

PROGETTO "FISCO E LEGALITÀ- EDUCAZIONE ALLA LEGALITÀ FISCALE"
a.s. 2020/2021 e a.a. 2020/2021 - IX EDIZIONE IN DIRITTO TRIBUTARIO/FISCALE

Le Associazioni Sportive Dilettantistiche (ASD)

INDICE:

1. Il regime giuridico delle ASD.
2. La perdita dei requisiti della L. n. 398/1991.
3. Le spese di pubblicità a favore delle ASD.
4. Casi pratici.



1. Il regime giuridico delle ASD.

1.1. COS'È UN'ASD?

Un'**Associazione Sportiva Dilettantistica (ASD)** è una organizzazione di più persone che decidono di associarsi stabilmente e si accordano per realizzare un interesse comune: la gestione di una o più attività sportive, **senza scopo di lucro e per finalità di natura ideale, cioè praticate in forma dilettantistica.**

Se le ASD hanno specifiche caratteristiche e rispettano determinati obblighi normativi, sia nella fase di formazione sia nella gestione, possono accedere a molteplici agevolazioni fiscali (in particolare quelle della L. n. 398/1991 e succ. modificazioni).

I criteri per distinguere l'attività sportiva dilettantistica da quella **professionistica** sono indicati dal Consiglio nazionale del CONI. L'attività sportiva professionistica è quella svolta, **a titolo oneroso e in modo continuativo nelle discipline regolamentate dal CONI**, da parte di atleti, allenatori, direttori tecnico-sportivi e preparatori atletici che conseguono la qualificazione delle federazioni nazionali. L'attività sportiva professionistica non può essere esercitata da ASD ma soltanto nella forma di S.p.A. e di S.r.l.

Le **Società Sportive Dilettantistiche (SSD)** si distinguono dalle ASD per la forma giuridica: sono, infatti, una speciale categoria di società di capitali, caratterizzate dall'assenza del fine di lucro, che esercitano attività sportiva dilettantistica. Le SSD godono del medesimo regime fiscale di favore previsto per le ASD, in presenza di alcuni requisiti statutari e di gestione. I fattori che incidono sulla scelta di costituirsi come ASD o come SSD sono principalmente: la dimensione, l'organizzazione e la gestione, il rischio d'impresa e l'autonomia patrimoniale.

1.2. COSTITUZIONE DI UNA ASD.

L'atto costitutivo è l'accordo mediante il quale più soggetti decidono di costituire l'associazione. Dovrà contenere la denominazione dell'ente, lo scopo, il patrimonio e la sede.

CLAUSOLE OBBLIGATORIE:

- Denominazione sociale con indicazione della finalità sportiva;
- Oggetto sociale con riferimento all'organizzazione dell'attività sportiva dilettantistica;
- Attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- Assenza di fini di lucro (e i proventi dell'attività non possono, in nessun caso, essere divisi anche indirettamente tra gli associati);
- Norme sull'ordinamento interno ispirate a principio di democrazia e uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, ed elettività delle cariche sociali;
- Obbligo di rendiconto economico-finanziario e modalità per la sua approvazione;
- Modalità di scioglimento, con obbligo di devolvere a fini sportivi il patrimonio.

Il legislatore ha inoltre previsto una serie di ulteriori clausole obbligatorie da inserire nello Statuto se l'ASD intende fruire dei benefici fiscali previsti per gli enti non commerciali di tipo associativo (L. n. 398/1991 e altre disposizioni specifiche).

Dopo aver richiesto il codice fiscale, l'associazione dovrà registrare l'atto costitutivo presso l'Agenzia delle Entrate.

Una volta costituita, l'ASD può richiedere il riconoscimento attraverso l'iscrizione al CONI (Comitato Olimpico Nazionale Italiano).

1.3. IL REGIME FISCALE. (A) REGIME FORFETARIO (ART. 145 D.P.R. n. 917/1986 – TUIR).

Gli enti di tipo associativo, di cui fanno parte anche le associazioni sportive dilettantistiche (ASD), sono assoggettate, in linea di principio, alla disciplina generale degli **enti non commerciali**.

Gli enti non commerciali, che vantano i requisiti richiesti per la contabilità semplificata (ricavi annui non superiori a € 400.000,00 se oggetto attività - prestazione di servizi; € 700.000,00, se esercitate altre attività), **possono determinare il reddito in maniera forfetaria**, applicando al totale dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali un coefficiente di redditività variabile a seconda dell'attività svolta e dell'ammontare dei ricavi conseguiti.

