



Federazione Italiana Sport Equestri

Le verifiche fiscali delle Associazioni Sportive Dilettantistiche

Circolare n. 07177 del 16 settembre 2015

Le verifiche fiscali delle Associazioni Sportive Dilettantistiche

Sommario

Premessa	3
A.1 Analisi della normativa civilistica e fiscale delle Associazioni Sportive Dilettantistiche	4
A.2 Normativa Fiscale di cui all'art. 148 D.P.R. 917/86 e art. 4 D.P.R. 633/72.....	10
A.3 Il regime forfetario delle Associazioni Sportive Dilettantistiche: Legge 398/91	13
A.4 Redazione ed approvazione del rendiconto annuale	16
A.5 Iscrizione al Registro Coni e MODELLO EAS (art. 30 D.Legge 185/08 convertito in legge 02/09)	21
A.6 "I Contratti di Sponsorizzazione Sportiva	23
A.7 La tracciabilità bancaria dei pagamenti e versamenti effettuati dalle ASD per importi superiori ad euro 516,45 (Art. 25 - comma 5 Legge 133/99; Art. 37 comma 5 legge 342/00)	29
A.8) Prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 97 per le Associazioni Sportive Dilettantistiche che hanno optato per la legge 398/91.	30
B. La verifica fiscale nei confronti delle Associazioni Sportive Dilettantistiche	31
C. Casistica delle contestazioni e delle sanzioni più significative elevate in sede di verifica fiscale nei confronti delle Associazioni Sportive Dilettantistiche	37
D. Accertamento induttivo di cui all'art. 39 - 2° Comma Lett. d) D.P.R. 600/73 da attivare nei confronti delle Associazioni Sportive Dilettantistiche	38
Bibliografia:	39

Premessa

L' 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.Legs. 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.Legge 185/08, Legge 02/09 (Modello EAS).

Le modalità operative per effettuare le verifiche fiscali nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche sono riportate nelle seguenti "Circolari":

- ✓ Agenzia delle Entrate: n. 13/E del 9 aprile 2009 (prevenzione e contrasto dell'evasione – punto 2.4)
- ✓ Agenzia delle Entrate n. 20/E del 16 aprile 2010 (prevenzione e contrasto dell'evasione – punto 2.4)
- ✓ Comando Generale della Guardia di Finanza n. 01/08 (cap. 8 riscontro analitico normativo di attività beneficiarie regime fiscale agevolati).

Allo stato bisogna evidenziare che la Circolare n.9/E del 24 aprile 2013 ha approfondito lo studio delle seguenti tematiche:

- ✓ mancata tenuta del modello previsto da D.M. 11 febbraio 97,
- ✓ mancata tenuta del rendiconto previsto dall'art.5 D.M. 26 novembre 99 n.473,
- ✓ violazioni formali agli obblighi statuari.

L'attività di verifica fiscale nei "confronti delle associazioni sportive dilettantistiche" sarà indirizzata ad analizzare la regolare applicazione delle normative di riferimento di cui appresso:

- 1) statuto sociale, redatto in ossequio alla normativa D.Legs. 460/97 e art. 90;
- 2) adempimenti fiscali di cui alla normativa agevolata di cui agli art. 148 D.P.R.917/86 e art. 4 D.P.R. 633/72;
- 3) corretta applicazione della normativa di cui alla Legge 398/91;
- 4) redazione e approvazione del rendiconto annuale;
- 5) registro Coni e modello EAS;
- 6) contratti di sponsorizzazione;
- 7) tracciabilità dei pagamenti bancari.

Al termine della verifica fiscale, in caso di violazioni alla normativa sulla fiscalità di vantaggio, sarà emesso e notificato da parte degli organi di controllo al legale rappresentante dell'associazione sportiva dilettantistica, prima il processo verbale di constatazione e successivamente l'avviso di accertamento di cui all'art.39 - 2° comma lett.d) Dpr 600/73 che determinerà:

- per le "associazioni sportive dilettantistiche" il disconoscimento della natura associativa e sportiva dilettantistica dell'ente e riqualificazione della stessa quale società commerciale;
- per le "società sportive di capitali" il disconoscimento della spettanza delle agevolazioni fiscali sportive dilettantistiche e accertamento della natura commerciale delle attività.

A.1 Analisi della normativa civilistica e fiscale delle Associazioni Sportive Dilettantistiche

In sede di verifica fiscale nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche la prima approfondita fase di controllo che viene effettuata dai verificatori riguarda la corretta applicazione delle disposizioni fiscali e civilistiche contenute nello statuto sociale.

Lo statuto delle associazioni sportive dilettantistiche - requisiti fiscali

Con il D. Lgs. 460/97, a partire da gennaio 1998, si è attuato il riordino della disciplina tributaria degli "enti non commerciali". Le limitazioni in esso contenute, sono specificatamente a "carattere antielusivo", e sono volte ad identificare, quali nuovi destinatari della previsione di non commercialità, anche gli enti associativi dilettantistici, individuati nella Legge 16 dicembre 1991 n. 398.

Tali enti risultano essere, le associazioni sportive e le relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate a federazioni sportive nazionali od a enti di promozione sportiva, riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche.

Criteri di individuazione dell'oggetto sociale

Nella disposizione di cui all'art. 1, 10 comma, D. Lgs. 460/97, si prevede che: "l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. ".

Per "oggetto principale" si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Pertanto ai fini della qualificazione di "ente non commerciale" occorre fare riferimento:

- all'atto costitutivo;
- allo statuto.

Oltre alla qualifica di ente non commerciale, l'associazione sportiva, per fruire della "neutralità fiscale" deve possedere ulteriori requisiti previsti dalla normativa di cui:

- agli art. 73, 143 - 149 del TUIR - imposte sui redditi;
- art. 4 del D.P.R. 633/72 - IVA;
- Legge 398/91 - Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche;
- art. 30 D.L. 185/08, convertito nella Legge 02/09 - obblighi di comunicazione fiscale.

Le clausole statutarie

Al fine di soddisfare lo "status di associazione sportiva ente no profit", le clausole statutarie previste dalla nuova normativa, trovano riferimento nell'art. 5, 2° comma del D.Lgs n. 460/97.

Le stesse risultano essere le seguenti:

DIVIETO DI DISTRIBUZIONE UTILI

Divieto di distribuzione, sia in forma diretta che indiretta, degli utili o avanzi di gestione nonché delle riserve, del capitale e dei fondi durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge.	Tale previsione normativa, esprime una caratteristica da sempre connaturata alla forma giuridica dell'associazione, che nasce appunto per perseguire finalità di natura non economica. Il rispetto di tale divieto permette l'attribuzione all'ente del carattere di non lucratività e garantisce l'effettività della sua natura.
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Importante da sottolineare che l'ulteriore inserimento della precisazione che gli utili non possono essere distribuiti, neanche in modo indiretto, rimarca la necessità di evitare l'utilizzo a scopo elusivo degli enti non commerciali (poiché non vengono individuate le fatti specie che costituiscono casi di distribuzione indiretta di utili per le associazioni non economiche, si fa riferimento a quelle individuate per le ONLUS.).

OBBLIGO DI DEVOLUZIONE DEL PATRIMONIO

Obbligo della devoluzione del patrimonio dell'ente, nel caso di scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo e salvo diversa destinazione imposta dalla legge.	Anche questa clausola, nasce con l'intento di evitare il perseguimento di finalità lucrative, attraverso la distribuzione delle sopravvenienze attive in caso di scioglimento. È previsto che, sentito il collegio sindacale o dei revisori, beneficiario della devoluzione può essere solo un'altra associazione con finalità analoghe. Tale previsione è un valido metodo per evidenziare chiaramente la natura effettiva dell'associazione e le sue finalità
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

RAPPORTI TRA ASSOCIATI E ASSOCIAZIONI

Disciplina uniforme del rapporto associativo volta a garantire l'effettività del medesimo rapporto, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori di età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione.	Con questa clausola viene rafforzato il principio, già esistente, del riconoscimento del diritto di voto agli associati maggiorenni. Risulta, però, obbligatoria un'ulteriore equiparazione tra i soci, ai quali vengono riconosciuti gli stessi diritti, nell'ambito della vita associativa, senza discriminazioni e privilegi come, ad esempio, la delega di voto solo per alcune categorie o il diritto di voto plurimo.
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

L'importanza di questa clausola è di notevole portata poiché, in assenza di questo presupposto, le quote associative versate dai soci all'associazione diventa imponibile ai fini delle imposte sui redditi e IVA.

OBBLIGHI CONTABILI E DI RENDICONTAZIONE

Obbligo della redazione ed approvazione annuale di un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie.	Il rendiconto economico e finanziario, deve fare riferimento, sia all'attività istituzionale sia a quella commerciale eventualmente esercitata, indipendentemente dal regime contabile adottato. Riguardo alla struttura ed ai criteri di redazione non
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	vengono stabilite regole, lasciate alla volontà associativa, fermo restando l'obbligo di inserire tutte le voci di entrata e di spesa, gli impegni assunti e ancora non pagati, i crediti non riscossi e la consistenza del patrimonio.
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Il rendiconto deve, quindi, riassumere le vicende economiche e finanziarie dell'associazione in modo da rispecchiare in maniera veritiera l'intera gestione e di costituire uno strumento di trasparenza e controllo.

DEMOCRATICITA' DEI RAPPORTI

Eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'art. 2532, 2° comma del c.c., sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri ed idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o dei rendiconti.	Vengono presi in considerazione vari criteri volti a garantire la "sovranità dell'assemblea". Si va dal divieto della delega di voto, alla trasparenza dello statuto riguardo all'ammissione ed esclusione dei soci, alle forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, alla redazione ed approvazione del rendiconto ed alla conseguente comunicazione ai soci di detti atti. Tutto in funzione di un ulteriore consolidamento del potere deliberativo che l'assemblea esercita su tutte le questioni inerenti la vita sociale.
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Da tale previsione ne deriva che le decisioni più significative della vita associativa devono essere di competenza dell'assemblea e che ai soci non partecipanti dovrà essere inviato un estratto delle decisioni prese in sede assembleare.

INTRASMISSIBILITA' DELLA QUALIFICA

Intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.	Il rapporto associativo nasce, giuridicamente, dalla relazione che si instaura tra associazione e socio e non dal conferimento della quota di quest'ultimo. La riforma vieta la possibilità di trasmettere la qualità di socio o la rivalutazione della quota per evitare, ancora una volta, la possibilità che l'associazione o i soci perseguano finalità lucrative.
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Il mancato adeguamento dello statuto anche ad una sola di clausole sin qui riprodotte, comporta la presunzione, senza possibilità di prova contraria, di ente commerciale con il conseguente venir meno del beneficio tributario.

Lo statuto delle associazioni sportive dilettantistiche - requisiti civilistici

La Legge n. 289/2002, Finanziaria per il 2003, con l'art: 90, ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico nuove norme volte ad incentivare il settore delle attività sportive dilettantistiche. Tale articolo è stato modificato dall'art. 4 del D.L. n. 72/2004 convertito in Legge n. 128 del 21 maggio 2004. Una delle principali innovazioni, riguarda la disciplina civilistica delle società ed associazioni sportive dilettantistiche.

