

# IL REGIME FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

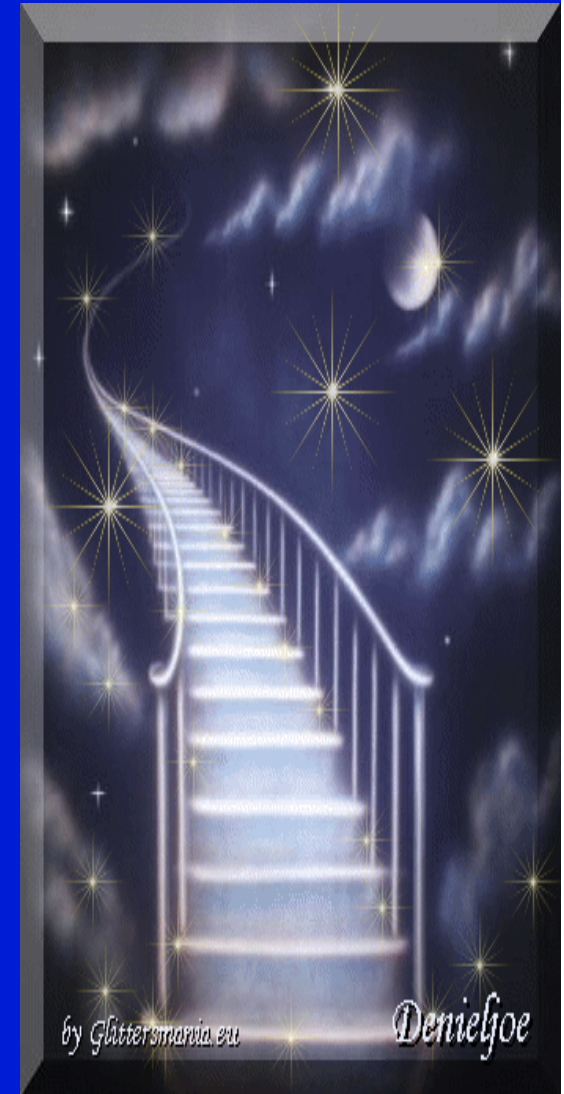


di GIANLUIGI MORLINI  
Giudice della C.T.R. di Bologna

Reggio Emilia, 6 ottobre 2017

# LA SCALA DEL RAGIONAMENTO

- 1) Il regime fiscale delle ASD (e SSD).
- 2) Il problema delle sponsorizzazioni.
- 3) La norma di legge sulle ASD.
- 4) Le tesi di contribuente e Ufficio.
- 5) La risposta della CTR Bologna.
- 6) La posizione della Cassazione.
- 7) La bibliografia.



# 1) IL REGIME FISCALE DELLE ASD

- I. ASD e SSD sono soggetti passivi IRES: le prime quali enti non commerciali ex art. 73 comma 1 lettera c) TUIR, le seconde quali società se costituite in società di capitali senza finalità di lucro in forza del richiamo dell'art. 90 L. n. 289/2002.

La disciplina degli enti non commerciali è data dagli artt. 143-148 TUIR per determinazione del reddito (art. 143-144), regime forfetario (145), oneri deducibili (146), detrazione d'imposta (147), natura non commerciale dell'attività svolta verso gli associati (148).

La L. n. 398/1991, per le ASD affiliate alle Federazioni sportive nazionali o agli Enti nazionali di promozione sportiva, riconosce poi altre agevolazioni in tema di adempimenti contabili, IVA, IRAP, imposta di registro e tasse di concessione.

(La limitazione dell'affiliazione è costituzionalmente legittima?)

Cass. 17119/2003 incidentalmente dice che l'iscrizione è solo indice, e non è necessaria se in concreto l'attività è svolta senza scopo di lucro ed in coerenza con gli scopi statutari).

**II.** Per fruire dei benefici fiscali riconosciuti dagli artt. 1-2 L. n. 398/1991, ASD e SSD debbono avere i requisiti indicati nei commi 17, 18, 18 *bis* dell'art. 90 L. n. 289/2002, ed in mancanza s'applica la disciplina degli enti non commerciali.

Comma 17. ASD e SSD devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica e possono assumere una delle seguenti forme:

a) associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli articoli 36 ss c.c.;

b) associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del regolamento di cui al DPR n. 3612/2000;

c) società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro.

