

# SPORT DILETTANTISTICO: COME GESTIRLO

(QUADRO D'INSIEME ALLA LUCE DELLE NOVITA' IN MATERIA DI ASD E DEL CTS)



*La decommercializzazione delle attività rivolte ai soci  
alla luce degli esiti della recente giurisprudenza di  
merito*

Luigi Turrini – Dottore Commercialista

## PRINCIPI ENUNCIATI NELLA SENTENZA

- Tutte le attività di un ASD che **non sono svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali del sodalizio, sono considerate di natura commerciale**, con conseguente assoggettamento a tassazione degli introiti da esse derivanti.
- Le quote versate da alcuni soci («frequentatori» e «assenti») al solo scopo di poter accedere alle **aree del complesso sportivo ove non si svolge alcuna attività istituzionale** (attività sportiva del golf e del tennis), sono imponibili ai fini IRES, IVA ed IRAP.
- Le entrate derivanti **dall'uso invernale** degli impianti sportivi (campi da tennis), sono riconducibili a prestazioni di fornitura di energia elettrica e di gas metano per illuminazione e riscaldamento, e vanno tassate come ricavi.
- Le entrate per **servizi accessori connessi alla pratica sportiva** (Golf car a motore/Golf car a batteria/Carrello Elettrico) attengono a prestazioni la cui natura è squisitamente di carattere commerciale.

**Caso esaminato:**

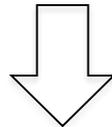
all'interno di un Golf & Tennis Club esistevano due specifiche tipologie di soci, i "*frequentatori*" e gli "*assenti*", che pagavano una quota **per poter fruire unicamente degli spazi adibiti a *club house*, piscina, area fitness, ristorante e negozi**. I secondi pagavano una quota più bassa in quanto potevano frequentare quegli spazi per un periodo di tempo più limitato. Entrambe le categorie di soci erano **escluse dall'esercizio della pratica sportiva del golf e tennis**.

Finalità statutaria dell'ente accertato desumibile dallo statuto:  
«*promuovere esclusivamente la pratica, lo sviluppo e la diffusione del golf e del tennis fra i propri associati*»

**OBBLIGO IMPOSTO DALL'ART. 148, COMMA 3 DEL TUIR: ATTIVITÀ SVOLTE IN DIRETTA ATTUAZIONE DEGLI SCOPI ISTITUZIONALI**

*«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 sulle base di un'autoqualificazione risultante dalla sole indicazioni statutarie.*

*Si vuole con ciò precisare che l'attività svolta "in diretta attuazione degli scopi istituzionali" **non è quella genericamente rientrante fra le finalità istituzionali dell'ente**, in quanto il legislatore subordina l'applicazione del regime di favore alla circostanza che l'anzidetta attività **costituisca il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo**» (circ. 124/E del 12/5/1998)*



**Le quote versate dai soci frequentatori e dai soci assenti non possono essere considerate quote associative versate per lo svolgimento di attività istituzionali**

## OBBLIGO IMPOSTO DALL'ART. 148, COMMA 3 DEL TUIR: ATTIVITÀ SVOLTE IN DIRETTA ATTUAZIONE DEGLI SCOPI ISTITUZIONALI

**Esempio** di attività rese a favore dei soci che ai sensi dell'articolo 148, comma 3, del TUIR che non sono effettuate «in diretta attuazione degli scopi istituzionali».

### **Ris. 17/5/2010 n. 38/E**

*Le prestazioni relative al **bagno turco** e all'**idromassaggio** non rientrano, quindi, nell'ambito applicativo del richiamato articolo 148, comma 3, del TUIR, in quanto dette prestazioni non si pongono direttamente come naturale completamento dell'attività sportiva, potendo le stesse essere rese anche separatamente e indipendentemente dall'esercizio di detta attività.*

# DISPOSIZIONI SPECIFICHE PER LE ASD (Art. 148 del TUIR)

## Imposte sui redditi

### Comma 1. PRINCIPIO GENERALE

Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali

Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di **quote o contributi associativi** non concorrono a formare il reddito complessivo.

