

# Le “BUONE PRATICHE” per la corretta gestione di una associazione sportiva dilettantistica

*Come fare per non sbagliare*

**Raccomandazioni per il corretto compimento  
degli adempimenti amministrativi e tributari**

Relazione accompagnatoria realizzata a cura dei Consulenti Fiscosport e presentata in occasione del XI CONVEGNO NAZIONALE FISCOSPORT tenutosi il 10 maggio 2019 a Milano, presso l'Auditorium "G. Testori" - Palazzo Regione Lombardia

Con il patrocinio di



## **A – Introduzione e motivazione: Le norme, i controlli e la giurisprudenza**

### **1. Il quadro di riferimento**

Le Società e Associazioni Sportive Dilettantistiche beneficiano di numerose agevolazioni fiscali e contributive, che costituiscono un *unicum* nel panorama delle agevolazioni tributarie, anche all'interno degli enti non profit; le più importanti possono essere riassunte come segue:

#### **➤ Non commercialità (e quindi irrilevanza fiscale) di una serie di entrate:**

I/a) non commercialità delle quote associative (art. 148, c.1, T.U.I.R.);

I/b) non commercialità delle prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedono i costi di diretta imputazione (art. 143, c. 1, T.U.I.R.);

I/c) non commercialità di:

- fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche anche mediante offerte di modico valore o di servizi ai sovventori in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali dell'ente (art. 143, c. 3, T.U.I.R.)

I/d) de-commercializzazione dei corrispettivi specifici (c.d. "quote di frequenza") percepiti da iscritti, associati, partecipanti e tesserati alla medesima organizzazione locale o nazionale cui è affiliato il sodalizio sportivo (art. 148, c. 3, T.U.I.R. e art. 4, co.4, d.p.r. n. 633/1972);

#### **➤ Tassazione agevolata dei redditi di impresa conseguiti:**

II/a) regime forfettario ex Legge 398/1991;

II/b) applicabilità, in alternativa ovvero al superamento della soglia di ricavi annui di € 400.000,00, dei regimi forfettari di tassazione dell'attività commerciale ex art. 145 T.U.I.R.;

II/c) non concorrenza alla formazione del reddito imponibile della A.S.D. e S.S.D. a r.l. che hanno optato per il regime di cui alla legge 398/1991, per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore ad € 51.645,69 di proventi realizzati "nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali" e dei proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all'art. 143, comma 3, del T.U.I.R. (raccolte pubbliche di fondi effettuate in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione" – art. 25, c. 2, L. 13/05/1999, n. 133);

#### **➤ Trattamento agevolato dei compensi erogati nell'esercizio dell'attività sportiva dilettantistica:**

III/a) tassazione agevolata dei c.d. "compensi sportivi" e "amministrativo-gestionali": non imponibilità IRE fino a € 10.000,00 annui, tassazione agevolata (ritenuta pari alla prima aliquota IRE – attualmente 23%, oltre alle addizionali regionali e comunali) dell'importo eccedente (artt. 67, c. 1, lett. m), e 69 - T.U.I.R.), non assoggettamento ad IRAP e contributi previdenziali dei compensi medesimi;

### > Altre agevolazioni:

IV/a) esimente dall'applicazione delle previsioni di perdita della qualifica di ente non commerciale (art.

149, c. 4, T.U.I.R.), A seguito di tale previsione le Associazioni Sportive Dilettantistiche – diversamente dagli altri enti non commerciali - non perdono la qualifica di ente non commerciale al verificarsi del superamento degli indici di commercialità previsti dal medesimo art. 149, T.U.I.R.

Tale previsione NON SI APPLICA alle Società Sportive Dilettantistiche a r.l. o cooperative le quali, come sopra evidenziato, sono da considerarsi in ogni caso società commerciali le quali beneficiano di agevolazioni particolari.

IV/b) presunzione legale, in favore del soggetto erogante, della natura di spesa pubblicitaria, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario (e, quindi, non di spesa di rappresentanza) dei corrispettivi in denaro o in natura, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000,00 euro, erogati in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche (art. 90, c. 8, l. 289/2002);

IV/c) altre agevolazioni "minori":

- ✓ Esenzione Tassa CC. GG. (art. 90, co. 7, L. 289/2002)
- ✓ Imposta Registro in misura fissa (art. 90, co. 5, L. 289/2002)
- ✓ Detrazioni erogazioni liberali (€ 1.500) (art. 90, co. 9, L. 289/2002)
- ✓ Esenzione dall'imposta di bollo degli atti, documenti, istanze, contratti nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richieste da A.S.D. e S.S.D. (art. 1, co. 646, L. 30/12/2018 n. 145);
- ✓ Detrazioni spese sportive under 18 - fino a € 210,00 – (Art. 1, co. 319, l. 27/12/2016 n. 296);
- ✓ Possibilità di usufruire del contributo c.d "cinque per mille"

La *ratio* alla base della concessione di così numerose e importanti agevolazioni in favore dello sport dilettantistico è da individuarsi, da un lato, nel riconoscimento, da parte del legislatore, dell'importanza, sia a livello sociale/educativo sia sanitario, dell'attività sportiva di base e del suo sviluppo tra la popolazione, in particolare a livello giovanile, ma anche, e, forse, soprattutto, dalla scelta di un modello di finanziamento "indiretto" di tale attività: lo stato italiano, a differenza di quanto avviene in altre realtà (e da qui, purtroppo, sorgono alcune difficoltà di coordinamento con la normativa comunitaria), ha sostanzialmente abdicato all'organizzazione e al finanziamento diretto dell'attività sportiva attraverso l'attività scolastica e/o la concessione di contributi ai soggetti interessati, demandando la gestione del settore all'iniziativa privata e prevedendo, quando questa è svolta a livello dilettantistico e con spirito non profit, le agevolazioni di cui sopra, finalizzate a consentire che l'attività di *fundraising* e di finanziamento dello sport dilettantistico possa essere sgravata in tutto o in parte da oneri fiscali.

Tale impostazione è stata recentemente confermata anche in sede di riforma del Terzo Settore.

Il D. Lgs. 117/2017, ha, infatti, operato una importante rivisitazione delle agevolazioni tributarie spettanti agli enti non commerciali: tali enti, a decorrere dall'esercizio successivo all'entrata in funzione del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), non potranno più beneficiare né delle disposizioni di cui alla l. 398/1991 né delle disposizioni relative alla de-commercializzazione dei corrispettivi specifici prevista dall'art. 148 del T.U.I.R. né, infine, delle disposizioni relative alla perdita della qualifica di ente non commerciale prevista dall'art. 149 del T.U.I.R. medesimo.

Le suddette agevolazioni sono state sostituite da altre, previste dal D. Lgs. 117/2017, la cui portata è, tuttavia, decisamente inferiore e più penalizzante rispetto al passato.

Ebbene, tale rivisitazione *"in peius"* non si applica alle Associazioni Sportive Dilettantistiche (e, per il rimando operato dall'art. 90, c. 1, l. 289/2002, alle Società Sportive Dilettantistiche a r.l. e cooperative) le quali, non essendo obbligatoriamente interessate dalla riforma del Terzo Settore, come espressamente ribadito dalla stessa Agenzia delle Entrate<sup>1</sup>, possono continuare a beneficiare del trattamento tributario previgente non richiedendo l'iscrizione al RUNTS.

Qualora, al contrario, i sodalizi sportivi intendessero iscriversi al RUNTS, e, conseguentemente, entrare a far parte degli Enti del Terzo Settore, potranno fruire dei benefici fiscali previsti per tali enti ma dovranno rinunciare al regime fiscale specifico riservato alle associazioni e società sportive dilettantistiche.

