



Roma, 25 febbraio 2015
Protocollo: 4133/FB/MC/sc

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

CIRCOLARE N°34

Oggetto: Legge di Stabilità 2015 - Nuovo ravvedimento operoso – Effetti e comportamenti delle società della L.N.D. – Casi di esclusione dalla legge n. 398 del 16 dicembre 1991

Nuovo ravvedimento operoso

Con la Circolare n. 31 di questa Lega, datata 9 febbraio 2015, è stata trasmessa la Circolare FIGC-UST n. 5-2015 con la quale sono state illustrate le disposizioni recate dalla Legge n. 190 del 23 dicembre 2014 - Legge di Stabilità - in materia di "Nuovo ravvedimento operoso".

In particolare sono state riportate, oltre all'ambito di applicazione delle nuove norme, le varie fattispecie che possono essere adottate dai soggetti che intendono avvalersi del ravvedimento.

Va, in primo luogo, fatto presente che, contrariamente al passato, ci si può, in qualsiasi momento, avvalere del ravvedimento operoso. Infatti, mentre la precedente disciplina stabiliva che il ravvedimento non era possibile nel caso in cui la violazione era stata già constatata ed erano iniziati accessi, verifiche, ispezioni e quant'altro, oggi il ravvedimento è precluso soltanto in presenza di notifica al contribuente di un atto di liquidazione e/o di un avviso di accertamento. Come ulteriormente chiarito con la Circolare n. 6/E del 19 febbraio u.s.- punto 10 - dall'Agenzia delle entrate, per i tributi amministrati dalla stessa Agenzia non esistono più preclusioni all'istituto del ravvedimento operoso che *"può essere adottato a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento... anche con riguardo alle violazioni che alla data del 1° gennaio 2015 siano già state constatate dall'ufficio ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento"*.

Il fatto che il ravvedimento operi **senza limiti temporali** e sia possibile anche se è iniziata o conclusa una verifica, senza però che sia stato notificato l'avviso di accertamento, rende più agevole l'approccio con il fisco dal momento che, allorchè il contribuente si rende conto delle contestazioni che l'amministrazione finanziaria gli sta muovendo, può valutare se queste sono non del tutto fondate e quindi contestabili con esito di vittoria presso i giudici tributari o se, invece, si tratta di contestazioni valide mosse a seguito di errori od omissioni effettivamente commessi.

Nel primo caso, occorrerà valutare se trattasi di pretese fiscali frutto di interpretazioni in merito alle quali la giurisprudenza non è costante con la possibilità che i giudici tributari possano accogliere i relativi ricorsi, ad esempio, applicando, se del caso, il principio del "*favor rei*" in seguito a norme successive che hanno modificato la precedente disciplina (vedasi la norma che ha modificato la detrazione IVA per la sponsorizzazione o quella che ha elevato il limite dei pagamenti *cash* a 1.000 euro).

Nel secondo caso il soggetto avrà tutta la convenienza ad evitare che la contestazione mossagli venga formalizzata dall'Agenzia delle entrate con un avviso di accertamento e, pertanto, potrà tempestivamente procedere, se necessario anche prima che venga chiusa la verifica o l'ispezione in corso, ad avvalersi del ravvedimento operoso per gli anni che, a seguito delle verifiche o ispezioni, possono essere oggetto di accertamento, regolarizzando le distinte violazioni comprese quelle prodromiche (ad es. omessa fatturazione) e quelle consequenziali (omesso versamento, infedele dichiarazione).

Il ravvedimento operoso comporta il versamento delle imposte dovute a seguito della rettifica degli errori o delle omissioni effettivamente commesse nonché delle prescritte sanzioni e degli interessi.

Le sanzioni da versare variano a seconda del tempo intercorso tra la violazione commessa ed il momento del ravvedimento e vanno, come indicato nella Circolare FIGC-UST n. 5 – 2015 da un minimo dello 0,20 al giorno per i primi 14 giorni al 5% dell'imposta dovuta se il ravvedimento avviene oltre i due anni o al 6% se la regolarizzazione avviene dopo la notifica del verbale di constatazione.

Gli interessi vanno corrisposti al tasso legale previsto per ciascun anno relativamente al periodo intercorrente tra la violazione ed il versamento.

