Ai Presidenti dei Comitati L.N.D.
Alla Divisione Calcio a Cinque
Al Dipartimento Interregionale
Al Dipartimento Calcio Femminile
LORO SEDI

CIRCOLARE N°12

Oggetto: Questioni fiscali di interesse delle Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche – Agenzia delle Entrate – Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018 -

Si trasmette, per opportuna conoscenza, copia della Circolare n. 8-2018 elaborata dal Centro Studi Tributari della L.N.D., inerente l'oggetto.

Si invitano i Comitati, la Divisione ed i Dipartimenti in indirizzo di darne puntuale e sollecita informativa alle proprie Società affiliate mediante pubblicazione sui rispettivi Comunicati Ufficiali.

Cordiali saluti.

IL SEGRETARIO GENERALE
Massimo Ciaccolini

IL PRESIDENTE
Cosimo Sibilia

F.I.G.C. - Lega Nazionale Dilettanti
Piazzale Flaminio, 9 - 00196 Roma
tel. +39 06 32822.1 - fax +39 06 32822.704
info@lnd.it - lnd@pec.it - www.lnd.it
C.F. 08272960587 - CCIAA di Roma - R.E.A. 1296929

CENTRO STUDI TRIBUTARI

CIRCOLARE N. 8

Qggetto: Questioni fiscali di interesse delle Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche- Agenzia delle Entrate - Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018 –

Premessa

Con la Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito alcune "questioni fiscali di interesse delle Associazioni e delle Società Sportive Dilettantistiche di cui all'art. 90, della Legge 27dicembre 2002, n. 289, emerse nell'ambito del Tavolo Tecnico tra l'Agenzia delle Entrate ed il Comitato Olimpico Italiano".

Ai lavori della Commissione fiscale del CONI, che ha attivamente coadiuvato i dirigenti dell'Agenzia delle Entrate nella redazione della Circolare, ha partecipato, quale componente della Commissione stessa, un rappresentante della LND, il quale ha rappresentato le difficoltà e le criticità delle ASD e SSD calcistiche dilettantistiche suggerendo soluzioni che sono state, poi, adottate nella Circolare in oggetto.

La corposa Circolare di circa 80 pagine, - reperibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate -fornisce alcune interpretazioni più favorevoli alla normativa vigente per lo sport dilettantistico dando così più peso alla sostanza che al mero rispetto delle formalità la cui inosservanza, finora, ha creato seri problemi alle società interessate.

Si riportano, di seguito, alcune delle più importanti precisazioni e novità.

Qualificazione ai fini fiscali delle ASD e SSD dilettantistiche

Ribadito che le disposizioni fiscali recate dall'art. 90, della Legge n. 289, del 2002 si applicano alle ASD e SSD senza fine di lucro che sono in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI e, quindi, risultano iscritte nel'apposito Registro le cui nuove regole di funzionamento sono state approvate dal Consiglio Nazionale del CONI il 18 luglio 2017, è stato precisato che le Società **Sportive Dilettantistiche di Capitali**, ancorchè non perseguano il fine di lucro, mantengono dal punto di vista fiscale la natura commerciale e, pertanto, sono riconducibili nell'ambito dei soggetti IRES di cui all'art. 73, comma 1, lett. a), TUIR e il loro reddito è, perciò, determinato secondo le disposizioni del Titolo II – Capo II- del TUIR. Pertanto, nei confronti delle Società Sportive Dilettantistiche di Capitali, ancorchè senza fine di lucro, non possono trovare applicazione le disposizioni relative agli enti non commerciali – e, quindi, alle Associazioni Sportive Dilettantistiche – recate dagli artt. 143 e segg., del TUIR fatte salve le seguenti eccezioni.

