Mancata tracciabilità degli incassi delle Associazioni Sportive Dilettantistiche: il favor rei

di Commercialista Telematico

Pubblicato il 16 Novembre 2016

Quali sono le sanzioni effettive per le associazioni sportive dilettantistiche che non rispettano le norme sulla tracciabilità degli incassi? Analisi dell'evoluzione normativa, i profili sanzionatori aggiornati, le possibilità di applicare il favor rei...

A partire dall'1/1/2015 per i soggetti che adottano il regime agevolato di cui alla Legge n. 398/1991, è stato innalzato il limite di tracciabilità dei pagamenti e degli incassi effettuati in contanti dal previgente valore di euro 516 al nuovo di euro 1.000.

Come noto, ai sensi dell'articolo 25, comma 5, della Legge n. 133/1999, il mancato rispetto del predetto limite comporta l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 11 del D.lgs. n. 471/1997, per un importo compreso tra un minimo di euro 258 e un massimo di euro 2.065.

A seguito delle novità introdotte dal D.lgs. n. 158/2015, che ha riformato il sistema sanzionatorio, non risulta più applicabile, invece, la più severa sanzione che prevede la decadenza dalle agevolazioni riservate ai soggetti che possono avvalersi del regime in argomento.

Nel prosieguo della trattazione metteremo a confronto la vecchia disciplina con le novità apportate dalla riforma del sistema sanzionatorio, analizzandone i punti salienti.

Sulla base di recenti pronunce di legittimità e merito vedremo, inoltre, come sia possibile richiamare il principio del “favor rei” per le contestazioni ancora pendenti.

Da ultimo ci occuperemo, invece, di fare un breve riepilogo delle detrazioni fiscali riservate ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore di società e Associazioni Sportive Dilettantistiche.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La tracciabilità di pagamenti e incassi delle A.S.D. fino al 31.12.2014

Fino al 31.12.2014 le Associazioni Sportive Dilettantistiche (A.S.D.) potevano, ai sensi dell'articolo 25, comma 5 della Legge n. 133/1999, come modificato dall'articolo 4 del D.M. n. 473/1999 e dall'articolo 37, comma 5 della Legge n. 342/2000, ricevere pagamenti in denaro, ovvero regolare operazioni in contanti per un importo non superiore a euro 516. Importi superiore a detto limite dovevano, infatti, essere pagati o incassati esclusivamente attraverso:

- conti correnti bancari o postali intestati all'Associazione;
- con altre modalità di incasso / pagamento in grado di consentire all'Amministrazione Finanziaria di effettuare efficaci controlli.

Come si può facilmente intuire lo scopo della normativa era quello di scoraggiare l'utilizzo del denaro contante e incentivare, viceversa, la regolarizzazione di ogni operazione sia istituzionale, che commerciale tramite il conto corrente o con ogni altro mezzo idoneo a semplificare l'attività di controllo dell'Ufficio.

Con la Risoluzione Ministeriale n. 102/2014 la stessa Amministrazione Finanziaria aveva precisato, inoltre, che l'obbligo di tracciabilità di incassi e pagamenti di importo superiore a euro 516 doveva essere applicato non solo alle A.S.D., ma anche a tutti gli altri soggetti che potevano usufruire del regime agevolato della Legge n. 398/11991.

Secondo l'Agenzia, infatti, la ratio dell'articolo 25, comma 5 della Legge n. 133/1999 era rivolta anche a tutti quegli altri soggetti, che senza fine di lucro si costituivano come: Associazioni, Associazioni Pro Loco, Associazioni bandistiche, cori amatoriali, Associazioni di musica e di danza popolare.