Casi di esclusione dalla legge n. 398 del 16 dicembre 1991

In relazione alle possibilità offerte dalle disposizioni sul nuovo ravvedimento operoso, istituito che punta su un nuovo modello di cooperazione tra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti con l'obiettivo di perseguire il massimo adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte dei contribuenti, si ritiene opportuno richiamare l'attenzione sulle possibili cause di esclusione dalla legge n. 398/91, che più formano oggetto di accertamento da parte dell'Agenzia delle entrate e di successivo contenzioso e per le quali va valutata l'opportunità di ricorrere tempestivamente al ravvedimento operoso prima che venga emesso l'atto di accertamento.

Le agevolazioni recate dalla legge in argomento hanno come destinatarie le associazioni sportive dilettantistiche e, con il comma 1 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002, anche le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali (S.p.A., S.r.l., cooperative), con proventi commerciali annui non superiori a 250.000 euro.

I soggetti di cui sopra, previa opzione, possono fruire delle disposizioni agevolative della legge 16 dicembre 1991, n. 398, che consistono, tra l'altro, nell'applicazione del regime forfettario ai fini IRES/IRAP e IVA, e nella semplificazione degli obblighi contabili (tenuta e compilazione del solo prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 1997, emissione delle sole fatture di sponsorizzazione e pubblicità, conservazione delle fatture emesse e ricevute, esonero dalla dichiarazione IVA). Il regime forfettario consiste nella determinazione del reddito ai fini IRES applicando il **coefficiente del 3% sui proventi commerciali** e, ai fini IVA, nella detrazione forfettaria **del 50% dell'imposta incassata e versamento trimestrale del restante 50%**.

Tanto premesso, si evidenziano, di seguito, i casi di esclusione dalla Legge n. 398 del 16 dicembre 1991, che determinano la conseguente perdita dei benefici recati dalla stessa legge:

- a-Superamento del limite di 250.000 euro annui di proventi commerciali;*
- b-superamento del limite di 1.000 euro per i pagamenti ricevuti ed effettuati cash;*
- c-violazione del principio di democraticità nell'ordinamento interno, mancanza del formale recepimento nello statuto e nell'atto costitutivo, nonché inosservanza di fatto, delle clausole stabilite nei commi 17 e 18 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 e omessa indicazione nella denominazione sociale della finalità sportiva e della parola "dilettantistica";*
- d-omessa iscrizione nel Registro CONI*

a - Superamento del limite di 250.000 euro annui di ricavi commerciali

Possono fruire, previa opzione, del particolare regime forfetario e delle altre agevolazioni recate dalla legge n. 398/91, le associazioni sportive dilettantistiche (asd) e le società sportive dilettantistiche (ssd) costituite in società di capitali senza fine di lucro, che, come stabilito dal comma 1 dell'art. 1 della stessa legge n. 398, nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito proventi di natura commerciale non superiori a 250.000 euro. **Al comma 2 dello stesso art. 1 è stabilito che se il limite è superato nel corso del periodo d'imposta, cessano di applicarsi le disposizioni di cui alla medesima legge n. 398, dal mese successivo a quello in cui il limite viene superato.**

Nel limite di 250.000 euro annui **non vanno ricompresi i proventi cd. "decommercializzati"**, quali, ad esempio, quelli previsti dal comma 2 dell'art. 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133, nel testo modificato dall'art. 37, comma 2 della legge 21 novembre 2000, n. 342, e cioè, quelli conseguiti per un ammontare complessivo annuo non superiore 51.645,69 euro (100 milioni delle vecchie lire) relativamente ad eventi non superiori a due l'anno, posti in essere da asd e ssd nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali. Sono, inoltre, considerati "decommercializzati" anche il premio di addestramento e formazione tecnica (art. 99 NOIF), e, come chiarito dall'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 37/E del 20 dicembre 2013, anche il premio alla carriera (art. 99-bis NOIF) e il premio di preparazione (art. 96 NOIF).

b - Superamento del limite di 1.000 euro per i pagamenti ricevuti ed effettuati cash