Può trovare applicazione nei confronti delle Società **Sportive Dilettantistiche senza fine di lucro,** oltre al regime fiscale della Legge n. 398/1991, anche la disposizione di cui all'art. 148, comma 3, del TUIR che prevede per le Associazioni Sportive Dilettantistiche la non commercialità e, quindi, l'esclusione dall'IRES delle attività svolte in attuazione degli scopi istituzionali, ed effettuate verso pagamento di specifici corrispettivi nei confronti di soci e di altre categorie di soggetti normativamente individuati.

Pertanto, per le Società Sportive Dilettantistiche di cui all'art. 90, della Legge n. 289/2002, ancorchè non perseguano scopo di lucro, tutti i proventi sono considerati commerciali fatta, appunto, eccezione per quelli di cui al citato comma 3, dell'art. 148 TUIR.

Sia per le ASD che per le SSD che optano per la Legge n. 398/91 non concorrono, poi, alla formazione del reddito ai fini IRES, i proventi indicati nel comma 2, lettere a) e b), dell'art. 25, della Legge 13 maggio 1999, n. 133, e successive modifiche, nonché il premio di addestramento e formazione tecnica di cui all'art. 6, della Legge n. 91/1981.

Adempimenti e obblighi

Dopo aver esposto la disciplina, gli obblighi e gli adempimenti per godere dei benefici previsti dalla Legge n. 398/91, nonché quelli recati dall'art. 25 sopra cennato (non commercialità dei proventi realizzati nello svolgimento di attività connesse agli scopi istituzionali, derivanti da due eventi nell'anno per un massimo di euro 51,645,69 – ex 100 milioni di lire -), l'Agenzia delle Entrate precisa che le attività commerciali poste in essere dall'ente sportivo, per poter essere ricondotte nella disciplina agevolativa di cui alla legge n. 398/1991, devono essere connesse agli scopi istituzionali, strutturalmente funzionali alla manifestazione sportiva dilettantistica e devono essere effettuate in concomitanza con lo svolgimento della manifestazione stessa.

A titolo esemplificativo, possono essere annoverati tra i proventi agevolabili quelli derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande in occasione dell'evento sportivo, dalla vendita di materiale sportivo, di gadget, pubblicità e sponsorizzazione, dalle cene sociali, dalle lotterie, ecc.

L'Agenzia precisa, però, che l'agevolazione opera soltanto nei confronti dell'IRES e non dell'IVA.

In merito all'agevolazione recata dal comma 3, dell'art.148 TUIR, - decommercializzazione ai fini IRES delle attività rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso il pagamento di corrispettivi specifici *"nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti di altre Associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali"*, l'Agenzia delle Entrate, nel confermare la non imponibilità IRES delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese in favore dei soggetti di cui sopra, fa presente che la stessa agevolazione è applicabile anche alle Società Sportive Dilettantistiche senza fine di lucro di cui all'art. 90, della Legge n. 289/2002.

L'attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali è quella che costituisce il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano l'ente.

Viene, poi, precisato che l'attività di somministrazione di alimenti e bevande resa in locali interni alla ASD o SSD, anche se svolta nei confronti dei propri soci o associati, deve in ogni caso considerarsi esclusa dalla decommercializzazione di cui sopra. I proventi di tali attività potranno eventualmente, in alternativa secondo le regole generali, essere assoggettati ad imposizione secondo il regime forfettario di cui alla Legge 398/91 qualora ne ricorrano le condizioni.

Resta ferma, comunque, l'esclusione dall'IRES dei proventi delle somministrazioni di alimenti e bevande qualora siano rese in occasione dell'evento sportivo e in concomitanza con lo svolgimento dello stesso in conformità ed ai limiti posti dall'art. 25, comma 2, della Legge n. 133 del 1999.

Effetti della riforma del Terzo Settore per le ASD e SSD

L'Agenzia delle Entrate precisa che le ASD e le SSD, per ciò che concerne la riforma del Terzo Settore, potranno scegliere se conservare le agevolazioni fiscali ad esse specificamente riservate dalla vigente disciplina oppure, in alternativa, qualora intendano entrare a far parte degli enti del Terzo Settore, fruire dei benefici fiscali previsti per tali enti del Terzo Settore, in luogo del regime fiscale specifico riservato alle ASD e SSD non lucrative.