È opportuno sottolineare che le Società Sportive Dilettantistiche di capitali NON ASSUMONO la veste di ente non commerciale. Le stesse, come correttamente evidenziato dalla Circolare dell'Agenzia Entrate 18E del 03/08/2018, mantengono, ancorché non perseguano scopo di lucro, la natura di società commerciali. Conseguentemente:

- a. tali società, indipendentemente dalle modalità di determinazione del reddito imponibile ai fini tributari, sono sempre soggette agli obblighi contabili, di bilancio e, verificandosi i presupposti previsti dalla legge, di controllo contabile e revisione, previsti dal codice civile;
- b. Il reddito prodotto da tali società è sempre da considerarsi reddito di impresa, ed è quindi determinato secondo le disposizioni del Titolo II, capo II, del T.U.I.R., seguendo il criterio della competenza economica;
- c. nei confronti di tali società non possono trovare applicazione le disposizioni relative agli enti non commerciali, di cui agli artt. 143 ss. del T.U.I.R.<sup>2</sup>, fatto salvo quanto sotto indicato;
- d. ai sensi dell'art. 90, c. 1, della l. 289/2002, *"le disposizioni di cui alla legge 398/1991... e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro"*. È in forza di tale disposizione che le s.s.d. possono usufruire, rispettandone le condizioni, delle agevolazioni relative alla L. 398/1991, alla de-commercializzazione dei corrispettivi specifici (art. 148, c. 3, T.U.I.R.) e alla erogazione dei compensi in favore degli sportivi dilettanti.

## **2. Le condizioni per la fruibilità delle agevolazioni**

Le agevolazioni di cui sopra sono applicabili purché gli enti beneficiari delle stesse rispettino una serie di condizioni, formali e sostanziali - i c.d. "requisiti qualificanti" - individuate a livello legislativo in particolare dall'art. 148, c. 8, T.U.I.R. e, successivamente, ribadite e ampliate (e, in parte, relativamente alle S.S.D. a r.l., sostituite)<sup>3</sup> dall'art. 90, co.18, l. 289/2002.

Rinviamo al paragrafo destinato all'analisi delle clausole statutarie per l'elenco dei requisiti formali richiesti dalla Legge, va preliminarmente evidenziato che le **condizioni essenziali** richieste dalla Legge, dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa, sono **sostanzialmente** le seguenti:

<sup>1</sup> Cfr. Circolare 03/08/2018 n. 18E – par. 5, pp. 30/34

<sup>2</sup> Alle SSD non sono dunque applicabili la previsione della non commercialità dei fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche di fondi e dei contributi pubblici in regime di svolgimento convenzionato o di accreditamento .... di attività aventi finalità sociali (art. 143, T.U.I.R.), né quella relativa alla perdita di qualifica di ente non commerciale (art. 149, T.U.I.R.)

<sup>3</sup> Si confronti, a tal fine, l'apertura operata dalla Circolare Agenzia Entrate n. 18/E del 03/08/2018, relativamente alla prevalenza delle clausole previste dal c.c. rispetto alle clausole previste dall'art. 148, c. 8, T.U.I.R., in materia di democraticità della struttura

- **effettivo svolgimento di attività sportiva dilettantistica**, certificato dall'iscrizione al Registro delle Società ed Associazioni Sportive Dilettantistiche tenuto dal CONI, in qualità di *"unico organismo certificatore dell'attività sportiva dilettantistica"* (art. 7 D.L. 136/2004).

Le agevolazioni fiscali previste dall'art. 90, l. 289/2002 si applicano infatti alle sole ASD/SSD che siano in possesso del riconoscimento ai fini sportivi dilettantistici rilasciato dal CONI (e certificato dall'iscrizione del sodalizio nel Registro delle Società e Associazioni Sportive Dilettantistiche tenuto dal CONI stesso) quale garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale. In forza di tale qualifica, peraltro, il CONI trasmette annualmente al M.E.F. - Agenzia delle Entrate, l'elenco delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi.

L'effetto combinato delle delibere CONI adottate tra il 2016 e il 2017 e del nuovo "registro CONI 2.0" ha reso – a decorrere dal 01/01/2019, data di entrata a regime della nuova versione - la funzione del Registro molto più incisiva rispetto al passato.

Gli organismi a cui i sodalizi sportivi sono affiliati (FSN, EPS e DSA) dovranno infatti comunicare, con cadenza annuale, l'attività sportiva (compresa quella agonistica), nonché l'attività didattica e l'attività formativa esercitate dai sodalizi stessi, con indicazione dei soggetti tesserati – individuati attraverso il C.F. - fruitori di tali attività, consentendo quindi al CONI, e, conseguentemente, all'Agenzia delle Entrate, un controllo molto più pregnante rispetto al passato, dell'effettività dello svolgimento di attività sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI stesso.

Sotto questo aspetto, il CONI, con le delibere del C.N. n. 1566/2016 e 1568 e 1569/2017 ha individuato le discipline sportive dallo stesso "riconosciute", e ciò al fine di *adottare ogni misura tesa alla corretta individuazione dei soggetti che, riconosciuti ai fini sportivi, usufruiscono di trattamenti fiscali e previdenziali agevolati, e per eliminare fenomeni di elusione, purtroppo emersi in fase di verifiche*, discipline la cui pratica consente di ottenere l'iscrizione del sodalizio sportivo al "Registro CONI", iscrizione necessaria, come sopra evidenziato, non solo ai fini sportivi, ma anche per la fruizione delle agevolazioni tributarie e previdenziali previste dal legislatore a beneficio dello sport dilettantistico.

La conseguenza concreta è che, rispetto al passato, il riconoscimento sportivo dilettantistico e la conseguente fruizione delle agevolazioni tributarie e previdenziali ad esso collegate non dipendono più dalla mera affiliazione ad una F.S.N. o E.P.S. ma anche dall'individuazione (anche statutaria) e all'effettivo svolgimento di una o più delle specifiche discipline sportive individuate dal CONI stesso, e risultanti dall'elenco allegato alla delibera 1569 (e successivi aggiornamenti).

A livello operativo, ogni Federazione Sportiva Nazionale ha poi declinato e meglio individuato le attività sportive collegate alle varie discipline, ma, nonostante il relativo allargamento delle maglie operato dagli organismi di affiliazione, il principio-base è che non è più considerata attività sportiva ogni attività motoria (anche se agonistica) esercitata o esercitabile dal sodalizio (anche se organizzata da un EPS) ma lo sono esclusivamente quelle attività che hanno ottenuto il "bollino" del riconoscimento CONI.

Tanto che l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di precisare (circolare 18E del 03/08/2018) che lo svolgimento di attività sportive NON riconosciute dal CONI non solo sarà sempre considerato attività commerciale, ma, addirittura, sarà considerato attività commerciale "non connessa" e, quindi, non rientrante nel regime agevolato ex l. 398/1991, e da trattare, conseguentemente, con il regime di tassazione ordinario (Ricavi – costi; Iva su vendite – IVA su acquisti). Interpretazione eccessivamente penalizzante, ad avviso dei consulenti Fiscosport, ma che, al momento, rappresenta la posizione dell'Agenzia.

Rinviamo ad altre sedi le considerazioni sulla correttezza di tale impostazione – sulla quale permangono forti perplessità - giova comunque osservare, nello spirito della presente "guida", che, anche nell'ambito delle attività sportive "riconosciute", lo svolgimento di attività didattica a beneficio di minori (corsi di

avviamento allo sport) e di attività agonistica effettivamente svolta e dimostrabile, costituiscono certamente indici dell'effettiva "sportività" dell'attività svolta, ancorché l'equazione *sport = agonismo* oltre ad essere errata, non è richiesta né da alcuna norma imperativa né a livello di prassi amministrativa;

- **assenza di scopo di lucro, anche indiretto:** è fondamentale poter dimostrare, in forza di elementi fattuali e certificabili e non solo a livello concettuale, il rispetto di tale principio. È dunque necessario, da un lato, operare con la massima trasparenza nella dinamica finanziaria dell'ente e, dall'altro, evitare di gratificare con erogazioni e/o utilità eccessive e non giustificate, soci (soprattutto se fondatori e/o "storici"), amministratori, parenti e parti correlate agli stessi.

D'altra parte l'Agenzia Entrate, là dove intenda contestare la natura commerciale dell'ente, non potrà esimersi dal dimostrare, anche in questo caso in maniera fattuale e non pretestuosa, l'avvenuta distribuzione, anche indiretta, di utili o proventi della gestione.

