

Associazioni e società sportive dilettantistiche

Bologna, 18 giugno 2014 – Massimo Calistri

Società e associazioni sportive dilettantistiche

Normativa di riferimento

- ✓ art. 90 L. n. 289/2002 (legge finanziaria 2003)
- ✓ L. n. 398/1991
- ✓ art. 9 DPR n. 544/1999
- ✓ art. 74, sesto comma, DPR n. 633/1972
- ✓ DPR n. 69/2002
- ✓ art. 25 L. 133/1999

Società e associazioni sportive dilettantistiche

Requisiti soggettivi ASD e SSD

Art. 90, comma 17, L. n. 289/2002

Forma giuridica **associazione**:

- ✓ Ass. priva di personalità giuridica art. 36 e ss. c.c.
- ✓ Ass. con personalità giuridica di diritto privato

Forma giuridica **società**:

- ✓ Società sportiva dilettantistica di capitali o cooperativa senza fine di lucro

Società e associazioni sportive dilettantistiche

Requisiti delle ASD e SSD

Art. 90 legge n. 289 del 2002

- ✓ indicare nella denominazione sociale la **finalità sportiva** e la **ragione o la denominazione sociale dilettantistica** (**comma 17**);
- ✓ utilizzare tale denominazione in tutti i **segni distintivi o comunicazioni rivolte al pubblico** (**circolare n. 21/2003, par. 1.1**);
- ✓ inserire nell'atto costitutivo o nello statuto **clausole** che garantiscano l'**assenza del fine di lucro** e il rispetto di altri principi (**comma 18**).

Società e associazioni sportive dilettantistiche

CLAUSOLE

(Art. 90, co. 18, L. n. 289/2002)

- a) denominazione;
- b) oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;
- c) attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- d) **assenza di fini di lucro** e la **previsione che i proventi delle attività non possono essere, in nessun caso, divisi fra gli associati, anche in forme indirette** ;
- e) le norme sull'**ordinamento interno ispirato a principi di democrazia** e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con previsione di elettività delle cariche sociali, fatte salve le SSD, per le quali si applicano le disposizioni del C.C.;
- f) obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- g) modalità di scioglimento dell'associazione;
- h) obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.

Perdita della qualifica di ENC Associazioni sportive dilettantistiche *enti ecclesiastici e ASD*

Art. 149, co. 4, TUIR - Circolare 124/98

Le norme sulla perdita della qualifica di ENC (art. 149, co. 1 e 2 TUIR) non si applicano:

- agli **enti ecclesiastici riconosciuti** come persone giuridiche agli effetti civili
- alle **associazioni sportive dilettantistiche**

Per tali enti valgono comunque i criteri dettati dall'art. 73
TUIR.

In ogni caso per l'attività commerciale eventualmente svolta si applicano le disposizioni in materia di reddito d'impresa.

Perdita della qualifica di ENC Associazioni sportive dilettantistiche

Art. 149, co. 1, TUIR - Circolare n. 124/98

(presunzione legale)

*«indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ENC qualora eserciti **prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta**»*

Perdita della qualifica di ENC

Associazioni sportive dilettantistiche

Art. 149, co. 2, TUIR

Ai fini della **qualificazione commerciale** dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:

- a) prevalenza delle **immobilizzazioni** dell'attività commerciale (al netto degli ammortamenti) rispetto alle **restanti attività**;
- b) prevalenza dei **ricavi** da attività commerciali rispetto al **valore normale di cessioni e prestazioni relative ad attività istituzionali**;
- c) prevalenza dei **redditi** derivanti da **attività commerciali** rispetto alle **entrate istituzionali**;
- d) prevalenza delle **componenti negative** dell'attività commerciale rispetto alle **restanti spese**.

Perdita della qualifica di ENC
Associazioni sportive dilettantistiche

art. 149, co. 2 TUIR - circolare 124/98

le attività «decommercializzate» (artt. 143 e 148, co. 3, 5, 6 e 7 del TUIR) non devono essere computate ai fini dell'applicazione dei parametri ex art. 149, co. 2 TUIR in quanto, per espressa previsione normativa, non danno luogo a reddito d'impresa.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

Art. 90, co. 18, lett. e), L. n. 289/2002

CIRCOLARE n. 9/2013

D. Violazioni quali la non rituale convocazione dell'assemblea, l'assenza dei nomi dei partecipanti nei verbali d'assemblea, il mancato inserimento dei nomi degli associati nel libro soci, etc. possono comportare, per una **ASD**, la disapplicazione delle disposizioni di cui alla **L. n. 398/1991** per **violazione della clausola della democraticità ?**

