

IL TRATTAMENTO IVA DELLE OPERAZIONI CON L'ESTERO POSTE IN ESSERE DA ASSOCIAZIONI SPORTIVE IN REGIME DI LEGGE 398/1991

Alle associazioni e società sportive dilettantistiche, come peraltro ad ogni soggetto che opera nell'attuale mercato sempre più globalizzato, potrebbe capitare di dover effettuare operazioni di cessione o di acquisto con controparti di nazionalità estera.

La normativa che disciplina gli aspetti fiscali delle transazioni sovranazionali è particolarmente complicata e farraginoso. Di seguito analizzeremo quindi solo due degli innumerevoli casi che si possono presentare ovvero l'acquisto di beni o servizi da fornitori esteri e la raccolta di proventi da sponsorizzazione da clienti (sponsor) esteri. Per entrambi i casi analizzeremo la disciplina con riferimento ad associazioni o società sportive che operino con il regime fiscale previsto dalla Legge 398/1991.

Anticipiamo fin da ora che in entrambi i casi **le particolari normative previste per gli scambi internazionali rendono la transazione con un partner internazionale particolarmente complessa in riferimento agli adempimenti richiesti ed in generale meno conveniente rispetto a quella con una controparte nazionale.**

In primo luogo ci occuperemo del caso degli **acquisti di beni o servizi da un fornitore estero**. Il caso si presenta assai di frequente, soprattutto oramai con riferimento agli acquisti effettuati tramite internet.

Dal momento che ci occupiamo di soggetti che hanno optato per il regime fiscale previsto dalla legge 398/1991 diamo per scontato che la società sportiva acquirente operi in qualità di **soggetto passivo IVA** in quanto dotata di partita IVA. Altro aspetto che incide sulla disciplina ora in esame è correlato alla destinazione del bene o della prestazione oggetto dell'acquisto estero. In particolare occorrerà distinguere preliminarmente se l'acquisto è destinato all'attività istituzionale o a quella commerciale.

Trattiamo in primo luogo il caso di **acquisto da fornitore estero inerente l'attività commerciale**. Questa fattispecie, apparentemente molto semplice, richiede in realtà una serie di adempimenti particolarmente gravosi che andiamo ad elencare:

a) la società sportiva per poter effettuare acquisti intra-comunitari (ovvero da fornitori con sede in uno Stato membro dell'Unione Europea diverso dall'Italia) deve **isciversi in una apposita banca-dati denominata VIES**. A tal fine è necessario effettuare l'iscrizione direttamente o tramite un intermediario abilitato utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate[1]. L'iscrizione non è necessaria per gli acquisti da paesi extra-UE;

b) una volta effettuato l'acquisto, la società sportiva riceverà dal fornitore estero una **fattura[2] senza l'applicazione dell'IVA[3]**. Questa fattura dovrà essere oggetto di una procedura specifica ed in particolare, se il fornitore ha la sede in un Paese facente parte dell'UE la fattura ricevuta dovrà essere integrata e quindi la società sportiva dovrà provvedere ad aggiungere al prezzo indicato dal fornitore estero l'IVA applicata secondo le aliquote e le normative italiane: ciò è funzionale all'applicazione del regime dell'**inversione contabile[4]**. Nel caso di fattura ricevuta invece da un Paese Extra-UE dovrà essere creato dalla società sportiva un documento nuovo denominato **autofattura** che riporta tutti i dati della fattura originaria con l'aggiunta dell'IVA determinata sempre in base alle aliquote e alla normativa fiscale italiana;

c) una volta effettuata l'integrazione della fattura o la produzione dell'autofattura, la società sportiva dovrà dotare tali documenti di un **numero progressivo di protocollo** e tenerne una copia cartacea per **archivio** in un apposito raccoglitore dal momento che le fatture estere non transitano dall'SDI come succede invece per le fatture elettroniche e quindi devono essere messe a disposizione dell'amministrazione finanziaria in caso di controllo;

d) quindi la società sportiva dovrà **compilare il Registro Iva minori** inserendo in una delle colonne intestate "Importo imponibile" il prezzo indicato nella fattura dal fornitore estero e nella corrispondente colonna intestata "IVA" l'importo calcolato al momento dell'integrazione della fattura o della produzione dell'autofattura. Si ritiene che a tal fine si dovrebbe utilizzare una colonna del Registro IVA minori distinta da quelle usate per le altre operazioni attive assoggettate ad IVA[5];

e) attraverso la procedura di registrazione dianzi ricordata l'IVA calcolata sul prezzo dell'acquisto estero contribuirà a determinare l'importo dell'Iva da versare nella liquidazione trimestrale della società sportiva[6]. In altri termini con questa procedura **la società sportiva va a versare all'erario l'IVA sull'acquisto effettuato all'estero**. Con ciò si capisce che non si ha nessun risparmio ad acquistare beni all'estero sperando di non dover pagare l'IVA in quanto l'imposta non pagata al fornitore estero dovrà essere versata all'erario nell'ambito della liquidazione periodica dell'IVA[7];

f) ancora, entro la fine dell'ultimo giorno del mese successivo a quello in cui è stata ricevuta e registrata nel Registro IVA minori la fattura dal fornitore estero, la società sportiva, se non si avvale della dispensa dall'obbligo di fatturazione elettronica[8], dovrà compilare e trasmettere la comunicazione dei dati relativi alle operazioni con l'estero: cosiddetto **esterometro**;

