

The background is a dark blue gradient with a subtle pattern of white dots. Overlaid on this are several white circular elements. On the left, a large circular scale with tick marks and numbers (160, 170, 180, 190, 200, 210, 220, 230, 240, 250, 260) is visible. To its right and slightly above, there are several concentric circles, some solid and some dashed, with arrows indicating a clockwise direction. These elements suggest a theme of measurement, control, or progress.

# I CONTROLLI SUI SOGGETTI DEL TERZO SETTORE

MODENA, MARTEDÌ 25 FEBBRAIO

The background features a dark blue gradient with faint, light blue circular patterns. On the left side, there is a large, semi-circular scale with tick marks and numbers ranging from 160 to 260. Several concentric circles and dashed lines are scattered across the slide, some with arrows indicating a clockwise direction.

# I CONTROLLI SUI SOGGETTI DEL TERZO SETTORE

PARTE GENERALE –  
NUOVA NORMATIVA E DIFFERENZE

# ENTI DEL TERZO SETTORE

*“Il complesso degli enti privati, costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti e atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi*

ORGANIZZAZIONI DI  
VOLONTARIATO  
(L. 266/91)

ASSOCIAZIONI DI  
PROMOZIONE  
SOCIALE  
(L. 287/91 E L. 383/2000)

IMPRESE E  
COOPERATIVE  
SOCIALI

ORGANIZZAZIONI  
NON GOVERNATIVE

# ENTI DEL TERZO SETTORE

ASSOCIAZIONI  
SPORTIVE  
DILETTANTISTICHE  
L. 398/91 E 289/02

ONLUS  
D.LGS. 460/97 , ART.  
10 E SS + ART 150 TUIR

ENTI FILANTROPICI

FONDAZIONI

# ETS

Art. 4, comma 1

1. ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE
2. ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO
3. IMPRESE SOCIALI, INCLUSE COOPERATIVE
4. RETI ASSOCIATIVE
5. ENTI FILANTROPICI
6. SOCIETA' DI MUTUO SOCCORSO
7. ASSOCIAZIONI, FONDAZIONI E ALTRI ENTI



artt. 8, 12, 13, 15

# CONTROLLI FISCALI

## ETS

- **Obiettivi statutarî** - Il patrimonio degli enti del Terzo settore, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche ed utilità sociale.
- **Assenza scopo di lucro** - ai fini di cui al comma 1, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo. (presunzioni assolute)
- **Denominazione sociale** - La denominazione sociale, in qualunque modo formata, deve contenere l'indicazione di ente del Terzo settore o l'acronimo ETS. Di tale indicazione deve farsi uso negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico.
- **Bilancio** - Gli enti del Terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto finanziario, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri.
  - agevolazioni per enti con proventi inferiori a € 220.000
- obbligo di **scritture contabili** di cui all'art.2214 c.c., per gli ETS 'commerciali' che svolgono principalmente attività in forma d'impresa commerciale
- **Deposito presso RUNTS** Gli enti del Terzo settore di cui al comma 4 devono redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del codice civile.

artt. 21 e ss.

# CONTROLLI FISCALI


## ETS

- Atto costitutivo e Statuto
- Acquisto personalità giuridica – iscrizione al registro nazionale RUNTS con capitale minimo
- Libri sociali e democraticità interna – libro degli associati e libro dei verbali di assemblea
- Domande associazioni
- Regolarità Assemblee

# ETS NON COMMERCIALE

## ART. 79

Superamento concetto  
costi di diretta  
imputazione CM 124/98  
e 40/81



- **ATTIVITA' ART. 5**
- Gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o piu' attivita' di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalita' civiche, solidaristiche e di utilita' sociale
- TITOLO GRATUITO c.2
- CORRISPETTIVI CHE NON SUPERANO I COSTI EFFETTIVI, c.2
- RACCOLTA FONDI
  - 2 eventi
  - Beni Modico valore
  - Ricorrenze, celebrazioni, campagne sensibilizzazione
  - Raccolte pubbliche
- CONTRIBUTI EROGATI PP.AA. C. 4
- ATTIVITA' VERSO ASSOCIATI, c. 6



# ETS COMMERCIALE

## ART. 79, COMMA 5

- **ATTIVITA' ART. 5**
- ' attivita' di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalita' civiche, solidaristiche e di utilita' sociale  
(Effettuate in «forma d'impresa»)
- **CORRISPETTIVI CHE SUPERANO I COSTI EFFETTIVI**
- **ATTIVITA' DIVERSE ART. 6**
- attività diverse da quelle di cui all'articolo 5, secondarie e strumentali rispetto alle attivita' di interesse generale (escluse sponsorizzazioni secondo limiti previsti)

# ETS COMMERCIALE SE

## PROVENTI DA ATT. COMMERCIALI

Proventi art. 5 con  
corrispettivi superiori  
a costi effettivi

Contratti con enti  
pubblici

Ricavi art. 6 (escluse  
sponsorizzazioni)



## PROVENTI DA ATT. ISTITUZIONALI

Quote associative

contributi

Liberalità

Sovvenzioni

Proventi da raccolte  
fondi

# PERDITA QUALIFICA ETS NON COMMERCIALE

- Obbligo di tenere scritture contabili artt. 14-15-16 DPR 600/73 (invece art. 18)
- Tutti i beni vanno indicati nell'Inventario
- Registrazione delle scritture cronologiche dal 1/1 al mutamento qualifica

# ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO

## ATTIVITA' DECOMMERCIALIZZATE – ART- 84

- Attività non commerciali per gli art. 79, co.2-3-4
- Vendita di beni donati da terzi per sovvenzioni per beni ceduti direttamente da ODV e non da intermediari
- Cessione di beni prodotti dagli stessi assistiti o volontari
- Somministrazione di alimenti e bevande durante raduni, manifestazioni e celebrazioni, occasionali

# ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE

## ATTIVITA' DECOMMERCIALIZZATE – ART- 85

- Attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso pagamenti di corrispettivi specifici nei confronti di associati e familiari conviventi e di associati di altre associazioni svolgenti medesime attività e facenti parte di unica organizzazione locale/nazionale (solo per APS si ripropone art. 148,c.3 TUIR)
- Cessione anche a terzi di proprie pubblicazioni verso corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali
- Vendita di beni donati da terzi per sovvenzioni direttamente e senza intermediari
- Solo in particolari casi:
  - Somministrazione di alimenti e bevande in bar situati presso le sedi della APS
  - Organizzazione di viaggi e soggiorni turistica per attività complementari a quelle statutarie, verso associati e familiari conviventi, senza effettuare pubblicità all'esterno



# ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE

## ATTIVITA' COMMERCIALI

- Cessione di beni nuovi prodotti per la vendita
- Somministrazione di pasti (nei casi diversi dai precedenti)
- Prestazioni alberghiere, di alloggio, trasporto, deposito
- Gestione di mense
- Organizzazioni di viaggi e soggiorni turistici (nei casi diversi dai precedenti)
- Gestioni di fiere ed esposizioni commerciali
- Pubblicità commerciale

# REGIME FORFETTARIO PER ODS E APS

## ODS

Coefficiente redditività 1%

## APS

Coefficiente redditività 3%

- Ricavi periodo precedente < € 130.000
- No obblighi IVA e scritture contabili, ma solo conservazione fatture
- Applicabile anche per ETS commerciali
- Possibile opzione IVA e IIDD ordinarie, o forfettario generale art. 80

# REGIME FORFETTARIO GENERALE (ART. 80)

- Nessun limite sui ricavi
- Solo per ETS non commerciali
- Somma dei ricavi commerciali cui applicare coeff. Redditività diversi per prestazioni di servizi o altre attività:
  - Fino a 130.000-----→ 7 % o 5 %
  - Fino a 300.000 ----→ 10 % o 7 %
  - Oltre 300.000 ----→ 17 % o 14 %
- Esclusione ISA
- IVA applicata nei modi ordinari

## ART. 145 TUIR

- Comma 1 : «*Fatto salvo quanto previsto, per le associazioni sportive dilettantistiche, dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, (...), gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata ai sensi dell'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività corrispondente alla classe di appartenenza secondo la tabella seguente ed aggiungendo l'ammontare dei componenti positivi del reddito di cui agli articoli 54, 55, 56 e 57:*
  - a) *attività di prestazioni di servizi:*
    - 1) *fino a lire 30.000.000, coefficiente 15 per cento;*
    - 2) *da lire 30.000.001 a lire 360.000.000, coefficiente 25 per cento;*
  - b) *altre attività:*
    - 1) *fino a lire 50.000.000, coefficiente 10 per cento;*
    - 2) *da lire 50.000.001 a lire 1.000.000.000, coefficiente 15 per cento.*

The background is a dark blue gradient with abstract white and light blue geometric patterns. On the left side, there is a large, semi-circular scale with tick marks and numbers ranging from 160 to 260. Several concentric circles and dashed lines with arrows are scattered across the slide, creating a sense of motion and control.

# I CONTROLLI SUI SOGGETTI DEL TERZO SETTORE

PARTE SPECIALE  
I CONTROLLI SULLE ASSOCIAZIONI



# ASSOCIAZIONE E SOC. SPORTIVA DILETTANTISTICA

L. 398/1991

- forfettizzazione reddito
- Esonero obblighi contabili
- Esonero dich. IVA
- Forfettizzazione detrazione IVA

ETS

NON ETS

Regimi forfettari art.80

ETS

NON ETS

# ASSOCIAZIONE E SOC. SPORTIVA DILETTANTISTICA

- **Decommercializzazione** corrispettivi specifici per attività svolte in diretta attuazione scopi istituzionali corrisposti da associati o tesserati

ETS  
NON ETS

- Commercialità cessione beni e prestazione di servizi verso associati e familiari dietro **pagamento di corrispettivi specifici** compresi contributi e quote supplementari (se corrispettivi superano costi EFFETTIVI)

ETS  
NON ETS

# ASSOCIAZIONE E SOC. SPORTIVA DILETTANTISTICA

- Perdita qualifica commerciale  
(art.149 TUIR)

ETS  
NON ETS

- Esenzione/riduzioni imposte

- Indirette
- Bollo
- Imu-tasi-tari
- irap

ETS  
NON ETS

- Accesso a finanziamenti europei
- Concessione in comodato d'uso  
gratuito di beni mobili e immobili di  
PP.AA.
- Acquisto personalità giuridica in  
termini agevolati

ETS  
NON ETS

# CONTROLLO PREVENTIVO

- L'attività di analisi è volta ad individuare e analizzare, nel territorio di competenza, tutti gli elementi utili alla determinazione del rischio di evasione e/o di elusione in capo alle associazioni,
- Per realizzare l'analisi di rischio ed eseguire la selezione dei soggetti nei confronti dei quali verrà svolta l'attività di controllo, gli **strumenti** di riferimento sono:
- **FONTI INFORMATIVE INTERNE**
- **FONTI INFORMATIVE ESTERNE**

# CONTROLLO PREVENTIVO

- L'attività di controllo è volta ad intercettare gli abusi delle norme agevolative riservate agli enti non commerciali
- E' necessario effettuare un monitoraggio, a livello locale allo scopo di individuare i più rilevanti rischi di abuso dei regimi agevolativi, pianificando un numero di controlli idoneo a supportare l'effetto di deterrenza



# INTERNET

- Pubblicizzazione tramite canali social
- Offerte promozionali
- Svolgimento di attività diverse da quelle statutarie

# MODELLO EAS

**tutti gli enti privati non commerciali** di tipo associativo che si avvalgono del regime tributario previsto dall'art. 148 del TUIR e dall'art. 4, quarto comma, secondo periodo, e sesto comma, del DPR n. 633 del 1972 (entro 60 gg)

## **Obbligo di preventiva comunicazione**

non è preclusa, sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza.