La ragione sociale

Al comma 17 è previsto l'obbligo, per le società e le associazioni sportive dilettantistiche, di "indicare nella ragione sociale", la finalità sportiva e la ragione o denominazione dilettantistica dell'attività svolta. Alle luce di tale disposizione, tutti i sodalizi sportivi, aderenti a una Federazione Sportiva nazionale, hanno dovuto modificare la propria ragione sociale. Le associazioni che all'atto dell'entrata in vigore della legge avevano già nella denominazione sociale il riferimento allo sport in generale o alla disciplina praticata, hanno dovuto solo aggiungere l'indicazione di "associazione o società dilettantistica", chi, invece, non aveva già una specifica denominazione collegata allo sport, ha dovuto anche aggiungere l'indicazione "sportiva".

Attenzione Bisogna precisare che, il mancato adeguamento non prevede l'applicazione di alcuna sanzione, tuttavia essa costituisce causa di mancato rinnovo dell'affiliazione e del conseguente riconoscimento fiscale e giuridico ai fini sportivi.

A riguardo si fa presente che l'affiliazione deve essere rinnovata annualmente, prima dell'inizio dell'attività agonistica.

La forma giuridica

La seconda parte del comma 17 del predetto art. 90, identifica la "natura giuridica" che possono assumere le associazioni sportive, dilettantistiche:

- associazioni riconosciute ai sensi degli artt. 14 e seguente del C. C. dotate di personalità giuridica;
- associazioni non riconosciute ai sensi degli artt. 36 e seguenti dello stesso Codice.

Assenza di fine di lucro

Questo carattere è già tassativamente previsto dalle carte federali di ogni ente sportivo a carattere nazionale riconosciuto dal Coni. Ne consegue che, a fronte di detto principio, nessuna previsione specifica deve essere inserita negli statuti già in essere.

Da inserire nello statuto dell'associazione sportiva

L'associazione è un'istituzione a carattere autonomo, libero, apolitico ed aconfessionale e non ha fine di lucro; L'Associazione inoltre si uniforma, nello svolgimento della propria attività, a principi di democraticità della struttura, di uguaglianza di diritti per tutti gli associati e di elettività delle cariche associative.

Organizzazione di attività sportive dilettantistiche

È compresa l'attività didattica per l'avvio, l'aggiornamento ed il perfezionamento nelle attività sportive. È l'oggetto di quasi tutti i sodalizi sportivi oggi operanti, ne consegue che le associazioni sportive dilettantistiche **devono avere questo quale oggetto principale.**

Da inserire nello statuto dell'associazione sportiva:

L'Associazione si propone quale scopo principale: la promozione, la diffusione, la tutela e lo sviluppo della (indicare l'attività sportiva) e delle discipline sportive collegate, favorendo la partecipazione attiva dei cittadini alla vita sportiva e ricreativa;

l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività dedicata per l'avvio, l'aggiornamento e il perfezionamento nelle attività sportive, allo scopo di divulgare la conoscenza della (indicare l'attività sportiva) e dello sport in generale, creando, altresì, in particolare per i giovani e le loro famiglie, momenti di ritrovo e di aggregazione.

Rispetto del principio di democrazia interna

Tale principio uniforma la disciplina sportiva a quella fiscale che già imponeva, agli enti associativi che intendessero beneficiare delle agevolazioni fiscali, previste per gli enti non profit, di essere costituiti su base democratica.

Da inserire nello statuto dell'associazione sportiva:

Tutti i soci dell'Associazione devono essere soci anche della (Federazione cui intendono affiliarsi); il tesseramento sportivo, così come le iscrizioni e i rinnovi alla (Federazione cui intendono affiliarsi), devono essere richiesti per il tramite dell'Associazione.

Fra gli aderenti all'Associazione esistono parità di diritti e di doveri. La disciplina del rapporto associativo e le modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo sono uniformate per tutti gli associati. È esclusa espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa. Tutti i soci maggiorenni hanno diritto di voto per l'approvazione e le modifiche dello Statuto e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione. Ogni associato ha diritto ad un voto. Il numero degli iscritti all'Associazione è illimitato. Tutti i soci sono vincolati all'Associazione per la durata di un anno sociale.

Divieto di altri incarichi per gli amministratori

In particolare, divieto a carico degli Amministratori di ricoprire cariche sociali in altre società e associazioni sportive nell'ambito della medesima disciplina. Secondo tale disposizione, si deve impedire che, nell'ambito dilettantistico, un soggetto, anche se "non amministratore", possa esercitare il controllo di più società operanti nella medesima disciplina.

Da inserire nello statuto dell'associazione sportiva

È fatto divieto ai consiglieri di ricoprire cariche sociali in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciuta dal CONI, ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva.

La carica di consigliere è gratuita, fatto salvo il rimborso delle spese sostenute in conseguenza della carica ricoperta.

Devoluzione ai fini sportivi del patrimonio residuo

In caso di scioglimento della associazione obbligo di devolvere il patrimonio a fini sportivi.

Da inserire nello statuto dell'associazione sportiva

In caso di scioglimento dell'Associazione sarà nominato un o più liquidatori scelti anche tra i non soci; esperita la fase di liquidazione, il patrimonio residuo sarà devoluto, al fine di perseguire finalità sportive, ad Enti o ad Associazioni che perseguono lo promozione e lo sviluppo dell'attività sportiva, salvo diversa destinazione imposta dalla legge, dalla (Federazione cui intende affiliarsi), o dal Coni.

Obbligo di conformarsi alle direttive CONI

Obbligo di conformarsi alle norme ed alle direttive del Coni nonché agli statuti ed ai regolamenti delle federazioni sportive nazionali o dell'ente di promozione sportiva cui la società o l'associazione intende affiliarsi. Quindi, nello statuto redatto in ossequio alla normativa di cui all'art. 90, si deve fare riferimento alle direttive del Coni ed agli statuti delle federazioni sportive a cui l'associazione si affida.

Da inserire nello statuto dell'associazione sportiva

Per quanto non espressamente previsto dal presente statuto si applicano le disposizioni dello statuto e dei regolamenti del CONI e della Federazione sportiva Nazionale a cui l'associazione è affiliata ed in subordine le norme del c.c.. Per quanto riguarda la regolamentazione delle associazioni sportive relativamente all'aspetto societario e fiscale si rinvia alla normativa di cui al D.Lgs. 460/97 e art. 90 Legge 289/02.

Check list statuto delle associazioni sportive dilettantistiche

1	è stata indicata nella denominazione sociale l'indicazione dilettantistica e la finalità sportiva	SI	NO
2	è stata indicata la sede legale nell'atto costitutivo o nel verbale di variazione	SI	NO
3	è stato previsto nell'oggetto sociale il fine sportivo nonché l'indicazione di organizzazione di attività sportive dilettantistiche compresa l'attività didattica per l'avvio, l'aggiornamento ed il perfezionamento delle attività sportive	SI	NO
4	è indicato il rispetto del principio di democrazia interna ed il diritto di voto a tutti i soci con la previsione dell'elettività delle cariche sociali	SI	NO
5	è indicata a chi appartiene la rappresentanza legale	SI	NO
6	è indicata l'assenza di fine di lucro diretta e indiretta	SI	NO
7	è indicata la modalità di convocazione e svolgimento dell'assemblea per l'approvazione del rendiconto economico finanziario ed il suo obbligo di redazione	SI	NO
8	è indicata la modalità di rinnovo delle cariche istituzionali e la loro scadenza	SI	NO
9	è indicato l'obbligo di conformarsi ed accettare le norme, statuti, regolamenti, del cono, della federazione o ente di promozione cui si è affiliati	SI	NO
10	è indicata la devoluzione ai fini sportivi del patrimonio residuo dopo la fase di liquidazione in caso di scioglimento dell'ente sportivo	SI	NO
11	è stata prevista la disciplina delle incompatibilità per i dirigenti sportivi ed i tecnici	SI	NO

Obblighi statutari e Circolare Agenzia Entrate n.9/E del 24 aprile 13

La circolare n. 9/E del 24 aprile 13, in tema di violazioni formali agli obblighi statutari attivati dalle Associazioni Sportive Dilettantistiche chiarisce che, laddove si afferma la mancanza del formale recepimento dello statuto sociale ed in caso di inosservanza delle regole dei principi di democrazia ed uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, le società in questione, perdono e decadono dai benefici fiscali previsti dalla legge 398/91.

A.2 Normativa Fiscale di cui all'art. 148 D.P.R. 917/86 e art. 4 D.P.R. 633/72.

La seconda fase di controllo delle associazioni sportive dilettantistiche è finalizzata a verificare la corretta applicazione della normativa di cui agli art. 148 D.P.R. 917/86 (regime IRES delle associazioni sportive dilettantistiche) e art. 4 D.P.R. 633/72 (regime Iva delle associazioni sportive dilettantistiche).

Il regime IRES delle associazioni sportive dilettantistiche (art.148 Dpr 917/86)

Per le associazioni sportive dilettantistiche non sono da considerare commerciali le seguenti attività espressamente previste dall'art. 148 T.U.I.R. e dall'art. 4 del D.R.P. n. 633 del 1972;

Le attività svolte dalle associazioni sportive in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di specifici corrispettivi, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati (comma 3).

La disposizione del comma 3 si applica a condizione che l'associazione sportiva dilettantistica interessata si conformi alle clausole da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata recate dal comma 8 dello stesso art. 148.

Sulla portata del comma 3 dell'art. 148 si è così recentemente espressa l'Agenzia delle Entrate con la Ris. n. 38/E del 17 maggio 2010.

"Il comma 3 dell'articolo 148 del TUIR prevede un particolare regime agevolativo in favore di particolari categorie di enti associativi, ivi comprese le associazioni sportive dilettantistiche, consistente nella decommercializzazione delle attività rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso il pagamento di corrispettivi specifici, "nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali".

Detta norma prevede, in sostanza, la non imponibilità ai fini dell'imposta sui redditi di talune prestazioni rese da specifiche categorie associative, quando sussistono congiuntamente i seguenti presupposti:

- le attività agevolate devono essere effettuate dagli organismi associativi tassativamente indicati;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere rese in favore degli "iscritti, associati o partecipanti" ovvero "di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che (...) fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali"; le stesse attività devono essere effettuate "in diretta attuazione degli scopi istituzionali".

Tale regime agevolato si applica a condizione che le associazioni interessate conformino i loro statuti, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, a specifiche clausole, individuate dal comma 8 dell'articolo 148 del IVIR dirette a garantire la non lucratività dell'ente nonché l'effettività del rapporto associativo.

Si ricorda, altresì, che in capo agli enti non commerciali di tipo associativo che intendano avvalersi delle disposizioni agevolative di cui all'articolo 148 del TUIR grava l'onere della comunicazione all'Agenzia delle entrate, mediante apposito modello (ed. Modello EAS), dei dati e delle notizie rilevanti ai fini fiscali.

Ciò posto, si fa presente che ai sensi dell'articolo 90, comma 1, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fini di lucro.

Al riguardo, con circolare n. 21/E del 22 aprile 2003, è stato precisato che, in forza del citato articolo 90 della legge n. 289 del 2002, il regime agevolativo recato dal comma 3 dell'articolo 148 del TUIR può trovare applicazione anche nei confronti delle società sportive dilettantistiche.

I soggetti nei confronti dei quali devono essere rese le attività svolte dalle società sportive dilettantistiche ai fini della fruizione dell'articolo 148, comma 3, del TUIR, sono, quindi, in primo luogo, i soci.