Pertanto, a seguito dell'entrata in vigore della nuova disciplina del Terzo Settore, soltanto le ASD e SSD che non assumeranno la qualifica di enti del Terzo Settore potranno continuare ad avvalersi della presunzione di decommercializzazione di cui all'art. 148, coma 3, TUIR.

Risposte ai quesiti.

Nella Circolare n. 18/E sono fornite risposte ad alcune questioni operative emerse nelle riunioni Agenzia Entrate/Commissione Fiscale CONI. Si riportano le più significative.

1 -Mancata comunicazione alla SIAE della opzione per la Legge n. 398/91

Le ASD e SSD senza fine di lucro possono accedere comunque alle agevolazioni previste dalla Legge n. 398/*91* qualora, senza darne comunicazione alla SIAE, abbiano adottato il cd. **comportamento concludente, fermo restando l'obbligo di regolare comunicazione all'A/E dell'opzione per il regime di favore.**

Tuttavia, la mancata comunicazione alla SIAE comporta l'applicazione della sanzione variabile da 250,00 a 2.000,00 euro.

2 –Connessione con gli scopi istituzionali dei proventi soggetti al regime di cui alla Legge n. 398/91

L'applicazione del regime agevolativo di cui alla Legge n. 398/91 è limitato alle prestazioni commerciali connesse alle attività istituzionali svolte dalle ASD e SSD. In sostanza, se una ASD/SSD svolge un'attività commerciale autonoma e distinta da quella istituzionale, la stessa non può usufruire per detta attività, del regime agevolativo in argomento.

Rientrano tra i proventi delle attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali i proventi delle attività commerciali strutturalmente funzionali all'attività sportiva dilettantistica tra i quali, a titolo esemplificativo, possono annoverarsi i proventi derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande effettuate nel contesto dello svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica, dalla vendita di materiali sportivi, di gadget pubblicitari, dalle sponsorizzazioni, dalle cene sociali, dalle lotterie, ecc.. Possono rientrare tra i proventi in argomento anche le prestazioni relative alle attività di formazione, didattica, preparazione e assistenza all'attività sportive dilettantistica.

Non sono ricompresi tra le attività connesse agli scopi istituzionali i corsi per attività sportive che non rientrano nell'ambito delle discipline sportive riconosciute dal CONI.

Del pari, non rientrano tra le attività connesse con gli scopi istituzionali, quelle svolte con l'impiego di strutture e mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato. In sostanza, non potranno essere considerate attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali quelle dirette alla vendita di beni o alla prestazione di servizi per le 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.

A titolo meramente esemplificativo, sono escluse dal regime forfettario di cui alla Legge n. 398/91 e, sono quindi, tassabili nei modi ordinari, le attività svolte da ristoranti in quanto estranee rispetto alla connessione con gli scopi istituzionali della ASD/SSD, atteso che dette attività presuppongono l'adozione di forme organizzative tali da creare una concorrenza con gli altri operatori di mercato.

Sempre a titolo esemplificativo, possono rientrare, invece, tra le attività soggette al regime di cui alla Legge n. 398/91 la mera somministrazione di alimenti e bevande ovvero la vendita di materiale sportivo strettamente funzionali alla pratica delle discipline per le quali l'ente è iscritto nel Registro CONI, qualora la connessione con gli scopi istituzionali della ASD/SSD risulti assicurata dalla circostanza che dette attività siano svolte all'interno della struttura dove si svolge l'attività sportiva (e non in spazi o locali distanti da essa) senza l'impiego di strutture e mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato, al fine di garantire che dette attività siano, di fatto, prevalentemente destinate agli associati o ai tesserati praticanti l'attività sportiva.

