

LA FISCALITA' DELLE ASD

Mercoledì 22 giugno 2022

Dott. Mastacchi Alessandro (Arsea Srl)

In collaborazione con



LE TIPOLOGIE DI REDDITI DEGLI ENC

Art. 73 lett. c del TUIR

Sono enti non commerciali gli “enti pubblici o privati diversi dalla società, (...), residenti nel territorio dello Stato che **non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale**. L’oggetto è determinato dalla legge, dall’atto costitutivo o statuto, se esistenti nella forma di atto pubblico/scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l’attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall’atto costitutivo o dallo statuto”.

Il **reddito complessivo degli enti non commerciali** è formato dalla somma delle seguenti tipologie di reddito:

tipologia	esempio
Redditi fondiari	L’associazione è proprietaria di un immobile (reddito dei fabbricati)
Redditi di capitale	Utili derivanti da partecipazioni non soggetti a ritenuta a titolo di imposta
Redditi di impresa	Attività commerciali svolte dall’associazione
Redditi diversi	- Attività commerciali svolte occasionalmente dall’associazione - Redditi derivanti dall’utilizzo di brevetti

LE TIPOLOGIE DI RICAVI DAL PUNTO DI VISTA FISCALE

Ricavi **ISTITUZIONALI** (art. 148 c.1 TUIR) prestazioni senza controprestazione (non sinallagmatiche)

- Quote associative annuali
- Contributi liberali

Ricavi **DECOMMERCIALIZZATI** (art. 148 c.3 TUIR). Nascono commerciali (art. 148 c.2 TUIR) ma non hanno rilevanza fiscale in virtù di una deroga di legge specifica (art. 148 c.3 TUIR)

Comma 2. *Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, (...), le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.*

Comma 3. *Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, sportive dilettantistiche, (...) non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso 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 dalle rispettive organizzazioni nazionali, (...).*

Ricavi **COMMERCIALI**

- 1) prestazioni di servizi inerenti ai fini istituzionali ma dirette a terzi, mancando il presupposto di applicazione dell'agevolazione fiscale di cui all'art. 148 terzo comma del TUIR;
- 2) contratti di sponsorizzazioni: si tratta di contratti promo pubblicitari che prevedono in capo alla ASD/SSD l'onere di far veicolare l'immagine dello sponsor attraverso eventi che organizzano ovvero a cui partecipano;
- 3) cessione di spazi pubblicitari;
- 4) cessione di beni nuovi, come evidenziato dall'art. 148, comma 4, del TUIR (esclusi GAS);
- 5) somministrazione dei pasti, come evidenziato dall'art. 148, comma 4, del TUIR;
- 6) gestione di spacci aziendali e di mense, come evidenziato dall'art. 148, comma 4, del TUIR;
- 7) prestazioni alberghiere/di alloggio, come evidenziato dall'art. 148, comma 4, del TUIR;
- 8) prestazioni di trasporto, come evidenziato dall'art. 148, comma 4, del TUIR;
- 9) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale, come evidenziato dall'art. 148, comma 4, del TUIR.

INTROITI PERCEPITI		Assoggettabilità	
		IVA	IRES
QUOTA ASSOCIATIVA ANNUALE		No perché non c'è scambio	No ex art. 148 TUIR comma 1
I CONTRIBUTI LIBERALI erogati da PERSONE FISICHE a sostegno dell'associazione, senza ricevere alcuna controprestazione		No perché non c'è scambio	No
a) I CONTRIBUTI erogati da PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI e da PRIVATI (es: Fondazioni, aziende) a sostegno dell'associazione, senza ricevere alcuna controprestazione, quando legati ad attività in relazione alle quali l'associazione percepisce	a) esclusivamente introiti di natura istituzionale	No perché non c'è scambio	No
	b) anche introiti di natura commerciale, nel qual caso l'ente erogante effettuerà la ritenuta a titolo di acconto del 4% (ex art. 28 del DPR 600/1973) salvo che non si tratti di contributi erogati dal CONI, Federazioni ed Enti di promozione sportiva (ex art. 90 L. 289/2002)	No perché non c'è scambio	Si
CORRISPETTIVI SPECIFICI versati da		No ex art. 4, comma 4, DPR 633/72	No ex art. 148 TUIR comma 3
<ul style="list-style-type: none"> - soci, - tesserati alla UISP, - ASD/SSD affiliate UISP 			
per partecipare ad attività organizzate dall'associazione (es. quote di iscrizione a campionati o gare, iscrizione ai corsi di avviamento allo sport) e inerenti alle finalità istituzionali dell'associazione e per fruire di servizi resi "in diretta attuazione degli scopi istituzionali"			