Occorre infatti tenere sempre in considerazione che, per espressa previsione dell'art. 149, c. 4, T.U.I.R., non è lo svolgimento di attività commerciale – ovvero di attività sportiva con modalità commerciali – che può far perdere la qualifica di Ente non Commerciale, ma solo la dimostrazione dell'effettivo mancato rispetto del divieto di scopo di lucro, anche indiretto, da parte dell'ente. E ciò, a maggior ragione, in relazione alle Società Sportive Dilettantistiche di capitali che, come sopra evidenziato, assumono sempre la natura di società commerciali.

La corretta tenuta della contabilità, con modalità tali da consentire sempre, anche ex post, di poter ricostruire, con la massima trasparenza, le dinamiche economiche e finanziarie del sodalizio, è dunque il miglior strumento di difesa dell'ente in sede di verifica, e ciò indipendentemente dalla circostanza che l'ente stesso utilizzi metodi forfettari (L. 398/1991) per la quantificazione del reddito imponibile e delle imposte da versare.

In tale ottica, occorre anche sottolineare che l'utilizzo prioritario di strumenti di incasso e pagamento "tracciati" e la minimizzazione dell'utilizzo del contante allo strettissimo necessario costituiscono un indubbio vantaggio ai fini della difendibilità a fronte delle contestazioni operate dai verificatori.

- **effettività del rapporto associativo:** è necessario poter dimostrare che i soci (associati) sono, si considerano e si comportano effettivamente, nei confronti dell'associazione, da soci e non da terzi (in particolare, "clienti") meri fruitori dei servizi erogati dall'associazione stessa.

**È dunque necessario coinvolgere effettivamente** – e dimostrare documentalmente tale coinvolgimento – il maggior numero possibile di soci nelle decisioni del sodalizio, quantomeno nelle più importanti, stimolandone la partecipazione attiva attraverso l'invito/convocazione alle assemblee e agli incontri organizzati dall'associazione (e non solo nell'unica assemblea annuale obbligatoria per l'approvazione del bilancio).

**È altresì necessario operare una costante informazione a beneficio dei soci delle decisioni assunte dagli Organi Associativi**, e ciò (anche) attraverso la pubblicazione delle decisioni, delle delibere, dei regolamenti ecc. sul sito internet o sulla pagina Facebook del sodalizio, attraverso comunicazioni via mail o tramite WhatsApp, ovvero, nel caso dei sodalizi più "tradizionalisti" e meno improntati a un *modus operandi* informatico, sulla bacheca dell'associazione.

E ciò sia in quanto espressamente richiesto dalla legge (art. 148, c. 8, lett. e, T.U.I.R.) sia perché, in sede di verifica, è ormai abitudine consolidata dei verificatori operare "interviste" o rilasciare questionari da far compilare agli associati (o presunti tali) del sodalizio al fine di verificare l'effettiva partecipazione degli stessi alla vita associativa, e solo attraverso una costante opera di coinvolgimento e di informazione dei partecipanti sarà possibile assicurarsi che a tali interviste e a tali questionari questi possano rispondere di conoscere le dinamiche associative.

È opportuno evidenziare che la democraticità della struttura e l'effettività del rapporto associativo non sono requisiti richiesti, né richiedibili, per ovvi motivi, nelle Società Sportive Dilettantistiche di capitali<sup>4</sup>.

Per tali società il requisito soggettivo necessario ai sensi di legge (art. 148, c. 3, T.U.I.R.) per poter fruire della de-commercializzazione dei corrispettivi specifici, è che il soggetto fruitore del servizio sportivo sia un **tesserato** della FSN, EPS o DSA presso la quale la società sportiva è affiliata.<sup>5</sup>

Il requisito del tesseramento ha peraltro valenza tributaria (oltre che sportiva) anche in relazione alle A.S.D., le quali (fatte salve eventuali diverse previsioni regolamentari dell'organismo di affiliazione – FSN o EPS o DSA) non sono tenute a conferire obbligatoriamente, e, spesso, forzatamente, la qualifica di associato a ogni partecipante alle attività sportive dalle stesse organizzate, potendosi limitare a conferire tale qualifica solamente a chi sia effettivamente interessato a partecipare alla vita associativa, e limitandosi a tesserare presso l'organismo di appartenenza, chi intende partecipare esclusivamente alle attività sportive e non è interessato alle dinamiche associative (con particolare riferimento ai soggetti minorenni).

Tale *modus operandi* deve evidentemente essere perseguito "*cum grano salis*", e non attraverso una sistematica esclusione dei frequentatori dalle dinamiche associative finalizzata ad accentrare il controllo del sodalizio presso pochi "soci-padroni", verificandosi in tal caso il rischio che in sede di verifica venga disconosciuta la natura associativa dell'ente, e lo stesso venga riqualificato quale "società di fatto".

E ciò in quanto l'associazione, ai sensi delle disposizioni civilistiche, è un "organizzazione plurilaterale aperta con scopo ideale", le cui caratteristiche essenziali sono (o dovrebbero essere), quindi, la presenza di un numero di soci non limitato, tendenzialmente elevato e, soprattutto, mobile.

### 3. La "stretta" fiscale e l'intensificarsi dei controlli

Sono ormai diversi anni, a seguito, soprattutto, della novella introdotta dall'art. 30, d.l. n. 185/2008 (istitutivo dell'EAS) e delle collegate circolari AdE n. 12E e 13E del 09/04/2009, che le Associazioni Sportive Dilettantistiche sono assoggettate a controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanza e, relativamente ai soggetti che si avvalgono delle disposizioni di cui alla Legge 398/1991, anche della SIAE.

Tali verifiche hanno l'obiettivo di smascherare le situazioni di **effettivo abuso dello schermo associativo e/o della qualifica sportiva dilettantistica** al fine di fruire indebitamente delle agevolazioni previste per il settore.

E in effetti sono stati numerosi i casi di acclarato indebito utilizzo delle agevolazioni tributarie che comporta non solo ipotesi di evasione fiscale ma anche di distorsione della libera concorrenza.

Altrettanti numerosi, tuttavia, sono stati i casi in cui sono state accertate imposte dovute, ed erogate sanzioni anche pesanti, prevalentemente, per non dire esclusivamente, sulla base di **violazioni di carattere prettamente formale** prescindendo da un'analisi sostanziale dell'attività effettivamente esercitata.

Il rigore e il formalismo di tali controlli, ha dato in numerose occasioni la sensazione di avere l'obiettivo di colpire indiscriminatamente i soggetti non-profit, sulla base del presupposto che il soggetto giuridico associativo senza scopo di lucro non sarebbe altro che uno schermo, una finzione giuridica, utilizzata per dare copertura a una attività sostanzialmente imprenditoriale, e che, quindi, le agevolazioni fiscali siano

<sup>4</sup> Cfr. Circolare 18E/2018, cap. 7

<sup>5</sup> Cfr, ancora, Circolare 18E/2018, cap. 7

state indebitamente utilizzate, e ciò soprattutto nel corso di verifiche presso soggetti che svolgono attività principalmente non agonistiche (palestre, piscine, scuole di danza, yoga ecc.) ovvero si occupano di discipline che non rispondono a una concezione di sport "tradizionale" e ora codificata nelle citate delibere CONI sulle attività sportive riconosciute (fitness, "nuove" attività sportive, ecc).

Là dove si sia invece in presenza di attività incontestabilmente di natura sportiva (sport "tradizionali e agonistici"), oggi consolidata nelle attività riconosciute dal CONI, come nel caso di A.S.D. che svolgano attività sportiva agonistica sia senior che giovanile, effettuino corsi di avviamento allo sport, e posseggano tutti i requisiti sostanziali per la qualifica di ente associativo, il *modus operandi* dei verificatori è, e soprattutto è stato nella prima fase delle verifiche, quello di analizzare asetticamente l'esatto e puntuale rispetto di tutti gli adempimenti formali richiesti dalla legge e dallo statuto per rilevare presunte violazioni, appunto di natura formale, la cui contestazione può comportare il disconoscimento della spettanza delle agevolazioni fiscali (si pensi, per fare un esempio eclatante, alla mancata registrazione dello statuto e/o all'omesso invio del modello EAS).

