



Appunti fiscalità delle Associazioni Sportive Dilettantistiche
06/17

**La responsabilità fiscale
del legale rappresentante delle ASD**

31 luglio 2017

Sommario

INTRODUZIONE.....	3
PREMESSA.....	3
1) Casistica delle contestazioni di violazioni civilistiche, fiscali rivolte alle ASD in caso di verifica fiscale.	5
2) Art. 38 c.c. - La responsabilità fiscale del legale rappresentante di A.S.D.	6
2.1 La normativa. - Art. 38 c.c.....	6
2.2) Titolo della responsabilità personale, per debiti tributari, invocato dall'Amministrazione nei confronti degli amministratori delle A.S.D. non riconosciute.....	6
2.3) Responsabilità per le obbligazioni delle associazioni disciplinata dall'art.38 c.c.	7
2.4) Onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria.	8
3) Gli orientamenti giurisprudenziali: Art. 38 c.c. – La responsabilità fiscale del legale rappresentante di A.S.D.	9
Bibliografia.....	10

INTRODUZIONE

“Appunti sulla Fiscalità delle associazioni sportive” è il titolo del lavoro redatto a cura dell’Associazione Italiana Commercialisti Azienda Sport (AICAS).

Con la redazione di tale documento, AICAS intende contribuire ad analizzare ed approfondire le tematiche del “regime della fiscalità di vantaggio” applicata alle associazioni sportive dilettantistiche.

A partire dal prossimo 15 maggio 2017 con cadenza quindicinale saranno pubblicati sul sito “Commercialisti azienda sport” gli Appunti sulla Fiscalità delle ASD divisi secondo le tematiche che seguono: 1) Contratti di sponsorizzazione sportiva delle ASD (15 maggio 2017); 2) Fiscalità di vantaggio art.90 legge 289/02 e legge 398/91 (30 maggio 2017); 3) Il Registro CONI delle ASD (15 giugno 2017); 4) Attività istituzionale ed attività commerciale delle ASD (30 giugno 2017); 5) Tracciabilità dei pagamenti bancari delle ASD e principio del “Favor rei” (15 luglio 2017); 6) La responsabilità fiscale del legale rappresentante delle ASD (30 luglio 2017); 7) Il rendiconto delle ASD (10 agosto 2017).

PREMESSA

“Appunti sulla fiscalità delle associazioni sportive” (partendo dall’analisi della normativa di riferimento delle società sportive), per ogni singolo argomento trattato, raccoglie e raccorda le più interessanti e significative sentenze tributarie riservate alla fiscalità di vantaggio degli “enti de quo”.

Il presente documento intende essere un valido strumento di supporto operativo riservato ai professionisti incaricati di effettuare difesa tecnica, assistenza e consulenza tributaria a tutela dell’A.S.D. nel caso di verifica fiscale, redazione di memorie illustrative di cui all’art. 12 legge 212/00, ed elaborazione di ricorsi tributari avverso Avvisi di Accertamento emessi dall’Agenzia delle Entrate.

La verifica e successivo accertamento fiscale posto in essere (dall’Agenzia delle Entrate, Guardia di Finanza e S.I.A.E.) nei confronti delle Associazioni Sportive Dilettantistiche è finalizzato a verificare se, tali enti, applicano "correttamente la normativa sulla fiscalità di vantaggio" agli stessi riservata.

In tema di associazioni sportive dilettantistiche, la normativa civilistica e fiscale risulta essere la seguente: D.lgs. 460/97 (riordino disciplina tributaria enti non commerciali), art. 90 legge 289/02 (disposizione per l’attività sportiva dilettantistica), art. 148 D.P.R. 917/86 (regime IRES delle associazioni sportive dilettantistiche), art. 4 D.P.R. 633/72 (regime Iva delle associazioni sportive dilettantistiche), legge 398/91 (regime forfettario delle associazioni sportive dilettantistiche), art. 30 D.L. 185/08, legge 02/09 (Modello EAS), art. 38 c.c. (responsabilità fiscale del legale rappresentante).

Successivamente alla verifica fiscale effettuata nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche, in relazione alle contestazioni civilistiche e fiscali, l’Agenzia delle Entrate provvederà

a notificare al legale rappresentante della società un "avviso di accertamento induttivo" di cui all'art. 39 — 2° comma lett. d) D.P.R. 600/72.

