Dott. Emilio Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

Dott. Luca Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

CIRCOLARE N. 52/2018

Pordenone, 10 settembre 2018

Ai gentili Clienti

Loro sedi

ENTI NON COMMERCIALI DI TIPO ASSOCIATIVO: IMPORTANTI CHIARIMENTI DALL'AGENZIA

Con la maxi **circolare n. 18/E del 1° agosto 2018** l'Agenzia delle entrate interviene per fornire numerosi e importanti chiarimenti, talvolta innovativi ma per molti versi riepilogativi di precisazioni già fornite in passato, sulle principali agevolazioni che a oggi caratterizzano il mondo associativo (e nel comparto sportivo dilettantistico, applicabili anche ai soggetti organizzati in forma societaria). Stiamo parlando dell'applicazione del regime forfettario di cui alla L. 398/1991, applicabile ai proventi commerciali conseguiti dall'ente non commerciale, e della ipotesi di decommercializzazione prevista dal comma 3 dell'articolo 148, Tuir con riferimento ai proventi che l'ente associativo ricava dalle cessioni di beni o dalle prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei propri associati o tesserati. I chiarimenti contenuti nel citato documento di prassi, ed emersi nel corso dei lavori del tavolo tecnico istituito tra l'Agenzia delle entrate e il Comitato olimpico nazionale italiano (Coni), spaziano poi ad altre questioni connesse all'applicazione delle predette agevolazioni, tra le quali ad esempio, il tema della quantificazione dell'Iva in sede di accertamento nei casi di riqualificazione dell'ente come commerciale piuttosto che del trattamento fiscale della cessione da parte delle realtà (enti e società) sportive dilettantistiche dei diritti di prestazione sportiva dell'atleta o della partecipazione ai campionati. Vediamo quindi di dare conto, in forma di rappresentazione tabellare, dei principali chiarimenti contenuti nella circolare n. 18/E/2018, soprattutto con riferimento a quelli innovativi o di maggiore attualità.

Argomento	Chiarimento
Implementazione registro telematico Coni	Viene ribadito che a partire dal 2019 dovranno essere obbligatoriamente inserite nel registro telematico tenuto presso il Coni le attività sportive, formative e didattiche svolte dalle associazioni e società sportive dilettantistiche, sotto l'egida degli Organismi affilianti (FSN, DSA, EPS)
Decommercializzazione delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali	Con un radicale cambio di orientamento rispetto al passato l'Agenzia delle entrate precisa che la decommercializzazione dei proventi conseguita da società e associazioni sportive dilettantistiche e associazioni pro loco in occasione dello svolgimento di attività connesse agli scopi istituzionali opera solo agli effetti dell'IRES e non anche ai fini dell'Iva
Rilevanza dei proventi connessi agli scopi istituzionali ai fini del regime 398/91	Viene precisato che i proventi derivanti da attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, irrilevanti Ires ma rilevanti Iva, non debbono essere considerati ai fini del superamento del limite di 400.000 euro di proventi