Va peraltro evidenziato che l'evoluzione del *focus* dell'azione accertativa – formalizzata anche in provvedimenti legislativi (riforma del sistema delle sanzioni tributarie non penali) e cristallizzata in documenti di prassi, come, da ultimo, la importante circolare 18E del 03/08/2018 – è sempre più incentrata sul superamento del mero formalismo a beneficio della verifica del rispetto degli elementi sostanziali.

#### **4. I principi sanciti dalla giurisprudenza**

Nella stessa direzione "sostanzialistica" si è evoluta la giurisprudenza tributaria, sia di legittimità che di merito, in relazione alla quale è ormai possibile individuare le indicazioni di principio cui devono attenersi sia gli enti associativi (e sportivi dilettantistici) nello svolgimento della propria attività, che gli organi di vigilanza nell'ambito delle attività di verifica.

Si riportano, di seguito, alcune massime che costituiscono principi ormai consolidati della giurisprudenza di legittimità:

- **Corte Costituzionale, sentenza n. 467 del 19/11/1992** (insufficienza della qualifica di ente sportivo dilettantistico): *"gli enti associativi non godono di uno status di extrafiscalità, che li esenta, per definizione, da ogni prelievo fiscale, potendo anche le associazioni senza fine di lucro svolgere, di fatto, attività a carattere commerciale. Né vale la mera «auto qualificazione» dell'ente".*
- **Corte di Cassazione, sentenza n. 4147 del 20 Febbraio 2013 - ud. 29 novembre 2012-** (insufficienza della qualifica di ente sportivo dilettantistico): *"gli enti associativi non godono di uno status di extrafiscalità, che li esenta, per definizione, da ogni prelievo fiscale, occorrendo sempre tenere conto della natura delle attività svolte in concreto (cfr. Cass.15321/2002 e Cass. 16032 -2005) ... Ne deriva che l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'agevolazione sull'IRPEG, nonché quella sull'IVA (art.4 Decreto IVA), è a carico del soggetto collettivo che la invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 c.c."*
- **Corte di Cassazione, ordinanza 23228 del 04/10/2017 - ud. 20 luglio 2017-** (condizioni per la fruizione delle agevolazioni fiscali): *"le agevolazioni tributarie previste in favore degli enti di tipo associativo non commerciale – come le A.S.D. – dall'art. 148 T.U.I.R si applicano solo a condizione che le associazioni interessate si conformino alle clausole riguardanti la vita associativa, da inserire nell'atto costitutivo o nello statuto... **colui che vuole fare valere una forma di esenzione o di agevolazione qualsiasi deve provare, quando sul punto vi è contestazione, i presupposti che legittimano la richiesta di esenzione.**"*

## **B - Le buone pratiche**

Sulla base dei principi sopra illustrati, e facendo riferimento ai rilievi normalmente operati nei Processi Verbali di Costatazione e negli avvisi di accertamento, si vogliono di seguito suggerire alcuni comportamenti ai quali i sodalizi sportivi devono prestare la massima attenzione, in quanto il mancato rispetto degli stessi rende difficoltosa la difesa dell'ente sia in sede precontenziosa che in sede contenziosa.

Si tratta di **adempimenti formali** e in gran parte endogeni, cioè "interni" alla vita associativa, che, tuttavia, servono a comprovare la correttezza dell'attività del sodalizio e a evitare che, nonostante l'effettivo svolgimento di attività sportiva dilettantistica senza scopo di lucro, l'associazione possa scivolare sulla buccia di banana delle "scartoffie" mal gestite, e incappare in sanzioni anche pesanti.

Le indicazioni operative di cui all'elencazione che segue rappresentano **principi di comportamento**, consigli operativi, "buone pratiche", per l'appunto, e non adempimenti (se non in qualche raro caso) richiesti puntualmente da disposizioni di legge. Ne consegue che l'eventuale mancato rispetto di tali standard comportamentali non potrà essere sanzionato quale specifica violazione in sede di verifica, pur rendendo probabilmente più complessa la fase difensiva laddove, al contrario, il puntuale rispetto dei consigli operativi dovrebbe consentire di affrontare più agevolmente e a cuor leggero un eventuale accertamento fiscale.

### **1. Archiviazione della documentazione di base**

La documentazione associativa deve essere ordinatamente conservata e agevolmente reperibile, in modo che, in sede di verifica, possa essere messa a disposizione degli organi di vigilanza a semplice richiesta degli stessi, sia al fine di fornire un impatto positivo a livello di organizzazione amministrativa e di correttezza delle procedure sia, soprattutto, per evitare che i verificatori verbalizzino che:

*"... l'associazione non è stata in grado/ha rifiutato, di fornire la seguente documentazione ...", contestazione che rende difficile ogni successiva strategia difensiva, tenuto conto che, ai sensi del disposto dell'art. 52, co. 5, d.p.r. n. 633/1972, "i libri e le scritture di cui è stata rifiutata l'esibizione non potranno essere presi in considerazione, a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere libri, documenti e scritture e la sottrazione di essi all'ispezione".*

Qualora tutta o parte della documentazione contabile, fiscale o amministrativa sia conservata dal consulente al quale è stato affidato l'incarico della tenuta della contabilità occorre farsi rilasciare dallo stesso, ed esibire in caso di verifica, un'attestazione recante la specifica delle scritture e dei documenti in suo possesso.

È dunque **opportuno creare un fascicolo contenente:**

- 1) atto costitutivo e statuto "a norma", registrati all'Agenzia delle Entrate;
- 2) eventuali verbali di assemblea di modifica dello statuto, e nuove versioni dello stesso, registrati all'Agenzia delle Entrate;
- 3) modello EAS ed eventuali modelli integrativi;

- 4) certificati di affiliazioni alle FSN/EPS e certificati di iscrizione al Registro delle società ed associazioni sportive dilettantistiche c/o il CONI (da ristampare ogni anno);
- 5) certificato di attribuzione del C.F. e/o P.IVA ed eventuali comunicazioni di variazione;
- 6) comunicazione dell'opzione per l'applicazione della legge 398/1991 inviata alla SIAE;
- 7) bilanci/rendiconti e relativi verbali di predisposizione ed approvazione;
- 8) libro verbali delle assemblee dei soci (anche in forma di fascicolo contenente i verbali di assemblea, numerandone, per prudenza, le pagine) con relativi avvisi di convocazione;
- 9) libro verbali del Consiglio Direttivo/Consiglio di Amministrazione (ovvero fascicolo contenente i verbali del Consiglio);
- 10) libri verbali degli altri organi facoltativi eventualmente nominati (collegio dei revisori dei conti, collegio dei probiviri, commissione sportiva/di disciplina, ecc.);
- 11) elenco degli associati (c.d. libro soci), redatto ed aggiornato a cura degli organi associativi, ed elenco dei tesserati, fornito dall'organismo di affiliazione;
- 12) contratti sottoscritti per lo svolgimento dell'attività (locazione immobili/impianti sportivi, convenzioni per l'utilizzo di impianti sportivi, affitto bar/centri estetici, ecc.);
- 13) contratti di sponsorizzazione e di pubblicità, con idonea documentazione dell'attività svolta (rassegna stampa, fotografie, filmati ecc.);
- 14) contratti di assunzione, di collaborazione coordinata e continuativa e/o lettere di incarico ai collaboratori sportivi.

È inoltre opportuno predisporre un fascicolo nel quale conservare e catalogare ogni documentazione utile a dimostrare l'effettivo svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica di cui agli scopi associativi, come, a titolo esemplificativo:

- elenco dei corsi organizzati e gestiti, con particolare riferimento all'attività didattica per l'avvio, l'aggiornamento e il perfezionamento nelle attività sportive, con relativa documentazione fotografica, rassegna stampa, attestati, diplomi o premi consegnati e/o conseguiti;
- elenco delle manifestazioni sportive organizzate (gare, partite, tornei ecc.) sia amatoriali che, a maggior ragione, agonistiche, ovvero delle manifestazioni alle quali il sodalizio ha partecipato. Conservare a tal fine, anche in formato elettronico, referti, classifiche federali, attestati ecc. nonché rassegna stampa.