Il comma 5 dell'art. 25 della già citata legge n.133/99, così come modificato dall'art. 37, comma 2, lett. a), della legge n. 342 del 2000, prevede che i pagamenti a favore di asd e ssd e i pagamenti da queste effettuati devono essere eseguiti, se di importo superiore a 500 euro, tramite c/c bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità (carta di credito, bancomat, assegni non trasferibili, ecc.), idonee a consentire la trasparenza fiscale con la tracciabilità dei pagamenti, **pena la decadenza**, oltre l'irrogazione della normale sanzione amministrativa, **dalle agevolazioni previste dalla legge n. 398.**

Il limite di 500 euro è stato elevato con il comma 713 della legge n. 190 del 23 dicembre 2014 – Legge di Stabilità 2015 – a **1.000 euro**. Il superamento di detto limite dal 1° gennaio 2015 - data di entrata in vigore della legge n. 190/2014 - comporta l'esclusione dalla legge n. 398. **A tale riguardo, occorre tenere presente che, come precisato ulteriormente dall'Agenzia delle entrate, da ultimo con la Risoluzione n. 102/E del 19 novembre 2014, l'esclusione opera dal mese successivo a quello in cui si è incorso nella violazione dell'obbligo. Pertanto, "qualora vengano meno nel corso dell'anno i presupposti per l'applicazione del regime speciale di cui alla legge n. 398 del 1991, ivi compreso quindi il requisito della tracciabilità dei pagamenti, l'applicazione del tributo con il regime ordinario dovrà avvenire da mese successivo a quello in cui sono venuti meno i requisiti e non può retroagire all'inizio del periodo d'imposta** (pagg. 4 e 5 della citata Ris. n. 102/E).

E' importante rilevare che il limite si applica ai singoli pagamenti/incassi intercorsi con lo stesso soggetto; a tale riguardo non è stato precisato in quale lasso di tempo i pagamenti/incassi, in misura inferiore al limite prescritto, possono aver luogo nei confronti dello stesso soggetto, così che l'Agenzia delle entrate può facilmente presumere un comportamento elusivo in presenza di più pagamenti di importo inferiore al limite fatti allo stesso soggetto in un breve lasso di tempo. A titolo d'esempio, l'Agenzia delle entrate ha sanzionato con l'esclusione dalla legge n. 398 una asd che aveva effettuato due pagamenti di 498 euro allo stesso soggetto nell'arco della stessa giornata.

Le norme sulla tracciabilità dei pagamenti vanno assolutamente e rigorosamente rispettate anche perché l'esclusione dalla legge n. 398 comporta conseguenze devastanti per la società che non ha rispettato l'obbligo o ha tentato, con un comportamento elusivo, di aggirare il divieto. Resta, tuttavia, da chiarire se, a seguito dell'innalzamento del limite a 1.000 euro, possa essere invocato, per i pagamenti effettuati nei periodi precedenti il 1° gennaio 2015 per importi superiori a 500 ma non a 1.000 euro, il principio del *favor rei* per il quale il fatto commesso può non essere qualificabile in termini di illecito tributario a seguito dell'entrata in vigore di una norma successiva per la quale le sanzioni non sono più applicabili.

c - Violazione del principio di democraticità nell'ordinamento interno nonché del formale recepimento nello statuto e nell'atto costitutivo delle clausole di cui ai commi 17 e 18 della legge n. 289/2002

I commi 17 e 18 dell'art. 90 della legge n. 289 del 27 dicembre 2002 hanno dettagliatamente indicato i requisiti indispensabili che le asd e le ssd devono avere per essere destinatarie delle agevolazioni tributarie recate a favore dello sport dilettantistico.

Il comma 17 stabilisce che le asd e le ssd "devono indicare la denominazione sociale, la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale **dilettantistica**", che deve essere utilizzata in tutti i segni distintivi o comunicazioni rivolte al pubblico.

Il successivo comma 18 stabilisce che lo statuto e l'atto costitutivo delle asd e delle ssd devono contenere le clausole necessarie per garantire l'assenza del fine di lucro, ed il rispetto degli altri principi indicati dalla stessa norma, quali, tra l'altro, il divieto di distribuzione di utili, la democraticità del sodalizio, la devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e associazioni, ecc..

