

Circolare N.13/2018 del 30 dicembre

2018

Società Sportive Dilettantistiche: il Regime Forfettario ex Legge 398/91 & Indicatori Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA)

Premessa

Alle società sportive dilettantistiche di capitali, senza fine di lucro, ed alle cooperative sportive dilettantistiche, tornano applicabili le normative di cui all'art. 90 legge 289/02 e le disposizioni fiscali di cui alla "legge 398/91".

In relazione a quanto evidenziato, ai fini tributari possono essere effettuate le "distinzioni che seguono":

- Società sportive dilettantistiche di capitali e cooperative alle quali si applicano le disposizioni fiscali previste per le generalità delle società di capitali;
- Società sportive dilettantistiche di capitali e cooperative senza fini di lucro di cui all'art. 90 legge 289/02.

1) Società Sportive Dilettantistiche di Capitali

Le società sportive di capitali, alle quali si applicano le disposizioni fiscali previste per la generalità delle società di capitali, sono soggette alla normale disciplina ai fini IRES e IRAP rientrando tra i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) del Tuir, e ad esse incombe l'obbligo, previsto dall'art. 14 e seguenti del DPR n. 600/73, di tenere la contabilità ordinaria e le scritture contabili prescritte negli stessi articoli e, cioè:

- Ai sensi dell'art. 14:
 - libro giornale e libro degli inventari;
 - i registri prescritti ai fini IVA;

- le scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito;
- le scritture ausiliarie di magazzino dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze degli inventari annuali.
- Ai sensi dell'art. 15:
 - devono redigere l'inventario ed il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite, a norma dell'art. 2217 c.c.
 - l'inventario deve indicare, oltre agli elementi prescritti dal Codice Civile, la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore ed il valore attribuito a ciascun gruppo.
- Ai sensi dell'art. 16:
 - il registro dei beni ammortizzabili da compilare entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Si ricorda, comunque, che l'art. 12 della L. 18 ottobre 2001, n. 383, ha disposto che i soggetti in contabilità ordinaria possono non tenere il registro dei beni ammortizzabili ed i registri IVA a condizione che i dati contabili di cui ai libri medesimi vengano registrati nel libro giornale e che i dati stessi vengano esibiti, a richiesta degli uffici finanziari, in forma aggregata, organizzati secondo le norme relative ai registri non tenuti.

Il reddito imponibile della società sportive dilettantistiche di capitali

A differenza di quanto avviene per gli enti non commerciali, il reddito delle società sportive di capitali viene determinato da un'unica categoria reddituale – reddito d'impresa – nella quale confluiscono proventi di qualsiasi fonte.

Pertanto, mentre per le associazioni – enti non commerciali – alcuni proventi non sono, comunque, commerciali (quote sociali, contributi, prestazioni di servizi ex art. 143, comma 1, del Tuir, raccolta occasionale di fondi ex art. 143, comma 3 del Tuir), per le società sportive di capitali tutti i proventi sono considerati commerciali e concorrono alla determinazione del reddito d'impresa dell'associazione stessa.

Reddito imponibile

L'utile netto di bilancio, determinato in base al conto economico, opportunamente modificato con le eventuali variazioni in aumento e/o in diminuzione conseguenti ai costi e proventi rispettivamente indetraibili o fiscalmente non assoggettati a tassazione, costituisce il reddito d'impresa imponibile della società sportiva dilettantistica di capitali.

Il reddito complessivo è assoggettato all'IRES nella misura del 24% ed all'IRAP.

Ai fini della determinazione del reddito tassabile, eventualmente influenzato da perdite degli esercizi precedenti, l'art. 23, comma 9, del D.L. n. 98/2011, convertito nella legge 15 luglio 2011, n. 111, ha ridisegnato la disciplina del riporto delle perdite.

Per i primi tre esercizi il riporto delle perdite è illimitato e le perdite vanno utilizzate nel limite del reddito dichiarato, mentre dal quarto esercizio l'utilizzo è limitato entro l' 80% del reddito.

La società sportiva dilettantistica di capitali deve produrre, compilando i richiesti quadri RF, RN, RO, la dichiarazione dei redditi – Mod. Redditi SC – che va inviata in via telematica entro nove mesi dalla data di chiusura dell'esercizio.

2) Società Sportive Dilettantistiche di Capitali e Legge 398/91

Le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro o di cooperativa possono, pertanto, optare per l'applicazione delle disposizioni di cui alla Legge n. 398/91, la quale aveva originariamente come destinatarie le sole associazioni sportive.