Società e associazioni sportive dilettantistiche

Art. 90, co. 18, lett. e), L. n. 289/2002

CIRCOLARE n. 9/2013

R. **L'adozione di forme di convocazione dell'assemblea diverse da quelle tradizionali** (ad es., invio di e-mail agli associati in luogo dell'apposizione in bacheca dell'avviso di convocazione) o l'occasionale mancato inserimento di un dettagliato elenco dei nomi dei partecipanti nei verbali di assemblea o degli associati nel libro soci **non costituiscono, singolarmente considerati**, causa di decadenza dai benefici ex L. n. 398/1991, qualora, **sulla base di una valutazione globale dell'operatività dell'associazione**, risultino posti in essere comportamenti che garantiscano il raggiungimento delle medesime finalità.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

Art. 90, co. 18, lett. e), L. n. 289/2002

CIRCOLARE n. 9/2013

(segue) R. La clausola della democraticità si intende violata quando l'azione o l'omissione da parte della ASD renda **sistematicamente inapplicabile** la stessa disposizione statutaria. In tal caso, ravvisandosi un **nesso diretto** fra la violazione e la clausola della democraticità l'ASD decade dai benefici di cui alla L. n. 398/91.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

Art. 90, co. 18, lett. e), L. n. 289/2002

CIRCOLARE n. 9/2013

(segue) **R.** Ciò accade, ad es., qualora si riscontrino elementi quali:

- **la mancanza assoluta di forme di comunicazione** idonee ad informare gli associati delle convocazioni assembleari e delle decisioni degli organi sociali;
- **la presenza di diverse quote associative** alle quali corrisponda una differente posizione dell'associato in termini di diritti e prerogative, rispetto alla reale fruizione e godimento di determinati beni e servizi;
- **l'esercizio limitato del diritto di voto** – dovuto alla presenza, di fatto, 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.

Agevolazioni Associazioni sportive dilettantistiche

Attività interna verso associati

Art. 148, co. 1, TUIR

- ✓ non è commerciale l'attività svolta da associazioni, consorzi ed altri enti associativi nei confronti degli associati o partecipanti, sempre che la stessa sia esercitata **in conformità alle finalità istituzionali** e in assenza di una specifica corrispettività
- ✓ conseguentemente *non sono tassabili* le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi

Agevolazioni ASD e SSD

Attività interna verso associati

Art. 148, co. 3, TUIR (v. anche 4, co. 4, DPR 633/72)

«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»

Agevolazioni Associazioni sportive dilettantistiche

Attività interna verso associati

Artt. 148, co. 3, TUIR

La norma prevede due distinte ipotesi di decommercializzazione:

- 1) attività rese agli associati verso corrispettivo in diretta attuazione degli scopi istituzionali;**
- 2) cessioni anche a terzi di pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.**

Agevolazioni ASD e SSD

Attività interna verso associati

Art. 148, co. 3, TUIR – Art. 4, co. 4, DPR 633/72

- 1) attività rese agli associati verso corrispettivo in diretta attuazione degli scopi istituzionali

L'agevolazione si rende applicabile qualora sussistano congiuntamente i seguenti presupposti:

- a) le attività agevolate devono essere effettuate da **particolari tipologie di associazioni, fra le quali sono ricomprese le ASD;**
- b) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere rese **agli associati;**
- c) le stesse attività devono essere effettuate «**in diretta attuazione degli scopi istituzionali**».

Agevolazioni ASD e SSD

Attività interna verso associati

Art. 148, co. 3 TUIR – Art. 4 DPR 633/72

le attività devono essere rese nei confronti di

- a) **associati**
- b) **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**
- c) **associati di associazioni sub b)**
- d) **tesserati delle organizzazioni nazionali sub b)**

Agevolazioni ASD e SSD

Attività interna verso associati

Art. 148, co. 3 TUIR

le attività in argomento devono essere svolte
in diretta attuazione degli scopi istituzionali

l'attività svolta «*in diretta attuazione degli scopi istituzionali*» non è quella genericamente rientrante fra le finalità istituzionali dell'ente, ma quella che costituisce il **naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo** (cfr. circolare 124/98)

L'individuazione dell'attività che può ritenersi svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali deve essere effettuata alla stregua di **criteri obiettivamente riscontrabili e non** sulla base di un'**autoqualificazione** risultante dalle sole indicazioni statutarie.

(cfr. Corte Costituzionale, sentenza n. 467/1992; Circolare n. 124/98)

Agevolazioni ASD e SSD

Attività interna verso associati

Art. 4, quarto comma, DPR 633/72

le attività in argomento devono essere svolte

in conformità alle finalità istituzionali

l'attività svolta «**in conformità alle finalità istituzionali**» non può assumere un significato generalizzato con riferimento a tutte le attività indicate negli statuti o negli atti costitutivi degli enti in esame ma deve porsi in necessaria connessione con le «**finalità tipiche**» perseguibili dagli enti stessi e deve, inoltre, intendersi nel senso che il trattamento agevolato si rende applicabile «**unicamente**» alle attività che «**direttamente**» realizzano il fine o i fini dell'ente **escludendo**, quindi, le altre attività che si pongano, per contro, in funzione **sussidiaria** o **indiretta** nel perseguimento dei fini propri dell'ente (cfr. risoluzione n. 210/1997).