### Comma 2. PERÒ...

Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali... le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti **verso pagamento di corrispettivi specifici**, compresi i contributi e le quote supplementari **determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto**

# DISPOSIZIONI SPECIFICHE PER LE ASD (Art. 148 del TUIR)

## Imposte sui redditi

### Comma 3. **DEROGA AL PRECEDENTE COMMA 2**

NON SI CONSIDERANO COMMERCIALI le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, 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 cost./statuto, fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale;
- dei rispettivi associati e dei tesserati delle organizzazioni locali/nazionali.

Non sono commerciali neppure le cessioni, anche a terzi, di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati

# DISPOSIZIONI SPECIFICHE PER LE ASD (Art. 4, DPR 633/1972)

## La disciplina IVA

(Art. 4, IV comma)

**Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali** anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto,

### AD ESCLUSIONE

di quelle effettuate **in conformità alle finalità istituzionali** da... associazioni sportive dilettantistiche, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché' dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

## La «natura» delle prestazioni di servizi rese ai soci

Art. 72 TUIR: «Presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6».

Art. 73, comma 1, lett. c) del TUIR, secondo cui sono soggetti all'IRES «gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché' gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;

Art. 55, comma 2 del TUIR: «Sono inoltre considerati redditi d'impresa:  
a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.»

## MASSIMA Cass.civ. 29/07/2005, n. 16032

Gli enti di tipo associativo non godono di uno "status" di "extrafiscalità", che li esenta, per definizione, da ogni prelievo fiscale, potendo anche le associazioni senza fini di lucro svolgere, di fatto, attività a carattere commerciale.

Il disposto dell'art. 111 del TUIR (ora 148) - in forza del quale le attività svolte dagli enti associativi a favore degli associati non sono considerate commerciali e le quote associative non concorrono a formare il reddito complessivo - costituisce una deroga alla disciplina generale, fissata dagli artt. 86 (ora 72) e 87 (ora 73) del testo unico, secondo la quale l'IRPEG si applica a tutti i redditi, in denaro o in natura, posseduti da soggetti diversi dalle persone fisiche: con la conseguenza che l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'esenzione è a carico del soggetto che la invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 cod. civ. (onere della prova).

## AGEVOLAZIONE TRIBUTARIA E ONERE DELLA PROVA

### Art. 2697 c.c. – Onere della prova

*“Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.*

*Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda.”*

### CASS. CIV. ORD. 9/11/2017, N. 28175

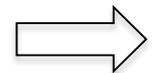
«In tema di agevolazioni tributarie, l'esenzione d'imposta prevista dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 111 (ora 148) in favore delle associazioni non lucrative dipende non dall'elemento formale della veste giuridica assunta..., ma dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, **il cui onere probatorio incombe sulla contribuente** e non può ritenersi soddisfatto dal dato del tutto estrinseco e neutrale dell'affiliazione alle federazioni sportive ed al Coni» (Cass. Civ. Sez. 5, Sent. n. 16449 del 05/08/2016)

«Affinché un'associazione sportiva dilettantistica possa beneficiare delle agevolazioni fiscali previste in materia di IVA e di IRPEG, rispettivamente, dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4 e dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 111, non è sufficiente la sua astratta sussumibilità in una delle categorie previste da tali norme, ma **è necessario che essa dia prova di svolgere la propria attività nel pieno rispetto di tutte le prescrizioni imposte da esse**». (Cass. Civ. Sez. 5, Sent. n. 8623 del 30/05/2012)

## FIGURA DEL «SOCIO ASSENTE» ED IPOTESI DI «TEMPORANEITÀ DELLA PARTECIPAZIONE ALLA VITA ASSOCIATIVA»

Il «socio assente» (ma anche il «socio frequentatore»), dietro versamento di una quota differenziata, aveva diritto ad usufruire delle strutture del sodalizio che esulavano la pratica sportiva. In particolare, attraverso il pagamento della quota annuale ridotta, aveva il diritto di frequentare per un periodo massimo di 8 giorni, anche non consecutivi, le strutture del circolo non sportive (*club house*, piscina e area fitness)

**Art. 148, comma 8, lett. c) del TUIR:** *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 d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione*



## EFFETTIVITA' DEL RAPPORTO ASSOCIATIVO

L'apertura dell'Agenzia delle Entrate in ipotesi di inosservanza degli obblighi da parte delle ASD che adottano la L. 398/91 (circ. 24/4/2013, n. 9/E)

La sussistenza del requisito della democraticità richiede una **valutazione, da effettuare caso per caso**, della corrispondenza fra le previsioni statutarie e le concrete modalità operative della singola associazione sportiva dilettantistica

L'adozione di forme di convocazione dell'assemblea diverse da quelle tradizionali (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, elementi il cui riscontro comporti necessariamente la decadenza dai benefici recati dalla legge n. 398 del 1991 qualora, **sulla base di una valutazione globale della operatività dell'associazione, risultino posti in essere comportamenti che garantiscano il raggiungimento delle medesime finalità.**

## ESCLUSIONE DALLE IPOTESI DI «TEMPORANEITÀ DELLA PARTECIPAZIONE ALLA VITA ASSOCIATIVA»

CTP Reggio Emilia, sez. 2, sent. 26/09/2016, n. 260/2/16

### **PRINCIPALE RILIEVO**

violazione dell'art. 148, comma 8, lett. c) che impone la disciplina uniforme ed effettività del rapporto associativo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa (con l'iscrizione, gli associati ricevevano la tessera sociale ma per fruire dei servizi dell'associazione dovevano versare un'ulteriore quota differenziata per tempo e tipologia di servizio richiesto; il che si concretizzerebbe in una ***temporaneità di partecipazione*** alla vita associativa)

### **RICORSO ACCOLTO IN QUANTO**

il fatto che per ogni corso, per ogni iniziativa, venisse fatto versare all'associato partecipante una quota ulteriore non significa assolutamente che vi fosse una temporaneità degli stessi nella vita associativa ma solo che veniva correttamente imputato a ciascun associato la quota di costo che l'associazione sopportava per quell'iniziativa cui lo stesso partecipava

## ESCLUSIONE DALLE IPOTESI DI «TEMPORANEITÀ DELLA PARTECIPAZIONE ALLA VITA ASSOCIATIVA»

**CTP Reggio Emilia, sez. 2, sent. 4/7/2017, n. 170 (identico contenuto)**

Rilievo: gli associati pur ricevendo la tessera per poter fruire delle attrezzature dovevano pagare una ulteriore quota per tempo e tipologia di servizio richiesto; inoltre l'Associazione provvedeva al rilascio di tessere temporanee al fine di consentire accessi a singole lezioni o servizi fitness

**Non c'è temporaneità se** *«una volta associati e per il solo fatto di aver versato la quota associativa questa non desse diritto di partecipare, senza altri costi, a tutte le iniziative sociali e/o a tutti i corsi, posto che gli stessi avevano costi diversi che non potevano indiscriminatamente essere ripartiti fra tutti gli associati ed anche quindi a chi non vi avesse partecipato.*

*...il fatto che per ogni corso o per ogni iniziativa venisse fatto versare all'associato partecipante una quota ulteriore non determina assolutamente che vi fosse una temporaneità degli stessi nella vita associativa, ma semplicemente che veniva imputato a ciascun associato la quota di costo che l'associazione sopportava per la specifica iniziativa in questione».*

## SERVIZI ACCESSORI ALLA PRATICA SPORTIVA

**Rilievo:** le entrate per servizi accessori connessi alla pratica sportiva (Golf car a motore/Golf car a batteria/Carrello Elettrico) attengono a prestazioni la cui natura è squisitamente di **carattere commerciale**.

**DRE Lombardia, Prot. 47792/98** ritiene che:

*...possano costituire naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano l'ente associativo in questione, i servizi elencati nella richiesta di parere...inoltre, costituiscono attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, anche le cessioni di palline e attrezzature per lo sport del golf purché non nuovi.*

SERVIZI ELENCATI NELLA RICHIESTA DI PARERE:

- "green fees" (diritto di frequenza al percorso di gioco e/o campo pratica);
- iscrizioni alle gare;
- utilizzo di diversa attrezzatura (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.