Democraticità, vita associativa

La scarsa o mancata partecipazione degli associati alla vita associativa, evidenziata soprattutto dalla mancata esecuzione delle formalità previste nello statuto (assenza di convocazioni assembleari, mancato coinvolgimento degli associati nelle decisioni dell'ente, stagnazione delle cariche sociali), rappresenta sicuramente un elemento di interesse per i verificatori da segnalare all'Agenzia delle Entrate.

Assenza finalità lucrative

Sotto il profilo dell'assenza di scopi lucrativi occorre sottolineare che la rilevazione da parte dei verificatori di elementi che evidenzino lo svolgimento prevalente di attività di natura commerciale, distribuzioni dirette/indirette di utili (anche sotto forma di beni in natura e altre utilità) nonché trattamenti particolari a favore di uno o più associati rappresentano degli indicatori sicuramente non trascurati nella redazione dei processi verbali di constatazione.

Agevolazioni e semplificazioni L. 398/91

Nell'ambito delle proprie attività la S.I.A.E. verifica la corretta applicazione del regime di cui alla L. 398/91 da parte di ciascuna Pro Loco che ne ha esercitato l'opzione, pertanto:

- verifica la corretta registrazione dei proventi nel registro Iva contribuenti minori di cui al D.M. 11/02/97;
- verifica il rispetto del plafond per la fruizione del regime 398 (€ 400.000);
- verifica l'assenza di finalità lucrative.

IRES	Ai sensi dell'art. 2, comma 5, L. 398/91 il reddito imponibile viene determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali uno specifico coefficiente di redditività (3%), aggiungendo l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali. Il reddito complessivo, ai sensi dell'art. 143, comma 1, Tuir, è formato dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi. Il regime 398 si applica con riferimento al reddito d'impresa dell'associazione al quale poi andranno sommati i redditi fondiari, di capitale e diversi determinati in base alle previsioni recate dagli art. 143 e seguenti del Tuir. Sono invece esclusi dal reddito imponibile i proventi di cui all'art. 25, comma 1-bis, L.
------	--

	133/99, entro il doppio limite annuo di 51.645,69 euro e n. 2 eventi.
IVA	Ai sensi dell'art. 9, comma 1, DPR 544/99, le associazioni in 398 applicano " <i>per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali, connesse agli scopi istituzionali</i> " le disposizioni previste dall'articolo 74, comma 6, DPR 633/72. In applicazione di tale previsione l'Iva dovuta è la risultante dell'applicazione di una detrazione, in via generale, pari al 50 per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili. La medesima disposizione prevede, inoltre, una specifica percentuale di detrazione forfettizzata per le cessioni o le concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, per le quali la detrazione compete in misura pari ad un terzo dell'imposta relativa alle operazioni stesse.
OPZIONE	L'opzione per il regime 398, validamente esercitata con comportamento concludente, deve essere comunicata alla S.I.A.E. competente in relazione al domicilio fiscale dell'associazione, prima dell'inizio dell'anno solare per il quale si intende fruire del regime agevolativo, con effetto dall'inizio di detto anno nonché attraverso la presentazione del Quadro VO della dichiarazione IVA da allegare alla dichiarazione dei redditi. L'opzione ha effetto fino a quando non è revocata con le stesse modalità ed è vincolante per un quinquennio.
OBBLIGHI	Le associazioni in 398 dovranno osservare i seguenti adempimenti: - conservare e numerare progressivamente le fatture di acquisto; - annotare, anche con una unica registrazione, entro il giorno 15 del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, registro Iva di cui al D.M. 11/02/97, opportunamente integrato; - effettuare il versamento trimestrale dell'Iva entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento; - annotare distintamente registro D.M. 11/02/97, i proventi di cui all'art. 25, comma 2, L. 133/99, che non costituiscono reddito imponibile, le plusvalenze patrimoniali, nonché le operazioni intracomunitarie ai sensi dell'art. 47, DL 331/93, convertito, con modificazioni, dalla L. 427/93.

