



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**

Tavola Rotonda

“ASPETTI FINANZIARI E FISCALI DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE”

Fiscalità agevolata delle ASD . Tra presente e temi di modifica

Polo Natatorio – Ostia 26 novembre 2015

Gianni Massimo Zito

Dottore commercialista – Componente Commissione enti non profit dell'ODCEC di Roma

Profili legislativi delle Associazioni Sportive Dilettantistiche

Nell'ambito dell'intero panorama generale degli enti non commerciali le associazioni sportive dilettantistiche rappresentano una particolare forma associativa senz'altro da considerare nella propria specialità di utilità sociale.

In Italia si è legiferato, ai vari livelli : parlamentare, governativo e locale; in forme ordinarie e speciali; statuendo ed intervenendo in modifica, con norme specifiche, per questa particolare forma di sodalizio, proprio in ragione della specialità dell'attività sportiva dilettantistica e della sua finalità di alto valore sociale.

La normativa tributaria di settore ha sempre concesso alle associazioni sportive dilettantistiche delle agevolazioni: dal punto di vista contabile concedendo semplificazioni documentali relativamente ai regimi tributari speciali; dal punto di vista fiscale con la fruibilità di vantaggi ed agevolazioni sull'imposizione degli avanzi di gestione (anche definiti utili) per le attività commerciali svolte.

Quale norma agevolativa apripista, in materia tributaria, la Legge 398 del 1991, stabilisce l'esonero della tenuta di obblighi contabili di cui al d.p.r. 600/73 in materia di imposte dirette e di quelli Iva del titolo II del d.p.r. 633/72. Limitando l'agevolazione agli enti con proventi fino ad un limite oggi previsto in € 250 mila. Rimandando per l'applicazione dell'Iva alla base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti di cui al d.p.r. 640/72 con forfettizzazione della detrazione Iva. Ai fini delle imposte dirette ancora forfettizzando il reddito imponibile al 3% dei proventi.

Successivamente l'art. 25 della Legge 133 del 1999, amplia le agevolazioni rendendo decommercializzate alcune attività quali la raccolta fondi e le attività commerciali connesse agli scopi istituzionali degli enti.

Si introduce un obbligo di tracciabilità finanziaria, con vari interventi successivi, per transazioni in entrata ed uscita superiori ad euro mille.

L'art. 90 della Legge 289/2002 ha disciplinato per la prima volta le associazioni sportive dilettantistiche sotto il profilo civilistico facendogli assumere una ***configurazione associativa tipica***.

La novella ha inoltre introdotto una specie di società di capitali, le **società sportive dilettantistiche**, che si caratterizzano per le finalità non lucrative e si inseriscono nell'ordinamento giuridico come soggetto societario.

Art. 90 comma 18 Legge 289/2002

Nello statuto devono essere necessariamente stabiliti:

- *la **denominazione**;*
- ***l'oggetto sociale** con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;*
- *l'attribuzione della **rappresentanza legale** dell'associazione;*
- ***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;*
- *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;*
- *l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;*
- *le modalità di scioglimento dell'associazione;*
- *l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.*

La medesima L. 289/2002 all'art.90 stabilisce inoltre:

- l'elevazione ad € 7.500 della franchigia Irpef per i rapporti di lavoro nell'ambito sportivo, a valenza anche per le attività amministrative;
- l'esonero della ritenuta del 4% sui contributi erogati dal CONI, Federazioni Sportive Nazionali ed Enti di promozione sportiva a favore delle Associazioni sportive dilettantistiche;
- l'imposta di registro in misura fissa per gli atti costitutivi e di trasformazione per le società e associazioni sportive dilettantistiche;
- L'esenzione dall'imposta di bollo per gli atti delle società e associazioni sportive dilettantistiche;
- I corrispettivi erogati in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche per la promozione dell'immagine e prodotti del soggetto erogante si presumono spese di pubblicità fino ad € 200mila annue;
- La possibilità di ricevere erogazioni liberali con detraibilità per il soggetto erogante ex art. 13 bis, c.1, lett.i-ter del d.p.r. 917/86;
- il concetto di occasionalità della pubblicità svolta in occasione di eventi in impianti sportivi con capienza fino a 3mila persone ai fini dell'imposta sugli spettacoli e di pubblicità;
- l'istituzione del fondo di garanzia mutui presso l'Istituto del credito sportivo per gli impianti sportivi a favore di soggetti che perseguano finalità sportive;
- divieto agli amministratori delle società ed 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 riconosciute dal CONI, ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva.