Agevolazioni ASD e SSD

Presunzione assoluta di commercialità per talune attività

Art. 148, co. 4 TUIR e art. 4, co. 5 DPR 633/72

La **decommercializzazione** IRES e IVA dell'attività interna verso associati non si applica per:

- le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita
- le **somministrazioni di pasti**
- le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore
- le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e le **prestazioni di servizi portuali e aeroportuali**
- la gestione di spacci aziendali e di mense
- l'**organizzazione di viaggi e soggiorni turistici**
- la gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale
- la **pubblicità commerciale**
- le telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari

Agevolazioni ASD e SSD

Art. 148, co. 3 TUIR – Art. 4 DPR 633/72

Risoluzione 38/2010

Caso: prestazioni da parte di una SSD nei confronti di frequentatori o praticanti che non rivestono la qualifica di soci

La decommercializzazione si applica a condizione che i destinatari delle attività risultino tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali (es. CONI, federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva)

Agevolazioni ASD e SSD

Art. 148, co. 3 TUIR – Art. 4 DPR 633/72

Risoluzione 38/2010

Caso: offerta agli associati di una ASD di prestazioni quali bagno turco e idromassaggio

- ✓ Le prestazioni relative al bagno turco e all'idromassaggio **non sono detassate** in quanto **non** si pongono direttamente come **naturale completamento dell'attività sportiva**, potendo le stesse essere rese anche separatamente e indipendentemente dall'esercizio di detta attività.
- ✓ L'attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali è quella, infatti, che costituisce il **naturale completamento degli scopi specifici e particolari** che caratterizzano l'ente associativo.

Agevolazioni ASD e SSD

Art. 148, co. 3 TUIR – Art. 4 DPR 633/72

Criticità:

Offerta agli associati di una ASD golfistica di prestazioni quali: *noleggio carrellini e caricabatteria carrelli; armadietti; sacche da golf; car elettriche.*

La CTP di Pistoia, con sentenza n. 190 del 02/08/2013, ha affermato la sussistenza dell'agevolazione, citando un parere della DR Lombardia (n. 47792/98), con il quale il beneficio venne riconosciuto per:

- «green fees» (diritto di frequenza al percorso di gioco e/o campo pratica);**
- iscrizioni alle gare;**
- utilizzo di carrelli per il trasporto sacche, bastoni da golf e sacche porta bastoni, armadietti spogliatoi, palline campo pratica;**
- noleggio golf car, servizio rimessaggio golf car, cessioni palline di recupero, cessioni di attrezzature sportive dismesse.**

Agevolazioni ASD e SSD

Art. 148, co. 8, TUIR – art. 4, co. 7 DPR 633/72 – art. 30 DL 185/2008

Requisiti statuto/atto costitutivo – Modello EAS

CONDIZIONI applicazione agevolazioni

artt. 148, co. 3, 5, 6 e 7 TUIR – 4, co. 4 e 6 DPR 633/72

- 1) redazione statuto o atto costitutivo nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata;
- 2) inserimento nello statuto/atto costitutivo di particolari clausole dirette a garantire la **non lucretività** dell'ente e **l'effettività del rapporto associativo**;
- 3) trasmissione all'AdE mediante apposito modello (**Modello EAS**) dei dati e delle notizie rilevanti ai fini fiscali [condizione necessaria anche per la detassazione delle quote associative ex art. **148, co. 1, TUIR**];

Agevolazioni ASD e SSD

Art. 148, co. 8, TUIR – art. 4, co. 7 DPR 633/72
Circolare 124/98

Clausole statuto/atto costitutivo

divieto di distribuzione di utili

La norma non fornisce indicazione in ordine alla nozione di «distribuzione indiretta» di utili o di avanzi di gestione.



Per interpretare tale nozione possono essere utilizzati i criteri stabiliti all'art. 10, co. 6, del D.Lgs. n. 460/1997.



Tale disposizione, nell'individuare particolari **fattispecie che "costituiscono in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione"**, seppure inserita fra le disposizioni relative alle ONLUS, si configura come norma di riferimento anche per gli enti di tipo associativo.

Agevolazioni ASD e SSD

Art. 148, co. 8, TUIR – art. 4, co. 7 DPR 633/72

**Clausole statuto/atto costitutivo
divieto di distribuzione di utili**

Art. 10, co. 6 DLGS 460/97

CRITERI ANTIELUSIVI DELLE CLAUSOLE DI NON LUCRATIVITA'

Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione:

- a) **le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, **effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità;****
- b) **l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;**

(...)

