

SPORT DILETTANTISTICO: COME GESTIRLO

(Alla luce dei recenti orientamenti ed accertamenti)

«Il rispetto degli obblighi statutari ai fini della fruizione delle agevolazioni: la posizione della giurisprudenza»

Luigi Turrini – *Dottore Commercialista*

CLAUSOLE STATUTARIE OBBLIGATORIE

**ART. 148, COMMA 8 DEL TUIR
ART. 90, COMMA 18 DELLA L. 289/2002**

IL RISPETTO DELLE CLAUSOLE STATUTARIE OBBLIGATORIE

CONTENUTO DEGLI STATUTI (ART. 90, COMMA 18 DELLA L. 289/2002 E ART. 148, COMMA 8 DEL TUIR)

- ✓ forma scritta
 - ✓ indicazione della sede legale

 - Denominazione
 - Oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, inclusa l'attività didattica
 - Attribuzione della rappresentanza legale
- [lett. a), b) e c) *dell'art. 90, comma 18 della L. 289/2002*]

IL RISPETTO DELLE CLAUSOLE STATUTARIE OBBLIGATORIE

CONTENUTO DEGLI STATUTI (ART. 90, COMMA 18 DELLA L. 289/2002 E ART. 148, COMMA 8 DEL TUIR)

ASSENZA FINE DI LUCRO / DIVIETO DI DISTRIBUZIONE UTILI

- Previsione dell'assenza del fine di lucro e del divieto di distribuzione anche indiretta fra associati/soci dei proventi delle attività [*art. 90, comma 18, lett. d) della L. 289/2002*]
- Divieto di distribuzione anche indiretta di 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 [*art. 148, comma 8, lett. a) del TUIR*]

IL RISPETTO DELLE CLAUSOLE STATUTARIE OBBLIGATORIE

CONTENUTO DEGLI STATUTI (ART. 90, COMMA 18 DELLA L. 289/2002 E ART. 148, COMMA 8 DEL TUIR)

ASSENZA DEL FINE DI LUCRO

LUCRO OGGETTIVO: idoneità in sé dell'impresa o dell'ente di generare un profitto. Sussiste una obiettiva economicità dell'attività esercitata, intesa quale proporzionalità tra costi e ricavi.

LUCRO SOGGETTIVO: = scopo di lucro. L'attività viene esercitata allo scopo di conseguire un utile da distribuire ai soci.

IL RISPETTO DELLE CLAUSOLE STATUTARIE OBBLIGATORIE

SCIoglIMENTO: OBBLIGO DI DEVOLUZIONE DEL PATRIMONIO

In caso di scioglimento per qualunque causa è obbligatorio devolvere il patrimonio ad altra associazione con **finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo** di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge [*art. 148, comma 8, lett. b) del TUIR*]

Obbligo di devoluzione del patrimonio ai **fini sportivi**, in caso di scioglimento delle società / associazioni [*art. 90, comma 18, lett. h) della L. 289/2002*]

IL RISPETTO DELLE CLAUSOLE STATUTARIE OBBLIGATORIE

SCIoglimento: OBBLIGO DI DEVOLUZIONE DEL PATRIMONIO

Soppressione dell'organismo di controllo (Agenzia per il Terzo settore o Agenzia per le ONLUS) ad opera dell'art. 8, comma 23 del D.L. 16/2012, convertito dalla L. 44/2012

I compiti e le funzioni precedentemente esercitate dalla soppressa Agenzia sono stati **trasferiti al Ministero del lavoro e delle politiche sociali**, che li eserciterà attraverso la **Direzione generale per il terzo settore e le formazioni sociali** (che già si occupa di promozione e sostegno delle attività di volontariato e di promozione sociale)

IL RISPETTO DELLE CLAUSOLE STATUTARIE OBBLIGATORIE

ORDINAMENTO INTERNO E RAPPORTI CON I SOCI / ASSOCIATI

[art. 148, comma 8, lett. c) ed e) del TUIR]

- garantire l'**effettività** del rapporto associativo
- **esclusione della temporaneità** della partecipazione alla vita associativa
- **diritto di voto** per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione
[*art. 148, comma 8, lett. c) del TUIR*]
- **eleggibilità libera** degli organi amministrativi
- principio del **voto singolo** di cui all'articolo 2532, Il comma, c.c.
- **sovranità dell'assemblea** dei soci, associati o partecipanti
- fissazione **criteri di ammissione ed esclusione**
- **idonee forme di pubblicità** delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti
[*art. 148, comma 8, lett. e) del TUIR*]

IL RISPETTO DELLE CLAUSOLE STATUTARIE OBBLIGATORIE

ORDINAMENTO INTERNO E RAPPORTI CON I SOCI / ASSOCIATI

[**art. 90, comma 18, lett. e) della L. 289/2002**]

- ordinamento interno ispirato a **principi di democrazia e uguaglianza** dei diritti di tutti gli associati
- previsione dell'**elettività delle cariche sociali**

N.B. “... fatte salve le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile”

IL RISPETTO DELLE CLAUSOLE STATUTARIE OBBLIGATORIE

REDAZIONE DEL BILANCIO/RENDICONTO ED EVENTUALI OBBLIGHI CONTABILI

- obbligo di redigere e di approvare annualmente un **rendiconto economico e finanziario** secondo le disposizioni statutarie [*art. 148, comma 8, lett. d) del TUIR*]
- obbligo di redazione dei **rendiconti economico-finanziari** e fissazione dei criteri di loro approvazione da parte degli organi statutari [*art. 90, comma 18, lett. h) della L. 289/2002*]

LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA



LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA (A.S.D.)

C.T.R. Aosta 13/4/2015, n. 8/15

PRINCIPALI RILIEVI

- 1) scarsa partecipazione dei soci alla vita sociale (esiguo numero dei soci partecipanti alle adunanze assembleari)
- 2) assemblea convocata oralmente una volta l'anno
- 3) mancanza del registro D.M. 11 febbraio 1997, del libro soci, del libro verbali delle assemblee e del modello 770

APPELLO DELL'A.E. RIGETTATO IN QUANTO

- non basta la convocazione verbale dell'assemblea e la scarsa partecipazione diretta o per delega dei soci all'assemblea di una ASD per determinare la perdita di qualifica di ente non commerciale
- l'art. 149, commi 1 e 2, del TUIR, in materia di perdita della qualifica di ente non commerciale, non si applica alle associazioni sportive dilettantistiche
- per le ASD non sussiste alcun obbligo di tenuta dei libri sociali e qualora esista un impianto amministrativo contabile non è prevista alcuna modalità di compilazione e tenuta

LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA (A.S.D.)

C.T.P. Lecco 10/8/2015, n. 303/01/15

PRINCIPALI RILIEVI

- 1)-mancata compilazione del libro soci
- 2)-ultima annotazione sul libro verbali di assemblea Soci e del C.D.posta anni prima di quello accertato
- 3)-assenza del riconoscimento del CONI
- 4)-modello EAS incompleto

RICORSO ACCOLTO IN QUANTO

- il fine associativo statutario era rispettato e condiviso da tutti i Soci
- le assemblee erano regolarmente convocate, tenute e i soci partecipavano consapevolmente
- il «registro delle assemblee» riportava esclusivamente i soci presenti
- le attività poste in essere non potevano essere considerate commerciali

LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA (A.S.D.)

C.T.P. Reggio Emilia 5/10/2015, n. 397/3/15

PRINCIPALI RILIEVI

- 1) carente partecipazione "reale" degli associati alla vita associativa, in violazione del disposto dell'art.148 D.P.R. n. 917 del 1986
- 2) violazione dell'art. 25, comma 5, L. n. 133 del 1991, in tema di tracciabilità di incassi e pagamenti effettuati da ASD

RICORSO ACCOLTO IN QUANTO

- la fruizione delle agevolazioni è letteralmente condizionata, unicamente, dallo svolgimento di attività sportive dilettantistiche e dall'iscrizione alle federazioni sportive nazionali
- l'ASD ha dimostrato, con la produzione dei verbali assembleari, come esistesse una "vera" vita associativa (non avrebbe spessore la deduzione dell'Agenzia secondo cui i partecipanti alle assemblee sarebbero "i soliti noti", essendo notorio come, in queste tipologie di associazioni, il volontariato sia la condizione stessa della loro sopravvivenza)

LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA (A.S.D.)

C.T.R. Torino 16/10/2015, n. 1051/2015

PRINCIPALI RILIEVI

- 1) mancanza di atto costitutivo
- 2) incompletezza del libro soci
- 3) mancata indicazione nei verbali assembleari del nominativo dei soci intervenuti

APPELLO DELL'A.E. RESPINTO IN QUANTO

l'ASD deve dotarsi di un minimo corredo formale di atti che possa dar conto della effettiva democraticità della vita sociale e sebbene un libro soci con solo 5 nominativi e verbali di assemblea che non indicano il numero degli intervenuti non possono definirsi formalmente regolari, dato il tipo di attività svolta e la marginalità delle questioni trattate nella vita associativa è da ritenere giustificata l'osservazione che a parte i componenti il direttivo sia difficile coinvolgere nella vita associativa gli altri iscritti. Pertanto si può ritenere meramente formale la mancata compilazione del libro soci per gli altri nominativi (forniti successivamente) posto che i verbali di assemblea danno comunque atto della presenza dei soci componenti il direttivo, unici presenti.

LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA (S.S.D.)

