

LA CIRCOLARE 18/E DEL 1° AGOSTO 2018

Approfondimenti in materia di applicazione delle agevolazioni fiscali per lo Sport Dilettantistico:

- Legge 16 dicembre 1991, n. 398
- Art. 148, comma 3, del T.U.I.R.

A cura di Enrico Maria Vidali e Umberto Valocchi

PREMESSA

La Circolare è frutto dell'approfondimento delle specifiche tematiche fiscali emerso nell'ambito del Tavolo tecnico tra l'Agenzia delle entrate ed il C.O.N.I.

Individua gli **elementi costitutivi** delle Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche:

- Conformità al disposto di cui ai commi 17 e 18 dell'art. 90 della Legge 289/2002 (forma giuridica e contenuto statutario),
- Riconoscimento ai fini sportivi ai sensi dell'art. 7 del Decreto Legge 28.05.2004, n. 136 (iscrizione al Registro Nazionale C.O.N.I.).

Specifica la **qualificazione tributaria** degli enti sportivi dilettantistici: l'assenza del fine di lucro non incide sulla qualificazione tributaria dell'ente.

Associazioni Sportive Dilettantistiche ➡ Enti non commerciali

Società Sportive Dilettantistiche ➡ Enti commerciali

Alle S.S.D., per effetto dell'art. 90, L. 289/2002, si applicano comunque le previsioni della L. 398/1991 (regime forfetario) e dell'art. 148, co. 3, del T.U.I.R. (decommercializzazione dei corrispettivi specifici); non si applica l'art. 149, co. 2, del T.U.I.R.

ATTENZIONE

Per l'Amministrazione Finanziaria, le informazioni desumibili dal Registro C.O.N.I. costituiscono elementi importanti ai fini della selezione delle attività di controllo.

In particolare, dal 2019 il Registro prevede **l'indicazione dei partecipanti :**

- agli **eventi sportivi** organizzati direttamente dagli Organismi Sportivi (F.S.N., D.S.A., E.P.S.),
- agli **eventi didattici** svolti direttamente dagli Organismi sportivi o dalle Associazioni/Società,
- agli **eventi formativi** svolti direttamente dagli Organismi sportivi.

IL REGIME FISCALE AGEVOLATO DI CUI ALLA LEGGE 16 DICEMBRE 1991, N. 398

Regime IRES

Determinazione reddito imponibile:

Associazioni: [(reddito d'impresa (proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali x coefficiente di redditività del 3%) + plusvalenze patrimoniali] + redditi fondiari + redditi di capitale + redditi diversi.

Società: reddito d'impresa (proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali x coefficiente di redditività del 3%) + plusvalenze patrimoniali.

ATTENZIONE

Solo i corrispettivi conseguiti nell'esercizio dell'attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, cioè le attività che costituiscono il naturale completamento degli scopi specifici che caratterizzano l'ente sportivo (art. 148, co. 3, T.U.I.R.), **possono essere assoggettati al regime agevolato di cui alla L. 398/1991.**

NON possono essere assoggettati al regime di favore di cui alla L. 398/1991:

- I proventi derivanti da attività sportive che non rientrano nell'ambito delle discipline riconosciute da CONI.
- I proventi derivanti da attività svolte con l'impiego di strutture e mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato.

Attività svolte con l'impiego di strutture e mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato.

Attività dirette alla vendita di beni o alla prestazione di servizi per le quali l'ente:

- si avvalga di strumenti pubblicitari o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati,
- utilizzi altri strumenti propri degli operatori di mercato come, ad esempio, insegne, marchi, distintivi, o locali attrezzati secondo gli standard concorrenziali di mercato,

al fine di acquisire una clientela estranea all'ambito associativo.

NON concorrono alla formazione del reddito imponibile:

- I corrispettivi detassati ai sensi dell'art. 148, co. 3, del T.U.I.R.
- Il premio di addestramento e formazione tecnica di cui all'art. 6 della L. 91/1981.
- I proventi di cui all'art. 25, co. 2, della L. 133/1999.

