

Circolare N.10/2018 del 27 settembre

2018

Questioni di interesse, sulla “fiscalità di vantaggio”, delle Società Sportive Dilettantistiche

Premessa

La Circolare Agenzia delle Entrate N. 18 del 01 agosto 2018 ha identificato i “confini di riferimento“ della normativa di cui all’art. 148 – 3° comma D.P.R. 917/86, art. 4 D.P.R. 633/72 e Legge 398/91, riservata alle società sportive dilettantistiche.

Tale Circolare (emessa nell’ambito del Tavolo Tecnico tra l’Agenzia delle Entrate ed il CONI) aveva quale obiettivo principale, l’approfondimento della tematica, riservata alle ASD e SSD, riguardo la “decommercializzazione dei proventi”, posti in essere dalle stesse, nel corso della propria vita associativa.

La Circolare in questione, partendo dalla previsione normativa di cui all’art. 90 Legge 289/02, ha “coordinato” la stessa, con la disciplina fiscale di cui all’art. 148 – 3° comma D.P.R. 917/86, art. 4 D.P.R. 633/72 e Legge 398/91, art. 5 D. Lgs. N. 117/17.

Dall’analisi conclusiva della Circolare “de quo”, si può ritenere, che per definire la “disciplina della decommercializzazione dei proventi” attivata dalle società sportive dilettantistiche, si devono soddisfare contemporaneamente i tre presupposti che seguono:

- a) Le attività agevolate devono essere effettuate dagli organismi associativi tassativamente indicati (tra cui le Associazioni Sportive Dilettantistiche e le SSD);
- b) Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, devono essere rese in favore degli iscritti, associati o partecipanti, ovvero di altre associazioni, che svolgono la medesima attività, e che fanno parte di un’unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti o dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali;
- c) Le stesse attività devono essere effettuate “in diretta attuazione degli scopi istituzionali”.

Articolo 90 Legge 27 dicembre 2002 n.289

Oltre a quanto stabilito dalle norme civilistiche di cui all’art. 36 – 42 del c.c. le associazioni sportive dilettantistiche e le SSD, per usufruire delle particolari agevolazioni fiscali di cui all’art. 148 – 3° comma D.P.R. 917/86, art. 4 D.P.R. N. 633/72 e Legge 398/91, all’uopo previste devono rispettare le

specifiche disposizioni dettate dall'art. 90, L. 27 dicembre 2002, n. 289 art. 17 e 18, rubricato "Disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica".

Le "Disposizioni in questione" risultano essere:

1. Le società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica e possono assumere una delle seguenti forme:
 - a. associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli articoli 36 e seguenti del codice civile;
 - b. associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361;
 - c. società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro.
2. Le società e le associazioni sportive dilettantistiche si costituiscono con atto scritto nel quale deve tra l'altro essere indicata la sede legale. Nello statuto devono essere espressamente previsti:
 - a. la denominazione;
 - b. l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;
 - c. l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
 - d. l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette;
 - 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 società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;
 - 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 scioglimento delle società e delle associazioni.
3. E' fatto divieto agli amministratori delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciuto dal Coni, ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva.

N.B. I vincoli statutari e costitutivi posti, per le ASD, dall'art. 90 della citata legge riflettono quanto previsto dall'art. 148 c. 8, D.P.R. 917/86 e art. 4 D.P.R. 633/72, sebbene le due norme non risultino esattamente sovrapponibili.

Società sportive dilettantistiche: "Fiscalità di vantaggio" art. 148 – 3° comma D.P.R. 917/86

L'Art. 148 – 3° comma D.P.R. 917/86, prevede, in sostanza, la non imponibilità, ai fini dell'imposta sui redditi, di talune prestazioni rese da specifiche categorie associative, quando sussistono congiuntamente i seguenti presupposti:

- le attività agevolate devono essere effettuate dagli organismi associativi tassativamente indicati;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere rese in favore degli "iscritti, associati o partecipanti" ovvero "di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che ... fanno parte di un' unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali"; le stesse attività devono essere effettuate "in diretta attuazione degli scopi istituzionali".

Tale "regime agevolativo" si applica a condizione che le associazioni interessate conformino i loro statuti, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, a specifiche clausole, individuate dal comma 8 dell'articolo 148 del TUIR dirette a garantire la non lucratività dell'ente nonché l'effettività del rapporto associativo.

