GLI ACCERTAMENTI FISCALI NELLO SPORT DILETTANTISTICO INQUADRAMENTO NORMATIVO DEL SETTORE, RILIEVI E ANALISI DEI CASI SPECIFICI

Spunti di riflessione in ordine agli obblighi contabili e di rendicontazione delle Associazioni Sportive Dilettantistiche

Luigi Turrini – ***Dottore Commercialista***

SCRITTURE CONTABILI DEGLI E.N.C. (art. 20, primo e secondo comma del D.P.R. 600/73)

Le disposizioni degli artt. 14 (scritture contabili), 15 (inventario e bilancio), 16 (registro beni ammortizzabili), 17 (registro riepilogativo di magazzino – abrogato) e 18 (regime di contabilità semplificata) del D.P.R. 600/73, sono applicabili anche agli enti soggetti all'IRES che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali

«*Indipendentemente dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario*» è sempre prevista la predisposizione – entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio – di apposito e separato rendiconto (più eventuale relazione illustrativa) nel caso di raccolte pubbliche ex art. 143, comma 3, lett. a) del TUIR (o di quelle di cui all'art. 25, co.2 della L. 199/99 per i soggetti ex L. 398/1991)

Queste disposizioni si applicano «*relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate*»

SCRITTURE CONTABILI DEGLI E.N.C. (art. 20, primo e secondo comma del D.P.R. 600/73)

Agenzia delle Entrate, ris. 16 dicembre 2011, n. 126/E (nessun obbligo contabile per l'attività istituzionale)

Gli enti non commerciali sono tenuti «…***ai sensi dell'art. 20, primo comma, del DPR n. 600 del 1973, all'obbligo di redazione delle scritture contabili previste per le imprese commerciali, le società e gli enti equiparati limitatamente all'ipotesi in cui…tali enti esercitino "attività commerciali" intendendosi per tali quelle che sono produttive, per i medesimi enti, di reddito d'impresa ai sensi dell'art. 55 del TUIR…***», vale a dire «…***qualora l'ente svolga in via abituale un'attività riconducibile tra quelle elencate all'art. 2195 del codice civile***…» od anche in tutti i casi in cui «…***la stessa presenti i caratteri dell'abitualità, professionalità e sistematicità***…».

REGIMI CONTABILI CHE POSSONO ESSERE ADOTTATI

Regime di contabilità ordinaria - per gli enti non commerciali con ricavi derivanti dall'attività commerciale superiori a Euro 309.874,14 annui (400.000 a decorrere dall'anno 2011) per prestazioni di servizi ed Euro 516.456,90 annui (700.000 a decorrere dall'anno 2011) per altre attività.
Occorre tenere libro giornale, libro inventari, registri IVA, scritture ausiliarie (partitari), scritture ausiliarie di magazzino, registro beni ammortizzabili.

OBBLIGO REDAZIONE BILANCIO. In base all'art. 15, quarto comma, DPR 600/1973, "*Il bilancio e il conto dei profitti e delle perdite, salve le disposizioni del codice civile e delle leggi speciali, possono essere redatti con qualsiasi metodo e secondo qualsiasi schema, purché conformi ai principi della tecnica contabile*…"

REGIMI CONTABILI CHE POSSONO ESSERE ADOTTATI

Regime di contabilità semplificata

Tenuta dei soli **REGISTRI OBBLIGATORI IN BASE ALLA DISCIPLINA IVA**, sui quali vanno però annotati, entro 60 giorni, anche i componenti positivi e negativi del reddito d'impresa e, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, tutte le altre annotazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito (ratei e risconti, fatture da emettere e da ricevere, plusvalenze e minusvalenze, ecc.), nonché il valore delle rimanenze di fine periodo, raggruppate in categorie omogenee per natura e valore, indicando i criteri seguiti per la loro valutazione.

Obbligatorio è, inoltre, il **registro dei beni ammortizzabili** (*salva la previsione dell'art. 2 del D.P.R. 695/96, che consente di effettuare le annotazioni sul registro IVA acquisti od anche quella di cui all'art. 13 del D.P.R. 435/01, secondo cui il registro dei beni ammortizzabili può essere omesso a condizione che vengano forniti, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, gli stessi dati, ordinati in forma sistematica, che avrebbero dovuto risultare dal predetto registro*).