ATTENZIONE

I compensi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali delle Associazioni Sportive Dilettantistiche, **NON costituiscono reddito imponibile** indipendentemente dal fatto che abbiano natura di contributi a fondo perduto oppure di contributi aventi natura di corrispettivo (art. 143, co. 3, lett. h), del T.U.I.R.).

I contributi aventi natura di corrispettivo per prestazioni di servizi o cessioni di beni **sono comunque soggetti ad IVA.**

La norma non si applica alle Società Sportive Dilettantistiche.

La previsione agevolativa di cui all'art. 25, co. 2 della Legge 13 maggio 1999, n. 133

Per le Associazioni e Società sportive che hanno optato per il regime agevolato di cui alla L. 398/1991, non concorrono alla formazione del reddito imponibile:

1) I proventi realizzati da attività commerciali connesse agli scopi istituzionali

Si tratta di attività commerciali strutturalmente funzionali alla manifestazione sportiva e rese in concomitanza con lo svolgimento della stessa.

Ad esempio: somministrazione di alimenti e bevande, vendita di materiali sportivi, di gadget pubblicitari, sponsorizzazioni, cene sociali, lotterie, ecc.

2) I proventi realizzati mediante raccolta pubblica di fondi in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'art. 143, co. 3, del T.U.I.R.

Si tratta di raccolte di fondi realizzate mediante la vendita di beni e di servizi resi a fronte di offerte non commisurate al valore del bene ceduto o del servizio prestato.

L'agevolazione spetta per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo complessivamente non superiore ad euro 51,645,69.

ATTENZIONE

- L'agevolazione di cui all'art. 25, co. 2, della L. 133/1999 **opera soltanto ai fini IRES e NON dell'IVA.**
- Per i proventi delle attività commerciali connesse e per le raccolte di fondi sussiste **l'obbligo di redigere**, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, **apposito rendiconto** nel quale vanno riportate in modo chiaro e trasparente, anche mediante una relazione illustrativa, le entrate e le spese di ciascun evento.

ATTENZIONE

Effetti della mancata redazione e conservazione del rendiconto.

- L'obbligo può considerarsi soddisfatto qualora i dati da inserire nel rendiconto siano comunque chiaramente desumibili dalle risultanze contabili, fermo restando l'obbligo di redazione e conservazione per ciascuna manifestazione della relazione illustrativa.
- Il mancato assolvimento dell'obbligo non comporta l'esclusione dal reddito imponibile, sempre che esistano idonei riscontri dei proventi; la violazione è soggetta a **sanzione amministrativa** di cui al D.Lgs. 471/1997.

Diversamente, i proventi costituiranno reddito imponibile ai sensi e per gli effetti della L. 398/1991.

Regime IVA

Ai fini della determinazione dell'imposta dovuta, si applica una detrazione, ai sensi dell'art. 19 del DPR 633/1972, pari al :

- 50%** dell'imposta relativa alle operazioni imponibili;
- 1/3** dell'imposta relativa alle cessioni o concessioni di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica.

Esoneri

- Tenuta delle scritture contabili obbligatorie.
- Obbligo di fatturazione e registrazione (ad eccezione che per le sponsorizzazioni, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie).
- Obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante scontrini e ricevute fiscali.
- Obbligo di dichiarazione ai fini IVA.

ATTENZIONE

L'esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante scontrini e ricevute fiscali non riguarda le prestazioni di spettacolo e di intrattenimento.

Le Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche possono certificare i corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche mediante l'utilizzo di titoli d'ingresso o di abbonamenti recanti il contrassegno SIAE.

Adempimenti

- Conservazione e numerazione progressiva delle fatture d'acquisto.
- Versamento trimestrale dell'IVA entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento.
- Annotazione, anche con unica registrazione, entro il giorno 15 del mese successivo, dell'ammontare dei proventi commerciali nel modello di cui al decreto del Ministro delle finanze 11.02.1997
- Annotazione nel medesimo registro dei proventi di cui all'art. 25, co. 2, della L. 133/1999, delle plusvalenze patrimoniali, delle operazioni intracomunitarie.
- Obbligo di effettuare gli incassi ed i pagamenti di valore unitario pari o superiore ad euro 1.000,00 mediante conti correnti bancari o postali, ovvero mediante altri strumenti tracciabili.

