



*Appunti fiscalità delle Associazioni Sportive Dilettantistiche*  
*05/17*

# **Tracciabilità dei pagamenti bancari delle ASD: Il principio del “Favor rei”**

15 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. 25 - comma 5 Legge 133/99 - tracciabilità dei pagamenti bancari delle A.S.D. - Favor rei di cui al D. Lgs. 158/2015 art. 19.....	6
2.1 La normativa-Art. 25 – comma 5 Legge 133/99 .....	6
2.2 Tracciabilità dei pagamenti. ....	6
2.3 Normativa del “Favor rei” art. 19 D. Lgs. 158/2015 .....	7
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";
- **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.

## **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. 25 - comma 5 Legge 133/99 - tracciabilità dei pagamenti bancari delle A.S.D. - Favor rei di cui al D. Lgs. 158/2015 art. 19.**

### **2.1 La normativa-Art. 25 - comma 5 Legge 133/99**

L'articolo 25, comma 5, Legge n. 133/99 dispone che i pagamenti effettuati a favore di società, enti ed associazioni sportive dilettantistiche, nonché i versamenti da questi operati, se di importo superiore a euro 516,46, (importo aumentato ad € 1.000,00 a partire dal 01 gennaio 2015 in ossequio alla Legge 190/94 del 23 dicembre 2014), siano eseguiti tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'Amministrazione Finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli.

L'inosservanza di tali obblighi comporta la decadenza delle agevolazioni fiscali di cui alla Legge 398/91 e relativa applicazione delle sanzioni di cui all'art 11 del D. Lgs. 471/97 (da € 258,00 a € 2.065,00).

In attuazione del citato articolo 25, comma 5, della Legge n. 133 del 1999, il decreto del Ministro delle Finanze 26 novembre 1999, n. 473, ha individuato, all'articolo 4, le modalità di effettuazione dei versamenti effettuati dagli enti sopra richiamati, comprese:

- Le erogazioni liberali a favore degli stessi, i contributi a qualsiasi titolo concessi;
- Le quote associative;
- i proventi che non concorrono a formare il reddito imponibile;

stabilendo che tali versamenti possono essere eseguiti, oltre che tramite conti correnti bancari o postali, anche mediante carte di credito o bancomat.

Analoghe modalità devono essere utilizzate per l'effettuazione dei pagamenti a favore dei medesimi enti (sempre che siano di importo superiore alla soglia normativamente prevista). Con Circolare n. 43/E datata 8 marzo 2000 è stato chiarito che i predetti versamenti e pagamenti possono essere operati anche attraverso altri sistemi, che consentano concretamente lo svolgimento di efficaci e adeguati controlli quali, ad esempio, assegni non trasferibili intestati alla associazione sportiva destinataria.

### **2.2 Tracciabilità dei pagamenti.**

In sostanza, l'articolo 25 comma 5 della Legge n. 133 del 1999 impone il ricorso a mezzi di pagamento che consentano la tracciabilità delle movimentazioni di denaro al fine di garantire lo svolgimento di efficaci controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria. La stessa disposizione ricollega chiaramente la previsione delle specifiche modalità di pagamento e alla possibilità di continuare ad applicare le disposizioni versamento agevolative di cui alla Legge n. 398 del 1991.

L'estensione dell'obbligo a tutti i soggetti che optano per il regime agevolato deve quindi dedursi la volontà del legislatore di estendere la norma che impone la tracciabilità delle

movimentazioni di denaro in capo agli enti che abbiano optato per l'applicazione delle Legge n. 398 del 1991, in modo che venga assicurata la possibilità di operare i necessari controlli in relazione a tutti i contribuenti che si avvalgano del regime di favore recato dalla medesima legge. Pertanto, la disposizione dell'articolo 25 comma 5 della Legge n. 133 del 1999 si applica agli enti che siano destinatari delle disposizioni di cui alla Legge n. 398 del 1991, a prescindere dalla circostanza che gli stessi risultino o meno espressamente destinatari anche delle altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche.

In sintesi, il citato articolo 25, comma 5, della Legge n. 133 del 1999 si applica non solo ai soggetti richiamati dal medesimo articolo ed a quelli cui siano state espressamente estese.

Le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche (ovvero le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro, in forza dell'articolo 90, comma 1, della Legge 27 dicembre 2002, n. 289; le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare, legalmente costituite senza fini di Lucro, ai sensi dell'articolo 2, comma 31, della Legge 24 dicembre 2003, n. 350), ma anche alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro-loco, in quanto destinatarie del regime fiscale recato dalla Legge n. 398 del 1991.