REGIMI CONTABILI CHE POSSONO ESSERE ADOTTATI

Regime forfetario ex art. 145, comma 1 del TUIR

Riservato agli enti ammessi alla contabilità semplificata Vengono applicati coefficienti di redditività

PRESTAZIONI DI SERVIZI

Fino a euro 15.493,71 ---------- 15%

Da euro 15.493,71 a euro 309.874,14 (400.000,00)* ---------- 25%

ALTRE ATTIVITÀ

Fino a euro 25.822,84 ---------- 10%

Da euro 25.822,84 a euro 516.456,90 (700.000,00)* ---------- 15%

ATTIVITÀ MISTE: verificare la prevalenza se vi è distinta annotazione *altrimenti* si considerano prevalenti le attività di servizi

**** A decorrere dall'anno 2011 (art. 7, D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito dalla L. 12 luglio 2011, n. 106, che ha elevato i limiti della contabilità "semplificata")***

SCRITTURE CONTABILI DEGLI E.N.C. (art. 20, terzo comma del D.P.R. 600/73)

Gli E.N.C. che determinano il reddito forfetariamente ai sensi del comma 1 dell'art. 145 del TUIR, con ricavi fino a euro 15.493,71 per prestazioni di servizi e fino a euro 25.822,84 per altre attività assolvono gli obblighi di tenuta della contabilità semplificata secondo l'(abrogato) art. 3, comma 166, L. 23 dicembre 1996, n. 662, cioè:

> annotazione mensile delle operazioni entro il giorno 15 del mese successivo nei registri IVA o nel prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 1997;
> annotazione degli acquisti entro il termine previsto per le liquidazioni IVA trimestrali sul registro acquisti o sull'apposito prospetto.

REGIMI CONTABILI CHE POSSONO ESSERE ADOTTATI

REGIME *EX* L. 16 DICEMBRE 1991, N. 398
Per ASD, associazioni senza scopo di lucro, pro-loco, che nell'esercizio precedente, hanno conseguito ricavi da attività commerciale non superiori a Euro 250.000.

Adempimenti che devono osservare le ASD (L.398/91, DPR 544/99, DM 473/99)
- Esonero dalle scritture contabili artt. 14,15,16,18 e 20 DPR 600/73 e dagli obblighi del titolo II del DPR 633/72.
- Esonero dall'obbligo dell'emissione della ricevuta fiscale o dello scontrino
- Conservare e numerare progressivamente le fatture di acquisto e annotare, anche cumulativamente, entro il giorno 15 del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, nel modello di cui al D.M. 11 febbraio 1997, opportunamente integrato.
- Versare trimestralmente l'IVA entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, utilizzando il modello F24. Sul registro devono essere annotati anche i proventi che non costituiscono reddito imponibile, le plusvalenze patrimoniali, nonché le operazioni intracomunitarie.
- Conservare copia della documentazione relativa a incassi e pagamenti fino al 31/12 del 4° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

OBBLIGO DI TRACCIABILITA' PER INCASSI E PAGAMENTI

PER CHI ADOTTA IL REGIME *EX* L. 16 DICEMBRE 1991, N. 398

I pagamenti a favore di società, enti o associazioni sportive dilettantistiche di cui al presente articolo e i versamenti da questi effettuati sono eseguiti, **se di importo pari o superiore a 1.000 euro** (limite operante dal 1° gennaio 2015 – art. 1, comma 713 L. 190/2014), tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli

L'inosservanza della disposizione comporta:

- la decadenza dalle agevolazioni di cui alla L. 398/91;
- l'applicazione della sanzione amministrativa da euro 258,23 a euro 2.065,83.

Normativa antiriciclaggio (art. 49 D.lgs. 231/2007) *E' vietato il trasferimento di denaro contante o di libretti di deposito bancari o postali al portatore o di titoli al portatore in euro o in valuta estera, effettuato a qualsiasi titolo tra soggetti diversi, quando il valore oggetto di trasferimento, è complessivamente pari o superiore a euro mille. Il trasferimento è vietato anche quando è effettuato con più pagamenti inferiori alla soglia che appaiono artificiosamente frazionati.*

Si possono prelevare o versare in banca denaro contante di importo superiore a 1.000 euro?

Sì, perché non esiste alcun limite al prelevamento o versamento per cassa in contanti dal proprio conto corrente in quanto tale operatività non si configura come un trasferimento tra soggetti diversi.

(risposta contenuta nelle FAQ pubblicate sul sito del MEF)

OBBLIGO DI TENUTA DELLA CONTABILITA' SEPARATA

"*Per l'attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata*" (art. 144, comma 2 del TUIR)

Le disposizioni degli artt. 14 (scritture contabili), 15 (inventario e bilancio), 16 (registro beni ammortizzabili), 17 (registro riepilogativo di magazzino – abrogato) e 18 (regime di contabilità semplificata) del D.P.R. 600/73

⇩

si applicano «*relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate*»

EFFETTI DEL MANCATO RISPETTO DELLE PRINCIPALI NORME DETTATE PER LE A.S.D. che adottano la L. 398/91 in ordine ad una asserita «*mancata rendicontazione*»