Comma 18. ASD e SSD si costituiscono con atto scritto nel quale deve tra l'altro essere indicata la sede legale. Nello statuto devono essere espressamente previsti:

- a) denominazione;
- b) oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;
- c) attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- d) assenza di fini di lucro e previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette;
- e) norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;
- f) obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- g) modalità di scioglimento dell'associazione;
- h) obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento.

## Art. 18-*bis*.

E' fatto divieto agli amministratori delle ADS e SSD di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciute dal CONI, ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva.



III. Per godere del trattamento fiscale agevolato, ex artt. 148 TUIR e 4 comma 4 DPR n. 633/1972 in ordine alla natura non commerciale dell'attività, le ASD devono dotarsi non solo formalmente ex art. 148 comma 8, ma anche sostanzialmente di regole statutarie adeguate: spetta quindi agli enti associativi la dimostrazione dell'effettiva partecipazione dei soci alla vita associativa, oltre a tutti gli altri aspetti indicati nelle clausole statutarie (Cass. nn. 9831/2017, 22187/2016, 19238/2016, 16449/2016, 16418/2015, 4872/2015, 4152/2013, 4147/2013, 8623/2012, 22578/2012, 24975/2010, 11456/2010).

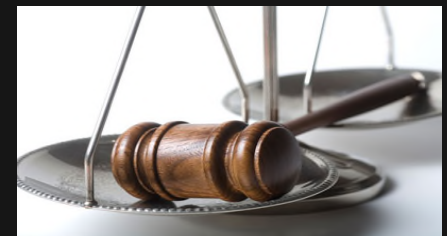
La necessità di provare l'attività in concreto svolta si spiega perché, diversamente, il profilo fiscale dipenderebbe da una autoqualificazione dell'ente sulla base della propria definizione statutaria, e pertanto l'associazione sarebbe arbitra della propria tassabilità (Corte Cost. n. 467/1992).

IV. All'ente sportivo dilettantistico non si applicano le disposizioni relative alla perdita della qualifica di ente non commerciale in caso di esercizio prevalente di attività commerciale per un periodo d'imposta (art. 149 ultimo comma TUIR, che sancisce l'eccezione al principio): i proventi commerciali, quali prestazioni rese a pagamento verso non associati (Cass. n. 15321/2002), vanno però ovviamente considerati quali redditi d'impresa *ex art. 55* e non devono essere oggetto di distribuzione, neanche in via indiretta, tra gli associati.

Si noti che il Legislatore fiscale, pur basandosi sulla nozione civilistica di attività commerciale *ex art. 2195 c.c.*, ne estende la nozione sia ad ulteriori attività rispetto a quelle civilistiche, sia alle medesime attività previste dall'*art. 2195 c.c.* anche se poste in essere in via non esclusiva e anche se non organizzate in forma di impresa *ex art. 55 TUIR* (Cass. n. 27605/2005).



V. La violazione dell'obbligo di tracciabilità dei pagamenti a favore delle ASD e dei versamenti da queste effettuati, prevista dall'art. 25 comma 5 L. n. 133/1999, dopo la modifica della norma da parte dell'art. 19 D.Lgs. n. 158/2015 in vigore dal 1/1/2016, non prevede più la decadenza dal regime della L. n. 398/1991, residuando solo l'applicazione di una sanzione amministrativa ex art. 11 D.Lgs. n. 471/1997: per il principio del *favor rei* ex art. 3 comma 3 D.Lgs. n. 472/1997, dovrebbe applicarsi anche agli accertamenti non definitivi a tale data (CTP Reggio Emilia n. 259/2016, CTR Treviso n. 340/2016).



*«In tema di accertamento tributario, in caso di pagamenti attraverso conti correnti bancari a favore di società, enti o associazioni sportive dilettantistiche, che godono del regime di agevolazioni di cui alla legge n. 398 del 1991, è onere del Fisco dimostrare che, a seguito della mancata indicazione nelle movimentazioni bancarie del percipiente, dell'erogante e della causale, non è stato possibile espletare un'efficace attività di controllo, atteso che l'art. 25 comma 5 L. n. 133/1999, impone che i pagamenti a favore di tali soggetti, se di importo superiore ad una certa soglia, debbano essere effettuati tramite conti correnti bancari o postali o comunque con modalità idonee a consentire lo svolgimento di efficaci controlli, senza, tuttavia, null'altro aggiunge ai fini della loro tracciabilità» (Cass. n. 16751/2016).*

**VI.** La violazione del divieto di indiretta distribuzione degli utili ex art. 148 comma 8 lettera a) TUIR, sanzionata con la perdita dei benefici ex art. 148 comma 3 TUIR, è parametrata sul disposto dell'art. 10 comma 6 D.Lgs. n. 460/1997, ed è stata rinvenuta in assegnazione di autovetture con contratti di noleggio a favore di associati; assenza totale del rendiconto (Cass. n. 16726/2015); acquisti vari a favore di amministratori/soci (pacchetti turistici, carburante, ecc.); compresenza di SPA e ASD con gli stessi soci (CTR Milano n. 3203/2016); prelievi dal c/c senza prova documentale degli utilizzi del denaro; emolumenti vari a soggetti associati.