Con riferimento alle attività effettuate dalle società sportive dilettantistiche nei confronti dei "frequentatori e/o praticanti" che non rivestono la qualifica di soci, si ritiene che la disposizione agevolativa in argomento si applichi a condizione che i destinatari delle attività risultino "tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali" (CONI, Federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva).

Occorre naturalmente che si tratti delle attività direttamente collegate agli scopi istituzionali, dovendosi escludere la possibilità che vengano sottratti all'imposizione i compensi pagati a fronte di prestazioni accessorie o collegate solo in via indiretta o eventuale agli scopi istituzionali.

Qualora, invece, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi vengano effettuate nei confronti di soggetti che non rivestono la qualifica di soci né siano tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, le stesse assumono rilevanza ai fini reddituali".

Occorre, tuttavia tenere presente che, ai sensi del comma 4 dello stesso art. 148, alcune attività sono, comunque, considerate commerciali, tra le quali:

- le cessioni di nuovi prodotti per la vendita;
- la somministrazione di pasti;
- le prestazioni alberghiere, di alloggio e di trasporto.

Il regime IVA delle Associazioni Sportive Dilettantistiche (art. 4 D.P.R. 633/72)

La disciplina IVA per gli enti di tipo associativo è contenuta nell'art. 4, comma 1 del D.P.R. 633/72, modificato dall'art. 5, comma 2 del D.L. 460/97.

Si è cercato di escludere dal campo di applicazione IVA quelle attività non soggette ad imposizione ai fini delle imposte dirette.

A differenza delle società ed enti commerciali in cui vige una "presunzione assoluta" in base alla quale sono in ogni caso considerati soggetti passivi IVA, ai soggetti diversi, quali gli enti non commerciali, la qualifica di soggetto passivo ai fini dell'IVA può essere attribuita esclusivamente al verificarsi di una serie di condizioni:

- abitualità e professionalità (quindi non le attività occasionali)
- devono rientrare tra le attività commerciali di cui all'art. 2195 c.c. o attività agricole previste nell'art. 2135 c.c.
- svolgere tale attività in forma di impresa.

Non costituiscono operazioni rilevanti ai fini IVA:

- le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali nei confronti di propri associati o partecipanti e di associazioni che svolgono la medesima attività verso pagamento di un

corrispettivo specifico, da parte di associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona;

- le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate nell'ambito di bar ed esercizi similari da parte di associazioni di promozione sociale nei confronti di propri associati, soci e partecipanti, a condizione che dette attività siano strettamente complementari a quelle direttamente svolte in attuazione degli scopi istituzionali;
- le cessioni di pubblicazioni delle associazioni sportive dilettantistiche, di promozione sociale, culturali, religiose, assistenziali, politiche, sindacali e di categoria, effettuate prevalentemente ai propri associati.

L'applicazione delle disposizioni agevolative previste dai commi 4 e 6 del medesimo art. 4 del D.P.R. 633/72 è subordinata alla condizione che le associazioni interessate adeguino i loro atti costitutivi o statuti, redatti in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata, introducendo le seguenti clausole:

- divieto di distribuzione anche indiretta di utili o avanzi di gestione;
- obbligo di devoluzione del patrimonio ad altra associazione con analoghe finalità in caso di scioglimento;
- disciplina uniforme del rapporto associativo;
- obbligo di redigere e approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario;
- intrasmissibilità della qualità di socio.

Per coloro che non hanno optato per la L. 398/91, l'art. 19, comma 1 del D.P.R. 633/72 dispone che i soggetti passivi possono portare in "detrazione", dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, l'imposta da loro assolta o dovuta o a loro addebitata a titolo di rivalsa "in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'attività di impresa, arte o professione".

A.3 Il regime forfetario delle Associazioni Sportive Dilettantistiche: Legge 398/91

La terza fase del controllo che viene effettuata nel corso delle verifiche fiscali delle associazioni sportive dilettantistiche, è rivolta ad analizzare la corretta applicazione della normativa prevista dalla legge 398/91.

Il regime forfetario delle Associazioni Sportive Dilettantistiche: legge 398/91 per IVA, IRES e IRAP

La Legge 16.12.1991, n. 398 regola il regime “fiscale di vantaggio” di cui possono godere le associazioni (riconosciute o non riconosciute) che praticano sport dilettantistico senza fine di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva.

Tale regime è stato poi esteso alle altre associazioni senza fine di lucro e alle pro-loco attraverso l'art. 9-bis del DL 30 dicembre 1991 n. 417 convertito in legge.

Per potere usufruire delle agevolazioni della citata Legge 398/91, necessita che l'associazione non abbia conseguito nel precedente periodo d'imposta proventi commerciali superiori a Euro 250.000.

Caratteristiche generali

Requisito soggettivo:

- associazioni sportive dilettantistiche
- associazioni senza scopo di lucro e pro loco
- società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza scopo di lucro (art. 90 comma 1, Finanziaria 2003).

Requisito oggettivo:

- limite dei proventi derivanti da attività commerciali non superiori a 250.000,00 € (art. 90 comma 2, Finanziaria 2003).

L'accesso si ottiene mediante opzione:

- alla SIAE prima dell'anno solare nel quale si intende usufruire del trattamento di favore
- all'Agenzia delle Entrate secondo le disposizioni del D.P.R. 442/97.

L'opzione ha effetto fino a quando non è revocata ed è comunque vincolante per un quinquennio.

Dal 2002 l'opzione può essere espressa allegando al modello Unico il quadro VO della dichiarazione IVA (D.P.R. 404/01).

Non concorrono alla formazione del reddito imponibile:

- i proventi derivanti dallo svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali
- i proventi realizzati a seguito di raccolte di fondi effettuate in conformità all'art. 143, comma 3, lett. a) del Tuir.

Per non più di due eventi all'anno e per un importo non superiore a 51.645,69 € (D.M. 10 novembre 1999).

Conseguenze:

- esonero dall'obbligo di tenuta dei registri contabili, dalla certificazione dei corrispettivi e dalla presentazione della dichiarazione IVA
- obbligo di conservare e numerare progressivamente le fatture di acquisto
- obbligo di annotare i corrispettivi ed i proventi commerciali, una volta al mese, entro il 15 del mese successivo a quello di riferimento nel modello di cui al D.M. 11 febbraio 1997

- obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi e IRAP
- assoggettamento a tutte le altre imposte indirette.

IVA e regime 398/91

La determinazione dell'Iva in relazione al regime della legge 398/91 prevede quanto segue:

- detrazione dell'IVA forfettizzata: 50% dell'imposta sulle operazioni attive (compresa la pubblicità), 1/10 per le sponsorizzazioni, 1/3 per la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica

- dal 1° gennaio 2000 l'IVA viene versata trimestralmente mediante delega unica di pagamento (modello F24) entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento.

IVA FORFAIT		
OPERAZIONI IMPONIBILI 50%	SPONSOR 50%	CESSIONE DIRITTI TV 1/3

Regime contabile obblighi iva

- obbligo di emissione delle fatture per le prestazioni di sponsorizzazione, di pubblicità e per le cessioni di diritti radio-TV;

- numerazione progressiva e conservazione delle fatture di acquisto e di quelle emesse;

- annotazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi altro provento conseguito nel mese, nell'esercizio di attività commerciali, nel modello di cui al decreto ministeriale 11 febbraio 1997;

- effettuazioni dei versamenti trimestrali Iva (senza la maggiorazione dell'1% a titolo di interessi) con il mod. F24 entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento e cioè:

* entro il 16 maggio (1° trim.) con il codice tributo 6031;

* entro il 16 agosto (2° trim.) con il codice tributo 6032;

* entro il 16 novembre (3° trim.) con il codice tributo 6033;

* entro il 16 febbraio (4° trim.) con il codice tributo 6034;

IRES e regime 398/91

Ai fini dell'imposte sui redditi, il reddito imponibile è determinato forfettariamente, nella misura del 3% dell'ammontare complessivo dei proventi di natura commerciale e aggiungendo a tale percentuale l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

-Reddito imponibile ai fini IRES è determinato applicando all'ammontare dei proventi commerciali il coefficiente di redditività del 3% e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali;

- il reddito dei soggetti che optano per la L. 398/91 si determina applicando il coefficiente del 3% ai proventi commerciali conseguiti;
- al reddito determinato forfetariamente si aggiungono le eventuali plusvalenze;
- sul reddito così determinato si applica l'IRES nella misura pari alla percentuale in vigore a far tempo dal periodo d'imposta in oggetto;
- entro sette mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, o se c'è l'obbligo della trasmissione in via telematica, entro dieci mesi dalla stessa chiusura, va prodotta la dichiarazione dei redditi;
- il versamento dell'IRES va effettuato entro il giorno 20 del sesto mese dalla chiusura dell'esercizio sociale.

Irap e regime 398/91

Per la determinazione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive, è, comunque, necessario verificare se l'associazione svolge esclusivamente l'attività istituzionale o anche attività di natura commerciale.

La base imponibile IRAP viene determinata in base a criteri differenziati in relazione al tipo di attività esercitata.

Per la determinazione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive, è, comunque, necessario verificare se l'associazione svolge esclusivamente l'attività istituzionale o anche attività di natura commerciale.

La base imponibile IRAP viene determinata in base a criteri differenziati in relazione al tipo di attività esercitata.

In particolare occorre distinguere tra:

- enti che svolgono unicamente attività istituzionale
- enti che svolgono anche attività commerciale.

Il valore della produzione dell'attività istituzionale è costituito:

- dalle retribuzioni del personale dipendente
- dai compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative
- dai compensi erogati per le attività di lavoro autonomo non esercitato abitualmente.

Il valore della produzione dell'attività commerciale è costituito:

- dal reddito tassabile ai fini IRES calcolato nella misura del 3% dei proventi commerciali
- dalle retribuzioni del personale dipendente
- dai compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative
- dagli interessi passivi relativi all'attività commerciale.

Presentazione della dichiarazione fiscale e relativi versamenti d'imposta seguono le stesse modalità previste per l'IRES.

A.4 Redazione ed approvazione del rendiconto annuale

La quarta fase del controllo che viene effettuata nel corso delle verifiche fiscali alle associazioni sportive dilettantistiche riguarda la tenuta dei libri sociali (assemblea, cda, soci), la corretta convocazione del consiglio direttivo e dell'assemblea dei soci, e contestuale redazione e approvazione del rendiconto annuale.

Il rendiconto annuale di un'associazione sportiva dilettantistica

L'art.5, 2° comma, del D. Lgs. 460/97 prevede per le associazioni sportive dilettantistiche l'obbligo di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie. Tale obbligo di cui sopra viene riferito sia all'attività istituzionale sia a quella commerciale eventualmente esercitata, indipendentemente dal regime contabile, ordinario o semplificato, adottato dall'ente non commerciale.

Si chiarisce che la redazione di un apposito rendiconto soddisfa l'obbligo economico-finanziario, previsto dalla normativa in materia di associazioni sportive. Tale rendiconto annuale, redatto dal Consiglio Direttivo, secondo le modalità stabilite dallo stesso ente nello statuto, dovrà riassumere le vicende economiche e finanziarie dell'ente in modo da costituire uno strumento di trasparenza e di controllo dell'intera gestione dell'associazione. Deve trattarsi di un documento che evidenzia anche l'attività decommercializzata.