Tra gli elementi di controllo sostanziale possono rilevare:

- a) Opzione: la scelta per il regime agevolato della L. 398/1991 è frutto del c.d. il comportamento concludente adottato dall'associazione. Formalmente, poi, l'opzione va comunicata al concessionario S.I.A.E. competente in base al domicilio fiscale dell'associazione, prima dell'inizio dell'anno solare (o entro 30 giorni dall'inizio dell'attività) per il quale l'ente intende fruire del regime agevolativo, e all'Agenzia delle Entrate, mediante la compilazione del quadro VO della dichiarazione IVA, da allegarsi al Modello Redditi, senza che l'eventuale inadempimento a tali comunicazioni possa comunque pregiudicarne l'applicabilità;
- b) Rispetto del plafond di euro 400.000: l'accesso al regime è limitato alle associazioni senza scopo di lucro che nel periodo d'imposta precedente abbiano conseguito proventi commerciali per un ammontare non superiore ad 400.000 euro (o che prevedano di non superarli nel primo periodo d'imposta qualora di nuova costituzione);
- c) Raccolta pubblica di fondi e attività commerciali connesse: per le Pro Loco che si avvalgono della L. 398/91, non concorrono a formare il reddito imponibile, se percepiti in via occasionale e saltuaria, e comunque per un numero complessivo non superiore a due eventi per anno, entro il limite di complessivi 51.645,69 euro: i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali (somministrazioni di alimenti e bevande, cessione di materiali e gadget, sponsorizzazioni, cene sociali, lotterie, ecc. in concomitanza dello svolgimento delle proprie attività istituzionali statutarie) nonché i proventi realizzati per il tramite di raccolte di fondi effettuate in occasione di celebrazioni, ricorrenze e campagne di sensibilizzazione. Come chiarito da parte dell'Agenzia delle Entrate (circ. 18/E/2018), i proventi da attività commerciali connessi agli scopi

istituzionali, nel rispetto del doppio limite di cui sopra, non sono rilevanti ai fini delle imposte dirette⁵ e, pertanto, non rientrano nel plafond di cui all'art. 1, L. 398/91. Per quanto riguarda il trattamento tributario ai fini Iva, invece, il citato documento, considera le attività commerciali connesse agli scopi istituzionali svolte dagli enti associativi comunque operazioni rilevanti agli effetti dell'Iva atteso che l'esercizio dell'opzione per il regime di cui alla L. 398 (cui è condizionata la fruibilità dell'agevolazione ai fini Ires di cui all'art. 25, comma 2, L. 133/99) presuppone lo svolgimento già di attività qualificabili come commerciali e, quindi, la soggettività passiva dell'ente. Ciò premesso, vista l'importante agevolazione in oggetto, è chiaro che la corretta gestione e rilevazione dei proventi conseguiti in tali occasioni (la normativa richiede che venga redatto un apposito rendiconto delle entrate e delle uscite per ciascun evento, entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio) suscita spesso l'interesse dei verificatori;

- d) Tracciabilità movimenti di importo uguale o superiore a 1.000 euro: anche se non più espressamente previsto dalla legge per effetto delle modifiche subite dal 01/01/16, l'Amministrazione finanziaria verifica in capo agli enti in L. 398/91 la corretta applicazione dell'art. 25, comma 5, L. 133/99. Secondo la norma da ultimo richiamata tutti i versamenti fatti in favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché i pagamenti eseguiti dalle stesse di importo maggiore o uguale a 1.000 euro devono essere effettuati tramite conti correnti bancari o postali intestati all'ente (assegni non trasferibili, bonifici, giroconti, ecc.) o mediante l'utilizzo di carte di credito o bancomat. Conseguenza del mancato rispetto di tale disposizione è l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria da 250 a 2.000 euro.

Esonero dalla fatturazione elettronica

Le Pro Loco, pur essendo appartenenti alla famiglia degli enti non commerciali, possono, previa apertura del numero di partita Iva, svolgere anche attività di natura commerciale (per la quale dovranno rispettare le regole contabili e fiscali proprie delle imprese salvo opzione per il regime di cui alla L. 398/91).