La normativa dal 01.01.2015

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Nello scenario appena descritto è intervenuta la Legge di Stabilità 2015, che come già anticipato, modificando l'articolo 25, comma 5 della Legge n. 133/1999, ha innalzato il limite di tracciabilità degli incassi e versamenti da euro 516 a euro 1.000 per tutti i soggetti destinatari del regime speciale, di cui alla Legge n. 398/1991, ovvero:

- società, Associazioni ed altri Enti sportivi dilettantistici;
- Associazioni senza fini di lucro;
- Associazioni Pro Loco;
- Associazioni bandistiche;
- cori amatoriali;
- filodrammatiche;
- Associazioni di musica e danza.

In buona sostanza, quindi, dal 01.01.2015 il nuovo limite di tracciabilità di euro 1.000 previsto per i soggetti beneficiari del regime agevolativo della Legge n. 398/1991 è stato equiparato a quello previsto dall'articolo 49 del D.lgs. n. 231/1997 in materia di antiriciclaggio.

Sul punto occorre osservare, però, come a seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità 2016, che hanno incrementato il limite di utilizzo del denaro contante da euro 999,99 a euro 2.999,99, nulla sia stato ancora chiarito circa il corretto comportamento cui i soggetti in questione debbano tenere.

Più precisamente, ci si chiede se il nuovo limite di utilizzo del contante pari a euro 3.000 possa essere applicato o meno anche alla tracciabilità degli incassi e dei pagamenti effettuati dalle A.S.D. e dai soggetti ad esse equiparati.

Si aspettano chiarimenti dall'Ufficio.

Il regime sanzionatorio fino al 31.12.2015

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Come stabilito dall'articolo 25, comma 5 della Legge n. 133/1999, l'inosservanza degli obblighi di tracciabilità di incassi / pagamenti per importi superiori a euro 1.000 comporta l'applicazione della sanzione da euro 258 a euro 2.065, di cui all'articolo 11 del D.lgs. n. 471/1997.

A decorrere dal 31.12.2015 non è più applicabile, invece, l'ulteriore e più grave sanzione che comportava oltre all'esborso monetario anche la perdita delle agevolazioni previste dalla Legge n. 398/1991.

Come noto, infatti, i soggetti beneficiari del regime agevolato:

- effettuano il versamento dell'IVA entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento;
- godono della determinazione forfettaria del reddito IRES, ovvero alla base imponibile, calcolata sommando ai proventi di natura commerciale le plusvalenze patrimoniali, di cui all'articolo 86 del TUIR, ed escludendo i proventi che non concorrono a formare il reddito, di cui all'articolo 25, comma 2 della Legge n. 133/1999 si applica il coefficiente di redditività del 3%;
- applicano il regime previsto dall'articolo 74, comma 6 del D.P.R. n. 633/1972 che consente la forfetizzazione della detrazione IVA:
- al 50% nella generalità dei casi (ad esempio per proventi commerciali e prestazioni pubblicitarie);
- al 50% per i proventi di sponsorizzazione;
- ad 1/3 per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e trasmissione radiofonica.

Conseguentemente, il mancato rispetto del limite di tracciabilità poteva comportare fino al 31.12.2015, in caso di accertamento da parte dell'Ufficio, l'obbligo per l'Associazione di versare l'IRES, applicando l'aliquota del 27,50% alla base imponibile determinata, secondo le regole previste per i soggetti in contabilità ordinaria. Lo stesso Ente veniva, inoltre, assoggettato anche a tutti gli obblighi contabili previsti per i soggetti ordinari.

Non meno pesanti erano gli effetti sul versante IVA. L'Ente, infatti, perdeva la possibilità di detrarre l'IVA in maniera forfettaria e dato l'esonero dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA e dalla tenuta

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

del registro IVA acquisti, il soggetto in questione si ritrovava a versare interamente l'IVA dovuta, senza alcuna possibilità di portare in diminuzione dal debito l'IVA assolta sugli acquisti.