La documentazione di supporto di tale documento, anche se non fiscale, deve essere conservata con le modalità previste dal dpr n.600 del 1973, attesa la rilevanza attribuita allo stesso rendiconto annuale imposto da una norma tributaria quale specifico requisito per l'applicazione di un particolare trattamento di favore. La mancata redazione ed approvazione del rendiconto annuale, da parte dell'assemblea dei soci, determina la non applicabilità delle disposizioni concernenti la non commercialità recate dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art. 111 del Tuir citato.

È importante evidenziare che di concerto con la redazione del rendiconto annuale, l'associazione, qualora abbia posto in essere attività di raccolta pubblica di fondi, ha l'obbligo di redigere un apposito rendiconto di tali attività. Tutto ciò al fine di controllare in modo efficace sia le modalità di reperimento sia quelle di impiego dei predetti fondi. Il rendiconto deve illustrare in modo chiaro, dettagliato e trasparente le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione nell'ambito della quale vengono realizzati i proventi non imponibili. Può essere trascritto sul libro dei verbali delle assemblee dell'associazione oppure sul registro dei rendiconti (libro inventari).

Si rileva l'opportunità di accompagnare il rendiconto di gestione, con una breve relazione illustrativa di tutte le singole voci delle entrate e delle uscite che compongono lo stesso, con un breve commento di tutte le attività istituzionali e commerciali poste in essere e, con una sintesi della programmazione futura della vita associativa.

La redazione del rendiconto economico finanziario

Il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali è operato prevalentemente attraverso modifiche ed integrazioni del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché dell'art. 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto.

In relazione all'obbligo di redazione del rendiconto economico e finanziario, la C.M. 12.5.98 n. 124/E fornisce i chiarimenti necessari al fine di assicurare uniformità di interpretazione da parte degli uffici interessati relativamente alle norme concernenti il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali. In particolare la C.M. 12.5.98 n. 124/E ha chiarito che:

- l'obbligo sussiste indipendentemente dal regime contabile adottato dall'associazione (ordinario o semplificato);

- il rendiconto deve essere riferito sia all'attività istituzionale che a quella commerciale eventualmente esercitata;

La "Guida al contribuente n.8/99", redatta dal Ministero delle Finanze, ha elaborato uno schema di rendiconto delle entrate e delle uscite delle ASD.

Tale documento, che si ripropone nella sua interezza, potrebbe essere utilizzato dalle associazioni sportive dilettantistiche per adempiere a quanto previsto dalla normativa di cui al D.Lgs. 460/97.

Entrate	Attività istituzionale	Attività commerciale	Totale
Quote associative	X	0	X
Corrispettivi specifici per scopi istituzionali	X	y	X + y
Proventi art.25, co. 2, legge133/99	X	y	X + y
Proventi da sponsorizzazioni	0	Y	Y
Altri proventi			
-	X	Y	X + y
-	X	y	X + y
Totale entrate	A1	A2	A3
Uscite	Attività istituzionale	Attività commerciale	Totale
Personale dipendente	X	Y	X + y
Collaboratori	X	Y	X + y
Compensi art. 25, co. 1 legge 133/99	X	Y	X + y
Spese utilizzo impianti	X	Y	X + y
Spese viaggi e trasferte	X	Y	X + y
Acquisto attrezzatura sportiva	X	Y	X + y
Atri costi di gestione			
-	X	Y	X + y
-	X	y	X + y
Totale uscite	B1	B2	B3
Saldo – risultato di gestione	A1 – B1	A2 – B2	A3 – B3

Tale rendiconto deve essere redatto entro 4 mesi dalla chiusura del periodo d'imposta del Consiglio Direttivo e, conservato, ai fini fiscali, fino a quando non sia divenuto definitivo l'accertamento relativo al periodo d'imposta cui il rendiconto stesso si riferisce.

Il documento contabile associativo dovrà, successivamente, essere approvato dall'assemblea dei soci nei tempi previsti dallo statuto sociale.

In alternativa al rendiconto di cui sopra il consiglio direttivo delle ASD possono redigere il rendiconto di cui appresso:

ENTRATE	ATTIVITA' ISTITUZIONALI	ATTIVITA' COMMERCIALI	TOTALE
QUOTE SOCIALI			
CONTRIBUTI EE.LL.			
SPONSORIZZAZIONI			
PUBBLICITA'			
ALTRE ENTRATE			
TOTALE ENTRATE			
USCITE			
LOCAZIONI			
UTENZE TELEFONICHE			
UTENZE ENERGETICHE			
UTENZE VARIE			
SPESE VARIE			
VITTO E ALLOGGIO			
VIAGGI			
ABBIGLIAMENTO SPORTIVO			
ATTREZZATURE SPORTIVE			
ARTICOLI E MATERIALE SPORTIVO			
AFFILIAZIONE			
TESSERAMENTI			
LICENZE FEDERALI			
ISCRIZIONI GARE/CAMPIONATI			
TASSE FEDERALI VARIE			
RIMBORSI FORF. L. 342/2000			
INDENNITA' DI TRASFERTA L. 342/2000			
COMPENSI L. 342/2000			
PREMI L. 342/2000			
TOTALE USCITE			

Effetti della mancata tenuta del rendiconto previsto dal DM 26 Novembre 1999, n. 473

Le attività di fundraising in un ente non profit, ed in una ASD in particolare, godono nel nostro ordinamento di specifiche tutele fiscali, legate all'importanza sociale che riveste un atto liberale, inteso quest'ultimo in senso lato e cioè anche se legato ad all'acquisto di beni di modico valore. Contrapposte alle agevolazioni fiscali è richiesto un comportamento che potremmo definire di trasparenza rafforzata per il donatario.

Tutto ciò è contenuto nella disposizione normativa che rende esenti – per i soggetti 398/91 - i redditi derivanti da raccolte di fondi per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo complessivo non superiore a 51.645,69 euro.

La norma agevolativa, dopo aver qualificato il tipo di evento ne subordina l'efficacia alla predisposizione di uno specifico rendiconto che contenga in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione da redigere entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio.

La sanzione, o meglio la conseguenza sfavorevole per l'associazione sportiva dilettantistica, generata dalla mancata predisposizione del rendiconto, consiste nel considerare imponibili IRES/IRAP i proventi conseguiti. I fondi ottenuti rientreranno inoltre nel plafond dei 250.000 euro annui previsti dalla 398 oltre ad influire sul rapporto entrate istituzionali/commerciali che sappiamo essere un indicatore sensibile per mantenere lo status di ente non commerciale ai sensi del T.U.I.R.

Procedure operative per l'integrazione del rendiconto

Si rafforza dunque l'utilità di adottare i principi già elaborati dal Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili, gli stessi si possono riassumere come segue:

- 1) Creazione di classi di conto specifiche tra le Entrate istituzionali relative all'evento (es. Raccolta fondi , donazioni e/o Raccolta fondi, cessione beni modico valore)
- 2) Creazione di classi di conto specifiche tra le Uscite istituzionali relative all'evento (es. Raccolta fondi, costi del personale, costi per servizi etc.)

Predisporre nella relazione di missione un paragrafo specifico per l'evento di raccolta fondi che ne descriva le motivazioni, le modalità di svolgimento e ne riassume con uno schema le entrate e le uscite relative.

Indicare che il bilancio così approvato integra le informazioni richieste dalla norma per la predisposizione del rendiconto della raccolta fondi.

È pacifico che nell'ipotesi in cui i fondi raccolti non possano essere considerati come istituzionali, cambierà la sezione delle entrate e delle uscite essendo riclassificati tra quelle commerciali.

Vincoli di destinazione

Qualora i fondi raccolti siano destinati ad specifica ed autonoma destinazione (per statuto o delibera assembleare), se ne dovrà rendere conto nel bilancio alla sezione relativa al patrimonio netto istituendo apposita riserva che sarà alimentata:

- al primo esercizio dalla differenza tra le entrate le spese relative alla raccolta ed all'utilizzo vincolato dei fondi raccolti agli esercizi successivi dalle medesime voci del primo oltre agli eventuali residui.

Si ritiene che la sorte dei residui debba essere evidenziata (stratificata per esercizio di formazione) nella relazione di missione.

I vincoli di destinazione non possono in alcun modo violare le norme imperative di devoluzione del patrimonio dell'ente in caso di scioglimento o liquidazione.

Raccolta fondi e compilazione Modello EAS

Il modello EAS (che sarà approfondito al paragrafo A.5 del presente lavoro) prevede due specifiche informazioni relative alla raccolta di fondi:

- Punto 33 "che l'ente organizza manifestazioni per la raccolta di fondi - numero giorni";
- Punto 34 "che per la raccolta fondi viene redatto apposito rendiconto finanziario".

Sebbene le istruzioni permettano di omettere la presentazione in talune specifiche ipotesi (tra le quali rientra la sola variazione dei dati relativi al campo 33) si ritiene opportuno procedere dalla compilazione indicando:

- al punto 33 la durata in giorni della manifestazione che è durata più a lungo;
- confermare la dichiarazione 34 dove il rendiconto sia stato redatto (anche se incluso nel bilancio).

Il Rendiconto alla luce della Circolare dell'Agenzia delle Entrate 9/E del 24 aprile 2013

Con la Circolare 24 aprile 2013, n. 9, l'Agenzia della Entrate ha fornito chiarimenti in merito agli adempimenti contabili e formali necessari per accedere alle agevolazioni fiscali previste dalla Legge n. 398/1991 per le associazioni e le società sportive dilettantistiche. In particolare, le Entrate precisano che la mancata redazione del rendiconto ai sensi dell'art. 22 D.P.R. n. 600/1973 non determina l'inapplicabilità della disposizione di esclusione dall'IRES per i proventi realizzati (art. 25, comma 2, L. n. 133/1999) e non rilevati

in tale rendiconto, sempre che, in sede di controllo, sia comunque possibile fornire una documentazione idonea ad attestare la realizzazione dei proventi esclusi dal reddito imponibile. Com'è noto, la possibilità di optare per il regime agevolativi di cui alla L. n. 398/1991 è riservata alle associazioni e società sportive dilettantistiche che, nel corso del periodo d'imposta precedente, abbiano conseguito proventi derivanti da attività commerciale per un importo non superiore a 250.000 euro; al raggiungimento di tale plafond non concorrono, per massimo due eventi annui e per un importo non superiore a 51.645,69 euro, i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali ed i proventi realizzati mediante raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente in occasione di celebrazioni, ricorrenze, ecc., ma a condizione che, entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio, venga redatto un apposito rendiconto per ciascuna manifestazione. Al riguardo, la circolare in esame ha chiarito che la mancata redazione del rendiconto non produce effetti negativi nei confronti dell'associazione se i dati da inserire nello stesso sono comunque desumibili dalla contabilità generale dell'ente sportivo dilettantistico (anche semplicemente attraverso un piano dei conti dettagliato nelle singole voci che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività), fermi restando gli obblighi di redazione e conservazione, per ciascuna manifestazione, della relazione illustrativa, ai sensi degli articoli 20 e 22 del D.P.R. n. 600/1973; anche in questo caso resta ferma l'applicabilità della sanzione amministrativa prevista in materia di violazione degli obblighi relativi alla contabilità dall'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 (da 1.032 a 7.746 euro).

A.5 Iscrizione al Registro Coni e MODELLO EAS (art. 30 D.Legge 185/08 convertito in legge 02/09)

La quinta fase del controllo nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche riguarda l'adempimento di iscrizione al Registro Coni e l'invio del Modello EAS.