## **ENTI ESONERATI:**

- Enti non associativi (fondazioni)
- Enti di diritto pubblico
- ONLUS, ODV, ONG
- Pro loco che hanno optato per la L.398/91

**DICHIARAZIONI  
DEL RAPPRESENTANTE  
LEGALE**

Il sottoscritto, nella qualità di rappresentante legale, sotto la propria responsabilità,

**DICHIARA**

1) che non viene svolta in via esclusiva o principale attività commerciale				
2) che è stato adottato lo statuto	SI	<input checked="" type="checkbox"/>	NO	<input type="checkbox"/>
3) che l'ente ha personalità giuridica	SI	<input type="checkbox"/>	NO	<input checked="" type="checkbox"/>
4) che l'ente ha articolazioni territoriali e/o funzionali	SI	<input type="checkbox"/>	NO	<input checked="" type="checkbox"/>
5) che l'ente è un'articolazione territoriale e/o funzionale di altro ente C.F.	SI	<input type="checkbox"/>	NO	<input checked="" type="checkbox"/>
6) che l'ente è affiliato a federazioni o gruppi	SI	<input type="checkbox"/>	NO	<input checked="" type="checkbox"/>
7) che le modalità di convocazione degli associati prevedono:	convocazione individuale <input type="checkbox"/>		convocazione collettiva <input checked="" type="checkbox"/>	
8) che gli associati maggiorenni hanno parità di diritti nell'elettorato attivo e passivo	SI	<input checked="" type="checkbox"/>	NO	<input type="checkbox"/>
9) che le quote associative sono uguali e non differenziate	SI	<input checked="" type="checkbox"/>	NO	<input type="checkbox"/>
10) che i componenti degli organi amministrativi percepiscono compensi, indennità, rimborsi spese forfetari	SI	<input type="checkbox"/>	NO	<input checked="" type="checkbox"/>
11) che è redatto il rendiconto economico-finanziario annuale	SI	<input checked="" type="checkbox"/>	NO	<input type="checkbox"/>
12) che l'ente svolge attività nei confronti degli associati verso corrispettivi specifici	SI	<input type="checkbox"/>	NO	<input checked="" type="checkbox"/>
13) che l'ente svolge attività nei confronti dei non associati a pagamento	SI	<input type="checkbox"/>	NO	<input checked="" type="checkbox"/>
14) che gli associati corrispondono la sola quota associativa ordinaria	SI	<input checked="" type="checkbox"/>	NO	<input type="checkbox"/>
15) che l'attività nei confronti dei non associati è svolta:	abituamente <input type="checkbox"/>		occasionalmente <input type="checkbox"/>	
			no <input checked="" type="checkbox"/>	
16) che l'ente si avvale di personale dipendente	SI	<input type="checkbox"/>	NO	<input checked="" type="checkbox"/>
17) che l'ente utilizza locali di proprietà	SI	<input type="checkbox"/>	NO	<input checked="" type="checkbox"/>
18) che l'ente utilizza locali in locazione	SI	<input type="checkbox"/>	NO	<input checked="" type="checkbox"/>
19) che l'ente utilizza locali in comodato gratuito	SI	<input type="checkbox"/>	NO	<input checked="" type="checkbox"/>
20) che l'ente riceve proventi per attività di sponsorizzazione o pubblicità:	abituamente <input type="checkbox"/>	occasionalmente <input type="checkbox"/>	no <input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

# CONI

Art. 7, comma 1, del D.L. 28 maggio 2004, n. 136

- Il CONI è l'unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche.
- Per ottenere il riconoscimento dello status di “associazione o società sportiva dilettantistica” e poter usufruire delle relative agevolazioni fiscali è necessaria l'iscrizione nel registro nazionale tenuto e gestito dal CONI.
- Il CONI invia annualmente all'Agenzia delle Entrate i dati dei soggetti iscritti e di quelli non iscritti a tale registro.
- Particolare attenzione dovrà essere posta nei confronti dei soggetti **non in possesso della partita IVA** o che **non hanno ottenuto il riconoscimento** dal CONI, ma che **pubblicizzano** l'offerta dei loro servizi tramite internet o altri canali (giornali specializzati, depliant, TV locali, radio,)

# RICONOSCIMENTO DEL CONI

Il DL n.136 del 28/5/2004 conv. in L. n.186 del 27/7/2004 (art.7) conferma il CONI quale **unico organismo certificatore** della effettiva attività sportiva svolta da società e associazioni sportive dilettantistiche.

L'iscrizione al Registro Nazionale Coni delle Associazioni e delle Società sportive dilettantistiche e, dunque, il riconoscimento sportivo dilettantistico, è subordinato all'individuazione (anche statutaria) e all'effettivo svolgimento delle discipline individuate dalla **delibera del C.N. CONI n. 1569 del 10/05/2017** (successivamente integrata con deliberazione C.N. CONI del 19/12/2017), la cui entrata in vigore è stata fissata al 01/01/2018.



# RICONOSCIMENTO DEL CONI

Effetti del mancato riconoscimento della disciplina sportiva:

- 1) trattamento fiscale e previdenziale delle prestazioni di lavoro;
- 2) deducibilità fiscale delle spese per sponsorizzazione;
- 3) imponibilità fiscale dei corrispettivi specifici;
- 4) accesso al regime agevolativo di cui alla **L. 398/1991**, in caso di esercizio di attività commerciali.

# CONTROLLO SOSTANZIALE

L'attività di **controllo sostanziale** è volta ad evidenziare le circostanze sintomatiche dello svolgimento di vere e proprie attività lucrative, non indirizzate al perseguimento di esclusive finalità di carattere sociale.