In particolare:

a) Attività di prestazioni di servizi:

- 1) fino a € 15.493,70 coefficiente 15 per cento;
- 2) da € 15.493,71 a € 309.874,14 coefficiente 25 per cento;

b) Altre attività:

- 1) fino a € 25.822,84 coefficiente 10 per cento;
- 2) da € 25.822,85 a € 516.456,90 coefficiente 15 per cento.

Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

Al risultato economico si deve poi aggiungere l'ammontare di tutte le altre eventuali componenti positive di reddito (plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi e interessi, proventi immobiliari).

(B) REGIME FORFETARIO «LEGGE n. 398/1991».

Le associazioni e società sportive dilettantistiche possono optare per l'applicazione delle disposizioni della L. n. 398/1991 e successive modificazioni, **a condizione che nel periodo d'imposta precedente abbiano conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a € 400.000,00** (articolo 90, comma 2, della Legge n. 289/2002, come modificato dalla L. di Bilancio 2017). La facoltà di optare per il regime forfettario di cui Legge n. 398/1991 è stata estesa anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro.

REGIME AGEVOLATO (L. n. 398/1991)

Ricavi da attività istituzionali

- Attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate dietro pagamento di corrispettivi nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni.
- Etc ...

Non tassati

Ricavi da attività commerciali

- Pubblicità commerciale – sponsorizzazioni.
- Gestione di un bar e ristorante interno (somministrazione di pasti).
- Cessione di beni nuovi prodotti per la rivendita (abbigliamento, attrezzature, etc...).
- Organizzazione di gite e viaggi e soggiorni turistici a titolo oneroso; - Etc ...

Base imponibile: 3% dei proventi conseguiti nell'esercizio dell'attività commerciale, e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali.

Le ASD possono, facoltativamente, qualificarsi come enti del Terzo Settore, iscrivendosi nell'istituendo Registro unico nazionale, al fine di beneficiare delle misure fiscali previste dal D.Lgs. 117/2017.

Studio Legale Tributario

Avv. DAVIDE FORTE & Avv. ALESSANDRO FORTE

2. La perdita dei requisiti della L. n. 398/1991.

Il superamento dell'importo di € 400.000,00 dei proventi derivanti da attività commerciali, **o la perdita della qualifica di ente non commerciale** in quanto prevalente l'esercizio di attività commerciale, implica la **decadenza dei richiamati benefici fiscali**, con conseguente applicazione del regime tributario ordinario previsto agli effetti delle imposte sui redditi e dell'IVA per gli enti commerciali, sia per quanto riguarda la determinazione delle imposte che ai fini degli adempimenti contabili.

A tal proposito, si evidenzia che il limite per l'accesso al regime:

- Si determina per cassa, ma vanno considerati i ricavi fatturati anche se non ancora riscossi.
- Include le sopravvenienze attive.
- Non include: plusvalenze patrimoniali, premi di addestramento/formazione tecnica; proventi da attività commerciali connesse agli scopi istituzionali o da raccolte pubbliche di fondi.

LA RESPONSABILITÀ PERSONALE E SOLIDALE DI CUI ALL'ART. 38 C.C.

Art. 38 c.c.: «Per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse **rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione**».

Cassazione, Sent. n. 12473 /2015: «Giova rammentare che in ordine al tema d'indagine qui sollecitato dall'Agenzia, correlato alla responsabilità del soggetto che ha agito in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta, si è ormai stratificata una giurisprudenza di questa Corte di recente ben sintetizzata da Cass. n. 20485/13, la quale ha chiarito che: "... Va osservato, infatti, che - secondo il costante insegnamento di questa Corte - **la responsabilità personale e solidale, prevista dall'art. 38 c.c., di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione stessa, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per suo conto e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra l'ente ed i terzi.** Si è, altresì, precisato - al riguardo - che tale responsabilità non concerne, neppure in parte, un debito proprio dell'associato, ma ha carattere accessorio, anche se non sussidiario, rispetto alla responsabilità primaria dell'associazione, con la conseguenza che l'obbligazione, avente natura solidale, di colui che ha agito per essa è inquadrabile fra quelle di garanzia "ex lege", assimilabili alla fideiussione (cfr., ex plurimis, Cass. 25748/08, 29733/11)».

L'EVENTUALE RESPONSABILITÀ PENALE DELL'AMMINISTRATORE.

Art. 4 D.Lgs. n. 74/2000 – «Dichiarazione infedele».

Comma 1: *«Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:*

- a) L'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila.*
- b) L'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni».*

Art. 8 D.Lgs. n. 74/2000 – «Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti».