Agevolazioni ASD e SSD

Art. 148, co. 8, TUIR – art. 4, co. 7 DPR 633/72

**Clausole statuto/atto costitutivo
divieto di distribuzione di utili**

Art. 10, co. 6 DLGS 460/97

CRITERI ANTIELUSIVI DELLE CLAUSOLE DI NON LUCRATIVITA'

Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione:

(...)

- c) la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dalla legge per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;
- d) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto;
- e) la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche

Agevolazioni ASD e SSD

Art. 148, co. 8, TUIR – art. 4, co. 7 DPR 633/72

Clausole statuto/atto costitutivo divieto di distribuzione di utili

Art. 10, co. 6 DLGS 460/97

circolare 124/98 – risoluzione 9/2007 – risoluzione 38/2010

- ✓ L'art. 10, co. 6 DLGS 460/97, relativo alla disciplina tributaria ONLUS, nell'individuare alcune fattispecie che "*costituiscono in ogni caso distribuzione indiretta di utili o avanzi di gestione*", può considerarsi come **norma di valenza generale applicabile anche agli enti di tipo associativo ai fini della determinazione del requisito di non lucratività previsto per l'applicazione dei regimi fiscali agevolativi agli stessi riservati dalla legge.**
- ✓ Il concreto verificarsi di una delle fattispecie individuate dalla disposizione in argomento costituisce, **in ogni caso, distribuzione indiretta di utili.**
- ✓ L'articolo 10, comma 6, del D. Lgs. n. 460 del 1997 è **norma antielusiva** di tipo sostanziale della quale può essere chiesta la **disapplicazione, ai sensi dell'art. 37-bis, co. 8, del DPR 600/73**; la disapplicazione può essere chiesta ogni qual volta possa essere dimostrato che l'operazione attuata non concretizza un comportamento elusivo, ma risulta conforme ad interessi coerenti e non altrimenti perseguibili da parte dell'ente interessato.

Agevolazioni ASD e SSD

Art. 148, co. 8, TUIR – art. 4, co. 7 DPR 633/72

Clausole statuto/atto costitutivo divieto di distribuzione di utili

Art. 10, co. 6 DLGS 460/97

risoluzione 9/2007

Caso: ente sportivo dilettantistico in cui uno dei soci percepisce contemporaneamente **compensi/corrispettivi** come amministratore, istruttore e locatore all'ente del centro sportivo del quale è proprietario. I compensi percepiti sono, ciascuno, al di sotto dei limiti previsti dalle presunzioni antielusive di cui all'art. 10, co. 6 DLGS 460/97.

- ✓ Va verificato se, pur nel rispetto dei limiti quantitativi stabiliti in relazione ai compensi o corrispettivi singolarmente considerati, **il cumulo dei medesimi compensi si traduca in una sostanziale elusione del divieto di distribuzione indiretta** tra i soci dei proventi dell'attività sociale.
- ✓ In sostanza, va accertato se, in concreto, attraverso il cumulo di più incarichi o attività, si determini indirettamente una distribuzione di utili ai soci.
- ✓ Ad esempio, una situazione caratterizzata da una **limitata compagine sociale** nell'ambito della quale un socio svolge la funzione sia di amministratore che di istruttore o allenatore ed è altresì destinato a percepire, in quanto proprietario del centro sportivo, i relativi canoni di locazione, può dar luogo ad una forma di indiretta distribuzione dei proventi dell'attività sociale.

Agevolazioni ASD e SSD

Art. 148, co. 8, TUIR – art. 4, co. 7 DPR 633/72

Clausole statuto/atto costitutivo

divieto di distribuzione di utili/obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento

Art. 10, co. 6 DLGS 460/97

Criticità – Caso frequente nelle ASD golfistiche

L'assunzione della qualifica di associato (anche solo per un ristretto numero di componenti) è subordinata all'acquisizione di una quota di una società immobiliare titolare degli impianti e dei campi sportivi locati alla ASD.

- ✓ Occorre verificare se la corresponsione del canone di locazione in favore, ad es., del socio-amministratore della ASD si configuri come **distribuzione indiretta** di utili agli associati. Detta clausola si ritiene violata, in particolare, qualora il canone sia superiore a quello di mercato, determinato in base all'art. 9 del TUIR (cfr. risoluzione n. 9/2007).
- ✓ Occorre verificare, inoltre, se tale assetto organizzativo sia diretto ad aggirare la clausola di cui all'articolo 90, comma 18, lett. h), della L. n. 289/2002 («**obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni**»).

