



Direzione Centrale Normativa

CIRCOLARE N. 9/E

Roma, 24 aprile 2013

OGGETTO: Quesiti relativi alle associazioni e alle società sportive dilettantistiche.

INDICE

PREMESSA.....3

1. **EFFETTI DELLA MANCATA TENUTA DEL MODELLO PREVISTO DAL DM 11 FEBBRAIO 1997.....3**
2. **EFFETTI DELLA MANCATA TENUTA DEL RENDICONTO PREVISTO DALL'ARTICOLO 5, COMMA 5, DEL DM 26 NOVEMBRE 1999, n. 473.....6**
3. **VIOLAZIONI FORMALI DEGLI OBBLIGHI STATUTARI CONCERNENTI LA DEMOCRATICITÀ E L'UGUAGLIANZA DEI DIRITTI DI TUTTI GLI ASSOCIATI.....10**

Premessa

In occasione di incontri tenutisi con i rappresentanti del settore sportivo dilettantistico, sono emerse problematiche fiscali riguardanti le associazioni e le

società sportive dilettantistiche che hanno optato per il regime fiscale recato dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, sulle quali si forniscono i seguenti chiarimenti.

Il regime fiscale introdotto dalla legge n. 398 del 1991 prevede modalità di determinazione forfetaria del reddito imponibile e dell'IVA nonché previsioni di favore in materia di adempimenti contabili e certificazione dei corrispettivi (ad esempio, esonero agli effetti dell'IVA dagli obblighi di registrazione e dichiarazione).

Possono optare per l'applicazione di tale regime agevolativo le associazioni e le società sportive dilettantistiche che, nel corso del periodo d'imposta precedente, abbiano conseguito proventi derivanti da attività commerciale per un importo non superiore a 250.000 euro.

1. EFFETTI DELLA MANCATA TENUTA DEL MODELLO PREVISTO DAL DM 11 FEBBRAIO 1997

Domanda

Ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544 (Regolamento recante norme per la semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in materia di imposta sugli intrattenimenti), gli enti sportivi dilettantistici che hanno optato per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 *“devono”,* fra l'altro, *“annotare, anche con un'unica registrazione, entro il giorno 15 del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, nel modello di cui al decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, opportunamente integrato”.*

Si è posto il dubbio se il mancato rispetto del predetto obbligo contabile comporti la decadenza dalle agevolazioni previste dalla legge n. 398 del 1991.

Risposta

L'articolo 9, comma 3, del DPR n. 544 del 1999 disciplina gli adempimenti contabili a carico degli enti sportivi dilettantistici che hanno optato per le disposizioni della legge n. 398 del 1991, prevedendo che gli stessi enti devono:

- versare trimestralmente l'IVA mediante modello F24 entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, con possibilità di avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
- numerare progressivamente e conservare le fatture di acquisto a norma dell'articolo 39 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, fermo restando l'esonero dagli obblighi di registrazione delle stesse;
- annotare, anche con unica registrazione entro il giorno 15 del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, nel modello di cui al DM 11 febbraio 1997;
- annotare distintamente nel citato modello i proventi di cui all'articolo 25, comma 2, della legge 13 maggio 1999, n. 133 che non costituiscono reddito imponibile, le plusvalenze patrimoniali nonché le operazioni intracomunitarie ai sensi dell'articolo 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Si fa presente, altresì, che gli enti sportivi dilettantistici che hanno optato per le disposizioni recate dalla legge n. 398 del 1991 sono esonerati dall'obbligo di fatturazione, tranne che per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie (v. articolo 74, sesto comma, del DPR n. 633).

Ciò posto, si evidenzia che la norma di cui all'articolo 9, comma 3, del DPR n. 544 del 1999 non prevede la decadenza dai benefici fiscali di cui alla legge n. 398 del 1991 in caso di mancato rispetto dell'obbligo di tenuta del modello di cui al DM 11 febbraio 1997, fermo restando, naturalmente, che la

permanenza nel regime agevolativo è subordinata alla sussistenza dei requisiti sostanziali richiesti dalla specifica normativa.

Si ritiene, quindi, che qualora, in sede di accertamento, si ravvisi la mancata tenuta del predetto modello secondo le modalità previste dal citato articolo 9 del DPR n. 544 del 1999, si potrà procedere alla ricostruzione della situazione reddituale dell'ente sportivo dilettantistico tenendo conto delle effettive risultanze contabili comprovabili, da parte dell'ente, con fatture e altri documenti.

In sostanza, l'ente sportivo dilettantistico, pur non avendo provveduto ad annotare i corrispettivi nel modello di cui al DM 11 febbraio 1997, in presenza di tutti i requisiti previsti dalla legge, potrà continuare a fruire delle agevolazioni di cui alla legge n. 398 del 1991, sempre che sia in grado di fornire all'amministrazione finanziaria i riscontri contabili, quali fatture, ricevute, scontrini fiscali ovvero altra documentazione utile ai fini della corretta determinazione del reddito e dell'IVA.

Resta fermo che qualora la società/associazione sportiva dilettantistica non sia in grado di produrre alcuna documentazione idonea a provare la sussistenza dei requisiti sostanziali per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge n. 398 del 1991, la stessa decadrà dal predetto regime di favore.

