



Seminario

**Le agevolazioni fiscali a favore dello sport
dilettantistico**

**Gli accertamenti fiscali sulle società sportive: lo stato
dell'arte nelle Marche**

Dott. Giuliano SINIBALDI – Commercialista in Pesaro



*Professionisti esperti
in materie fiscali sportive
www.fiscosport.it*

Ancona, 12/05/2018

Attività commerciale ed istituzionale

ATTIVITA' COMMERCIALE

- E' **prevista** dal legislatore;
- E' **permessa** dal legislatore;
- E' **voluta** dal legislatore – per consentire alle A.S.D. di svolgere la funzione di sussidiarietà rispetto allo stato nell'ambito dell'educazione allo sport e dello svolgimento di attività sportive
- E' **agevolata** dal legislatore;
- E' **sottoposta** dal legislatore **a vincoli** al fine di evitare situazioni di abuso.

Fruizioni agevolazioni fiscali - condizioni

Corte di Cassazione, ordinanza 23228 del 04/10/2017 (ud 20 luglio 2017)

Le agevolazioni tributarie previste in favore degli enti di tipo associativo non commerciale – come le A.S.D. – dall'art. 148 Tuir si applicano solo a condizione che le associazioni interessate si conformino alle clausole riguardanti la vita associativa, da inserire nell'atto costitutivo o nello statuto

La Corte ribadisce inoltre che **colui che vuole fare valere una forma di esenzione o di agevolazione qualsiasi deve provare, quando sul punto vi è contestazione, i presupposti che legittimano la richiesta di esenzione.**

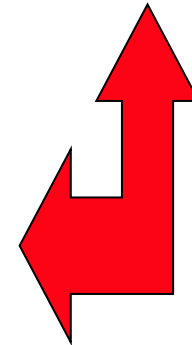
Attività commerciale ed istituzionale

**ENTI NON COMMERCIALI
(A.S.D.)**

Enti che svolgono
solo attività
istituzionali

Enti che svolgono sia
attività istituzionali che
attività commerciali

L'attività commerciale deve
essere strumentale per il
raggiungimento delle finalità
istituzionali



Attività commerciale ed istituzionale

Ente Non Commerciale che svolge attività sportiva dilettantistica (A.S.D.) - art. 90, c. 18, L. 289/2002

Oggetto sociale: l'organizzazione, la pratica e la diffusione dello sport del (vedi del. CONI 1569), compresa l'attività didattica, anche attraverso la partecipazione a campionati tornei etc. (attività principale ed essenziale)

Per la realizzazione dell'oggetto sociale **potrà svolgere attività commerciale** accessoria a quella (essenziale) istituzionale:

organizzare eventi, ottenere sponsorizzazioni, gestire un impianto sportivo, gestire un bar, gestire attività sportiva con modalità commerciali (verso clienti) etc.

Attività commerciale ed istituzionale

attività essenziale per realizzare gli scopi primari dell'ente

=

promozione attività sportiva dilettantistica, anche didattica (+ agonistica)

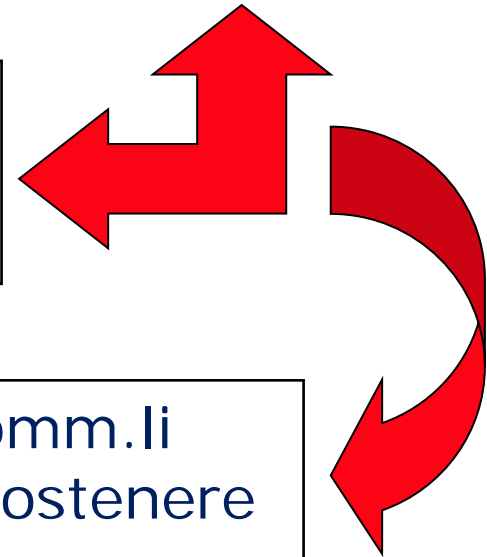
attività strumentale per realizzare gli scopi primari

=

sponsorizzazioni – bar gestione impianti, etc.