Agevolazioni ASD e SSD

Art. 148, co. 8, TUIR – art. 4, co. 7 DPR 633/72

Clausole statuto/atto costitutivo

Intrasmissibilità quota associativa

Art. 148, co. 8, lett. f) TUIR – art. 4, co. 7 lett. f) DPR 633/72

- **intrasmissibilità della quota** o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte
- **non rivalutabilità della quota** stessa.
- ✓ il divieto si pone in stretta correlazione con il **principio della non lucratività** dell'associazione e con la necessità di escludere che la partecipazione alla stessa sia dettata da scopi speculativi o diretti a conseguire un vantaggio economico;
- ✓ la violazione del vincolo della non lucratività potrebbe emergere, anzitutto, nel caso in cui la cessione della quota avvenga a titolo oneroso in quanto l'associato potrebbe in tal modo ottenere, di fatto, il rimborso della quota stessa ovvero, se il corrispettivo percepito è superiore al valore della quota, un vero e proprio guadagno.

➔ Peraltro, anche la normativa civilistica prevede che ***“gli associati, che abbiano receduto o siano stati esclusi o che comunque abbiano cessato di appartenere all'associazione, non possono ripetere i contributi versati, né hanno alcun diritto sul patrimonio dell'associazione”*** (art. 24, quarto comma, del codice civile)

Agevolazioni ASD e SSD

Art. 148, co. 8, TUIR – art. 4, co. 7 DPR 633/72

Clausole statuto/atto costitutivo

Intrasmissibilità quota associativa

Art. 148, co. 8, lett. f) TUIR – art. 4, co. 7 lett. f) DPR 633/72

Analogo obbligo di inserire negli statuti la clausola della non trasmissibilità/rivalutabilità della quota non è previsto espressamente dall'art. 90 della L. 289/02 per le associazioni sportive dilettantistiche che intendono optare per il regime di cui alla L. 398/91.

Si potrebbe ritenere che:

fermo restando, sotto il profilo formale, che le ASD sono tenute ad inserire nell'atto costitutivo o nello statuto la clausola relativa all'intrasmissibilità e non rivalutabilità della quota solo qualora intendano avvalersi delle previsioni agevolative degli artt. 148, co. 3 TUIR e 4, co. 4, DPR 633/72



le stesse ASD, al fine di rispettare concretamente il vincolo della non lucratività e godere, quindi, dei benefici per esse specificamente previsti, dovrebbero, **di fatto, astenersi dal consentire agli associati la trasmissibilità e/o rivalutabilità delle quote** o contributi associativi.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

Regime tributario L. n. 398/1991

- modalità agevolata di determinazione dell'**IRES** e dell'**IVA**;
- previsioni di favore in materia di **adempimenti contabili** e **certificazione** dei corrispettivi.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

L. n. 398/1991

Applicabile a:

- ✓ **ASD**;
- ✓ **SSD** (art. 90, co. 1, L. n. 289/2002);
- ✓ **Associazioni senza fini di lucro ed associazioni pro-loco** (Art. 9-*bis* del DL n. 417/1991).

Società e associazioni sportive dilettantistiche

Requisito esercizio opzione

proventi commerciali
non superiori a **€ 250.000**
nel **periodo d'imposta**
precedente

Società e associazioni sportive dilettantistiche

Modalità esercizio opzione L. n. 398/1991

Comportamento concludente (art. 1, del DPR n. 442/1997)

Comunicazione opzione L. n. 398/1991

- ✓ alla **SIAE**, prima dell'inizio dell'anno solare nel quale si intende fruire del regime agevolativo (art. 9, comma 2, DPR n. 544/1999);
- ✓ all'**AdE** - **Quadro VO** da allegare alla dichiarazione dei redditi (art. 2, comma 2, DPR n. 442/1997).

L'opzione ha effetto fino a quando non è revocata con le stesse modalità ed è vincolante per un **quinquennio**.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

L. n. 398/1991

IRES

Reddito imponibile =

proventi attività commerciali **X** 3%

+ plusvalenze patrimoniali

Società e associazioni sportive dilettantistiche

L. n. 398/1991

Art. 25, co. 2, lett. a) e b), L. n. 133/1999

Sono esclusi dal reddito imponibile:

(2 eventi per anno – importo non superiore a € 51.645,69)

- a) **proventi delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali** Es: somministrazione di alimenti e bevande in occasione dell'evento, vendita di materiali sportivi, gadget pubblicitari, sponsorizzazioni, etc. La connessione con gli scopi istituzionali comporta che le attività commerciali debbano essere strutturalmente funzionali alla manifestazione sportiva e rese in concomitanza con lo svolgimento della medesima (circolare n. 43/2000) ;
- b) **proventi delle raccolte pubbliche di fondi** (celebrazioni, ricorrenze, campagne di sensibilizzazione, cene sociali, lotterie, etc.)

art. 5, co. 5, del DM 473/1999

Obbligo di redigere, entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito **rendiconto**, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del DPR 600/73, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione nell'ambito della quale vengono realizzati i proventi di cui trattasi.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

L. n. 398/1991

Art. 25, co. 2, lett. a) e b), L. n. 133/1999

Circolare n. 9/2013

D. La mancata redazione del **rendiconto** comporta la **disapplicazione dell'agevolazione** di cui all'art. 25, co. 2, della L. n. 133/1999 o sono previste diverse misure sanzionatorie ?

