



***Appunti fiscalità delle Associazioni Sportive Dilettantistiche***  
***02/17***

**Fiscalità di vantaggio ASD:**  
**Art.90 legge 289/02 e legge 398/91**

30 maggio 2017

# Sommario

INTRODUZIONE.....	3
PREMESSA.....	3
Appunti di fiscalità delle ASD già pubblicati: .....	4
1. Casistica delle contestazioni di violazioni civilistiche, fiscali rivolte alle ASD in caso di verifica fiscale....	5
2. La Normativa di riferimento delle Associazioni Sportive Dilettantistiche.....	6
2.1) Art. 90 legge 27 dicembre 2002 N° 289 (le disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica ex, art. 90, L. 27 dicembre 2002, n. 289) .....	6
2.2) Legge 398/91 (Regime forfettario riservato alle ASD) .....	6
2.2.1 Legge 398/91 Ires e Irap .....	7
2.2.2. Legge 398/91 e Iva.....	7
2.3) Art. 90 legge 289/02 (Statuto Associativo, Principio di democraticità, Rendiconto delle A.S.D.) - legge 398/91 (Regime Forfettario riservato alle A.S.D.): Gli orientamenti giurisprudenziali .....	8

## **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 riquilificazione 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".

## **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. La Normativa di riferimento delle Associazioni Sportive Dilettantistiche

### 2.1) Art. 90 legge 27 dicembre 2002 N° 289 (le disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica ex, art. 90, L. 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, per usufruire delle particolari agevolazioni fiscali, all'uopo previste devono rispettare le specifiche disposizioni dettate dall'art. 90, L.27 dicembre 2002, n. 289, rubricato "*Disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica*".

A mente del comma 18 di detta norma vengono individuati i requisiti che devono essere espressamente previsti nello statuto.

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 delle relative 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.

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. 917/1986, sebbene **le due norme non risultino esattamente sovrapponibili.**

### 2.2) Legge 398/91 (Regime forfettario riservato alle ASD)

Le associazioni sportive dilettantistiche, per usufruire delle disposizioni agevolative di cui alla L. 16 dicembre 1991, n. 398 devono essere riconosciute dal CONI, ovvero da enti di promozione sportiva riconosciuti con Decreto Ministeriale.

Il regime fiscale agevolato previsto da tale legge comporta una semplificazione degli adempimenti contabili e fiscali ed alcune agevolazioni fiscali, quali, tra le altre, particolari

modalità di determinazione forfettaria dell'imposta sul reddito (in relazione al reddito d'impresa) e dell'IVA.

Ai fini dell'applicazione della norma *de quo* è necessario che l'ASD non abbia conseguito (cfr. circ. 11 febbraio 1992, n. 1), nel periodo d'imposta precedente a quello in cui si avvale del regime agevolativo, recato dall'anzidetta legge, proventi di natura commerciale per un importo superiore a euro 250.000,00 (art. 90, c. 2, legge 289/2002)<sup>2</sup>.

### **2.2.1 Legge 398/91 Ires e Irap**

Il regime opzionale prevede una semplificazione degli adempimenti contabili e l'applicazione della percentuale di forfetizzazione del 3%, ai fini IRES e IRAP, sui proventi commerciali incassati", previo rispetto delle condizioni poste dalla l. n. 133 del 13 maggio 1999, c.d. "Legge Visco".

Il reddito imponibile ai fini IRES, infatti, viene determinato applicando ai proventi commerciali conseguiti nel corso del periodo d'imposta un coefficiente di redditività pari al 3%, nonché sommando per l'intero le sopravvenienze attive e le plusvalenze.

Al valore così determinato andrà applicata l'ordinaria aliquota IRES pari al 27,5% determinando l'imposta da versare.

Gli enti associativi, pertanto, compilata la parte relativa ai dati anagrafici del Modello Unico Enti non commerciali, passati al quadro RG "Reddito di impresa in regime di contabilità semplificata e regimi forfettari", dovranno procedere con l'indicazione del codice attività (RG1 — colonna D) e con l'indicazione della causa di esclusione dagli studi di settore (RG I — colonna 2), indicando poi i proventi conseguiti (RG 1 — colonna 2).

Per le società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro che avessero optato per il regime di cui alla legge n. 398/1991, rispetto agli enti associativi, dovrà essere utilizzato l'ordinario Modello Unico SC, compilando il quadro RF (RF70-RF73).