Ai fini della decontribuzione speciale ex art. 148 del TUIR le associazioni sportive devono conformarsi inoltre alle seguenti previsioni statutarie:

- a) Divieto di distribuzione degli utili, avanzi di gestione, fondi, riserve e capitale, anche in modo indiretto, durante la vita dell'ente, salvo obbligo di legge;
- b) Obbligo di devoluzione del patrimonio dell'associazione ad altra con finalità analoghe o con finalità di pubblica utilità;
- c) Uniforme disciplina del rapporto associativo e delle relative modalità, escludendone la temporaneità;
- d) Obbligo di predisporre ed approvare il rendiconto economico e finanziario;
- e) Libera eleggibilità degli organi amministrativi, principio del voto singolo, criteri di ammissione ed esclusione degli associati, pubblicità delle convocazioni assembleari e relative deliberazioni;
- f) Intrasmisibilità della quota o contributo associativo, salvo mortis causa.

REGIME AGEVOLATO : LEGGE 398 DEL 16 DICEMBRE 1991

E' un regime agevolativo di determinazione delle imposte dirette ed Iva per gli Enti non profit proprio del settore sportivo dilettantistico.

Con il metodo forfetario di determinazione delle imposte dirette applicabile agli enti non commerciali in generale si stabilisce il versamento delle imposte dirette sulla base di un coefficiente di redditività 3% sui proventi realizzati ed il versamento dell'imposta sul valore aggiunto con l'applicazione di una detrazione relativa alle operazioni imponibili.

Dapprima l'accesso per opzione era riservato alle associazioni sportive affiliate alle Federazioni Sportive Nazionali e agli Enti di Promozione Sportiva. Successivamente con l'art. 9-bis del DL 417/1991 si è data la possibilità di utilizzo anche agli altri enti associativi.

SOGGETTI BENEFICIARI

Associazioni sportive dilettantistiche iscritte nel Registro del Coni

Associazioni senza scopo di lucro e pro-loco

Società sportive dilettantistiche iscritte nel Registro del CONI (Circ. 21/E A.d.E. anno 2003)

REQUISITI NECESSARI

Soggettivi :

Società e Associazioni Sportive Dilettantistiche:

Affiliazione a una Federazione Sportiva Nazionale o ad Ente di Promozione Sportiva – iscrizione nel Registro Coni

Associazione senza scopo di lucro:

Mancato perseguimento della finalità di lucro nello svolgimento dell'attività istituzionale

OGGETTIVI : Proventi commerciali dell'anno precedente non superiori a euro 250 mila.

Nozione di Proventi Commerciali

Ai fini del computo dei proventi commerciali si devono intendere :

- Proventi ex art. 85 del Tuir, conseguiti nell'ambito dell'attività commerciale, **non connessi alle attività istituzionali**;
- Sopravvenienze attive ex art. 88 del Tuir relative all'attività commerciale;

Non si considerano commerciali (presunzione di decommercializzazione):

- Quote e contributi associativi;
- Proventi da svolgimento delle attività commerciali, anche verso gli associati, e anche se dietro corrispettivo specifico, se **connesse a quelle istituzionali** ;
- Proventi da raccolta pubblica di fondi se occasionali per un numero complessivo non superiore a due eventi per anno e per un importo non superiore al limite annuo complessivo di euro 51.645,69;
- Contributi corrisposti dalla Pubblica Amministrazione in regime di convenzione o accreditamento di attività sociali;
- Premio di addestramento e formazione tecnica per il primo contratto professionistico degli atleti.

MODALITA' DI OPZIONE REGIME 398/91

L'Ente deve attenersi alle seguenti attività:

- L'opzione, che si può anche effettuare con comportamento concludente, da manifestarsi a inizio anno o dall'inizio dell'attività nel modello IVA di comunicazione;
- Opzione nel quadro VO della dichiarazione iva per l'anno oggetto di comportamento concludente.
- Entro il 31/12 dell'anno precedente a quello di esercizio dell'opzione, la scelta deve essere comunicata alla SIAE competente per territorio.