## 2) IL PROBLEMA DELLE SPONSORIZZAZIONI

Il tema dello sponsorizzazioni sportive è da anni all'ordine del giorno del dibattito giurisprudenziale e dottrinale.

Da quando la FIGC ha riconosciuto la possibilità, nella stagione 1981-1982, ad aziende estranee all'ordinamento sportivo, di sponsorizzare le squadre di calcio con l'apposizione del loro logo distintivo sulle maglie degli atleti, il fenomeno delle sponsorizzazioni ha assunto sempre più importanza nel movimento sportivo, sia professionistico che dilettantistico, alimentando contrasti applicativi.

Per un movimento sportivo come quello italiano, che soprattutto con riferimento all'area dilettantistica vive grazie ai proventi derivanti dalle sponsorizzazioni, uno dei temi di maggiore interesse è sicuramente quello della deducibilità fiscale delle somme erogate in favore dei club da parte degli sponsor.

Ecco perché le agevolazioni fiscali previste dal legislatore in favore degli sponsor, rappresentano un importante incentivo alla conclusione dei contratti di sponsorizzazione sportiva, che sono contratti atipici ex art. 1322 c.c. a forma libera (obbligo di *dare* per lo sponsor; di *facere, pati o non facere*, per lo sponsee).

Ed ovviamente, la possibilità di abusi ha generato un contenzioso diffuso, in particolare sulla distinzione tra spese di rappresentanza e pubblicità.

Mentre la Dottrina distingue in base al criterio fattuale della presenza di liberalità o di controprestazione sinallagmatica, la giurisprudenza ha sempre distinto, alla luce di un criterio di diversità strategica degli obiettivi, le spese di rappresentanza da quelle di pubblicità-propaganda: le prime sono volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le possibilità di sviluppo, senza aspettativa di incremento delle vendite; mentre le seconde sono erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta, al fine diretto di incrementare le vendite.

Consegue che le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza, ove il contribuente non provi che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale; e parimenti natura di spese di rappresentanza, non già di pubblicità, si ha laddove non vi sia nesso alcuno tra l'attività sponsorizzata e quella posta in essere dallo sponsor, o coincidenza territoriale tra luogo di attività e di sponsorizzazione (Cass. nn. 11094/2017, 6738/2017, 24227/2016, 20154/2016, 18204/2016, 8121/2016, 7860/2016, 5720/2016, 3087/2016, 21977/2015, 10914/2015, 9715/2015, 27482/2014, 25100/2014, 16812/2014, 15318/2014, 15183/2014, 14252/2014, 5494/2013, 6548/2012, 3433/2012).

La distinzione assume rilievo ai fini della deducibilità delle spese, posto che quelle di rappresentanza lo sono nei limiti dell'art. 108 TUIR (DPR. n. 917/1986), mentre quelle di pubblicità lo sono integralmente.

In ogni caso, una deroga legislativa è stata introdotta per le ASD dall'articolo 90 comma 8 L. n. 289/2002, cd. Finanziaria 2003, norma di favore per le ASD perché consente l'integrale deducibilità delle sponsorizzazioni e quindi incentiva la corresponsione di denaro dagli sponsor.



### 3) LA NORMA DI LEGGE SULLE ASD

Art. 90 comma 8 L. n. 289/2002, cd legge Pescante:

*“Il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche...nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuti dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva, costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a € 200.000 (400.000 dal 2017), spesa di pubblicità, volta alla promozione dell’immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell’articolo 74 comma 2 (ora 108/2) TUIR, di cui al DPR n. 917/1986”.*



L'Amministrazione ha interpretato la norma con la Circolare 21/E del 22/4/2003 e con la Risoluzione 57/E del 23/6/2010.