Tale metodologia di accertamento prevede la ricostruzione "extracontabile" del reddito presunto dal valore dei "ricavi presunti" potrà essere determinato da elementi indiziali e/o ragionamenti presunti e/o logico-deduttivi.

Nel caso delle associazioni sportive dilettantistiche il "valore dei ricavi accertati" potrà essere determinato come segue:

- Ricostruzione numero frequentatori della sede dove si svolge l'attività sportiva;
- Verifica consumi energetici e materiale di consumo acquistati;
- Ricostruzione dei turni di lavoro e relativi compensi
- Verifica movimenti bancari dell'associazione sportiva dilettantistica e degli amministratori.

Con la notifica dell'avviso di accertamento si determinano le seguenti situazioni tributarie:

- Per le "associazioni sportive dilettantistiche" il disconoscimento" della natura associativa e sportiva dilettantistica dell'ente e riqualificazione della stessa quale società commerciale;
- Per le "società sportive di capitale" il disconoscimento" delle spettanze delle agevolazioni fiscali sportive dilettantistiche e accertamento della natura commerciale dell'attività.

In relazione a quanto evidenziato, con il presente lavoro AICAS per ogni tematica Fiscale che segue: 1) Contratti di sponsorizzazione sportiva delle ASD; 2) Fiscalità di vantaggio art.90 legge 289/02 e legge 398/91; 3) Il Registro CONI delle ASD; 4) Attività istituzionale ed attività commerciale delle ASD; 5) Tracciabilità dei pagamenti bancari delle ASD e principio del "Favor rei"; 6) La responsabilità fiscale del legale rappresentante delle ASD; 7) Il rendiconto delle ASD, ha provveduto ad analizzare la normativa di riferimento ed il relativo orientamento giurisprudenziale.

Appunti di fiscalità delle ASD già pubblicati:

- **In data 15 maggio 2017** è stato pubblicato il numero 01/17 degli Appunti Fiscalità delle Associazioni Sportive Dilettantistiche dal titolo: "Contratti di sponsorizzazione sportiva: Inerenza e Deducibilità";
- **In data 30 maggio 2017** è stato pubblicato il numero 02/17 degli Appunti Fiscalità delle Associazioni Sportive Dilettantistiche dal titolo: "Fiscalità di vantaggio ASD: Art.90 legge 289/02 e legge 398";
- **In data 15 giugno 2017** è stato pubblicato il numero 03/17 degli Appunti Fiscalità delle Associazioni Sportive Dilettantistiche dal titolo: "Iscrizione al Registro CONI delle Associazioni Sportive Dilettantistiche";
- **In data 30 giugno 2017** è stato pubblicato il numero 04/17 degli Appunti Fiscalità delle Associazioni Sportive Dilettantistiche dal titolo: "Attività istituzionale e commerciale delle ASD";
- **In data 15 luglio 2017** è stato pubblicato il numero 05/17 degli Appunti Fiscalità delle Associazioni Sportive Dilettantistiche dal titolo: "Tracciabilità dei pagamenti bancari delle ASD: Il principio del Favor rei".

1) Casistica delle contestazioni di violazioni civilistiche, fiscali rivolte alle ASD in caso di verifica fiscale.

Al termine delle operazioni di verifica fiscale attivata nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche, ed in sede di redazione di "processo verbale di constatazione", la casistica delle contestazioni e delle sanzioni più significative sono rivolte alle violazioni civilistiche e fiscali di cui appresso:

• Contestazione di violazioni civilistiche

- Irregolarità/omessa registrazione statuto adeguato alla normativa D.lgs. 460/97 e art. 90 legge 289/02;
- Omessa/tardiva iscrizione registro Coni;
- Omessa/irregolarità convocazione assemblea e pubblicità dei verbali assembleari;
- Omessa/irregolarità procedura adesione soci;
- Omessa/irregolarità verbalizzazione riunioni Consiglio Direttivo e relativa pubblicità delle stesse.

