

Attualità

## Gestione di palestre camuffata da no-profit

15 Novembre 2005

Esiti di una verifica eseguita nei confronti di un'associazione sportiva dilettantistica



Attività svolta

Nel corso del 2005, è stata eseguita una verifica generale nei confronti di un'associazione sportiva dilettantistica.

L'attività d'indagine è stata innescata da ricerche preliminari, che hanno permesso di evidenziare come l'attività di "gestione delle palestre" sul territorio fosse svolta, pressoché esclusivamente, da associazioni senza

scopo di lucro (cosiddette *no-profit*).

Pertanto, la successiva indagine sul campo ha mirato all'accertamento della sussistenza, in capo alle stesse associazioni, dei requisiti generalmente previsti per gli enti non commerciali, tenuto conto che molto spesso gli operatori che gestiscono impianti sportivi assumono soltanto fittiziamente la veste giuridica associativa, con l'unico scopo di fruire del particolare regime di tassazione riservato agli enti non commerciali.

Quadro normativo di riferimento *ante* legge 289/2002

L'articolo 73, comma 1, lettera c), del Tuir, nel testo modificato dal Dlgs 344/2003, che ha introdotto la nuova Imposta sul reddito delle società, qualifica, come enti non commerciali, "*gli enti pubblici e privati, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale*".

L'articolo 148 del Tuir prevede che non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali (indicate nello statuto o atto costitutivo), da associazioni, consorzi e dagli altri enti non commerciali, di tipo associativo.

In tali casi, le somme versate dagli associati o partecipanti, a titolo di quota o contributo associativo, non concorrono a formare il reddito complessivo.

A differenza di quanto avviene per la generalità degli enti non commerciali, non si applica alle associazioni sportive dilettantistiche nemmeno la regola della presunzione di commercialità delle operazioni effettuate, a fronte di corrispettivi specifici e differenziati, per i singoli associati, in virtù dell'espresso disposto dell'articolo 148, comma 3, del Tuir, qualora le stesse vengano svolte, in diretta attuazione degli scopi istituzionali, nei confronti degli iscritti, associati, partecipanti ovvero di altre associazioni, che svolgono la medesima attività.

La stessa agevolazione trova corrispondente applicazione anche ai fini dell'Iva, ai sensi dell'articolo 4 del Dpr 633/72, così come modificato dall'articolo 5, comma 2, del Dlgs 460/97, fatta eccezione per l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, per la quale vige la presunzione di commercialità.

L'articolo 148, comma 5, prevede che, affinché trovino applicazione i richiamati principi di esclusione dalla tassazione, le associazioni interessate debbano conformarsi alle seguenti clausole, da inserire nei propri atti costitutivi o statuti, redatti tassativamente nella forma dell'atto pubblico, della scrittura privata autenticata o registrata:

- a. *divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione, nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge.*

Assume, pertanto, rilievo, ai fini della decommercializzazione di determinate attività, l'assenza, in capo ad alcuni enti non commerciali di tipo associativo, del fine di lucro, che si realizza attraverso il divieto di distribuzione di utili.

Per quanto riguarda la determinazione della clausola di divieto di distribuzione, *anche in modo indiretto*, trovano applicazione i criteri stabiliti dall'articolo 10, comma 6, del Dlgs 460/97.

Tale norma, infatti, nell'individuare particolari fattispecie che costituiscono in ogni caso distribuzione indiretta di utili o avanzi di gestione, può configurarsi come norma di riferimento anche per gli enti di tipo associativo (cfr. circolare n. 124/E del 12/5/1998)

- b. *obbligo di devolvere il patrimonio dell'Ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o a fini di pubblica utilità, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.*

In ordine a questo requisito, si rinvia ai principi esposti al punto a.

c. *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.*

Questo principio va analizzato in uno con quello successivamente esposto al punto e, riguardante l'eleggibilità degli organi amministrativi.

Per quanto riguarda le modalità di espressione del voto, si ricorda che nella relazione illustrativa del Dlgs 460/97 è stato esplicitamente chiarito che *non si è ritenuto di ammettere i soci ad esprimere per corrispondenza il proprio voto, così come proposto dalla Commissione parlamentare, sul rilievo che la ratio della norma, diretta a prevenire fattispecie elusive, richiede la partecipazione reale e fisica dei soci alla vita dell'associazione*, fatta eccezione unicamente per le associazioni a carattere territoriale nazionale

d. *obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario, secondo le disposizioni statutarie.*

Viene imposto alle associazioni che fruiscono del regime agevolativo l'obbligo di redigere e approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario, riferito sia all'attività istituzionale, sia a quella commerciale eventualmente esercitata, indipendentemente dal regime contabile, ordinario o semplificato, adottato dall'ente non commerciale.