Con riferimento ai servizi di utilizzo dei campi da gioco, degli spogliatoi, degli armadietti e di altre strutture/beni dell'ente sportivo dilettantistico non lucrativo, l'A/E fa presente che detti servizi possono considerarsi rientranti tra le attività connesse con gli scopi istituzionali della ASD/SSD purchè tali prestazioni siano strettamente finalizzate alla pratica sportiva.

3 –Contributi erogati da Enti Pubblici

L'art. 143, comma 3, lett. b) TUIR stabilisce che **non concorrono** in ogni caso alla formazione del reddito **i contributi** corrisposti da Pubbliche Amministrazioni agli enti non commerciali per lo svolgimento convenzionato di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

La norma non opera alcuna distinzione tra contributi a fondo perduto e contributi che hanno natura di corrispettivi. Rientrano, pertanto, nella sfera applicativa dell'agevolazione anche i contributi che assumono natura di corrispettivi.

La norma è, però, applicabile soltanto alle Associazioni e non alle Società Sportive Dilettantistiche dal momento che queste mantengono dal punto di vista fiscale la natura commerciale.

I contributi alle **ASD** non concorrono alla formazione del reddito complessivo e, quindi, al plafond dei 400 mila euro mentre quelli erogati alle SSD rientrano, essendo tassabii, nel plafond medesimo.

Il regime agevolativo opera solo agli effetti IRES. Per quanto riguarda l'IVA gli stessi contributi sono sottoposti a tassazione nel caso in cui si configurino corrispettivi per prestazioni di servizi o per cessioni di beni.

Nel caso in cui i contributi corrisposti ad una ASD siano esclusi dall'IRES ma rilevino solo agli effetti IVA, l'imposta sarà dovuta secondo il regime forfettario previsto dalla stessa Legge n.398/91.

4 –Tracciabilità dei pagamenti e dei versamenti

In caso di importi di minima entità incassati in contanti (quote di iscrizione a corsi, quote associative, ecc.) e poi versati cumulativamente dalla ASD/SSD sul proprio c/c per un importo complessivo pari o superiore a 1.000,00 euro, l'A/E ritiene che l'ente sportivo, al fine di rispettare l'obbligo di tracciabilità in argomento, debba adottare le seguenti modalità di documentazione e contabilizzazione.

Per ogni singola quota di iscrizione ai corsi o di affiliazione, l'ente deve rilasciare un'apposita quietanza, copia della quale dovrà essere conservata in atti. Al fine di consentire ai soggetti verificatori di acquisire le informazioni contabili necessarie per determinare la corretta qualifica fiscale dei versamenti effettuati sui c/c bancari o postali, la ASD/SSD 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. Tali modalità di registrazione, unitamente alla redazione del rendiconto economico finanziario

o del bilancio d'esercizio per le SSD, nel quale sono riportate anche le suddette quote, consente di soddisfare le esigenze informative sia degli associati che dei terzi in ordine alla corretta gestione economica e finanziaria dell'ente stesso.

5 –Determinazione del reddito imponibile e dell'IVA in caso di decadenza dal regime fiscale di cui alla Legge n. 398/91

In caso di decadenza dal regime fiscale ex Legge n. 398 a seguito di attività di controllo fiscale, l'A/E ritiene che sia possibile da parte dei verificatori procedere al **riconoscimento della deducibilità dei costi sostenuti dalla ASD/SSD 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.

Relativamente, invece, alla detraibilità dell'IVA, assolta sugli acquisti di beni e servizi, viene richiamata la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, la quale ha chiarito che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata qualora gli obblighi sostanziali risultino soddisfatti anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi.

