



GLI ULTIMI AGGIORNAMENTI IN TEMA DI FISCALITA' SPORTIVA Luci ed ombre della circolare n. 18/2018

Relatore: Dott. Federico Loda

FIP – Comitato Provinciale Verona
Verona, 25 settembre 2018

OGGETTO: Questioni fiscali di interesse delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche di cui all'art. 90 della legge 27 dicembre 2002 n. 289, emerse nell'ambito del tavolo tecnico tra l'Agenzia delle Entrate ed il CONI

Il documento: alcuni numeri

- a) 79 pagine
- b) Una (lunga) premessa
- c) 8 capitoli (suddivisi in vari paragrafi)

La premessa

- La Circolare è il risultato di un (lungo) confronto (tavolo tecnico) tra AdE e CONI (commissione fiscale)
- Nasce dall'esigenza di dettare linee guida in relazione ad alcuni aspetti sui quali si erano registrate non poche difficoltà di interpretazione della normativa fiscale

Premessa: valore giuridico delle circolari AdE

Cassazione, Sent. 137 del 05/03/2014

“... il predetto adempimento ... non può trovare adeguata fonte normativa in una circolare, in applicazione del consolidato principio della giurisprudenza di questa Corte in virtù del quale l'Amministrazione Finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute e, di fronte alle norme tributarie, detta Amministrazione ed il contribuente si trovano su un piano di parità, per cui la c.d. interpretazione ministeriale, sia essa contenuta in circolari o in risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici, né costituisce fonte di diritto;

*gli atti ministeriali medesimi, quindi, **possono dettare agli uffici subordinati criteri di comportamento nella concreta applicazione di norme di legge**, ma non possono imporre ai contribuenti nessun adempimento non previsto dalla legge né, soprattutto, attribuire all'inadempimento del contribuente alle prescrizioni di detti atti un effetto non previsto da una norma di legge (Cass. nn. 11931 del 1995, 14619 del 2000, 21154 del 2008).”*

Considerazioni preliminari

Le linee guida dettate dalla Circolare 18/E, in quanto frutto di un lungo confronto con il CONI, si reputano condivise con lo stesso quale «unico organismo di certificazione dell'attività sportiva dilettantistica» e, quindi, ***avranno un peso importante a livello di verifiche ed accertamenti.***

Ulteriori considerazioni

- Valore innovativo o interpretativo della circolare?
- Certamente interpretativo, quindi può essere applicata anche per gli accertamenti aventi ad oggetto annualità precedenti
- Principio dell'affidamento del contribuente (ad es., in materia di Legge 398/1991)
- Il documento, in quanto **detta agli uffici subordinati criteri di comportamento nella concreta applicazione di norme di legge**, può essere certamente richiamato – in favore del contribuente - in sede di contenziosi già incardinati.

Paragrafo 1: Le ASD e le SSD inquadramento civilistico

- L'art. 90, L. 289/2002 detta la disciplina giuridica relativa agli aspetti di carattere extra tributario delle ASD e SSD, prevedendo specifiche clausole statutarie per i sodalizi sportivi ai fini del loro riconoscimento (parzialmente sovrapponibili a quelle fiscali)
- L'art. 90 costituisce la pre-condizione per poter usufruire delle agevolazioni fiscali: definisce i sodalizi sportivi sotto l'aspetto giuridico, **ma le condizioni per poter fruire delle agevolazioni tributarie sono definite da altre disposizioni**
- La Circolare 18/E ribadisce e rafforza il ruolo del CONI quale «unico organismo certificatore dell'attività sportiva dilettantistica» (come sancito dall'art. 7, D.L.136/2004)

Paragrafo 1:

Il ruolo del nuovo Registro CONI

- Le nuove norme di funzionamento del Registro (Delibera CONI del 18/7/2017) sono «maggiormente funzionali al ruolo di certificatore del CONI»: il riconoscimento sportivo avrà maggiore peso
- ma sono altresì funzionali anche alla verifica circa il rispetto degli adempimenti formali e sostanziali (riconoscimento quale ASD o SSD) richiesti dalle disposizioni tributarie per usufruire delle agevolazioni fiscali (comprendere il grado di sportività del sodalizio)