Si ricorda, altresì, che in capo agli enti non commerciali di tipo associativo che intendano avvalersi delle disposizioni agevolative di cui all'articolo 148 del TUIR grava l'onere della comunicazione all'Agenzia delle Entrate, mediante apposito modello (Modello EAS), dei dati e delle notizie rilevanti ai fini fiscali.

Le questioni di interesse sulla "Fiscalità di vantaggio" di cui all'art. 148 – 3° comma D.P.R. 917/86 evidenziate dalla Circolare Agenzia Entrate N. 18/E 2018

Caso: Trattamento fiscale della cessione, da parte di associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, di diritti alla partecipazione del campionato.

Nell'ipotesi in cui le norme sportive consentano la cessione, da parte delle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, del diritto alla partecipazione al campionato, potrà trovare applicazione la previsione agevolativa di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR a condizione che la cessione avvenga da parte di una associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro in favore di un'altra associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro affiliate entrambe alla medesima Federazione Sportiva.

E' necessario, inoltre, ai fini della ricorrenza del requisito della diretta attuazione degli scopi istituzionali, che l'associazione o la società sportiva dilettantistica non lucrativa che pone in essere la cessione continui comunque, seppure in una categoria inferiore a partecipare ai campionati.

Caso: Trattamento fiscale della cessione, da parte di associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, dei diritti alla prestazione sportiva dell'atleta.

Ai sensi dell'articolo 148, comma 3, del TUIR, le attività rese, verso corrispettivo, dalle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro "in diretta attuazione degli scopi istituzionali" non si considerano commerciali se effettuate da detti enti, fra l'altro, "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".

In sostanza, ai sensi dell'articolo 148, comma 3, del TUIR, la decommercializzazione agli effetti dell'IRES opera, nel presupposto che trattasi di attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali, qualora la stessa sia resa, fra l'altro, in favore di altri enti che facciano parte della medesima organizzazione locale o nazionale.

Nel caso delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, entrambe destinatarie dell'agevolazione di cui al citato articolo 148, comma 3, del TUIR, l'appartenenza ad un'unica organizzazione locale o nazionale ai sensi di tale disposizione si realizza mediante l'affiliazione alla medesima Federazione Sportiva sia dell'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro che rende verso corrispettivo l'attività in diretta attuazione degli scopi istituzionali sia dell'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro destinataria della cessione o della prestazione.

Al ricorrere di tale condizione, la cessione verso corrispettivo del diritto alla prestazione sportiva dell'atleta può considerarsi rientrante nell'ambito delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali ai sensi dell'articolo 148, comma 3, del TUIR sempreché l'atleta abbia svolto nell'ambito dell'associazione o società sportiva dilettantistica non lucrativa cedente un'effettiva attività volta ad apprendere e migliorare la pratica sportiva dilettantistica.

Società sportive dilettantistiche: "Fiscalità di vantaggio" art. 4 D.P.R. N. 633/72

La disciplina IVA per gli enti di tipo associativo è contenuta nell'art. 4, comma 1 del D.P.R. 633/72, modificato dall'art. 5, comma 2 del D.L. 460/97.

Si è cercato di escludere dal campo di applicazione IVA quelle attività non soggette ad imposizione ai fini delle imposte dirette.

A differenza delle società ed enti commerciali in cui vige una "presunzione assoluta" in base alla quale sono in ogni caso considerati soggetti passivi IVA, i soggetti diversi, quali gli enti non commerciali, la qualifica di soggetto passivo ai fini dell'IVA può essere attribuita esclusivamente al verificarsi di una serie di condizioni:

- abitudine e professionalità (quindi non le attività occasionali);
- devono rientrare tra le attività commerciali di cui all'art. 2195 c.c. o attività agricole previste nell'art. 2135 c.c.;
- svolgere tale attività in forma di impresa.

Non costituiscono operazioni rilevanti ai fini IVA:

- le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali nei confronti di propri associati o partecipanti e di associazioni che svolgono la medesima attività verso pagamento di un “corrispettivo specifico”,
- da parte di associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona;
- le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate nell’ambito di bar ed esercizi simili da parte di associazioni di promozione sociale nei confronti di propri associati, soci e partecipanti, a condizione che dette attività siano strettamente complementari a quelle direttamente svolte in attuazione degli scopi istituzionali;
- le cessioni di pubblicazioni delle associazioni sportive dilettantistiche, di promozione sociale, culturali, religiose, assistenziali, politiche, sindacali e di categoria, effettuate prevalentemente ai propri associati.