Con la Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, in mancanza del formale recepimento nello statuto, nonché in caso di **inosservanza di fatto** delle clausole statutarie, gli enti sportivi dilettantistici non possono beneficiare del particolare regime loro riservato. Poiché in sede di verifica da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria, è stata spesso contestata la mancanza di democrazia interna, con conseguente disapplicazione dei benefici fiscali, sulla base di elementi quali, ad esempio, la non rituale convocazione dell'assemblea, l'assenza dei nomi dei partecipanti nei verbali dell'assemblea, il mancato inserimento dei nomi degli associati nel libro soci, ecc., su espressa domanda di chiarimenti in proposito fatta dalla LND, l'Agenzia con la Circolare n. 9/E del 24 aprile 2013 ebbe a chiarire, al riguardo che *"l'adozione di forme di convocazione dell'assemblea diverse da quelle tradizionali (ad esempio, l'invio di e-mail agli associati in luogo dell'apposizione in bacheca dell'avviso di convocazione) o l'occasionale mancato inserimento di un dettagliato elenco dei nomi dei partecipanti all'assemblea o degli associati nel libro dei soci non costituiscono, singolarmente considerati, elementi il cui riscontro comporti necessariamente la decadenza dai benefici recati dalla legge n. 398 del 1991, 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, prosegue la Circolare, si intende violata quando la specifica azione od omissione da parte dell'associazione renda sistematicamente inapplicabile la predetta disposizione statutaria"*

La Circolare n. 9/E reca esempi di mancanza di democraticità, 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 quote associative diverse alle quali corrisponda una differente posizione del 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 dei regolamenti, la nomina di cariche direttive, ecc.

In tali ipotesi, infatti, ravvisandosi un nesso diretto tra la violazione posta in essere dall'associazione e la disposizione statutaria concernente la democraticità dell'ente, l'Agenzia ritiene che l'asd debba decadere dai benefici recati dalla legge n. 398/91.

Malgrado l'apertura dell'Agenzia delle entrate riguardo alle *violazioni formali*, resta sempre, purtroppo, alla **discrezionalità** del verificatore procedere alla *presunzione che violazioni formali possano essere considerate sostanziali* con conseguenti verbali ed accertamenti che sanciscono l'esclusione dalla legge n. 398. A tale riguardo, si invitano gli enti associati al **rispetto assoluto delle norme statutarie** nonché a procedere alle convocazioni assembleari nei modi prescritti, a redigere i verbali assembleari riportando i nominativi dei presenti, a tenere aggiornato il libro soci; tutto ciò al fine di evitare presunzioni di violazioni tali da portare all'esclusione dalla legge n. 398.

d – Omessa iscrizione nel Registro CONI

Con l'art. 7 del D.L. 28 maggio 2004, convertito nella legge 27 luglio 2004, n. 186, è stato legislativamente sancito che le agevolazioni recate a favore delle asd e ssd dall'art. 90 della legge n. 289/2002, si applicano a condizione che le medesime società e associazioni siano in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI. A tale riguardo il CONI ha approvato le norme per l'istituzione del "Registro delle Associazioni e Società sportive Dilettantistiche". Il mancato riconoscimento da parte del CONI e, quindi, la non iscrizione nel registro, preclude il godimento delle agevolazioni fiscali a favore dello sport dilettantistico e, quindi, tra l'altro, l'applicabilità della legge n. 398.

A tale riguardo, giova rilevare che **non** comporta l'inapplicabilità della legge n. 398, il mancato invio del **modello EAS**. Il modello prescritto dall'art. 30 del D.L. n. 185/2008 convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, che deve essere inviato all'Agenzia delle entrate, tra l'altro, dalle società e associazioni sportive dilettantistiche, è condizione indispensabile per godere dei benefici fiscali recati dall'art. 148 del TUIR. Il primo comma del medesimo art. 148, stabilisce che non sono considerate commerciali le quote associative e i contributi versati all'ente associativo dai soci, associati e partecipanti, mentre il terzo comma stabilisce, tra l'altro, per le associazioni sportive dilettantistiche, la non commercialità di attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di specifici corrispettivi nei confronti degli iscritti, associati e partecipanti nonché delle altre associazioni e loro iscritti, associati e partecipanti che svolgono la medesima attività e che fanno parte, per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto di un'unica organizzazione locale o nazionale.