Alcuni rilievi contenuti in avvisi di accertamento

«…*le agevolazioni fiscali concesse alle ASD sono ampiamente compensate, nella prospettiva di evitare l'aggiramento delle disposizioni e contenere l'evasione, da un rigido sistema di controllo fondato* ***sulla puntuale rendicontazione di tutte le operazioni****…»*

*«…****la rigorosa rendicontazione di tutte le operazioni contabili*** *consente un controllo puntuale della gestione dell'associazione…»*

Le «aperture» dell'Agenzia delle Entrate in ipotesi di inosservanza degli obblighi da parte delle A.S.D. che adottano la L. 398/91 (circ. 24/4/2013, n. 9/E)

Effetti della mancata tenuta del modello previsto dal D.M. 11 febbraio 1997

«…l'ente sportivo dilettantistico, pur non avendo provveduto ad annotare i corrispettivi nel modello di cui al DM 11 febbraio 1997, in presenza di tutti i requisiti previsti dalla legge, potrà continuare a fruire delle agevolazioni di cui alla legge n. 398 del 1991, 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 e dell'IVA…»

Le «aperture» dell'Agenzia delle Entrate in ipotesi di inosservanza degli obblighi da parte delle A.S.D. che adottano la L. 398/91 (circ. 24/4/2013, n. 9/E)

Effetti della mancata tenuta del rendiconto previsto dall'art. 5, comma 5, del D.M. 26 novembre 1999, n. 473

«…*considerata la particolare rilevanza riconosciuta agli enti sportivi dilettantistici, si ritiene che la mancata redazione del rendiconto in argomento* (per proventi o raccolte ex art. 25, co. 2, L. 133/1999) *non determini, di per sé, l'inapplicabilità della disposizione di esclusione dall'IRES per i proventi realizzati…sempre che, in sede di controllo, sia comunque possibile fornire una documentazione idonea ad attestare la realizzazione dei proventi esclusi dal reddito imponibile.»*

In caso contrario ➔ tassazione con applicazione del coefficiente del 3% e partecipazione dell'importo al plafond dei 250.000 euro

Effetti sulla mancata redazione del rendiconto economico e finanziario da parte delle ASD, INDIPENDENTEMENTE DAL REGIME CONTABILE ADOTTATO (circ. 12/05/1998 n. 124/E)

«…Il rendiconto annuale… deve riassumere le vicende economiche e finanziarie dell'ente in modo da costituire uno strumento di trasparenza e di controllo dell'intera gestione economica e finanziaria dell'associazione. Deve trattarsi di documento che evidenzia anche l'attività decommercializzata. La documentazione di supporto di tale documento, anche se non fiscale, deve essere conservata con le modalità previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, attesa la rilevanza attribuita allo stesso rendiconto annuale imposto da una norma tributaria quale specifico requisito per l'applicazione di un particolare trattamento di favore».

La mancata redazione ed approvazione del rendiconto annuale, determina la non applicabilità delle disposizioni concernenti la decommercializzazione delle attività rese a favore dei soci.

EFFETTI DEL MANCATO RISPETTO DELLE PRINCIPALI NORME DETTATE PER LE A.S.D.

- **Decadenza "automatica" (es. violazione tracciabilità incassi e pagamenti effettuati da/verso A.S.D. ai sensi dell'art. 25, comma 5 della L. 133/1999, oppure superamento soglia ricavi euro 250.000)**

- **Decadenza salvo prova contraria da parte della A.S.D. [es. illegittima decommercializzazione attività rivolte ai soci *ex* art. 148. L'onere di provare il diritto all'agevolazione grava sul soggetto che la invoca (*ex multis,* Cass. 6.11.2013, n. 24898)]**

- **Decadenza con onere della prova a carico dell'Ufficio (in tutte le ipotesi in cui il mancato rispetto delle norme è solo presunto)**

ONERE DELLA PROVA E REGIME DELLE PRESUNZIONI (cenni)

Art. 2697 c.c. – Onere della prova

"*Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.*

Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda."

ONERE DELLA PROVA E REGIME DELLE PRESUNZIONI (cenni)

Artt. 2727, 2728 e 2729 c.c. – Delle Presunzioni
("…conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato")

Presunzioni legali: dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite (ad es: concetto di residenza ai fini fiscali; movimentazioni c/c; perdita qualifica ENC per A.S.D.

Presunzioni legali **assolute** : non ammettono prova contraria
relative : possibile la prova contraria

Presunzioni semplici (non stabilite dalla legge): l'onere di provare i fatti in giudizio spetta all'A.F.; sono lasciate alla prudenza del giudice, che può ammettere solo presunzioni **gravi, precise** e **concordanti**