Comma 1: *«È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti».*

Focus. I RIMBORSI SPESE EROGATI DALLE ASD.

L'ASD può decidere di erogare rimborsi (ad esempio agli associati o componenti del consiglio direttivo) per spese di viaggio o trasporto.

Queste spese devono innanzitutto essere certe, inerenti le attività dell'ente ed autorizzate dal consiglio direttivo.

Le spese sono documentate solo in presenza di una distinta analitica delle spese sostenute, con allegati tutti i giustificativi di spesa necessari per il rimborso (fatture, scontrini, ricevute fiscali).

Per i compensi erogati ad associati o a componenti del Consiglio Direttivo è necessario fare attenzione non solo al trattamento fiscale ma anche alla loro **misura**. Infatti, se superano determinate soglie, l'Agenzia delle Entrate presume che si tratti di una distribuzione indiretta di utili e, conseguentemente, decadono le agevolazioni fiscali.

In particolare, tale **presunzione scatta quando la ASD eroga: - all'associato che presta opera nell'ASD compensi superiori del 20% rispetto agli stipendi previsti per le medesime qualifiche dai contratti collettivi di lavoro; - ai componenti del consiglio direttivo compensi annui superiori al compenso massimo previsto per il presidente del collegio sindacale delle Spa.**

Nel caso in cui sussistano più compensi inferiori ai limiti per lo stesso associato/componente del consiglio direttivo, verrà considerato caso per caso. In queste situazioni l'ASD può, prima di erogare il compenso, presentare un interpello disapplicativo all'Agenzia delle Entrate.

3. Le spese di pubblicità a favore delle ASD.

Percorso guidato per la deducibilità delle spese per la pubblicità resa dalle ASD.

Tra le principali fonti di finanziamento delle ASD vi sono le somme percepite per pubblicità e sponsorizzazioni. Alla base c'è un accordo: un soggetto esterno per avere notorietà pubblica eroga denaro o beni in natura all'ASD che, a sua volta, si impegna ad effettuare determinate prestazioni.

1) ISCRIZIONE AL REGISTRO DEL CONI

Per assicurarsi la deducibilità delle sponsorizzazioni sportive la prima situazione da verificare è lo status dell'associazione sportiva beneficiaria.

Sul punto è opportuna la verifica nel sito del Coni dell'iscrizione del sodalizio sportivo nel Registro Nazionale delle Associazioni e Società Sportive dilettantistiche.

Il controllo si potrà agevolmente condurre, entrando nel sito del Coni nell'apposita sezione, anche solo digitando il codice fiscale dell'associazione.

2) REDAZIONE DEL CONTRATTO

È opportuno che la sponsorizzazione venga suggellata con la redazione di un contratto a prestazioni corrispettive nel quale dettagliare in maniera puntuale l'attività dello sponsor, le situazioni nelle quali si manifesterà la pubblicità e gli obblighi a cui sarà tenuto chi organizza gli eventi.

I corrispettivi indicati nel contratto dovranno essere necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante.

3) GLI ELEMENTI ESSENZIALI DEL CONTRATTO

In questa sede assume importanza, tra le altre cose, l'evidenziazione della durata del contratto.

Si consiglia, pertanto, di far risaltare la ripetitività delle prestazioni pubblicitarie svolte (es. tutte le gare stagionali), ed il fatto che le stesse coinvolgono più manifestazioni.

Fondamentale sarà anche esplicitare le ragioni commerciali (ritorno d'immagine, presenza nel territorio di clienti e fornitori ecc.) che hanno indotto l'impresa ad effettuare la sponsorizzazione.

4) PROVE RILEVANTI DELLE ATTIVITÀ EFFETTUATE

A posteriori andrà poi reperita tutta la documentazione a supporto del costo sostenuto, che provi in quali forme si è esplicata l'attività di pubblicità.

Ad esempio, l'apposizione del marchio dello sponsor sulla divisa di gioco/allenamento, ovvero la cartellonistica a bordo campo o sul campo di gioco, l'apposizione del logo e/o del marchio nelle varie locandine o agli eventi organizzati dalle associazioni/società sportive, ecc.

Tutta la documentazione dovrà essere in qualche modo ricondotta al contratto al fine di comprovare l'esistenza e l'effettività dell'intera operazione.

5) RELAZIONE DELLO SPONSOR

Al termine della stagione sportiva o dell'anno solare oggetto della sponsorizzazione, potrebbe essere altresì opportuno ricevere dall'associazione stessa una relazione scritta da parte di chi ha erogato i servizi di pubblicità nella quale dettagliare l'intera attività svolta a soddisfazione delle obbligazioni richieste.