Paragrafo 1:

Il ruolo del nuovo Registro CONI - segue

- «In particolare la previsione di inserire all'interno del Registro, a partire dal 2019, le attività sportive, formative e didattiche svolte dalle ASD e SSD, sotto l'egida degli Organismi affilianti, assolve, per l'Amministrazione Finanziaria, un'importante funzione ricognitiva degli enti sportivi dilettantistici ed è, quindi, particolarmente utile anche ai fini della selezione della attività di controllo in merito alla spettanza dei benefici fiscali per essi previsti

Paragrafo 2:

Qualificazione tributaria di ASD e SSD

- Le ASD sono Enti Non Commerciali;
- Ad esse si applica l'esimente di cui all'art. 149, comma 4, Tuir: non perdono mai la natura di ENC anche se svolgono in via prevalente attività commerciale
- Le ASD Applicano i criteri di determinazione del reddito di cui agli artt. 143 e seguenti del Tuir
- Le SSD, al contrario, sono società commerciali
- Il reddito prodotto dalle SSD è sempre classificato come reddito di impresa
- Quindi le SSD non possono applicare le disposizioni relative agli ENC, salvo tre eccezioni: L. 398/1991, l'art. 148, comma 3 (e 8) del Tuir nonché l'art. 67 Tuir (collaborazioni sportive)

Paragrafo 3:

Legge 398/1991: precisazioni

- Il regime speciale viene applicato **a tutti i proventi commerciali**. N.B: contraddittorio a quanto indicato successivamente per le «attività connesse»
- Reddito= coefficiente redditività 3% + plusvalenze (al 100%)
- Esclusione dall'ammontare dei proventi ai fini del calcolo del coefficiente del 3% i due eventi annui ex art. 25, comma 2, L. 133/1999 (raccolta fondi in occasione di eventi, etc.)
- Il premio di addestramento e formazione è neutro
- I corrispettivi di cui all'art. 148, c. 3, Tuir (le quote di frequenza) non sono rilevanti ai fini IRES, quindi non rientrano né nel plafond né nel calcolo dei ricavi ai quali applicare il coefficiente del 3%;

Paragrafo 3:

Legge 398/1991: precisazioni

- OPZIONE: rileva comunque il comportamento concludente
- DECADENZA: dal mese successivo a quello in cui avviene il supero del plafond di € 400.000
- Doppio regime fiscale: prima (398/1991) e dopo (ordinario)
- Esoneri da adempimenti:
 - certificazione dei corrispettivi;
 - tenuta scritture contabili (per le SSD rimangono quelle civilistiche);
 - **Dichiarazione IVA;**

Paragrafo 3:

Legge 398/1991: chiarimenti

- **ADEMPIMENTI:**
 - conservare e numerare le fatture di acquisto
 - annotare mensilmente TUTTI i corrispettivi nel registro di cui al DM 11/02/1997
 - annotare distintamente nel registro i proventi esenti ex art. 25, L. 133/99, le operazioni intracomunitarie e le plusvalenze
 - versare IVA trimestralmente senza maggiorazione
 - mezzi di pagamento tracciabili se > € 1.000 (non comporta più la decadenza dal regime agevolativo)
- **MANCATO RISPETTO ADEMPIMENTI:**
 - Non comporta decadenza dal regime se ASD riesce comunque a fornire documentazione contabile
 - Comportano la decadenza dal regime 398: (a) il mancato rispetto del divieto di scopo di lucro e (b) il supero del plafond (€ 400.000)

Paragrafo 3:

Legge 398/1991: chiarimenti

➤ CALCOLO DEL PLAFOND:

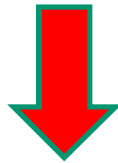
- **tutti i proventi considerati ricavi ai sensi del TUIR**
- le sopravvenienze attive relative all'attività commerciale
- **vige il criterio di fatturazione (DM 18 maggio 1995)**
- non si considerano le plusvalenze (imponibili al 100%)
- non si considera il premio di addestramento e formazione tecnica
- si deve considerare l'esercizio sociale e non l'anno solare

Legge 398/1991 – connessione con gli scopi istituzionali (par. 6.2)