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA. 01345130932 ***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	previsto dal regime forfettario 398/91. Detti proventi, quindi, sotto il profilo Iva sconteranno l'applicazione delle regole del regime forfettario (consistenti, prevalentemente, nella forfettizzazione al 50% dell'Iva detraibile) anche oltre il limite dei citati 400.000 euro
Rapporto tra associazioni e società sportive dilettantistiche e riforma Ets	Viene confermato che le associazioni e società sportive dilettantistiche che assumeranno la veste di enti del terzo settore (Ets) quando la stessa entrerà definitivamente in vigore (presumibilmente a partire dal periodo d'imposta 2020) non potranno applicare la disciplina di cui al comma 3 dell'articolo 148, Tuir che permette la decommercializzazione dei proventi ricavati dalle cessioni di beni o dalle prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei propri associati o tesserati
Applicazione regime 398/1991 e connessione agli scopi istituzionali – attività commerciali con doppio binario	Viene precisato che l'applicazione del regime di cui alla L. 398/1991 appare limitato solo alle prestazioni commerciali "connesse" alle attività istituzionali. Pertanto l'esercizio di una attività commerciale autonoma e distinta da quella istituzionale non potrà usufruire del regime agevolato in esame ma sconterà l'applicazione delle regole ordinarie di tassazione tanto ai fini redditi quanto ai fini Iva. Sono da intendersi "connesse" le attività che costituiscono il naturale completamento degli scopi specifici e particolari del sodalizio sportivo. In tale ambito vi rientrano non solo quelle poste in relazione alla partecipazione a gare o manifestazioni sportive ma anche quelle relative allo svolgimento di attività di formazione, didattica, preparazione e assistenza alla attività sportiva dilettantistica. Viene specificatamente previsto che non risultano attività connesse agli scopi istituzionali i corsi per attività sportive che non rientrano nell'ambito delle discipline sportive riconosciute dal Coni. Analogamente non risultano connesse le attività dirette alla vendita di beni o servizi per i quali l'ente si avvalga di strumenti pubblicitari o comunque di diffusione di informazione a soggetti terzi, diversi dagli associati, ovvero utilizzi altri strumenti propri degli operatori di mercato, come ad esempio insegne, marchi, distintivi o locali attrezzati secondo gli standard concorrenziali di mercato, al fine di acquisire una clientela estranea all'ambito associativo. In presenza di attività commerciali "connesse" e non connesse, quindi, ci si troverà di fronte a un doppio binario consistente nell'applicazione, da un lato, delle regole forfettarie previste dal regime 398/1991 per i proventi connessi e, dall'altro, per i proventi commerciali non connessi alle attività istituzionali all'applicazione delle regole generali di imposizione sia sotto il profilo sostanziale che degli adempimenti fiscali
Opzioni per il regime 398/1991 – vale sempre il comportamento concludente	Viene chiarito che il comportamento concludente legato all'applicazione della L. 398/1991 consente la fruizione delle agevolazioni conseguenti anche in assenza di comunicazione dell'opzione alla Siae ma la mancata comunicazione è soggetta alla applicazione della sanzione di cui all'articolo 11, D.Lgs. 471/1997, pari a 250 euro e riducibile secondo le misure del ravvedimento operoso
Contributi pubblici e regime	Viene chiarito che i contributi erogati dagli enti pubblici possono rientrare nella

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932 ***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***

398/1991	previsione di cui all'articolo 143, Tuir anche se abbiano natura corrispettiva in favore di associazioni sportiva. Saranno invece sempre imponibile se erogati in favore di società sportive dilettantistiche. Per i contributi "corrispettivi" erogati in favore di associazione sportiva si conferma che il loro ammontare non contribuisce al plafond previsto per la legge 398/91 mentre l'Iva, di cui si conferma l'assoggettamento, potrà essere versata secondo la disciplina della citata legge. Invece i contributi erogati in favore di società sportive dilettantistiche, ove connessi all'attività istituzionale, rientreranno nel calcolo del *plafond* di 400.000 euro
Applicazione regime 398/1991 per le federazioni sportive nazionali	Alla luce della entrata in vigore del codice del terzo settore le Federazioni Sportive Nazionali, quali associazioni senza fini di lucro, possono optare per il regime di favore di cui alla legge n. 398 del 1991 solo fino alla attivazione del titolo X del d. lgs. 117/17 a seguito della entrata in vigore del registro unico nazionale del terzo settore. A decorrere dal termine – sopra indicato – in cui avrà effetto l'abrogazione dell'art. 9-bis del decreto-legge n. 417/91, le Federazioni Sportive Nazionali e le discipline sportive associate non potranno più optare per il regime di cui alla legge n. 398/91.
Tracciabilità incassi avvenuti in contanti	Per rispettare la tracciabilità in presenza di incassi di quote associative o di iscrizione ai corsi avvenuti per contanti, l'Agenzia ritiene che si debba rilasciare una apposita quietanza, copia della quale dovrà essere tenuta dall'ente stesso, inoltre l'associazione o società sportiva dovrà dotarsi di un registro dove annotare analiticamente le entrate e le uscite, indicando i nominativi dei soggetti, la causale e l'importo incassato o pagato, il tutto da riportare nel rendiconto economico finanziario previsto dal comma 18 dell'articolo 90, L. 289/2002
Decadenza dal regime 398/1991 a seguito di accertamento	Nell'ipotesi di decadenza dal regime indicato a seguito di attività di controllo fiscale, si ritiene che sia possibile da parte dei verificatori procedere al riconoscimento della deducibilità dei costi sostenuti dall'associazione o società sportiva dilettantistica senza scopo di lucro al fine della ricostruzione della base imponibile Ires, sempreché l'ente sportivo dilettantistico non lucrativo sia in grado di fornire all'Amministrazione finanziaria i relativi riscontri contabili, quali fatture, ricevute, scontrini fiscali ovvero altra documentazione utile ai fini della corretta determinazione del reddito. Ai fini Iva, fermo restando, in via generale, che la detrazione ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972 può essere validamente esercitata solo laddove le fatture relative ai beni e servizi acquistati siano state annotate nel registro di cui al all'articolo 25 del medesimo D.P.R. 633/1972, l'Amministrazione ritiene che si possa riconoscere il diritto alla detrazione dell'Iva pagata sugli acquisti anche nell'ipotesi di mancata registrazione della relativa fattura d'acquisto, sempreché l'associazione o società sportiva dilettantistica senza scopo di lucro sia comunque in grado di dimostrare all'Amministrazione finanziaria la presenza dei requisiti sostanziali (soggetto