E' stato chiarito che la redazione del bilancio soddisfa tale obbligo (cfr. circolare n. 124/E del 12/05/1998).

La documentazione di supporto di tale rendiconto, anche se non fiscale, deve essere conservata con le medesime modalità previste dal Dpr 600/73, attesa la rilevanza attribuita allo stesso rendiconto annuale, quale specifico requisito, per l'applicazione di un particolare trattamento fiscale di favore.

La mancata redazione e approvazione del rendiconto annuale determina la non applicabilità delle disposizioni agevolative, illustrate nella sezione precedente

e. *eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'art. 2352 C.C., sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri ed idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti.*

In ordine a questo requisito, si rinvia ai principi esposti al punto c.

f. *intrasmissibilità della quota o contributo associativo, ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.*

I medesimi vincoli di natura statutaria trovano applicazione anche ai fini dell'Iva, in virtù

dell'espresso disposto dell'articolo 4, comma 7, del Dpr 633/72.

Modifiche introdotte dall'articolo 90 della legge 289/2002

L'articolo 90 della legge 289/2002 ha introdotto le seguenti novità, relative alla disciplina tributaria delle associazioni sportive dilettantistiche, in parte già anticipate nelle sezioni precedenti.

Le disposizioni più rilevanti, contenute nei commi da 1 a 11 dello stesso articolo 90, nonché nel comma 23, sono le seguenti:

- estensione alle nuove società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro delle agevolazioni previste dalla legge 391/98 e dalle altre disposizioni tributarie, relative alle associazioni sportive dilettantistiche
- inapplicabilità alle associazioni sportive dilettantistiche delle disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale
- elevazione a 250mila euro del limite di proventi, stabilito per poter fruire dei benefici ex legge 391/98
- qualificazione come redditi diversi, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *m*), del Tuir, *ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società ed associazioni sportive dilettantistiche*
- estensione del regime di esenzione, previsto dall'articolo 69, comma 2, del novello Tuir, alle indennità, ai rimborsi forfetari, ai premi e ai compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, sino al limite di 7.500 euro per triennio
- esclusione degli stessi importi dalla base imponibile Irap
- facoltà di non applicare la ritenuta d'acconto sui contributi corrisposti dal Coni, dalle Federazioni sportive nazionali e dagli enti di promozione sportiva alle società e associazioni sportive dilettantistiche
- regime agevolativo per i corrispettivi erogati a società o associazioni dilettantistiche, che costituiscono spese di pubblicità, sino al limite massimo di 200mila euro annui
- agevolazioni relative alle imposte di bollo e di registro, nonché alle tasse di concessione governativa
- modifiche al regime delle erogazioni liberali a favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche
- possibilità di prestazioni di lavoro, all'interno dei soggetti in esame, da parte dei dipendenti pubblici, salvo la gratuità delle stesse e l'autorizzazione dell'amministrazione di

appartenenza.

L'articolo 90 della legge 289/2002 ha dettagliatamente indicato i requisiti necessari, per l'individuazione delle associazioni sportive dilettantistiche, con o senza personalità giuridica, e delle società sportive dilettantistiche, costituite in forma di società di capitali, senza fine di lucro.

Il comma 17, in particolare, stabilisce che le associazioni e le società sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica.

Il comma 18 stabilisce, inoltre, che lo statuto e l'atto costitutivo di entrambe le categorie di soggetti devono contenere le clausole necessarie, per garantire l'assenza di fine di lucro e assicurare il rispetto degli altri principi, indicati dalla stessa norma.

Tali prescrizioni hanno funzione integratrice delle analoghe disposizioni, previste dall'articolo 148, comma 5, del Tuir, e già esaminate in precedenza.