• Contestazione di violazioni fiscali

- Omesso/tardivo invio Modello EAS;
- Mancato rapporto tra concetto di pubblicità e concetto di sponsorizzazione;
- Superamento plafond euro 250.000 per le associazioni sportive dilettantistiche in regime di 398/91 ed omesso modello Unico, IVA;
- Pagamento in contanti di importi uguali e superiori ad euro 516,46;
- Omessa numerazione fiscale d'acquisto;
- Omessa/irregolare tenuta della contabilità;
- Omessa redazione del rendiconto;
- Superamento delle soglie di esenzione di euro 7.500 per indennità sportive e mancato assoggettamento a ritenuta;
- Omesso/irregolare invio modello 770, compensi erogati agli sportivi dilettanti;
- Anomalia dati dichiarati ed obblighi dichiarativi

• Le sanzioni per utilizzo illecito delle agevolazioni fiscali

Per l'utilizzo illecito da parte delle associazioni sportive dilettantistiche delle agevolazioni fiscali vengono applicate le seguenti sanzioni:

- Omessa tenuta scritture contabili;
- Omessa/insufficiente versamento Iva e Ires;
- Omessa emissione scontrini/ricevuta fiscale
- Omessa/irregolare presentazione dichiarazioni fiscali annuali;
- Rapporto di lavoro irregolare;
- Omesso/insufficiente versamento ritenute fiscali c/o contributi ENPALS.

2) Art. 38 c.c. - La responsabilità fiscale del legale rappresentante di A.S.D.

2.1 La normativa. - Art. 38 c.c.

Nella gestione delle associazioni non riconosciute seppur esiste una separazione tra il patrimonio degli associati e quello dell'associazione, si riconosce una responsabilità solidale e illimitata in capo a chi agisce in nome e per conto dell'associazione.

Tuttavia, non è la carica in sé il presupposto della responsabilità solidale ma è il compimento di atti di gestione in favore e per conto della associazione medesima. Ne consegue che, in presenza di reati tributari, la persona fisica destinataria di un avviso di accertamento, a carico di una associazione sportiva dilettantistica non riconosciuta, potrà dimostrare di non essere stato consigliere nel periodo accertato o, comunque, anche ove lo fosse stato, di non aver interferito con atti di gestione.

L'associazione non riconosciuta ha piena capacità di intrattenere rapporti giuridici con soggetti terzi e, per mezzo delle persone che la rappresentano, di assumere di fronte ad essi obbligazioni di cui sarà responsabile e in relazione alle quali i terzi potranno far valere i loro diritti sul fondo comune (art. 38 c.c.).

I rappresentanti operano sulla base di un rapporto di immedesimazione organica che li lega all'associazione, in modo tale che ogni atto da loro compiuto, in nome e per conto dell'associazione, viene ad essa immediatamente imputato.

D'altra parte, ai sensi dello stesso articolo 38, delle obbligazioni assunte sono responsabili solidalmente e illimitatamente, con l'associazione, anche le persone che hanno agito in nome e per conto dell'ente stesso. Nelle Associazioni non riconosciute la categoria alla quale sono riconducibili la maggior parte delle associazioni operanti in Italia, pur se esiste una separazione tra il patrimonio degli associati e quello dell'associazione (ossia il creditore del singolo associato non ha titolo per rivalersi nei confronti del patrimonio dell'associazione), sussiste una responsabilità solidale e illimitata, prevista dall'art. 38 c.c., a carico di chi agisce in nome e per conto dell'associazione.

Va evidenziato che la norma fa chiaramente riferimento a colui il quale esterna la volontà dell'associazione, indipendentemente dalla carica ricoperta.

Se tale principio, per le responsabilità contrattuali, consente di risalire con facilità al soggetto coobbligato, meno facile questo appare per l'area della responsabilità extracontrattuale.

Per tale responsabilità entrano in gioco coloro i quali detengono i poteri gestori della associazione, in particolare il Presidente e i componenti del Consiglio direttivo.

2.2) Titolo della responsabilità personale, per debiti tributari, invocato dall'Amministrazione nei confronti degli amministratori delle A.S.D. non riconosciute.

L'amministrazione finanziaria è solita invocare, ai sensi dell'art.38 c.c., la responsabilità del rappresentante legale della A.S.D. non riconosciuta in carica all'epoca delle violazioni

contestate.