L’applicazione delle disposizioni agevolative previste dai commi 4 e 6 del medesimo art. 4 del D.P.R. 633/72 è subordinata alla condizione che le associazioni interessate adeguino i loro atti costitutivi o statuti, redatti in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata, introducendo le seguenti clausole:

- divieto di distribuzione anche indiretta di utili o avanzi di gestione;
- obbligo di devoluzione del patrimonio ad altra associazione con analoghe finalità in caso di scioglimento;
- disciplina uniforme del rapporto associativo;
- obbligo di redigere e approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario;
- intrasmissibilità della qualità di socio.

Le questioni fiscali di interesse sulla “Fiscalità di vantaggio” di cui all’art. 4 D.P.R. 633/72 evidenziate dalla Circolare Agenzia Entrate N. 18/E 2018

Caso: Quantificazione dell’IVA in sede di accertamento in caso di riqualificazione come commerciale dell’attività svolta dall’associazione sportiva dilettantistica in favore degli associati.

Ai sensi dell’articolo 13, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, la base imponibile IVA delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi “è costituita dall’ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali”.

Il successivo articolo 18 dello stesso D.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente. In sostanza, in base a tali previsioni, il soggetto passivo che effettua la cessione o la prestazione deve applicare l’IVA, aggiungendo tale imposta, all’importo del corrispettivo dovuto dal cessionario o committente.

Il secondo comma dell’articolo 18, del medesimo D.P.R. n. 633 del 1972 prevede che per le operazioni per le quali non è prescritta l’emissione della fattura il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell’imposta. Tra le operazioni per le quali non vi è obbligo di emissione della fattura

rientrano, ai sensi dell'articolo 22, primo comma, n. 4) de D.P.R. n. 633 del 1972, le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico.

Ciò premesso, in relazione alla fattispecie oggetto di domanda, si richiama la giurisprudenza della Corte di Cassazione, Sezione V, espressa nella sentenza n. 6934 del 17 marzo 2017 relativamente ad un caso in cui in sede di accertamento è stato ritenuto che un'associazione sportiva dilettantistica avesse simulato l'espletamento di un'attività di tipo associativo – ritenuta dalla stessa associazione come non commerciale – con conseguente riqualificazione dell'attività svolta come attività commerciale di gestione della struttura sportiva e relativo recupero a tassazione delle entrate percepite dall'ente.

In tale pronuncia è stato affermato che non è corretto ritenere che l'imponibile accertato, corrispondente alla somma delle quote versate dagli associati per la fruizione dei servizi offerti dall'associazione sportiva dilettantistica, vada considerato comprensivo di IVA.

Ad avviso della Suprema Corte, infatti, la disposizione di cui all'articolo 22, primo comma, n. 4, del D.P.R. n. 633 del 1972, che esclude l'obbligo di emissione di fattura “per le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico” – come nel caso di attività consistente nella gestione di una struttura sportiva, oggetto della controversia decisa dalla stessa Corte – non può essere invocata per addivenire alla conclusione che le quote versate dagli associati, costituenti la base imponibile oggetto di ripresa a tassazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, siano da considerarsi comprensive dell'IVA e che questa vada, quindi, scorporata dai corrispettivi accertati.

Società sportive dilettantistiche: La “Fiscalità di vantaggio” Legge 398/91

La Legge 16/12/1991, n. 398 regola il regime “fiscale di vantaggio” di cui possono godere le associazioni (riconosciute o non riconosciute e/o SSD) che praticano sport dilettantistico senza fine di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva.

Tale regime è stato poi esteso alle altre associazioni senza fine di lucro e alle pro-loco attraverso l'art. 9-bis del D.L. 30 dicembre 1991 n. 417 convertito in legge.

Per potere usufruire delle agevolazioni della citata Legge 398/91, necessita che l'associazione non abbia conseguito nel precedente periodo d'imposta proventi commerciali superiori a Euro 250.000 (fino al 31/12/2016) ed Euro 400.000 fino al 01/01/17 (Legge Finanziaria 2017).

