

Rag. Marco Perciballi
Commercialista · Revisore contabile

Via Oriolo Romano, 59 – 00189 Roma
Tel. 06 3310173 – 06 3310114 / Fax: 06 3310635

Roma, 5 febbraio 2015

Alle Federazioni Sportive Nazionali

clienti dello Studio Perciballi

Loro sedi

Oggetto: I controlli fiscali nelle associazioni sportive dilettantistiche: compiti e poteri dell’Agenzia delle Entrate e della S.I.A.E.

Le **associazioni sportive dilettantistiche**, considerate le consistenti agevolazioni fiscali di cui beneficiano nonché l’elevata diffusione territoriale, **costituiscono sempre più spesso oggetto di controlli formali e sostanziali da parte dell’Amministrazione Finanziaria, finalizzati alla verifica del possesso dei requisiti prescritti per l’accesso alle agevolazioni ad esse riservate, nonché del corretto adempimento degli obblighi amministrativi, fiscali e contabili.**

Oltre ai controlli dell’Amministrazione Finanziaria in senso stretto (Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza), **gli enti sportivi dilettantistici che svolgono attività di spettacolo e/o intrattenimento nonché coloro che fruiscono delle agevolazioni previste dalla Legge 16 dicembre 1991, n. 398, potrebbero ricevere i controlli anche della Società Italiana degli Autori e degli Editori (c.d. S.I.A.E.).** Infatti, proprio in virtù di una Convenzione stipulata tra la stessa Società e l’Agenzia delle Entrate (datata 15 dicembre 2009 e valevole per dieci anni), **la S.I.A.E. è stata legittimata a verificare**, pur con poteri limitati rispetto all’Amministrazione Finanziaria, **il rispetto dei requisiti richiesti per l’applicazione del regime di cui alla L. 398/91 oltre ai fenomeni evasivi inerenti l’attività spettacolistica e di intrattenimento.**

Con la presente, **si cercherà di fornire una panoramica delle attività di controllo ed ispezione potenzialmente esercitabili da parte dell’Agenzia delle Entrate nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche, ed una disamina dei poteri e limiti propri della S.I.A.E. nell’espletamento delle attività previste in tale Convenzione.**

Gli **enti sportivi dilettantistici**, essendo annoverati tra i soggetti di cui all'art. 73 del TUIR ed all'art. 4 del DPR 633/72 (quali soggetti passivi dell'IRE e dell'IVA), sono **sottoposti agli stessi poteri di controllo previsti dagli artt. 33 del DPR 600/73 e 52 del DPR 633/72 per le imprese commerciali**. Conseguentemente gli organi di controllo dell'Amministrazione Finanziaria (**Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate**), **possono disporre l'accesso di propri impiegati nei locali utilizzati dagli enti medesimi** al fine di procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento delle imposte e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni.

A seguito delle modifiche introdotte dall'art. 8, comma 22, D.L. 02 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44, per poter effettuare l'accesso presso i locali degli enti non commerciali e delle ONLUS, a prescindere dalla qualificazione dell'attività esercitata, è ora **sufficiente la semplice autorizzazione rilasciata dal capo dell'Ufficio verificatore** (Comandante del reparto della Guardia di Finanza ovvero Direttore Provinciale dell'Agenzia delle Entrate), in cui venga indicato lo scopo dell'accesso. Tuttavia, nella sola ipotesi in cui l'accesso riguardi locali che siano adibiti anche ad abitazione (ad esempio quando la sede dell'associazione è stabilita presso l'abitazione del Presidente o di altra persona fisica) o quando sia necessario procedere a perquisizioni personali o all'apertura coattiva di borse, cassette, armadi, ecc. è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica.

In base all'art. 12, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge 212/2000) **l'accesso è legittimo se giustificato da "esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo" e deve avvenire possibilmente "durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente"**.

Lo Statuto del Contribuente, invece, nulla dispone in fatto di **durata delle operazioni di verifica**, essendo unicamente previsto che l'effettiva permanenza del personale della Guardia di Finanza o dell'Agenzia delle Entrate presso il luogo di esercizio dell'attività non possa eccedere i 30 giorni lavorativi (15 giorni per le attività in contabilità semplificata), prorogabili di altri 30 (15) nei casi di particolare complessità che comunque non potranno essere generici e dovranno essere individuati e motivati dal Dirigente dell'Ufficio.

All'atto dell'accesso i verificatori, dopo essersi identificati mediante il proprio tesserino di riconoscimento, dovranno esibire l'originale dell'ordine di accesso consegnandone copia al contribuente. Tale documento, inoltre, dovrà contenere i nominativi dei funzionari/impiegati/militari autorizzati all'accesso, l'indirizzo presso il quale e in quali giorni ed in quali orari deve avvenire l'accesso, il tipo di controllo da svolgersi nonché l'indicazione delle norme di riferimento.

Di fondamentale importanza, al fine di garantire la **regolarità della procedura**, che i verificatori provvedano ad informare tempestivamente il contribuente delle ragioni che giustificano la verifica, dell'oggetto che la riguarda nonché degli obblighi e dei diritti che l'ordinamento (ivi compreso lo Statuto del Contribuente) gli riconosce in tale sede. Infatti, oltre a quelli già citati in tema di permanenza massima dei verificatori o di modalità di svolgimento delle operazioni, il contribuente dovrà essere informato, per esempio del diritto di farsi assistere da un professionista abilitato o di far svolgere il controllo documentale presso l'Ufficio o presso il professionista all'uopo delegato.

Proseguendo nell'iter della procedura, i verificatori, **al termine della propria attività giornaliera, dovranno procedere con la redazione di un "resoconto" delle attività svolte e delle eventuali violazioni rilevate:** di ogni accesso, infatti, dovrà redigersi un processo verbale indicante le risultanze delle ispezioni e delle rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente (o chi lo rappresenta) e le risposte ricevute nonché ogni altra osservazione o rilievo che il contribuente intenda formulare rispetto alle operazioni di verifica. Ogni verbale redatto deve recare la sottoscrizione del contribuente (o da chi lo rappresenta) ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione, rilasciandone copia al contribuente.

