

ULTIMI CHIARIMENTI SULL'APPLICAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE EX LEGGE N. 398/1991 ALLE SOCIETA' ED ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

di Marco Balestra

Con le recenti risposte ai quesiti formulati nel corso del tavolo tecnico Agenzia Entrate - Coni presentate lo scorso 27 febbraio, l'Agenzia delle Entrate Direzione Regionale Emilia - Romagna è intervenuta per chiarire specifiche problematiche riguardanti l'applicazione del regime agevolato ex Legge n. 398/1991 in capo ad associazioni e società sportive dilettantistiche.

Nel presente articolo viene analizzata la disciplina generale di tale regime agevolato alla luce del recente orientamento di prassi amministrativa.

Principali aspetti del regime contabile e fiscale ex Legge n. 398/1991

Soggetti interessati

Possono aderire al regime agevolato in oggetto:

- Associazioni sportive dilettantistiche non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti;
- Società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro ai sensi della Legge n. 289/2002, art 90;
- Associazioni senza scopo di lucro;
- Pro loco.

Requisiti

La possibilità di poter esercitare l'opzione per il regime forfetario previsto dalla Legge n. 398/1991 è subordinata, ai sensi dell'art. 1, co. 1 al conseguimento, nel periodo d'imposta precedente, di **proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali per un ammontare non superiore a € 250.000,00.**

I soggetti di nuova costituzione possono usufruire del regime forfetario in oggetto qualora ritengano di conseguire nel periodo d'imposta proventi commerciali per un ammontare non superiore alla soglia citata.

Ai fini dell'esercizio dell'opzione, si applica il principio dei comportamenti concludenti stabilito dall'art. 1, c. 1 del D.P.R. n. 442/1997, perciò i soggetti che intendono avvalersi del regime agevolato manifestano l'opzione attraverso la sua concreta attuazione sin dall'inizio del periodo d'imposta o dell'attività, fermo restando l'obbligo di comunicazione dell'opzione ai sensi dell'art. 2 dello stesso D.P.R. n. 442/1997.

A tal fine, la comunicazione va effettuata a posteriori con le modalità e i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi, allegando a quest'ultima la specifica modulistica relativa alla dichiarazione IVA.

Adempimenti

Gli adempimenti contabili e fiscali previsti dalla Legge n. 398/1991 sono i seguenti:

- Versamento trimestrale dell'IVA mediante modello F24, entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento (possibilità di compensazione con altri tributi);
- Numerazione progressiva e conservazione delle fatture di acquisto a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972;
- Annotazione, anche con un'unica registrazione entro il giorno 15 del mese successivo, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, nel prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 1997, opportunamente integrato, con annotazione distinta di eventuali proventi non costituenti reddito imponibile, delle plusvalenze patrimoniali e delle operazioni intracomunitarie;
- Presentazione, nei termini di legge, delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

I soggetti che aderiscono al regime sono inoltre **esonerati**:

- Dagli **obblighi di tenuta delle scritture contabili** prescritti dagli artt. 14, 15, 16, 18 e 20 del D.P.R. n. 600/1973; l'esonero comprende libro giornale, libro degli inventari, registro dei beni ammortizzabili;
- Dagli **obblighi di cui al Titolo II del D.P.R. n. 633/1972** (fatturazione delle operazioni, registrazione delle fatture e dei corrispettivi), eccetto che per alcune operazioni tassativamente indicate quali sponsorizzazione, cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, prestazioni pubblicitarie.

Nota Bene

Per le società sportive di capitali resta fermo l'obbligo di tenuta delle scritture contabili previste dal codice civile.

Agevolazioni fiscali imposte sui redditi

Ai fini delle imposte sui redditi, **il reddito imponibile viene determinato forfetariamente**, nella misura del **3 % dell'ammontare complessivo dei proventi** conseguiti durante il periodo d'imposta nell'ambito **dell'attività commerciale**, aggiungendo a tale percentuale l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

Non concorrono a formare il reddito imponibile, per un numero di eventi complessivamente non superiori a due per anno e per un **importo non superiore a € 51.645,69**:

1. I **proventi realizzati** dalle associazioni e società sportive dilettantistiche **nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali**;
2. I **proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata occasionalmente** anche mediante offerte di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze, o campagne di sensibilizzazione.

Nota Bene

Per le società sportive di capitali si deve tenere presente che per esse tutti i proventi, da qualsiasi fonte provengano, costituiscono redditi d'impresa, in quanto società di capitali.

Le stesse sono perciò tenute ad applicare il coefficiente di redditività del 3 % a tutti i proventi e componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo.

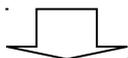
Agevolazioni fiscali IVA

Gli enti che adottano il regime fiscale di cui alla Legge n. 398/1991 applicano, ai fini IVA, le disposizioni previste dall'art. 74, co. 6 del D.P.R. n. 633/1972 il quale prevede che, ai fini della determinazione dell'IVA, **la detrazione di cui all'art. 19 del medesimo decreto è forfetizzata con l'applicazione di una detrazione ordinaria del 50 % dell'imposta relativa alle operazioni imponibili.**

In sostanza, le associazioni e società sportive dilettantistiche rientranti nel regime emettono fatture per le operazioni di natura commerciale calcolando l'IVA nei modi ordinari e al momento del versamento determinano l'ammontare a debito

applicando la detrazione forfetaria del 50 % all'IVA a debito.