In particolare, in assenza dei presupposti previsti dalla legge [ad esempio, violazione del divieto di distribuzione diretta o indiretta di utili; proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali superiori a euro 250.000; violazione dell'obbligo di tracciabilità dei pagamenti a favore di enti sportivi dilettantistici e dei versamenti da questi effettuati di importo superiore a euro 516,46 (v. articolo 25, comma 5, della legge n. 133 del 1999)] l'ente sportivo dilettantistico non potrà beneficiare delle disposizioni recate dalla legge n. 398 del 1991.

La mancata osservanza dell'adempimento di cui trattasi comporta, comunque, l'applicabilità della sanzione amministrativa prevista in materia di violazioni degli obblighi relativi alla contabilità dall'articolo 9, comma 1, del

decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (sanzione da euro 1.032 ad euro 7.746), secondo cui *“chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalla legge in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria, è punito con la sanzione amministrativa da lire due milioni a lire quindici milioni”* (da euro 1.032 ad euro 7.746).

Il mancato rispetto degli ulteriori adempimenti previsti dal citato articolo 9, comma 3, del DPR n. 544 del 1999 (ad esempio, la conservazione e numerazione progressiva delle fatture di acquisto ovvero il versamento trimestrale dell’IVA) comporta – al pari della mancata tenuta del prospetto di cui al DM 11 febbraio 1997 – l’applicazione delle specifiche disposizioni previste dal D. Lgs. n. 471 del 1997 e non la decadenza dal regime tributario di cui alla legge n. 398 del 1991, sempre che gli inadempimenti non precludano all’amministrazione finanziaria il riscontro documentale utile ai fini dell’accertamento dei requisiti richiesti per beneficiare del regime stesso.

2. EFFETTI DELLA MANCATA TENUTA DEL RENDICONTO PREVISTO DALL’ARTICOLO 5, COMMA 5, DEL DM 26 NOVEMBRE 1999, n. 473

Domanda

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche possono optare per le disposizioni recate dalla legge n. 398 del 1991 a condizione, fra l’altro, che nel periodo d’imposta precedente abbiano conseguito dall’esercizio di attività commerciali proventi non superiori a 250.000 euro.

Per detti enti, inoltre, l’articolo 25, comma 2, della legge 13 maggio 1999, n. 133 prevede che non concorrono a formare il reddito imponibile, per un

numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore a 51.645,69 euro:

- a) i proventi realizzati dagli enti sportivi dilettantistici nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- b) i proventi realizzati per il tramite di raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione in conformità all'articolo 143, comma 3, lettera a), del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR).

La disposizione agevolativa sopra richiamata è applicabile a condizione che, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, gli enti sportivi dilettantistici che hanno optato per le disposizioni della legge n. 398 del 1991 redigano *“un apposito rendiconto, tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione”* nell'ambito della quale vengono realizzati i proventi di cui al citato articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999 (v. articolo 5, comma 5, del decreto del Ministero delle finanze 26 novembre 1999, n. 473).

In proposito, si chiede di sapere se la mancata redazione del predetto rendiconto comporti, per gli enti sportivi dilettantistici che hanno optato per le disposizioni della legge n. 398 del 1991, la disapplicazione della disposizione recata dall'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999 ovvero – qualora sia comunque possibile risalire, attraverso altri dati desumibili dalla contabilità dell'ente, all'ammontare dei proventi detassati – se in luogo della disapplicazione di tale previsione sia applicabile una diversa misura sanzionatoria.

Risposta

Il reddito imponibile delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche che, avendone i requisiti, hanno optato per il regime tributario di cui alla legge n. 398 del 1991 è determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività nella misura del 3 per cento e aggiungendo l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

In sostanza, dal punto di vista reddituale, l'opzione per le disposizioni di favore recate dalla citata legge n. 398 del 1991 produce, per gli enti sportivi dilettantistici in possesso dei requisiti (cfr. circolare n. 21/E del 22 aprile 2003), un duplice effetto:

- l'applicazione del coefficiente di redditività del 3 per cento ai proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali;
- la piena rilevanza delle plusvalenze patrimoniali, alle quali non si applica il predetto coefficiente di redditività.

Ciò premesso, si evidenzia che, ai fini dell'applicabilità degli specifici benefici recati dal citato articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999, l'ente sportivo dilettantistico che ha optato per le disposizioni recate dalla legge n. 398 del 1991 deve redigere un apposito rendiconto, tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22 del DPR n. 600 del 1973.

Si precisa, al riguardo, che tale adempimento si considera soddisfatto qualora i dati da inserire nell'anzidetto rendiconto (le entrate e le spese relative a ciascuna celebrazione, ricorrenza o campagna di sensibilizzazione) siano comunque desumibili attraverso le risultanze della contabilità generale dell'ente sportivo dilettantistico, fermi restando gli obblighi di redazione e conservazione, per ciascuna manifestazione, della relazione illustrativa, ai sensi degli articoli 20 e 22 del DPR n. 600 del 1973.