Pertanto, afferma l'A/E, fermo restando, in via generale, che la detrazione IVA ai sensi dell'art. 19, del DPR n. 633/1972 può essere validamente esercitata solo laddove le fatture relative ai beni e servizi acquistati siano state annotate nel registro di cui all'art. 25 del medesimo DPR n. 633, poiché la Legge n. 398/91 prevede che le fatture di acquisto vanno soltanto numerate e conservate ma senza obbligo di registrazione nell'apposito registro, **può essere riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti anche nell'ipotesi di mancata registrazione della relativa fattura d'acquisto, sempreché la ASD/SSD sia comunque in grado di dimostrare all'amministrazione finanziaria la presenza dei requisiti sostanziali (soggetto passivo IVA, effettiva vendita di un bene o prestazione di un servizio, fattura regolare, ecc.).**

6 –Effetti della mancata tenuta del modello ex Decreto Ministro Finanze 11 febbraio 1997

Premesso che l'art. 9, comma 3, del DPR n. 544, del 1999 non prevede la decadenza dai benefici fiscali di cui alla Legge n. 398/91 in caso di mancata tenuta del modello di cui sopra, qualora in sede di accertamento si ravvisi tale omissione, si potrà procedere alla ricostruzione della situazione reddituale della ASD/SSD tenendo conto delle effettive risultanze contabili comprovabili, da parte dell'ente, con fatture ed altri documenti.

In sostanza, precisa l'A/E, la ASD/SSD, pur non avendo provveduto ad annotare i corrispettivi sul modello in argomento, in presenza di tutti i requisiti normativamente previsti, potrà continuare a fruire delle agevolazioni di cui alla Legge n. 398/91, sempre che sia in grado di fornire all'Amministrazione Finanziaria i riscontri contabili, quali fatture, ricevute, scontrini fiscali ovvero altra documentazione utile ai fini della corretta determinazione del reddito.

In assenza, invece, dei presupposti previsti dalla legge (ad esempio, violazione del divieto di distribuzione diretta o indiretta degli utili, proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali superiori a 400 mila euro, ecc.), l'ente sportivo non potrà beneficiare delle disposizioni recate dalla stessa Legge n. 398.

La mancata osservanza dell'adempimento relativo all'annotazione dei proventi sul modello in parola comporta, comunque, l'applicazione della sanzione amministrativa prevista dall'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1999.

Il mancato rispetto degli ulteriori adempimenti previsti dal citato art. 9, comma 3, del DPR n. 544 del 1999 (ad esempio, la conservazione e numerazione progressiva delle fatture di acquisto ovvero il versamento trimestrale dell'IVA) comporta, al pari della mancata tenuta del prospetto di cui al DM 11 febbraio 1997, l'applicazione delle specifiche disposizioni sanzionatorio previste dal D.Lgs. n. 471 del 1999 e non la decadenza dal regime tributario di cui alla Legge n. 398/91, sempre che gli adempimenti non precludano all'Amministrazione Finanziaria il riscontro documentale utile ai fini dell'accertamento dei requisiti richiesti per beneficiare del regime stesso.

7 –Regime fiscale delle prestazioni rese ai tesserati delle Federazioni Sportive Nazionali, degli Enti di Promozione Sportiva e delle Discipline Associate.

I soggetti nei confronti dei quali devono essere rese le attività svolte dalle ASD/SSD, ai fini della loro decommercializzazione di cui all'art. 148, comma 3, del TUIR, sono, in primo luogo quelli aventi la qualifica di soci o associati.

L'agevolazione si applica, tuttavia, anche nei confronti di soggetti frequentatori e/o praticanti che non rivestono la qualifica di soci o di associati, a condizione che i destinatari delle attività risultino, come previsto dalla norma, *"tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali"*, vale a dire tesserati della FSN, dell'Ente di Promozione Sportiva o della Disciplina Sportiva cui è affiliato l'ente sportivo dilettantistico.

8- Democraticità del rapporto associativo

Per godere dei benefici fiscali previsti dall'art. 148, comma 3 del TUIR e dall'art. 90 della Legge n. 289/2002, sia le ASD che le SSD senza fine di lucro devono, in via generale, integrare le clausole statutarie stabilite dal comma 18, dell'art. 90 con quelle previste dal comma 8, dell'art. 148 TUIR.