INTROITI PERCEPITI		Assoggettabilità	
		IVA	IRES
I CONTRIBUTI CORRISPETTIVI corrisposti da Pubbliche Amministrazioni per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti		Si *	No ex art. 143 TUIR comma 3 lett. b
<i>*L'introito potrebbe essere non soggetto a IVA nel caso di prestazioni esenti ex art. 10 DPR 633/1972 (es. attività educative)</i>			
INTROITI riscossi a seguito di RACCOLTE PUBBLICHE DI FONDI effettuate occasionalmente, in concomitanza a ricorrenze, celebrazioni etc.	Per le associazioni sportive dilettantistiche in regime L. 398/91 l'agevolazione riguarda i proventi commerciali legati all'organizzazione di due eventi all'anno fino ad un massimo di € 51.645,68 (il tetto è stato fissato con DM 10/11/1999)	Si	No ex art. 25 L. 133/99
	Per le altre associazioni sportive dilettantistiche (sono esenti anche da ogni altro tributo)	No ex art. 2, comma 2, D.Lgs. 460/97	No ex art. 143 TUIR comma 3 lett. a
La VENDITA anche a terzi di PUBBLICAZIONI prevalentemente distribuite tra gli associati		No ex art. 4, comma 5, DPR 633/72	No ex art. 148 TUIR comma 3

INTROITI PERCEPITI	Assoggettabilità	
	IVA	IRES
L'organizzazione di VIAGGI E SOGGIORNI per i propri soci.	Si	No ex art. 148 TUIR comma 6
La SOMMINISTRAZIONE di ALIMENTI e BEVANDE effettuata ai propri soci all'interno del luogo dove si realizzano le attività associative	No ex art 4, comma 5, DPR 633/72	No ex art. 148 TUIR comma 5

Quando si realizzano proventi commerciali bisogna aderire ad un regime fiscale per stabilire criteri di versamento delle imposte.

LEGGE 16/12/1991 N. 398

Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche

Se svolgo attività commerciale e non supero € 400.000,00 di entrate commerciali, posso optare per il regime 398/1991. L'opzione si esercita tramite raccomandata da inviare alla SIAE e tramite quadro VO nella prima dichiarazione dei redditi.

- forfetizzazione delle imposte dirette** (base imponibile 3% dei ricavi commerciali + plusvalenze) e dell'IVA (50% di quella introitata, 2/3 se cessione di diritti radio/televisivi);
- semplificazioni adempimenti fiscali:** 1 solo registro IVA, niente split payment (AgE Circolare n.15/2015), niente Reverse Charge (AgE Circolare n.14/2015) ma restano fatturazione elettronica, dichiarativi;
- semplificazioni adempimenti contabili:** separazione attività istituzionale da commerciale ma anche tenuta di un semplice rendiconto economico-finanziario;



Circolare Agenzia delle Entrate 1/8/2018 n° 18: solo per attività commerciali connesse all'attività istituzionale (sponsorizzazione del torneo) ma non per le attività diverse (es: ristorante) che saranno gestite in regime ordinario (IVA da IVA, liquidazione delle imposte dirette in via ordinaria, nessuna semplificazione contabile).

Effetti contabili:

- esonero dalla tenuta delle scritture contabili;
- esonero obbligo ricevuta fiscale (art.1 DM 21/12/1992);
- esonero emissione fattura **salvo** sponsorizzazione/pubblicità /concessione diritti televisivi (art.74 DPR IVA) + fatture (elettroniche) verso la Pubblica Amministrazione ;
- numerazione progressiva per anno solare delle fatture emesse/ricevute (L.398/1991);
- Registri IVA: solo il Registro IVA minori su cui annotare gli introiti di natura commerciale.