Nell'esercizio delle attività istituzionali e in quelle produttive di proventi de-commercializzati (es. corrispettivi specifici ex artt. 148, comma 3 Tuir e 4, comma 4, DPR 633/72), agendo in veste di ente non profit non sarà emessa alcuna fattura/ricevuta fiscale (potrà essere emessa una ricevuta non fiscale) mentre all'atto di effettuazione degli acquisti si potrà richiedere l'emissione di una fattura cartacea ivi indicando, insieme ai propri dati (denominazione, sede), esclusivamente il codice fiscale (agendo alla stregua di un privato consumatore). Le Pro Loco, quindi, possono agire nella doppia veste di soggetto non commerciale e di imprenditore in relazione alla diversa tipologia di attività svolta (corrispettiva o non) e al fruitore della stessa (associato, tesserato o terzo).

Con riferimento alle Pro Loco l'Agenzia delle Entrate ha precisato (Fiscooggi.it del 7 maggio 2019) che le stesse, pur essendo tenute a emettere le fatture in formato elettronico, possono entrare nell'esenzione dalla fatturazione elettronica qualora abbiano optato per il regime di cui alla L. 398/91 e nel periodo d'imposta precedente (quindi 2018 per l'anno 2019), abbiano conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a 65.000 euro. Gli stessi soggetti, invece, qualora abbiano superato il limite citato, dovranno attivarsi affinché la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario (del bene alienato) ovvero dal committente (del servizio prestato).

Concludendo, pur considerata la previsione di legge che impone l'applicazione del sistema della e-fattura per le sole transazioni commerciali nonché l'esenzione per le piccole realtà associative in regime 398, **nulla vieta che ciascuna Pro Loco dotata di partita Iva (quale che sia il proprio volume d'affari) si doti di un sistema di fatturazione elettronica che permetta la completa gestione, in autonomia, dell'intero ciclo di fatturazione attiva e passiva, provvedendo poi alla giusta separazione degli acquisti in sede contabile** (si ricorda l'obbligo della contabilità separata ex art. 144 Tuir).

Tutto ciò premesso, considerato che ad oggi ancora molte mandatarie della Siae richiedono alle Pro Loco l'invio per e-mail di fatture emesse nel trimestre in formato ".PDF", ovvero la consegna delle stampe delle fatture elettroniche, si ritiene opportuno specificare quanto segue:

⁵ Per le mere attività di raccolta fondi di cui all'art. 143, comma 3, lett. a), Tuir, invece, ai sensi dell'art. 2, comma 2, D.Lgs. 460/97 non sussiste alcuna rilevanza nemmeno ai fini dell'Iva.

- Pro Loco in regime 398 in esenzione da e-fattura (proventi commerciali < 65.000 euro): dovranno essere esibite, a richiesta della mandataria, le fatture cartacee emesse e ricevute nonché il registro D.M. 11/02/97;
- Pro Loco in regime 398 con scelta (volontaria) di gestire l'intero ciclo di fatturazione in formato elettronico: le fatture sono trasmesse e ricevute in formato .XML tramite il c.d. SDI (Sistema di interscambio) pertanto le fatture in formato cartaceo non hanno alcun valore (se si esclude la c.d. copia di cortesia consegnata ai privati cittadini, condomini ed enti non commerciali con solo Codice fiscale). Alla Siae andrà esibito per legge e in formato cartaceo esclusivamente il registro Iva di cui al D.M. 11/02/97 mentre le fatture potranno essere consegnate in formato elettronico ".XML";
- Pro Loco in regime ordinario o forfettario ex art. 145 Tuir: le Pro Loco che non applicano il regime di cui alla L. 398/91 non sono soggette al monitoraggio S.I.A.E. se non per le attività spettacolistiche e di intrattenimento pertanto alcuna fattura dovrà essere loro esibita.