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	passivo Iva, effettiva vendita di un bene o prestazione di un servizio, fattura regolare, etc.)
Dovuta l'imposta sulle successioni e donazioni nelle devoluzioni di patrimonio dell'ente	In merito agli aspetti fiscali legati alla devoluzione del patrimonio associativo l'Agenzia delle entrate osserva che l'imposta sulle successioni e donazioni trova applicazione anche ai trasferimenti di beni e diritti mediante atti a titolo gratuito, vale a dire gli atti che non prevedono a carico del beneficiario alcuna controprestazione, ma sono privi dello spirito di liberalità tipico delle donazioni. Pertanto, l'imposta sulle successioni e donazioni si ritiene applicabile anche nel caso di devoluzione, in sede di scioglimento, del patrimonio delle associazioni e società sportive dilettantistiche in quanto, pur trattandosi di atto privo del carattere della liberalità, in quanto previsto come obbligo da una norma di legge, presenta comunque il carattere della gratuità, trattandosi di attribuzione patrimoniale fatta in assenza di controprestazione salvo che il destinatario non rientri tra coloro che siano normativamente esclusi dalla predetta imposta nel caso in cui siano destinatari di trasferimenti a titolo gratuito (vedi anche articolo 82, comma 2, codice terzo settore)
Devoluzione del patrimonio dell'ente – effetti per chi devolve	La devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente integra un'ipotesi di destinazione dei beni a finalità estranee all'impresa qualora i beni devoluti siano stati da tale ente utilizzati nell'esercizio di attività commerciale. In tal caso la devoluzione: • ai fini Ires assume rilevanza nella determinazione del reddito d'impresa, alternativamente come ricavo o plusvalenza (si veda articoli 85, comma 2 e 86, comma 1, lettera c), Tuir); • ai fini Iva è considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, n. 5), D.P.R. 633/1972. In merito alla condizione che i beni devoluti siano stati utilizzati dall'ente nell'esercizio di attività commerciale si fa presente che – diversamente dalla associazioni sportive dilettantistiche, che possono qualificarsi come enti non commerciali – le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali ai sensi dell'articolo 90, L. 289/2002, ancorché non perseguano il fine di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, natura commerciale e sono riconducibili, come più volte in precedenza già chiarito, nell'ambito dell'articolo 73, comma 1, lettera a), Tuir. Per le società sportive dilettantistiche si applica, pertanto, la presunzione di commercialità di cui all'articolo 81, Tuir, in base alla quale "*il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa …*".
Devoluzione del patrimonio dell'ente – effetti per chi riceve	Nel caso in cui il beneficiario della devoluzione sia un ente non commerciale, i beni devoluti, ai fini Ires, concorreranno alla formazione del reddito d'impresa del soggetto beneficiario della devoluzione se percepiti nello svolgimento dell'attività di natura commerciale; qualora, invece, gli stessi beni vengano devoluti a sostegno delle attività non commerciali che realizzano gli scopi istituzionali di un ente non commerciale, gli stessi non