In tali sensi, la norma, operando un rinvio a future deliberazioni regolamentari di attuazione, stabilisce espressamente i principi generali, a cui dovranno uniformarsi gli statuti e gli atti costitutivi delle società e degli enti in oggetto, quali:

- 1. assenza di fine di lucro*
- 2. rispetto del principio di democrazia interna*
- 3. organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica per l'avvio, l'aggiornamento e il perfezionamento nelle attività sportive*
- 4. disciplina del divieto per gli amministratori di ricoprire cariche sociali in altre società e associazioni sportive nell'ambito della medesima disciplina*
- 5. gratuità degli incarichi degli amministratori*
- 6. devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni*
- 7. obbligo di conformarsi alle norme e alle direttive del CONI nonché agli statuti e ai regolamenti delle Federazioni sportive nazionali o dell'ente di promozione sportiva cui la società o l'associazione intende affiliarsi.*

Giova, al riguardo, precisare che, in mancanza del formale recepimento nello statuto o nell'atto costitutivo, nonché in caso di inosservanza di fatto delle clausole stabilite dai regolamenti emanati, i soggetti interessati non potranno beneficiare del particolare regime agevolativo a essi riservato.

Infatti, occorre precisare che, pur non essendo obbligati alla tenuta di scritture contabili

obbligatorie, le associazioni sportive devono, comunque, porre in essere una serie di adempimenti documentali, da cui si possa dedurre la natura e le circostanze di esercizio dell'attività, quali, soprattutto:

- il libro dei soci, in cui siano registrati tutti gli iscritti, con l'annotazione di tutte le vicende relative alla partecipazione alla vita dell'associazione (iscrizione, cancellazione, eccetera)
- il libro dei verbali delle assemblee, in cui siano analiticamente riportate tutte le vicende dell'ente, rilevanti per la valutazione, da parte di tutti gli associati, della corretta e trasparente gestione dell'attività
- un adeguato rendiconto economico e finanziario, da cui possa desumersi, non soltanto il risultato economico dell'anno, ma anche la corretta destinazione degli utili di esercizio, prodottisi nel corso degli anni, ovvero delle modalità di copertura delle eventuali perdite.

Metodologia seguita per l'attività di verifica (istruttoria preliminare e l'accesso presso i locali dell'associazione)

Sulla scorta di quanto in precedenza esposto, l'attività d'indagine dei verbalizzanti è stata diretta a rilevare il concreto rispetto dei requisiti stabiliti dal legislatore, per il godimento delle agevolazioni tributarie, tranquillamente recepiti, dal punto di vista formale, negli statuti delle associazioni, con la verifica dell'assenza dello scopo di lucro e, soprattutto, della eventuale distribuzione in nero degli utili percepiti nello svolgimento dell'attività.

In una prima fase investigativa svolta in ufficio, si è riscontrata la violazione del disposto dell'articolo 90, comma 17, della legge 289/2002, il quale, si ricorda, ha imposto l'obbligo di indicare nella denominazione sociale, senza abbreviazioni, la dicitura "Associazione Sportiva Dilettantistica", pena la decadenza dalle agevolazioni fiscali previste (cfr., sul punto, anche la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E del 22/4/2003).

Anzi, l'associazione, nei rapporti con i terzi, si presenta addirittura sotto la veste di "palestra", che presuppone logicamente lo svolgimento di un'attività commerciale, come è stato pacificamente rilevato:

- dall'insegna posta all'esterno dei locali di esercizio dell'attività
- dai messaggi pubblicitari diffusi in vario modo (volantini, manifesti, inserzioni all'interno di programmi radiofonici e organi di stampa locali, eccetera)
- l'inserimento, all'interno dell'elenco delle *Pagine Bianche*, con la dicitura "Palestra Alfa"

- l'inserimento, all'interno dell'elenco delle *Pagine Gialle*, nel settore "Palestre".

Quindi, sulla scorta degli elementi emersi, i verificatori, ai sensi dell'articolo 52, comma 2, del Dpr 633/72, hanno richiesto e ottenuto la prescritta autorizzazione preventiva del procuratore della Repubblica competente per territorio, trattandosi di accesso presso i locali di un ente non commerciale.

In seguito, è stato eseguito l'accesso presso i locali dell'associazione, condotto, nelle ore di maggior afflusso, da un cospicuo nucleo di funzionari e mirato, oltre che all'acquisizione di tutta la documentazione contabile obbligatoria già in precedenza evidenziata, anche al reperimento di tutte le notizie utili all'attività di controllo presso gli utilizzatori degli impianti (per i minori di età, sono state raccolte le dichiarazioni di uno dei genitori, esercenti la patria potestà), attraverso la compilazione di un questionario, appositamente predisposto in fase di istruttoria, in cui gli stessi hanno tutti dichiarato:

- di utilizzare gli impianti in qualità di clienti e non di soci
- di non conoscere la composizione degli organi amministrativi dell'associazione
- di non aver mai partecipato alla vita amministrativa dell'ente, né di aver avuto conoscenza delle modalità di svolgimento della stessa
- di versare una quota associativa di tipo differenziato, a seconda della diversa qualità delle prestazioni erogate e della frequenza degli impianti.