## **2. Verifica delle clausole statutarie**

Al fine di poter usufruire delle agevolazioni tributarie le società e le associazioni sportive dilettantistiche devono dotarsi di uno statuto che recepisca le clausole previste dall'art. 90, c. 18, l. 289/2002 – il cui rispetto è necessario per l'ottenimento della qualifica "sportiva dilettantistica" ai sensi di tale norma e la

conseguente iscrizione al Registro CONI – e, qualora il sodalizio intenda usufruire anche dell'agevolazione relativa alla "de-commercializzazione" dei corrispettivi specifici incassati da soci e tesserati, anche le clausole previste dall'art. 148, c. 8, T.U.I.R.

Lo statuto deve essere registrato c/o l'Agenzia delle Entrate (in esenzione di bollo, a far data dal 01/01/2019), e ciò non solo ai fini della de-commercializzazione dei corrispettivi specifici ma anche,

sempre a decorrere dal 01/01/2019, ai fini della registrazione, e relativo mantenimento, del sodalizio nel nuovo "Registro CONI 2.0".

Le clausole previste dalle due norme sono sostanzialmente equivalenti, anche se, in alcuni casi, non perfettamente coincidenti; per tale motivo, quantomeno in via prudenziale, è opportuno predisporre statuti che recepiscono tutte le clausole richieste, che vengono di seguito riportate.

Innanzitutto, ai sensi dell'art. 90, co. 17 e 18, l. n. 289/2002, le associazioni e le società sportive dilettantistiche devono **indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica**.

Devono inoltre essere indicate la sede legale, l'oggetto sociale, con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica, e l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione

Lo statuto dovrà inoltre contenere le seguenti clausole

- a. assenza di fine di lucro e divieto di distribuzione tra gli associati, anche in forma indiretta, di utili, proventi, avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- b. le norme sull'ordinamento interno ispirato al principio di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, 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;
- c. obbligo di indicare le modalità di scioglimento dell'associazione e di devolvere il patrimonio dell'ente in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o comunque a fini sportivi, sentito l'organismo di controllo di cui all'art. 3, c. 190, L. 23/12/1996 n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- d. 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 le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- e. obbligo di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
- f. eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'art. 2532, comma 2, c.c., sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione e di esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità per le convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei rendiconti e dei rendiconti;
- g. intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Lo statuto deve inoltre prevedere l'obbligo del sodalizio di uniformarsi ai regolamenti e alle direttive del CONI e delle FSN, EPS, DSA alle quali lo stesso intende affiliarsi, nonché il divieto, per gli amministratori delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche di ricoprire la medesima carica 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.

È importante evidenziare che le clausole inserite negli statuti assumono valenza cogente nei confronti degli associati e dei dirigenti del sodalizio sportivo. Occorre quindi valutare molto attentamente l'opportunità dell'inserimento di clausole particolarmente vincolanti e non richieste obbligatoriamente dalla legge ma, spesso, recepite da statuti-tipo o inserite con l'intento di "esagerare" nella completezza dello statuto. La conseguenza di clausole di questo tipo è che, risultando di difficile applicazione, non vengono poi rispettate nella pratica e il mancato rispetto di esse viene contestato e posto a base delle contestazioni, come detto, sull'effettività del rapporto associativo.

Clausole quali: la convocazione dell'assemblea dei soci con lettera raccomandata; clausole di ammissione dei soci particolarmente complesse e/o demandate alla delibera di appositi C.D convocati ad hoc; nomina del collegio sindacale, del revisore contabile, del collegio dei probiviri, di particolari commissioni sportive o di disciplina; richiesta obbligatoria del rendiconto preventivo, e altre di tenore analogo, rischiano di rappresentare un boomerang in quanto, trattandosi di adempimenti che richiedono un'organizzazione amministrativa efficiente, e spesso difficilmente rispettabili da parte delle piccole associazioni poco organizzate, potrebbero portare a contestazioni di decadenza delle agevolazioni per mancato rispetto dei requisiti statutarie nel corso della gestione.

Va infine evidenziato anche che, spesso, i dirigenti sportivi non conoscono il contenuto dello statuto della propria associazione, a volte considerato - a torto - un documento meramente formale che è sufficiente scaricare dalla documentazione-tipo messa a disposizione dalle Federazioni Sportive o dagli Enti di Promozione Sportiva cui l'associazione è affiliata, laddove, al contrario, il corretto e puntuale rispetto degli adempimenti statutariamente previsti (e, prima ancora, l'effettiva conoscenza degli stessi) rappresenta il primo e più importante indicatore di correttezza amministrativa e trasparenza della gestione.

Si sottolinea ancora che il mancato rispetto degli adempimenti statutarie (che ricalcano, o dovrebbero ricalcare le previsioni legislative) può comportare il disconoscimento, in tutto o in parte, delle agevolazioni fiscali e previdenziali delle quali l'associazione ha usufruito.

### 3. Adempimenti amministrativi

Si tratta di adempimenti che, prima ancora che dalla legge, sono generalmente richiesti, come sopra evidenziato, dallo statuto sociale, in relazione ai quali occorre prestare la massima attenzione:

- fare compilare correttamente (in relazione a quanto prevede lo statuto) e conservare ordinatamente le **domande di ammissione** degli aspiranti soci. È opportuno che il modulo di richiesta di ammissione preveda l'indicazione dell'indirizzo e-mail per la comunicazione degli avvisi di convocazione delle assemblee; è altresì opportuno che lo stesso modulo preveda la dichiarazione esplicita dell'aspirante socio di conoscere e accettare lo statuto dell'associazione (che, ovviamente, deve essergli consegnato o comunque essere posto a disposizione dell'aspirante socio) con particolare riferimento alle clausole che prevedono l'eventuale decadenza dalla qualifica per morosità;
- rispettare le **modalità statutarie di ammissione** dei soci (se lo statuto prevede che le domande di ammissione debbano essere accettate dal C.D. devono esserci riunioni del C.D. – debitamente verbalizzate – che analizzano le domande stesse);
- rispettare le **modalità statutarie di decadenza/espulsione** dei soci (se lo statuto prevede che il mancato pagamento della quota associativa entro un periodo di tempo predeterminato è necessario che il Consiglio Direttivo: a) verbalizzi, periodicamente, l'avveramento della causa di decadenza/esclusione; b) comunichi al socio moroso (se previsto dallo statuto) il termine per adempiere; c) deliberi, e verbalizzi, decorso inutilmente tale termine, la decadenza/espulsione del socio, con conseguente cancellazione dello stesso dal libro dei soci;

- **tesserare** tutti i soci e i frequentatori che svolgono attività sportiva e/o frequentano i corsi sportivi organizzati dal sodalizio presso la federazione sportiva o ente di promozione affiliante. Tale adempimento, che risulta indispensabile ai fini della de-commercializzazione dei corrispettivi specifici incassati dalle Società Sportive Dilettantistiche a responsabilità limitata, non rientra tra quelli obbligatoriamente richiesti alle Associazioni Sportive Dilettantistiche quale *conditio sine qua non* per la fruizione dell'agevolazione di cui sopra, essendo a tal fine sufficiente che i fruitori delle attività sportive assumano la qualifica di "soci o associati". Il tesseramento dei frequentatori (soci e non soci) risulta tuttavia opportuno per rafforzare la natura de-commercializzata dei contributi specifici incassati, là dove, a seguito di carenze di natura formale nella procedura di ammissione e/o di procedure di controllo a campione anche attraverso lo strumento di questionari rilasciati ai partecipanti all'attività sportiva, la qualifica di socio/associato venga messa in discussione. La procedura di tesseramento è inoltre assolutamente opportuna in caso di soggetti minorenni, in quanto la qualifica di socio agli stessi attribuita risulta particolarmente "debole". Si ricorda, infine, che alla procedura di tesseramento consegue anche l'attivazione, da parte dell'organismo di affiliazione, della copertura assicurativa contro gli infortuni ad essa collegata.