### **2.2.2. Legge 398/91 e Iva**

Per quanto concerne l'IVA il comma 3 dell'art. 9 della legge 398/1991 prevede che relativamente ai proventi conseguiti dalle attività commerciali, connesse agli scopi istituzionali, si applicano le disposizioni previste dall'art. 74, comma 6, D.P.R. 633/1972.

Si ricorda, infatti, che il regime forfettario IVA di cui trattasi è riservato, per espressa previsione normativa, ai soggetti che organizzano attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al D.P.R. n. 640 del 1972 ed è esteso, ai sensi dell'art. 9 del D.P.R. n. 544 del 1999, anche agli enti che esercitano l'opzione per l'applicazione delle disposizioni agevolative di cui alla legge n. 398 del 1991.

Anteriormente alla modifica introdotta dall'art.29 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, una specifica percentuale di detrazione forfetizzata era stabilita anche per le operazioni di sponsorizzazione nella misura pari al 10 per cento.

La modifica normativa apportata dal citato art. 29, avendo eliminato, nella disposizione di cui all'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972, il riferimento alle prestazioni di sponsorizzazione e alla relativa percentuale di detrazione forfetizzata del 10

per cento, ha così ricondotto le medesime nella regola generale della forfetizzazione della detrazione nella misura del 50 per cento.

Con la suddetta modifica normativa, pertanto, muta il regime della detrazione IVA spettante alle imprese che svolgono attività di intrattenimento: in particolare, è stata aumentata al 50% (in luogo di un decimo di detto importo) la detrazione forfettaria per le operazioni di sponsorizzazione, che viene così adeguata a quella relativa alle operazioni di pubblicità.

Attraverso tale modifica è stata stabilita un'unica percentuale di detrazione per le prestazioni di pubblicità (attualmente comprese tra quelle per le quali la detrazione è forfetizzata nella misura del 50%) e quelle di sponsorizzazione, mentre resta fissa [a riduzione a un terzo per le operazioni di cessione o concessione di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica.

### **2.3) Art. 90 legge 289/02 (Statuto Associativo, Principio di democraticità, Rendiconto delle A.S.D.) - legge 398/91 (Regime Forfettario riservato alle A.S.D.): Gli orientamenti giurisprudenziali**

#### **Commissione Tributaria Regionale Lombardia sent. N. 1401/16**

*Per il calcolo del limite di 250.000 euro di cui alla legge 398/91, contano anche i proventi commerciali fatturati ma non incassati.*

#### **Commissione Tributaria Regionale Piemonte sent. N. 1072/15**

*Non è agevolata la società sportiva che omette la dicitura "Dilettantistica".*

#### **Commissione Tributaria Regionale Piemonte sent. N. 1051/15**

*Il libro dei soci incompleto non pregiudica le agevolazioni per l'associazione sportiva e perdita dei benefici fiscali Legge 398/91.*

#### **Commissione Tributaria Provinciale di Cremona- Sezione 1 sent. N. 140/15**

*La mancata indicazione della ragione sociale e l'omessa redazione del rendiconto Legge 398/91 e l'amministrazione avente doppia carica determinano la perdita del regime agevolato.*

#### **Commissione Tributaria Provinciale di Aosta- Sezione 2 sent. N. 8/15**

*La violazione del principio di democraticità richiede una indagine approfondita ed accurata, non fondata su semplici indizi.*

**Commissione Tributaria Provinciale di Bergamo- Sezione 5 sent. N. 552/14**

*Una A.S.D. poco "democratica" perde i benefici della fiscalità di vantaggio*

**Commissione Tributaria Regionale Lombardia sent. N. 82/13**

*Alle A.S.D. spettano i benefici fiscali anche senza convocazione di regolare assemblee associative.*

**Commissione Tributaria Regionale Lazio sent. N. 205/13**

*Per le A.S.D. è facoltativa la convocazione dell'assemblea per godere della fiscalità di vantaggio; è indispensabile l'affiliazione ad una Federazione Sportiva.*

**Commissione Tributaria Provinciale di Salerno- Sezione 16 sent. N. 359/11**

*La scarsa partecipazione alla vita associativa non è indice di attività lucrativa della A.S.D.*

**Commissione Tributaria Provinciale di Pisa- sent. N. 8/11**

*Le agevolazioni fiscali alle A.S.D. valgono solo nei casi in cui venga svolta attività associativa di cui allo statuto sociale.*

**Commissione Tributaria Provinciale di Treviso- sent. N. 70/10**

*L'attività No-Profit di una A.S.D. deve essere documentata; la non esibizione del rendiconto fa decadere i benefici della Legge 398/91*