Iscrizione al Registro Coni

L'art. 7 della Legge 186/04 (convertita dal D.L. 136/04) ha previsto che il Coni risulta essere l'unico organismo certificatore dell'effettiva attività sportiva svolta dalle associazioni sportive e società sportive di cui all'art. 90 Legge 289/02. A seguito delle delibere del Consiglio Nazionale del Coni n.1273/04 e 1288/04, sono state approvate le "disposizioni" riguardanti il funzionamento del registro delle associazioni sportive e società sportive. L'istituzione di tale registro, è finalizzata ad attivare, uno scambio di dati e notizie tra il Coni e l'Agenzia delle Entrate, al fine di "certificare" il fine sportivo per le associazioni e società sportive di cui alla Legge 289/02 art. 90. Il "Registro" è stato diviso come segue:

- Associazioni sportive dilettantistiche senza personalità giuridica;
- Associazioni sportive dilettantistiche con personalità giuridica;
- Società sportive dilettantistiche (Spa, Srl. Coop.).

L'iscrizione al registro Coni avviene annualmente in via telematica, mediante compilazione di apposito modello on-line, disponibile sul sito del Coni. A seguito di tale operazione, il Coni attribuisce all'Associazione un numero di iscrizione provvisoria di durata annuale.

Le "conseguenze" di tale iscrizione risultano necessarie per:

- godere dello status di associazione sportiva;
- fruire delle agevolazioni fiscali e di quelle previste dalla Legge n. 389/91 (disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche).

La previsione normativa ed i benefici fiscali del registro delle associazioni sportive, trova riferimento anche nel decreto "anti crisi" di cui all'art. 30 D.L. 185/08, convertito nella Legge 02/09, e relativa circolare Agenzia dell'Entrate n. 12/e del 09 aprile 09. L'art. 30 disciplina le nuove modalità di "comunicazione telematica" riguardo il "regime di non imponibilità" e "requisiti qualificati" che devono avere le associazioni sportive per godere del regime agevolativi previsto dalla vigente normativa fiscale (art. 148 D.P.R. 917/86, art. 4 D.P.R. 633/72).

Modello EAS

La dichiarazione EAS (di cui all'art. 30 legge 02/09) è un modello di dichiarazione telematica tramite la quale le associazioni sportive dilettantistiche che intendono detassare le quote contributive e i corrispettivi percepiti dai soci per i servizi istituzionali comunicano all'Agenzia delle Entrate (AE di seguito) un insieme di dati e di notizie sul proprio comportamento fiscale in modo da favorire i controlli e gli accertamenti da parte dell'amministrazione finanziaria. Il modello di dichiarazione e il software informatico necessario per effettuarla sono stati resi disponibili agli inizi di settembre 2009 sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

Le finalità della dichiarazione EAS

La dichiarazione EAS, come precisato pocanzi, impone alle associazioni l'onere di comunicare preventivamente all'AE una serie piuttosto ampia di notizie e di informazioni di carattere fiscale qualora intendano detassare le quote associative e i corrispettivi pagati dai soci per i servizi istituzionali (es. prezzi

per la partecipazione a gare e campionati, per l'iscrizione alle scuole sportive, abbonamenti a piscine, palestre, ecc. oltre l'eventuale quota di iscrizione al sodalizio).

Fin qui le associazioni avevano la possibilità di applicare automaticamente tale detassazione, a condizione che i loro statuti e il loro funzionamento fossero rispettosi dei vari vincoli posti dal D.Lgs 460/1997 (statuto e atto costitutivo registrato, assenza di scopo di lucro, democraticità della struttura, obbligo di redazione dei rendiconti, devoluzione del patrimonio ad associazioni similari in caso di scioglimento ecc.) Con l'approvazione dell'art. 30 del Decreto 185 del 2008 – istitutivo dell'EAS – questo automatismo viene interrotto e sostituito da una sorta di scambio tra associazioni e amministrazione finanziaria: agevolazioni si ma solo se in cambio vengono fornite le informazioni rilevanti sul comportamento del soggetto richiedente. La dichiarazione EAS costituisce quindi un ulteriore requisito - oltre quelli già previsti dagli art. 148 del TUIR e art. 4 del DPR 633/1972 – per godere della detassazione prevista per le ASD.

In sintesi:

- L'EAS è la dichiarazione che si deve preventivamente inviare al fisco per godere della detassazione delle entrate istituzionali (es. quote per la partecipazione a gare e campionati, per l'iscrizione alle scuole sportive, abbonamenti a piscine, palestre, ecc.);
- tramite l'EAS l'associazione comunica dati e notizie sul proprio comportamento fiscale;
- l'EAS è uno dei requisiti per godere della detassazione sicché non adempiervi (se si è soggetti) equivale a rinunciare alla detassazione;
- l'invio dell'EAS non autorizza di per sé l'AE a sindacare il diritto dell'associazione dichiarante sulle agevolazioni richieste ma consente alla stessa di entrare in possesso di informazioni penetranti che rendono più agevole un successivo accertamento sul sodalizio.

A.6 I Contratti di Sponsorizzazione Sportiva

In sede di verifica fiscale, la sesta fase di controllo riguarda la valutazione e l'analisi riguarda dei contratti di sponsorizzazione stipulati dall'associazione sportiva con l'azienda sponsor.

Il contratto di sponsorizzazione sportiva: aspetti civilistici

Il contratto di sponsorizzazione è un contratto atipico (non disciplinato cioè dal codice civile) e va ricondotto nella fattispecie della vasta categoria dei contratti di pubblicità. Tali contratti di sponsorizzazione rientrano nella definizione dei contratti pubblicitari e si differenziano da questi ultimi poiché il messaggio pubblicitario si realizza attraverso il collegamento tra il nome, il marchio dello sponsor, la figura, la fama e azienda sponsorizzata.

A differenza dei contratti di pubblicità dove oggetto del negozio è la *“mera diffusione diretta di un messaggio finalizzato a promuovere le vendite di un determinato bene o servizio”*, nella sponsorizzazione le società sportive cedono all'azienda sponsor il diritto di abbinare il proprio marchio o il proprio prodotto (alla manifestazione, evento o impresa sportiva realizzata), in maniera tale che quest'ultima possa sfruttarne il richiamo e la notorietà presso il pubblico, per comunicare un'immagine forte e positiva del proprio marchio e amplificarne così, in maniera indiretta, le vendite.

Il contratto di sponsorizzazione, seppur atipico e libero nella forma, presenta dei requisiti che la dottrina ha individuato con sufficiente precisione e in assenza dei quali si è presenza d'altre fattispecie giuridiche diversamente inquadrabili. Il contratto *“de quo”*, è innanzitutto, un contratto a prestazioni corrispettive e a carattere oneroso. Non è ipotizzabile, cioè, un contratto di sponsorizzazione a carattere gratuito in cui il soggetto detto sponsorizzato (la società sportiva) cede all'azienda sponsor i diritti di abbinamento del proprio marchio, senza la corrispondente richiesta di una somma di denaro o di un'utilità economica (anche sotto altre forme, come beni o servizi prodotti dall'azienda sponsor).

La sponsorizzazione è, altresì, un contratto consensuale che trova la sua perfezione con la semplice manifestazione di volontà delle parti, ed è da quel momento lo stesso diventa pienamente vigente e operativo.

Non è richiesta la forma scritta, ma come tutte le fattispecie di accordi complessi, è consigliabile sia stipulato per iscritto almeno ai fini probatori. La forma scritta appare opportuna anche quando attiene ai fini fiscali: infatti, in presenza di prove documentali, i costi della sponsorizzazione sono deducibili interamente nell'esercizio e detraibili per la relativa imposta sul valore aggiunto.

Altro aspetto di particolare importanza, che non sempre è rimarcato con la necessaria evidenza, è che il contratto di che trattasi comporta per la società sportiva un'obbligazione di mezzi e non già di risultato.

Il Contratto di Sponsorizzazione: “aspetti fiscali”

Gli aspetti fiscali del contratto di sponsorizzazione trovano riferimento nella normativa che segue.

-Disciplina fiscale delle “Spese di rappresentanza” di cui all'art. 108 – 2° comma DPR 917/86

Le *“Spese di rappresentanza”* sono regolate dalla normativa fiscale di cui all'art. 108 – 2° comma DPR 917/86, tale normativa nel tempo ha subito le evoluzioni di cui appresso.

-Disciplina fiscale delle “Spese di rappresentanza” di cui all'art. 108 DPR 917/86 in vigore fino alla data del 31 dicembre 2007

L'art. 108 – 2° comma DPR 917/86 in vigore fino alla data del 31 dicembre 2007 recitava come segue: *Le “spese di rappresentanza” sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono*

deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi. Si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili. Le predette limitazioni non si applicano ove le spese di rappresentanza siano riferite a beni di cui al periodo precedente di valore unitario non eccedente € 25,82.

Dalla lettura della norma "de quo" si rilevava come la stessa risultava mancante dei presupposti utili a qualificare il concetto di spesa di rappresentanza evidenziando nel contempo limiti alla completa deducibilità delle stesse dal reddito d'impresa.

- Disciplina fiscale delle "Spese di rappresentanza" in vigore dal 01 gennaio 2008 di cui all'art. 108 – 2° comma DPR 917/86 modificato dall'art. 1 comma 33 lett. g) Legge 244 del 24 dicembre 2007

La normativa di cui alla Legge 244/07 ha modificato la disciplina delle spese di rappresentanza prevedendo per le stesse una precisa "connotazione fiscale". In base a tale normativa il secondo periodo dell'art. 108 – comma 2° DPR 917/86 allo stato risulta essere il seguente: *Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50,00.*

-Decreto Ministero dell'Economia del 19 novembre 2008 (pubblicato sulla G.U. n° 11 del 16 gennaio 2009): requisiti di inerenza e congruità delle "Spese di rappresentanza"

Ai fini della deducibilità delle "Spese di rappresentanza" nella determinazione del reddito d'impresa tale decreto ha stabilito i requisiti di "inerenza" e "congruità" delle stesse.

Il decreto ha delineato i confini per definire le spese di rappresentanza, ed ha rilevato l'importanza del "principio dell'inerenza" all'attività esercitata dall'imprenditore e della relativa documentata sostenibilità, stabilendo che tali spese risultano essere sostenute "per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponde di operare di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo da generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con le pratiche commerciali di settore".

➤ **I requisiti delle Spese di Rappresentanza**

Le caratteristiche della "spesa di rappresentanza", in ossequio al decreto "de quo" risultano essere le seguenti:

- Requisito della "gratuità";
- Requisito dell'inerenza;
- Requisito della "ragionevolezza e coerenza";

"Requisito della gratuità"

Il carattere della gratuità, si rileva nella mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e servizi erogati.

Mentre "le spese di pubblicità", invece, sono caratterizzate dalla circostanza che il loro sostenimento è frutto di un contratto a prestazioni corrispettive, la cui causa va ricercata nell'obbligo della controparte di pubblicizzare/propagandare – a fronte della percezione di un corrispettivo – il marchio e/o il prodotto dell'impresa al fine di stimolarne la domanda";

Requisito della "inerenza" e "finalità promozionale"

- la finalità promozionale o di pubbliche relazioni deve consistere *"nella divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti, che di quelli potenziali"*;

Requisito della "ragionevolezza e coerenza"

- Tale requisito deve essere idoneo a generare ricavi adeguati all'obiettivo in termini di ritorno economico, (oppure, in alternativa, deve essere coerente con le pratiche commerciali di settore").