La norma recata dal comma 1 dell' art. 90 della Legge 289/02 è stata, indubbiamente, di forte impatto sul sistema tributario in quanto ha introdotto, per soggetti diversamente disciplinati dal Codice Civile, una disciplina fiscale che prevede una tassazione forfettizzata ai fini delle imposte sui redditi e soprattutto adempimenti contabili estremamente semplificati.

Si tratta, quindi, di verificare a quali obblighi, alla luce della recente normativa, debbano sottostare le società sportive in argomento che optano per la Legge n. 398/91.

E' indubbio che, ai fini civilistici, tutti gli adempimenti previsti dal Codice Civile (tenuta dei libri sociali, del libro giornale e degli inventari, redazione, approvazione e deposito del bilancio, ecc.) a carico delle società di capitali, debbano essere assolti anche dalle società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro.

Ai soli fini sociali, invece, le società che optano per la predetta Legge n. 398 possono, se i proventi conseguiti nell'esercizio sociale precedente non superano i 400.000 euro, godere del particolare trattamento tributario che, tra l'altro, prevede semplificazioni in materia di obblighi contabili, e che di seguito si riassume brevemente:

- tassazione forfettaria ai fini delle imposte sui redditi (reddito determinato nella misura del 3% dei proventi maggiorato delle plusvalenze);
- esenzione dalle imposte sui redditi dai proventi ex art. 25, comma 2, della Legge 133/99, nel testo modificato dalla Legge n. 342 del 21 novembre 2000;
- esonero dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili prescritte dagli artt. 14 e seguenti del DPR n. 600/73 (ai fini delle imposte sui redditi) e dal Titolo II del DPR n. 633/72 (ai fini IVA);
- tassazione IVA con il regime forfettario di cui all' art. 74, comma 6, del DPR n. 633/72;
- esclusione della determinazione del reddito del premio di addestramento e formazione tecnica dell'atleta;

- tenuta del prospetto di cui al DM 11 febbraio 1997;
- semplificazione in materia di certificazione dei corrispettivi.

In tal senso si è espressa anche l’Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 21/E del aprile 2003.

Il plafond e la tassazione ai fini IRES delle società sportive dilettantistiche che optano per la Legge n. 398/91

Le società sportive dilettantistiche possono optare per la Legge n. 398/91 se nell’esercizio dell’attività commerciale non hanno superato, nel periodo d’imposta precedente, i 400.000 euro di proventi.

Per le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro e per le cooperative che optano per la medesima legge n. 398, occorre individuare cosa deve intendersi per proventi derivanti dall’attività commerciale dal momento che, ai sensi dell’art. 81 del TUIR, il reddito complessivo delle società, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d’impresa ed è determinato secondo le disposizioni degli artt. 83 e seguenti dello stesso T.U.

E’ da ritenere che, in analogia a quanto stabilito per le ASD, ed anche al fine di non penalizzare queste ultime rispetto alle società, le plusvalenze debbano essere espunte dal plafond dei 400.000 delle società stesse e, conformemente a quanto avviene per le associazioni, debbano, al di fuori della forfetizzazione, concorrere interamente alla determinazione del reddito. Nel plafond dei 400.000 euro della società, tuttavia, dovranno essere inclusi tutti quei proventi (contributi, erogazioni liberali, ecc.) che non sono considerati commerciali per le associazioni e che, invece, per le disposizioni recate dal predetto art. 81 del TUIR, concorrono, comunque, alla determinazione del reddito d’impresa delle società di capitali.

Come precisato, nella richiamata Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003 dell’Agenzia delle entrate, *“sono esclusi dall’ammontare dei proventi da assoggettare al coefficiente di redditività, quelli che, per espressa disposizione di legge, non concorrono alla formazione del reddito, quali i proventi indicati nel comma 2, lettere a) e b) dell’art. 25 della legge n. 133/1999, nel limite annuo complessivo ivi individuato”* e cioè, i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali e i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all’art. 143, comma 3, lett. a) del TUIR, sempreché si riferiscano ad un numero di eventi non superiore a due per anno e per un importo non superiore a euro 51.645,69 (c.d. proventi “decommercializzati”).

Ciò in quanto la disposizione agevolativa è diretta ai soggetti che optano per la legge n. 398/91 e, pertanto, non può essere limitata alle associazioni ma deve intendersi estesa anche alle società.

L’opzione esclude le società sportive dilettantistiche senza fine di lucro dalla tenuta dei libri contabili ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IVA prevedendo la stessa legge n. 398/91, la sola tenuta del prospetto di cui al DM 11 febbraio 1997 ed il relativo versamento trimestrale IVA.