consentono di reperire i mezzi necessari per svolgere l'attività sportiva

I proventi risultanti dalle att. Comm.li devono essere impiegati per sostenere gli oneri dell'attività sportiva

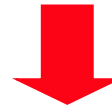


Attività commerciale ed istituzionale

concetto di attività principale :
Per A.S.D. è di tipo qualitativo



è irrilevante l'elemento quantitativo, cioè l'entità dei proventi provenienti dalle diverse attività (istituzionale e commerciale esercitate)



art. 149, c. 4, Tuir- esimente per A.S.D. dalle disposizioni che prevedono la perdita della qualifica di ENC in caso di svolgimento anche prevalente di attività commerciale

Agevolazioni Enti Sportivi dilettantistici

- ❑ L. 398/1991;
- ❑ Esenzione fiscale e contributiva compensi sportivi dilettantistici < € 10.000,00 annui – art. 67, c. 1, lett. m) e 69, Tuir;
- ❑ Tassazione agevolata ed esenzione contributiva compensi sportivi dilettantistici > 10.000,00 – art. 67, c. 1, lett. m) e 69, Tuir;

Agevolazioni Enti Sportivi Dilettantistici art. 90, L. 289/2002

- ❑ **S.S.D e COOP Sportive:** Estensione L. 398/1881 e «altre agevolazioni fiscali» previste per asd (co 1)
- ❑ **Sponsorizzazione:** Equiparata *ex lege* alle spese di pubblicità fino a € 200.000 (art. 90, co. 8)
- ❑ Esenzione **Tassa CC. GG.** (art. 90, co. 7)
- ❑ Imposta **Registro** in misura fissa (art. 90, co. 5)
- ❑ Detrazioni spese sportive **under 18** (€ 210)
- ❑ Detrazioni **erogazioni liberali** (€ 1.500) - co. 9
- ❑ Equiparazione **co.co.co a/g** ai compensi sportivi – co. 10
- ❑ Non soggetti a **IRAP** compensi sportivi- co. 10
- ❑ Inapplicabilità **Art. 149, 4°** (NO SSD) (art.90, co. 11)

Agevolazioni Enti Associativi

Art. 148, cc 1, 3 e. 8, TUIR e art. 4, c. 4, DPR 633/1972

- ❑ Non commercialità quote associative;
- ❑ **De-commercializzazione dei corrispettivi specifici** incassati da **soci**, associati, partecipanti e **tesserati** per lo svolgimento di attività sportive dilettantistiche organizzate dall'ente;
- ❑ Necessario il rispetto dei **requisiti statutari** – da inserire nell'atto costitutivo o nello statuto, da redigersi nella forma di **atto notarile o scrittura privata registrata**;
- ❑ Necessario l'invio del **Modello EAS** entro 60 gg. dall'inizio dell'attività (salvo ravvedimento e/o invio tardivo);

Agevolazioni Enti Non Commerciali

Art. 143, TUIR - esclusione dal reddito imponibile

- ❑ Fondi provenienti da raccolte pubbliche effettuate occasionalmente ... in concomitanza di celebrazioni e ricorrenze (per A.S.D. in 398 n. 2 eventi annui e introiti max € 51.645,69 – art. 25, L. 133/1999);
- ❑ Contributi corrisposti da Amministrazioni Pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociale esercitate in conformità ai fini istituzionali.

Società Sportive Dilettantistiche a r.l. e Coop.

Art. 90, c. 1, L. 289/2002 (+ circ.re 21 E/2003): tutte le agevolazioni tributarie previste in favore delle A.S.D. si applicano anche alle S.S.D. a r.l.

- L. 398/1991;
- Compensi sportivi ex art. 67, c.1, lett. m) TUIR);
- Presunzione assoluta natura pubblicitaria erogazioni ex art. 90, c. 8, L. 289/2002;
- Altre agevolazioni «minori» ex art. 90, L. 289/2002

Società Sportive Dilettantistiche a r.l. e Coop.