➤ **Definizione di spese di rappresentanza**

il decreto stabilisce, altresì, la definizione delle "spese di rappresentanza", le quali risultano essere le seguenti:

a) le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali di beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;

b) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali di festività nazionali o religiose;

c) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;

d) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni e servizi prodotti dall'impresa;

e) ogni altra spesa per i beni e i servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostentamento risponda ai criteri di inerenza indicati nel presente comma".

➤ **Criteri di deducibilità**

Il decreto stabilisce, infine, al comma 2, i criteri di deducibilità nel periodo di sostenimento delle spese stesse che vengono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi dell'impresa, risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo, in misura pari:

- all'1,3% dei ricavi ed altri proventi fino a 10 milioni di euro;

- allo 0,50% dei ricavi ed altri proventi per la parte eccedente i 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro;

- allo 0,1 % dei ricavi ed altri proventi per la parte eccedente i 50 milioni di euro. Il calcolo del tetto deducibile, in base ai ricavi, è, pertanto, il seguente:

Ricavi fino a 10 ml di euro 1,3% dei ricavi

Ricavi da 10 a 50 ml. di euro 130.000 euro + 0,5% sull'eccedenza dei 10 ml; Ricavi oltre 50 ml. 330.000 euro + 0,1% sull'eccedenza dei 50 ml.

L'eccedenza dell'ammontare delle spese di rappresentanza rispetto al plafond su riportato, deve essere recuperato a tassazione.

Ai fini IVA, non è ammessa in detrazione, ai sensi dell'art. 19-bis1, comma 1, lett.h) del D.P.R. n. 633/72, l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne che per quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad euro 50,00.

Disciplina fiscale delle “Spese di pubblicità” di cui all’art. 108 – 2° comma DPR 917/86

La Legge 244/07 non ha modificato la disciplina fiscale delle “spese di pubblicità e propaganda”. In relazione a quanto evidenziato allo stato tale normativa di cui all’art. 108 – 2° comma DPR 917/86 risulta essere la seguente:

“Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell’esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell’esercizio stesso e nei quattro successivi”.

Bisogna osservare che il Decreto Ministeriale del 19 novembre 2008 ha definito unicamente le spese di rappresentanza, per cui ai fini dell’individuazione delle spese di pubblicità bisognerà fare riferimento alle Risoluzioni e Circolari Ministeriali emanate nel corso degli anni.

➤ **Risoluzione Ministeriale 09/204 del 17 giugno 1992**

La Risoluzione n° 9/204 del 17/06/92 *“ha confermato che le spese di sponsorizzazione possono accomunarsi a quelle di pubblicità; sono connesse a un contratto la cui caratterizzazione è costituita di regola, da un rapporto sinallagmatico tra lo sponsor e il soggetto sponsorizzato”;“che, a sua volta si impegna a pubblicizzare e/o a propagandare il prodotto, il marchio, i servizi, o comunque, l’attività produttiva dello sponsor e, pertanto, le relative spese, cui non può disconoscersi una stretta correlazione con l’intento di conseguire maggiori ricavi, rientrano nella previsione normativa di cui alla prima parte dell’art. 74 del TUIR, con i conseguenti riflessi in termini fiscali”.*

➤ **Risoluzione Ministeriale n° 148 del 17 settembre 1998**

Secondo la Risoluzione n° 148 del 17 settembre 1998:

- Le spese di pubblicità sono conseguenti alla stipula di un contratto sinallagmatico tra due parti, la causa va individuata di regola, nell’obbligo di una di esse di pubblicizzare e/o propagandare: il prodotto, il marchio, i servizi, o comunque, l’attività produttiva dell’altra che, a sua volta, si impegna a una prestazione in denaro o in natura quale corrispettivo della prestazione ricevuta;

- La deducibilità ai fini fiscali di dette spese è subordinata al rispetto delle condizioni poste dall’art. 75 del TUIR, vale a dire alla sussistenza dei requisiti della competenza, della certezza e determinabilità e dell’inerenza;

➤ **Circolare Agenzia Entrate n° 34 del 13 luglio 2009**

Secondo l’Agenzia delle Entrate l’art. 108 comma 2 del TUIR “non introduce un limite massimo all’integrale deducibilità del reddito d’impresa delle somme corrisposte agli enti di cui trattasi, ma individua l’importo entro il quale dette somme costituiscono per presunzione assoluta spese di pubblicità, inoltre la stessa evidenza, altresì, che le spese di pubblicità sono quelle sostenute in forza di un contratto a *prestazioni corrispettive*, la cui causa va ricercata nell’obbligo della controparte di pubblicizzare/propagandare – a fronte della percezione di un corrispettivo – il marchio e/o il prodotto dell’impresa al fine di stimolarne la domanda.

Spese di sponsorizzazione definite “spese di pubblicità” (Art. 90 – comma 8 Legge 289/00)

Il comma – 8 dell’art. 90 Legge 289/00 evidenzia che il corrispettivo in denaro o in natura in favore di determinati soggetti (tra i quali vengono contemplate anche le società e le associazioni sportive dilettantistiche), di importo annuo non superiore a 200.000,00 euro, costituisce, per il soggetto erogante, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell’immagine o dei prodotti di quest’ultimo mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell’art. 108 co. 2 del TUIR.

Tale normativa rileva, ai fini delle imposte dirette, una presunzione assoluta circa la natura dei costi di sponsorizzazione che vengono considerati, nel limite dell’importo di 200.000,00, comunque *“spese di pubblicità”.*

Contratti di “sponsorizzazione sportiva” quale particolare forma di pubblicità.

Dalla lettura del Decreto Ministero Economia e Finanze del 19 novembre 2008 si rileva come il “contratto di sponsorizzazione” costituisce una particolare forma di pubblicità rivolta alla promozione aziendale che proprio nel rispetto del concetto di potenzialità introdotto dal legislatore con il decreto in questione tende ad acquisire nuovi clienti e consumatori potenziali.

In relazione a quanto riepilogato si evidenzia come il “*contratto di sponsorizzazione sportiva*” finalizzato alla promozione dell’immagine dell’azienda sponsorizzata risulta essere “spesa di pubblicità”, quindi “*costo deducibile*” dal reddito d’impresa.

In ossequio alla normativa di cui all’art. 108 – comma 2° DPR 917/86 tali “*Costi deducibili*” devono essere relativi alle prestazioni di sponsorizzazioni e pubblicità raccordati con appositi contratti redatti nei modi e nei termini di legge con relativa emissione di fattura fiscale con applicazione dell’Iva.

Dei contratti di sponsorizzazione è necessario rilevare la tracciabilità del pagamento e del relativo incasso sia ai fini bancari che contabili e fiscali.

- **Il “*Contratto di sponsorizzazione sportiva*” tra Giurisprudenza di merito e Corte di Cassazione**
- **Contratto di sponsorizzazione quale “*Spesa di rappresentanza*” (fino alla data del 31 dicembre 2007):**
- **Corte di Cassazione sent. n° 3433 del 05 marzo 2012**

I giudici di legittimità con la sentenza “de quo” stabiliscono (con riferimento alla normativa fiscale di cui all’art. 108 – 2° comma DPR 917/86 in vigore fino al 31 dicembre 2007) che le spese di sponsorizzazione devono essere annoverate tra quelle di rappresentanza.

- **Corte di Cassazione sent. n° 8679 del 13 aprile 2011**

I costi di sponsorizzazione di cui ai relativi contratti erogati dalle società sponsor alle società sportive vengono qualificate quali spese di rappresentanza allorché pur garantendo un accrescimento del prestigio dell’azienda sponsor, non quantificano un immediato e tangibile incremento delle vendite dei propri beni e servizi. Contratto di sponsorizzazione quale “*Spesa di pubblicità*” (a partire dalla data del 01 gennaio 2008):

- **Corte di Cassazione sent. n° 9567 del 23 aprile 2007**

In relazione al regime tributario dei costi di sponsorizzazione, gli stessi di regola pubblicizzano il marchio della società sponsorizzata e quindi sono riconducibili alle spese di pubblicità integralmente deducibili dal reddito d’impresa secondo le modalità previste dall’art. 108 – 2° comma DPR 917/86.

- **Comm. Trib. Prov.le Lecce n° 53 del 12 febbraio 2012**

Considerato che i costi di sponsorizzazione si determinano in presenza di un’azienda sponsor che garantisce sostegno economico – finanziario alla società sportiva sponsorizzata la quale si obbliga ad una contro prestazione nei confronti della società sponsorizzata, tale costo diviene spesa di pubblicità deducibile dal reddito d’impresa.

In riferimento alle circolari e risoluzioni dell’Agenzia delle Entrate (*Circolare Agenzia Entrate n° 34 del 13 luglio 2009 - Circolare 21/E del 04 aprile 2003 e art. 90 Legge 289/2002 - Risoluzione n° 57/E del 23 giugno 2010*) ed in relazione alla previsione normativa di cui al D.M. del 19 novembre 2008 (*pubblicato sulla G.U. n° 11 del 16 gennaio 2009*) si può ritenere che fino al 31 dicembre 2007 i contratti di sponsorizzazione sportiva si potevano ritenere “*spese di rappresentanza*” mentre a partire dallo scorso 01 gennaio 2008 le spese di cui ai contratti di sponsorizzazione devono essere considerate “*Spese di pubblicità*” e come tali in ossequio a

quanto previsto dall'art. 108 le stesse risultano essere integralmente deducibili dal reddito d'impresa dell'azienda sponsorizzata:

- **nell'esercizio di sostenimento;**
- **in quote costanti divise nell'esercizio di sostenimento e nei quattro esercizi successivi;**

A.7 La tracciabilità bancaria dei pagamenti e versamenti effettuati dalle ASD per importi superiori ad euro 1.000,00 (Art. 25 - comma 5 Legge 133/99; Art. 37 comma 5 legge 342/00)

In sede di verifica fiscale, la settima fase che viene attivata dagli organi preposti, riguarda la corretta attività di tracciabilità bancaria, dei versamenti e prelevamenti posti in essere dall'associazione sportiva per importi superiori ad euro 1.000,00. L'art. 25 comma 5 della legge 13 maggio 1999 n. 133 (con relativa modificazione di cui alla legge 342/00) ha introdotto l'obbligo di tracciabilità dei pagamenti e dei versamenti superiori a 1.000,00 effettuati dalle associazioni e società sportive dilettantistiche, per il raggiungimento dei propri fini istituzionali previsti dallo statuto sociale.

Tali operazioni devono essere eseguite tramite conti correnti bancari, conti correnti postali ed altre attività e/o modalità idonee a consentire all'amministrazione finanziaria lo svolgimento di positivi controlli fiscali. Devono essere eseguiti ed effettuati tramite conto corrente bancario, o postale intestati all'associazione e società sportiva dilettantistica, tutti i versamenti superiori ad euro 1.000,00 (erogazioni liberali, contributi associativi, quote sociali, raccolta fondi, proventi da contratti di sponsorizzazione, pubblicità, diritti tv) e tutti i pagamenti superiori ad euro 1.000,00 (compensi, indennità di trasferta, rimborsi forfettari, prestazioni di cui all'art.67 comma 1 lett. d) dpr 917/86). La mancata osservanza di quanto previsto dall'art. 25 legge 133/99 e art. 4 D.M.473/99 determina:

- la decadenza in capo alla associazione e/o società sportiva del regime fiscale di vantaggio previsto dalla legge 398/91;
- l'applicazione delle sanzioni di cui all'art.11 del D.Lgs.471/97 (da euro 258,23 a euro 2.065,83).