IVA e regime Legge 398/91

La determinazione dell'Iva in relazione al regime della legge 398/91 prevede quanto segue:

- detrazione dell'IVA forfetizzata: 50% dell'imposta sulle operazioni attive (compresa la pubblicità e le sponsorizzazioni), 1/3 per la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica;
- dal 1 gennaio 2000 l'IVA viene versata trimestralmente mediante delega unica di pagamento (modello F24) entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento.

IRES e regime Legge 398/91

Ai fini dell'imposte sui redditi, il reddito imponibile è determinato forfettariamente, nella misura del 3% dell'ammontare complessivo dei proventi di natura commerciale e aggiungendo a tale percentuale l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

Il reddito imponibile ai fini IRES è determinato applicando all'ammontare dei proventi commerciali il coefficiente di redditività del 3% e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali. Il reddito dei soggetti che optano per la L. 398/91 si determina applicando il coefficiente del 3% ai proventi commerciali conseguiti al reddito determinato forfettariamente e si aggiungono le eventuali plusvalenze; sul reddito così determinato si applica l'IRES nella misura pari alla percentuale in vigore a far tempo dal periodo d'imposta in oggetto entro sette mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, o se c'è l'obbligo della trasmissione in via telematica, entro dieci mesi dalla stessa chiusura, va prodotta la dichiarazione dei redditi; il versamento dell'IRES va effettuato entro il giorno 20 del sesto mese dalla chiusura dell'esercizio sociale.

IRAP e regime Legge 398/91

Per la determinazione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive, è, comunque, necessario verificare se l'associazione svolge esclusivamente l'attività istituzionale o anche attività di natura commerciale.

Le questioni di interesse sulla "Fiscalità di vantaggio" di cui alla Legge 398/91 evidenziate alla Circolare Agenzia Entrate N. 18/E 2018.

Caso: Decadenza dal regime di cui alla Legge n. 398 del 1991 in caso di superamento del limite di proventi commerciali di 400.000 Euro.

In caso di superamento del limite di proventi commerciali di 400.000 euro nel corso dell'ultimo mese del periodo d'imposta, il regime agevolativo previsto dalla legge n. 398 del 1991, si applica per tutto il periodo d'imposta in cui è avvenuto il superamento del limite dei proventi commerciali di 400.000 euro.

Con riferimento, invece, all'intero periodo d'imposta successivo, l'ente dovrà applicare, ai fini IRES e IVA, le regole generali, sia con riguardo alla determinazione dell'imposta sia ai fini degli adempimenti fiscali.

Ad esempio, qualora un ente, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, abbia superato il limite dei 400.000 euro nel mese di dicembre dell'anno "n", in tal caso applicherà il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 per l'intero anno "n", mentre applicherà il regime ordinario per il successivo anno "n+1".

Caso: Determinazione del reddito imponibile e dell'IVA in caso di decadenza dal regime di cui alla Legge n.398 del 1991.

Nell'ipotesi di decadenza dal regime di cui alla legge n. 398 del 1991 a seguito di attività di controllo fiscale, si ritiene che sia possibile, da parte dei verificatori, procedere al riconoscimento

della deducibilità dei costi sostenuti dall'associazione o società sportiva dilettantistica senza scopo di lucro al fine della ricostruzione della base imponibile IRES, sempreché l'ente sportivo dilettantistico non lucrativo sia in grado di fornire all'Amministrazione finanziaria i relativi riscontri contabili, quali fatture, ricevute, scontrini fiscali ovvero altra documentazione utile ai fini della corretta determinazione del reddito.

Relativamente, invece, al quesito sulla detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi, si richiama sul punto la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea la quale ha chiarito che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata qualora gli obblighi sostanziali risultino soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi.

Sempre secondo la Corte di Giustizia, per la migliore operatività dell'IVA, quale imposta armonizzata, e per prevenire le frodi, è consentito agli Stati membri introdurre particolari obblighi che, però, non possono andare al di là di quanto necessario per il raggiungimento di tali obiettivi e non devono mettere in discussione la neutralità dell'IVA.

- **Bibliografia:** Decommercializzazione dei proventi delle ASD: la puntualizzazione del Fisco – Fiscal Focus Agosto 2018

Circolare 10/18 redatta a cura

Centro Studi AICAS

27 settembre 2018