- L'attività svolta è sempre di natura commerciale (art. 73, c. 1, T.U.I.R: + circ.re 21/E/2003);
- Sono soggette, ai sensi delle disposizioni del c.c., alla tenuta della contabilità ordinaria, alla redazione del bilancio nelle forme previste dagli artt. 2343 e segg.ti c.c. e al deposito dello stesso c/o il Registro delle Imprese.
- Qualora adottino i requisiti statutari ex art. 148 Tuir possono de-commercializzare i corrispettivi derivanti dallo svolgimento di attività sportive dilettantistiche (art. 90, c. 1, L. 289/2002 + ris.ne 38/E/2010);
- I beneficiari dell'agevolazione possono essere – oltre ai soci (solitamente in numero limitato) - **i tesserati** presso le rispettive organizzazioni nazionali (Federazioni Sportive Nazionali e/o Enti di Promozione Sportiva) - Art. 148 c. 3 TUIR + Ris.ne 38 E 2010:

insufficienza della qualifica di ente sportivo dilettantistico

Corte Costituzionale, sentenza n. 467 del 19/11/1992

“gli enti associativi non godono di uno status di extrafiscalità, che li esenta, per definizione, da ogni prelievo fiscale, potendo anche le associazioni senza fine di lucro svolgere, di fatto, attività a carattere commerciale. Né vale la mera «auto qualificazione» dell’ente».

Fruizioni agevolazioni fiscali - condizioni

Corte di Cassazione, ordinanza 23228 del 04/10/2017 (ud 20 luglio 2017)

Le agevolazioni tributarie previste in favore degli enti di tipo associativo non commerciale – come le A.S.D. – dall'art. 148 Tuir si applicano solo a condizione che le associazioni interessate si conformino alle clausole riguardanti la vita associativa, da inserire nell'atto costitutivo o nello statuto

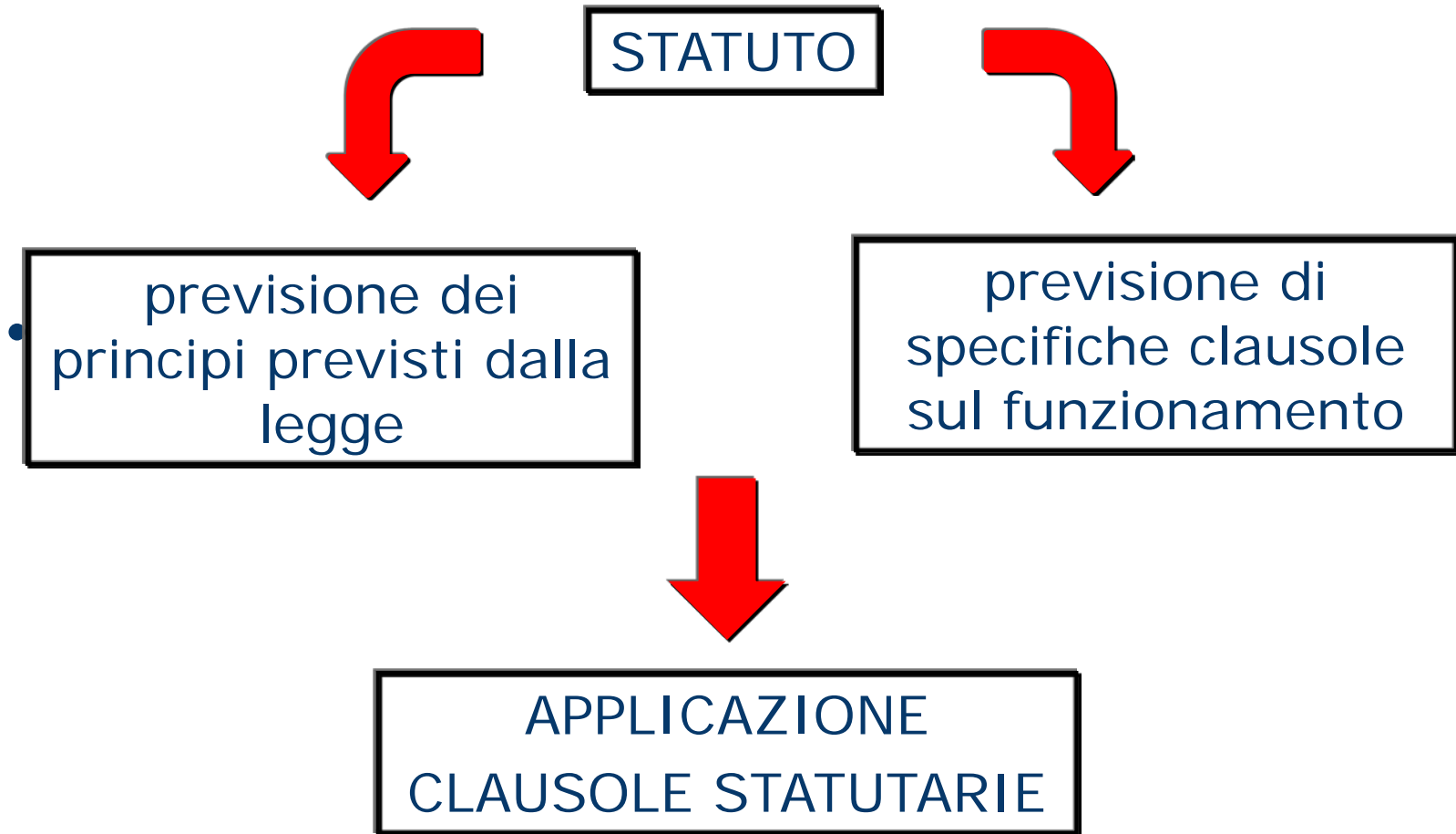
La Corte ribadisce inoltre che **colui che vuole fare valere una forma di esenzione o di agevolazione qualsiasi deve provare, quando sul punto vi è contestazione, i presupposti che legittimano la richiesta di esenzione.**