Al fine di evitare tali situazioni è consigliabile quanto segue:

- evitare l'uso promiscuo che i presidenti e organi delegati delle ASD fanno dei conti correnti personali e di quelli delle associazioni;
- adottare meccanismi che informano i processi con cui si opera all'interno delle ASD per il valore dei rimborsi verso il presidente, consiglieri che compongono il consiglio direttivo;
- regolare in modo trasparente il rapporto con i fornitori, atleti e allenatori, istruttori e dirigenti sportivi.

Sulla tematica in questione bisogna segnalare il dispositivo delle sentenze Commissione Tributaria Provinciale di Modena n.143 e 144 dell'11 marzo 13 secondo le quali, l'Agenzia dell'Entrate non può contestare la natura di associazione sportiva dilettantistica di un sodalizio che ha ottenuto il riconoscimento delle finalità sportive dilettantistiche dal Coni, e non può affermare altresì la decadenza del regime di cui alla legge 398/91 per versamenti effettuati in banca per importi superiori ad euro 1.000,00.

A.8) Prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 97 per le Associazioni Sportive Dilettantistiche che hanno optato per la legge 398/91.

L'ottava ed ultima fase di verifica fiscale in seno alle Associazioni Sportive Dilettantistiche riguarda la corretta tenuta del prospetto di cui al DM 11 febbraio 1997. Le associazioni sportive dilettantistiche, che hanno optato per il regime di cui alla Legge 398/91, in luogo dei registri tenuti ai fini Iva, devono adottare il Prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 1997.

Tale "prospetto" risulta avere le seguenti caratteristiche: nel primo foglio (frontespizio) devono essere indicati i dati relativi all'asd, nel secondo e terzo foglio (quadro A) devono essere indicati i dati relativi al complesso delle operazioni poste in essere in ciascun mese e le relative liquidazioni periodiche, nel quarto foglio (quadro B) suddiviso in cinque sezioni devono essere indicati i dati relativi al valore delle rimanenze al 31 dicembre dell'anno cui si riferisce il prospetto, il volume d'affari, i beni ammortizzabili ed il calcolo di determinazione del reddito ai fini dell'imposte dirette. L'ultima sezione è riservata alla apposita bollatura prevista dall'art. 39 dpr 633/72.

-Prospetto D.M. 11 febbraio 97 e circolare n. 9/E del 24 aprile 13

La circolare n. 9/E del 24 aprile 13 evidenzia che l'art. 9 comma 3 del Dpr.544/99 non prevede la "decadenza" dei benefici fiscali previsti dalla legge 398/91 in caso di mancata tenuta del "prospetto" di cui al D.M. 11 febbraio 97. In relazione a quanto evidenziato, l'associazione sportiva dilettantistica, non decade dal regime di vantaggio di cui alla legge 398/91 sempre che sia in grado di fornire all'organo verificatore i riscontri contabili di riferimento (fatture e scontrini fiscali, documentazione utile ai fini del calcolo della determinazione del reddito Ires e Iva)

La mancata annotazione dei corrispettivi nel modello D.M. 11 febbraio 97 determina l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 9 D.legl. 471/97 pari ad un valore minimo di euro 1.032 ad un valore massimo di euro 7.746).

B. La verifica fiscale nei confronti delle Associazioni Sportive Dilettantistiche

La “verifica fiscale”, effettuata nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche, risulta essere un’attività amministrativa di controllo che, al fine di rendere un servizio alla collettività, mira a contrastare il fenomeno dell’evasione fiscale. Nonostante sul piano probatorio l’attività di verifica fiscale sia la fonte più espressiva delle contestazioni da muovere al contribuente (con la successiva notifica allo stesso dell’avviso di accertamento), essa non è definita all’interno dell’ordinamento tributario vigente. Con il termine verifica, l’art.52, D.P.R. 633/72 vuole riferirsi ad ogni altra attività di ricerca e di controllo che viene posta in essere dai funzionari verificatori. In particolare, la ricerca si sostanzia in una serie di attività dirette a reperire materialmente gli elementi (libri, registri e documenti) necessari per eseguire le ispezioni documentali e le verifiche. Dalla nozione di verifica va tenuta distinta quella di controllo, che designa ogni forma di attività ispettiva avente ad oggetto singoli atti di gestione o un complesso di atti di gestione con caratteristiche di omogeneità sotto il profilo fiscale, giuridico ed economico.

La verifica è la fonte per antonomasia delle contestazioni che giungono al contribuente con l’avviso di accertamento. La verifica si fonda sulla ricostruzione, (a prescindere dalla regolarità delle scritture contabili e dalla correttezza formale delle operazioni poste in essere) del volume di affari e dei ricavi generati dall’impresa (o dei corrispettivi del lavoratore autonomo). Essa si articola in tre momenti:

- il primo nel quale a seguito dell’accesso, vengono svolte le attività di ricerca ed acquisizione dei libri, dei registri, delle scritture e dei documenti che saranno oggetto della successiva analisi;
 - il secondo, in larga misura identificabile con l’esecuzione dell’ispezione contabile, nel corso del quale sono anche poste in essere tutte le attività di verifica, rilevazione ed acquisizione, anche esterno di dati, informazioni e notizie, ritenuti necessari ai fini del perseguimento degli obiettivi di verifica;
 - la fase conclusiva, che compendia le risultanze dell’attività posta in essere e trova formale espressione nella redazione e sottoscrizione del processo verbale di constatazione.
- I diritti e le garanzie dell’associazione sportiva dilettantistica risultano essere tutelati dallo statuto del contribuente regolato dalla legge 212/00. 25730).

Riguardo la fase di accesso presso la sedi legali delle associazioni sportive dilettantistiche, il decreto semplificazioni tributarie legge 44/2012 (conversione del D.Legge 16/12), ha previsto che per tale operazione è sufficiente la sola autorizzazione interna rilasciata dai dirigenti dell’Agenzia delle Entrate e/o dal Comandante della Guardia di Finanza, in precedenza invece, l’accesso nei locali dell’associazione sportiva dilettantistica poteva essere effettuato solo previa autorizzazione dell’Autorità giudiziaria sulla base di “gravi giudizi” di violazioni di norme tributarie.

B.1 Diritti e obblighi del contribuente in occasione delle verifiche (in sintesi)

- **al momento dell’accesso:**
- accertare l’identità dei verificatori mediante la visione dei loro documenti;
 - ricevere copia della lettera di incarico rilasciata dal direttore dell’Ufficio e delle eventuali autorizzazioni del Procuratore della Repubblica;
 - essere informato delle ragioni che hanno giustificato la verifica e dell’oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria;
 - pretendere (salvo casi eccezionali ed urgenti) che la verifica si svolga durante l’orario ordinario di lavoro e con modalità tali da arrecare minore turbativa possibile allo svolgimento dell’attività.

➤ **durante le operazioni:**

- ricevere giornalmente una copia del processo verbale di verifica da sottoscrivere dopo attenta lettura;
- rilasciare dichiarazioni o osservazioni che devono essere verbalizzate e pretendere un congruo tempo per fornire risposta alle richieste dei verificatori;
- possibilità di chiedere che l'esame dei documenti amministrativi e contabili avvenga presso l'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta;
- pretendere (salvo casi di particolare complessità dell'indagine) che la verifica non superi i trenta giorni lavorativi;
- esigere il rispetto del segreto d'Ufficio sugli elementi acquisiti nel corso della verifica ed in modo particolare che sia assicurata la riservatezza sui dati delle indagini bancarie.

➤ **al termine della verifica**

- ricevere un esemplare del processo verbale di constatazione da sottoscrivere dopo attenta lettura con verbalizzazione delle proprie osservazioni;
- comunicare all'ufficio, entro 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione, proprie osservazioni e richieste in merito al contenuto del verbale;
- pretendere che l'ufficio, salvo casi di particolare e motivata urgenza, non emani l'avviso di accertamento prima della scadenza dei 60 giorni dal rilascio del processo verbale di constatazione.

Obblighi.

➤ **al momento dell'accesso:**

- consentire l'accesso ai locali ove viene esercitata l'attività;
- consegnare ai verificatori la contabilità e tutta la documentazione relativa;
- esibire l'attestazione prevista nell'ipotesi di contabilità tenuta presso altro soggetto.

durante le operazioni:

custodire la documentazione esaminata dai verificatori; Rispondere alle richieste dei verificatori;

B.2 Esame dei documenti amministrativi e contabili delle associazioni sportive dilettantistiche.

Gli obblighi che incombono sul rappresentante legale dell'associazione sportiva dilettantistica riguardano l'esibizione all'atto dell'accesso di tutti i libri, i registri, le scritture e i documenti attinenti all'attività esercitata:

- i libri, i registri, le scritture e i documenti di cui sia rifiutata l'esibizione, non potranno essere presi in considerazione, a suo favore, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa (per "rifiuto d'esibizione" si deve intendere anche la dichiarazione di non possedere i libri, i registri, i documenti e le scritture e/o la sottrazione di essi al controllo);

- rifiutare l'esibizione o, in ogni modo, impedire l'ispezione delle scritture contabili e dei documenti la cui tenuta e conservazione sono obbligatori per legge, e dei quali risulta l'esistenza, determina l'applicabilità di specifiche sanzioni amministrative;

- nel caso in cui si verifichi l'omessa tenuta, il rifiuto di esibizione o, in ogni modo, la sottrazione delle scritture contabili obbligatorie o l'indisponibilità di tali scritture per cause di forza maggiore, l'Amministrazione finanziaria può essere validamente legittimata alla determinazione induttiva del reddito e dell'iva.

Altra “disposizione qualificante” della riforma introdotta con lo Statuto dei diritti del contribuente consiste nella previsione della facoltà, per lo stesso, di richiedere che l’esame dei documenti amministrativi e contabili sia svolto presso l’ufficio dei verificatori o, in alternativa, presso il professionista che lo assiste o che lo rappresenta.

Per la verifica fiscale nei confronti dell’ASD è importante esibire agli organi verificatori la seguente documentazione:

- a. atto costitutivo
- b. statuto aggiornato
- c. codice fiscale
- d. affiliazione a federazione o ente di promozione e relativo codice
- e. iscrizione nel registro delle SSD e ASD del Coni e relativo codice
- f. libro dei verbali delle riunioni delle Assemblee e del Consiglio direttivo aggiornato
- g. elenco degli associati e tesserati iscritti (tutte le figure, dirigenti, atleti, tecnici, tutti i collaboratori)
- h. rendiconto economico annuale i. giustificativi delle uscite (ricevute, quietanze altro) j. documentazione di iscrizione e partecipazione ad attività federali – promozionali – giovanili – agonistiche

B.3 Il verbale giornaliero

La verifica fiscale deve concludersi con la redazione di un processo verbale, nel quale vanno riportati i fatti, le violazioni contestate e le considerazioni del soggetto sottoposto a verifica.

La mancata redazione del processo verbale di constatazione comporta l’impossibilità, per il contribuente, di esercitare il diritto alla difesa garantito dallo Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000), poiché egli non è in condizione di conoscere gli elementi posti alla base della pretesa tributaria.