L'azione, diretta al riscontro dell'effettiva sussistenza di tutti i requisiti e presupposti richiesti dalla normativa in materia al fine del godimento delle agevolazioni fiscali, deve essere mirata a riscontare se:

- nell'ambito delle attività esercitate, quelle commerciali non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali (perdita qualifica ENC);
- i proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali siano regolarmente dichiarati ai fini fiscali.

# POSSIBILI ATTIVITA' ISTRUTTORIE

## INTERNE

richieste di documenti e informazioni  
mediante

- questionario,
- invito al contraddittorio,
- indagini finanziarie, ecc.

## ESTERNE

verifiche

Artt. 32 e 33 del  
DPR n. 600/73

Art. 52 del DPR n.  
633/72

# POSSIBILI ATTIVITA' ISTRUTTORIE

“ I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa...” • (art. 52, quinto comma, del DPR n. 633/1972)

- Il rifiuto di fornire la password configura un'ipotesi di rifiuto di esibizione delle scritture contabili, di cui all'art. 52, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972, con tutte le conseguenze previste sia nei termini del prosieguo dell'azione accertatrice amministrativa sia in ordine ai rilievi di carattere giudiziario
- In tal caso, è necessario procedere alla segnalazione della notizia di reato, di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000 (occultamento o sottrazione di documenti contabili), alla competente Autorità giudiziaria ai fini dell'esercizio dell'azione penale (Circolare n. 45/E del 19 ottobre 2005, par. 4.1.1)

DIREZIONE PROVINCIALE DI MODENA - UFFICIO CONTROLLI  
(CODICE DELL'UFFICIO: THH)  
VIA DELLE COSTELLAZIONI 190  
41126 MODENA (MO)  
SETTORE: IVA/ILDD  
REPARTO: 4G  
PIANO: 6  
STANZA: 607

QUESTIONARIO NUMERO: Q00576/2018

- Atto Costitutivo e Statuto;
- Libri sociali (Libri delle assemblee dei soci, Libri delle assemblee del Consiglio Direttivo);
- Rendiconto d'esercizio, con relativa documentazione contabile ed extracontabile di supporto;
- Fatture d'acquisto e di vendita;
- Documentazione relativa agli incassi e pagamenti, sia relativamente all'attività istituzionale che commerciale;
- Scritture contabili obbligatorie per il sostituto d'imposta;
- Contratti stipulati o che hanno avuto il loro effetto negli anni d'imposta 2014-2015-2016;
- Registri Iva o Registro IVA di cui al D.M. 11/02/1997;
- Registro Beni Ammortizzabili o annotazione relativa agli stessi nel Registro IVA acquisti;
- Certificazione dei corrispettivi pagati dal pubblico per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche, mediante il rilascio di titoli di ingresso o abbonamenti;
- Ogni altro documento, anche fotografico, utile a provare l'effettuazione delle prestazioni di sponsorizzazione e/o pubblicità indicate in fattura.

Il questionario si compone di 3 pagine.



# ATTIVITA' ISTRUTTORIA

- Esame dell'atto costitutivo e dello statuto (clausole art. 148 TUIR e IVA)
- Valutazione dei lavoratori e dei compensi a vario titolo erogati
- Somministrazione di alimenti e bevande
- Sponsorizzazioni
- Attività commerciali e decommercializzate

# SPONSORIZZAZIONI

ai sensi dell'art. 148, comma 4 sono sempre considerate commerciali

La sponsorizzazione è un contratto a prestazioni corrispettive tra sponsor e soggetto sponsorizzato, consistente in una somma erogata da una impresa (sponsor) per il finanziamento di una manifestazione, durante la quale il soggetto sponsorizzato si impegna a pubblicizzare il nome, il marchio, l'immagine, l'attività o i prodotti dell'impresa.

# NORMATIVA DI VANTAGGIO

- Art.. 143 – 150 del TUIR
- Legge 398/1991
- Art. 90, Legge 289/2002

## ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE: AGEVOLAZIONI

Pertanto l'associazione o la società sportiva:

- **Se non ha ottenuto il riconoscimento dal CONI** o non è iscritta al Registro CONI non può beneficiare delle agevolazioni dell'art.90 L. n.289/2002 (*in tal caso l'ASD può essere un semplice ente non commerciale associativo e può perdere la qualifica fiscale*);
- Se non rispetta i **requisiti dell'art.148 TUIR co.8** e art.4 DPR 633/72 co.7 l'attività svolta in forma corrispettiva è di natura commerciale;
- In caso di **esercizio esclusivo o prevalente dell'attività commerciale** – solo per le associazioni - non perde la qualifica (art.149 TUIR co.4) fino a quando rimane iscritta – *avendone titolo* - nel registro del CONI per l'attività sportiva svolta;
- Se **non osserva le “regole associative”** non può essere ente associativo ai sensi dell'art.148 TUIR ma solo *ente non commerciale*;
- Se **l'oggetto esclusivo o principale dell'ente NON è di natura sportiva** – solo se ente associativo - (*i cui rilievi vanno segnalati al CONI*) non può considerarsi “ente sportivo” e dovrà essere qualificato solo in base all'attività svolta (*commerciale o non*).

# ENTI NON COMMERCIALI

## Art. 73 del TUIR –Soggetti passivi

- a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;
- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) **gli enti pubblici e privati diversi dalle società**, i trust **che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale** nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;
- d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.