insufficienza della qualifica di ente sportivo dilettantistico

Corte di Cassazione, sentenza n. 4147 del 20 Febbraio 2013 (ud. 29 novembre 2012)

“gli enti associativi non godono di uno status di extrafiscalità, che li esenta, per definizione, da ogni prelievo fiscale, occorrendo sempre tenere conto della natura delle attività svolte in concreto (cfr. Cass.15321/2002 e Cass. 16032 - 2005)..... Ne deriva che l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'agevolazione sull'IRPEG, nonché quella sull'IVA (art.4 Decreto IVA), è a carico del soggetto collettivo che la invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 c.c.”

Requisiti qualificanti



Rilievi operati in sede di accertamenti tributari

L. 398/1991

- Supero plafond: criterio di cassa o di fatturazione?
- Tracciabilità di incassi e pagamenti – sanzione decadenza abrogata;
- Presenza e affidabilità Bilancio/Rendiconto economico – finanziario;
- Rispetto dei requisiti ex art. 148 Tuir – non coincidono con requisiti L. 398/1991 (cfr. circ.re 24/04/2013 n. 9E);
- Prevalenza sostanza su forma (circ.re 9E/2013);
- Individuazione della natura commerciale o de-commercializzata di alcuni proventi (affitto spazi in favore di altre A.S.D. – cessione diritti sportivi degli atleti);
- Emissione di fatture per operazioni parzialmente o totalmente inesistenti (onere della prova);

Rilievi operati in sede di accertamenti tributari

L. 398/1991 – decadenza dal regime

- Riconoscimento **deducibilità dei costi sostenuti** e adeguatamente documentati anche in assenza di scritture contabili (tassazione reddito effettivamente conseguito): problematiche legate a certezza/inerenza/ competenza dei costi sostenuti;
- **Detraibilità dell'IVA** risultante dalle fatture ricevute (ancorché non registrate) in assenza di dichiarazione IVA (principio di neutralità dell'imposta);
- **Applicazione sanzioni** (min/max);

Rilievi operati in sede di accertamenti tributari

De-commercializzazione corrispettivi specifici

- Attività **sportiva dilettantistica** esercitata da parte di A.S.D. e S.S.D. a.r.l. nei confronti di **soci e tesserati** verso il pagamento di **corrispettivi specifici** ulteriori rispetto alla quota associativa;
- Verifica del rispetto dei requisiti (di legge e statutari) necessari alla de-commercializzazione dei corrispettivi;
- Riqualficazione dell'attività esercitata in attività commerciale;