L'Agenzia delle Entrate, a tal fine, notifica all'amministratore in carica all'epoca delle presunte violazioni, lo stesso avviso di accertamento emesso e notificato a carico dell'ente associativo.

Spesso, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate agisce in sede giudiziaria successivamente alla mera consegna del Pvc, richiedendo al Presidente della Commissione Tributaria Provinciale la concessione di misure cautelari, ai sensi dell'art.2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n.472, a carico del rappresentante legale in carica all'epoca delle contestate violazioni.

2.3) Responsabilità per le obbligazioni delle associazioni disciplinata dall'art.38 c.c.

L'art.38 c.c., avente come rubrica «Obbligazioni» recita: «per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione».

Tale norma stabilisce il principio che il fondo comune costituisce la garanzia patrimoniale che l'ente associativo non riconosciuto offre ai suoi debitori ai sensi dell'art.2740 c.c.

Tuttavia, il secondo periodo della citata norma, delinea una responsabilità aggiuntiva per i debiti contratti dall'associazione in capo ai soggetti che hanno rappresentato l'ente nel compimento dell'atto da cui è scaturita l'obbligazione.

Quanto alla natura della responsabilità di chi ha agito per conto dell'ente, si è soliti qualificarla come garanzia ex lege inquadrandola nella fideiussione.

La giurisprudenza di legittimità ritiene che tale responsabilità abbia carattere accessorio, anche se non sussidiario, e, il creditore, può rivolgersi indifferentemente all'associazione ovvero al soggetto che ha agito per essa, senza onere di preventiva escussione del fondo comune.

In dottrina, non mancano autorevoli opinioni che propendono per l'integrazione della disciplina della fideiussione, con l'art.2268 che prevede la preventiva escussione del fondo comune. È importante evidenziare, per i fini che ci occupano, che la responsabilità stabilita dall'art.38 c.c. non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza legale, bensì si fonda sull'attività negoziale effettivamente svolta e dalla quale derivano le obbligazioni insorte tra l'ente ed i terzi.

In virtù di tale principio, non sussiste alcun fenomeno successorio nella responsabilità delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione. Né deriva che non può essere invocata la responsabilità di coloro che, successivamente al compimento dell'atto fondativo dell'obbligazione, si avvicendano nelle cariche sociali assumendo la rappresentanza dell'ente.

È doveroso altresì precisare che l'art.38 citato, nonostante fondi la propria ratio nella tutela dei crediti di terzi nascenti da contratti stipulati con l'associazione non riconosciuta, trova applicazione anche in materia tributaria, ovviamente tanto per le imposte quanto per le sanzioni, atteso il principio statuito dalla giurisprudenza di legittimità, secondo il quale l'attività alla quale la norma fa riferimento non è solo quella di natura negoziale, ma anche quella extra negoziale. Tuttavia, a tale proposito, è bene ricordare che affinché vi sia la responsabilità, è necessario che sussista un nesso di causalità tra lo svolgimento dell'attività e l'obbligazione insorta. È questo aspetto riveste particolare importanza in ambito tributario ove, ad esempio, nel caso delle

imposte dirette, l'obbligazione tributaria sorge solo in sede dichiarativa. In altre parole, ben può accadere ed è accaduto che l'agente di cui si invoca la presunta responsabilità ex art.38 c.c. sia un amministratore della A.S.D., che non ricopre anche la qualifica di rappresentante legale. Tale soggetto, anche se ha concluso operazioni a fronte delle quali sarebbero derivati ricavi non dichiarati, non potrà essere chiamato a rispondere per i relativi debiti tributari, atteso che tali debiti scaturiscano dall'illecito dichiarativo e non dall'attività negoziale compiuta con i clienti delle A.S.D. E l'illecito dichiarativo non può essere addebitato a chi non riveste la carica di rappresentante legale, ameno che non si provi che a quest'ultimo soggetto sia stato conferito uno specifico incarico in tal senso.

2.4) Onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria.