Il regime sanzionatorio dal 01.01.2016

Con l'entrata a regime del nuovo apparato sanzionatorio, introdotto dal D.lgs. n. 158/2015, le violazioni del limite di tracciabilità sono punite attualmente in misura più lieve. L'unica sanzione prevista è, infatti, quella pecuniaria da euro 258 a euro 2.065, di cui all'articolo 11 del D.lgs. n. 471/1997.

A seguito della modifica intervenuta, da più parti ci si chiesto se per le violazioni antecedenti al 01.01.2016, ma ancora pendenti fosse possibile richiamare il principio del "favor rei", per evitare l'applicazione dell'ulteriore sanzione, prevista dalla normativa previgente, che comportava la decadenza dalle agevolazioni riservate ai soggetti in regime speciale. Sul punto, il prevalente orientamento della Cassazione sembrerebbe non lasciar spazio ad alcun dubbio.

Secondo la Suprema Corte, infatti, per le sanzioni improprie di tipo "sostanziale", che comportano la perdita di un beneficio fiscale o di una agevolazione è possibile invocare il principio del "favor rei", perché altrimenti il contribuente verrebbe penalizzato dalla impossibilità di applicare la legge a lui più favorevole.

Diversamente, invece, nel caso di sanzioni improprie di natura "procedimentale", dove l'ordinamento non revoca un beneficio, un privilegio o una agevolazione, non è possibile richiamare il principio in questione, perché in queste situazioni la normativa "preclude mezzi di tutela al trasgressore di un precetto, o aumenta i poteri dell'Amministrazione".

In buona sostanza, quindi, una situazione palesemente differente, in quanto revocare un privilegio o un beneficio è cosa diversa dall'impedire al contribuente di utilizzare mezzi per eludere una normativa o aumentare i poteri di controllo dell'Ufficio per evitare possibili trasgressioni.

L'orientamento appena descritto è stato espresso con la sentenza n. 26475 del 17.12.2014 dove i giudici di legittimità hanno affermato che:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

“il principio del favor rei, enunciato, per le sanzioni amministrative, dall'articolo 3 del D.lgs. n. 472/97, può operare per le c.d. "sanzioni improprie" di tipo sostanziale, e non per quelle di natura procedimentale, o almeno non in maniera incondizionata.

Nel caso delle "sanzioni improprie" procedimentali, l'ordinamento preclude mezzi di tutela al trasgressore di un precetto, o aumenta i poteri dell'Amministrazione, mentre in quelle sostanziali si verifica la perdita di un beneficio, la decadenza da un'agevolazione o ancora la revoca di un privilegio.

Per questa ragione, era stato applicato l'articolo 3 del D.lgs. n. 472/97 nel caso del "vecchio" articolo 41, comma 6 del D.P.R. n. 633/72, che, a differenza del sopravvenuto articolo 6, comma 8 del D.lgs. n. 471/97, prevedeva, per il cessionario che non avesse regolarizzato la fatturazione irregolare del cedente, anche l'obbligo di pagamento dell'IVA, e non solo una sanzione.

Questo ragionamento non può però valere per il venir meno di una causa legittimante l'accertamento induttivo extra-contabile (nel caso di specie, l'abrogazione dell'obbligo di vidimazione delle scritture contabili disposta dalla Legge n. 383/2001, fatto sintomatico, secondo un'opinione, di generale inattendibilità della contabilità).

Nella predetta fattispecie, non si raggiunge quel grado di certezza che legittima l'applicazione del favor rei: mentre nelle "sanzioni improprie" sostanziali è certo che il contribuente, senza applicare la legge più favorevole, sarebbe sottoposto ad un trattamento penalizzante (consistente ad esempio nella revoca dell'agevolazione), nel caso dell'accertamento induttivo si è in presenza di una valutazione di tipo discrezionale dell'Agenzia delle Entrate in ordine al carattere complessivamente inattendibile delle scritture contabili, che, a fronte della mancata vidimazione, ben avrebbe potuto procedere con il metodo analitico.