C.T.R. Piemonte 19/10/2015, n. 1072/34/15

PRINCIPALI RILIEVI

- 1) attività di palestra svolta con modalità del tutto corrispondenti a qualsiasi impresa commerciale
- 2) Assenza nella ragione sociale della denominazione sportiva dilettantistica

APPELLO DELLA S.S.D. RESPINTO IN QUANTO

- il riconoscimento del CONI circa la finalità di sostegno all'esercizio della attività sportiva dilettantistica riconosciuta alla società non appare preclusivo dell'accertamento da parte del Fisco della sussistenza in concreto dei requisiti - soggettivi ed oggettivi - richiesti dalla normativa fiscale
- la denominazione della società non reca l'indicazione della finalità sportiva e la ragione dilettantistica. Ai fini fiscali quindi la società non poteva essere considerata società sportiva e quindi l'attività dalla medesima svolta aveva carattere e natura commerciale

LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA (A.S.D.)

C.T.R. Potenza 15/06/2016, n. 280/2/16

PRINCIPALI RILIEVI

- 1) mancanza di un libro dei soci o della numerazione progressiva dei verbali di assemblea dei soci e redazione su fogli mobili dei predetti verbali
- 2) carenza dei contenuti portati all'oggetto dell'assemblea inerenti i cd «varie ed eventuali»
- 3) mancata partecipazione alle stesse assemblee di tutti i soci

APPELLO DELL'A.E. RESPINTO IN QUANTO

- piuttosto che la denominazione sociale o la disciplina statutaria astrattamente prevista dall'ente, deve essere valutata la effettiva attività associativa come concretamente svolta, assicurando l'effettività del rapporto associativo
- lo scarso interesse e l'esigua partecipazione dei singoli soci non può essere pregiudizievole a tal punto da ritenerne mutata la natura in ente commerciale
- la concreta gestione amministrativa piuttosto che l'astratto assetto organizzativo, devono consentire in via solo potenziale il coinvolgimento e la libera partecipazione degli affiliati

LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA (A.S.D.)

C.T.P. Treviso 13/09/2016, n. 340

PRINCIPALI RILIEVI

- 1) modalità di tenuta delle delibere assembleari e del consiglio direttivo
- 2) mancato rispetto dell'obbligo di indicazione della denominazione sociale dilettantistica nelle comunicazioni rivolte al pubblico
- 3) Violazione tracciabilità movimenti

RICORSO ACCOLTO IN QUANTO

- l'esiguità nella rendicontazione assembleare di per sé non mette in discussione la qualificazione non commerciale dell'Ente, né la sua democraticità
- l'obbligo di indicazione della denominazione sociale dilettantistica non può riguardare qualche fattura d'acquisto fornitori e l'estratto di conto corrente
- dal 1° gennaio 2016 per la violazione sulla tracciabilità dei pagamenti si applica il principio del favor rei di cui all'art. 3 del D.Lgs. 472/1997

LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA (A.S.D.)

C.T.P. Reggio Emilia 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 (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

LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA (A.S.D.)

Cass.civ. 03/11/2016, n. 22187

PRINCIPALI RILIEVI

- 1) mancanza atto costitutivo redatto per atto pubblico, scrittura privata autenticata o registrata
- 2) mancata approvazione del rendiconto economico e finanziario
- 3) svolgimento attività di mescita di bevande ai propri associati



Disconoscimento agevolazioni

LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA (A.S.D.)

Cass.civ. 03/11/2016, n. 22187

RICORSO DELL'ASSOCIAZIONE RESPINTO IN QUANTO

- 1) L'agevolazione ex art. 148, comma 3 del TUIR e 4, IV comma del DPR 633/72 compete agli enti di tipo associativo solo se:
 - nei loro atti costitutivi o negli statuti, sono inserite dettagliatamente tutte le clausole richieste dalle norme agevolative;
 - viene eseguito l'accertamento – da parte del giudice di merito con congrua motivazione – che la loro attività si svolga, in concreto, nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole stesse.

LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA (A.S.D.)

Cass.civ. 03/11/2016, n. 22187

RICORSO DELL'ASSOCIAZIONE RESPINTO IN QUANTO

2) Sul piano probatorio, l'onere di dimostrare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'agevolazione sull'IRPEG, nonché quella sull'IVA è a carico del soggetto collettivo che la invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 c.c.

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.”

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 e 87 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.

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.

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)

Al contrario La clausola della democraticità prevista dall'art. 90, comma 18, lett. e), della legge n. 289 del 2002 si **intende violata quando la specifica azione od omissione da parte dell'associazione renda sistematicamente inapplicabile la predetta disposizione statutaria.** Ad esempio:

- manca assoluta di forme di comunicazione idonee ad informare gli associati delle convocazioni assembleari e delle decisioni degli organi sociali;
- presenza di diverse quote associative alle quali corrisponda una differente posizione del socio in termini di diritti e prerogative, rispetto alla reale fruizione e godimento di determinati beni e servizi;
- 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..