L'intera attività, a partire dalle operazioni di accesso e verifica, passando per quelle connesse, fino all'attività di informativa e verbalizzazione dovranno necessariamente **svolgersi alla presenza e nei confronti del legale rappresentante dell'associazione o di un soggetto dallo stesso all'uopo delegato.**

Effettuato l'accesso, i funzionari procedono all'acquisizione della documentazione contabile obbligatoria e non, ed eventualmente alla ricerca di quella extracontabile (attività di reperimento di ogni altra documentazione, informazione, dato che possa essere utile ai fini del controllo). Tutti i libri, registri, atti (tra cui sicuramente l'atto costitutivo e lo statuto) e documenti, contratti, fatture, ricevute, corrispondenza, note e qualsiasi ulteriore documento, compresi quelli informatici su computers, floppy disc, Cd, rinvenuti nei locali dell'associazione possono infatti essere esaminati e sottoposti a controllo, oltre a quelli espressamente richiesti dai verificatori.

Rag. Marco Perciballi
Commercialista · Revisore contabile

Via Oriolo Romano, 59 – 00189 Roma
Tel. 06 3310173 – 06 3310114 / Fax: 06 3310635

L'ispezione documentale può inoltre riguardare anche la documentazione eventualmente reperita attraverso controlli incrociati su associati e/o tesserati ovvero soggetti terzi all'ente (clienti/fornitori o presso istituti bancari, postali ed altri soggetti), disponendo i verificatori degli ordinari poteri riconosciuti all'Amministrazione Finanziaria così come previsti e disciplinati dal DPR 600/73 e dal DPR 633/72.

Generalmente, viene concesso un tempo utile (variabile a discrezione degli accertatori) per procedere con il recupero e consegna della documentazione mancante qualora non sia stata rinvenuta presso i locali dell'associazione (es. documentazione presso il commercialista).

E' importante ricordare in proposito che **la mancata consegna o esibizione della documentazione richiesta, la dichiarazione di non possederla ovvero la sua sottrazione all'ispezione, impedisce che la medesima possa essere utilizzata successivamente a favore del contribuente, sia in sede di accertamento che in sede contenziosa.** Inoltre, tale fattispecie potrebbe costituire valido presupposto per avviare un accertamento di tipo induttivo ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 39, comma 2, DPR 600/73 ed art. 55, DPR 633/72.

Le procedure seguite nelle attività di verifica, descritte nei processi verbali giornalieri, sono riepilogati nel processo verbale di constatazione (c.d. PVC) che rappresenta l'atto finale e conclusivo dell'attività ispettiva in oggetto contenente gli esiti delle attività di verifica, articolate in controlli formali e controlli sostanziali e conseguentemente in violazioni di carattere formale e/o sostanziale.

Tralasciando le questioni di carattere formale, è opportuno soffermarsi sugli **aspetti che costituiscono in prevalenza oggetto di controllo sostanziale.** L'attenzione dei verificatori si concentra, in primis, sulla **effettiva natura "non commerciale" del sodalizio sportivo** (nell'intento di smascherare quelle realtà sostanzialmente imprenditoriali che si nascondono dietro la parvenza di enti non profit), **passando poi all'analisi del rispetto formale e sostanziale dei requisiti che la normativa richiede per l'accesso alle agevolazioni fiscali riconosciute al settore,** tanto sotto il **profilo della de-commercializzazione dei corrispettivi specifici** (art. 148, commi 3 e segg., TUIR, e art. 4, comma 4, DPR 633/72) che **sotto quello dell'accesso a regimi contabili e fiscali di favore,** per tutti quello previsto dalla L. 398/91.

Per quanto riguarda **l'effettiva qualificazione di un ente come "ente non commerciale" e più precisamente come "associazione sportiva dilettantistica", le verifiche sono generalmente incentrate sull'esame della documentazione inerente l'attività associativa** (atto costitutivo, statuto, verbali delle Assemblee degli associati e del Consiglio Direttivo, le comunicazioni rivolte al pubblico e agli associati e/o tesserati), delle dichiarazioni rilasciate in sede di accesso, verifica ed ispezione da parte del legale rappresentante, da associati e/o tesserati, dai frequentatori o dai collaboratori dell'associazione nonché dalla documentazione reperita in sede e/o derivante da altre fonti, il tutto nell'intento di disconoscere la natura associativa non lucrativa e sportiva dilettantistica dell'ente con la successiva riqualificazione dello stesso come ente commerciale o addirittura come società di fatto.

Sotto questo profilo, infatti, giova ricordare che **le associazioni sportive dilettantistiche, congiuntamente ad altri enti associativi** specificatamente identificati dalla norma, **godono di un trattamento tributario di estremo favore** in relazione all'attività svolta in diretta attuazione dei propri scopi istituzionali nei confronti di propri associati, di quelli di altre associazioni che svolgono la stessa attività e che fanno parte di un'unica organizzazione nazionale nonché dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali (Federazioni sportive nazionali, Enti di promozione sportiva, Discipline sportive associate).

L'agevolazione, prevista dall'art. 148, comma 3, Tuir e dall'art. 4, comma 4, DPR 633/72 consiste nella de-commercializzazione dei corrispettivi specifici versati all'ente sportivo dai soggetti di cui sopra in cambio della partecipazione alle attività istituzionali dello stesso organizzate. Per effetto di tale previsione normativa i proventi in oggetto risultano non assoggettati all'Iva, all'Ires e all'Irap, a condizione che lo statuto dell'ente sia conforme ad alcuni requisiti di forma e di sostanza che vanno ad incidere sulla sua struttura e che sia stata presentata telematicamente all'Agenzia delle Entrate la Comunicazione dei dati rilevanti ai fini fiscali (c.d. Modello EAS). In particolare, è prescritto (art. 148, comma 8, Tuir e art. 4, comma 7, DPR 633) che le associazioni interessate conformino i propri statuti ed atti costitutivi, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, alle seguenti clausole:

- a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;

- b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
- e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;
- f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Come sopra anticipato, con l'art. 30 del D.L. 185/2008, **l'accesso alle agevolazioni** di cui agli artt. 148, Tuir e 4, comma 4, DPR 633/72 **è stato** inoltre **condizionato, oltre che all'esistenza dello statuto nelle forme e con i contenuti di cui sopra, anche alla trasmissione per via telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati e delle notizie rilevanti ai fini fiscali mediante un apposito modello, il modello EAS, entro 60 gg. dalla costituzione** (ovvero entro il mese di marzo dell'esercizio successivo a quello nel quale si sono verificate variazioni rispetto ai dati contenuti nella precedente trasmissione).