Vincoli: tracciabilità (NO cash ma bonifico/assegno non trasferibile ...) versamenti/pagamenti superiori a € 1.000, pena sanzione pecuniaria amministrativa (art.25 L.133/1999), mentre è venuta meno la sanzione della decadenza dal regime ex Lege 398 a partire dal 1/1/2016 (ex art. 19 del D.Lgs 158/2015).

2 Eventi (art.25 L.133/1999): non concorrono a formare il reddito imponibile, per MASSIMO 2 EVENTI per anno e per un IMPORTO MAX € 51.645,69 i ricavi:

a) realizzati dalle associazioni nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;

b) realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all'articolo 143 TUIR.

AGENZIA DELLE ENTRATE - CIRCOLARE N° 18 DEL 1/8/2018

PREMESSA: le Circolari non vincolano né i contribuenti né i giudici, né costituiscono fonte di diritto (Corte di Cassazione) ma rappresentano strumenti che orientano gli Uffici interni.

La Circolare analizza la fiscalità delle ASD come se queste facessero solo attività sportiva e non potessero, invece, essere anche Enti del Terzo Settore: quindi viene «tralasciata» l'analisi di tutte le situazioni non puramente sportive.

I temi:

- 1) le entrate decommercializzate
- 2) le entrate accessorie a quelle istituzionali
- 3) attività connesse e non nel regime L. 398/91:
 - a) le entrate commerciali connesse e quelle non connesse a quelle istituzionali
 - b) effetti contabili e fiscali della distinzione
 - c) come calcolo il plafond della 398

1) LE ENTRATE DECOMMERCIALIZZATE

Es: quota di iscrizione a corsi o quota di iscrizione a manifestazioni sportive

- è decommercializzato l'introito solo con riferimento alle disciplina sportive riconosciute CONI** (Agenzia delle Entrate!) ma l'Agenzia dimentica che l'associazione può avere – statutariamente – anche finalità culturali/di formazione extra-scolastica della persona e decommercializzare anche i relativi introiti (art. 148, comma 3, TUIR) !!!
- è decommercializzata la cessioni degli atleti** ad una associazione affiliata alla medesima FSN/DSA/EPS sempreché l'atleta abbia svolto nell'ambito dell'associazione o società sportiva dilettantistica cedente un'effettiva attività volta ad apprendere e migliorare la pratica sportiva dilettantistica (*ex art. 148, 3° comma TUIR e quindi anche ai fini IVA ex art. 4: aspetto però non chiarito dall'AgE*);
- è decommercializzata la cessione del diritto alla partecipazione al campionato** a condizione che chi cede il titolo continui comunque, seppure in una categoria inferiore, a partecipare ai campionati.

2) LE ENTRATE ACCESSORIE A QUELLE ISTITUZIONALI

Es: noleggio di beni strumentali allo svolgimento dell'attività istituzionale, servizi accessori

- necessità di “verificare anche che le attrezzature e i beni custoditi nonché gli animali ricoverati **siano identificati come idonei** alla pratica sportiva dilettantistica **in base ai parametri definiti dalla Federazione Sportiva Nazionale e dalla Disciplina Sportiva Associata cui l'associazione o società sportiva dilettantistica è affiliata**”;
- servizi di utilizzo dei campi da gioco, spogliatoi, armadietti e altre strutture/beni dell'ente sportivo dilettantistico purché strettamente finalizzati alla pratica sportiva quando diretti a soci/tesserati

3) ATTIVITA' «CONNESSE» E «NON» NEL REGIME L. 398/91

PRESUPPOSTO:

DPR 544/1999 *“Alle associazioni sportive dilettantistiche di cui all'articolo 25, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133, (...), che optano per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, si applicano, per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, connesse agli scopi istituzionali, le disposizioni di cui all'articolo 74, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni”.*

RILIEVI:

Legge 398: *per “qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali (...) l'imposta continua ad applicarsi con le modalità di cui all'articolo 74, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”.*

Atti parlamentari Legge 398: *“ci accingiamo a dare oggi una prima risposta alle esigenze del settore delle associazioni sportive dilettantistiche (...) Ciò consentirà **una diminuzione dei costi concernenti la contabilità** ed un incremento del gettito a favore dello Stato”.*

QUALI SONO LE ATTIVITA' «CONNESSE» SECONDO LA CIRCOLARE 18?