## 4) LE TESI DI CONTRIBUENTE E UFFICIO

La difesa del contribuente normalmente opina che, laddove sia provata la dazione di una somma di denaro ad una istituzione soggettivamente rientrante nell'elencazione di cui all'articolo 90 comma 8 L. n. 289/2002, a fronte di una oggettiva prestazione di sponsorizzazione e per un importo quantitativamente ricompreso nei limiti indicati dalla norma, vi è una presunzione assoluta in ordine alla deducibilità integrale come spesa pubblicitaria ex art. 108 TUIR.



A seguito di accertamenti seriali e con motivazione spesso standardizzata, l'Ufficio ha sostenuto l'illegittimità per difetto di inerenza delle spese superiori al 20% dell'utile annuo, in quanto ritenute antieconomiche.



# 5) LA RISPOSTA DELLA CTR DI BOLOGNA

## a. Niente analogia

Innanzitutto, disattendendo la posizione del contribuente, è stato precisato che l'articolo 90 comma 8 L. n. 289/2002, in quanto norma tributaria di favore, non può essere esteso analogicamente: pertanto la norma, in quanto dettata per le associazioni sportive, non è applicabile alle associazioni culturali; e ciò è confermato anche dal fatto che il Legislatore, quando ha voluto accomunare la disciplina delle due fattispecie, lo ha fatto con espressa scelta normativa, ad esempio con l'art. 10 D.Lgs. n. 460/1997 (CTR Bologna n. 1588/2017).

## b. Niente limite del 20% dell'utile

Da una seconda angolazione e disattendendo la posizione dell'Ufficio, si è chiarito che non può essere accolta la tesi per cui la spesa di sponsorizzazione non può comunque superare il 20% dell'utile annuo.

Infatti, per un verso ed in linea di fatto, al momento in cui la spesa è sopportata, l'utile non è conosciuto, con la conseguenza che il contribuente neppure potrebbe conoscere il limite di spesa per sponsorizzazione.

Per altro verso e comunque, in linea di diritto, se proprio si vuole parametrare la ragionevolezza di una spesa pubblicitaria ad un valore contabile, esso sarebbe non già l'utile, quanto piuttosto il ricavo, essendo noto che gestionalmente le spese si confrontano con i ricavi (CTR Bologna nn. 1592/2017, 918/2016, 112/2016, 111/2016, 42/2013, 157/2012, 139/2012 per la inerenza di spese di sponsorizzazione di circa l'8% dei ricavi).

## c. Non necessità inerenza 'qualitativa'

Da un terzo angolo visuale, si è argomentato che poiché la presunzione di legge riguarda la natura e la qualificazione della spesa, imputata a sponsorizzazione, nessun giudizio inerenziale deve essere svolto, ex artt. 108/2 e 109/5 TUIR, sotto il profilo della idoneità della spesa alla produzione di utili e di un ritorno commerciale, in relazione all'attività dello sponsor e del soggetto sponsorizzato (CTR Bologna n. 133/2017).



## d. Non necessità inerenza 'quantitativa'

Da un quarto ed ultimo punto di vista, neppure è possibile il giudizio di inerenza *ex art. 109 comma 5 TUIR* sotto il profilo quantitativo della congruità degli esborsi, in relazione all'attività svolta ed al volume d'affari, se effettuati nei limiti dell'importo previsto dalla norma: CTR Bologna n. 133/2017, invocando il disposto letterale dell'articolo 90 comma 8, supera il precedente contrario di CTR Bologna n. 994/2014, che riteneva sindacabile l'esborso sotto il profilo del giudizio di antieconomicità.



## 6) LA POSIZIONE DELLA CASSAZIONE

Con la sentenza n. 5720/2016, la Suprema Corte ha spiegato che il comma 8 dell'articolo 90 qualifica *ex lege* le spese come pubblicitarie se:

- il soggetto sponsorizzato è una compagine sportiva dilettantistica;
- è rispettato il limite quantitativo di spesa;
- la sponsorizzazione mira a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor;
- il soggetto sponsorizzato ha effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale (es. apposizione del marchio sulle divise, esibizione di striscioni e/o tabelloni sul campo da gioco, etc.).



Ci si è interrogati poi sul fatto che, in tal caso, occorra o meno anche una valutazione di inerenza in ordine alla congruità dei costi rispetto al volume d'affari ed all'oggetto sociale, con potenziale utilità della spesa, così come accade in generale per le spese pubblicitarie (Cass. nn. 20154/2016, 24065/2011), tenendo peraltro presente che è sufficiente una aspettativa di interessi economici, indipendentemente dal fatto che gli stessi si siano poi realizzati (Cass. n. 25100/2014), ed è inerente anche una spesa sostenuta prima ancora che l'offerta del bene o servizio pubblicizzato si sia in concreto realizzata (Cass. n. 3770/2015).