Rilievi operati in sede di accertamenti tributari

Natura sportiva dell'attività esercitata

- L'attività non è sportiva in quanto rivolta al benessere fisico;
- Assenza di partecipazione a manifestazioni sportive;

Art. 7 DL 28/5/2004, conv. in L. 186/04:

- **il CONI è unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta** dalle società e dalle associazioni dilettantistiche ... quale **garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale** ai sensi dell'articolo 5, c. 1, del D. Lgs. 23 luglio 1999, n. 242, e successive modificazioni;
- Efficacia e valenza del «nuovo» Registro delle Società ed Associazioni riconosciute ai fini sportivi;

Rilievi operati in sede di accertamenti tributari

Verifica dei requisiti

Rispetto della formalità del rapporto associativo

- domande e delibere di ammissione a socio;
- libro soci: esistenza (è obbligatoria?) e modalità di tenuta (è libera);
- Libri verbali: contestazioni relative a tenuta a fogli mobili e assenza di numerazione (norma violata?);
- Modalità di redazione dei verbali (standardizzati);

Prevalenza della sostanza sulla forma

Rilievi operati in sede di accertamenti tributari

Verifica dei requisiti Effettività del rapporto associativo

- Partecipazione alla vita associativa;
- Modalità convocazione assemblee;
- Coinvolgimento dei soci nelle decisioni prese dall'associazione (poteri del Consiglio Direttivo e dell'Assemblea dei soci);
- Redazione bilancio – informativa ai soci;

Questionari effettuati sui frequentatori degli impianti sportivi

- Necessità del «non anonimato» (preclude difesa da parte dell'ente);
- Questionari effettuati a soggetti non soci/frequentatori nell'anno di riferimento dell'accertamento;
- Valenza delle dichiarazioni di parte a favore dell'ASD;

Rilievi operati in sede di accertamenti tributari

Effettività del rapporto associativo

Differenza fra socio/associato e tesserato

- Il **tesseramento** è l'atto attraverso il quale lo sportivo (atleta, dirigente, istruttore, allenatore etc.) entra a far parte dell'ordinamento sportivo attraverso l'iscrizione, per il tramite del sodalizio sportivo cui si vincola, ad una FSN o EPS;
- **il tesserato può essere socio del sodalizio ma può anche non esserlo**, in tal caso non deve essere iscritto a libro soci, non ha diritto di partecipare alle assemblee e non beneficia del diritto di elettorato attivo e passivo;
- **La qualifica di tesserato** non è attribuita dalla A.S.D. ma dall'organismo affiliante (FSN/EPS/DSA);

Rilievi operati in sede di accertamenti tributari

Effettività del rapporto associativo

Differenza fra socio/associato e tesserato

- Il **tesserato** può beneficiare della de-commercializzazione dei corrispettivi erogati al sodalizio per la fruizione dei servizi sportivi utilizzati;
 - Art. 148, c. 3, Tuir;
 - Art. 4, c. 4, D.P.R. 633/1972;
 - Ris.ne 38E/2010;

Rilievi operati in sede di accertamenti tributari

Comportamenti indice di commercialità dell'attività

- Orari apertura impianti
- Proposta servizi differenziati
- Pubblicità operata dall'ente
- Differenziazione prezzi in relazione ai servizi resi
- Possibilità di finanziamento dell'abbonamento annuale
-
- In presenza di corrispettivi specifici l'attività è **strutturalmente commerciale** (art. 148, c. 2, Tuir);
- Necessaria valutazione complessiva del rispetto effettivo dei requisiti qualificanti ex art. 148, c. 8, Tuir;
- **Se presenti e rispettati requisiti attività è de-commercializzabile;**