R. L'adempimento si considera soddisfatto qualora i dati da inserire nel **rendiconto** (entrate e spese relative a ciascuna celebrazione, ricorrenza o campagna di sensibilizzazione) **siano comunque desumibili dalla contabilità generale dell'ASD/SSD**, fermi restando gli obblighi di redazione e conservazione, per ciascuna manifestazione, della relazione illustrativa ai sensi degli artt. 20 e 22, DPR. n. 600/73.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

L. n. 398/1991

Art. 25, co. 2, lett. a) e b), L. n. 133/1999

Circolare n. 9/2013

(segue) **R.** La tenuta di un **unico impianto contabile** e di un **unico piano di conti**, strutturato in modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all'attività istituzionale e quelle destinate all'attività commerciale, **non è di ostacolo all'eventuale attività di controllo** (cfr. risoluzione n. 86/2002).

In particolare, la tenuta della contabilità separata non prevede l'istituzione di un libro giornale e un piano di conti **separato** per ogni attività, **essendo sufficiente un piano di conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività.**

Società e associazioni sportive dilettantistiche

L. n. 398/1991

Art. 25, co. 2, lett. a) e b), L. n. 133/1999

Circolare n. 9/2013

(segue) **R.** Pertanto, la mancata redazione del rendiconto **non determina**, di per sé, **l'inapplicabilità dell'articolo 25, co.2, L. n. 133/1999**, sempre che in sede di controllo sia comunque possibile fornire una documentazione idonea ad attestare la realizzazione dei proventi esclusi dal reddito imponibile.

Resta ferma l'applicabilità delle **sanzioni** per la mancata osservanza degli obblighi relativi alla tenuta dei documenti contabili, di cui al D.Lgs. n. 471/1997.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

L. n. 398/1991

Art. 25, co. 2, lett. a) e b), L. n. 133/1999

Circolare n. 9/2013

I proventi in relazione ai quali l'ASD/SSD non è in grado di produrre **documenti attestanti l'operazione** devono essere assoggettati a **tassazione con l'applicazione del coefficiente di redditività pari al 3%**



Tali proventi **concorrono** alla determinazione del **plafond** di 250.000 euro, il cui **superamento** implica la **decadenza** dai benefici fiscali previsti dalla legge n. 398/1991.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

L. n. 398/1991

Art. 25, co. 2, lett. a) e b), L. n. 133/1999

A) Proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali	B) Proventi per i quali non si è provveduto alla redazione del rendiconto di cui al DM n. 473/1999 e <u>privi di idonea documentazione</u>	C) Plusvalenze patrimoniali	REDDITO IMPONIBILE [(A+B) × 3%] + C= [(50.000+25.000) × 3%] + 10.000= (75.000 × 3 %) + 10.000 = 2.250 + 10.000 = 12.250
Euro 50.000	Euro 25.000	Euro 10.000	Euro 12.250

Società e associazioni sportive dilettantistiche

L. n. 398/1991

Art. 90, co. 8, L. 289/2002 – circolare n. 21/2003

Presunzione assoluta in forza della quale il corrispettivo, in denaro o in natura, erogato, fra gli altri, a favore di società e associazioni sportive dilettantistiche, costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a **200.000 €**, **spesa di pubblicità**, integralmente deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 108, co. 2, primo periodo, del TUIR purché: **1.** i corrispettivi erogati siano destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante; **2.** a fronte dell'erogazione sia riscontrata una specifica attività del beneficiario dell'erogazione stessa.

risoluzione 57/2010

L'eccedenza (**oltre i 200.000 €**) è deducibile in capo al soggetto erogante secondo le regole ordinarie cioè a condizione che la natura del rapporto contrattuale presenti tutti i requisiti formali e sostanziali riscontrabili in un rapporto di sponsorizzazione o di altra prestazione pubblicitaria.