PRINCIPALI AGEVOLAZIONI FISCALI EX L. 398/1991



Imposte sui redditi

Il reddito imponibile viene determinato forfetariamente, nella misura del 3 % dell'ammontare complessivo dei proventi conseguiti durante il periodo d'imposta nell'ambito dell'attività commerciale, aggiungendo a tale percentuale l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali

Non concorrono a formare il reddito imponibile, per un massimo di due eventi l'anno e per un importo non superiore a € 51.645,69 i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali e per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata occasionalmente

IVA

La detrazione di cui all'art. 19 DPR 633/1972 è forfetizzata con l'applicazione di una detrazione ordinaria del 50 % dell'imposta relativa alle operazioni imponibili

Recenti chiarimenti sull'applicazione del regime ex Legge n. 398/1991

Agevolazione ex L. n. 398/1991 e obbligo di tracciabilità ex art. 25 L. n. 133/1999

Come noto, un ulteriore obbligo che i soggetti aderenti al regime agevolato in esame devono rispettare è la **tracciabilità dei flussi finanziari superiori a € 1.000** prevista dall'art. 25, co. 5 della Legge n. 133/1999.

Tale norma prevede l'obbligo di effettuare le movimentazioni finanziarie di importo superiore a € 1.000 con sistemi di pagamento che consentano l'identificazione del soggetto che effettua il pagamento e di colui che lo riceve.

La conseguenza del mancato rispetto di tale norma sulla tracciabilità è il pagamento di una sanzione amministrativa variabile da 258,00 a 2.065,00 euro.

Fino al 2015 un'ulteriore conseguenza era rappresentata dalla decadenza, nell'anno di contestazione della violazione, **dalle agevolazioni fiscali ex Legge n. 398/1991**; tale previsione è stata **abrogata dall'art. 19 del d.lgs. n. 158/2015 con decorrenza dal 01/01/2016** (termine anticipato rispetto alla decorrenza inizialmente prevista al

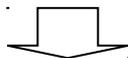
01/01/2017 per effetto della Legge di stabilità per il 2016).

Per le associazioni o società sportive dilettantistiche che hanno subito la conseguenza della decadenza dal regime agevolato per violazioni concernenti l'obbligo di tracciabilità per periodi precedenti l'entrata in vigore della modifica normativa evidenziata, si pone il problema se le stesse possano usufruire del regime agevolato per le annualità successive se i proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciale nel periodo d'imposta contestato non superano la soglia di € 250.000.

Secondo l'Agenzia se **l'ente sportivo dilettantistico**, nell'anno in cui è stata contestata la violazione dell'obbligo di tracciabilità, è comunque **in grado di provare di non aver superato il limite di € 250.000 di proventi commerciali, nell'annualità successiva potrà continuare ad usufruire del regime agevolato ex Legge n. 398/1991.**

Questo ovviamente a condizione che permangano tutti gli altri requisiti e in assenza di ulteriori violazioni sulla tracciabilità o di altra natura (ad esempio, violazione del divieto di distribuzione diretta o indiretta di utili, false fatturazioni, mancanza assoluta di attività istituzionale, sistematica violazione dei principi di democraticità della vita associativa, ecc.).

Inoltre, nonostante l'abrogazione della sanzione rappresentata dalla decadenza dal regime agevolato per le violazioni riguardanti l'obbligo di tracciabilità, l'Agenzia fa presente che continueranno anche in futuro controlli basati sull'obbligo di tracciabilità per acquisire informazioni utili circa le modalità di svolgimento dell'attività dell'associazione.

OBBLIGO DI TRACCIABILITA' FLUSSI FINANZIARI SUPERIORI A € 1.000

Dal 01/01/2016 la violazione dell'obbligo di tracciabilità ex art. 25 L. 133/1999 non comporta più la decadenza dal regime agevolato ex L. 398/1991 ma solamente una sanzione amministrativa pecuniaria

Nel caso di decadenza dal regime per violazioni contestate relative a periodi precedenti la modifica normativa, l'associazione potrà usufruire del regime agevolato per le annualità successive se i proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciale nel periodo d'imposta contestato non superano la soglia di € 250.000

Agevolazione ex L. n. 398/1991 e contributi pubblici ex art. 143, Co. 3, lett. b) TUIR

Può accadere che associazioni o società sportive dilettantistiche ricevano contributi corrisposti da Pubbliche Amministrazioni per lo svolgimento, convenzionato o in regime di accreditamento, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali ex art. 143, co. 3, lett. b) del TUIR; ci si chiede se tali contributi debbano essere considerati al fine di determinare il superamento o meno della soglia di € 250.000 dei proventi da attività commerciali ex Legge n. 398/1991.