### **2.3 Normativa del “Favor rei” art. 19 D. Lgs. 158/2015**

L'art. 19 del D. Lgs. 158/2015 del 24 settembre 2015 ha abrogato l'art. 25 comma 5 della L. 133/99 nella parte in cui prevede la decadenza delle agevolazioni sancite dalla L. 398/91 nel caso in cui venga violato l'obbligo di tracciabilità degli incassi e dei pagamenti di importo pari superiore a ad € 1.000,00.

Tale articolo sancisce che le associazioni sportive dilettantistiche rientranti nella L. 398/91 (ossia con reddito forfetizzato e pari al 3% dei proventi commerciali introitati) hanno l'obbligo di effettuare incassi e pagamenti per somme pari o superiori a 1.000,00 euro esclusivamente attraverso le modalità tali da permettere la cosiddetta tracciabilità (ossia tramite sistema bancario/postale), al fine di rendere efficaci i controlli tributari.

La violazione dell'art. 25 della L.133/99 comporterà quindi, art. 19 D.Lgs. 158/15 solo l'applicazione della sanzione di cui all'art. 11 del D.Lgs. 471/97, da 250,00 euro a 2.000,00 euro. Nel caso di specie risulta applicabile il principio del “favor rei” e la previsione normativa di cui all'art. 3 comma 3 del D. Lgs. 472/97, in quanto secondo l'orientamento della Cassazione, il principio opera anche in caso di sanzioni improprie di tipo sostanziale, ove è certo che il contribuente, senza applicare la legge più favorevole, sarebbe sottoposto ad un trattamento penalizzante in ragione a quanto evidenziato nel contenzioso pendente, viene automaticamente meno il disconoscimento del regime agevolativo previsto per le associazioni sportive dilettantistiche, “sostituito” con la sanzione fissa di cui all'art.11 D. Lgs. 471/97 da € 250,00 a € 2.000,00.

**3 GLI ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI: Art. 25 - comma 5 Legge 133/99 - tracciabilità dei pagamenti bancari delle A.S.D. - Favor rei di cui al D. Lgs. 158/2015 art. 19.**

**Commissione Tributaria Regionale Campania Sez. Salerno- Sentenza 2811/17 del 16/03/17**

*Nei casi di violazione della normativa sulla tracciabilità bancaria dei pagamenti delle ASD, l'articolo 19 del D.Lgs 158/2015 ha abrogato l'articolo 25 comma 5 della Legge 133/99 nella parte in cui prevede la decadenza delle agevolazioni stabilite dalla Legge 398/91. Nel caso in cui venga violato l'obbligo di tracciabilità degli incassi e dei pagamenti di importo pari o superiore ad euro 1.000,00. Tale violazione è punibile solo con la sanzione di cui all'articolo 11 del D.Lgs 471/97, con l'applicazione del principio del "favor rei".*

**Commissione Tributaria Provinciale di Bari- Sentenza 1376 del 16/04/16**

**Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia- Sentenza 259 del 26/09/16**

*ASD per le operazioni "sopra-soglia" basta la tenuta del conto corrente. Per tali operazioni non si perdono i benefici della 398/91. Si applicano le sanzioni di cui al D.Lgs 471/97*

**Commissione Tributaria Regionale Campania Sez. Salerno- Sentenza 8146 del 23/09/16**

**Commissione Tributaria Provinciale di Parma- Sentenza 422 del 03/06/16**

*L'articolo 19 D.Lgs 158/15 è intervenuto sulle disposizioni comma 5- articolo 25 Legge 123/99. A partire dal 01/01/2017, viene soppressa la previsione della decadenza del regime agevolato con applicazione "favor rei" confermando l'applicazione Legge 398/91, fermo restando le sanzioni pecuniarie*

**Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia-Sezione 3- Sentenza 397 del 2015**

- *Associazioni Sportive, tracciabilità vincolata al riscontro di importi oltre soglia;*
- *Il fisco, per contestare la violazione deve individuare documenti di spesa e/o incasso in cui emerga il superamento del limite*

**Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia- Sentenza 296 del 2014**

*Nessun obbligo per le ASD di tenuta di registro cassa per pagamenti inferiori a € 516,46 ( oggi € 1.000,00)*

**Commissione Tributaria Provinciale di Brescia- Sentenza 57 del 17/06/13**

*Non è rilevante l'importo complessivo dei pagamenti frazionati per il calcolo della soglia di € 516,46 ( oggi € 1.000,00)*

**Commissione Tributaria Provinciale di Modena- Sentenze 143 e 144 del 11/03/13**

*I Versamenti in banca di valore superiore a € 516,46 (oggi € 1.000,00) non determinano la perdita dei requisiti Legge 398/91*

### **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.