Poteri della Siae

Per le attività svolte dai soggetti che optano per l'applicazione delle disposizioni di cui alla L. 398/91, il concessionario delegato (ossia la S.I.A.E.), in un'ottica di collaborazione con l'Agenzia delle entrate, è incaricato di acquisire e reperire elementi utili all'accertamento dell'imposta nei confronti di tali enti, nonché alla repressione delle violazioni fiscali, operando ai sensi dell'art. 52 del medesimo decreto. In altri termini, gli strumenti operativi riconosciuti *ex lege* ai funzionari della S.I.A.E. sono rappresentati dai poteri di accesso fiscale, ispezione documentale e verifica disciplinati, sia ai fini dell'Iva e delle imposte sui redditi (per effetto di specifico richiamo normativo), dal menzionato art. 52.

Accesso

Sotto il profilo giuridico, l'accesso consiste nel potere di entrare in un determinato luogo in cui viene svolta un'attività economica, fiscalmente rilevante, e di permanervi, anche senza il consenso (o addirittura contro il consenso) dell'avente diritto; trattasi di un atto amministrativo, di natura autoritativa con cui l'Amministrazione finanziaria (o il Concessionario incaricato) dà inizio alla verifica fiscale.

Va evidenziato come, ai fini dell'esecuzione dell'accesso, non sia richiesta obbligatoriamente la presenza del legale rappresentante dell'associazione; l'accesso può essere effettuato, infatti, alla presenza di chiunque sia legittimamente presente presso la sede associativa (componente del consiglio direttivo, associato). A lui il personale intervenuto provvederà a notificare l'ordine di accesso e richiederà la sua assistenza per le relative operazioni ispettive. L'ente potrà farsi assistere e delegare persona (o professionista) di fiducia.

Attenzione!

Si ritiene che **l'unica tipologia di accesso esperibile da parte della S.I.A.E. (ad di fuori delle attività svolte in concomitanza con manifestazioni di spettacolo o intrattenimento) sia quella presso la sede dell'associazione designata**, ai fini di procedere ad un controllo formale e sostanziale.

In altri termini, non appare possano essere effettuati dal personale della S.I.A.E. accessi presso abitazioni private, autovetture, locali diversi da quelli che costituiscono sede associativa, accessi che richiedono la sussistenza di determinati presupposti (gravi indizi di violazione e significativa probabilità di reperire documentazione probatoria della stessa).

Unica residuale possibilità di accesso presso un'abitazione da parte del personale S.I.A.E. potrebbe essere ravvisata nel caso in cui ivi sia dichiarata la sede dell'associazione da sottoporre a controllo; in tal caso, l'accesso potrà essere eseguito previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica (questo dovrebbe apparire sufficiente a **sconsigliare nel modo più assoluto la costituzione di un'associazione presso un'abitazione privata**).

Cassetti, armadi, plichi, borse e simili

E' possibile che presso la sede associativa siano presenti plichi sigillati, ripostigli, borse, cassetti o armadi chiusi a chiave; in tali circostanze il personale ispettivo non può procedere all'apertura coattiva, se non dopo aver ottenuto apposita autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica.

Verbalizzazione attività svolte

Al sensi del comma 6 dell'art. 52 in esame, di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino:

- le ispezioni eseguite;
- le rilevazioni eseguite;
- le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute.

Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia.

Ricerche

L'accesso ha tra le sue principali finalità l'acquisizione della documentazione sulla quale espletare gli approfondimenti necessari per lo svolgimento della verifica. Tale acquisizione può avvenire o attraverso la spontanea esibizione da parte dell'associazione, ovvero tramite attività svolte personalmente dai verificatori, volte al materiale reperimento della stessa.

Eseguito l'accesso, la persona che rappresenta l'associazione sottoposta ad attività ispettiva viene di norma invitata ad esibire tutta la documentazione posta in essere per l'esercizio dell'attività d'impresa in regime 398, limitatamente ai periodi d'imposta oggetto del controllo, che devono essere specificati nell'ordine di accesso. L'esibizione della documentazione da parte dell'associazione in occasione di accessi ispettivi nei propri confronti è un adempimento richiesto nell'interesse della stessa.