In caso di **acquisto da fornitore estero destinato esclusivamente all'attività istituzionale** la procedura viene da un lato semplificata attraverso l'eliminazione degli adempimenti indicati precedentemente ai punti d), e) e f), tuttavia al posto di quelli la società sportiva dovrebbe:

d2) mettere in uso un **registro IVA specifico**[9] destinato alla registrazione delle integrazioni o delle autofatture per acquisti afferenti l'attività istituzionale;

e2) **effettuare il versamento dell'imposta dovuta**, non più all'interno della ordinaria liquidazione trimestrale dell'IVA, bensì con scadenze apposite[10] previste da una norma specifica[11] e **con modalità** altrettanto **speciali**[12];

f2) nel solo caso di acquisti intra-comunitari, presentare un'ulteriore dichiarazione mensile denominata **INTRA-12** con la scadenza dell'ultimo giorno del secondo mese successivo a quello dell'acquisto.

Come si vede quindi **una banale operazione di acquisto che se fosse stata effettuata da un fornitore italiano avrebbe avuto come unico obbligo quello di conservare copia della fattura e numerarla progressivamente**[13] genera in caso di acquisto da fornitore estero **una serie di incombenze particolarmente gravose che richiedono l'assistenza di un professionista e assoggettano al rischio di sanzioni in caso di errori nell'adempimento.**

Tutto ciò premesso si ritiene che, salvo acquisti di beni o prestazioni di servizio particolarmente importanti che abbiano caratteristiche assai migliori rispetto ai prodotti che potrebbero essere acquistati presso fornitori italiani, ben difficilmente si avrà convenienza ad effettuare acquisti all'estero data la quantità di adempimenti che questa operazione rende necessaria.

Una **soluzione alternativa** che può essere praticata, ovviamente da valutare caso per caso in base alla situazione concreta, consiste nel delegare l'acquisto ad una persona fisica che si qualifichi quindi di fronte al fornitore estero come privato. Tale transazione non comporterebbe alcun adempimento particolare per l'acquirente che dovrebbe ovviamente pagare l'IVA esposta dal fornitore estero in fattura. Successivamente la persona fisica, dopo avere pagato personalmente il fornitore, potrebbe vendere il bene alla società sportiva, la quale, acquistando da un fornitore privato nazionale, non sarebbe assoggettata a nessun adempimento di quelli sopra indicati. Ovviamente questa soluzione è praticabile in caso di acquisti episodici e non continuativi. In caso contrario il soggetto che acquista e rivende i beni continuativamente potrebbe essere considerato un soggetto che svolge attività di commercio abituale con conseguente obbligo di qualificarsi come imprenditore.

Veniamo ora invece alla fattispecie della **fattura attiva di sponsorizzazione a soggetto estero**. Anche in questo caso occorre distinguere se lo sponsor è un soggetto passivo IVA oppure no.

Nell'analisi che segue si presume che un soggetto che richieda di fare attività promozionale tramite una società sportiva sia un imprenditore e quindi per forza di cose un soggetto passivo IVA. La società sportiva dovrà quindi emettere una **fattura senza l'applicazione dell'IVA** e dovrà indicare nella fattura la dicitura "Operazione non soggetta ad IVA - articolo 7-ter D.P.R. n.633/1972" nel caso di committente extra-UE (es. Svizzera) o "Operazione verso committente UE soggetta a inversione contabile- articolo 7-ter D.P.R. n.633/1972" nel caso di committente comunitario. Peraltro, nel caso di prestazione rivolta a committente comunitario, l'associazione o società sportiva che svolgerà l'attività di sponsorizzazione dovrà preliminarmente verificare che la partita IVA del committente estero sia presente nella banca-dati dei soggetti autorizzati alle operazioni intra-comunitarie (cosiddetta **VIES**) e dovrà preliminarmente anch'essa essere iscritta o richiedere l'iscrizione a tale banca-dati.

Ciò premesso vediamo ora quali adempimenti devono essere posti in essere dalla società sportiva dopo l'emissione della fattura con riferimento in primo luogo alla compilazione del cosiddetto Registro IVA minori funzionale alla liquidazione IVA trimestrale e quindi con riferimento alla compilazione del Modello Redditi per la determinazione dell'IRES annuale da versare.