- **L'agevolazione non si applica a tutti i proventi commerciali ma solo a quelli connessi agli scopi istituzionali (art. 9, comma 1, DPR 544/1999)**
- Se l'attività commerciale è autonoma (non è connessa) va gestita con i criteri ordinari sia ai fini IVA che ai fini delle imposte sui redditi
- La revisione ed integrazione degli statuti diviene ancor più importante alla luce di questi chiarimenti per individuare con precisione le attività connesse agli scopi istituzionali

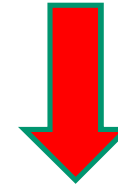
Gestione delle attività commerciali prima della circolare 18/E:

Attività istituzionali e
De-commercializzate



- No valenza fiscale
- Nessun adempimento tributario
- Solo EAS
- Bilancio interno (anche) con contabilità elementare

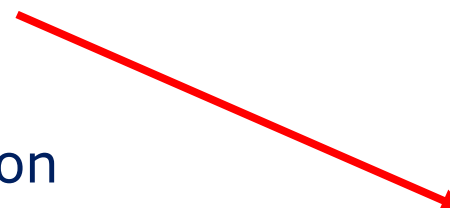
Attività commerciali



L. 398/1991



Nessun pro-rata



Gestione delle attività commerciali dopo la circolare 18/E:

Attività istituzionali e
De-commercializzate



- No valenza fiscale
- Nessun adempimento tributario
- Solo EAS
- Bilancio interno (anche) con contabilità elementare

SOLO Attività
commerciali **connesse**



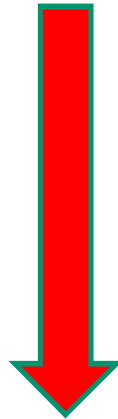
L. 398/1991



Nessun pro-rata

Gestione delle attività commerciali Dopo la circolare 18/E:

Attività istituzionali
+ attività commerciali sia connesse che non



Doppio pro-rata

Doppio Pro rata

Attività istituzionali e
De-commercializzate

Attività commerciali

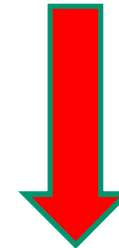


Attività commerciali
NON connesse

Attività commerciali
connesse



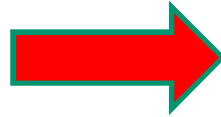
Regime Ordinario



L. 398/1991

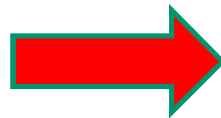
Doppio Pro rata

Attività istituzionali e
De-commercializzate



- Nessun adempimento fiscale
- Solo bilancio

Attività commerciali
connesse



- L. 398/91
- Regime forfettario
- No dichiarazione IVA

Attività commerciali
NON connesse



- Regime Ordinario
- Contabilità
- Certificazione Corrispettivi
- Dichiarazione IVA

Attività connesse agli scopi istituzionali:

- Sono quelle che costituiscono il «naturale completamento degli scopi specifici che caratterizzano l'ente sportivo dilettantistico senza scopo di lucro»
- NON rientrano le attività commerciali estranee rispetto agli scopi tipici dell'ente sportivo dilettantistico come riconosciuti dalle FSN/EPS/DSA;
- NON rientrano quelle attività che, per modalità di organizzazione e/o per l'impiego di strutture e mezzi organizzati ai fini di acquisire clientela estranea all'ambito associativo ledono la libera concorrenza degli operatori commerciali

Attività connesse agli scopi istituzionali:

- Attività sportiva dilettantistica **nelle discipline riconosciute dal CONI** se svolte in favore di non soci ovvero non tesserati
- Somministrazioni di alimenti e bevande se effettuate nel contesto dell'attività sportiva (SE EFFETTUATE NELL'AMBITO DI MANIFESTAZIONI SPORTIVE SONO DECOMERCIALIZZATE)
- Vendita materiali sportivi e gadget se effettuata nel contesto dell'attività sportiva;
- Cene sociali;
- Sponsorizzazione;
- Servizi di utilizzo dei campi da gioco, degli spogliatoi, degli armadietti etc. se finalizzati alla pratica sportiva così come delineata dai programmi dell'organismo affiliante (FSN-EPS-APS)