In relazione alla procedura di tesseramento si solleva l'attenzione in merito alle modalità e alle tempistiche di perfezionamento della stessa: qualora la procedura avvenga con il sistema del tesseramento on line, la data di effetto del tesseramento corrisponde con il perfezionamento della procedura informatica (ovvero, al più, con il giorno successivo, per problematiche assicurative), ma se la procedura avviene ancora in modalità "manuale" (ovvero attraverso la consegna cartacea della tessera preventivamente "acquistata" presso il comitato di riferimento e la comunicazione del "tabulato dei richiedenti il tesseramento" occorre verificare con l'organismo di affiliazione la reale decorrenza/presa in carico del tesseramento stesso, onde evitare di considerare quali tesserati soggetti che, in realtà, non sono ancora acquisiti come tali dall'organismo di affiliazione stesso;

- tenere e aggiornare costantemente l'**elenco soci**, anche nella forma di schede e/o elenco informatico (foglio di excel o database). Il libro soci, se tenuto con modalità informatiche, è opportuno che sia stampato almeno una volta all'anno. Nel libro soci vanno indicati i dati anagrafici del socio, la data di prima iscrizione e, se lo statuto lo richiede, la data di recesso e/o di decadenza per mancato rinnovo della quota associativa; se possibile, e se richiesto in sede di domanda di ammissione, è opportuno riportare anche l'indirizzo e-mail per la comunicazione degli avvisi;
- redigere, stampare, sottoscrivere e conservare i **verbali del Consiglio Direttivo** e dell'**assemblea dei soci**, per la cui frequenza minima si rimanda alle previsioni statutarie. Per la fruizione delle agevolazioni fiscali previste per le ASD, è comunque necessario, per espressa previsione di legge, che l'assemblea dei soci sia convocata almeno una volta l'anno per l'approvazione del rendiconto o rendiconto. Le Società Sportive Dilettantistiche a r.l. devono preventivamente numerare e fare vidimare i libri sociali in oggetto. Nessuna disposizione, né civilistica né tributaria, richiede invece il perfezionamento di tali adempimenti in capo alle ASD, anche se si riscontrano talvolta contestazioni in merito in sede di avvisi di accertamento. Qualora possibile, è comunque opportuno, ancorché, si ribadisce, non obbligatorio, numerare progressivamente i fogli utilizzati man mano che i verbali vengono stampati;
- le **assemblee** devono essere **convocate** con le **modalità previste dallo statuto** (aggiungendone eventualmente anche di non previste, quale l'invio di e-mail, la pubblicazione sul sito internet o sulla pagina facebook o la convocazione a mezzo avviso stampa), e ci si deve accertare per quanto possibile che i soci ne vengano a conoscenza. È necessario offrire ai verificatori la prova dell'avvenuta convocazione, spesso complicata quando questa avviene a mezzo di semplice esposizione dell'avviso in bacheca. Alcune ipotesi e suggerimenti operativi: l'avviso sia ben visibile, enfatizzato da chi accoglie i soci (allenatori, insegnanti, istruttori, receptionist, ecc.), pubblicato anche

sul sito Internet, eventualmente fotografato, conservato. Ove possibile, predisporre un foglio di presa visione dell'avvenuta esposizione dell'avviso, da far firmare ai soci;

- dai verbali devono risultare chiaramente la **corretta convocazione**, il **raggiungimento del quorum** costitutivo (se lo statuto ne prevede) il **numero** e, possibilmente, i **nomi dei soci partecipanti** (eventualmente mediante un separato foglio presenze). I verbali devono riportare fedelmente, ancorché sinteticamente, lo svolgimento delle riunioni. Vanno evitate frasi stereotipate e sempre uguali;
- i verbali dell'Assemblea ovvero del Consiglio Direttivo devono dare conto delle **deliberazioni adottate**, soprattutto quando queste comportano decisioni importanti a livello di impegni di spesa, di entrata e di organizzazione del sodalizio (definizione dei corsi da tenere e delle relative quote di partecipazione, dei campionati e dei tornei a cui partecipare, decisioni in merito al trasferimento e all'ingaggio di atleti e allenatori, deliberazione dei compensi da erogare agli stessi, nonché agli istruttori e altri collaboratori, rilascio di lettere di incarico, stipula di contratti di co.co.co, assunzioni, licenziamenti, acquisto di beni, contratti di sponsorizzazione, di affitto ecc.). Tali scelte non debbono essere prese autonomamente dal presidente, ancorché ratificate *ex post*, ma devono essere discusse, vagliate e deliberate dal Consiglio Direttivo, o, se lo statuto lo prevede, dall'assemblea dei soci;
- la **predisposizione del rendiconto** e delle relazioni, economiche e sportivo/gestionali, da presentare all'Assemblea dei soci va effettuata, e verbalizzata, dal Consiglio Direttivo;
- se lo statuto prevede la nomina del **Collegio sindacale**, o organo equivalente, è necessario che tale organo venga nominato, che controlli almeno trimestralmente l'andamento della gestione, e che predisponga un verbale di approvazione del rendiconto.

Va infine sottolineato che il sodalizio sportivo deve sempre **evidenziare**, in tutti i documenti, i segni distintivi e in ogni comunicazione rivolta al pubblico, la **natura sportiva dilettantistica**, attraverso l'indicazione della qualifica di "associazione sportiva dilettantistica" o, quanto meno, dell'acronimo A.S.D. Tale indicazione, ai sensi della Circolare AdE 21 E/2003 "*costituisce condizione per il godimento dei benefici fiscali l'adozione della denominazione indicata nel citato comma 17 dell'art. 90, che deve essere utilizzata in tutti i segni distintivi o comunicazioni rivolte al pubblico*",

**Vanno quindi evitati**, anche in documenti non istituzionali, quali manifesti pubblicitari e/o siti internet, **termini generici** quali "società sportiva" o "gruppo sportivo". Si ha notizia di avvisi di accertamento in cui è stato elevato tale rilievo, che può avere effetti pesanti nel prosieguo della verifica.

#### **4. Adempimenti contabili e fiscali**

##### **4.1 – Tenuta della contabilità**

1. Le **S.S.D. a r.l.** sono tenute a rispettare gli **obblighi civilistici in materia di contabilità e rendiconto**, che richiedono l'adozione di un impianto contabile in partita doppia.

Per le **A.S.D.**, non esiste invece alcuna norma di legge che disciplini in maniera puntuale le modalità di tenuta della contabilità associativa interna prevedendo forme o modalità obbligatorie, fatto salvo quanto eventualmente previsto dallo statuto e di quanto richiesto dalla normativa fiscale per le attività commerciali eventualmente esercitate (di cui al successivo punto n. 5). Le contestazioni elevate in tal senso in alcuni avvisi di accertamento risultano *ultra legem*, limitandosi la previsione normativa a richiedere alle ASD esclusivamente la predisposizione e l'approvazione del rendiconto e la corrispondenza di questo alla documentazione contabile.

Premesso quanto sopra non può tuttavia negarsi che per poter predisporre un **rendiconto corretto** è certamente necessario dotarsi di un'**organizzazione contabile**, con modalità da valutare in relazione alle caratteristiche e alle esigenze dell'ente, ed è opportuno che tale contabilità venga tenuta con mezzi idonei a garantire la correttezza del rendiconto e la trasparenza di gestione;

2. nei **casi più semplici** può essere sufficiente la tenuta di un libro cassa o di un **registro di prima nota**; all'aumentare della complessità della gestione può essere opportuno approntare strumenti più elaborati, quali l'utilizzo di **fogli excel**, di **programmi contabili** appositamente predisposti per gli enti associativi fino ad arrivare all'impostazione di una contabilità ordinaria.