Ciò spiega, tra l'altro, le conseguenze previste per il caso di mancata o parziale esibizione, così come in tutte le altre ipotesi di opposizione all'ispezione, che possono determinare:

- l'applicazione di specifiche sanzioni amministrative;
- la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di procedere alla ricostruzione della base imponibile con metodi presuntivi (con conseguente decadenza dal regime agevolato di cui alla Legge 398/91);
- preclusioni a carico del contribuente circa termini e modalità con cui difendere la propria posizione in sede amministrativa e contenziosa.

Qualora la documentazione oggetto di richiesta sia tenuta presso lo studio del consulente fiscale, dovrà essere esibita l'apposita attestazione prevista dall'art. 52, comma 10, DPR 633/72 (ove si attestino quali scritture e documenti si trovino presso lo stesso).

Ispezione documentale

In linea generale, l'ispezione documentale consiste non soltanto nell'esame e nell'analisi dei documenti la cui istituzione, tenuta e conservazione sono obbligatorie (es. registro di cui al D.M. 11/02/1997), ma anche nel raffronto del loro contenuto con quello degli **altri documenti reperiti nel corso delle ricerche o in fasi successive della verifica, tra cui l'eventuale documentazione extracontabile**(appunti, e-mail, annotazioni su post-it, ecc.).

Va precisato, tuttavia, come l'attività ispettiva del personale della S.I.A.E. sia limitata al riscontro dei dati che emergono dalla documentazione acquisita in sede di accesso (sia essa esibita spontaneamente dall'associazione, ovvero rinvenuta in sede di ricerche); lo stesso personale, infatti, non può ampliare il perimetro delle investigazioni, avvalendosi degli altri poteri fiscali (controlli incrociati, richiedere documentazione agli sponsor, indagini finanziarie, inviare questionari agli associati).

Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifica

L'associazione, nel momento in cui inizia la verifica fiscale (cioè all'atto dell'accesso), ha un generale diritto di informazione:

- sulle ragioni che hanno originato la verifica;
- sull'oggetto della verifica (tributi interessati e annualità da verificare);
- sulla facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria;
- sugli altri diritti in qualità di verificato;
- sugli obblighi in qualità di verificato;
- diritto/facoltà di richiedere che l'esame dei documenti sia effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta;
- diritto di verbalizzazione delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista;
- facoltà di rivolgersi al Garante del contribuente nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità illegittime.

L'accesso deve essere eseguito durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività, salvo casi eccezionali ed urgenti, adeguatamente documentati.

Inoltre, occorre da parte del personale ispettivo limitare al massimo la possibile turbativa allo svolgimento dell'attività dell'associazione e alle relazioni istituzionali o commerciali.

Ai sensi del comma 5 della Legge 212/2000, la permanenza dei verificatori presso la sede associativa è sottoposta ad un preciso limite temporale.

Trattandosi di soggetti in regime forfetario, si ritiene applicabile per analogia la regola prevista per i contribuenti in regime contabile semplificato e per i lavoratori autonomi, ai sensi della quale la permanenza massima presso la sede del contribuente, per l'esecuzione della verifica, è pari a 15 giorni nell'arco di un trimestre (con possibilità di una proroga per un massimo di altri 15 giorni, sempre nell'arco del trimestre, in presenza di particolari complessità, appositamente motivate e verbalizzate).

L'ultimo periodo del comma 5 citato ha natura di interpretazione autentica: stabilisce che ai fini del computo dei giorni lavorativi, debbano essere considerati i giorni di effettiva presenza del personale ispettivo presso la sede dell'associazione.

Limitazioni al potere accertativo

Il comma 7 dell'art. 12 in commento prevede, infine, nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, che dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte dell'organo di controllo, il contribuente possa comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste che devono essere valutate dall'ufficio impositore (Agenzia delle entrate).

L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.