

## **Le verifiche fiscali sulle Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche**

**Le attività di verifica nei confronti degli enti sportivi dilettantistici:  
Analisi delle procedure e principali criticità**

***Dott. Damiano Lembo***

*Dottore Commercialista*

*Componente Commissione Società ed Associazioni Sportive dell'ODCEC di Roma*



## LE PRINCIPALI NORME AGEVOLATIVE

- Artt. 67, 69, 143, 145, 148 e 149 del TUIR
- Art. 4, comma 4, e 10, comma 1, n. 20 del D.P.R. n. 633/72
- Legge n. 91/1981
- Legge n. 398/91
- Art. 25 della Legge n. 133/1999
- Art. 90 della Legge n. 289/2002
- Art. 7, comma 1, del D.L. n. 136/2004
- Art. 30, commi 1-3bis del D.L. 185/2008

Art. 148 comma 3 TUIR:

*«... 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»*



## LA PRASSI DI RIFERIMENTO

- *Circolare n. 1/1992 (Legge n. 398/1991)*
- *Circolare n. 124/1998 (D.Lgs. n. 460/1997)*
- *Circolare n. 21/2003 (art. 90 L. n. 289/2002)*
- *Circolare n. 9/2013 (quesiti vari sulle ASD)*
- *Circolare n. 37/2013 (quesiti fiscali società sportive: trattamento IVA premio di preparazione, alla carriera, indennità di formazione)*
- *Risoluzioni nn. 34 e 39/2001 - riguardano i compensi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), compresi quelli erogati a dirigenti accompagnatori ed i relativi obblighi dichiarativi*
- *Risoluzioni nn. 70 e 148/2002, 141/2009 - riguardano l'inquadramento dell'attività di un ente ai fini della commercialità o meno*
- *Risoluzioni nn. 63 e 123/2006 - riguardano l'esercizio sociale inferiore all'anno e il superamento del limite annuo di compensi commerciali ai fini della Legge n. 398/1991*
- *Risoluzione n. 9/2007 - riguarda casi di distribuzione indiretta di utili*

## LA PRASSI DI RIFERIMENTO

- Risoluzione n. 382/2008 - chiarimenti esenzione IVA ai corsi didattici sportivi (Circolare n. 22/2008, Risoluzioni nn. 205/2002, 360751/1978, 361426/1978, 551/1993)
- Risoluzione n. 38/2010 - chiarimenti problematiche ASD (attività didattica, tesserati per società sportive, attività commerciali come bagno turco e idromassaggio, distribuzione indiretta di utili)
- Risoluzione n. 57/2010 - chiarimenti problematiche contratti sponsorizzazione e pubblicità eccedenti € 200.000,00 annui
- Risoluzione n. 126/2011 - descrive gli adempimenti contabili previsti per gli ENC, nonché gli obblighi di rendiconto ex art. 20 del D.P.R. n. 600/1973
- Risoluzione n. 110/2012 - Modello EAS: chiarimenti sull'istituto della remissione in bonis
- Risoluzione n. 38/2014 - precisazioni in materia di indennità chilometriche per attività sportive dilettantistiche

**FORMA GIURIDICA  
ART. 90 C. 17 LEGGE 289/2002**

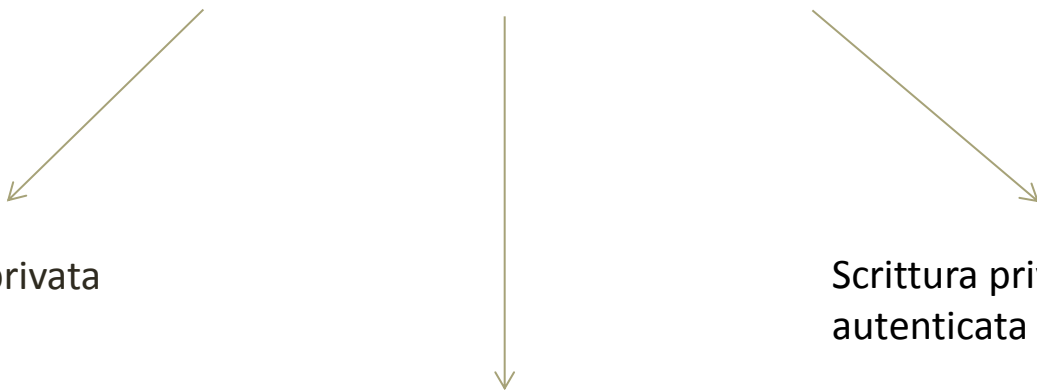
Associazione sportiva priva  
di personalità giuridica  
(artt. 36 e ss. c.c.)

Associazione sportiva  
con personalità giuridica  
(DPR 361/2000)

Società sportiva di capitali o  
cooperativa senza fine di  
lucro

**ATTO COSTITUTIVO – STATUTO  
ART. 148 C. 8 TUIR**

Deve essere redatto per atto scritto in una delle seguenti forme:



Scrittura privata  
registrata

Scrittura privata  
autenticata

Atto pubblico (obbligatorio  
per società e cooperative  
senza scopo di lucro)



**ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE  
CLAUSOLE OBBLIGATORIE PER USUFRUIRE DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI  
ART. 148 C. 8 TUIR**

- il divieto di distribuire anche in modo indiretto utili o avanzi di gestione nonché fondi riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge
- obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente in caso di scioglimento in altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica attività o salvi diversa destinazione imposta dalla legge
- 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 e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori di età il diritto di voto per l'approvazione e/o modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione

**ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE  
CLAUSOLE OBBLIGATORIE PER USUFRUIRE DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI  
ART. 148 C. 8 TUIR**

- obbligo di redigere e approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie ed eleggibilità libera degli organi amministrativi e il principio del voto singolo, sovranità dell'assemblea dei soci e criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti
- eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, 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; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1 gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempre che le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale
- intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa



**ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE  
CLAUSOLE OBBLIGATORIE PER USUFRUIRE DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI  
ART. 90 L. 289/2002 – LEGGE 128/2004**

Il regolamento di attuazione previsto dal comma 18 della legge 289/2002, concernente le clausole necessarie a garantire l'assenza del fine di lucro e ad assicurare il rispetto degli altri principi indicati dalla stessa norma non è stato mai emanato. Per colmare questa lacuna il legislatore è intervenuto con la legge n. 128 del 21/5/2004 stabilendo che nello statuto delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche devono essere, oltre a quanto già previsto dall'art. 148 del TUIR, espressamente previsti:

- la denominazione riportante l'acronimo ASD
- l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica
- l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione
- divieto per gli amministratori di ricoprire cariche sociali in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima Federazione Sportiva o Disciplina Associata se riconosciute dal CONI , ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo a un Ente di Promozione Sportiva
- l'obbligo di osservare le disposizioni del CONI ed i regolamenti emanati dalle Federazioni Nazionali o Enti di Promozione Sportiva cui intendono associarsi

## EFFETTIVITA' DEL VINCOLO ASSOCIATIVO

L'effettività del rapporto associativo costituisce presupposto essenziale per il riconoscimento alle associazioni sportive dilettantistiche dei benefici fiscali previsti dalla vigente normativa.

In particolare, la disposizione recata dall'articolo 90, c. 18, lettera e), della legge n. 289/2002, prevede che nello statuto delle associazioni sportive dilettantistiche devono essere espressamente previste, fra l'altro, *“le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali”*.

**La clausola della democraticità si intende violata quando la specifica azione od omissione da parte dell'associazione renda sistematicamente inapplicabile la predetta disposizione statutaria.**

## EFFETTIVITA' DEL VINCOLO ASSOCIATIVO

Ciò si verifica, **ad esempio**, qualora si riscontrino nell'associazione elementi quali:

- la mancanza assoluta di forme di comunicazione idonee ad informare gli associati delle convocazioni assembleari e delle decisioni degli organi sociali
- l'esercizio limitato del diritto di voto, dovuto alla presenza di categorie di associati privilegiati, in relazione alle deliberazioni inerenti l'approvazione del bilancio, le modifiche statutarie, l'approvazione dei regolamenti, la nomina di cariche direttive, etc.
- la mancanza del libro soci, del libro verbali assemblee dei soci, del libro verbali del consiglio direttivo, di una corretta forma di rilevazione dei fatti amministrativi

Circolare n. 9 del 24 aprile 2013:

Il principio di democraticità non si intende violato in presenza di singole mancanze, specie se l'associazione ha posto in essere comportamenti analoghi a quelli prescritti, che sostanzialmente garantiscono il raggiungimento delle medesime finalità.