# ART. 143 TUIR

*Comma 1 : «...non si considerano attivita' commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformita' alle finalita' istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione»*

*Comma 3: «Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73:*

- a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;*
- b) i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento (...) di attivita' aventi finalita' sociali esercitate in conformita' ai fini istituzionali degli enti stessi.»*

ASD

SSD

## ART. 144 TUIR

*Comma 2 : «Per l'attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata»*

*Comma 4: «Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi;*

## ART. 148 TUIR

*Comma 1 : «Non e' considerata commerciale l'attivita' svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformita' alle finalita' istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.»*

# ART. 148 TUIR

Comma 2 : «Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 143, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, nonché per le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse, non si considerano commerciali se:

- in diretta attuazione di scopi istituzionali
- verso pagamento di corrispettivi specifici
- nei confronti di iscritti ("soci" per IVA ndr), associati o partecipanti anche se rese nei confronti di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi ("soci" per IVA ndr) associati o partecipanti e dei tesserati dalle organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

# ART. 148 TUIR

Comma 4 : La disposizione del comma 3 non si applica per

- le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita,
- per le somministrazioni di pasti,
- per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito
- gestione di spacci aziendali e di mense;
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- pubblicita' commerciale;



## ART. 148 TUIR

Comma 8 : «Le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

- a) **divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione** nonche' fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- b) **obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento** per qualunque causa, ad altra associazione con finalita' analoghe
- c) **disciplina uniforme del rapporto associativo** e delle modalita' associative volte a garantire l'effettivita' del rapporto medesimo, **escludendo espressamente la temporaneita' della partecipazione alla vita associativa** e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'eta' il 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 TUIR

Comma 8 : «Le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

- d) *obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;*
- e) *eleggibilita' libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranita' dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicita' delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti;*
- f) *intrasmissibilita' della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilita' della stessa.*

# ART. 149 TUIR

Comma 1 : *«L'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta»*

Comma 2: *«Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto:*

- a) della prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;*
- b) della prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;*
- c) della prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;*
- d) della prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.»*

Comma 4: *«Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche.»*

# LEGGE 398/91

**Possono optare** per il regime speciale

- associazioni senza fini di lucro e associazioni pro loco
- società e associazioni sportive dilettantistiche
- associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare, legalmente costituite senza fini di lucro



proventi commerciali non superiori ad **euro 400.000,00 (dal 2017)**



proventi fatturati,  
anche se non riscossi

**3 %**



mancanza di fattura,  
dei proventi incassati

# LEGGE 398/91

## ESONERI

- Scritture contabili
- Inventario
- Registro beni ammortizzabili
- Dichiarazione IVA

## OBBLIGHI

- Fatture di acquisto numerate e conservate per anno solare
- Registri IVA con annotazione dei corrispettivi utili ai fini delle imposte



# L'ARTICOLO 9, COMMA 3, DPR N. 544 DEL 1999

- versare trimestralmente l'imposta sul valore aggiunto mediante delega unica di pagamento (modello F24), entro il giorno sedici del secondo mese successivo al trimestre di riferimento,
- numerare progressivamente e conservare le fatture di acquisto a norma dell'articolo 39 del DPR n. 633 del 1972;
- annotare, anche con unica registrazione entro il giorno quindici 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 opportunamente integrato;
- annotare distintamente nel citato modello di cui al DM 11 febbraio 1997 le ritenute sui compensi elargiti, che non costituiscono reddito imponibile, le plusvalenze patrimoniali nonché le operazioni intracomunitarie

## ART. 90, LEGGE 289/2002

- 398/91 applicabile anche a SSD
- Agevolazione sui compensi anche per rapporti amministrativi-gestionali
- Indicazione nella denominazione sociale della finalità sportiva ASD, SSD;
- Divieto per amministratori di ricoprire la medesima carica in altre associazioni o società sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione

# ART. 90, LEGGE 289/2002

- **Obblighi statutari: (comma 18)**
  - a) la denominazione;
  - b) l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sport.dilett., compresa l'attività didattica;
  - c) l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
  - d) l'assenza di fini' di lucro;
  - e) le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le SSD
  - f) l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
  - g) le modalità di scioglimento dell'associazione;
  - h) l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di<sup>51</sup> scioglimento delle società e delle associazioni.

# ART.67 CO. 1 LETT. M) TUIR

- *indennità di trasferta,*
- *i rimborsi forfetari di spesa,*
- *i premi e i compensi*
- *rimborsi spese documentati*

*erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, .... e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto.*

- Atleti, allenatori, giudici di gara
- Collaboratori tecnici
- Istruttori
- Collaboratori amministrativi e gestionali



# ART.69 CO. 2 TUIR

- *indennità di trasferta,*
- *i rimborsi forfetari di spesa,*
- *i premi e i compensi*
- *rimborsi spese documentati*

*erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, .... e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto.*

Esenzione totale

redditi < € 10.000

Ritenuta d'imposta 23%

redditi > € 10.000 ma < a € 28.000

Ritenuta d'acconto 23%

redditi > a € 28.000



# CONTROLLI

1. Dichiarazione sottoscritta con cui il percipiente attesta di non possedere altri redditi della stessa natura entro i predetti limiti e di impegnarsi a comunicare l'eventuale superamento in corso d'anno;
2. Certificazione dei compensi da parte della ASD
3. Tracciabilità dei pagamenti;
4. Contratto di prestazione sportiva dilettantistica
5. Delibera consiliare utile a quantificare e definire la mansione i rimborsi erogati
6. Congruità del compenso alla attività svolta
7. Versamento della ritenuta

# AGEVOLAZIONI VARIE

## *Irap*

L'art.90 co.10 L. n.289/02, dall'1/1/2003, considera non più imponibili a fini di tassazione le indennità e i rimborsi di cui all'art.67 co.1 lett. m) TUIR.

## *Ritenute sui contributi*

Il CONI, le Federazioni sportive nazionali, e gli enti di promozione sportiva, sono esonerati dall'obbligo di operare la **ritenuta d'acconto del 4%** (art.28 co.2 DPR n.600/73) sui contributi erogati alle società e associazioni sportive dilettantistiche.

## *Imposta di registro*

In misura fissa sugli atti costitutivi e di trasformazione.

## *Imposta di bollo*

Sono esenti gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, le copie anche se dichiarate conformi, estratti certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti dalle federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI.