Giova, inoltre, osservare, sempre con riferimento agli utilizzatori degli impianti che:

- molti di essi non risultavano nemmeno iscritti nell'anagrafico del libro soci, pur avendo gli stessi dichiarato di utilizzare gli impianti dell'associazione, in alcuni casi, da più di due anni
- l'importo della quota versata era sempre decisamente superiore a quello indicato nei verbali dell'assemblea, in sede di approvazione dei rendiconti annuali.

Metodologia seguita per l'attività di verifica (attività di indagine sulla documentazione esibita, analizzata in contraddittorio con i rappresentanti dell'associazione)

Successivamente, il nucleo di verifica ha esaminato la rimanente documentazione rinvenuta in sede di accesso e, innanzi tutto, il libro dei verbali dell'assemblea, da cui sono state rilevate ulteriori irregolarità, tra cui il mancato riporto degli avanzi gestione, registrati e non utilizzati, il che ne fa presumere l'illegittima distribuzione, visto che la contribuente non è stata in grado di

giustificarne un'utilizzazione, coerente con i fini istituzionali, anche se al di fuori del rendiconto economico approvato.

Anzi, nella successiva fase di contraddittorio con l'ufficio, dopo che i verbalizzanti hanno comunicato i primi risultati dell'indagine, la stessa ha tentato maldestramente di giustificare la distribuzione degli utili, in precedenza evidenziata, attraverso l'esibizione (in copia fotostatica e nemmeno in originale) di ricevute per compensi agli istruttori.

Ciò nella considerazione che, ai sensi dell'articolo 69 del Tuir, tali compensi, *erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche ... da qualunque organismo ... che persegua finalità sportive dilettantistiche*, non concorrono a formare il reddito del percettore *per un importo non superiore complessivamente per il periodo d'imposta ad euro 7.500,00*.

In seguito a ciò, i verificatori hanno ritenuto opportuno offrire alla parte la possibilità di chiarire, in contraddittorio, la natura e il contenuto delle prestazioni, per le quali sono stati corrisposti compensi, soprattutto in relazione a:

1. qualità professionali specifiche dei soggetti, che hanno fornito le prestazioni indicate (diplomi, abilitazioni, patentini, eccetera)
2. attività specifiche, nei quali gli stessi soggetti sono stati impegnati (corsi, stage, eccetera)
3. durata delle prestazioni e modalità di determinazione dei compensi
4. elenco degli appartenenti all'associazione, nei confronti dei quali sono state effettuate le prestazioni
5. modalità di pagamento dei compensi indicati (contante, assegno, bonifico, eccetera).

Sui vari punti esposti, la parte ha dichiarato quanto segue:

1. *i soggetti percipienti non hanno qualità professionali specifiche, almeno per quanto di mia conoscenza, anche perché per le mansioni svolte non occorre alcun tipo di qualifica professionale*
2. *i compensi sono stati corrisposti per l'attività di accompagnatori, nelle ipotesi di attività esterne all'Associazione*
3. *la durata era occasionale e variabile, la determinazione dei compensi è stata effettuata a forfait*
4. *le prestazioni sono state effettuate nei confronti dei soci iscritti nel periodo di riferimento*
5. *i pagamenti sono stati effettuati in contanti.*



I verbalizzanti hanno rilevato, inoltre, che:

- i soggetti percepenti sono tutti soci dell'associazione, nonostante l'espresso divieto, contenuto nello statuto, di erogare compensi ai soci per le attività svolte all'interno dell'associazione
- i compensi complessivamente erogati (circa 30mila euro annui) sono sicuramente sproporzionati agli importi delle spese per partecipazioni a gare sportive (circa 1.500 euro all'anno), a cui, invece, dovrebbero essere collegate.

E' stata, per completezza, richiamata anche la disciplina prevista, nel caso della corresponsione di compensi ad altri soggetti, dalle disposizioni dell'articolo 25 della legge 133/99, così come modificato dall'articolo 37 della legge 242/2000, in vigore dal 10/12/2002, nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche che fruiscono dei benefici fiscali della legge 398/91 ("regime forfetario").

Infatti, se tale disposizione trova espressa applicazione nei confronti delle associazioni, che esercitano contemporaneamente sia attività istituzionali che attività commerciali, si renderà applicabile, a maggior ragione, alle associazioni, come nel caso di specie, che dichiarano di esercitare unicamente attività non commerciali, come tali esenti da qualsivoglia imposizione fiscale.