Alla luce dei principi sopra esposti, l'Amministrazione finanziaria, al fine di invocare la responsabilità personale e solidale, ex art.38 c.c., delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione, deve farsi carico di un articolato onere probatorio. Infatti, sarà necessario che l'Agenzia delle Entrate:

- Individui l'esatta attività asseritamente posta in essere dall'agente nei confronti del quale si invoca la responsabilità;
- Individui l'esatta violazione che da tale attività deriverebbe ai fini dell'assolvimento degli obblighi tributari;
- Provi che l'agente era tenuto, in forza di obblighi normativi ovvero di specifiche attribuzioni, al rispetto degli obblighi asseritamente violati;
- Provi l'esistenza di un nesso di causalità tra la condotta dell'agente e l'insorgere dei debiti tributari.

La Commissione tributaria provinciale di Vicenza si è pronunciata, con una sentenza molto esaustiva e dotata di particolare pregio motivazionale, in merito alla responsabilità personale, ex art.38 c.c. degli amministratori delle Associazioni Sportive Dilettantistiche (A.S.D.).

Il Giudice vicentino (sent. 16 gennaio 2014 n.32 Pres.e Rel. Martini), adito in sede cautelare ai sensi dell'art.22, D.Lgs. 18 dicembre 1997 n.471, ha chiarito i presupposti per l'accoglimento dell'istanza di autorizzazione al sequestro conservativo, ex art.671 c.p.c., di immobili di proprietà degli amministratori di una A.S.D., a seguito della contestazione a detto ente di violazione in materia II.DD. ed Iva.

3) Gli orientamenti giurisprudenziali: Art. 38 c.c. – La responsabilità fiscale del legale rappresentante di A.S.D.

Corte di Cassazione Sentenza n. 12473 del 17 giugno 2015

Responsabilità fiscale dei rappresentanti delle ASD collegata all'attività negoziale "concretamente svolta per suo conto".

Commissione Tributaria Provinciale di Ancona Sentenza n. 487 del 2015

Il legale rappresentante di ASD non risponde in solido delle somme accertate in capo all'ente. La responsabilità articolo 38 c.c. infatti presuppone la dimostrazione a carico dell'Amministrazione Finanziaria che il soggetto abbia agito in nome e per conto di ASD

Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza Sentenza n. 194 del 23/02/15

Responsabilità per debiti tributari, per legale rappresentante ASD, il fisco deve provare l'effettiva gestione.

Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza Sentenza n. 32 del 16/01/2015

Legali rappresentanti ASD, i presupposti e la prova della responsabilità personale per debiti tributari, l'Agenzia delle Entrate deve provare: l'esatta attività posta in essere dall'agente nei confronti del quale si invoca la responsabilità; l'esatta violazione che tale attività deriverebbe ai fini dell'assolvimento degli obblighi tributari; l'agente era tenuto, in forza dell'obbligo normativo ovvero di specifiche attribuzioni, al rispetto degli obblighi violati; l'esistenza di un nesso di causalità tra la condotta dell'agente e l'insorgere dei debiti tributari.

Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza Sentenza n. 788 del 2014

L'attività resa dal legale rappresentante di ASD deve essere verificata in concreto dall'ufficio accertatore.

Bibliografia.

- Roberto Selci “SSD e ASD come affrontare le verifiche fiscali”, Seminario di formazione; 09 aprile 2011.
- Giuliano Sinibaldi – “Verifiche fiscali e previdenziali nel settore sportivo dilettantistico” – Taranto giugno 2012.
- Edmondo Caira – Fisco e calcio dilettantistico – FIGC e LND – novembre 2011.
- Pietro Bertolaso Brisotto “Le verifiche fiscali delle Associazioni Sportive Dilettantistiche e società sponsor” – Maggioli Editore – 2015.
- Sponsorizzazioni: limiti e regole per la deducibilità – Guida ai controlli Fiscali – novembre 2015.
- Le verifiche fiscali delle associazioni sportive dilettantistiche – Circolare 01/2013 osservatorio A.S.D. Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Salerno.
- ASD: la deducibilità delle spese di sponsorizzazione – Fiscal Focus n.172/17.
- ASD aspetti Fiscali e Civilistici – Italia Oggi – dicembre 2016.
- Antonio Sanges – Ordinamento sportivo e Enti Sportivi Dilettantistici – Salerno 25/10/2016.
- Marcello Maria De Vito, Amministratori delle A.S.D. non riconosciute – Guida ai controlli Fiscali, gennaio 2015.