Tutte le somme in argomento **concorrono alla determinazione del plafond di 250.000 €** (limite massimo di proventi per l'accesso al regime della L. 398/1991), in quanto derivanti dallo svolgimento di attività commerciali.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

L. n. 398/1991

art. 9, comma 1, DPR n. 544 del 1999

IVA

Applicazione dell'art. 74, sesto comma, DPR 633/1972 per **TUTTI** i proventi conseguiti nell'esercizio di **attività commerciali connesse agli scopi istituzionali**

- ✓ detrazione **ordinaria 50%** IVA operazioni imponibili (comprese le prestazioni pubblicitarie, circ. n. 165/2000, par. 3.4.);
- ✓ detrazione **10%** sponsorizzazioni;
- ✓ detrazione **33,33%** cessioni o concessioni di ripresa radio-TV;
- ✓ **esonero** obblighi di **fatturazione** e **registrazione**, tranne sponsorizzazioni, cessioni di diritti radio-TV e pubblicità;
- ✓ **esonero** obbligo di presentazione **dichiarazione IVA**.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

L. n. 398/1991 - art. 9, co. 1, DPR n. 544/1999

IVA

Pubblicità: detrazione IVA forfetizzata **50%**

Sponsorizzazioni: detrazione IVA forfetizzata **10%**

circolare 165/2000 par. 3.1 e circolare 21/2003 par. 3.1.2

Cassazione Civ. sez. I sentenze n. 428 e 429 del 19 gennaio 1996

«La sponsorizzazione, pur potendo essere ricondotta al concetto ampio di pubblicità, nondimeno, come specifica forma contrattuale creata dall'autonomia privata, se ne distingue. In relazione, per esempio, ad un evento sportivo, si ha mera **pubblicità** se l'attività promozionale è rispetto all'evento stesso in rapporto di semplice occasionalità (è il caso dei cartelli collocati ai margini di un campo sportivo rispetto ai quali qualsiasi fatto agonistico è occasione per rendere operativo il messaggio propagandistico), mentre si ha **sponsorizzazione** se fra la promozione di un nome o di un marchio e l'avvenimento agonistico viene istituito uno specifico abbinamento. Intesa in questo senso la sponsorizzazione è in relazione non di mera occasionalità, ma di "connessione" con lo spettacolo».

Società e associazioni sportive dilettantistiche

L. n. 398/1991

Adempimenti

Art. 9, co. 3, DPR n. 544/1999

- ✓ **versamento IVA trimestrale** con F24 entro il giorno 16 del 2° mese successivo al trimestre di riferimento;
- ✓ **numerazione** progressiva e conservazione delle **fatture di acquisto**;
- ✓ **annotazione** anche con un'unica registrazione entro il giorno 15 del mese successivo dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali (**mod. DM 11.02. 1997**);
- ✓ distinta **annotazione**, nel **mod. DM 11.02.1997**, dei proventi esclusi dal reddito imponibile ex art. 25, co. 2, lett. *a)* e *b)*, L. n. 133/1999 nonché delle plusvalenze e delle operazioni intracomunitarie.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

L. n. 398/1991

Circolare n. 9/2013

D. Il mancato rispetto dell'obbligo di annotare i proventi nel **Mod. 11/2/1997** comporta la **decadenza dalle agevolazioni di cui alla legge n. 398/1991** ?

R. L'ente sportivo dilettantistico **non perde le agevolazioni**, a condizione che:

- sia in possesso dei requisiti previsti dalla legge;
- sia in grado di fornire all'AdE i **riscontri contabili** (fatture, ricevute, scontrini fiscali o altra documentazione utile ai fini della determinazione del reddito e dell'IVA).

Qualora l'ASD/SSD non sia in grado di produrre alcuna documentazione idonea a provare la sussistenza dei requisiti sostanziali per l'applicazione delle disposizioni di cui alla L. n. 398/1991, la stessa decadrà dal regime di favore.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

L. n. 398/1991

Circolare n. 9/2013

Il mancato rispetto dell'obbligo di annotare i proventi nel **Mod. 11/02/1997** comporta, comunque, l'applicabilità della **SANZIONE AMMINISTRATIVA** da euro 1.032 ad euro 7.746 (v. art. 9, co.1, del D.Lgs n. 471/1997)

Il mancato rispetto degli ulteriori adempimenti previsti dall'art. 9, co.3, DPR n. 544/1999 (ad es. **conservazione e numerazione progressiva delle fatture di acquisto ovvero il versamento trimestrale dell'IVA**) comporta – al pari della mancata tenuta del prospetto di cui al DM 11/02/1997 – **l'applicazione delle specifiche sanzioni** previste dal D.Lgs n. 471/1997 **e non la decadenza dalle agevolazioni**, sempre che gli inadempimenti non precludano all'AdE il riscontro documentale utile ai fini dell'accertamento dei requisiti richiesti per beneficiare del regime stesso.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

Decadenza regime L. 398/1991

Risoluzione n. 123/2006

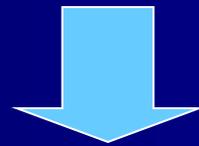
Il venir meno, durante il periodo d'imposta, dei requisiti necessari per l'applicazione del regime previsto dalla L. 398/1991 (es. conseguimento nel periodo d'imposta di proventi commerciali superiori a 250.000 €) determina l'applicazione di **IRES** e **IVA** con le **modalità ordinarie** dal mese successivo a quello in cui sono cessati i requisiti.