Resta inteso che l'esclusione, nei confronti delle società che optano per la legge n. 398/91, opera ai soli fini fiscali, rimanendo inalterati, ai fini civilistici, gli obblighi relativi ai libri imposti dal Codice Civile, la cui inosservanza potrà comportare le conseguenze previste dallo stesso Codice Civile.

Per quanto concerne gli obblighi di dichiarazione dei redditi, le società sportive dilettantistiche che optano per la legge n. 398/91, sono anch'esse tenute alla produzione del Modello Redditi SC.

A tale riguardo, però, a differenza delle società che non hanno optato per la legge n. 398/91, va compilato:

- il rigo RF 70 riportando, in colonna 1, l'ammontare di tutti i proventi commerciali, con esclusione di quelli "decommercializzati", ed in colonna 2, l'importo risultante dall'applicazione, al totale dei componenti positivi di colonna 1, del coefficiente di redditività del 3% (ad es., se in colonna 1 del rigo RF 70 vengono esposti proventi per euro 200.000, nella successiva colonna 2, va riportato il corrispondente 3%, pari ad euro 6.000).
- il rigo RF 71, in cui va indicato l'ammontare delle eventuali plusvalenze;
- il rigo RF 73, in cui va indicato, in colonna 2, il reddito risultante dalla somma di rigo RF 70, colonna 2, e RF 71. L'ammontare del reddito, di cui al rigo RF 73, colonna 2, va riportato nel quadro RN, ai righe 1 e 6;
- nei righe RN 8 e 9 va indicato l'ammontare dell'imposta (aliquota 24%) corrispondente al reddito imponibile, che, al netto di eventuali detrazioni, crediti, ritenute ed acconti, va riportato nei righe RN 11, 17 e 23 (se a debito) o 24 (se a credito).

3) Società Sportive Dilettantistiche di Capitali in Regime 398/91 e Indicatori Sintetici di Affidabilità (ISA)

Con il decreto MEF del 23 marzo 2018, pubblicato nella G.U. 85 del 12 aprile 2018, sono entrati in vigore gli Indicatori Sintetici di Affidabilità Fiscale (ISA) che, a decorrere dal periodo d'imposta 2018, andranno a sostituire gli Studi Di Settore (SDS). Nel dettato normativo pubblicato, tra i soggetti esclusi rientrano, tra gli altri, gli Enti del Terzo Settore non commerciali che determinano per via forfettaria il reddito d'impresa. In attesa che la riforma del Terzo Settore sia completamente attuata, e tenendo conto di quanto riportato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate 18/E del 01 agosto scorso, è possibile sostenere la tesi secondo cui, come avveniva per gli Studi di Settore, anche per le Società Sportive Dilettantistiche che hanno optato per il regime 398/91 l'applicabilità o meno degli studi di settore debba essere effettuato in base al campo di attività (codice ATECO). In attesa di ulteriori chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria, è utile riportare, quale "spunto di riflessione", il seguente caso di scuola considerato per ai fini dell'applicabilità degli Studi di Settore:

- Società Sportiva Dilettantistica con codice ATECO 93.11.30 " Gestione di impianti sportivi polivalenti". Bisognerà indicare, come causa di esclusione dalla

compilazione degli studi di settore “ determinazione del reddito con criteri forfettari, procedendo tuttavia alla compilazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti per l’applicazione degli studi di settore con esclusione dei quadri relativi agli elementi contabili, in ottemperanza a quanto prescritto nella C.M. 110/E del 21 maggio 1999. La ratio di tale scelta è permettere all’Amministrazione Finanziaria la “coerenza delle caratteristiche strutturali dell’impresa con i redditi dichiarati”

○ Società Sportiva Dilettantistiche con codice ATECO 93.19.10 “ Enti ed Organizzazioni Sportive”. Trattandosi di un codice ATECO non rientrante nel campo di applicazione degli SDS, la SSD sarà totalmente esclusa dall’applicazione degli stessi.

Riferimenti normativi:

- Art.148 – comma 3 DPR 917/86;
- Legge 398/91;
- D.Legs n°460/97 art.5;
- Art.90 Legge 289/02;
- D.Legs n°117/17;Art.25 Legge n°133/99;
- Art.30 Legge n° 02/99;
- Circolare Agenzia delle Entrate n° 18/E del 01 agosto 2018;
- Circolare Agenzia delle Entrate n° 03 del 14 aprile 2013.
- D.Legs n° 105/18.

Circolare 13/18 redatta a cura

Centro Studi AICAS

30 dicembre 2018