Al quesito la stessa Cassazione ha risposto negativamente, chiarendo che l'articolo 90 comma 8 pone una «*presunzione assoluta oltre che della natura di spesa pubblicitaria, altresì di inerenza della spesa stessa fino alla soglia, normativamente prefissata*».

Consegue che deve considerarsi «*irrilevante*» ogni considerazione circa la «*antieconomicità della spesa in ragione della affermata irragionevole sproporzione tra l'entità della stessa rispetto al fatturato/utile di esercizio della società contribuente*» (Cass. nn. 8981/2017, 7202/2017).



Ciò pare coerente con la più corretta nozione di inerenza sposata dalla Cassazione, secondo cui:

- ❖ *“L’inerenza va interpretata come una relazione tra due concetti, la spesa e l’impresa, che implica un accostamento concettuale fra due circostanze, con la conseguenza che il costo assume rilevanza ai fini della quantificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con una attività potenzialmente idonea a produrre utili” (Cass. n. 1465/2009);*
- *“Quella di inerenza è una nozione pregiuridica, di origine economica, legata all’idea del reddito come entità necessariamente calcolata al netto dei costi sostenuti per la sua produzione. Sotto tale profilo, pertanto, inerente è tutto ciò che, sul piano dei costi e delle spese, appartiene alla sfera dell’impresa, in quanto sostenuto nell’intento di fornire a quest’ultima un’utilità, anche in modo indiretto; a contrario, non è invece inerente all’impresa tutto ciò che si può ricondurre alla sfera personale o familiare dell’imprenditore, ovvero del socio o del terzo” (Cass. n. 6548/2012).*

## 7) BIBLIOGRAFIA

- BORGOGGLIO, *Le sponsorizzazioni sono deducibili come spese di pubblicità solo se l'associazione è iscritta al CONI*, in *Il Fisco*, 2017, 16;
- BORGOGGLIO, *Deducibilità delle sponsorizzazioni senza il limite dell'inerenza quantitativa*, in *Il Fisco*, 2017, 14;
- BORGOGGLIO, *Confermata la deducibilità delle sponsorizzazioni alle associazioni sportive*, in *Il Fisco*, 2016, 17;
- BORGOGGLIO, *La detrazione dell'IVA sulla pubblicità richiede l'inerenza anche per le spese intercompany*, in *Il Fisco*, 2016, 16;
- BORGOGGLIO, *Le sponsorizzazioni alle associazioni sportive sono sempre spese di rappresentanza sino a 20.000 euro*, in *Il Fisco*, 2015, 43;
- BORGOGGLIO, *L'inerenza allargata rende deducibili le spese di pubblicità del marchio pubblicizzato*, in *Il Fisco*, 2015, 6;
- CARMINA, *Il regime fiscale degli enti sportivi dilettantistici: teorie, analisi critiche e spunti di approfondimento*, in *Il Fisco*, 2015, 8;

- FERRANTI, *Distinzione tra spese di pubblicità e di rappresentanza: una questione in via di soluzione*, in *Il Fisco*, 2017, 14;
- NAPOLITANO, *Necessaria la prova sulla effettività del rapporto associativo*, in *Il Fisco*, 2017, 21;
- NAPOLITANO, *Imponibili IRPEF i compensi erogati dalle società sportive dilettantistiche con scopo di lucro*, in *Il Fisco*, 4/2017;
- NAPOLITANO, *Associazioni Sportive Dilettantistiche: esclusa la decadenza dalle agevolazioni per superamento soglie di tracciabilità*, in *Il Fisco*, 2016, 42;
- NAPOLITANO, *Associazioni Sportive Dilettantistiche: valide le operazioni in c/c prive dei dati del soggetto o della causale*, in *Il Fisco*, 2016, 36;
- PISTOLESI, *Profili fiscali delle sponsorizzazioni sportive*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2/2017, 391;
- VEROI, *I ristretti limiti per la deducibilità delle spese di sponsorizzazione*, in *Il Fisco*, 2015, 1.

**GRAZIE  
DELL'ATTENZIONE!!**



**GIANLUIGI MORLINI**

Giudice della C.T.R. di Bologna