## *Concessioni governative*

Sono esenti gli atti e i provvedimenti concernenti le società e associazioni sportive dilettantistiche.

# RESPONSABILITA' DEI COOBBLIGATI

*verso l'esterno, per le obbligazioni sociali, comprese quelle tributarie, assunte dall'associazione sportiva dilettantistica non riconosciuta risponde la stessa associazione con il fondo comune e, illimitatamente e solidalmente, coloro che hanno agito in nome e per conto dell'associazione medesima. La situazione è completamente differente per le associazioni riconosciute e per le società di capitali, soggetti dotati di personalità giuridica per le cui obbligazioni risponde l'ente con il proprio patrimonio; si realizza in questo caso un'autonomia patrimoniale perfetta.*

*La responsabilità non si estingue con la cessazione della carica ma permane anche in seguito solo per le obbligazioni contratte nel periodo in cui il presidente/ amministratore era in carica.*



# CASI PRATICI – SENTENZA CTP MODENA N.1

L'Esponente è A.S.D. alla quale, con pvc di A.d.E. notificato nel 2013, vengono constatate plurime violazioni. Nelle more della emissione dell'avviso di accertamento, notificato in copia anche al sig. [REDACTED] in qualità di autore materiale nonché di responsabile in solido quale preteso rappresentante legale della associazione, quest'ultima fa pervenire memorie che vengono recepite direttamente in motivazione dell'atto opposto però accompagnate da riserva dubitativa in quanto presentate fuori termine massimo. #1acc) Omessa espressione formale di esercizio della opzione per il regime fiscale agevolato. Le Parti concordano sulla natura meramente formale della violazione ma Ufficio insiste per la irrogazione della sanzione speciale ex art. 8, D. Lgs 471/97.

#2acc) Omesse autenticazione dell'atto costitutivo nonché registrazione dello stesso. Ritenute formalità irrilevanti da Ricorrente esse sono invece, secondo Ufficio, oggetto di richiamo da parte della legge fiscale la quale, in più circostanze, condiziona al loro rispetto l'accesso al regime agevolato de-commercializzato. Con separata memoria Ricorrente aggiunge che: (i) Atto costitutivo e statuto sono registrati con data certa presso la Fed. Moto. It. (aderente al CONI) come dalla Stessa riconosciuto mediante formale delibera ed inoltre afferma che la associazione "venne costituita con strumento notarile, di cui a ministero [REDACTED] quindi con "atto avente la forma di atto pubblico riscontrabile da chiunque".

#3acc) Plurime e gravi lacune nel Libro dei soci. Secondo Ricorrente esse sono insufficienti per la decadenza dal regime speciale e comunque surrogabili da registrazioni dirette di molti soci alla federazione nazionale. Resistente opina le dette registrazioni risultare essenziali non in sé stesse bensì in quanto strumentali alla verifica del rispetto dei vincoli gestionali e degli scopi solidaristici nonché della composizione e validazione della costituzione delle assemblee convocate in vista del raggiungimento dei medesimi.

#4acc) Assenza di democraticità nelle modalità di coinvolgimento della base sociale nelle decisioni gestionali. Ricorrente lamenta eccesso di formalismo evidenziando esistenza di buone pratiche alternative di convocazione e coinvolgimento dei soci e quindi, in assenza di esplicitata decadenza dalle agevolazioni,, nel caso di specie, la conduzione democratica della vita associativa sarebbe stata rispettata da modalità empiricamente efficaci. Ufficio controbatte contesta: (i) assenza assoluta di verbale assembleari per nove anni (2000-2008); (ii) tardività nella esibizione degli altri; (iii) assenza, in detti verbali, di alcuna "testimonianza della vita associativa, delle attività sociali, dei partecipanti alle delibere" e soprattutto del "carattere non lucrativo" della gestione e dell'impiego dei "profitti derivanti dal fatturato". Ufficio denuncia la presenza di un "gruppo coeso" di soci in contatto "anche con il passaparola" che non discutono di quanto sopra bensì "unicamente di questioni prettamente economiche". In sostanza non è visto il prescritto "coinvolgimento di tutti i soci".

#5acc) Assenza di promozione sportiva. Ricorrente conferisce un corso gratuito di guida e molti incontri conviviali sulla pista di Misano, sostegno materiale ad un pilota, promozione sicurezza stradale per bambini e scuola guida scooter per donne nonché, infine, momenti aggregativi costituiti da gite in moto. Ufficio ribatte riconoscendo quale unico evento realizzato il corso gratuito. Degli'altri non c'è traccia nei verbali sociali e nemmeno sul sito internet; non risultano documentati il legame con il pilota citato mentre risulta documentato lo stadio solo progettuale e propositivo delle altre iniziative.

#6acc) Mancanza di coinvolgimento dei soci. Ricorrente conferisce notizia di iniziative conviviali e di "gite in moto" che prevedevano la partecipazione di non soci "comunque tesserati alla federazione nazionale" e del legale rappresentante e osserva che ognimodo una scarsa partecipazione di tutti i soci "non può costituire violazione tributaria" perché l'art. 148, 3° co., TUIR non nega la natura istituzionale ad eventi che contemplino la presenza di associati di altre assimilabili organizzazioni. Ufficio controbatte che la presenza del legale rappresentate non è comprovata se non in veste mero autista e che dette prestazioni, anche ove effettivamente eseguite, costituiscono prestazioni onerose di servizi a favore di terzi che non possono beneficiare della de-commercializzazione per il mancato rispetto della formalità costitutive e gestionali.