Rileva l'A/E che l'art. 90, comma 18, lett. e), della Legge n. 289/2002, in merito alla democraticità del rapporto associativo prevede l'obbligo di inserire nello statuto degli enti sportivi dilettantistici non lucrativi *"le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la 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".*

Pertanto, le Società Sportive Dilettantistiche senza scopo di lucro non sono soggette all'obbligo di prevedere statutariamente la clausola della democraticità valevole, invece, per le sole ASD.

Conseguentemente, le SSD in argomento non devono integrare i propri statuti con le clausole concernenti la democraticità del rapporto associativo previste dalle lettere c) ed e), del comma 8, dell'art. 148 TUIR .

9-Violazione degli obblighi statutari concernenti la democraticità del rapporto associativo

Per le ASD l'effettività del rapporto associativo costituisce presupposto essenziale per il riconoscimento dei benefici fiscali, al fine di evitare l'uso distorto dello strumento associazionistico.

L'Amministrazione Finanziaria, fermo restando che la sussistenza del requisito della democraticità richiede una valutazione da effettuare caso per caso, evidenzia che elementi quali le modalità di convocazione e verbalizzazione delle assemblee dei soci costituiscono, in via generale, indici rilevanti al fine di desumere la reale natura associativa dell'ente e l'effettiva democraticità del sodalizio.

Tuttavia, chiarisce l'A/E, si può ritenere che l'adozione di forme di convocazione dell'assemblea diverse da quelle tradizionali (ad esempio, l'invio di e-mail agli associati) o l'occasionale mancato inserimento di un dettagliato elenco dei nomi dei partecipanti nei verbali di assemblea o degli associati nel libro dei soci non costituiscono, singolarmente considerati, elementi il cui riscontro comporti necessariamente la decadenza dei benefici fiscali qualora, sulla base di una valutazione

globale della operatività dell'associazione, risultino posti in essere comportamenti che garantiscano il raggiungimento delle medesime finalità.

La clausola della democraticità, precisa l'A/E, si intende violata quando le specifiche azioni od omissioni da parte dell'Associazione rendano sistematicamente inapplicabile la predetta disposizione statutaria.

Ciò si verifica, ad esempio, qualora si riscontrino nell'Associazione elementi quali:

- la mancanza assoluta di forme di comunicazione idonee ad informare gli associati delle convocazioni assembleari e delle decisioni degli organi sociali;

-la presenza di diverse quote associative alle quali corrisponde una diversa posizione di socio in termini di diritti e prerogative, rispetto alla reale fruizione e godimento di determinati beni e servizi;

-l'esercizio limitato del diritto di voto – dovuto alla presenza, di fatto, di categorie di associati privilegiati –in relazione alle deliberazioni inerenti l'approvazione del bilancio, le modifiche statutarie, l'approvazione di regolamenti, la nomina di cariche direttive, ecc.

Infatti, in tali ipotesi, ravvisandosi un nesso diretto tra la violazioni poste in essere dall'Associazione e la disposizione statutaria concernente la democraticità dell'ente, ritiene l'A/E che questo decada dai benefici subordinati all'osservanza delle clausole statutarie.

10-Trattamento fiscale della cessione, da parte di ASD e SSD senza fine di lucro, di diritti alla prestazione sportiva dell'atleta.

Assume particolare rilevanza il punto 7.8 della Circolare n. 18/E, laddove viene precisato quale debba essere il trattamento tributario ai fini IRES della cessione da parte di ASD e SSD senza fine di lucro dei diritti alla prestazione sportiva dell'atleta.