Per tale ragione l’impossibilità di applicare la legge più favorevole comporterebbe un trattamento penalizzante per il contribuente”.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Più recentemente, il principio enunciato dalla Suprema Corte è stato ripreso dalla giurisprudenza di merito proprio per legittimare il richiamo del “favor rei” in un caso di violazione del limite di tracciabilità incassi / pagamenti di una Associazione e dove l’Ente in questione si era visto imputare dall’Ufficio, oltre alla sanzione pecuniaria, anche il disconoscimento delle agevolazioni fiscali connesse alla Legge n. 398/1991.

Nello specifico, la Commissione Tributaria Provinciale (C.T.P.) di Parma con sentenza n. 422/1/16 del 03.06.2016 ha affermato che:

> *“ai sensi dell'articolo 25, comma 5 della Legge n. 133/1999, l'Agenzia delle Entrate può disconoscere il regime fiscale delle Associazioni Sportive Dilettantistiche se è violata la tracciabilità dei pagamenti eseguiti a favore dell'Associazione o dei versamenti da questa effettuati.*
>
> *Successivamente al D.lgs. n. 158/2015, che ha modificato l'articolo 25, comma 5 della Legge n. 133/1999, la violazione della tracciabilità causa la sanzione fissa dell'articolo 11 del D.lgs. n. 471/1997, e non più la decadenza dal regime.*
>
> *Trattandosi di sanzione impropria di tipo sostanziale, anche in ragione di quanto affermato da Cassazione 17.12.2014 n. 26475, non può essere negato il favor rei, quindi anche per le violazioni commesse prima del 01.01.2016 (data di entrata in vigore del D.lgs. n. 158/2015, l'unica sanzione applicabile è quella fissa dell'articolo 11 del D.lgs. n. 471/97, e non il disconoscimento del regime fiscale agevolato”.*

In base a quanto espresso dai giudici di merito, l’Associazione non può decadere dalle agevolazioni per violazioni del limite di tracciabilità, perché per questi inadempimenti è possibile richiamare il principio del “favor rei”.

D’altro canto la sentenza in oggetto ha anche precisato che:

> *"sia la dottrina che la giurisprudenza della Suprema Corte hanno da tempo ritenuto che situazioni di svantaggio previste dal diritto tributario per il contribuente che abbia violato determinati obblighi pur non coincidendo con le sanzioni vere e proprie possano essere definite come sanzioni improprie e siano a queste assimilabili”.*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *Si evidenzia, infine, come i giudici di merito abbiano concluso affermando che: " non ci sono dubbi che si tratti di sanzione impropria sostanziale e non procedimentale, quindi l'articolo 3 del D.lgs. n. 472/97 non può che essere applicato".*

Premesso tutto ciò, stupisce ancora, come riportato da recente dottrina, che l'Agenzia delle Entrate neghi ancora il principio del "favor rei" alle A.S.D. per i casi di violazione del limite di tracciabilità. Non si può, quindi, che sperare in un repentino cambio di rotta da parte dell'Ufficio.

Altre norme agevolative per le Associazioni Sportive Dilettantistiche

Quanto appena detto in merito alla possibilità per le A.S.D. di effettuare incassi / pagamenti in contanti per importi inferiori a euro 1.000, non ha alcuna valenza, invece, per poter beneficiare della detrazione fiscale riservata ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore di dette Associazioni.

Le erogazioni in parola, infatti, per poter usufruire della detrazione fiscale devono essere effettuate, a prescindere dall'importo, con modalità tracciabili.

Sulla questione si ricorda che ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera i-ter) del TUIR, le persone fisiche e i soggetti IRES, per effetto del richiamo espresso dell'articolo 78 del TUIR al citato articolo 15, comma 1, lettera i-ter), possono portare in detrazione dal reddito il 19% delle erogazioni liberali effettuate a favore di società e Associazioni Sportive Dilettantistiche, per un importo non superiore a euro 1.500.