Questo al fine di ulteriormente documentare l'effettività del servizio reso.

In questa sede è opportuno ribadire che quanto relazionato dovrà coincidere con gli impegni che l'associazione sportiva ha sottoscritto nel contratto.

6) DEDUCIBILITÀ DEL COSTO DA PARTE DELLO SPONSOR.

Solo una volta fornita la prova dell'effettività dell'operazione nei modi e nelle forme sopra delineate, l'articolo 90, comma 8, L. 289/2002, ha introdotto una presunzione *ex lege* di deducibilità del costo. Per il soggetto (d'impresa) che eroga le somme alla ASD, le stesse sono considerate spese di pubblicità per un importo annuo non superiore a € 200.000,00, a condizione che i corrispettivi siano necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti dell'impresa. L'inquadramento fra le spese di pubblicità comporta che le stesse siano integralmente deducibili a differenza delle spese di rappresentanza, deducibili solo in minima parte (es. fino a € 10 milioni di ricavi, 1,5% importo massimo di deducibilità).

N.B. PRESUNZIONE DI DEDUCIBILITÀ MA NON PRESUNZIONE DI INERENZA E CONGRUITÀ !!!

Art. 109, comma 5 TUIR: «5. **Le spese** e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, **sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito** o che non vi concorrono in quanto esclusi.»

Ai fini del riconoscimento della deducibilità del costo in regime d'impresa deve sussistere una stretta relazione di causa e effetto tra i componenti negativi e le attività o i beni da cui derivano componenti positivi tassati. In giurisprudenza ha pure assunto spesso rilievo una considerazione "quantitativa" dei costi, sicché l'utilità può essere apprezzata tenuto conto del *quantum* della spesa, con conseguente inclusione nella nozione di inerenza anche dei profili di congruità od (anti)economicità della scelta imprenditoriale.

DEDUCIBILITÀ COSTO

```
graph TD; A([DEDUCIBILITÀ COSTO]) --> B(CERTEZZA); A --> C(INERENZA); A --> D(CONGRUITÀ);
```

CERTEZZA

INERENZA

CONGRUITÀ

Studio Legale Tributario

Avv. DAVIDE FORTE & Avv. ALESSANDRO FORTE

4. Casi pratici.

L'attività di verifica fiscale da parte dell'Agenzia Entrate nei "confronti delle associazioni sportive dilettantistiche" è indirizzata ad analizzare la regolare applicazione delle normative di riferimento quali:

- 1) lo statuto sociale, redatto nel rispetto delle disposizioni di cui all'art. 90, D.Lgs. n. 460/1997;
- 2) gli adempimenti fiscali di cui agli art. 148, D.P.R. n. 917/1986 e art. 4, D.P.R. n. 633/1972;
- 3) la corretta applicazione di cui al D.Lgs. n. 398/1991, con particolare riferimento alla democraticità della vita associativa;
- 4) la redazione e l'approvazione del rendiconto annuale;
- 5) l'iscrizione al registro del CONI e la compilazione del modello EAS;
- 6) la tracciabilità dei pagamenti bancari.

(1) A parere della **C.T.R. Aosta, Sent. n. 8/2015**, la perdita della qualifica di A.S.D. non può fondarsi su elementi “formali”, bensì deve poggiare su aspetti sostanziali.

Nel caso preso in esame l'Agenzia Entrate contestava la mancanza di democraticità in quanto: a) sussisteva un esiguo numero di associati; b) una scarsa partecipazione degli stessi alla vita sociale; c) la convocazione dell'assemblea in modo orale una sola volta all'anno; d) la mancanza di alcuni documenti dell'associazione, quali l'atto costitutivo, il libro soci, il libro verbali delle assemblee.

Secondo la C.T.R. di Aosta *“la perdita di qualifica di un ente non commerciale necessita di contenuti di maggior peso di quelli utilizzati dall'Agenzia delle Entrate. In particolare non basta la convocazione verbale dell'assemblea e la scarsa partecipazione diretta o per delega dei soci all'assemblea di una associazione sportiva dilettantistica per determinare la perdita di qualifica di ente non commerciale”*. Con riferimento al principio di democraticità gli stessi giudici affermano che *“La violazione del principio di democraticità presuppone pertanto una indagine, di tipo qualitativo, molto più approfondita e accurata, non certo basata solo su semplici indizi o circostanze. La scarsa partecipazione numerica ai momenti assembleari e la convocazione verbale dell'assemblea non può essere utilizzata quale scorciatoia dagli uffici finanziari per disconoscere i benefici fiscali delle ASD, in quanto non hanno alcun presupposto giuridico nell'ambito delle norme tributarie di settore; [...] L'eventuale violazione del principio di democraticità ...non comporta in alcun modo, come pretende l'Amministrazione finanziaria, la perdita della qualifica di ente non commerciale [...] Nè possono rappresentare elementi che determinano il disconoscimento di ente non commerciale nemmeno l'assenza di altri elementi formali o la presenza di alcune condizioni marginali, quali ad esempio l'assenza della denominazione “sportiva dilettantistica” sul sito internet gestito dall'associazione e sulle pubblicità e cartellonistica”*.