Dopo aver richiamato la disposizione recata dall'art. 148, comma 3, del TUIR, l'A/E precisa che al ricorrere delle condizioni di cui allo stesso art. 148, comma 3, la cessione verso corrispettivo del diritto alla prestazione sportiva dell'atleta, nei confronti di altre ASD e SSD destinatarie della disposizione stessa, può considerasi rientrante nell'ambito delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali ai sensi dell'art. 148, comma 3 TUIR sempreché l'atleta abbia svolto nell'ambito della ASD o SSD senza fine di lucro cedente un'effettiva attività volta ad apprendere e migliorare la pratica sportiva dilettantistica.

In altri termini, precisa l'A/E, 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 una plusvalenza ai sensi dell'art. 66, TUIR.

Se, poi, la cessione avviene nei confronti di un ente sportivo non avente la qualifica di ASD o SSD senza fine di lucro, tale cessione è assoggettata a tassazione.

Nel caso in cui la cessione sia da assoggettare a tassazione e sia effettuata da ASD o SSD che ha optato per la Legge n. 398/91,il corrispettivo assume la natura di plusvalenza e come tale concorre, per l'intero importo della plusvalenza, alla formazione del reddito in aggiunta al reddito forfettariamente conseguito.

Va aggiunto a quanto riportato nella Circolare n. 18/E che gli altri proventi derivanti dalle cessioni in argomento (premio di addestramento e formazione tecnica, premio di addestramento, premio di preparazione, indennità di formazione previsti dalle NOIF della FIGC) non concorrono alla determinazione del reddito della ASD o SSD che fruisce del trattamento agevolativo di cui alla Legge n. 398/1991, mentre ai fini IVA le ASD e SSD destinatarie delle erogazioni in argomento potranno emettere fattura in esenzione IVA indicando la norma esonerativa –art. 15, L. n.81/91- Circolare n. 37/E dell'Agenzia Entrate 20 dicembre 2013.-

11-Trattamento fiscale della cessione da parte di ASD/SSD di diritti alla partecipazione al campionato

Nell'ipotesi in cui le norme sportive consentano la cessione da parte di ASD/SSD del diritto alla partecipazione al campionato, potrà trovare applicazione la previsione agevolativa di cui all'art. 148, comma 3 TUIR a condizione che la cessione avvenga da parte di una ASD/SSD in favore di altra ASD/SSD affiliate entrambe alla medesima Federazione Sportiva.

E' necessario, inoltre, ai fini della ricorrenza del requisito della diretta attuazione degli scopi istituzionali, che la ASD/SSD senza fine di lucro che pone in essere la cessione **continui comunque, seppure in una categoria inferiore, a partecipare ai campionati.**

12-Quantificazione dell'Iva in sede di accertamento in caso di riqualificazione come commerciale dell'attività svolta dalla ASD in favore degli associati.

L'A/E , nel caso in cui, in sede di accertamento, è stato ritenuto che un'Associazione Sportiva Dilettantistica avesse simulato l'espletamento di un'attività di tipo associativo, ritenuta dalla stessa ASD come non commerciale, con conseguente riqualificazione dell'attività svolta come attività commerciale di gestione della struttura sportiva e relativo recupero a tassazione delle entrate percepite dall'ente, è dell'avviso, richiamando la giurisprudenza della Corte di Cassazione, Sezione V, Sentenza n. 6934 del 17 marzo 2017, *che non è corretto ritenere che l'imponibile accertato, corrispondente alla somma delle quote versate dagli associati per la fruizione dei servizi offerti dall'Associazione Sportiva Dilettantistica, vada considerato comprensivo dell'IVA.* In tale ipotesi l'IVA dovuta deve essere applicata aggiungendo la stessa imposta alle somme riscosse dall'Associazione Sportiva Dilettantistica a fronte di tale attività.

Tuttavia, l'A/E fa presente che qualora i competenti uffici dell'Amministrazione Finanziaria ravvisino l'esistenza di obiettive condizioni di incertezza in relazione alla portata e all'ambito applicativo delle norme tributarie rispetto al caso concreto, procederanno alla disapplicazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 10, comma 3, della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (recante "*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*).