La detrazione massima è, quindi, pari a euro 1.500 * 19% = euro 285.

DESTINATARI DELLE EROGAZIONI LIBERALI	LIMITE DI DETRAZIONE
Enti Sportivi Dilettantistici	19% delle erogazioni su un importo massimo di euro

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Per quanto attiene, invece, alle modalità di pagamento, si ricorda, come specificato nella Risoluzione Ministeriale n. 441/E/2008, che non sono detraibili i versamenti liberali effettuati in contanti e che sono, viceversa, ammesse alla detrazione le erogazioni effettuate attraverso:

- bonifico bancario, postale o versamento in c/c intestato al soggetto beneficiario;
- carte di credito, di debito e prepagate;
- assegni bancari e circolari.

In merito alla documentazione da conservare e da esibire in caso di controllo dell'Ufficio, si evidenzia come per il pagamento:

- in carta di credito sia sufficiente l'estratto conto del gestore della carta;
- con altre modalità tracciabili, quali ad esempio bonifico, assegno, ecc., sia necessario essere in possesso della ricevuta di pagamento rilasciata appositamente dall'Associazione.

Dalla ricevuta devono risultare chiaramente:

- i dati identificativi del soggetto erogante;
- i dati identificativi del soggetto che ha effettuato l'erogazione liberale; la causale del versamento.

Di seguito un fac-simile di una ricevuta di un'erogazione liberale

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Associazione sportiva XXXXXXXXX
Cannaregio, 3023
30100 Venezia
C.F. 97989797001

RICEVUTA EROGAZIONE LIBERALE N° 1 del 15 agosto 2016

Il Sottoscritto: Luca Bianchi in qualità di Legale Rappresentante dell'Associazione: Associazione LOLLY Onlus, con sede in: Cannaregio, 3023, Venezia, C.F. Associazione: 97989797001

DICHIARA DI AVER RICEVUTO DA

Nominativo: Marco Verdi

Indirizzo: San Marco 2500, 30100 Venezia

C.F. VRD MRC 66B21 L736U

Contributo di € 500,00 (cinquecento/00) a titolo di: erogazione liberale per il sostegno delle attività della suddetta Associazione.

Versamento effettuato a mezzo: Assegno bancario

Erogazione detraibile, ai sensi dell'art. 15 comma 1.1 del TUIR, per le persone fisiche.
La presente dichiarazione viene rilasciata per gli usi consentiti dalle leggi vigenti.

Il Presidente

.....

Esente da bollo ai sensi dell'art. 27-bis della Tabella allegata al DPR 642/72

Accanto alla detrazione appena citata, segnaliamo, infine, anche l'ulteriore detrazione prevista, dall'articolo 15, lettera i- quinquies), per l'iscrizione annuale e l'abbonamento a piscine, palestre e altre strutture similari effettuata dai genitori per i figli di età compresa tra i 5 e i 18 anni.

La detrazione in oggetto spetta nella percentuale del 19%, per un importo massimo di euro 210 a ragazzo e può essere ripartita tra i genitori indicando nel documento la percentuale di spesa sostenuta

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

da ciascuno.

Diversamente dalla detrazione precedente, la norma non prevede la tracciabilità del versamento, ma richiede, però, ai fini della certificazione della spesa, la quietanza, la fattura, il bollettino fiscale / postale, da cui devono risultare anche in questo caso:

- i dati identificativi del soggetto erogante;
- i dati identificativi del soggetto che ha effettuato l'erogazione liberale;
- la causale del versamento.

Leggi anche:

Associazioni sportive dilettantistiche: per l'esenzione d'imposta non rileva l'iscrizione al Coni

Se l'ASD perde la qualifica di ente non commerciale tutti i proventi sono tassabili

Associazioni dilettantistiche: decadenza dal regime agevolato per violazione obbligo di tracciabilità

12 settembre 2016

Alessandro Marcolla e Gianfranco Costa

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D