Salvo il superamento del limite dei 250mila euro nell'anno solare, il regime opzionale ha durata naturale del quinquennio.

AGEVOLAZIONE PER L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (art.74, c.6, dpr 633/72)

Per la cessione dei diritti televisivi e radiofonici l'agevolazione consiste nella detrazione forfetaria di 1/3 dell'imposta dovuta.

Per tutte le restanti attività commerciali , dal 13 dicembre 2014 sono comprese le attività di sponsorizzazione in forza del D.Lgs. 175/2014, godono della detrazione forfetaria del 50% dell'imposta dovuta.

Il versamento dell'imposta ha modalità analoghe a quelle dei contribuenti Iva ordinari, salvo il termine per il versamento Iva dell'ultimo trimestre che ha scadenza il 16 febbraio dell'anno successivo.

AGEVOLAZIONE PER L'IRES

La base imponibile IRES si determina con il coefficiente di redditività del 3% al totale dei proventi commerciali sommando le sopravvenienze attive e le plusvalenze patrimoniali.

ADEMPIMENTI DOCUMENTALI

OBBLIGATORI

Registro di cui al DM 11/2/1997 in cui vanno annotati, entro il giorno 15 di ogni mese, le entrate conseguite nel mese precedente.

Redazione del rendiconto economico-finanziario

Emissione della fattura per le prestazioni di sponsorizzazione, pubblicità e cessione di diritti radio-televisivi.

Conservazione e numerazione delle fatture emesse e ricevute.

Certificazione dei corrispettivi per accesso a manifestazioni mediante titoli di ingresso con contrassegno Siae

Rendicontazione degli eventi di raccolta fondi.

FACOLTATIVI (ma da consigliare)

Tenuta del libro giornale, del libro degli inventari, dei registri IVA, del registro beni ammortizzabili.

Emissione di fattura oltre a quanto previsto nella sezione «obbligatori».

Emissione di scontrini e di ricevute fiscali.

PROFILI DI DECADENZA DALL'AGEVOLAZIONE L. 398/91

- Superamento del limite di euro 250 mila relativo ai proventi commerciali come definito dalla norma;
- Mancata tenuta del registro di cui al DM 11 febbraio 1997 , ovvero «impossibilità di ricostruzione dei movimenti contabili attraverso idonea documentazione (circolare AE n. 9/E del 24/4/2013)»;
- Assenza delle clausole statutarie di cui all'art. 90 della Legge 289/2002;
- Mancata verifica dei requisiti di democraticità dell'Ente di cui alle clausole previste dall'art. 148 c. 8 del TUIR come da Circ. 9/E A.d.E del 24 aprile 2013;
- Non osservanza dell'obbligo ex art.25 L.133/1999 sulla tracciabilità delle operazioni finanziarie di importo uguale o superiore a euro 1.000,00.

REGIMI FISCALI ORDINARI E SEMPLIFICATI

Le associazioni sportive dilettantistiche possono inoltre adottare i regimi contabili e tributari comuni a quelli degli enti non commerciali in generale:

- regime ordinario o semplificato a seconda dell'entità dei ricavi, come per le attività commerciali tipiche;
- regime forfetario, ex articolo 145 del Tuir, con forfettizzazione del reddito in base a coefficienti di redditività da applicare ai componenti positivi conseguiti.

CRITICITA' IN TEMA DI VERIFICHE E CONTROLLI

Mancata previsione dei requisiti statutarî di cui all'art.90 della L. 289/2002

Causa la decadenza dalle agevolazioni tributarie di decommercializzazione delle ASD e SSD, non solo dalle agevolazioni ex L. 398/91, ma anche dagli altri regimi agevolativi

Sent. 1072 del 2015 C.T.R. Piemonte SSD e denominazione «sportiva dilettantistica».

Quote associative a carico degli associati per servizi specifici usufruiti connessi alle attività istituzionali

Non si considerano commerciali se la ASD / SSD ha specificatamente previsto nello statuto le clausole dell'art. 148 c.8 del TUIR.

In mancanza, può operare l'art.143 c.1 ove le attività non rientrino nell'art. 2195 c.c. e rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente; non vi sia specifica organizzazione; i corrispettivi non eccedano i costi di diretta imputazione

Assenza del fine di lucro

Assimilazione di quanto previsto al D.Lgs. 460/97 art.10 c.6

- a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità
- b) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;
- c) la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645 , e dal decreto-legge 21 giugno 1995, n. 239 , convertito dalla legge 3 agosto 1995, n. 336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;
- d) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto;
- e) la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche.

