



Appunti fiscalità delle Associazioni Sportive Dilettantistiche
04/17

Attività istituzionale e commerciale delle ASD

30 giugno 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. 143 - 149 DPR 917/86, Art. 4 DPR 633/72 Attività Istituzionale e Commerciale delle A.S.D.	6
2.1: La normativa.....	6
2.1.1.: Art. 148 del DPR 917/86 e art. 4 DPR 633/72.....	6
2.2.2.: Art. 148 D.P.R. 917/86 e art. 4 D.P.R. 633/72 – Clausole statutarie	7
2.2 Gli orientamenti giurisprudenziali: Attività Istituzionale e Commerciale delle A.S.D.	8
3. 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 da ascrivere all'associazione sportiva dilettantistica accertata, prescindendo del tutto dalle scritture contabili e dal rendiconto dalla stessa redatto.

Il 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".

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. 143 - 149 DPR 917/86, Art. 4 DPR 633/72 Attività Istituzionale e Commerciale delle A.S.D.

2.1: La normativa.

La disciplina tributaria degli organismi previsti dall'art. 73, e. 1, lett. e), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e cioè gli enti pubblici e privati, diversi dalle società residenti nel territorio dello Stato italiano, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, viene dettata dagli artt. 143-150, D.P.R. 917/1986.

Gli enti di tipo associativo, che devono qualificarsi come enti non commerciali, in base ai criteri dettati dall'art. 73, D.P.R. 917/1986 e dall'art. 4, D.P.R. 633/1972, (nonché alla luce della disposizione di cui all'art. 148, D.P.R. 917/1986), sono assoggettati in via generale, sia in materia di imposte sui redditi che in materia di imposta sul valore aggiunto, alla disciplina propria degli enti non commerciali, ma relativamente all'attività resa all'interno della vita associativa fruiscono di un trattamento agevolato, in presenza di condizioni espressamente disposte a tale fine, sotto indicate.

2.1.1.: Art. 148 del DPR 917/86 e art. 4 DPR 633/72

L'art. 148 del TUIR, rubricato "Enti di tipo associativo", contiene la disciplina fiscale ai fini ILDD. degli enti associativi. Ai fini IVA, parallelamente l'art. 4 del D.P.R. 633/1972 contiene la relativa disciplina senza però giungere a un perfetto allineamento con la disciplina recata dal TUIR, a causa dei vincoli comunitari imposti dall'IVA, con la conseguenza che determinate attività sono decommercializzate ai fini dell'imposizione diretta, mentre restano imponibili a fini IVA.

Il comma 1 dell'art. 148 in commento decommercializza l'attività svolta dagli enti associativi nei confronti degli associati e sancisce che "Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo":

Il successivo comma 2 ad integrazione del comma precedente sancisce il principio generale, secondo il quale si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali — fatta salva la previsione di decommercializzazione recata dal secondo periodo comma 1 dell'art. 143 TUIR — le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nei confronti degli associati, verso pagamento di corrispettivi specifici, ancorché in conformità agli scopi istituzionali. In tal caso le quote o contributi di cui al comma I dell'art. 148 perdono la specifica natura di contributo alle spese sostenute dall'ente, per assumere la natura di corrispettivo o ricavo. Le quote differenziate costituiscono_ in sostanza corrispettivo sulla base di un rapporto sinallagmatico tra soci ed ente.

Infine si rammenta che l'art. 30 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, ha previsto per le ASD l'accesso al beneficio delle agevolazioni di cui all'art. 148 del TUIR, ai fini delle ILDD. e all'art. 4 del DPR 633/72, ai fini IVA, a condizione che comunichino all'Agenzia delle entrate dati e notizie rilevanti ai fini fiscali, attraverso l'apposito modello EAS approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate (cfr. circ. 51/E del 01 dicembre 2009).

2.2.2.: Art. 148 D.P.R. 917/86 e art. 4 D.P.R. 633/72 – Clausole statutarie

Per fruire della particolare disciplina fiscale, prevista dal comma 3, dell'art 148 del TUIR, gli statuti e gli atti costitutivi — redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata — devono rispettare le clausole tassativamente previste dal comma 8, dell'articolo in parola.

- 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
- b) Obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge”.
- 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 d'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;
- d) Obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
- e) Eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;
- f) Intrasferibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

2.2 Gli orientamenti giurisprudenziali: Attività Istituzionale e Commerciale delle A.S.D.

Corte di Cassazione- Sentenza 15479 del 26/07/2016

L'Agenzia delle Entrate deve necessariamente fornire la prova attraverso elementi concreti e ben definiti della natura "for profit" dell'ASD quale presupposto per la decadenza dei benefici Legge 398/91 e articolo 148 TUIR.

Commissione Tributaria Regione Lombardia- Sentenza 2894 del 16/05/2016

Il presunto utilizzo indebito delle agevolazioni fiscali delle ASD deve essere dettagliatamente provato dall'Agenzia delle Entrate in fase di verifica e di accertamento fiscale.

Commissione Tributaria Regione Campania-Sezione 34- Sentenza 7555 del 23/07/2015

L'ASD perde la qualifica di "ente non commerciale" in caso di attività commerciale prevalente.

Commissione Tributaria Regione Toscana-Sezione 13- Sentenza 812 del 06/05/2015

Ai sensi dell'articolo 149 DPR 917/86, l'ASD perde la qualifica di ente non commerciale, qualora eserciti prevalentemente attività commerciale.

Commissione Tributaria Regione Toscana-Sezione 5- Sentenza 615 del 14/04/2015

L'effettiva attività sportiva svolta dalla ASD determina la natura dilettantistica dell'ente

Corte di Cassazione- Sentenza n. 24898 del 06/11/2013

Accertamento induttivo legittimo attivato nei confronti di ASD che svolge attività commerciale

Corte di Cassazione- Sentenza n. 4147 del 20/02/2013

Gli indici di commercialità posti in essere dalle ASD risultano essere: pubblicità mediante stampati e vari; corrispettivi specifici verso gli associati; entità rilevante di quote associative; fondo associativo e distribuzione di cariche sociali in capo a soggetti specifici; omessa indicazione della generalità degli associati; automatica rimozione degli organi direttivi nell'ambito dei soci fondatori

Commissione Tributaria Provinciale Lecco-Sezione 1- Sentenza n. 109 del 2013

L'attività di deposito e rimessaggio di natanti posti in essere da un circolo velico, se rientra nelle finalità dello statuto sociale non risulta essere corrispettivo specifico.

3.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.