In sostanza si determinano sia ai fini **IVA** sia ai fini **IRES**, due distinti periodi soggetti a differenti regimi tributari:

1. dall'inizio del periodo d'imposta **fino al mese in cui è avvenuto il superamento** del limite dei 250.000 €, l'imposta sarà determinata e gli adempimenti contabili saranno posti in essere secondo il regime agevolativo recato dalla L. 398/1991;
2. **dal mese successivo all'avvenuto superamento** del predetto limite, fino alla fine del periodo d'imposta, si applicherà il regime ordinario sia con riferimento alla determinazione dell'imposta che ai fini degli adempimenti contabili.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

Agevolazioni relative alle
somme di cui all'art. 67, co. 1, lett. m), del TUIR
corrisposte a sportivi dilettanti



Applicazione del **regime tributario** recato:

- ✓ dall'art. 69, co. 2, del TUIR
- ✓ dall'art. 25, co. 1, della L. n. 133/1999



Società e associazioni sportive dilettantistiche

Somme di cui all'art. 67, co. 1, lett. m) del TUIR

- indennità di trasferta, rimborsi forfetari di spesa, premi e compensi erogati nell'«esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche» dal **CONI**, dalle **FSN**, dall'**UNIRE**, dagli **EPS** e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche che da essi sia riconosciuto;
- rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere **amministrativo-gestionale** di natura **non professionale** resi in favore di **ASD, SSD** e, a far data dall'entrata in vigore dell' art. 35, co. 6, DL 207/2008, anche per quelli resi nei confronti di **FSN, DSA** e **EPS riconosciuti dal CONI**.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

Somme di cui all'art. 67, co. 1, lett. m) del TUIR

«esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche»

Art. 35, co. 5, DL 207/2008

“nelle parole «esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche» contenute nell'articolo 67, co. 1, lett. m), del TUIR, sono ricomprese la **formazione**, la **didattica**, la **preparazione** e l'**assistenza** all'attività sportiva dilettantistica”.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

Somme di cui all'art. 67, co. 1, lett. m) del TUIR

«esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche»

Art. 35, co. 5, DL 207/2008 – risoluzione n. 38/2010

- ✓ Sono stati ricompresi nell'art. 67, co. 1, lett. m), primo periodo, del TUIR, anche i compensi erogati nei confronti di soggetti che non svolgono un'attività durante l'evento sportivo, ma rendono le prestazioni indicate – formazione, didattica, preparazione e assistenza all'attività sportiva dilettantistica – a prescindere dalla realizzazione di una manifestazione sportiva.
- ✓ In sostanza, l'art. 35, co. 5, del DL n. 207/2008 ha eliminato, di fatto, il requisito del collegamento fra l'attività resa dal percipiente e l'effettuazione della manifestazione sportiva.

Società e associazioni sportive dilettantistiche

Somme di cui all'art. 67, co. 1, lett. m) del TUIR

«esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche»

Risoluzione n. 34/2001 (superata)

- ✓ I compensi agevolati devono essere corrisposti ai soggetti che partecipano direttamente alla realizzazione della manifestazione sportiva dilettantistica.
- ✓ L'agevolazione è riferita a tutti quei soggetti le cui prestazioni sono funzionali alla manifestazione sportiva dilettantistica, determinandone, in sostanza, la concreta realizzazione, compresi coloro che, nell'ambito e per effetto delle funzioni di rappresentanza dell'associazione, di norma presenziano all'evento sportivo (atleti dilettanti, allenatori, giudici di gara, commissari speciali che durante le gare o manifestazioni dilettantistiche devono visionare o giudicare l'operato degli arbitri, dirigenti dell'associazione).

Società e associazioni sportive dilettantistiche

Le somme di cui all'articolo 67, comma 1, lett. m), del TUIR:

- **non concorrono a formare il reddito** del percipiente per un importo non superiore complessivamente nel periodo di imposta a **7.500 €** (non concorrono, altresì, i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale);
- le società e gli enti eroganti operano, con obbligo di rivalsa, una **ritenuta** nella misura fissata per il **primo scaglione di reddito** dall'articolo 11 del TUIR **maggiorata delle addizionali di compartecipazione** all'IRPEF (per la maggiorazione delle addizionali cfr. risoluzione n. 106/2012).
- sono soggette a **ritenuta a titolo d'imposta** per la parte imponibile dei suddetti redditi compresa **fino a € 20.658,28** ed **a titolo di acconto** per la **parte imponibile che eccede** il predetto importo.

Art. 69, co. 2, del TUIR e art. 25, co. 1, L. n. 133/1999