Attività connesse agli scopi istituzionali:

- Se svolte nei confronti di associati e/o tesserati possono beneficiare della de-commercializzazione ex art. 148 Tuir e art. 4, c. 4, DPR n. 633/1972
- Se svolte nei confronti di non soci/associati ovvero tesserati assumono natura commerciale e possono essere gestite in regime di L. 398/1991
- sponsor e somministrazione sempre commerciali

Attività NON connesse agli scopi istituzionali:

- Attività sportiva dilettantistica **nelle discipline NON riconosciute dal CONI** (minibasket?)
- Somministrazioni di alimenti e bevande se NON effettuata nel contesto dell'attività sportiva e/o in locali separati dal campo di gioco e/o per fini di concorrenzialità nel mercato
- Vendita materiali sportivi e gadget se NON effettuata nel contesto dell'attività sportiva e/o per fini di concorrenzialità nel mercato
- Servizi di utilizzo dei campi da gioco, degli spogliatoi, degli armadietti etc. se NON finalizzati alla pratica sportiva così come delineata dai programmi dell'organismo affiliante (FSN-EPS-APS)
- Sauna, bagno turco, idromassaggio

Attività connesse agli scopi istituzionali:

Ricovero Animali (cavalli) e/o mezzi (Circoli Nautici)

- Possono essere de-commercializzate se sono connaturate ed essenziali all'attività principale dell'ente sportivo
- Non è defiscalizzata la custodia (cose o animali) se si risolve in un mero espediente per ottenere le prestazioni a condizioni più vantaggiose
- Negli sport equestri i cavalli sono regolarmente tesserati alla FISE
- In altri sport (vela) sono le FSN a fissare i criteri

Determinazione dell'IVA in caso di disconoscimento della de-commercializzazione

- L'IVA si calcola applicandola sul corrispettivo incassato (non scorporo) – vedi sentenza Corte di Cassazione
- L'IVA su acquisti inerenti è detraibile anche in assenza di dichiarazione, purché documentata (fatture di acquisto)
- Possibile non applicazione delle sanzioni per oggettiva incertezza della norma

Utilizzo di strumenti di promozione pubblicitaria

- Non rappresentano, di per se, elementi che, singolarmente considerati, qualificano l'attività come commerciale. Esempi riportati nella circolare 18/E:
 - Cartellonistica stradale
 - Pubblicità su radio o strumenti internet
 - Scontistica

Gestione attività commerciali: riflessioni

- Deve essere valutata l'opportunità di esternalizzarne la gestione
- L. 398/1991 è valida su opzione: valutare se, in presenza di attività non connesse significative non valga la pena di gestire tutto in regime ordinario (per la detrazione dell'Iva su acquisti)
- Valutare se, in presenza di condizioni per gestire anche le attività sportive in regime commerciale esente da IVA (corsi riconosciuti dalle FSN – es. scuola nuoto federale e/o scuola tennis federale), non sia opportuno gestire TUTTO in regime ordinario
- La Legge 398/1991 non può più essere considerata lo strumento «di default» per la gestione delle attività commerciali ma devono essere fatte valutazioni comparative

Democraticità struttura e tesserati

- I tesserati possono anche non essere soci dell'ASD e/o della SSD;
- In quanto tali, in relazione agli stessi non è richiesta la partecipazione alla vita associativa
- Possono comunque beneficiare della de-commercializzazione ex art. 148, c. 3, Tuir

Raccolta fondi: nuovi adempimenti

Per evitare contestazioni sull'improprio utilizzo di contante in capo ai sodalizi sportivi che hanno optato per la Legge n. 398/1991 la Circolare 18/E richiede:

- Predisposizione e rilascio di apposita quietanza (eventuale marca da bollo) per ciascuna somma incassata dalla ASD/SSD;
- Istituire un registro dove annotare analiticamente le entrate e le uscite, indicando i nominativi dei soggetti, la causale, e l'importo incassato o pagato;
- Redazione del rendiconto economico finanziario o del bilancio di esercizio;

*GRAZIE PER
L'ATTENZIONE!*



federico.loda@blassociati.com

www.federicoloda.it