Si ricorda che, per tale ultimo adempimento, risulta piuttosto limitata la possibilità di ravvedimento (la cd. rimessione in bonis è infatti ammessa previa corresponsione della sanzione di 258 euro e comunque entro il termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi successiva alla violazione). L'intento della norma, come esplicitato nella Circolare 12/E del 9/4/2009, era proprio quello di acquisire una più ampia informazione e conoscenza del mondo associativo e dei soggetti assimilati sotto il profilo fiscale (società sportive dilettantistiche), con l'obiettivo primario di tutelare le vere forme associazionistiche incentivate dal legislatore fiscale e, conseguentemente, di isolare e contrastare l'uso distorto dello strumento associativo suscettibile di intralciare, tra l'altro, la libertà di concorrenza tra gli operatori commerciali.

Ciò premesso, prendendo in esame un significativo numero di accertamenti subiti dagli enti non lucrativi di tipo associativo nell'ultimo triennio, emerge la **tendenza degli organi accertatori ad attribuire un ruolo non sempre marginale alle violazioni formali rispetto agli aspetti sostanziali**. Pertanto, **i verificatori, affrontati gli aspetti formali nella fase iniziale della verifica, come una sorta di "primo step", procederanno ad un successivo e più interessante esame di quelli sostanziali**.

La registrazione dello statuto, la tenuta del libro degli associati, il libro delle riunioni del Consiglio Direttivo e dell'assemblea, l'elenco l'iscrizione nel Registro delle Associazioni Sportive Dilettantistiche tenuto dal CONI, l'approvazione del bilancio entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio o la presentazione del modello EAS, rappresenteranno quindi solo una anticipazione di quello che sarà l'accertamento vero e proprio, avente una vera e propria funzione antielusiva finalizzata ad evitare che dietro lo schermo dell'ente associativo possa essere occultata una vera e propria attività imprenditoriale. Sotto questo profilo i rilievi "sostanziali" investono tipicamente i seguenti aspetti.

Tra le contestazioni più frequenti che vengono mosse agli enti non lucrativi di tipo associativo **possiamo annoverare**, in prima battuta, la **mancata partecipazione degli associati alla vita associativa, evidenziata soprattutto dalla mancata esecuzione delle formalità previste nello statuto** e/o dettate dal buon senso volte a garantire un pieno e continuo coinvolgimento (informativo e decisionale) dei componenti di tale organismo collettivo. **La mancata convocazione degli associati e/o la loro partecipazione alle assemblee, il mancato riconoscimento del diritto di voto agli associati maggiorenni, il mancato coinvolgimento dell'intera base sociale nelle decisioni dell'ente, la fossilizzazione del Consiglio Direttivo le cui cariche sociali risultano ricoperte**

dalle stesse persone per anni ed anni, la gestione del sodalizio come una sorta di “feudo” da parte dello stesso Consiglio, dove il Presidente rappresenta il “monarca assoluto”, accompagnata dalla mancata redazione dei verbali assembleari, la loro presenza sporadica o comunque con identica forma e contenuto, non fanno altro che sostenere le tesi degli organi accertatori.

E’ evidente che spesso questa “fossilizzazione” è conseguente al fatto che sempre di più, rispetto al passato, non vi è disponibilità da parte degli Associati a rivestire cariche Dirigenziali, che richiedono disponibilità di tempo e comportano rischi che investono anche il patrimonio personale dei Dirigenti. Per poter contrastare le tesi degli accertatori è necessario che le decisioni, come tra l’altro previsto in tutti gli statuti delle Associazioni Sportive Dilettantistiche, siano prese collegialmente e trascritte nell’apposito libro dei verbali del Consiglio Direttivo. In pratica se nello Statuto è previsto che le quote richieste agli associati e tesserati per lo svolgimento dell’attività solo determinate annualmente dal Consiglio Direttivo, è evidente che tale attività deve essere assolta.

Tornando all’attività degli accertatori, in alcuni casi **le conclusioni sulla mancanza di collegialità e trasparenza sono state raggiunte anche attraverso l’analisi di questionari distribuiti ai frequentatori dell’associazione**, nei quali viene richiesto di rispondere ad una serie di domande riguardanti la vita associativa (es. viene chiesto se si sentano associati o clienti, se siano consapevoli della natura di associazione a carattere non profit dell’ente che frequentano, se conoscano lo statuto sociale, se siano mai stati convocati o abbiano partecipato alle assemblee sociali, se e quali componenti degli organi sociali conoscano, quali servizi ricevano e quanto paghino, ecc.).

Al di là della potenziale pericolosità che tali questionari possono rappresentare per l’ente non profit che non abbia sufficientemente informato gli aderenti circa il proprio status di ente non commerciale, sulla loro valenza probatoria, tuttavia, si possono sollevare molti dubbi, legati alla scarsa rappresentatività del campione degli intervistati o alla contraddittorietà delle risposte (si veda la Sent. n. 113 del 19/11/2010, con la quale la CTP di Venezia riconosce valore di prova ai numerosi questionari raccolti dall’associazione ricorrente, in contrapposizione con i pochi prodotti dall’Ufficio).

In alcuni casi, relativi per lo più a **palestre, piscine, scuole di danza, pattinaggio**, ecc. caratterizzate da un elevato numero di frequentatori, **sussiste la tendenza dei verificatori a contestare la stessa natura sportiva dell’attività svolta, retrocessa a mera disciplina individualistica finalizzata al benessere fisico o all’apprendimento di un arte, piuttosto che alla promozione sportiva**, sulla base del presupposto della mancata organizzazione o partecipazione a campionati, gare, concorsi o manifestazioni sportive in genere.

Tali conclusioni, evidentemente errate e palesemente contestabili, non trovano alcun fondamento normativo essendo la natura di ente sportivo dilettantistico riconosciuta (formalmente) dall'affiliazione ad una Federazione Sportiva Nazionale, Ente di promozione sportiva ovvero Disciplina sportiva associata nonché dalla successiva iscrizione al Registro delle società e associazioni sportive dilettantistiche tenuto dal CONI, mentre dal punto di vista sostanziale non viene richiesto necessariamente la partecipazione a gare e/o manifestazioni essendo sufficiente la mera pratica sportiva.