#7acc) Commercialità per superamento del limite massimo di proventi. Ricorrente contesta che € 23.000 di proventi conseguiti dalle "corse su pista" e regolarmente tracciati siano qualificati "commerciali" e non "istituzionali". Ufficio replica assai ampiamente osservando che la de-commercializzazione è subordinata a due condizioni: (i) soggettiva relativa alla possesso dei requisiti in capo alla associazione ed una oggettiva (ii) relativa alla trasmissione ad A.d.E. del modello EAS. Qui dette condizioni non sono entrambe soddisfatte. Inoltre AdE analizza la operazione di cui sopra accertando un margine di guadagno di € 17.845



# CASI PRATICI – SENTENZA CTP MODENA N.1

incompatibile con la prescrizione dell'art. 143, TUIR secondo la quale i corrispettivi non devono eccedere i costi di diretta imputazione. Più in generale Ufficio osserva la presenza di una organizzazione qualificabile come "impresa diretta alla fornitura di servizi" per professionalità, sistematicità ed abitudine delle prestazioni indipendenti dalla esclusività delle stesse.

#8acc) Esposizione logo associativo durante gli eventi del Campionato mondiale Superbike. Il contratto di sponsorizzazione per € 5.000 è reale ed è stato eseguito. Ufficio osserva che tale riconosciuta circostanza rafforza la tesi che la diffusione del marchio in tale importante sia consentanea ad un'attività commerciale in quanto aperta al mercato e non ai soli associati.

#9acc) **Spese personali del rappresentante legale** all'oltre alla sfera gestionale della associazione. Questi "ingenti costi" sono "del tutto estranei" e danno ai verificatori l'aria a considerarle delle proibite erogazioni di utili generati da attività commerciale.

#10acc) Rendiconto oscuro e ricostruzione analitico-induttiva. Ricorrente riconosce un certo "dilettantismo" il quale associato alla non diligente condotta del professionista agente contabile ha prodotto poca chiarezza nei conti rimediabile però efficacemente in sede di contraddittorio. Ufficio, dopo aver descritto le plurime mende contabili che producono generale inattendibilità per oscurità ed incongruenze, richiama le molteplici norme che, pur senza esplicitare precisi obblighi formali, esigono chiarezza e trasparenza nei conti quale condizione per godere delle agevolazioni indi ricostruisce induttivamente il reddito preteso conseguito da attività reputata commerciale.

Ricavi € 282.571 di cui: (i) riconducibili a contratti di sponsorizzazione e servizio pubblicitario conciliati, per competenza temporale, con le risultanze finanziarie 2010: € 248.000; (ii) quota associative eccedenti quelle regolarmente registrate € 11.101; (iii) margine nel noleggio di pista € 23.479.

Costi € 256.957 di cui: (i) indennità viaggio, rimborsi forfait, premi vari € 239.003; (ii) generali di gestione rettificati per competenza temporale € 17.954.

Reddito d'impresa accertato € 25.613 e valore imponibile irap € 18.263 (?).

Iva a debito: 282.571 per 20 per cento uguale € 56.514.

Omessa ritenuta d'acconto sui compensi al sig. Diacci: € 29,52.

Ufficio chiede con unico atto alla associazione ed al sig. Diacci maggiore i.r.e.s. € 4.998, i.r.a.p. € 708, iva € 31.714, ritenute acconto non operate € 30, nonché accerta violazioni per (i) omessa formalizzazione opzione, (ii) irregolare tenuta contabilità, (iii) omessa documentazione e registrazione documenti iva; (iv) mancata emissione fatture; (v) parziale versamento ritenute acconto; (vi) infedeltà dichiarative mod. 770, Unico i.r.e.s., Unico i.r.a.p. ed Unico iva per un totale di € 75.954.

Le Parti nel ricorso e nelle controdeduzioni nulla aggiungono a quanto sopra.

## Giudizio (g)

#0g) Premessa. Nessun rilevanza può darsi alla lamentata tardività della presentazione, da parte del soggetto verificato, di memorie difensive. Infatti il citato termine di sessanta giorni dalla emissione di pvc non è un limite temporale posto dalla legge alla reazione difensiva oltrepassato il quale questa non si annichilisce né si affievolisce. Esso è un limite temporale di contenimento messo, al contrario, all'iniziativa di A.d.E. per frenarla obbligandola a dare al verificato un tempo minimo di respiro per preparare la difesa. Nel caso di specie dalla notifica del pvc alla reazione accertativa del fisco passa oltre un anno e questo fatto oltre a non costituire condotta negligente di Ufficio perché rientrante nella sua discrezionalità all'interno del generale limite decadenziale alla azione accertatrice, nulla implica di negativo a carico del verificato il quale giustamente ha goduto di un ben lungo periodo di preparazione della difesa e nemmeno a carico di Ufficio il quale, parimenti, si è preso legittimamente tutto il tempo di cui aveva bisogno. La osservazione contenuta in atto e controdeduzioni è quindi *inutiliter* formulata.

#1g) Opzione VO. La mancata compilazione è questione risolta con l'accondiscendenza hincinde e la non contestazione della sanzione relativa.

#2g) **Formalità costitutive della A.s.D..** Lo "strumento notarile" citato in memoria (pag.2) non è stato registrato presso la A.d.E. ed è questa condizione sine qua non per accedere alle agevolazioni fiscali che la stessa A.d.E. deve concedere col concorso degli altri requisiti. La pretesa "registrazione" presso la F.M.I. è insufficiente in quanto non attribuisce conoscenza ad A.d.E. e ciò indipendentemente dalla eventuale certificazione della data di registrazione e di redazione che è questione che qui, in fatto, non rileva.



# CASI PRATICI – SENTENZA CTP MODENA N.1

\_\_\_\_\_

# CASI PRATICI – SENTENZE CASSAZIONE

## ANALISI CONCRETA DELLO STATUTO E FINALITÀ SOCIALE

(C., 16032/05, 22598/06, 28005/2008, 11456/2013, 8623/2012, 23167/2017).

principio enunciato dalla Corte di Cassazione secondo cui:

<<Gli enti di tipo associativo possono godere del trattamento agevolato previsto dagli art.148 del D.P.R. n.917 del 1986 (in materia di IRPEG) e 4 del D.P.R. n.633 del 1972 (in materia di IVA) a condizione non solo dell'inserimento, negli atti costitutivi e negli statuti, di tutte le clausole dettagliatamente indicate nell'art. 148, ma anche dell'accertamento che la loro attività si svolga, in concreto, nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole stesse».