Il contenuto del processo verbale di constatazione comprende le seguenti informazioni:

- Motivi che hanno indotto al controllo e oggetto dello stesso;
- Precisazione: che le operazioni di verifica (salvo casi eccezionali ed urgenti, adeguatamente documentati) si svolgeranno durante l’orario ordinario di esercizio dell’attività oggetto di controllo.
- Informazione: che la parte ha la facoltà di farsi assistere da un professionista di fiducia.
- Informazione: che è facoltà della parte richiedere che l’esame dei documenti amministrativi e contabili sia effettuato presso l’ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste e rappresenta.
- Informazione: che la parte potrà formulare osservazioni e chiarimenti, fornire delucidazioni e dichiarazioni, di cui sarà dato atto nei processi verbali giornalieri.
- Informazione: che le copie delle dichiarazioni fiscali richieste sono acquisite agli atti della verifica sulla base della C. M. 7/5/97 n. 124/E, ferma restando la riserva di cui all’art. 16 del D.Lgs. 19/6/97 n.218.
- Informazione: che secondo quanto disposto dall’art. 52 co. 5 del DPR 26/10/72 n.633, i libri, le scritture ed i documenti richiesti, di cui è stata rifiutata l’esibizione, non potranno essere presi in considerazione, a favore del contribuente, ai fini dell’accertamento in sede

amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri e le scritture e/o la loro sottrazione all'ispezione.

- Informazione che relativamente alle scritture contabili ed ai documenti la cui tenuta e conservazione sono obbligatorie per legge o di cui comunque risulta l'esistenza, nel caso fosse rifiutata l'esibizione, o comunque impedita l'ispezione, si renderà applicabile il disposto dell'art. 9 co. 2 del D. Lgs. 471/97 (ovvero la sanzione amministrativa da 1.032,00 a 7.746,00 euro).
- Precisazione: che, con riferimento alle disposizioni introdotte dal D. Lgs. 18/12/97 n.772, il richiamo alle sanzioni amministrative da esso previste non comporta né determinazione, né contestazione, né irrogazione (adempimenti la cui effettuazione è rinviata agli Enti accertatori).
- Informazione: che, ai sensi dell'art. 39 co 2 del DPR 600/73 e dell'art. 55 co. 2 del dpr 633/72, se il contribuente non ha tenuto o sottrae all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 del DPR 600/73 e dall'art.55 del DPR 633/72, ovvero le scritture medesime non sono disponibili per forza maggiore, l'Amministrazione può determinare il reddito d'impresa nei modi e nei termini previsti dal citato art. 39 del DPR 600/73 e procedere alla rettifica induttiva dell'IVA dovuta nei modi e nei termini previsti dall'art. 55 del DPR del 633/72.

Processi verbali redatti durante la verifica

Oltre al processo verbale di constatazione, che è predisposto dai verificatori e può essere congiunto a una relazione sulla verifica, i vari passaggi dei quali si compone l'attività istruttoria sono descritti in verbalizzazioni ulteriori.

Processi verbali giornalieri

Il processo verbale giornaliero è destinato a descrivere, in modo sintetico e significativo, le operazioni quotidianamente eseguite dai verificatori, comprese le procedure per la disamina degli atti economici e patrimoniali, nonché ad accogliere le richieste rivolte al contribuente e le risposte ricevute.

Tale documento costituisce un atto istruttorio che va consegnato quotidianamente alla parte.

Omessa redazione dei processi verbali

Alcune sentenze hanno dichiarato la nullità di avvisi di accertamento basati su "PVC" che, a loro volta, scaturivano da accessi in riferimento ai quali non era stato redatto il processo verbale.

A titolo esemplificativo, è stato affermato che:

- l'obbligo di redazione del processo verbale di accesso è strumentale al diritto di difesa del contribuente (C.T.I° Milano 2/5/84);
- l'omessa redazione dei processi verbali comporta, per derivazione, la nullità dell'accertamento e, a confutazione di ciò, l'ufficio non può eccepire:

- che i processi verbali sono atti meramente interni all'Amministrazione visto che devono essere sottoscritti dal contribuente;

- che il contribuente, sottoscrivendo il "PVC" non preceduto, a sua volta, da un processo verbale di verifica (C.T.C. 10/11/99 n.6760).

(Tali sentenze hanno dichiarato la nullità dell'avviso di accertamento sulla base della violazione dell'art. 52 co. 6 del DPR 633/72, secondo cui di ogni accesso deve essere redatto apposito processo verbale).

B.4 Il processo verbale di constatazione

Con il processo verbale di constatazione si “chiudono” le operazioni di verifica, e si formalizza la contestazione dei rilievi inerenti alla maggiore pretesa fiscale e all’irrogazione delle sanzioni.

In tutte le ipotesi in cui l’Amministrazione finanziaria ponga in essere un’attività di controllo mediante l’esercizio di poteri istruttori implicanti l’obbligo della verbalizzazione delle relative operazioni, l’attività si conclude con la redazione di un verbale di chiusura delle medesime operazioni.

Qualora, poi, nel corso dell’attività istruttoria siano emersi rilievi a carico del contribuente, sussiste l’obbligo per l’Amministrazione finanziaria di redigere apposito processo verbale di constatazione delle violazioni rilevate.

Si tratta di un obbligo posto, in via generale, dall’art. 24 della legge n. 4/1929, secondo cui “le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale”. Tuttavia tale obbligo è stato anche desunto indirettamente dagli artt. 55, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 e 58, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 che, in tema di definizione in via breve delle violazioni tributarie non penali, prevedevano che la pena pecuniaria non potesse essere irrogata qualora, nel termine di trenta giorni dalla data del verbale di constatazione della violazione, fosse stata versata una somma pari al sesto del massimo della pena stessa.

In tali ipotesi, al contribuente è stata riconosciuta la possibilità di intervenire con osservazioni, richieste e deduzioni difensive, prima dell’emanazione del provvedimento impositivo o sanzionatorio. In particolare, tale facoltà di intervento del contribuente è stata espressamente prevista dall’art. 12, comma 7 della legge n. 212/2000.

Il processo verbale di constatazione è *“atto che si inserisce nell’attività istruttoria dell’Amministrazione finanziaria con funzione di documentazione delle ispezioni e delle rilevazioni eseguite”*: *“pertanto non può essere attribuita allo stesso una funzione di accertamento in senso lato, non potendo incidere nella sfera patrimoniale del contribuente”* (Cass. 28/4/98 n. 4312).

Contenuto del Processo Verbale di Constatazione

Ai sensi dell’art. 52 del DPR 633/72, espressamente richiamato in materia di imposte sui redditi dall’art. 33 del DPR 600/73, di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui devono risultare:

- le ispezioni e le rilevazioni eseguite;
- le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta;
- le risposte ricevute dal contribuente.

A norma della medesima disposizione, il processo verbale, inoltre, deve:

- essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta, ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione;
- essere fornito, in copia, al contribuente.

Sottoscrizione del Processo Verbale di Constatazione

Il processo verbale di constatazione deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta. Se il contribuente si rifiuta di ricevere o di sottoscrivere il “PVC”, i verificatori ne danno atto nel “PVC” stesso, procedendo alla sua notifica nei modi consentiti dalla legge (art. 60 del DPR 600/73).

Nella circ. 1/2008, la Guardia di Finanza ha sostenuto che la sottoscrizione del contribuente, così come i rilievi di quest’ultimo contenuti nel “PVC”, costituiscono confessione stragiudiziale. Pertanto, la sottoscrizione potrebbe configurare una sorta di “accondiscendenza” del contribuente stesso agli esiti dell’attività ispettiva.

L'affermazione deve essere vagliata alla luce di quanto sostenuto in tema di ritrattabilità delle dichiarazioni rilasciate dal contribuente in fase di verifica.

Efficacia probatoria del "PVC"

Il processo verbale di constatazione ha natura giuridica di atto pubblico (Cass. 10/2/2006 n. 2949). Ai sensi dell'art. 2700 c.c., *"l'atto pubblico fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti"*.

Come anticipato, i "PVC" *"fanno fede fino a querela di falso, esclusivamente per quel che concerne le dichiarazioni su fatti o atti compiuti dai verbalizzanti o da loro direttamente rilevati; mentre vanno dimostrati i rilievi o le infrazioni relativi a condotte non direttamente percepite dai verbalizzanti medesimi"* (Cass. 17/12/94 n. 10855). La fede privilegiata attribuita a tale documento implica che esso faccia piena prova, fino a querela di falso, *"anche dei fatti materiali che i verbalizzanti attestano di aver constatato personalmente"* (Cass. 2/11/2005 n. 21265).

La giurisprudenza ha stabilito che sono escluse dalla pubblica fede:

- la dichiarazione del consegnatario di essere convivente col destinatario, con riferimento alla relata di notifica, atto che, al pari del "PVC", è fidefacente (Cass. 6/6/2007 n. 13216);
- le affermazioni, contenute nel "PVC", sottoscritte dai verbalizzanti (Cass. 17/12/94 n. 10855).

Per contro, sono assistite da pubblica fede le seguenti fattispecie:

- l'affermazione, contenuta nel "PVC", secondo cui *"la contribuente non era stata in grado di illustrare i metodi seguiti o di esibire una distinta riportante i criteri e le modalità seguite per la valutazione delle rimanenze"* (C.T.C. 17/5/2007 n. 4182);
- l'esistenza dell'autorizzazione del PM relativa all'utilizzo delle risultanze penali in ambito fiscale, contenuta nel "PVC" (Cass. 12/5/2003 n. 7208);
- il riscontro dei dati tra fatture e registro acquisti, desumibile dal "PVC" (Cass. 10/12/2007 n. 25730).

➤ **Dichiarazione del rappresentante legale dell'associazione sportiva dilettantistica**

In caso di violazioni alla normativa di vantaggio riservata alle associazioni sportive dilettantistiche, il legale rappresentante della associazione sportiva dilettantistica verificata, in calce al processo verbale di constatazione, prima di sottoscrivere le operazioni di chiusura del verbale "de quo", potrebbe dichiarare quanto segue: *"sottoscrivo il presente PVC in segno di ricevuta e non di accettazione circa i rilievi mossi dal verificatore, mi riservo inoltre, di esperire ogni attività difensiva nelle sedi competenti, nonché di avvalermi della normativa di cui all'art. 12 legge 212/00."*

C. Casistica delle contestazioni e delle sanzioni più significative elevate in sede di verifica fiscale nei confronti delle Associazioni Sportive Dilettantistiche

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.Leggs. 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 1000,00;
- 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 e/o contributi ENPALS

D. Accertamento induttivo di cui all'art. 39 - 2° Comma Lett. d) D.P.R. 600/73 da attivare nei confronti delle Associazioni Sportive Dilettantistiche

Al termine della verifica fiscale effettuata nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche, in relazione alle contestazioni civilistiche e fiscali di cui al punto c) del presente lavoro, 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:

- per le "associazioni sportive dilettantistiche" il disconoscimento" della natura associativa e sportiva dilettantistica dell'ente e riqualificazione 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.

Bibliografia:

- Circolare 1/13 agg. 9/13 le verifiche fiscali delle ASD – Ordine dei Dottori Commercialisti e degli esperti contabili di Salerno.
- Roberto Selci- “SSD e ASD come affrontare le verifiche fiscali”, Seminario di formazione; 09 aprile 11;
- Giuliano Sinibaldi - “Verifiche fiscali e previdenziali nel settore sportivo dilettantistico “- Taranto giugno 2012;
- Edmondo Caira- Fisco e calcio dilettantistico- Figc e LND- novembre 11