- somministrazione di alimenti e bevande durante le manifestazioni sportive;
- vendita materiali sportivi funzionali alla pratica di discipline promosse;
- vendita di gadget pubblicitari;
- sponsorizzazioni;
- cene sociali;
- lotterie;
- servizi di utilizzo dei campi da gioco, spogliatoi, armadietti e altre strutture/beni dell'ente sportivo dilettantistico purché strettamente finalizzati alla pratica sportiva quando diretti a non soci/tesserati;

a condizione 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 (es: *strumenti pubblicitari, insegne, marchi distintivi, o locali attrezzati secondo gli standard concorrenziali di mercato*);
- prevalentemente destinate agli associati o ai tesserati praticanti l'attività sportiva.

QUALI SONO LE ATTIVITA' «NON CONNESSE» SECONDO LA CIRCOLARE 18?

- bagno turco e l'idromassaggio**, in quanto non si porrebbero direttamente come naturale completamento dell'attività sportiva (AgE Risoluzione 38/2010);
- iscrizione a **corsi per attività sportive non riconosciute dal CONI** (salvo che non sia riconducibile a finalità ulteriori rispetto a quelle sportive indicate in statuto!!! Almeno fino all'entrata in vigore della parte fiscale della Riforma del Terzo Settore);
- pubblicità**;
- ristorazione**, in quanto estranea rispetto alla connessione con gli scopi istituzionali dell'ASD/SSD ed atteso che dette attività presuppongono l'adozione di forme organizzative tali da creare una concorrenza con gli altri operatori di mercato;
- qualsiasi attività verso non soci** quando prevede l'impiego di **strutture e mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato** (es: *strumenti pubblicitari, insegne, marchi distintivi, o locali attrezzati secondo gli standard concorrenziali di mercato*);

EFFETTI CONTABILI E FISCALI DELLA DISTINZIONE

Entrate commerciali CONNESSE agli scopi istituzionali	Entrate commerciali NON CONNESSE agli scopi istituzionali
Applicazione del Regime 398	Applicazione regime ordinario
Detrazione forfettaria di IVA ed imposte dirette	Meccanismo IVA da IVA Liquidazione delle imposte sull'imponibile (entrate commerciali non connesse – spese imputabili alle entrate commerciali non connesse) salvo regime ex art. 145 TUIR
Solo Registro IVA minori Dichiarativi: UNICO ENC, IRAP No Reverse Charge No Split Payment No Fatturazione elettronica sotto € 25.000 (dal 1/7/2022)	Tutti i Registri IVA previsti per le imprese Dichiarativi: UNICO ENC, IRAP, Dichiarazione annuale IVA, Comunicazione trim. dati IVA Reverse Charge e split payment su tali entrate Registratori di cassa fiscalizzati con trasmissione giornaliera incassi Fatturazione elettronica obbligatoria

Si potrebbero avere fino a 3 regimi fiscali **contemporaneamente:**

- Attività istituzionali, decommercializzate e accessorie
- Attività commerciali connesse in regime L. 398/91
- Attività commerciali non connesse in regime ordinario o 145 Tuir

DETERMINAZIONE DEL PLAFOND DELLA L. 398/91

- ❑ **I ricavi commerciali non devono essere > € 400.000**, ivi inclusi quelli inerenti attività commerciali non connesse
- ❑ Il **periodo di imposta** da considerare è quello del singolo contribuente quindi non l'esercizio solare (anche in fase di prima opzione)
- ❑ **Nel calcolo del plafond e delle imposte devo computare** sia le fatture rimosse che le fatture annotate nel Registro IVA Minori ancorché non rimosse (tesi dell'AdE Circolare n. 18) .
PROBLEMA: potrei dover assoggettare a tassazione lo stesso ricavo in due esercizi diversi come nel caso in cui ho inserito nel Registro IVA del 2021 la fattura emessa il 20/12/2021 ma tale fattura viene pagata nel 2022!!!
Inoltre la **Circolare 1/1992**: «*Si precisa che, stante la particolarità della disciplina introdotta dalla legge n. 398 per i soggetti ivi indicati, ai fini della individuazione dei proventi in argomento deve aversi riguardo al criterio di cassa*»).
- ❑ **Non concorrono alla formazione del plafond:**
 - a) le plusvalenze ex art. 86 TUIR (ex art. 2 L. 398);
 - b) i proventi da raccolta fondi (ex art. 25, comma 2, L. 133/1999)
 - c) (**NEWS**) i contributi corrispettivi corrisposti da P.A. ad ASD (NO SSD) nell'ambito di servizi convenzionati aventi ad oggetto servizi inerenti alle finalità istituzionali del sodalizio ed aventi finalità sociale (ex art. 143 del TUIR)