ATTENZIONE

Il mancato rispetto degli adempimenti non comporta di per sé la decadenza dal regime agevolato di cui alla L. 398/1991.

In particolare, la mancata numerazione e conservazione delle fatture di acquisto, il mancato versamento trimestrale dell'IVA dovuta e la mancata tenuta del modello di cui al DM 11 febbraio 1997, la violazione dell'obbligo di tracciabilità degli incassi e dei pagamenti pari o superiori ad euro 1.000,00, **non comporta la decadenza dal regime agevolativo** di cui alla L. 398/1991 **ma unicamente l'irrogazione di una sanzione amministrativa** prevista dal D.Lgs. 471/1997.

ATTENZIONE

In caso di versamenti di più incassi di valore unitario < ad euro 1.000,00 ma complessivamente superiori a tale limite, l'obbligo di tracciabilità viene rispettato mediante:

- l'emissione e la conservazione delle relative quietanze,
- l'annotazione analitica delle operazioni in contabilità indicando i nominativi dei soggetti, la causale e l'importo.

Il principio è il medesimo per i pagamenti.

Opzione per il regime agevolato

L'opzione viene esercitata mediante comportamento concludente.

L'opzione deve essere comunicata:

- All'Agenzia delle entrate in sede di dichiarazione annuale dei redditi barrando l'apposita casella nel quadro VO
- Alla SIAE territorialmente competente prima dell'anno solare per il quale si intende fruire del regime agevolato.

L'opzione ha effetto fino a quando non è revocata con le stesse modalità ed è vincolante per un quinquennio.

ATTENZIONE

La mancata comunicazione dell'opzione alla SIAE NON comporta la decadenza dal regime agevolativo, non avendo - tale comunicazione - natura costitutiva. La mancata comunicazione è soggetta alla **sanzione amministrativa** di cui all'art. 11 del D.Lgs. 471/1997 (*da euro 250,00 ad euro 2.000,00*).

Decadenza dal regime agevolato per superamento del plafond.

Il regime di cui alla L. 398/1991 cessa di applicarsi, sia ai fini delle imposte dirette che dell'IVA, dal mese successivo a quello in cui è superato il limite di proventi commerciali di euro 400,000,00.

In caso di superamento del plafond, il periodo d'imposta si divide in due parti:

- dall'inizio dell'esercizio e fino al mese in cui è avvenuto il superamento del plafond, si applica il regime agevolato;
- dal mese successivo al superamento del plafond e fino alla fine dell'esercizio, si applica il regime tributario ordinario.

Determinazione del plafond

Per la verifica del superamento del plafond di euro 400.000,00 si conteggiano i ricavi commerciali percepiti, di cui all'articolo 85 del T.U.I.R., e le sopravvenienze attive realizzate, di cui all'art. 88 del T.U.I.R. relative alle attività commerciali esercitate.

Al fine di determinare il plafond si tiene conto dei ricavi percepiti e dei corrispettivi fatturati, ancorché non incassati.

Nel conteggio non devono essere computate le plusvalenze di cui all'art. 86 del T.U.I.R. in quanto soggette a tassazione in aggiunta al reddito commerciale determinato forfetariamente.

Nel caso in cui il primo periodo di gestione sia inferiore all'anno solare, il plafond viene determinato rapportandolo al periodo in base ai giorni.

ATTENZIONE

Effetti della decadenza del regime ex L 398/1991 a seguito di controllo fiscale.

Viene ricosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti anche nell'ipotesi di mancata registrazione della relativa fattura di acquisto, sempreché l'ente sportivo sia in grado di dimostrarne la correttezza sostanziale.

L'AGEVOLAZIONE DI CUI ALL'ART. 148, COMMA 3, DEL T.U.I.R.