L'Agenzia scioglie qualsiasi dubbio sull'argomento precisando che *“secondo l'art. 143, comma 3, del TUIR, tali entrate non concorrono “in ogni caso alla formazione del reddito” e quindi non possono essere annoverate tra i proventi commerciali che confluiscono nell'art. 85 del TUIR, utilizzato per la determinazione del plafond previsto dall'articolo 1, comma 1, della Legge n. 398/1991”*

Nelle argomentazioni successive l'Agenzia richiama la Circolare n. 1 dell'11 febbraio 1992, la quale, pur non facendo riferimento allo specifico comma 3 dell'art. 143 TUIR (allora non ancora aggiunto) pone criteri interpretativi chiari ed univoci.

Conseguentemente i contributi pubblici erogati ad associazioni e società sportive dilettantistiche per lo svolgimento di attività sociali conformi ai fini istituzionali ex art. 143, c. 3, lett. b) del TUIR non devono essere considerati nella determinazione della soglia di € 250.000 relativa all'accesso e alla permanenza nel regime agevolato ex Legge n. 198/1991; in tale soglia rientrano invece, a pieno titolo,

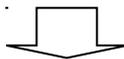
www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

i contributi erogati dalle Pubbliche Amministrazioni per l'esercizio di attività commerciali.

CONTRIBUTI PUBBLICI RICEVUTI



I contributi pubblici erogati ad associazioni e società sportive dilettantistiche per lo svolgimento di attività sociali conformi ai fini istituzionali ex art. 143, co. 3, lett. b) del TUIR non devono essere considerati nella determinazione della soglia di € 250.000 relativa all'accesso e alla permanenza nel regime agevolato ex Legge n. 198/1991

Decadenza dal regime ex L. n. 398/1991 e diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti

Uno dei casi più controversi chiariti dalle risposte dell'Agenzia riguarda la possibilità o meno di detrazione dell'IVA sugli acquisti in caso di decadenza dal regime agevolato ex. Legge n. 198/1991.

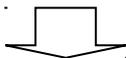
Il problema nasce dal fatto che, come visto in precedenza, il regime agevolato ai fini IVA per i soggetti che applicano la Legge n. 398/1991, prevede la detrazione forfetizzata dell'imposta assolta sugli acquisti e la possibilità di conservare e numerare progressivamente le relative fatture, senza obbligo di registrazione con la conseguenza che, **nel caso in cui vengano meno i requisiti per poter fruire dell'agevolazione** in oggetto, in sede di accertamento non potrebbe essere riconosciuta la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, a causa del mancato adempimento degli obblighi relativi a fatturazione, registrazione e liquidazione dell'imposta nonché per l'omessa presentazione della dichiarazione IVA.

Nella sua risposta l'Agenzia sostiene che il diritto alla detrazione dell'imposta, secondo quanto affermato da consolidata giurisprudenza europea (tra le altre sentenza della Corte di Giustizia Europea del 12 luglio 2012, causa C- 284/2011, Sms Bulgaria Transport) e nazionale (tra le altre Cassazione civile, sez. Tributaria, sentenza 25-11-2011, n. 24912; CTR Lazio, sentenza 31/22/2008; CTR Bologna, sentenza n. 1438 del 22 maggio 2014; CTP Cosenza, sentenze n. 189, 191 e 193 del luglio 2010), deve essere garantito anche in assenza di obblighi formali purché l'operazione sia effettiva e siano presenti i requisiti essenziali: documento (fattura), inerenza, effettivo pagamento dell'imposta.

Ne consegue che qualora in sede di verifica o di accertamento l'Amministrazione Finanziaria sia in grado di riscontrare che **la contabilità dell'Ente sottoposto a controllo risulti nel suo complesso attendibile**, consentendo di distinguere quanto relativo all'attività istituzionale e quanto relativo alla sfera commerciale nonché di verificare l'effettività ed inerenza delle operazioni poste in essere, **è ammissibile che sia riconosciuta in detrazione l'IVA sugli acquisti** ai sensi dell'art. 19 ter del DPR n. 633/1972.

In particolar modo, secondo l'Agenzia *“Il riconoscimento resta quindi subordinato ad un'attenta valutazione della documentazione esibita dalla Parte (specifici accordi contrattuali o altra idonea documentazione probatoria, come scambio di corrispondenza o e-mail; mastrini contabili e sottostanti fatture, ricevute o equivalenti documenti di spesa attestanti le operazioni poste in essere, ecc.) e degli eventuali ulteriori dati e notizie a disposizione delle singole Direzioni Provinciali.”*

DECADENZA DAL REGIME AGEVOLATO E DIRITTO DETRAZIONE IVA ACQUISTI



In caso di decadenza dal regime agevolato ex L. 398/1991 deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione IVA sugli acquisti ex art. 19 ter del D.P.R. n. 633/1972 nel caso in cui la contabilità dell'associazione sottoposta a controllo risulti attendibile e siano presenti tutti i requisiti essenziali alla detrazione quali documento (fattura), inerenza, effettivo pagamento dell'imposta.

23 marzo 2016

Fabio Balestra