SCADENZE FISCALI ASD IN REGIME L. 398/91

Dichiarazione dei redditi e Irap:

- Pagamento imposte: Saldo anno precedente e primo acconto entro 6 mesi dall'inizio dell'esercizio SOCIALE; secondo acconto entro 11 mesi dall'inizio dell'esercizio SOCIALE;
- Trasmissione delle dichiarazioni entro 11 mesi dalla chiusura dell'esercizio;

Certificazioni Uniche: trasmissione entro i primi di marzo (il calendario cambia ogni anno) in relazione ai compensi pagati nell'anno SOLARE precedente

Modello 770 sostituti d'imposta: trasmissione, ove dovuta, entro il 31/10 di ogni anno in relazione ai versamenti di ritenute effettuate su compensi pagati nell'anno SOLARE precedente.

ALCUNE QUESTIONI DI STRETTA ATTUALITA'

Fatturazione elettronica ASD L. 398/91

Attualmente sono esonerate dall'obbligo di fatturazione elettronica tutte le associazioni titolari di P.IVA che abbiano optato per il regime forfettario L. 398/1991 che nell'esercizio precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a euro 65.000 (DL 119/2018, art. 10, comma 01) se non con riferimento alle fatture emesse nei confronti di Pubbliche amministrazioni.

Con il provvedimento in esame (DL 36/2022 - c.d. Decreto PNRR 2) è prevista la progressiva abrogazione del regime di esonero:

- 1) a partire dal **1° luglio 2022** per le associazioni che nell'anno precedente hanno *“conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori ad euro 25.000”* scatta l'obbligo di emissione della fattura elettronica;
- 2) a partire dal **1° gennaio 2024** la fatturazione elettronica sarà obbligatoria per tutte le associazioni titolari di P.IVA a prescindere dal volume d'affari.

ATTENZIONE !!! Assieme all'obbligo di fatturazione scatta anche quello di CONSERVAZIONE

Obbligo di accettare pagamenti elettronici

L'obbligo di dotarsi di un POS – o altro strumento di pagamenti elettronici - è stato introdotto da tempo ma con il DL 36/2022 sono state introdotte le sanzioni nel caso in cui non si assicuri la possibilità di effettuare il pagamento con tale modalità. L'associazione che non concede l'utilizzo del pagamento con carte di pagamento è infatti passibile di una sanzione pecuniaria amministrativa di euro 30,00 a transazione rifiutata a cui si deve aggiungere una sanzione variabile del 4% del valore della transazione rifiutata.

Non è invece prevista una sanzione se nel corso di una verifica fiscale, per esempio, si accerti la mancanza del POS.

Ma tutte le associazioni sono obbligate a dotarsi del POS?

La norma introduce l'obbligo per tutti *“i soggetti che effettuano l'attività di vendita di prodotti e di prestazione di servizi”*.

Non è quindi tenuta a dotarsi del POS l'associazione che percepisce esclusivamente quote di adesione e contributi liberali.

Pubblicazione contributi pubblici

Scadenza: 30 giugno di ogni anno

Cosa: esclusivamente i contributi quando l'associazione ha ricevuto (vale il principio di cassa) un importo pari o superiore a euro 10.000 (tale importo deve intendersi riferito non al singolo contributo ricevuto ma alla sommatoria dei contributi pubblici ricevuti. No corrispettivi.

Dove: sito internet dell'associazione o sul sito internet della Rete associativa a cui l'associazione aderisce o anche attraverso la pubblicazione sulla pagina del social network, come Facebook, dell'associazione;

Erogante:

- tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative,
- le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo,
- le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni,
- le istituzioni universitarie,
- gli Istituti autonomi case popolari,
- le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni,
- tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali,
- le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale,
- l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e
- le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300;
- il CONI fino alla revisione organica della disciplina di settore.