Rilievi operati in sede di accertamenti tributari

Trasparenza amministrativa Presenza ed affidabilità bilancio

- Esistenza del bilancio;
- Forma del bilancio (libera);
- Affidabilità del bilancio (riscontri con movimentazioni bancarie – emissione ricevute – tracciabilità incassi e pagamenti; presenza documentazione a supporto delle spese);
- Rispetto del divieto di distribuzione anche indiretto di utili

Elementi essenziali per la fruizione delle agevolazioni Opportune linee guida condivise

Disconoscimento della de-commercializzazione dell'attività esercitata/dei corrispettivi conseguiti

- **Applicabilità L. 398/1991** se presenti i requisiti;
- Riconoscimento **deducibilità dei costi sostenuti** e adeguatamente documentati anche in assenza di scritture contabili (tassazione reddito effettivamente conseguito): problematiche legate a certezza/inerenza/ competenza dei costi sostenuti;
- **Detraibilità dell'IVA** risultante dalle fatture ricevute (ancorché non registrate) in assenza di dichiarazione IVA (principio di neutralità dell'imposta);
- **Scorporo dell'IVA** dai corrispettivi conseguiti;
- **Applicazione sanzioni** (min/max);

Deducibilità spese di sponsorizzazione

L'art. 90 della L. 289/2002 ha previsto che il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 Euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante **mediante una specifica attività del beneficiario.**

Si tratta di una presunzione assoluta circa la natura di tali spese, che vengono considerate - nel limite del predetto importo - comunque di pubblicità e, pertanto, integralmente deducibili per il soggetto erogante.

Deducibilità spese di sponsorizzazione

La fruibilità dell'agevolazione è subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni:

- 1) i corrispettivi erogati devono essere necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante;
- 2) a fronte dell'erogazione delle somme deve essere riscontrata una specifica attività del beneficiario della medesima erogazione.

In sostanza, la circostanza che l'associazione sportiva dilettantistica abbia effettivamente svolto una specifica attività di pubblicità costituisce elemento essenziale per l'operatività della presunzione assoluta prevista dalla legge.

Corte di Cassazione – sentenze favorevoli

- Sentenza n. 5720 del 23/03/2016,
- Ordinanza n. 7202 del 21 Marzo 2017
- Ordinanza n. 8981 del 06 Aprile 2017;
- Ordinanza n. 2133 del 19/04/2017;
- Ordinanza n. 21578 del 18/09/2017;
- Ordinanza n. 26316 del 07/11/2017;

Corte di Cassazione – Principi consolidati

“sono deducibili le somme erogate ad un ente sportivo dilettantistico affinché questi esponesse il marchio dell'impresa sulle proprie divise in occasione di eventi. Tali versamenti si considerano spese di pubblicità deducibili interamente nell'esercizio a prescindere dall'effettivo ritorno in termini di ricavi.”

*«... l'art. 90 comma 8 della legge n. 289 del 2002 introduce una presunzione legale assoluta di qualificazione, nei limiti di 200.000,00 euro, come spese di pubblicità volte alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante il corrispettivo in denaro, **quindi, inerenti e congrue all'esercizio dell'attività commerciale**”.*

Pronunce di merito – sentenze favorevoli

- C.T.R. Milano, sez. Brescia, n. 3421/67/15 del 20.7.2015;
- C.T.R. di Ancona n. 145/2016, del 15/02/2016 e 839/06/16 del 16/11/2016;
- C.T.P. di Pesaro n. 278/2016 depositata il 14/04/2016, n. 39/2018, depositata il 16/01/2018 e n. 192/2018, depositata il 20/03/2018.

Pronunce di merito – sentenze sfavorevoli

- C.T.R. di Ancona n. 727 – 728 – 729/3/2016, del 25/10/2016;
- C.T.P. di Pesaro n. 157/2018, depositata il 20/02/2018;
- C.T.R. Puglia, n. 2492 del 20/07/2017.

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Dott. Giuliano Sinibaldi
Studio Sinibaldi Marinelli
Galleria dei Fonditori n. 3
61122 – Pesaro (PU)

Contatti

Tel: 0721.451363
email: sinibaldi@sinibaldimarinelli.it
web: www.cmsmcommercialisti.it

© Riproduzione riservata