(2) Secondo la **C.T.R. Bologna (Sent. n. 83/2013)**, *“ l'affiliazione a Federazione sportiva riconosciuta dal Coni e l'iscrizione nel registro delle ASD, come pure la finalità statutaria, sono elementi formali insufficienti a fronte del principio di effettività che governa invece l'ammissione, o meno, al regime fiscale agevolativo secondo giurisprudenza pacifica [...]. In consonanza con la giurisprudenza pacifica, che ancora il regime fiscale agevolativo alla effettiva prevalenza dell'attività non commerciale, ed anche con la evidente “ratio” della agevolazione (di cui all' art. 149, comma 4, D.P.R. n. 917/1986), che consiste nel “favor” per gli scopi di utilità sociale riconosciuti dall'ordinamento meritevoli di particolare tutela.*

(3) Fattispecie diversa quella presa in esame dalla **C.T.P. Treviso, Sent. n. 151/2014**, secondo cui un'associazione sportiva dilettantistica che esercita esclusivamente attività diretta al mantenimento del benessere fisico con finalità commerciali non può essere considerata un'associazione senza scopo di lucro, **ma deve essere considerata una semplice palestra, con il conseguente venir meno dei benefici fiscali connessi.**

Nel caso di specie, la partecipazione, in base allo statuto, era aperta a tutti previa ammissione da parte del consiglio direttivo e dietro pagamento di una quota (annuale, mensile o settimanale).

Inoltre, la finalità dell'associazione non consisteva nel preparare atleti sportivi dilettanti, per la pratica di attività qualificabili come sport, né risultava che fossero stati organizzati eventi o gare sportive. Pertanto, si trattava non di attività sportiva, ma semplicemente di attività diretta al mantenimento del benessere fisico (palestra). L'associazione, poi, utilizzava strumenti pubblicitari quali un sito web, inserzioni sul giornale e opuscoli pubblicitari al fine di avere il maggior numero di clienti secondo logiche di mercato.

(4) CORTE DI CASSAZIONE, ORD. 9 GIUGNO 2020, N. 10980.

Per questa Corte, l'esenzione d'imposta prevista dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 148, in favore delle associazioni non lucrative (nella specie, un'associazione sportiva dilettantistica), dipende non solo dall'elemento formale della veste giuridica assunta, ma anche dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente e non può ritenersi soddisfatto dal dato, del tutto estrinseco e neutrale, dell'affiliazione al CONI (Cass., 5 agosto 2016, n. 16449), essendo invece rilevante che le associazioni interessate si conformino alle clausole relative al rapporto associativo, che devono essere inserite nell'atto costitutivo o nello statuto .

Tra l'altro, l'attività di gestione di un bar-ristoro da parte di un ente non lucrativo può essere qualificata come "non commerciale", ai fini dell'imposta sul valore aggiunto solo se la suddetta attività sia strumentale rispetto ai fini istituzionali dell'ente e sia svolta esclusivamente in favore degli associati (Cass., 13 giugno 2018, n. 15474).

(5) **C.T.R. Lombardia, Sentenza n. 5307/2018.** Principio di inerenza – Congruità dei costi.

Il concetto di inerenza, che consiste nel collegamento tra il costo e l'attività di impresa, non può prescindere dalla necessaria congruità dei costi. Il contribuente non può trincerarsi dietro la insindacabilità delle proprie scelte imprenditoriali, senza fornire alcuna adeguata giustificazione a fronte di operazioni che contrastano, in modo evidente, sotto il profilo della congruità, con i criteri di economicità e di contenimento dei costi, propri di un'oculata gestione sociale, integrando la ragionevole presunzione di antieconomicità e dei relativi effetti sul piano fiscale (Contra Cass. 27786/2018 Cass. 450/2018). Riferimenti normativi: D.P.R. 917/1986, art. 109 comma 5.



GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Fine