Trattasi, in sostanza, di benefici fiscali di notevole spessore ma il mancato invio del modello EAS non ha conseguenze in merito all' applicazione della disciplina recata dalla legge n. 398, se non quella – molto importante – che i proventi, che sono ritenuti "decommercializzati" per effetto del citato art. 148, decadendo dai benefici di cui allo stesso art. 148 a seguito del mancato invio del modello EAS, assumono la qualifica di "commerciali" e, di conseguenza, concorrono ai fini della determinazione del plafond dei 250.000, superato il quale opera l'esclusione dalla stessa legge n. 398.

Si reputa opportuno, poi, richiamare in questa sede la Circolare n. 50 del 26 aprile 2013 della L.N.D. con la quale è stato portato a conoscenza delle asd e delle ssd il contenuto della Circolare n. 9/E del 24 aprile 2013 emanata dall'Agenzia delle entrate a seguito di quesiti rivolti dalla stessa L.N.D..

Trattasi, in particolare, degli effetti della **mancata tenuta del modello previsto dal D.M. 11 febbraio 1997** nel quale le ssd e le asd che optano per la legge n. 398, devono annotare, entro il giorno 15 del mese successivo, anche con un'unica registrazione, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi altro provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente. Al riguardo l'Agenzia delle entrate ha precisato al punto 1 della citata Circolare 9/E del 24 aprile 2013 che, in caso di mancato rispetto dell'obbligo di tenuta del prospetto, **non è prevista la decadenza dai benefici fiscali di cui alla legge n. 398 e che è possibile procedere alla ricostruzione della situazione reddituale dell'ente sportivo tenendo conto delle risultanze contabili** comprovabili da parte dell'ente con fatture e altri documenti. La decadenza dal beneficio è prevista qualora l'ente non sia in grado di produrre alcuna documentazione idonea a provare la sussistenza dei requisiti sostanziali per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge n. 398.

L'Agenzia delle entrate con la stessa Circolare n. 9/E, ha, poi, considerato anche gli effetti della mancata tenuta del rendiconto previsto dall'art. 5, comma 5, del D.M. 26 novembre 1999, n. 473, in relazione alla *decommercializzazione* di proventi commerciali di importo non superiore ad € 51.645,69 realizzati con la alla gestione di eventi per un numero non superiore a due l'anno. Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha precisato che la **mancata redazione del rendiconto non determina, di per sé, l'inapplicabilità della disposizione di esclusione dall'IRES per i proventi realizzati e non rilevati nel rendiconto**, sempre che in sede di controllo, sia comunque possibile fornire una documentazione idonea ad attestare la realizzazione dei proventi esclusi dal reddito imponibile.

Diversamente gli stessi proventi, in relazione ai quali la asd o ssd non sia in grado di produrre alcun documento attestante l'operazione, devono essere assoggettati a tassazione con l'applicazione del coefficiente di redditività pari al 3%, alla stregua dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali di cui alla legge n. 398. In tal caso i proventi in argomento concorrono, non essendo stato regolarmente tenuto il rendiconto, alla determinazione dell'importo di 250.000 euro annui, superato il quale opera l'esclusione dalla più volte citata legge n. 398.

Giova, poi, ripetere che l'esclusione dalla legge n. 398/91, ha effetto dal mese successivo a quello nel quale si è verificata la violazione degli obblighi imposti dalla stessa legge e, poiché il comma 1 dell'art. 1 della stessa legge stabilisce che il limite di 250.000 euro non deve essere superato nell'esercizio precedente per godere dei benefici recati dalla legge, è da ritenere che, qualora in un periodo d'imposta si sia incorsi nella violazione di altri obblighi, che non siano quelli del rispetto del limite di 250.000 euro, sia possibile fruire dei benefici in argomento per il periodo d'imposta successivo sempre che in detto successivo periodo sussistano i requisiti di legge.

Infine, è da ritenere che, in analogia a quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate con la predetta Circolare n. 9/E del 23 aprile 2013 – punto 1 –, in caso di esclusione dalla legge n. 398/91, l'ufficio possa *procedere alla ricostruzione della situazione reddituale dell'ente sportivo dilettantistico tenendo conto delle effettive risultanze contabili, comprovabili da parte dell'ente, con fatture ed altri documenti*. Ciò ancorchè l'ente sportivo non abbia tenuto, per il fatto di aver optato per la legge n. 398/91, i libri previsti per la tenuta della contabilità semplificata o ordinaria, ma soltanto quanto richiesto, ai fini contabili, dalla stessa legge 398.

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
Felice Belloli