CRITICITA' IN TEMA DI VERIFICHE E CONTROLLI

Democraticità ed uguaglianza degli associati

Uniformità statutaria del rapporto associativo, libera eleggibilità degli organi amministrativi, criterio del voto singolo.

Pubblicità delle convocazioni assembleari

Effettività delle convocazioni con comunicazione agli associati con mezzi idonei, criterio del diritto alla libera partecipazione alla vita associativa (Cass. Sent. 8623/2012)

Sent. 8 del 2015 C.T.R Aosta convocazione verbale assembleare e perdita requisiti per benefici fiscali

Mancato assolvimento degli adempimenti documentali contabili obbligatori (art.20 dpr 600/73)

Obbligo del registro DM 11/02/1997 per le ASD in L. 398/91 e degli altri registri ex art. 20 del dpr 600/73 per le altre ASD.

Sent. 1051 del 2015 C.T.R. Piemonte sulla incompletezza nominativi del libro soci e verbali assembleari

Tracciabilità finanziaria delle ASD

L'uso del contante per transazioni di mille euro di valore o superiore comporta la decadenza dal regime tributario di favore della L. 398/91

QUESITI

1. ASD e perdita requisiti ex art. 149 Tuir
2. Contributi da Federazioni Sportive e trattamento IVA
3. Le SSD e status di PMI ai fini dell'accesso ai contributi pubblici

Temi di modifica nella Riforma del Terzo Settore

L'attività sportiva dilettantistica ha una rilevanza culturale e sociale di grande rilevanza nel nostro paese, con centinaia di migliaia di praticanti sportivi che sono associati ad enti associativi e societari.

L'impianto normativo tributario che nel tempo è venuto a formarsi, malgrado i riconosciuti sforzi del legislatore che ha comunque voluto agevolare con norme speciali le attività del settore sportivo, ha però contribuito, almeno per talune fattispecie, all'attiva contestazione dei soggetti predisposti alla verifica e controllo tributario di comportamenti difformi al dettato normativo o presunti tali.

L'utilizzo, di sospetto abuso, di queste fattispecie associative per usufruire delle agevolazioni tributarie in decommercializzazione dei proventi conseguiti è certamente base principale delle contestazioni che l'Amministrazione Finanziaria muove con conseguente disconoscimento delle finalità sportive, attraendo a tassazione i relativi compensi conseguiti.

Il copioso contenzioso tributario sorto negli anni rende urgente e non più procrastinabile un intervento legislativo che delimiti l'ambito interpretativo delle questioni dubbie.

Emendamenti presentati al disegno di legge per la Riforma del Terzo Settore, giacente in Commissione Affari Costituzionali del Senato, come promossi dalla nostra categoria, hanno l'obiettivo di cercare di dirimere tali questioni.

Temi di modifica nella Riforma del Terzo Settore

Ai fini di un valido supporto alla diffusione dello sport dilettantistico il legislatore ha comunque favorito il ricorso degli enti sportivi ad un autofinanziamento proprio attraverso l'utilizzo commerciale di taluni aspetti sociali e sportivi.

Uno dei temi principali è certamente il delimitare l'alveo di riconoscimento della deducibilità dei costi di sponsorizzazione in capo al soggetto erogante e della annosa disputa tra spese di pubblicità e spese di sponsorizzazione.

Con l'auspicata modifica legislativa, fermi i principi cardine di competenza economica, certezza e oggettiva determinabilità del costo di sponsoring, l'art. 108 del TUIR dovrà necessariamente riprendere il tema di **presunzione assoluta** già posto dall'art.90 c.8 L. 289/2002 per la spesa di pubblicità «*volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario ai sensi dell'art. 74, comma 2, del tuir*».

Occorre pertanto una interpretazione autentica del legislatore che intenda superare la prassi dell'Amministrazione Finanziaria (Circ. 21/E del 2003 AdE) e la giurisprudenza formata e la discrezionale attività di analisi di costo/beneficio della spesa di sponsoring in capo allo sponsor, questione che, inevitabilmente frena ed inibisce, nella sua indeterminatezza, i propositi commerciali sottostanti.