## ANALISI DI UN PROCESSO VERBALE DI CONSTATAZIONE

Le attività di verifica seguono uno standard consolidato che si articola nel seguente modo:

- Notizie generali sull'associazione
- Quadro normativo di riferimento
- Controllo formale. In questa fase vengono verificate le attività poste in essere in ordine ai requisiti formali obbligatori per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali, quali ad esempio:
  - statuto contenente clausole obbligatorie e redazione dello stesso in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata
  - iscrizione nel Registro Coni
  - formazione, tenuta e conservazione delle scritture contabili
  - formazione, tenuta e conservazione dei registri e degli altri documenti obbligatori secondo le diverse prescrizioni normative

## ANALISI DI UN PROCESSO VERBALE DI CONSTATAZIONE

- Controllo sostanziale. Il controllo sostanziale è mirato ad appurare l'effettività del vincolo associativo. *«Tale vincolo è dimostrato dalla partecipazione effettiva degli associati alla vita e alla gestione dell'associazione, attraverso la partecipazione alle assemblee di volta in volta convocate e alla conseguente manifestazione di volontà attraverso il voto».*
- Violazioni formali. In questo ambito sono esposte le violazioni di natura formale
- Violazioni sostanziali. In questo ambito sono esposte le violazioni di natura sostanziale
- Sezione conclusiva. Trovano luogo le annotazioni di chiusura e le dichiarazioni di parte



## IL CONTROLLO SOSTANZIALE

Il controllo sostanziale mira quindi a verificare la «**effettività del vincolo associativo**».

Generalmente si effettua attraverso la somministrazione di un questionario agli associati e analizzando il rispetto delle procedure statutariamente previste.

Il questionario prevede l'elaborazione di una serie di domande quali:

- «*Si definisce socio o semplice cliente dell'associazione?*»
- «*Da quanto tempo è iscritto all'associazione?*»
- «*E' mai stato convocato ad una assemblea dei soci, se si, attraverso quali modalità?*»
- «*Ha mai partecipato alle adunanze assembleari dei soci, se si, a quando risale la sua ultima partecipazione?*»
- «*E' informato delle decisioni assembleari assunte e del contenuto del rendiconto annuale, se si in quale modo?*»
- «*E' mai stato coinvolto o quantomeno informato delle scelte gestionali e amministrative prese dall'associazione?*»
- «*Ha mai partecipato alla vita sociale dell'associazione?*»
- «*Conosce la composizione del Consiglio Direttivo dell'associazione?*»

## IL CONTROLLO SOSTANZIALE

Riguardo al *rispetto delle procedure statutariamente previste*, l'attività di verifica tende ad accertare se le clausole statutarie, in particolar modo quelle relative al rispetto del principio di democraticità, sono operativamente rispettate. Le violazioni più frequenti riguardano:

- Modalità di convocazione dell'assemblea dei soci che ne consenta idonea pubblicità
- Presentazione delle domande di ammissione a socio al Consiglio Direttivo
- Emanazione di un provvedimento di accoglimento della domanda rilevabile dal libro verbali del Consiglio Direttivo
- Dichiarazione di condividere le finalità che l'associazione si propone e impegno a osservarne lo statuto e i regolamenti



## IL CONTROLLO SOSTANZIALE

Qualora dall'esame dei questionari e dall'analisi del rispetto degli obblighi statutari venga rilevata una debolezza dell'associazione in merito alla sua struttura democratica, si evidenzia una *«mancata consapevolezza del significato del vincolo associativo e quindi dei relativi obblighi e diritti inerenti la qualifica di socio»*. **La conclusione è il disconoscimento della qualifica di ente non commerciale.**

Diretta conseguenza è quella per cui *«l'Ente è da inquadrare tra gli enti soggetti all'IRES nei cui confronti si rendono applicabili le disposizioni del titolo II del TUIR ai fini della determinazione del reddito imponibile e sono obbligatorie le disposizioni degli artt. 14,15,16,21 e 22 del DPR 600/73 in relazione alla tenuta delle scritture contabili», «altresì, le prestazioni rese dall'ente ai sensi dell'art. 4 comma 2 punto 2) del DPR 633/72 sono considerate effettuate nell'esercizio d'impresa e quindi assoggettate alla disciplina dell'iva (fatturazione, dichiarazione).*



## IL CONFINE TRA ATTIVITA' ISTITUZIONALE E ATTIVITA' COMMERCIALE

Dall'analisi dell'art. 148 comma 3 del TUIR si rileva la defiscalizzazione delle attività svolte in *diretta attuazione degli scopi istituzionali* nei confronti dei *soci dell'associazione* .

Si rileva quindi che sono considerati di natura commerciale, e quindi soggetti a tassazione, tutti i proventi derivanti da attività non riconducibili alle finalità istituzionali del sodalizio *anche se rivolte ai propri associati* e i proventi derivanti da attività istituzionali *rivolte a soggetti terzi*.