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932 ***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	assumeranno rilevanza reddituale e non saranno, pertanto, assoggettati ad imposizione ai fini delle imposte sui redditi. Nel caso in cui il beneficiario della devoluzione sia una società di capitali o un ente commerciale si fa presente che i beni ricevuti concorreranno, ai fini Ires, alla formazione del reddito d'impresa
Applicazione agevolazione comma 3, articolo 148, Tuir e connessione agli scopi istituzionali	L'Agenzia precisa che al pari del regime 398/1991 l'applicazione dell'agevolazione di cui al comma 3 dell'articolo 148, Tuir è possibile solo con riferimento a proventi derivanti da attività che sono connesse agli scopi istituzionali dell'ente. Ad esempio, con riferimento alle prestazioni di custodia delle attrezzature e dei beni o di ricovero degli animali (L'Agenzia fa l'esempio dei cavalli) affidati all'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro dai soci o dagli altri soggetti normativamente individuati dall'articolo 148, comma 3, Tuir, possono considerarsi svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali della stessa associazione o società sportiva dilettantistica se siano connaturate ed essenziali all'attività principale svolta da tali enti
Effetti tardiva trasmissione modello Eas	Viene precisato che l'invio tardivo del modello Eas – quale condizione indispensabile per poter fruire della decommercializzazione dei proventi di cui al comma 3 dell'articolo 148, Tuir - esplica comunque i suoi effetti solo a partire dalle prestazioni effettuate successivamente all'invio del modello stesso
Cessione diritti prestazioni sportive dell'atleta e di partecipazione ai campionati	La cessione verso corrispettivo del diritto alla prestazione sportiva dell'atleta può considerarsi rientrante nell'ambito delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali ai sensi dell'articolo 148, comma 3, Tuir sempreché l'atleta abbia svolto nell'ambito dell'associazione o società sportiva dilettantistica non lucrativa cedente un'effettiva attività svolta ad apprendere e migliorare la pratica sportiva dilettantistica. In altri termini, deve escludersi la ricorrenza del requisito della diretta attuazione degli scopi istituzionali nel caso di cessioni aventi finalità meramente speculative come nel caso in cui il diritto alla prestazione sportiva sia stato precedentemente acquistato e successivamente rivenduto senza che l'atleta sia stato sostanzialmente coinvolto dall'ente nell'attività formativa e di crescita nell'ambito della pratica sportiva dilettantistica. In tal caso, la cessione assume rilevanza reddituale ai fini IRES nella misura in cui integri la realizzazione di una plusvalenza ai sensi dell'articolo 86, Tuir. Ad analoga conclusione l'Agenzia giunge per quanto riguarda la cessione dei diritti alla partecipazione ad un campionato a cui si aveva diritto di partecipare
Riqualificazione proventi commerciali in fase di accertamento – determinazione dell'Iva dovuta	L'Agenzia, facendo riferimento alla giurisprudenza della Corte di Cassazione, ritiene che, qualora in sede di accertamento, l'attività svolta dall'associazione sportiva dilettantistica venga riqualificata come attività commerciale in conseguenza dell'assenza del reale carattere associativo dell'ente, l'Iva dovuta deve essere applicata aggiungendo la stessa imposta

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932 ***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	alle somme riscosse dall'associazione sportiva dilettantistica a fronte di tale attività. Si precisa che, in sede di accertamento, qualora i competenti uffici dell'Amministrazione finanziaria, riqualificando come commerciale l'attività svolta dall'associazione sportiva dilettantistica, ravvisino l'esistenza di obiettive condizioni di incertezza in relazione alla portata e all'abito applicativo delle norme tributarie rispetto al caso concreto, procederanno alla disapplicazione delle sanzioni ai sensi dell'articolo 10, comma 3, L. 212/2000 (recante "*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*")
Esenzione da imposta di bollo per atti delle federazioni sportive nazionali	L'Agenzia precisa che nell'ipotesi di esenzione da imposta di bollo prevista per gli atti delle Federazioni sportive rientrano anche le ricevute per indennità, rimborsi spese analitici, rimborsi spese forfettari, richiesti a fronte di somme erogate dalle federazioni sportive e dagli enti di promozione, in quanto – trattandosi, evidentemente, di documentazione necessaria ai fini dell'esecuzione dei rimborsi - il loro rilascio viene "richiesto" dalle "*Federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal Coni*". L'agenzia ritiene, inoltre, che il legislatore, estendendo l'esenzione dell'articolo 27-*bis* anche alle federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal Coni abbia voluto sollevare le federazioni, quindi anche le discipline sportive associate, e gli enti di promozione dall'onere di corrispondere l'imposta di bollo sia sui documenti prodotti dagli stessi che su quelli richiesti. Si ritiene, quindi, che tutti i documenti, comprese le ricevute per indennità, rimborsi spese analitici, rimborsi spese forfettari, richiesti a fronte di somme erogate dalle federazioni sportive (Fsn e Dsa) e dagli enti di promozione, rientrano tra gli atti che godono della esenzione da imposta di bollo

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.
Distinti saluti

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA. 01345130932 ***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***