La tenuta della **contabilità ordinaria** può risultare necessaria, anche ai fini di esigenze di controllo interno, in caso di gestioni particolarmente complesse, e può risultare molto utile quando, in caso di disconoscimento della qualifica di Ente Non Commerciale, l'adozione di una contabilità correttamente tenuta può consentire, anche in fase contenziosa o pre-contenziosa, il riconoscimento della deducibilità dei costi di esercizio e della detrazione dell'IVA sugli acquisti;

3. dalla contabilità debbono risultare chiaramente le **entrate** e le **uscite**, in relazione alle quali deve esistere una documentazione probante; per i corrispettivi non commerciali (quote di frequenza) la documentazione (annotazione in contabilità ovvero copia della ricevuta di pagamento) deve riportare il nome di chi li ha corrisposti, per poter dimostrare che era un socio o un tesserato del sodalizio;

4. occorre prestare la massima attenzione ai movimenti finanziari, agli incassi e pagamenti in contanti e ai versamenti e prelevamenti sul c/c bancario:

- in primo luogo, i sodalizi sportivi che hanno optato per l'applicazione del regime forfettario ex l. 398/1991 non possono effettuare pagamenti e incassi in contanti per **importi superiori a € 999,99** pur non essendo più prevista, in caso di violazione di tale obbligo, la decadenza dal regime agevolato;
  - la **gestione della liquidità** è un "terreno molto scivoloso": il *modus operandi* ideale è rappresentato dal versamento di tutti gli incassi sul c/c bancario e la gestione di tutti i pagamenti con strumenti bancari tracciabili: in tal modo l'e/c bancario potrà fungere da libro cassa ai fini della predisposizione del rendiconto ed in sede di verifica.
  - siamo consapevoli che tale organizzazione può risultare di difficile impostazione a livello di piccole associazioni, dove incassi e pagamenti in contanti sono, in genere, la regola. Occorre tuttavia prestare la **massima attenzione ai movimenti di contante**: l'Agenzia Entrate opera sempre più spesso indagini finanziarie sui c/c e sui movimenti bancari delle associazioni e dei loro presidenti. Ove non si riesca a dimostrare un collegamento puntuale tra i versamenti sul c/c e le disponibilità di cassa, ovvero tra i prelevamenti e i pagamenti effettuati, i movimenti "non giustificati" possono essere utilizzati quali presunzioni di incassi non documentati e "utili in nero", presunzione dalla quale consegue automaticamente la decadenza della natura di ente senza scopo di lucro dell'associazione. In tal senso, i versamenti su c/c bancario casuali o a forfait, non collegabili ad una sommatoria puntuale di ricevute incassate dai soci possono comportare problemi di giustificazione del movimento finanziario. Una prima nota cassa ben tenuta o una scheda contabile del conto cassa in partita doppia possono in tal caso essere di grande aiuto;
  - in ogni caso, è assolutamente da evitare l'utilizzo di scontrini fiscali e/o altra documentazione di spesa non intestata all'associazione: laddove non sia concretamente possibile operare la richiesta di una fattura e/o di una Ricevuta Fiscale intestata, occorre che il soggetto che ha anticipato o effettuato la spesa predisponga una "nota spese" giustificativa degli acquisti operati e certificati da scontrini fiscali.
5. qualora l'associazione svolga, oltre all'attività istituzionale, anche un'**attività commerciale** (ad es. gestione di un bar o punto di ristoro, pubblicità e sponsorizzazione, vendita abbigliamento/articoli sportivi, prestazioni effettuate in favore di non soci/tesserati ecc.), occorre separare la contabilità

relativa all'attività commerciale da quella inerente all'area istituzionale (obbligo di tenuta di contabilità separate – art. 144 T.U.I.R.)

- In caso di tenuta della contabilità con il sistema della partita doppia è consentita la tenuta di un unico sistema contabile, a condizione che siano separatamente e chiaramente evidenziate le poste contabili relativi all'attività commerciale rispetto a quelle relative all'attività istituzionale;
  - è opportuno precisare che, in caso di opzione per la tenuta del regime forfettario ex l. 398/1991, l'obbligo di contabilità separata ai fini fiscali è correttamente rispettato attraverso la tenuta del c.d. "registro IVA minori";
6. ai fini tributari, i **documenti contabili** sulla base di quali è stato redatto il rendiconto - tutti, anche quelli aventi rilevanza esclusivamente istituzionale – devono essere **conservati** almeno sino al termine di prescrizione delle verifiche fiscali relative all'annualità di riferimento (31/12 del 4° anno successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi). Tuttavia, qualora dovessero emergere dalle verifiche profili di ordine penale i termini di cui sopra sono raddoppiati. Ai fini dei rapporti tra l'associazione, i propri organi direttivi e i soci, nonché ai fini civilistici e penali, occorre conservare la documentazione fino al termine richiesto dal c.c. per la tenuta della contabilità delle imprese (10 anni).

Gli adempimenti indicati nel presente paragrafo possono anche essere delegati a uno studio di consulenza esterna al quale sia stato conferito l'incarico professionale di tenuta della contabilità associativa. In tal caso è necessario da parte dell'associazione sportiva delegante la predisposizione di una prima nota contabile e la ordinata consegna dei documenti allo studio professionale delegato.

#### 4.2 - Contabilità fiscale in regime di L. 398/1991

Le associazioni che hanno optato per l'adozione del regime fiscale in oggetto sono tenute a:

- a. **numerare progressivamente per anno solare le fatture emesse;**
- b. **conservare e numerare progressivamente per anno solare le fatture di acquisto ricevute;**
- c. **annotare nel registro** di cui al D.M. 11.02.1997 (prospetto riepilogativo I.V.A. minori), entro il giorno 16 del mese successivo a quello di incasso, **l'ammontare complessivo dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali;**
- d. **calcolare**, in riferimento ad ogni trimestre, **l'ammontare complessivo dell'IVA dovuta**, applicando la detrazione forfettaria del 50% sull'imposta incassata in relazione ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali (con esclusione dei diritti radiotelevisivi per i quali la detrazione è del 33,33%);
- e. **versare**, entro il giorno 16 del secondo mese successivo a ogni trimestre solare, **l'ammontare complessivo dell'IVA dovuta**. Il versamento dovrà essere effettuato presentando – esclusivamente in via telematica – il mod. F24 e indicando rispettivamente i codici 6031 – 6032 – 6033 – 6034 per l'I.V.A. del I - II - III - IV trimestre;
- f. **effettuare i pagamenti e ricevere gli incassi di importo superiore ad € 999,99 attraverso strumenti bancari o postali tracciabili;**
- g. emettere fattura in formato elettronico, a eccezione dei sodalizi che hanno conseguito nell'esercizio precedente ricavi di ammontare inferiore ad € 65.000, i quali possono emettere fattura in modalità cartacea

Va peraltro evidenziato che, a seguito dell'obbligo generalizzato di ricezione e conservazione sostitutiva delle fatture in formato elettronico gli obblighi di cui alle precedenti lettere a) e b) risultano sostanzialmente inutili e ridondanti.

#### 4.2.1 - contabilità fiscale in regime di l. 398/1991 ed esercizio di attività commerciali "non connesse"

Si evidenzia che, con la più volte citata circolare 18/E del 03/08/2018, l'Agenzia Entrate ha precisato che non tutti i proventi derivanti da attività commerciali possono beneficiare del trattamento contabile e tributario agevolato ex l. 398/1991, e che tale trattamento è riservato alle sole attività commerciali "connesse agli scopi istituzionali".

Ne deriva che per le attività "non connesse" sarà necessario tenere la contabilità e determinare il reddito imponibile e l'IVA da versare con modalità ordinarie, nonché predisporre tutti quegli adempimenti contabili e dichiarativi in relazione ai quali in regime 398 è previsto l'esonero (certificazione dei corrispettivi, tenuta dei registri IVA, liquidazioni periodiche, dichiarazioni IVA)

Tale impostazione risulta di difficile applicazione, comportando la necessità di individuare ricavi e costi inerenti alle attività commerciali "non connesse" e operare un "doppio pro rata" in relazione ai costi c.d. "promiscui": occorre infatti in primo luogo calcolare l'incidenza dei costi comuni tra attività istituzionali e attività commerciali e, secondariamente, calcolare l'incidenza degli stessi tra attività connesse (e gestite in regime 398) e attività non connesse.