## IL CONFINE TRA ATTIVITA' ISTITUZIONALE E ATTIVITA' COMMERCIALE

Il successivo comma 4 elenca una serie di attività che comunque delineano un profilo commerciale, indipendentemente dal soggetto destinatario del bene o servizio:

- la cessione di beni nuovi (es. vendita abbigliamento sportivo all'interno dell'associazione)
- erogazione di energia elettrica, acqua, gas e vapore
- prestazione di servizi portuali e aeroportuali
- la gestione di spacci e di mense
- gestione di fiere e esposizioni a carattere commerciale
- le prestazioni di pubblicità e sponsorizzazione;
- l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici (agevolate, a determinate condizioni, ai fini delle imposte dirette)
- le prestazioni alberghiere o di alloggio
- il trasporto di persone
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari



## IL CONFINE TRA ATTIVITA' ISTITUZIONALE E ATTIVITA' COMMERCIALE

La tabella che segue riporta in maniera schematica gli introiti agevolati ai fini IVA (art.4 del DPR 633/1972) e/o ai fini IRES (art.148 Testo Unico delle imposte sui redditi)

| <b>PROVENTI PERCEPITI</b>   | <b>IVA</b> | <b>IRES</b>                        |
|---|------------|------------------------------------|
| <b>Quota associativa annuale</b>  | <b>NO</b>  | <b>NO 148<br/>TUIR<br/>comma 1</b> |
| <b>Corrispettivi specifici versati dai soci per partecipare ad attività organizzate dall'associazione (es: quote di iscrizione e partecipazione a corsi sportivi) e inerenti alle finalità istituzionali dell'associazione.</b> | <b>NO</b>  | <b>NO 148<br/>TUIR<br/>comma 3</b> |



## IL CONFINE TRA ATTIVITA' ISTITUZIONALE E ATTIVITA' COMMERCIALE

|  |  |               |   |
|--|--|---------------|---|
|  | Quando legati ad attività in relazione alle quali l'associazione percepisce esclusivamente introiti di natura istituzionale  | <b>NO</b>     | <b>NO</b>   |
| I contributi erogati dagli enti pubblici per le attività istituzionali delle associazioni.   | Quando legati ad attività in relazione alle quali l'associazione percepisce anche introiti di natura commerciale (non imponibili IVA solo se non sono erogati a fronte di obblighi di fare, non fare e permettere) | <b>NO (*)</b> | <b>SI</b>   |
| I contributi corrisposti da Pubbliche Amministrazioni per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti. (non imponibili IVA solo se <u>non</u> sono erogati a fronte di obblighi di fare, non fare e permettere) |  | <b>NO (*)</b> | <b>NO</b><br><b>Art.143</b><br><b>TUIR</b><br><b>comma 3</b><br><b>lett.b</b> |

## IL CONFINE TRA ATTIVITA' ISTITUZIONALE E ATTIVITA' COMMERCIALE

|   |  |           |                                   |
|---|--|-----------|-----------------------------------|
| <b>Le erogazioni liberali ricevute da privati</b>   |  | <b>NO</b> | <b>NO</b>                         |
| <b>Introiti riscossi a seguito di raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente, in concomitanza a ricorrenze, celebrazioni ecc.</b> | <b>Per le associazioni in regime L.398 l'agevolazione riguarda i proventi commerciali relativi all'organizzazione di due eventi l'anno fino ad un massimo di € 51.645,68</b> | <b>SI</b> | <b>NO</b>                         |
|   | <b>Per le altre associazioni, in assenza di proventi commerciali</b>   | <b>NO</b> | <b>NO 143 TUIR comma 3 lett.a</b> |

## IL CONFINE TRA ATTIVITA' ISTITUZIONALE E ATTIVITA' COMMERCIALE

|  |                  |   |
|--|------------------|---|
| <p>La vendita anche a terzi di pubblicazioni prevalentemente distribuite tra gli associati</p>   | <p><b>NO</b></p> | <p><b>NO 148<br/>TUIR<br/>comma 3</b></p> |
| <p>L'organizzazione di viaggi e soggiorni per i propri soci se prestati da APS con finalità assistenziali riconosciute dal Ministero degli Interni e se tale attività è complementare a quella svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali.</p> | <p><b>SI</b></p> | <p><b>NO 148<br/>TUIR<br/>comma 5</b></p> |
| <p>L'organizzazione di viaggi e soggiorni per i propri soci in tutti gli altri casi</p>  | <p><b>SI</b></p> | <p><b>SI 148 TUIR<br/>comma 4</b></p>     |