Sono decommercializzati i corrispettivi derivanti da cessioni di beni e prestazioni di servizi resi a favore di:

- iscritti, associati o partecipanti,
- altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale,
- dei rispettivi associati o partecipanti,
- dai tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

La decommercializzazione opera **a condizione che i corrispettivi derivino da attività effettuate in diretta attuazione degli scopi istituzionali dell'ente**, cioè per attività che costituiscono il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano l'ente.

ATTENZIONE

Sono escluse dalla decommercializzazione le prestazioni relative al bagno turco e all'idromassaggio, nonché la somministrazione di alimenti e bevande (*salvo che non rientri nei casi previsti dall'art. 25, co. 2, della L. 133/1999*).

La decommercializzazione opera a condizione che:

- Le attività rientrino nell'ambito delle discipline sportive riconosciute del CONI.
- gli statuti siano conformi alle clausole previste dal comma 8 dell'art. 148 del T.U.I.R.
- Sia stato presentato il modello EAS.

ATTENZIONE

Devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento

La devoluzione del patrimonio a seguito di scioglimento dell'ente sportivo è soggetta all'imposta sulle successioni e donazioni, salvo i casi in cui i destinatari siano espressamente esclusi.

Qualora l'Associazione devolva beni utilizzati nell'esercizio di attività commerciali, si genera un ricavo o plusvalenza soggetto a IRES ed a IVA.

Per l'Associazione sportiva che riceve, i beni devoluti concorrono alla formazione del reddito d'impresa se destinati allo svolgimento di attività commerciali.

Per la società sportiva si genera sempre un provento o una plusvalenza tassabile.

ATTENZIONE

Democraticità del rapporto associativo

I principi di democraticità previsti dall'art. 148, co. 8, lett c) e e), del T.U.I.R., **non si applicano alle Società sportive** per espressa previsione dell'art. 90, co. 18, lett. e), della L. 289/2002.

Le modalità di convocazione e verbalizzazione delle assemblee dei soci costituiscono indici rilevanti per desumere l'effettiva democraticità dell'Associazione (Circ. 9/E del 2013).

La clausola della democraticità si intende violata quando il comportamento dell'ente viola sistematicamente le disposizioni statutarie (*manca di forme idonee di comunicazione agli associati, quote associative diversificate, limitazioni del diritto di voto*).

ATTENZIONE

La custodia delle attrezzature e dei beni, il ricovero degli animali

Rientrano nella detassazione di cui all'art. 148, co. 3, del T.U.I.R. se **sono connaturati ed essenziali allo svolgimento della specifica pratica sportiva.**

I servizi di custodia e ricovero si considerano connaturati ed essenziali allo svolgimento della specifica pratica sportiva quando :

- si riferiscano ad attrezzature e beni **identificati** come idonei alla pratica sportiva dilettantistica in base ai parametri definiti dalla F.N.S. e D.S.A.. affiliante (*in caso di affiliazione ad un E.P.S. riconosciuto dal CONI si deve far riferimento alle prescrizioni delle F.S.N. e delle D.S.A. per la specifica disciplina sportiva*);
- tali attrezzature e beni siano **effettivamente utilizzati** nella pratica sportiva;
- la prestazione di custodia o ricovero sia prestata con **modalità coerenti** con la pratica sportiva cui sono destinati.

ATTENZIONE

Promozione della pratica dell'attività sportiva dilettantistica

La promozione dell'ente sportivo mediante cartellonistica stradale o altre forme di comunicazione pubblicitaria e le modalità di pagamento delle quote associative, ad esempio mediante convenzioni con società di credito al consumo, non sono di per sé sufficienti ad indicarne la natura commerciale.

Rappresentano comunque **indizi**, che solo in presenza di ulteriori e rilevanti elementi che dimostrino lo svolgimento di un'attività commerciale con modalità concorrenziali proprie del mercato, possono qualificare la natura commerciale dell'ente.

ATTENZIONE

Quantificazione dell'IVA in caso di accertamento

Si deve fare riferimento alla sentenza n. 6934 del 17/03/2017 della Corte di Cassazione, Sezione V.

Qualora in sede di accertamento l'attività svolta dall'ente sportivo venga riqualificata come attività commerciale, **l'IVA deve essere determinata in aggiunta ai corrispettivi**, e non scorporata.