Si tratta di un'operazione che può risultare piuttosto complicata e che necessita di una organizzazione contabile e amministrativa non irrilevante.

Quanto alla definizione di attività connesse e non connesse la circolare spiega che devono considerarsi connesse quelle che costituiscono il naturale completamento delle attività istituzionali (es. bar o punto di ristoro riservato ai soli atleti, piccola attività di vendita di attrezzatura sportiva a beneficio degli atleti stessi), ivi compresa l'attività di pubblicità o sponsorizzazione, laddove devono essere considerate attività non connesse quelle che si rivolgono a un pubblico indistinto, sono organizzate con modalità imprenditoriali e si pongono in diretta concorrenza con gli operatori commerciali ordinari.

Infine, secondo l'Agenzia, devono considerarsi attività commerciali non connesse quelle relative all'organizzazione e allo svolgimento di attività sportive non riconosciute tali da parte del CONI, impostazione, questa che, come si è già avuto modo di osservare, appare sicuramente forzata e penalizzante.

#### 4.3 - Adempimenti dichiarativi e versamenti di imposta

Indipendentemente dall'eventuale opzione per il regime di cui alla Legge 398/91, le ASD sono tenute a:

- i. operare e versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di pagamento della prestazione, la ritenuta d'acconto sugli importi corrisposti a confronti a lavoratori dipendenti, liberi professionisti, collaboratori continuativi od occasionali, sportivi dilettanti che superano l'importo esente di 10.000,00 euro di compensi annui. Il versamento deve essere effettuato esclusivamente in via telematica attraverso Mod. F24;
- ii. versare, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento, l'**ammontare dei contributi previdenziali** (INPS e INPS "EX ENPALS") relativi ai compensi erogati a lavoratori dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi/a progetto, lavoratori autonomi iscritti alla gestione ENPALS (quota trattenuta al lavoratore più quota a carico della ASD). Il versamento deve essere effettuato esclusivamente in via telematica attraverso Mod. F24;

- iii. presentare in via telematica e consegnare ai percipienti, in relazione a tutti i compensi erogati – ivi compresi i compensi sportivi “sotto soglia” la Certificazione Unica (CU)
- iv. presentare in via telematica la dichiarazione dei **sostituti di imposta (Mod. 770)** in caso di effettuazione e versamento di ritenute d’acconto o a titolo di imposta;
- v. versare, entro il giorno 16 di ogni mese, con riferimento al mese precedente, ovvero entro il giorno 16 del 2° mese successivo a ogni trimestre in caso di versamento trimestrale, l’**importo dell’IVA a debito** relativo al periodo di riferimento (F 24 telematico);
- vi. presentare la dichiarazione dei redditi **Mod. UNICO ENC** entro il 10° mese successivo alla chiusura dell’esercizio;
- vii. versare entro il giorno 16 del 6° mese successivo alla chiusura dell’esercizio il **saldo delle imposte sui redditi** dovute per l’esercizio precedente e il **1° acconto relativo alle imposte** dell’anno in corso (F 24 telematico);
- viii. versare, entro il giorno 30 dell’11° mese successivo alla chiusura dell’esercizio, il **2° acconto** relativo alle imposte dell’anno in corso (F 24 telematico);

Gli adempimenti dichiarativi, da effettuare esclusivamente in via telematica, sono generalmente curati dallo studio professionale cui è stato affidato l’incarico di consulenza.

#### 5. Adempimenti relativi alla redazione del rendiconto di esercizio e dei rendiconti per eventi “esenti”

Sia le S.S.D. a r.l. (nei termini previsti dalle disposizioni del codice civile) che le A.S.D. (nei termini previsti dallo statuto sociale) devono **predisporre annualmente un bilancio ovvero un rendiconto** - le A.S.D. possono utilizzare anche la forma del Rendiconto Economico e Finanziario - da presentare all’assemblea dei soci per l’approvazione.

Il **rendiconto** deve essere veritiero e corretto, e presentare con chiarezza e precisione la situazione finanziaria, ed economica del sodalizio.

Il rendiconto deve essere sottoscritto dal Consiglio Direttivo e deve essere tenuto a disposizione dei soci prima dell’assemblea per il tempo richiesto dallo statuto; copia del rendiconto deve essere allegata al verbale di assemblea che lo ha approvato.

In caso di esercizio di attività commerciali è necessario predisporre un **rendiconto separato dell’attività commerciale** il cui saldo positivo o negativo andrà riportato nel rendiconto complessivo, ovvero redigere un unico rendiconto separando chiaramente le voci di costo e di ricavo inerenti alla sfera commerciale.

Cassa o competenza? Il bilancio, in senso tecnico, è un documento che va redatto secondo il **principio di competenza**, in ragione del quale i costi e i ricavi devono essere imputati all’esercizio cui si riferiscono indipendentemente dalla manifestazione finanziaria degli stessi. Ciò comporta l’adozione di una contabilità in partita doppia e l’evidenziazione in bilancio dei costi e ricavi sospesi, degli ammortamenti, dei crediti e debiti. Tuttavia, per gli enti di minori dimensione - individuati in quelle associazioni con proventi e ricavi annui inferiori a 250.000 € - tanto l’Agenzia delle Entrate che il Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ammettono l’adozione di un rendiconto redatto secondo il principio di cassa.

Qualora l’A.S.D. abbia optato per la predisposizione di un rendiconto economico e finanziario secondo il principio di cassa, è opportuno evidenziare l’**esistenza di crediti e debiti in sospeso** alla data di chiusura dell’esercizio, così come, se di importo significativo, la presenza di investimenti in

immobilizzazioni. È inoltre necessario indicare nel rendiconto la situazione di cassa e c/c bancario alla fine dell'esercizio, così che, in assenza di contabilità in partita doppia, si possano collegare i vari rendiconti (casse e banca iniziali, più l'utile meno la perdita dell'anno, debbono tornare con cassa e banca finali) e quindi dimostrare che non vi è stata distribuzione di utili.

Se richiesto dallo statuto, occorre predisporre e presentare all'assemblea dei soci, il **bilancio/rendiconto preventivo**.

Qualora l'associazione abbia optato per il regime ex l. 398/1991, e abbia effettuato, ai sensi dell'art. 25, comma 2, legge 133/99 eventi – in numero non superiore a due per anno – in cui abbia realizzato **proventi relativi allo svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali** e/o raccolte pubbliche di fondi per ammontare complessivamente non superiore ad € 51.645,69 dovrà predisporre ed approvare specificamente, entro quattro mesi dalla chiusura dell'evento, apposito rendiconto separato al fine di beneficiare della de-commercializzazione dei proventi incassati

#### **6. Adempimenti relativi al rapporto con lavoratori dipendenti, liberi professionisti, co.co.co e sportivi dilettanti**

Nel caso (assai frequente) nel quale l'ASD intrattenga queste tipologie di rapporti, essa deve:

- **predisporre**, e **conservare** ordinatamente, i contratti di lavoro, i contratti di co.co.co e i contratti/lettere di incarico agli sportivi dilettanti;
- **comunicare** entro il giorno precedente all'inizio del rapporto, al **centro per l'impiego**, l'inizio dei rapporti di lavoro dipendente e co.co.co (anche amministrativo/gestionali);
- **predisporre** e **compilare** il **Libro Unico del Lavoro** (LUL) e gli altri adempimenti in materia di lavoro, relativamente ai rapporti di lavoro dipendente e co.co.co (anche amministrativo/gestionali);
- farsi rilasciare dai percipienti i compensi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) (sportivi dilettanti) - prima di effettuare pagamenti a tale titolo - **l'attestazione dell'ammontare dei compensi di analoga natura** eventualmente percepiti nel corso dell'anno solare da altre società/associazioni sportive.

\* \* \*