La considerazione contraria, invece, dovrebbe portare alla conclusione, totalmente inaccettabile, di una sorta di *paradiso fiscale* per queste associazioni e per i soggetti da esse dipendenti.

In tali sensi, l'articolo 25, comma 5, della legge 133/99 dispone che i versamenti effettuati da società e associazioni dilettantistiche sono eseguiti, se di importo superiore a 516,46 euro, tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'Amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, quali, ad esempio, bonifico bancario, assegno non trasferibile, eccetera (cfr., sul punto, la circolare n. 43/E dell'8 marzo 2000). Viene, inoltre, disposto un obbligo di registrazione per tutte le operazioni, inferiori alla suddetta soglia, prevedendo, in caso di inosservanza, la decadenza dalle agevolazioni, previste dalla legge 398/91, con la conseguente applicazione delle sanzioni ex Dlgs 471/97.

Va, infine, rilevato al riguardo che la corresponsione di tali compensi avrebbe comunque comportato una serie obblighi per l'associazione, quali:

- l'indicazione, non avvenuta, dei costi sostenuti, in sede di approvazione del rendiconto annuale
- l'obbligo di dichiarazione Irap, per l'associazione, con la base imponibile costituita appunto dai compensi erogati, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, del Dlgs 446/1997
- l'obbligo della dichiarazione dei sostituti d'imposta, anche se, in relazione agli importi stessi, non sono state effettuate ritenute ai soggetti percepenti.

Alla stregua di quanto precede, i verbalizzanti hanno trasmesso l'intera documentazione eseguita alla Procura della Repubblica, competente per territorio, perché si potrebbero configurare gli estremi di reato previsti dal Dlgs 74/2000, nella specie emissione di documenti per operazioni inesistenti e occultamento o distruzione di documenti contabili.

### Conclusioni

Si è proceduto, pertanto, alla ricostruzione degli imponibili da recuperare a tassazione, che, tenuto conto dell'attività commerciale svolta, sono da qualificarsi interamente come redditi d'impresa e, come tali, imputabili direttamente all'associazione, ai sensi dell'articolo 73, comma 2, del Tuir.

In tali sensi, i verbalizzanti, hanno comunque riconosciuto (ai sensi dell'articolo 109, comma 4, del Tuir) le spese e gli oneri indicati nel rendiconto economico approvato, risultanti da elementi certi precisi (fatture, ricevute, eccetera).

Ai fini dell'Iva, invece, la base imponibile è determinata unicamente dall'importo complessivo dei corrispettivi percepiti per le prestazioni di servizi erogate, tenuto conto che, ai sensi dell'articolo 19-ter del Dpr 633/72, per gli enti non commerciali, la detrazione dell'imposta, relativa ai beni e servizi acquistati, *non è ammessa in caso di omessa tenuta della contabilità obbligatoria a norma di legge o di statuto, né quando la contabilità stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile.*

L'aliquota dell'imposta è quella ordinaria del 20 per cento, ai sensi dell'articolo 16 del Dpr 633/72.

In merito alla riferibilità delle sanzioni alle persone fisiche che hanno commesso ovvero concorso a commettere le violazioni, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, del Dlgs 18 dicembre 1997, n. 472, si è proceduto all'identificazione del responsabile, nella persona del presidente del Consiglio direttivo, nonché rappresentante legale dell'associazione, ai sensi dell'articolo XX dello statuto, il quale dispone che *il Presidente ha la rappresentanza legale di fronte a terzi ed anche in giudizio ... cura la predisposizione del rendiconto economico e finanziario da sottoporre all'approvazione del*

*Consiglio Direttivo e poi dell'Assemblea dei Soci.*

Giova, peraltro, rilevare che, sempre ai sensi dell'articolo 11 del Dlgs 472/97:

- *COMMA 1, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati, solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti*
- *COMMA 2, fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi*
- *COMMA 5, la morte della persona fisica autrice della violazione, ancorché avvenuta prima dell'irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità dell'ente.*

E' opportuno, infine, osservare che, ai sensi degli articoli 36 e seguenti del codice civile, colui che ha agito in nome e per conto dell'associazione, è responsabile solidalmente di tutte le obbligazioni assunte dall'associazione stessa, incluse quelle di natura tributaria.

di

**Angelo Nicoletta**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/gestione-palestre-camuffata-no-profit>