Il CONI, infatti, ai sensi di quanto dispone l'art. 7, D.L. n. 136/2004 (conv. L. 186/2004), è l'unico organismo certificatore dell'effettiva attività sportiva svolta dalle associazioni e società dilettantistiche, cosicché l'affiliazione ad una Federazione Sportiva Nazionale o ad un Ente di promozione Sportiva da esso riconosciuto, con la conseguente successiva iscrizione nel Registro da esso tenuto, costituisce la modalità istituzionale con cui il Comitato Olimpico conferisce il riconoscimento sportivo e riconosce l'effettivo status di associazione sportiva dilettantistica.

Va da sé, pertanto, che l'Amministrazione Finanziaria non ha alcun potere di disconoscere lo status di ente sportivo dilettantistico, attribuito ad una associazione dal CONI (illuminante è in proposito, tra le altre, la sent. 50/02/12 del 22/2/2012 pronunciata dalla CTP di Ascoli Piceno): infatti, qualora l'Amministrazione Finanziaria ritenesse di essere a conoscenza di "*elementi di incompatibilità*" con lo status di associazione sportiva dilettantistica, dovrebbe rivolgersi al CONI, e ad esso ("unico ente certificatore...") chiedere un eventuale riesame del riconoscimento dell'ente sottoposto ad accertamento.

Né, ai fini della qualificazione dell'associazione come ente sportivo, può attribuirsi ulteriormente rilievo alla partecipazione a manifestazioni sportive, dal momento che proprio allo scopo di fornire una interpretazione autentica relativa all'applicabilità dell'agevolazione di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), Tuir, l'articolo 35, comma 5, D.L. 207/2008 (conv. L. 14/2009) ha definitivamente chiarito che nella dicitura "*esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche*" di cui alla citata lettera m), comma 1, dell'art. 67 sopra citato, sono ricomprese altresì "*la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica*", superando quindi il legame fra l' "*attività sportiva dilettantistica*" e la partecipazione/organizzazione di "*manifestazioni sportive dilettantistiche*".

Ciò premesso, **si è dovuto attendere l'anno 2010 affinché la stessa Amministrazione Finanziaria andasse a recepire tale assunto, con la Risoluzione 38/E del 17/5/2010**, dove si evidenzia appunto che "**...per la connotazione della nozione di 'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche'**, di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), del TUIR, **non assume alcuna**

rilevanza la circostanza che le attività medesime siano svolte nell'ambito di manifestazioni sportive ovvero siano a queste ultime funzionali", essendo definitivamente eliminato "il requisito del collegamento fra l'attività resa dal percipiente e l'effettuazione della manifestazione sportiva".

La **contestazione riguardante lo svolgimento prevalente di attività commerciale e/o la distribuzione diretta/indiretta di utili**, in termini sia formali che sostanziali, **rappresenta senza ombra di dubbio il filone contestativo più consistente e pregnante**: i rilievi, infatti, possono investire, banalmente, l'entità dei compensi riconosciuti al Presidente e/o ai Consiglieri, anche nell'ambito delle attività "sportive" o di altra natura (es. professionali) comunque svolte indipendentemente dal mandato consiliare, quale violazione del divieto di distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione ma anche la pratica di tariffe differenziate in funzione del servizio reso e non a fini sportivi e promozionali, o piuttosto di sconti e convenzioni sulle tariffe, considerate sovente espressione di logiche commerciali inconciliabili con lo spirito di solidarietà e di promozione sportiva (in realtà, sotto quest'ultimo aspetto, si dimentica che la differenziazione delle tariffe è insita nel concetto stesso di corrispettivi specifici intendendosi per tali, a mente degli stessi artt. 148, comma 3, Tuir, e 4, comma 4, DPR 633/72).

A quanto sopra possiamo aggiungere poi le **contestazioni aventi ad oggetto l'adozione di forme di pubblicità dei servizi offerti, ritenuta dagli accertatori un mezzo per conseguire maggiori ricavi ed affermare sempre più il nome dell'associazione sul mercato, e non invece quale veicolo di divulgazione dello spirito associativo e di promozione della cultura sportiva** (come se il ricorso alla pubblicità fosse prerogativa esclusiva delle attività commerciali e non potesse portare alla promozione delle iniziative a carattere sportivo quale attrazione di nuovi iscritti per perseguire in tal modo la diffusione della cultura sportiva ed il proselitismo associativo).

Significative sotto questo profilo sono le **sent. n. 22578 del 12/11/2012 e la n. 4147 del 20/2/2013, con la quale la Suprema Corte di Cassazione ribadisce la necessità che le clausole statutarie siano effettivamente applicate e non solo formalmente previste**, individuando alcuni indicatori di commercialità il cui esame congiunto può consentire di sostenere se l'attività svolta abbia o meno natura commerciale.

Molti dei rilievi sopraccitati vengono spesso contestati congiuntamente, ed il quadro che ne emerge è posto a base del disconoscimento dell'ente come associazione sportiva dilettantistica senza scopo di lucro; i verbali notificati, in altre parole, finiscono per considerare imponenti i corrispettivi

specifici riscossi in conformità alle finalità istituzionali, accertando il reddito d'impresa imponibile e l'Iva a debito a carico del sodalizio sportivo, che viene qualificato come ente commerciale o addirittura come società di fatto tra gli associati attivi nella gestione dell'ente, con conseguente imponibilità del reddito pro quota in capo a questi per trasparenza.

Qualora l'ente si trovasse in presenza di tali contestazioni, le conseguenze potrebbero essere ulteriori, con effetti particolarmente pesanti soprattutto sotto il profilo del trattamento tributario e previdenziale riservato ai compensi corrisposti ad atleti, allenatori, istruttori e collaboratori amministrativo gestionali di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), Tuir, potendo esser rilevata non solo la mancata effettuazione delle ritenute d'acconto sulle somme corrisposte, bensì ben più gravi violazioni di carattere contributivo (nell'ipotesi in cui il verbale fosse trasmesso all'INPS o all'Ispettorato del Lavoro per le valutazioni di loro competenza).

Accanto alle ipotesi appena esaminate, ve ne sono, invece, altre nelle quali non viene affatto contestata la qualifica di ente non commerciale dell'associazione sportiva dilettantistica verificata, ma vengono piuttosto **accertati i presupposti e le condizioni di esercizio delle agevolazioni riconosciute alle stesse in tema di tassazione delle attività commerciali**. Il riferimento è quello alla L. 398/91, che come noto riconosce alle associazioni sportive dilettantistiche che vi abbiano optato significative facilitazioni in tema di semplificazioni amministrative (esonero dalla tenuta della contabilità e dei registri Iva, fatta eccezione per il modello di cui al D.M. 11/02/97, l'esonero dall'obbligo della certificazione fiscale, esonero dalla presentazione della dichiarazione Iva e della comunicazione dati Iva, ecc.), tassazione agevolata sui proventi dell'attività commerciale e forfetizzazione dell'Iva da versare. **In questo ambito i controlli mirano anzitutto a verificare il rispetto dei requisiti formali e sostanziali di accesso e di applicabilità del regime forfetario.**

Si fornisce un elenco delle **criticità che più frequentemente si riscontrano in questo ambito:**

a) **possesso di uno statuto conforme alle clausole previste dall'art. 90, l. 289/02**, il quale (comma 18) prevede che nello statuto debbano essere espressamente previste la denominazione; l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica; l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione; l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette; 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; l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari; le modalità di scioglimento dell'associazione; l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni. Per tale tipologia di contestazione valgono in proposito le considerazioni precedentemente svolte in tema di corrispettivi specifici e requisiti statutari ove vige il principio, affermato giurisprudenzialmente, della prevalenza della sostanza sulla forma;

b) **presupposto soggettivo:** l'applicabilità della l. 398/91, inizialmente prevista per le associazioni sportive dilettantistiche è stata successivamente estesa anche alla società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro nonché a tutti gli enti non lucrativi di tipo associativo. Pertanto il disconoscimento quale ente sportivo dilettantistico, non porterebbe ad una automatica disapplicazione della l. 398/91 qualora non venisse contestato lo status di "ente non lucrativo di tipo associativo";

c) **opzione:** la scelta per il regime agevolato della l. 398/91 per le associazioni sportive dilettantistiche è, di fatto, operata mediante il comportamento concludente del contribuente, adottato dall'inizio dell'anno o dal giorno di inizio dell'attività.

Formalmente, poi, l'opzione va comunicata al concessionario s.i.a.e. competente in base al domicilio fiscale dell'associazione, prima dell'inizio dell'anno solare (o entro 30 giorni dall'inizio dell'attività) per il quale l'ente intende fruire del regime agevolativo, e all'agenzia delle entrate, mediante la compilazione del quadro vo della dichiarazione iva, da allegarsi al modello unico, senza che l'eventuale inadempimento a tali comunicazioni possa pregiudicare l'applicabilità del regime;

d) **rispetto del plafond di euro 250.000:** si rammenta in proposito che l'accesso al regime è limitato alle associazioni e società sportive dilettantistiche che nel periodo d'imposta precedente abbiano conseguito proventi commerciali per un ammontare non superiore ad euro 250.000 (o che prevedano di non superarli nel primo periodo d'imposta qualora di nuova costituzione). In caso di superamento del limite dei proventi commerciali di cui sopra, gli effetti dell'opzione terminano con decorrenza dal primo giorno del mese successivo a quello nel quale il limite è stato superato, con il conseguente obbligo di adottare le disposizioni ordinarie in tema di contabilità;

e) **raccolta pubblica di fondi:** per le associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal coni o dalle federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva che si avvalgono della l. 398/91, non concorrono a formare il reddito imponibile, se percepiti in via occasionale e saltuaria, e comunque per un numero complessivo non superiore a due eventi per anno, entro il limite di complessivi euro 51.645,69: i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali

(somministrazioni di alimenti e bevande, cessione di materiali sportivi e gadgets, in concomitanza di manifestazioni sportive) nonché i proventi realizzati per il tramite di raccolte di fondi effettuate in occasione di celebrazioni, ricorrenze e campagne di sensibilizzazione. i proventi in questione, fino al limite di cui sopra, essendo fiscalmente neutrali, sono irrilevanti anche a i fini del superamento del limite di euro 250.000 di cui alla l. 398/91. Ciò premesso, vista l'importante agevolazione in oggetto, è chiaro che la corretta gestione e rilevazione dei proventi conseguiti in tali occasioni (la normativa richiede che venga redatto un apposito rendiconto delle entrate e delle uscite rilevate per ciascun evento entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio) suscita spesso l'interesse dei verificatori;

f) tracciabilità movimenti di importo superiore ad euro 516,461: come noto l'art. 25, comma 5, l. 133/99 dispone che tutti i versamenti fatti in favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché i pagamenti eseguiti dalle stesse di importo superiore a 516,46 euro (dal 1 gennaio 2015 la soglia passa ad euro 1.000) debbano essere effettuati tramite conti correnti bancari o postali intestati all'associazione sportiva (assegni non trasferibili, bonifici, giroconti, ecc.) o mediante l'utilizzo di carte di credito o bancomat. Conseguenza principale del mancato rispetto di tali disposizioni, oltre all'applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie (art. 11, d.lgs. 471/97), è la decadenza dal regime forfetario di cui alla l. 398/91, a partire dal mese successivo a quello in cui si è verificata la violazione (in tal senso la recente Ris. Agenzia entrate n. 102/e del 19/11/2014). Si comprende bene dunque come molta cura sia riservata dai verificatori al controllo del sistematico rispetto di questo limite, giacché il rilievo anche di una sola violazione potrebbe compromettere l'applicabilità dell'agevolazione. Si evidenzia, tuttavia, la presenza di pronunce della giurisprudenza di merito con interpretazioni meno restrittive rispetto alla linea dell'amministrazione finanziaria, anche se è opportuno evitare che vi sia il superamento di detto limite, in quanto causa l'instaurazione di un contenzioso i cui esiti sono incerti e con conseguenze pericolose per l'Associazione e per gli Amministratori.

g) qualificazione spese di sponsorizzazione/pubblicità: un aspetto particolarmente interessante per i verificatori, è stato quello rappresentato dagli introiti per attività pubblicitarie e da sponsorizzazioni. per effetto della diversa e più vantaggiosa percentuale di detraibilità dell'iva riconosciuta ai primi (50%), rispetto ai secondi (10%), la tendenza delle associazioni era quella di qualificare come "prestazioni pubblicitarie" anche quelle di sponsorizzazione così come l'amministrazione finanziaria cercava, sempre e comunque, di potare nell'alveo delle sponsorizzazioni tutte le prestazioni promo-pubblicitarie svolte dal sodalizio sportivo. La questione è stata finalmente risolta con il decreto semplificazioni uniformando la percentuale di detraibilità dell'Iva al 50% a partire dalla prestazioni promozionali svolte dal 13 dicembre 2014 (anche se rimane di assoluta attualità per le operazioni poste in essere precedentemente all'entrata in vigore del provvedimento).

Inoltre è importante evidenziare alcuni aspetti formali di notevole rilevanza, sono rappresentati dai comportamenti, spesso dovuti a negligenza o poca conoscenza degli adempimenti da parte dei Dirigenti Sportivi. Infatti, molti accertamenti sono basati sulla mancata tenuta dei prescritti libri degli Associati, del Consiglio Direttivo e dell'Assemblea, nonché dell'elenco dei tesserati, che, come è noto, devono risultare tesserati ad una Federazione Sportiva o Ente di Promozione Sportiva riconosciuta dal CONI e a cui la stessa Associazione deve essere Affiliata. Altra formalità spesso contestata dai verificatori è l'iscrizione nel Registro delle Società Sportive Dilettantistiche tenuto dal CONI, che, ricordiamo, non è automatica con l'affiliazione ad una Federazione Sportiva o Ente di Promozione, ma necessita di una conferma da effettuarsi all'interno del sito web del CONI (www.coni.it/it/registro-societa-sportive.html).

Altri elementi che possono creare problemi interpretativi ai verificatori, sull'attività svolta dall'Associazione, sono rappresentati dall'utilizzo di "termini" riconducibili ad attività commerciali, assolutamente da evitare, come ad esempio "prezzo", "corrispettivo", "compenso", quando nello Statuto dell'Associazione viene espressamente previsto che per la partecipazione all'attività, agli Associati e Tesserati vengono richieste delle "quote di partecipazione"; è evidente che in sede di contenzioso questi aspetti legati alle dizioni possono essere facilmente superate, ma è chiaro che evitare questo tipo di presunzioni è certamente opportuno.

Tornando al verbale di constatazione (c.d. PVC), che rappresenta l'atto finale e conclusivo dell'attività ispettiva, trascorsi almeno 60 giorni dalla notifica, così come richiede lo Statuto del contribuente per le eventuali osservazioni da parte del soggetto verificato, i rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione emesso nei confronti di una associazione sportiva dilettantistica si traducono in un avviso di accertamento.

La Società Italiana degli Autori e degli Editori – S.I.A.E.

In ambito tributario l'Amministrazione Finanziaria, per effetto di specifici accordi e convenzioni, si avvale, fin dagli anni '20, della **collaborazione della Società Italiana degli Autori e degli Editori per combattere l'evasione fiscale in determinati settori.** In primis, l'obiettivo di tale collaborazione è rivolto ad accertare e contrastare quelle violazioni tributarie e fenomeni evasivi aventi ad oggetto il settore dello spettacolo e dell'intrattenimento, volti principalmente ad effettuare verifiche documentali su libri, registri e scritture nonché aventi ad oggetto l'installazione e/o il corretto utilizzo dei sistemi di biglietteria automatizzata e dei misuratori fiscali.

Nell'ambito delle proprie aree di intervento, per effetto dell'aggiornamento della normativa sugli spettacoli (che a partire dal 2000 ha previsto l'assoggettamento alla sola Iva per le attività spettacolistiche nonché l'applicazione congiunta dell'Iva e dell'imposta sugli intrattenimenti per le attività di intrattenimento), la Convenzione tra Agenzia delle Entrate e S.I.A.E. stipulata per il periodo 2000-2009 aveva potenziato i poteri della Società estendendoli a quanto previsto dall'art. 52, DPR 633/72 soprattutto per quanto riguarda il reperimento di tutti quegli elementi necessari all'accertamento delle imposte e per la repressione delle relative violazioni. Tutto ciò premesso, l'ultima convenzione tra Agenzia delle Entrate e S.I.A.E. sottoscritta il 15 dicembre 2009, confermando per il successivo decennio i compiti e le funzioni previste dal precedente accordo, ha ulteriormente specificato le competenze della S.I.A.E. in modo analitico e puntuale.

L'Agenzia delle Entrate, pertanto, con l'accordo del 2009 ha previsto che la S.I.A.E., in collaborazione con i propri Uffici centrali, regionali e provinciali provveda, su tutto il territorio nazionale e per un decennio, alle attività di:

- **reperimento, acquisizione e controllo del volume lordo dei corrispettivi;**
- **vigilanza, controllo e constatazione delle violazioni;**
- **attività tecnico-amministrativa e di controllo, di informazione ed assistenza, relativamente alle biglietterie automatizzate ed ai misuratori fiscali.**

Come chiarito dalla Convenzione, **tali attività dovranno poi essere periodicamente rendicontate all'Agenzia delle Entrate**, il tutto in un'ottica di programmazione e coordinamento con l'Amministrazione Finanziaria che avrà il compito di definire l'agenda delle attività di cooperazione nonché di stabilire gli indirizzi annuali mediante l'individuazione degli obiettivi strategici e qualitativi, potendo stabilire anche liste di controllo ad hoc qualora considerate utili ai fini dell'accertamento.

In virtù della Convenzione stipulata con le Entrate nel 2009, la Società Italiana degli Autori e degli Editori, potendo contare sulla propria struttura di uffici, diffusa capillarmente sull'intero territorio nazionale, si impegna a svolgere una **attività di reperimento, acquisizione e controllo di tutte quelle informazioni utili ad identificare l'entità degli "incassi lordi" relativamente all'Imposta sugli intrattenimenti nonché all'imposta sul valore aggiunto realizzati dagli esercenti attività di spettacolo e/o di intrattenimento.** Tali attività di accertamento ed acquisizione si estendono anche alla **verifica dei corretti adempimenti iva richiesti ai soggetti che applicano il regime di favore di cui alla L. 398/91.**

In applicazione delle modalità operative di cui all'allegato A, della stessa Convenzione 2009, così come previsto dall'art. 2, comma 2, nell'esercizio delle attività di cui sopra, **la S.I.A.E. dovrà procedere a:**

1. **verificare la corrispondenza tra i dati accertati e quelli risultanti dalla documentazione contabile presentata** nonché da quella delle biglietterie automatizzate;
2. **accertare tutti gli altri proventi derivanti dall'attività svolta del soggetto accertato**, al fine di poter pianificare degli accessi mirati in mancanza della comunicazione dei dati richiesti ovvero qualora gli stessi non fossero ritenuti congrui in relazione all'attività svolta;
3. **raccogliere la documentazione contabile** dei soggetti che svolgono attività di spettacolo e/o intrattenimento nonché dei soggetti in regime ex L. 398/91 allo scopo di verificarne i corrispettivi;
4. **fornire all'Agenzia delle Entrate tutti i dati raccolti, strutturati secondo criteri temporali** (periodo di attività e periodo contabile) e territoriali (regione, provincia, comune, articolazioni S.I.A.E.).

Nell'ambito delle proprie attività di vigilanza e controllo tale Società sarà disciplinata da quanto previsto dall'art. 18, DPR 26 ottobre 1972, n. 640, dagli artt. 52 e 74-quater, DPR 26 ottobre 1972, n. 633 oltre che da quanto stabilito dalla convenzione stessa e dai relativi allegati.

L'art. 4, comma 1, della Convenzione 2009 stabilisce che **la S.I.A.E. si impegna a svolgere le seguenti attività:**

- a) **controllo contestuale delle modalità di svolgimento delle attività di spettacolo, compresa l'emissione, la vendita, la prevendita dei titoli di accesso e titoli fiscali equipollenti nonché delle prestazioni accessorie e non accessorie;**
- b) **controllo contestuale delle modalità di svolgimento delle attività di intrattenimento, compresa l'emissione, la vendita, la prevendita dei titoli di accesso e titoli fiscali equipollenti nonché delle prestazioni accessorie e non accessorie, complementari o comunque connesse, anche se non soggette all'imposta sugli intrattenimenti;**
- c) **controllo contestuale delle modalità di svolgimento delle prestazioni svolte dai soggetti che hanno optato per il regime delle legge 16 dicembre 1991, n. 398;**

- d) **verifica documentale nei locali ove vengono conservati i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie;**
- e) **redazione dei processi verbali relativi alle attività di controllo** che possono evidenziare constatazioni di violazioni (PVC) ovvero qualora non siano rilevate irregolarità dei processi verbali di vigilanza recanti la sola descrizione delle operazioni svolte.

In applicazione dell'art. 52, DPR 633/72, **la S.I.A.E potrà disporre l'accesso del proprio personale nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali** nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 (ONLUS), per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni.

Nell'ambito di tali attività il personale che esegue l'accesso dovrà essere munito ed esibire l'apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio dal quale dipende. Tuttavia, per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione è necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica. In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.

L'accesso in locali diversi da quelli sopra indicati potrà essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto (DPR 633/72), allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.

È in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'art. 103 c.p.p.. L'ispezione documentale potrà avere ad oggetto tutti i libri, registri, documenti e scritture che si trovano nei locali, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali. I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non potranno essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non

possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi all'ispezione.

Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione, avendo il contribuente diritto di richiederne una copia.

I documenti e le scritture possono essere sequestrati soltanto se non è possibile riprodurle o farne constare il contenuto nel verbale nonché in caso di mancata sottoscrizione o di contestazione del contenuto del verbale. I libri e i registri non possono essere sequestrati; gli organi procedenti possono eseguirne o farne eseguire copie o estratti, possono apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla insieme con la data e il bollo d'ufficio e possono adottare le cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri.

Le disposizioni precedenti si applicano anche per l'esecuzione di verifiche e di ricerche relative a merci o altri beni viaggianti su autoveicoli e natanti adibiti al trasporto per conto di terzi.

A parziale deroga di quanto sopra gli impiegati che procedono all'accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, hanno facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale. Se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso. Se l'attestazione non è esibita e se il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture queste non potranno essere prese in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa.

I documenti ottenuti durante tali attività dovranno essere conservati dalla S.I.A.E. fino alla scadenza dei termini di decadenza dall'azione di accertamento così come previsto dall'art. 57, comma 2, DPR 633/72 (*"In caso di omessa presentazione della dichiarazione l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'art. 55 può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione"*) nonché nei

Rag. Marco Perciballi
Commercialista · Revisore contabile

Via Oriolo Romano, 59 – 00189 Roma
Tel. 06 3310173 – 06 3310114 / Fax: 06 3310635

termini di cui all'art. 40, comma 1, DPR 640/72 per le attività soggette alla sola imposta sugli intrattenimenti (*"L'accertamento del tributo e delle violazioni e l'irrogazione delle sanzioni debbono avvenire, a pena di decadenza, nel termine di cinque anni dal giorno nel quale è stata commessa la violazione"*).

Una volta scaduti i termini la stessa potrà, previa autorizzazione dell'Agenzia delle Entrate, procedere alla loro distruzione salvo garantire la conservazione di quelli correlati alle controversie giudiziarie pendenti.

L'ispettore della S.I.A.E., nell'esercizio delle proprie funzioni assume il ruolo di *"pubblico ufficiale"* in quanto titolare di una *"pubblica funzione amministrativa"* con redazione di verbali ed atti certificativi autoritativi ai sensi dell'art. 357 c.p.. Tuttavia, nonostante la legittimazione ad agire in conformità all'art 52, DPR 633/72, grazie all'accordo stipulato con le Entrate, **tali funzioni non si traducono in approfonditi poteri investigativi** (così come previsti invece per il personale dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza) **ma solo nell'inizio dell'attività di indagine.**

I soggetti legittimati a svolgere le attività di vigilanza e di controllo di cui all'art. 4 della Convenzione, sono rappresentati in via ordinaria dal personale dipendente ovvero da collaboratori professionali aventi un rapporto professionale esclusivo con tale Società, prevedendo l'art. 5 della Convenzione una incompatibilità assoluta con qualsiasi altra attività lavorativa. Tuttavia, lo stesso art. 5, al comma 3, mitiga in parte le restrizioni di cui al comma precedente sottolineando la **possibilità per la S.I.A.E., in caso di circostanze di "comprovata necessità di copertura del servizio sul territorio e, per motivi di compatibilità economica, non sia possibile affidare il servizio a personale con rapporto esclusivo"** e con il nulla osta dell'Agenzia delle Entrate, **di richiedere l'impiego di personale che svolga anche altre attività in rapporto non esclusivo**, purché in settori non in conflitto di interessi con l'attività da svolgersi per conto dell'erario così come stabilito nell'allegato C della Convenzione.

In tale ultima situazione, comunque, permane la discrezionalità in capo all'Amministrazione finanziaria di valutare le *"condizioni di eccezionalità"* così come prospettate nella richiesta formulata dalla S.I.A.E. nonché le condizioni di eventuale conflitto di interessi qualora in grado di pregiudicare la neutralità ed imparzialità proprie dell'attività da esercitare. Infatti, si ricorda come l'attività del mandatario dovrà essere compatibile con l'attività istituzionale dell'Agenzia delle Entrate e con i compiti affidati, lontana da qualsiasi interferenza e/o contrasto diretto o indiretto con gli interessi dell'Amministrazione Finanziaria.

Gli incaricati alle attività di vigilanza e controllo dovranno essere muniti, durante tali operazioni, di apposita tessera di riconoscimento (c.d. tessera erariale). Tali tessere personali, rilasciate al proprio personale dalla stessa S.I.A.E. su delega dell’Agenzia delle Entrate, sono legate alla frequentazione da parte degli stessi di appositi corsi commissionati e finanziati dalla S.I.A.E. presso l’Agenzia. La tessera dovrà sempre riportare la fotografia del soggetto al quale si riferisce, i suoi dati anagrafici, la data di rilascio ed il numero, i riferimenti di legge relativi alla legittimazione ai controlli, la circoscrizione di appartenenza (Sede, filiale e mandataria) nonché la sottoscrizione del legale rappresentante della S.I.A.E. e un bollino anticontraffazione.

Al fine di garantire la piena regolarità delle attività ispettive nonché di permettere al contribuente “*ispezionato*” di avere una traccia delle attività svolte dal personale della S.I.A.E., la Convenzione 2009, stabilisce all’art. 4, comma 3, la **redazione di un “verbale” di verifica** disciplinato in base a quanto stabilito dall’allegato B della stessa. Infatti, tale allegato, quale parte integrante dell’accordo tra la Società e le Entrate, sottolinea la necessità della redazione di un “*apposito processo verbale*” al fine di permettere alla stessa Amministrazione finanziaria di procedere eventualmente con le operazioni di verifica fiscale.

In tale ottica e per tali scopi, **il verbale di verifica redatto dal personale della S.I.A.E. potrà assumere alternativamente la forma di un “processo verbale di constatazione” ovvero “processo verbale di vigilanza”**. Se il secondo è il frutto di una attività di controllo con esiti negativi, nel quale vengono semplicemente riportate le attività svolte dal personale ispettivo, indicando la mancata rilevazione di irregolarità, il PVC è invece il frutto di una o più irregolarità riscontrate nel corso di tale controllo.

Il processo verbale di constatazione, accompagnato da uno specifico “foglio-notizie” (non accessibile dal contribuente) indicante le violazioni accertate, il calcolo dei tributi dovuti, le sanzioni applicabili e le norme violate, dovranno poi essere trasmessi all’Agenzia delle Entrate entro il mese successivo a quello di redazione dell’atto (salvo particolari necessità di celerità che ne riducano i tempi). In qualsiasi caso, i dati risultanti dai verbali, siano essi di violazione che di vigilanza, dovranno essere messi a disposizione dell’Agenzia delle Entrate, con cadenza mensile attraverso un apposito software al fine di permettere all’Amministrazione finanziari di verificare:

- il numero complessivo di accessi realizzati, suddivisi per tipo di verbale (di vigilanza o di violazione) ed il tipo di controllo (imposta intrattenimenti, spettacoli, L. 398/91, ecc.)
- gli esiti del controllo suddivisi per manifestazione, soggetti d’imposta, locale/luogo di spettacolo e/o

intrattenimento, località;

✚ fino ad arrivare al dettaglio dei singoli atti.

Le informazioni messe a disposizione, relativamente a ciascun controllo, dovranno essere strutturate a livello temporale (per periodo di controllo) nonché a livello territoriale (regione, provincia, comune, unità territoriale S.I.A.E.).

Concludendo il presente lavoro, si ricorda, pertanto, che **dall'analisi congiunta dei contenuti della Convenzione stipulata con l'Agenzia delle Entrate il 15 dicembre 2009 e delle norme dalla stessa richiamante, l'attività accertativa svolta dalla S.I.A.E. non potrà sostanzarsi in un controllo globale e approfondito della posizione fiscale del contribuente oggetto di analisi, rappresentando l'intervento delle stessa solo una base di partenza per procedere con eventuali e più approfondite indagini da parte dell'Amministrazione Finanziaria.**

Operato l'accesso, il personale della S.I.A.E. dovrà esibire la propria tessera di riconoscimento, la lettera d'incarico dell'ufficio che ha disposto la verifica (non necessaria quando il controllo è eseguito dallo stesso titolare dell'ufficio, cioè dal soggetto competente al rilascio dell'autorizzazione) invitando il contribuente a prendere nota dei loro nomi ed informandolo della facoltà di farsi assistere e/o rappresentare nel corso delle operazioni dal proprio professionista e/o altro soggetto legittimato. Infatti, non essendo prevista l'applicazione dei poteri di cui all'art. 51, DPR 633/72 il personale delle S.I.A.E., non potrà in nessun caso:

✚ invitare i contribuenti a comparire presso i propri uffici per esibire documenti o scritture, o per fornire dati, notizie e chiarimenti rilevanti ai fini degli accertamenti nei loro confronti;

✚ inviare ai soggetti che esercitano attività spettacolistiche o di intrattenimento, con invito a restituirli compilati e firmati, questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento;

✚ invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevuti;

✚ richiedere la comunicazione di dati e notizie utili ai fini dell'accertamento a organi e amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici economici, alle società ed enti di assicurazione, ecc.;

✚ richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso notai o altri pubblici ufficiali;

Rag. Marco Perciballi
Commercialista · Revisore contabile

Via Oriolo Romano, 59 – 00189 Roma
Tel. 06 3310173 – 06 3310114 / Fax: 06 3310635

richiedere ai contribuenti il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione dei rapporti intrattenuti con banche, poste, società fiduciarie o altri intermediari finanziari;

✚ richiedere alle banche i rapporti con i clienti e alle poste i dati relativi ai conti correnti postali, libretti di deposito, ecc.;

✚ richiedere qualsiasi tipo di informazione agli associati, tesserati e/o ai soggetti presenti nei locali dell'associazione o dove la stessa svolge le sue attività, inviare loro questionari, ecc.

Marco Perciballi