Per quanto riguarda la **compilazione del Registro IVA minori** si ritiene che l'importo del prezzo della sponsorizzazione oggetto di fatturazione vada inserito nella colonna "Operazioni non rilevanti ai fini IVA". In questo modo questa operazione non genererà alcun debito di IVA.

A questo proposito è importante rimarcare che **l'associazione sportiva in regime di legge 398/1991 che svolge l'attività di sponsorizzazione nei confronti di soggetti esteri ha una riduzione dei propri proventi rispetto alle sponsorizzazioni effettuate nei confronti di soggetti nazionali** pari all'11% del prezzo della sponsorizzazione. Infatti, nel caso di sponsorizzazione con committente nazionale, l'associazione sportiva avrebbe dovuto versare l'IVA nell'ambito della liquidazione trimestrale per un importo pari alla metà dell'IVA esposta in fattura (con aliquota al momento pari al 22%) e l'altra metà dell'IVA sarebbe stata trattenuta[14].

Quanto alla compilazione della **dichiarazione dei redditi** invece il provento derivante dalla attività di sponsorizzazione, che pure non rileva ai fini dell'IVA, risulta imponibile e quindi tale importo deve concorrere alla somma dei proventi da indicare al rigo RG2 del Modello Redditi ENC per le associazioni sportive dilettantistiche e al rigo RF70 del modello Redditi SC per le società sportive dilettantistiche a responsabilità limitata.

Parma, 15 ottobre 2019

Dr. Fabio Zucconi

[1] Cfr.

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/istanze/inclusione-archivio-vies/compilazione-e-invio-via-web-vies>

[2] Dal momento che la fattura viene ricevuta da un fornitore estero che quindi non è assoggettato all'obbligo di invio di fattura elettronica la fattura perverrà in formato cartaceo (o elettronico ma comunque stampabile nel caso di fattura inviata per mail).

[3] Senza entrare nei dettagli basti qui precisare che il principio valido per le transazioni tra soggetti passivi è quello della tassazione nel paese di destinazione. Quindi il soggetto cedente non applicherà l'IVA del proprio Stato nella fattura emessa.

[4] Procedura che consiste nell'applicazione dell'IVA alla fattura a cura dell'acquirente anziché del venditore.

[5] Infatti le istruzioni per la compilazione del Registro IVA minori prescrivono che *"Qualora vengano effettuate operazioni intracomunitarie, gli importi relativi ai corrispettivi, agli acquisti ed all'imposta devono essere separatamente indicati per ciascun mese e nel riepilogo totale nelle colonne da 1 a 6"*.

[6] Nel Registro IVA minori infatti l'importo dell'IVA inserita nell'apposita colonna (colonne da 1 a 4 del prospetto) verrà riportata nella colonna 5 sommata all'IVA esposta nelle fatture di vendita o a quella scorporata dai corrispettivi e quindi verrà riportata in colonna 9 per la liquidazione dell'IVA.

[7] Così ad esempio se acquisto una partita di palloni da un fornitore italiano per un prezzo di 100 euro riceverò una fattura dal fornitore di 122 euro (100 + 22% IVA) e dovrò quindi pagare direttamente al fornitore la somma di 122 euro. Al contrario se acquisto la medesima fornitura di palloni dalla Germania pagherò 100 euro al fornitore tedesco (che mi farà fattura per 100 euro senza applicazione dell'IVA) e 22 euro all'erario quando farò la liquidazione IVA trimestrale inserendo nel Registro IVA minori i dati derivanti dall'integrazione della fattura.

[8] In tal caso infatti vige un'esenzione per l'invio del cosiddetto esterometro.

[9] Cfr. Art.47, comma 3, D.L. 331/1993.

[10] Entro la fine di ciascun mese va effettuato il versamento dell'IVA sugli acquisti intra-comunitari del secondo mese precedente.

[11] Cfr. articolo 49, commi 1 e 4 del D.L.331/1993.

[12] Cfr. Risoluzione 91/E del 14 luglio 2017 istitutiva dei codici tributo 6043 e 622E.

[13] Cfr. articolo 9, c.3, D.P.R. 544/1999.

[14] Così ad esempio se la società sportiva stipula con la Italia Srl un contratto per una sponsorizzazione da 10.000 euro dovrà emettere una fattura da 10.000 euro oltre IVA 22% per un totale di 12.200 euro. Nella successiva liquidazione trimestrale la società sportiva dovrebbe versare IVA per un importo pari al 50% dell'IVA esposta in fattura, quindi per euro 1.100. In definitiva alla società sportiva rimane in cassa una somma di 11.100 euro. Al contrario se il contratto di sponsorizzazione viene stipulato con la Oesterreich Gmbh con sede in Austria la società sportiva deve emettere fattura per 10.000 euro senza applicazione dell'IVA. Alla fine quindi con la sponsorizzazione a una società italiana la società sportiva ha portato a casa un netto ricavo di 11.100 euro, mentre con quella a una società austriaca ha incamerato solo 10.000 euro con una perdita di 1.100 euro (pari all'11%).