La disposizione dell'art.148 TUIR costituisce deroga per gli enti non commerciali di tipo associativo alla disciplina generale, fissata dagli artt.86 e 87 TUIR (ora 72 e 73), secondo la quale l'IRPEG si applica a tutti i redditi, in denaro o in natura, posseduti da soggetti diversi dalle persone fisiche.

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 d.lva), è a carico del soggetto collettivo che la invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art.2697 c.c.

## C. 5931/2015

<<la CTR ha del tutto erroneamente fatto carico all'Ufficio di fornire "ulteriori probanti elementi" che possano individuare la sussistenza di redditi, invertendo l'onere della prova e confondendo gli elementi reddituali (attivi e passivi) e gli avanzi di gestione, ai quali fa riferimento il co. 4 quinquies dell'art. 111 d.P.R. 917/86. E' di chiara evidenza, infatti, che, per un verso, non era l'Amministrazione - come dianzi detto - a dover fornire ulteriori elementi di prova, ma semmai la contribuente a dover provare il diritto all'esenzione, per altro verso, che il *theme probandum* non poteva comunque incentrarsi sulla sussistenza di "elementi attivi e quelli passivi di natura reddituale", secondo l'assunto della CTR, ma sulla sussistenza, o meno, di avanzi attivi di gestione desumibili dal saldo attivo di cassa, e sulla loro eventuale distribuzione. A fronte dei suindicati elementi di prova pregressiva forniti dall'Amministrazione finanziaria, l'Associazione XXXXXXXXXX non ha, per contro, fornito prova alcuna della destinazione degli avanzi di gestione >>

# CASI PRATICI – SENTENZE CASSAZIONE

## NESSUN VALORE ALL' ISCRIZIONE AL CONI O A FEDERAZIONI SPORTIVE

**(Cass. 30 aprile 2018, n. 10393; Cass. 23 novembre 2016, n. 23789; Cass. 5 agosto 2016, n. 16449).**

<<In tema di agevolazioni tributarie, l'esenzione d'imposta prevista dall'art. 111 (ora 148) del d.P.R. n. 917 del 1986 in favore delle associazioni non lucrative dipende non dall'elemento formale della veste giuridica assunta (nella specie, associazione sportiva dilettantistica), ma **dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente e non può ritenersi soddisfatto dal dato del tutto estrinseco e neutrale dell'affiliazione alle federazioni sportive ed al Coni >>**

# CASI PRATICI – SENTENZE CASSAZIONE

## CORRISPETTIVO PROPORZIONALE ALL'ATTIVITÀ EROGATA IN FAVORE DEGLI ASSOCIATI IN ASSENZA DI DEMOCRATICITÀ

**Sentenza 22578/2012**

<< nel caso di specie la formale fittizia veste di associazione sportiva non lucrativa risultante dalle norme statutarie è venuta a emergere dalle risultanze dell'accesso dei verbalizzanti, dal quale è emerso che l'attività della palestra si svolgeva in modo del tutto analogo a quello di altre palestre gestite da imprenditori commerciali:

- i fruitori delle prestazioni pagavano oltre alla quota d'iscrizione (associabile solo in via presuntiva alla quota associativa), un corrispettivo per le prestazioni che variava in funzione dell'attività svolta e della fruizione temporale dello stesso (annuale, trimestrale, mensile, giornaliero);
- partecipavano (senza che peraltro sia in nessun caso possibile stabilirne il numero) solo formalmente alla vita sociale;
- non avevano potere decisionale in ordine alla gestione dell'attività con riguardo agli atti di maggior rilievo - concessione di scoperto sul conto corrente, variazione del contratto di noleggio attrezzature, acquisizione di istruttori all'interno dell'associazione, ecc...;
- non potevano autonomamente sollecitare modifiche statutarie senza il consenso dei soci fondatori;
- facevano parte del sodalizio per il tempo limitato di utilizzo delle attività sportive praticate - perdendo la qualifica di socio con il venir meno della prestazione, salvo la possibilità di riacquistarla all'atto della fruizione di altra prestazione.

Sulla base di tali accertamenti fattuali, viepiù avvalorati dall'esame delle norme statutarie – si evince come i soci diversi dai tre fondatori si comportavano come semplici clienti della struttura gestita dai tre soggetti, alla quale accedevano giornalmente anche non iscritti con prezzo leggermente maggiore a quelli dei soci per i servizi utilizzati. Quindi è lecito escludere dai suddetti benefici l'associazione sportiva, gestore di una palestra, la quale esiga dalle persone aventi la veste formale di associati un corrispettivo proporzionale all'attività erogata in loro favore, le escluda da tutte le scelte decisive per la vita dell'associazione e preveda la perdita della qualità di associato al cessare della frequentazione della palestra, trattandosi di caratteristiche che equiparano in tutto la suddetta associazione ad un imprenditore commerciale"). >>



# CASI PRATICI – SENTENZE CASSAZIONE

## VALORE DEL VERBALE DI CONSTATAZIONE (Cass. 5 ottobre 2018, n. 24461).

<<Secondo la giurisprudenza di questa Corte, in tema di accertamenti tributari, il processo verbale di constatazione assume un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati e, in particolare, quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi — e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi — esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni >>

le **doglianze con riferimento alla ricostruzione del reddito** (definite «illegittima, imprecise in quanto basata su approssimazioni, e, inique, in quanto non corrispondente alla realtà dei fatti»), **non possono essere indicate senza indicare su quali basi si sarebbe dovuto giungere a una diversa quantificazione della base imponibile.**

Non si comprende, pertanto, su quale profilo la sentenza impugnata si sarebbe dovuta esprimere