In proposito, si ritiene utile far presente che è stato precisato, per gli enti non commerciali, che la tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano di conti, strutturato in modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all'attività istituzionale e quelle destinate all'attività commerciale, non

è di ostacolo all'eventuale attività di controllo esercitata dagli organi competenti (cfr. risoluzione n. 86/E del 13 marzo 2002).

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

Pertanto, conformemente al suddetto criterio interpretativo e considerata la particolare rilevanza riconosciuta agli enti sportivi dilettantistici, si ritiene che la mancata redazione del rendiconto in argomento non determini, di per sé, l'inapplicabilità della disposizione di esclusione dall'IRES per i proventi realizzati (v. articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999) e non rilevati nel più volte citato rendiconto, sempre che, in sede di controllo, sia comunque possibile fornire una documentazione idonea ad attestare la realizzazione dei proventi esclusi dal reddito imponibile.

Resta ferma l'applicabilità delle sanzioni per la mancata osservanza degli obblighi relativi alla tenuta dei documenti contabili, secondo le indicazioni fornite al paragrafo 1.

Diversamente, i proventi per i quali non si è provveduto alla redazione del rendiconto di cui al DM n. 473 del 1999 e in relazione ai quali l'associazione sportiva non sia in grado di produrre alcun documento attestante l'operazione devono essere assoggettati a tassazione – analogamente a quanto espressamente previsto per i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali dall'articolo 2, comma 5, della legge n. 398 del 1991 – con l'applicazione del coefficiente di redditività pari al 3 per cento.

In tal caso, i proventi di cui trattasi, in quanto equiparati a quelli ai quali si applica il coefficiente di redditività del 3 per cento, concorrono alla determinazione dell'importo pari a 250.000 euro, il cui superamento implica la decadenza dai benefici fiscali previsti dalla legge n. 398 del 1991 e l'applicazione del regime tributario ordinario sia con riferimento alla determinazione delle imposte che agli adempimenti contabili.

Esempio:

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

3. VIOLAZIONI FORMALI DEGLI OBBLIGHI STATUTARI CONCERNENTI LA DEMOCRATICITÀ E L'UGUAGLIANZA DEI DIRITTI DI TUTTI GLI ASSOCIATI

Domanda

In base all'articolo 90, comma 18, della legge n. 289 del 2002 lo statuto delle associazioni sportive dilettantistiche deve contenere determinate clausole al fine di garantire l'assenza di scopo di lucro, la democraticità del sodalizio ed assicurare il rispetto degli altri principi indicati dalla stessa norma.

Con circolare n. 21/E del 2003, paragrafo 1.1, è stato chiarito che, in mancanza del formale recepimento nello statuto, nonché in caso di inosservanza di fatto delle clausole stabilite dal citato comma 18 dell'articolo 90 della legge n. 289 del 2002, gli enti sportivi dilettantistici non possono beneficiare del particolare regime agevolativo ad essi riservato.

E' emerso che, in sede di verifica, viene spesso contestata la mancanza di democrazia interna all'ente – con conseguente disapplicazione dei benefici fiscali – sulla base di elementi quali, ad esempio, la non rituale convocazione dell'assemblea, l'assenza dei nomi dei partecipanti nei verbali di assemblea, il mancato inserimento dei nomi degli associati nel libro soci, etc.

Ciò posto, si chiede di sapere se tali violazioni di natura formale comportino la disapplicazione del regime fiscale di cui alla legge n. 398 del 1991.

Risposta

L'effettività del rapporto associativo costituisce presupposto essenziale per il riconoscimento alle associazioni sportive dilettantistiche dei benefici fiscali previsti dalla vigente normativa, al fine di evitare l'uso distorto dello strumento associazionistico, suscettibile di intralciare – tra l'altro – la libertà di concorrenza tra gli operatori commerciali.

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

Fermo restando che 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, si evidenzia che elementi quali le modalità di convocazione e verbalizzazione delle assemblee dei soci costituiscono, in via generale, indici rilevanti al fine di desumere la reale natura associativa dell'ente e l'effettiva democraticità del sodalizio.

Tuttavia, si può ritenere che l'adozione di forme di convocazione dell'assemblea diverse da quelle tradizionali (ad esempio, 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.

La clausola della democraticità prevista dall'articolo 90, comma 18, lettera 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.

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

- la mancanza assoluta di forme di comunicazione idonee ad informare gli associati delle convocazioni assembleari e delle decisioni degli organi sociali;
- la 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;
- l'esercizio limitato del diritto di voto – dovuto alla presenza, di fatto, di categorie di associati privilegiati – in relazione alle deliberazioni inerenti l'approvazione del bilancio, le modifiche statutarie, l'approvazione dei regolamenti, la nomina di cariche direttive, etc..

In tali ipotesi, infatti, ravvisandosi un nesso diretto fra la violazione posta in essere dall'associazione e la disposizione statutaria concernente la democraticità dell'ente, si ritiene che l'associazione sportiva dilettantistica decada dai benefici recati dalla legge n. 398 del 1991 per mancata osservanza della clausola di cui al citato articolo 90, comma 18, lettera e), della legge n. 289 del 2002.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni Provinciali e dagli Uffici locali.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA