



su **nero**
bianco

vademecum



Via Flaminia Nuova 830
00191 Roma
06.36856383 fax 06.36856213
lazio@coni.it www.laziosport.org
www.lazio.coni.it



nero
su *bianco*
fiscale

Saluto del Presidente del CONI Lazio

Per chi ha deciso di dedicare impegno, energie e risorse nel campo della promozione e diffusione dello Sport, ed in particolare in quello dilettantistico, e' un momento particolarmente difficile. La situazione economica generale ha portato praticamente all'azzeramento dei contributi da parte di Enti Pubblici, siano essi Comuni, Province o Regioni. Aziende, che in passato sostenevano con generose sponsorizzazioni, oggi sono in crisi e non si intravede quando potranno tornare a investire in comunicazione attraverso lo sport

Nel frattempo l'organizzazione di una Associazione Sportiva Dilettantistica, il reperimento e la gestione di impianti, la partecipazione a Tornei e Campionati, è diventata una vera e propria impresa!

Tale da sembrare e costituire, a volte, un comparto in piena produttività; un settore che ha maturato movimento di business e di affari che hanno messo in secondo piano quell'aspetto sociale e quel ruolo educativo che lo sport assolve e molte decine di migliaia di associazioni realizzano in Italia.

Oltre alla carenza di risorse, occorre affrontare un ginepraio di normative e disposizioni che non tengono conto del carattere volontaristico della stragrande maggioranza della dirigenza sportiva e della finalità sociale che la maggior parte delle Associazioni Sportive di base perseguono, affiancando, se non sostituendo a volte, la famiglia, la scuola, lo Stato.

Iniziare o portare avanti l'organizzazione di un'attività sportiva, specie se di carattere agonistico e' diventata oggi un'iniziativa titanica.

E' proprio questa necessità di chiarezza che ci ha spinto a mettere "Nero su Bianco", semplificando e facilitando, ciò che semplice e facile non e'.

Il Coni Lazio e la sua Scuola dello Sport lo stanno facendo da tempo, attraverso momenti di sensibilizzazione, informazione e formazione. L'Assessorato allo Sport della Regione Lazio, si affianca oggi e ci sostiene in questa iniziativa e nella realizzazione di una prima pubblicazione che, insieme a quelle che seguiranno, vuole essere un contributo sintetico e concreto.

Dai numerosi incontri avuti con le Associazioni e con gli esperti, dopo aver raccolto il disagio di tantissimi operatori del settore, sta emergendo la necessità di ammodernare la legislazione riguardante la figura giuridica delle A.S.D., rendendola più aderente a quella che è la situazione attuale e maggiormente rispondente alle finalità di utilità sociale che le stesse Associazioni Sportive Dilettantistiche perseguono in favore dell'intera comunità.

E' su questo tema che cercheremo di mettere "Nero su Bianco" una nuova proposta di possibili soluzioni concrete da affidare al vaglio e alle valutazioni delle Istituzioni sportive e politiche per dare un futuro più sereno al mondo dello sport dilettantistico.

Prof. Alessandro Palazzotti

Gruppo di studio per il vademecum:

Silvia Di Stefano, Docente territoriale Scuola dello Sport del CONI
(Coordinatrice elaborazione contenuti)

Gianni Fontana, Docente territoriale della Scuola dello Sport del Coni
(Contributi argomenti giuridici)

Celestino Bottoni, Esperto della Scuola Regionale dello Sport del Coni
(Contributi argomenti tributari e fiscali)

Fabio Romei, Esperto della Scuola dello Sport del Coni
(Contributi argomenti fiscali e previdenziali)

Con il contributo di

Studio Legale Martinelli & Rogolino

INDICE

INTRODUZIONE.....	4
1. ASSOCIAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA.....	5
1. REQUISITI NECESSARI PER GODERE DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI	
1.1. L'iscrizione nel Registro CONI	
1.2. Il modello EAS	
1.3. Lo Statuto conforme alle norme fiscali	
1.3.1. Check list per la verifica della regolarità dello Statuto	
2. LA GESTIONE DELLE ENTRATE DA PARTE DI UNA ASD.....	11
2.1. Attività istituzionale	
2.1.1. Adempimenti di un'Associazione con proventi solo istituzionali	
2.2. Attività istituzionale ed attività commerciale	
2.2.1. Adempimenti di un'Associazione che svolge anche attività commerciale	
3. DETERMINAZIONE DEL REDDITO.....	16
3.1. Proventi esclusi dalla formazione del reddito imponibile	
4. MODALITA' DI EFFETTUAZIONE DEI PAGAMENTI E DEI VERSAMENTI.....	18
5. GLI ADEMPIMENTI CONTABILI.....	20
5.1. Contabilità ordinaria	
5.2. Contabilità semplificata	
5.3. Contabilità semplificata - regime forfetario	
6. REGIME FORFETARIO DI CUI ALLA L. 398/91.....	21
6.1. A chi si applica la Legge N. 398 del 1991	
6.2. Condizioni per fruire della Legge N. 398 del 1991	
6.3. Esercizio dell'opzione per fruire delle disposizioni di cui alla Legge N. 398/91	
6.4. Vantaggi della Legge N. 398 del 1991	
6.5. Gli obblighi contabili richiesti dalla Legge N. 398 del 1991	
6.6. Come assolvono l'Iva i soggetti che optano per la legge N. 398 del 16 dicembre 1991	
6.7. Come si determina e si paga l'IRES - ex Irpeg - con opzione al regime della L. 398/91	
6.8. Come si determina e si paga l'Irap	
7. BREVI CENNI SUGLI ADEMPIMENTI FISCALI.....	25
8. COME SI CONSIDERA IL PREMIO DI ADDESTRAMENTO E FORMAZIONE TECNICA.....	26
9. AGEVOLAZIONI A FAVORE DI CHI SOSTIENE LO SPORT DILETTANTISTICO.....	27
9.1. La detrazione Irpef	
9.2. Le erogazioni liberali effettuate da persone fisiche, società ed Enti	
10. LA TENUTA DEI LIBRI SOCIALI.....	29
10.1. Il libro dei soci	
10.2. Il libro dei verbali dell'assemblea	
10.3. Il libro dei verbali del consiglio direttivo	
11. CENNI SULLE SOCIETA' SPORTIVE DI CAPITALI.....	31
12. UNA PARENTESI SULLA PERSONALITA' GIURIDICA.....	34
13. I RAPPORTI DI LAVORO.....	35
14. LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER I COMPENSI DA PRESTAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA.....	37
15. LE SPONSORIZZAZIONI.....	38

Questo vuole essere un contributo a chi di sport vive tutto il giorno, seppure al di fuori del contesto prettamente lavorativo, uno strumento veloce per comprendere il mondo dello sport dal punto di vista regolamentare, giuridico e fiscale in modo da poter capire se la propria gestione sia “a norma”, oppure se è necessario approfondirne alcuni aspetti.

Obiettivo del vademecum è, quindi, quello di mettere “**nero su bianco**” la normativa e le procedure da seguire al fine di chiarire ciò che un dirigente, e soprattutto il Legale Rappresentante della ASD, “non può non conoscere”, al fine di preservare se stesso e la propria organizzazione dalle conseguenze legali di comportamenti scorretti, messi in atto perlopiù per la plausibile difficoltà a comprendere la particolare configurazione della legislazione sportiva e del *no profit*.

Il linguaggio è volutamente sintetico per realizzare una pubblicazione snella che possa essere letta anche dai dirigenti più impegnati, per far rilevare quegli elementi imprescindibili ai fini di una gestione formalmente e sostanzialmente corretta dal punto di vista legale e fiscale.

Ogni persona che, a qualsiasi titolo, operi per conto ed in nome dell'associazione dovrebbe conoscere infatti l'ambito legale e giuridico in cui si muove, ciò a salvaguardia prima di tutto del Presidente, che risponde in proprio delle eventuali mancanze.

Questo vademecum, inoltre, è destinato anche ad istruttori, personale di segreteria, dirigenti accompagnatori e tutti coloro i quali “gestiscono” l'associazione in rappresentanza del Presidente che non potrà essere, per ovvi motivi, sempre presente.

Vogliamo far presente che per ciascun argomento è senz'altro possibile reperire materiale più approfondito e “tecnico” dedicato a chi, nell'associazione, si occupa proprio di questi aspetti, siamo convinti però che chi è alla guida di una ASD e la rappresenta legalmente, oltre ad affidarsi ad esperti dei vari settori, debba essere in possesso di chiare ed inequivocabili nozioni di carattere giuridico e fiscale, così come di quelle sportive.

Il Vademecum è articolato in tre volumetti: il **NERO SUBIANCO...fiscale** – in cui sono chiariti gli aspetti legati prettamente alla gestione amministrativa delle ASD; il **NERO SU BIANCO...giuridico** – con la parte legata all'inquadramento legislativo ed agli aspetti delle responsabilità oggettive e soggettive delle ASD e dei dirigenti sportivi; ed il **NERO SU BIANCO...sportivo** – per far comprendere i soggetti coinvolti nel mondo dello sport, e per ricondurre ogni ragionamento al concetto fondamentale che il lavoro, il volontariato, le competenze e gli sforzi di tutti i protagonisti, devono sempre essere finalizzati al perseguimento dei valori dello sport onesto e leale, quello che porta con sé gli ori dei campioni olimpici così come le gioie nelle palestre delle scuole.

Le associazioni sportive dilettantistiche rientrano, sotto il profilo fiscale, tra gli **enti non commerciali** di tipo associativo¹, ossia gli enti diversi dalla società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

“Per oggetto principale si intende l'attività' essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente e' determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato”²

Caratteristica degli “enti non commerciali” è che non tutte le loro entrate finanziarie sono rilevanti fiscalmente e quindi come tali soggette ad imposta.

Le associazioni sportive dilettantistiche, possono essere, inoltre, considerate sotto il profilo fiscale associazioni privilegiate poiché oltre a godere delle agevolazioni proprie degli enti non commerciali, possono usufruire, delle ulteriori norme di favore previste dall'art. 90 legge 289/2002 a condizione che i loro statuti rispettino i requisiti richiesti dalla normativa vigente.

1. REQUISITI NECESSARI PER GODERE DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI

Per assumere la veste di associazione sportiva dilettantistica e godere in tal modo delle agevolazioni fiscali è necessario essere in possesso di alcuni requisiti:

1. essere iscritto nel Registro CONI
2. aver presentato il modello EAS
3. avere uno statuto conforme a quanto previsto dalla normativa fiscale³

1.1. L'iscrizione nel Registro del CONI

Le associazioni e società sportive dilettantistiche devono procedere all'iscrizione nel Registro istituito dal CONI in modo da ottenere definitivamente “il riconoscimento ai fini sportivi”.

L'iscrizione al Registro Coni è il presupposto per assumere la qualifica di associazione o società sportiva dilettantistica e avere così diritto a godere delle agevolazioni fiscali previste per tali soggetti.

La Giunta Nazionale del CONI⁴, ha definito i termini entro i quali deve essere obbligatoriamente effettuata tale iscrizione:

¹Ex art.148 TUIR

²Ai sensi dell' art. 73 TUIR

³Art. 148 TUIR e art. 90 Legge 289/2002

⁴Riunione del 24 giugno 2010

• **per le Associazioni/società sportive di prima affiliazione:** entro 90 giorni dalla data di trasmissione del flusso di aggiornamento da parte delle Federazioni, Discipline Sportive Associate, Enti di Promozione Sportiva ovvero entro la data di scadenza dell'anno sportivo in corso se la trasmissione è effettuata negli ultimi 90 giorni dell'anno sportivo

• **per le Associazioni/società sportive già affiliate** da almeno un anno sportivo l'iscrizione deve essere fatta inderogabilmente entro il 31 dicembre di ogni anno.

Le associazioni/società iscritte al Registro sono le sole inserite nell'elenco che ogni anno, è trasmesso ai sensi della normativa vigente, al Ministero delle Finanze – Agenzia delle Entrate

1.2. Il Modello EAS

Entro 60 giorni dalla data di costituzione l'associazione deve presentare, per poter fruire delle agevolazioni fiscali il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini fiscali da parte degli enti associativi la trasmissione dei dati, denominato "modello EAS".

La mancata presentazione del modello Eas comporta quindi la perdita dei benefici fiscali.

Sono tenute alla trasmissione del modello tutte le associazioni sportive dilettantistiche che, a fronte delle prestazioni rese nell'ambito di attività strutturalmente commerciali, percepiscano corrispettivi specifici, a nulla rilevando la circostanza che detti corrispettivi vengano eventualmente qualificati come contributo o quota associativa.⁵

Contenuto della comunicazione

Le associazioni e società sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI, in quanto enti associativi i cui dati sono disponibili presso pubblici registri o amministrazioni pubbliche, possono presentare la **versione ridotta** del modello EAS in cui oltre a compilare il primo riquadro contenente i dati identificativi dell'ente e del rappresentante legale, vanno forniti i dati e le notizie richieste ai rigli 4), 5), 6), 20) 25) e 26) ovvero:

4) se l'ente ha articolazioni territoriali e/o funzionali (barrare la casella "SI" o "NO")

5) se l'ente è un articolazione territoriale e/o funzionale di un altro ente (barrare la casella "SI" o "NO"), specificando, in caso affermativo, il codice fiscale di quest'ultimo nell'apposito spazio, presente nello stesso rigo.

⁵ L'art. 30, DL n. 185/2008, infatti, subordina l'applicazione, da parte degli enti non commerciali, delle agevolazioni fiscali ovvero della non imponibilità dei corrispettivi, dei contributi e delle quote di cui all'articolo 148 del Tuir (ai fini delle imposte sui redditi) e dell'articolo 4 del Dpr 633/1972 (ai fini Iva) oltre che al possesso dei requisiti richiesti dalla normativa tributaria, anche alla presentazione del modello EAS.

⁶ Pur essendo previsto dall' articolo 30 del DL n. 185 l'esonero dalla presentazione del modello EAS per "le associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro del Comitato olimpico nazionale italiano che non svolgono attività commerciale" si ricorda, come evidenziato nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12 del 9 aprile 2009, che sono tenute all'onere della trasmissione del modello le associazioni sportive dilettantistiche che svolgono attività strutturalmente commerciali, ancorché "decommercializzate" ai fini fiscali ai sensi degli articoli 148, comma 3, del TUIR e 4, quarto comma, secondo periodo, del DPR n. 633.

6) se l'ente è affiliato a federazioni o enti di carattere nazionale (barrare la casella "SI" o "NO")

20) se l'ente riceve proventi per attività di sponsorizzazione o pubblicità abitualmente od occasionalmente oppure se non percepisce tali proventi. In caso di risposta affermativa, indicare nell'apposito spazio, presente nello stesso rigo, l'ammontare di tali proventi, con riferimento all'ultimo esercizio chiuso.

25) il settore nel quale l'ente opera prevalentemente

26) le specifiche attività svolte dall'ente elencate nelle istruzioni

Le associazioni che hanno ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica barrano la casella "si" del rigo 3).

L'Agenzia delle entrate ha la possibilità di acquisire gli ulteriori dati dal Registro CONI secondo modalità definite di comune accordo con il CONI stesso.

Relativamente ai dati non desunti dai predetti registri, l'Agenzia delle entrate, può inoltrare specifiche richieste alle singole associazioni.

Modalità e termini per la comunicazione

Il modello deve essere inviato entro 60 giorni dalla data di costituzione

Il modello, che è disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate in formato elettronico, deve essere presentato all'Agenzia delle Entrate **in via telematica** direttamente, ovvero mediante gli intermediari abilitati.

La trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello è effettuata utilizzando il prodotto informatico denominato "MODELLOEAS", reso disponibile gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate nel sito **www.agenziaentrate.gov.it**.

Il modello deve essere nuovamente presentato, in caso di variazione dei dati precedentemente comunicati

Pertanto, qualora i dati già comunicati dall'ente siano variati, è necessario provvedere alla presentazione di un nuovo modello completo di tutti i dati richiesti, compresi quelli che non hanno subito variazioni entro il 31 Marzo dell'anno successivo a quello in cui si è verificata la variazione, pertanto le variazioni, intervenute nel 2012, di dati già comunicati richiedono la presentazione di un nuovo mod. EAS entro il 31.3.2013;

La presentazione non è comunque necessaria in alcune specifiche ipotesi⁷

Non è richiesta la comunicazione, attraverso la presentazione di un nuovo modello, delle variazioni intervenute nelle sezioni:

• **"Dati relativi all'ente"**, ossia delle variazioni riferite ai dati anagrafici dell'ente non commerciale (ad es sede legale o denominazione);

• **"Rappresentante legale"**, ossia delle variazioni riferite ai dati anagrafici del rappresentante legale dell'ente.

⁷ L'Agenzia delle Entrate, alla luce dell'opportunità sancita nella Circolare 29.10.2009, n. 45/E di "evitare inutili duplicazione dei medesimi dati e notizie" già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, nella Risoluzione 6.12.2010, n. 125/E, ha previsto ulteriori ipotesi di esonero dalla presentazione di un nuovo mod. EAS.

Atteso che le stesse sono già state comunicate all'Agenzia delle Entrate tramite il mod. AA5/6 (se il soggetto non è titolare di partita IVA) o il mod. AA7/10 (se il soggetto è titolare di partita IVA) con la relativa indicazione rispettivamente nel quadro B "Soggetto d'imposta" e nel quadro C "Rappresentante" presenti in tali modelli.

A tale proposito l'Agenzia delle Entrate nella citata Risoluzione n. 125/E rammenta che il mod. AA5/6 - AA7/10 va presentato entro 30 giorni dalla variazione.

Inoltre, nelle istruzioni alla compilazione del modello è specificato che non è obbligatoria la presentazione di un nuovo mod. EAS se si è verificata esclusivamente una variazione dei dati relativi:

- agli importi riferiti ai proventi ricevuti per attività di sponsorizzazione e pubblicità (punto 20)

Esempi

Esempio 1

L'associazione sportiva dilettantistica, costituita nel 2006, ha presentato entro il 31.12.2009 il mod. EAS indicando quale legale rappresentante il sig. Mario Rossi.

Il 30.10.2011 è stato nominato quale nuovo legale rappresentante il sig. Roberto Bianchi e per tale variazione è stato presentato il mod. AA7/10. Poiché nel 2011 non si sono verificate altre variazioni rispetto ai dati precedentemente comunicati, **non va presentato un nuovo mod. EAS**, in quanto la modifica del legale rappresentante è già stata comunicata all'Agenzia delle Entrate con il mod. AA7/10.

Esempio 2

L'associazione sportiva dilettantistica costituita nel 2008 ha presentato il mod. EAS entro il 31.12.2009 e comunicando al punto 20 di non ricevere proventi per attività di sponsorizzazione o pubblicità.

Dal 2012 ha avuto proventi per pubblicità per € 20.000. In relazione a tale variazione **l'associazione deve presentare un nuovo mod. EAS entro il 31.3.2013**, riportando anche i dati, precedentemente già comunicati, non variati.

1.3. Lo Statuto Conforme Alle Norme Fiscali

L'art.148 del TUIR al comma 8 dispone che le associazioni sportive dilettantistiche, al fine di beneficiare delle agevolazioni fiscali dettate a favore degli enti non commerciali, devono uniformare il proprio atto costitutivo o lo statuto, redatto in forma di atto pubblico o di 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, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

c) disciplina uniforme del rapporto associativo, 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 (Bilancio) secondo le disposizioni statutarie;

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti;

f) intrasmissibilità della quota associativa (ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte) e non rivalutabilità della stessa.

L'inserimento delle suddette clausole nei relativi statuti, che garantirebbero, in linea di principio il carattere non lucrativo dell'attività sociale, non è obbligatorio, ma costituisce una condizione per poter beneficiare del trattamento fiscale più favorevole.

Qualora l'associazione non si adegui alle clausole di cui sopra non potrà godere delle agevolazioni fiscali previste.

Con l'entrata in vigore dell'art. 90 della Legge 289/2002, a partire dal 1 gennaio 2003, sono state previste disposizioni particolari per le società ed associazioni sportive dilettantistiche.

Il legislatore fiscale vincola il godimento dei benefici fiscali previsti per le associazioni sportive alla presenza di ulteriori requisiti.

Non è più sufficiente quindi avere uno statuto che preveda finalità sportive e svolgere detta attività per poter godere delle agevolazioni fiscali previste per le associazioni sportive dilettantistiche.

Occorre qualcosa in più: in primo luogo il riconoscimento da parte di una Federazione Sportiva Nazionale, di un Ente di Promozione Sportiva o Disciplina Associata.

Inoltre lo statuto deve prevedere quanto indicato nell'art. 90 ai commi 17,18,18 bis:

Comma 17 Le società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica e possono assumere una delle seguenti forme:

a) associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli articoli 36 e seguenti del codice civile;

b) associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361;

c) società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro.

Comma 18. Le società e le associazioni sportive dilettantistiche si costituiscono con atto scritto nel quale deve tra l'altro essere indicata la sede legale. Nello statuto devono essere espressamente previsti:

a) la denominazione;

b) l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;

c) l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;

d) 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;

e) 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;

f) l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;

g) le modalità di scioglimento dell'associazione;

h) l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni;

Comma 18-bis. E' fatto divieto agli amministratori delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciute dal CONI, ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva.

1.3.1. CheckList per la verifica della regolarità dello Statuto

1. indicazione, nella denominazione dell'ente, della finalità sportiva dilettantistica;

2. scopo o oggetto sociale riferiti all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa quella didattica;

3. attribuzione della legale rappresentanza dell'associazione;

4. esclusione di ogni scopo di lucro e previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette;

5. modalità organizzative rispettose del principio di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati;

6. previsione della elettività delle cariche sociali (con esclusione delle società sportive di capitali o cooperative per le quali si applicano comunque le norme del codice civile);

7. obbligo di redazione dei rendiconti economico-finanziari, nonché modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;

8. modalità di scioglimento dell'associazione;

9. devoluzione del patrimonio, in caso di scioglimento della società o associazione sportiva, ai fini sportivi;

divieto per i componenti dell'organo amministrativo di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciuta dal Coni

Si consiglia infine di verificare presso le FSN/DSA/EPS di appartenenza l'esistenza di eventuali ulteriori clausole statutarie richieste dagli stessi per l'affiliazione che, rappresenta una condizione necessaria per l'iscrizione nel registro CONI.

2. LA GESTIONE DELLE ENTRATE DA PARTE DI UNA ASD

Come già detto in premessa caratteristica degli "enti non commerciali" è che non tutte le entrate sono rilevanti fiscalmente.

Sono assoggettati ad imposizione ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi IRES ed IRAP solo i proventi derivanti da attività commerciali.

Inoltre, ulteriore agevolazione è rappresentata dal fatto che, alcuni proventi pur essendo oggettivamente commerciali perdono, in base a specifiche disposizioni legislative, tale natura e non concorrono quindi alla formazione del reddito.

Occorre pertanto saper distinguere le entrate tra:

1. proventi non commerciali o istituzionali

2. proventi commerciali

3. proventi esclusi dalla formazione del reddito imponibile

al fine di poter definire con correttezza gli obblighi sia di natura contabile che fiscale che derivano dallo svolgimento dell'attività posta in essere.

2.1. Attività Istituzionale

Le associazioni che rispettino i requisiti statuari previsti dall'art.148, comma 8 del TUIR non devono assoggettare a tassazione quelle tipologie di ricavo considerate dalla normativa fiscale proventi non commerciali.

Rientrano tra i proventi istituzionali le:

1. **Quote associative** ovvero le somme che vengono versate per poter essere considerati "soci" dell'associazione a norma di statuto.
2. **Prestazioni svolte verso i soci dell'ASD** dietro corrispettivi specifici (art.148, comma 3, TUIR) come le quote supplementari versate per poter partecipare a singole attività organizzate dall'associazione quali ad esempio corsi, tornei, campionati etc.:

Per poter considerare queste entrate neutre fiscalmente è necessario che sussistano congiuntamente i seguenti presupposti:

1. le attività agevolate devono essere effettuate da associazioni sportive dilettantistiche;
2. lo statuto deve contenere tutte le clausole previste dall'art 148, TUIR e dall'art.90 L. 289/2002
3. le attività devono essere effettuate in diretta attuazione degli scopi istituzionali
4. deve essere stato presentato il modello EAS

Le stesse agevolazioni si rendono applicabili nei confronti di altri soggetti legati alla ASD.

Si tratta di:

- soci di associazioni iscritte alla stessa Federazione sportiva nazionale, disciplina sportiva associata o ente di promozione sportiva alla quale l'associazione è affiliata.
- tesserati della stessa Federazione sportiva nazionale, disciplina sportiva associata o ente di promozione sportiva alla quale l'associazione è affiliata, anche se non sono soci dell'ente.

3. **Contributi liberali da enti pubblici e da privati** per il perseguimento delle finalità istituzionali dell'associazione. Sono tali quei contributi che gli enti pubblici o i privati erogano semplicemente come contributo che ha lo scopo di finanziare l'attività istituzionale e non come corrispettivo di una prestazione o un servizio ricevuto.
Relativamente al contributo erogato da Enti pubblici poiché in tal caso esso è destinato al perseguimento di finalità istituzionali dell'associazione, non dovrà essere assoggettato alla ritenuta del 4% prevista dall'art 28 del DPR 600/1973.

4. **Cessioni, anche a terzi, di pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati** (art. 148, comma 3, TUIR), se effettuate prevalentemente agli associati, anche se a titolo gratuito.

È il caso dell'associazione che stampa e diffonde un periodico sociale destinato prevalentemente (e quindi non esclusivamente) agli associati. In tal caso gli eventuali proventi legati a tali vendite rientrano tra le entrate istituzionali.

Nel caso in cui l'associazione sportiva dilettantistica sia affiliata ad un ente di promozione sociale che abbia ottenuto il riconoscimento ministeriale o si qualifichi essa stessa come associazione di promozione sociale ai sensi della legge 383/2000 essa potrà decommercializzare e quindi considerare rientrante nell'ambito istituzionale anche:

- **la somministrazione di alimenti e bevande a condizione che siano effettuate** presso la sede in cui viene svolta attività istituzionale
- **l'organizzazione di viaggi e soggiorni**

Tali attività devono soddisfare contemporaneamente le seguenti condizioni:

- siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali;
- siano effettuate nei confronti degli stessi iscritti, associati o partecipanti anche di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

2.1.1. **Adempimenti di un'associazione con proventi solo istituzionali**

Le associazioni sportive dilettantistiche che svolgono solo attività istituzionale come tale irrilevante fiscalmente:

1. non devono richiedere l'attribuzione del numero di partita IVA, ma solamente il numero di codice fiscale;
2. sono considerate ai fini delle imposte indirette (IVA) come consumatori finali;
3. non devono presentare agli organi della Pubblica Amministrazione alcun tipo di bilancio, ma tenere la documentazione disponibile ad eventuale controllo;
4. non devono presentare la dichiarazione dei redditi (Mod. UNICO Enti non Commerciali) sempre che non abbiano redditi di altra natura (ad esempio redditi fondiari);
5. non devono presentare la dichiarazione IVA;
6. se ne ricorrono i presupposti, devono, viceversa, presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta modello 770 ed IRAP

Devono comunque tenere una prima nota in cui registrare progressivamente tutte le entrate e le uscite in modo da potere dimostrare l'utilizzo delle somme in ogni modo percepite, e compilare il rendiconto annuale da far approvare annualmente all'assemblea degli associati.

Questo rendiconto potrà servire anche in sede di eventuale verifica fiscale per dimostrare che tutte le entrate rientrano tra quelle di natura istituzionale e che l'eventuale avanzo di gestione è stato reinvestito nell'ambito dell'attività sociale (ovvero riportato a nuovo nell'esercizio successivo).

Il rendiconto dovrà essere accompagnato da documenti giustificativi di supporto (C.M. n° 124 del 12/5/1998) questo vuol dire che dovrà essere conservata tutta la documentazione di spesa (quali fatture, ricevute fiscali, scontrini) intestata all'associazione.

Per quanto sopra, si consiglia l'apertura e la gestione di un conto corrente dedicato e intestato a nome dell'associazione sportiva dilettantistica.

2.2. Attività istituzionale ed attività commerciale

Nel perseguimento delle finalità istituzionali nulla vieta che, pur non essendo previsto dallo statuto, l'associazione ponga in essere delle attività commerciali seppure in modo non esclusivo o principale al fine di reperire risorse finanziarie da impiegare per il perseguimento del suo scopo istituzionale.

Proventi commerciali

Tutti gli ulteriori proventi non compresi fra quelli istituzionali assumono natura commerciale e, quindi, come tali, contribuiscono a formare componenti positivi di reddito.

Tra questi rientrano a titolo esemplificativo:

- 1) **Cessione di prodotti nuovi acquistati per rivendita: è il caso della vendita di** indumenti, divise, attrezzi, etc., ai soci che ne facciano richiesta. Tale attività è sempre di natura commerciale anche nel caso in cui il prezzo di vendita sia uguale o inferiore a quello dell'acquisto;
- 2) **Somministrazione di pasti**, dove per "pasti" s'intendono quei cibi che, con la cottura, mutano le proprie caratteristiche organolettiche. Questa attività è sempre considerata commerciale anche se i commensali siano esclusivamente soci dell'associazione medesima;

- 3) **Organizzazione di gite e viaggi:** che non avvenga per il tramite di un'agenzia autorizzata, ma che è gestita direttamente dall'associazione, quale attività ricreativa per i soci, costituisce attività commerciale anche nel caso in cui alla gita partecipino esclusivamente i soci dell'associazione medesima. Si ricorda che non costituisce esercizio di attività commerciale, ai fini delle imposte sui redditi, l'organizzazione di gite e viaggi svolta in attuazione degli scopi istituzionali, per opera di un'associazione di promozione sociale.
- 4) **Organizzazione di manifestazioni con ingresso a pagamento**, ossia quelle in cui il pubblico per accedere al luogo dello svolgimento è tenuto al versamento di una somma di denaro;
- 5) **Organizzazione di feste, stand gastronomici:** l'organizzazione di queste attività, per le quali è prevista una corresponsione di somme a fronte dei servizi o dei beni ceduti, rientra fra le attività commerciali. Fanno eccezione i fondi pervenuti alle associazioni a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o campagne di sensibilizzazione (l'art. 143 2-bis, lett. a del Tuir, così come integrato dall'art. 2 del D. Lgs. N. 460/97 vedi infra)
- 6) **Pubblicità commerciale:** questa voce costituisce senz'altro l'introito commerciale più diffuso per un'associazione. Rientrano sotto questo titolo tutti i proventi che l'associazione consegue per mettere a disposizione delle aziende spazi pubblicitari nell'ambito della propria attività. Sono, per tanto, comprese le sponsorizzazioni sugli indumenti, i cartelloni all'interno dell'impianto, la pubblicità su manifesti, giornalini sociali, dépliant e quant'altro sia organizzato dall'associazione con la presenza di messaggi pubblicitari;
- 7) **Prestazioni di servizi a non soci:** tutto ciò che l'associazione incassa da non soci per i servizi effettuati a loro favore costituisce introito commerciale;
- 8) **Prestazioni di servizi a soci** nell'ipotesi in cui l'associazione non abbia adeguato il proprio statuto ai requisiti, visti in precedenza, previsti dall'art. 148, comma 8;
- 9) **Contributi da enti pubblici** quando ricevuti per lo svolgimento di attività di impresa. In questo caso l'ente è tenuto ad operare una ritenuta del 4%.

Gli esempi sopra descritti sono solo alcuni dei possibili proventi di natura commerciale che un'associazione sportiva dilettantistica può conseguire. Vanno poi aggiunti a questo elenco tutti quei proventi che non possono essere ricompresi tra quelli di natura istituzionale. Nel momento stesso in cui l'associazione ricava proventi di tale natura si proporrà la questione della disciplina dei medesimi sia ai fini IVA, sia ai fini delle imposte sui redditi.

2.2.1. Adempimenti di un' associazione che svolge anche attività commerciale

Le associazioni sportive dilettantistiche che oltre alla propria attività istituzionale svolgono anche attività commerciale:

1. devono richiedere l'attribuzione del numero di partita IVA e scegliere il regime contabile da adottare
2. sono soggetti passivi IVA e sono tenuti ai rispettivi adempimenti in relazione al regime contabile adottato;
3. devono tenere una contabilità commerciale separata da quella istituzionale e seguire le regole del TUIR per la determinazione del reddito imponibile ai fini delle imposte dirette;
4. devono tenere i libri contabili obbligatori;
5. sono soggetti passivi alle imposte sui redditi IRES ed all' IRAP;
6. devono presentare la dichiarazione dei redditi, e la dichiarazione IVA annuale e - se ne ricorrono - i presupposti la dichiarazione dei sostituti d'imposta modello 770.

3. DETERMINAZIONE DEL REDDITO

La determinazione del reddito tassabile degli Enti non commerciali, una volta identificata l'attività commerciale ai fini delle Imposte dirette, è assoggettata alle disposizioni generali relative alla determinazione del reddito d'impresa ai fini IRES

L'imposta sul Reddito delle Società -IRES è pari al 27,50% del reddito complessivo prodotto nel periodo di riferimento (che può anche non coincidere con l'anno solare).

Il "reddito complessivo" è dato dalla somma dei seguenti redditi:

- **FONDIARI** (Reddito dei terreni e dei fabbricati non utilizzati come beni strumentali)
- **DI CAPITALE** (Reddito degli investimenti finanziari esclusi quelli soggetti a ritenuta a titolo di imposta, ad esempio, gli interessi su c/c bancario)
- **DI IMPRESA** (Reddito imponibile derivante dall'attività commerciale)
- **DIVERSI** (Redditi residuali come ad esempio attività commerciali occasionali)

3.1. PROVENTI ESCLUSI DALLA FORMAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE

L'art. 143, comma 2-bis, del T.U.I.R. introduce un trattamento particolarmente agevolato per gli enti non commerciali prevedendo che alcuni introiti di natura obiettivamente commerciale non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

Si tratta:

- a) delle raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente;
- b) dei contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato di attività.

Per le associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono del regime forfetario di cui alla Legge 398/91, a queste due fattispecie si aggiungono anche i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali nei limiti stabiliti dall'art. 37, comma 2, lett. a).

Raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze, o campagna di sensibilizzazione. Le anzidette attività fruiscono anche dell'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA e dell'esenzione da ogni altro tributo, sia erariale che locale.

Contributi corrisposti da pubbliche amministrazioni per lo svolgimento di attività in regime di convenzione se sono rispettate le seguenti condizioni:

- deve trattarsi di attività aventi finalità sociale, che devono rientrare tra quelle tipiche dell'associazione;
- le attività devono essere svolte in conformità alle finalità istituzionali dell'associazione

Proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali se realizzati da società e associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono del regime forfetario di cui alla Legge n.398/91.

Le condizioni per considerare tali proventi di natura non commerciale sono:

- che siano percepiti in occasione di un numero complessivo non superiore a due eventi per anno;
- che siano di importo complessivo non superiore al limite annuo fissato con decreto del Ministero delle finanze, attualmente pari ad euro 51.645,69. A titolo esemplificativo, possono rientrare nell'ambito di applicazione della norma i proventi derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande, dalla vendita di materiali sportivi, di gadget pubblicitari, dalle sponsorizzazioni, dalle cene sociali, dalle lotterie, etc.

Se le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono effettuate in via occasionale e saltuaria, le stesse sono, secondo i principi generali, escluse dal campo di applicazione dell'Iva.

Adempimenti contabili

Sotto il profilo degli adempimenti contabili le associazioni che effettuano raccolta occasionale di fondi o organizzano le due manifestazioni "decommercializzate" devono, indipendentemente dalla redazione del **rendiconto annuale** economico e finanziario, redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e **separato rendiconto** nel quale vanno riportate, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna raccolta fondi o manifestazione. Il rendiconto deve essere accompagnato, ove necessario, da una relazione illustrativa concernente le entrate e le spese anzidette.

Il rendiconto non deve essere allegato alla dichiarazione dei redditi né va trasmesso in alcun modo all'Amministrazione Finanziaria. Deve essere però tenuto e conservato al pari degli altri documenti contabili, agli effetti fiscali, fino a quando non sia divenuto definitivo l'accertamento relativo al periodo d'imposta cui il rendiconto stesso si riferisce e, quindi, in caso di controversia, anche oltre il termine decennale previsto dall'art. 2220 del codice civile.

4. MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DEI PAGAMENTI E DEI VERSAMENTI

Tutte le associazioni sportive dilettantistiche devono rispettare l'obbligo previsto dall'art. 37, comma 2, lett. a) della Legge 21 novembre 2000 n. 342 Collegato fiscale alla finanziaria 2000 (in G.U. 25.11.2000 n. 276) che, ha apportato modifiche comma 5 dell'art. 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133.

Questa disposizione (ora comma 5 del riformulato art. 25) prevede che *"i pagamenti a favore di società, enti o associazioni sportive dilettantistiche di cui al presente articolo e i versamenti da questi effettuati sono eseguiti, se di importo superiore a lire 1.000.000, tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'Amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400"*.

Viene introdotto l'obbligo di documentare, a mezzo intermediari di tipo bancario, i movimenti di denaro inerenti l'attività istituzionale e commerciale delle associazioni sportive.

E' quindi fatto obbligo alle associazioni di aprire un conto corrente bancario o postale attraverso il quale fare transitare ogni entrata ed uscita di importo pari o superiore alla predetta somma.

Sul punto, l'Amministrazione finanziaria precisa, inoltre, che il transito si intende effettuato correttamente quando sono espressamente indicati l'erogante ed il percipiente. Non è pertanto possibile certificare la transazione con assegni ordinari, la cui destinazione finale non è certa e trasparente, ma esclusivamente con:

- bollettino di conto corrente postale;
- bonifico bancario;
- assegno non trasferibile;
- bancomat;
- carta di credito.

L'obbligo di documentare tutti i movimenti finanziari eccedenti € 516 si applica anche al caso in cui le somme non rappresentino proventi ma, ad esempio, quote associative.

Le associazioni che optano per la L. 398/91 dovranno conservare copia della documentazione dei propri incassi e pagamenti per il periodo previsto, ai fini dell'accertamento, dall'art. 43 DPR 600/73.

Questa ultima disposizione appare particolarmente interessante, in quanto rappresenta il tentativo di codificare una modalità di controllo efficace delle spese per gli enti forfetari, ove, non esistendo il supporto di una contabilità sistematica, il riscontro delle operazioni effettuate, risulta, in sede di verifica, particolarmente difficoltoso. Qualche perplessità nasce dal fatto che si pongono dei vincoli sull'attività istituzionale che fino ad ora era rimasta al di fuori di una regolamentazione di carattere fiscale. È vero che si tratta di un obbligo documentale, più che di un obbligo contabile, ma è evidente l'intento del legislatore di arrivare, in qualche modo, a porre dei vincoli per permettano di controllare l'attività di questi enti in funzione enti - elusiva, coinvolgendo l'intera attività dell'ente non lucrativo, e non solo quella relativa all'attività commerciale, che è l'unica fiscalmente rilevante. Più agevolazioni fiscali, più controlli sostanziali. Indubbiamente, questa misura risponde all'esigenza di predisporre strumenti efficaci per la lotta all'evasione.

La norma individua anche le sanzioni connesse alla non ottemperanza degli obblighi di documentazione, la cui portata risulta notevolmente ridotta rispetto all'attuale disciplina.

L'inosservanza, infatti, comporta:

- la decadenza dalle agevolazioni di cui alla L. 398/91;
- l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Non si può fare a meno di sottolineare come si tratti di una misura particolarmente pesante, che non viene utilizzata nemmeno per gli enti societari, della cui legittimità si può dubitare in quanto in qualche modo vincola le modalità di gestione, e che va contro uno dei principi fondamentali concernenti l'accertamento degli enti non commerciali per i quali solo l'attività commerciale (non quella istituzionale) che dà luogo a reddito d'impresa ha rilevanza fiscale.

5. GLI ADEMPIMENTI CONTABILI

Tutte le associazioni, comprese quelle sportive, sono tenute a rendicontare le proprie attività istituzionali. Nel caso in cui venga svolta anche una attività commerciale si dovrà tenere una contabilità strutturata in base a uno dei sistemi di cui sotto

5.1. Contabilità ordinaria

Sono obbligati a tenere le scritture contabili secondo il regime ordinario, tutte le società di capitali⁸ e le associazioni che abbiano superato i limiti di € 400.000 di ricavi, volume d'affari, per prestazioni di servizi; o € 700.000 di ricavi nel caso di altre attività. Se il contribuente svolge entrambe le attività (servizi e altre) si prende in considerazione quella prevalente. Il fisco presume come attività prevalente quella dove si manifestano maggiori ricavi commerciali⁹.

La regolare tenuta di tale impianto contabile è dato dalla redazione dei sotto indicati libri e registri:

1. Libro giornale
2. Registri I.V.A.
3. Registro dei beni ammortizzabili
4. Libro inventari

5.2. Contabilità semplificata

Possono optare per il regime contabile semplificato i contribuenti non obbligati dal Codice Civile alla tenuta delle scritture contabili.¹⁰ Nel nostro caso, come già indicato, le società di capitali sportive (S.S.D.) devono tenere obbligatoriamente la contabilità ordinaria.

Le associazioni possono optare per la contabilità semplificata, a patto che i ricavi commerciali non abbiano superato i:

€ 400.000 per l'attività di servizi,
€ 700.000 nei restanti casi.

Il contribuente che si trova in queste circostanze può tenere una contabilità in base al regime semplificato e quindi tenere:

- i registri Iva,
- il registro dei beni ammortizzabili (che può essere anche tenuto all'interno dei precedenti registri).

Tali registri non devono più essere vidimati¹¹

5.3. Contabilità semplificata - regime forfetario¹²

L'opzione vale ai soli fini della determinazione dei redditi. Pertanto, l'imposta sul valore aggiunto sarà determinata in base al regime ordinario. Il reddito viene determinato forfetariamente tramite l'applicazione di coefficienti di redditività sull'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali.

Il contribuente che svolge più attività, soggette ad entrambe le categorie, servizi ed altre attività, deve applicare i coefficienti previsti per l'attività prevalente. Se non è stata tenuta una contabilità separata s'intende sempre prevalente l'attività svolta nella categoria dei servizi. L'opzione ha durata annuale e va esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi.

6. REGIME FORFETARIO DI CUI ALLA L. 398/91

La legge n. 398 del 1991 e s.s.i. prevede a favore delle associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza fine di lucro e pro loco, particolari modalità di determinazione forfetaria sia del reddito imponibile (fiscale) che dell'IVA da versare sulle operazioni di rilievo commerciale, nonché l'esonero e la semplificazione di molti adempimenti fiscali

6.1. A chi si applica la legge n. 398 del 1991

- a) A tutte le associazioni sportive dilettantistiche non riconosciute,¹³ affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva;
- b) A tutte le associazioni sportive dilettantistiche con personalità giuridica di diritto privato;
- c) Alle società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali (s.p.a., s.r.l., Coop r.l.) secondo le disposizioni vigenti, ma senza fine di lucro.

Con l'art. 90 della Finanziaria 2003¹⁵ è stata introdotta una nuova forma giuridica per l'esercizio dell'attività sportiva dilettantistica stabilendo la possibilità di costituire società sportive di capitali senza fine di lucro.

In assenza della norma in parola, tali società sarebbero assoggettate a tassazione nei modi ordinari previsti per le società di capitali. Gli adempimenti in base al codice civile rimangono obbligatori.

E' necessario, pertanto, che le società sportive dilettantistiche, già costituite in forma di società di capitali, provvedano a modificare il proprio statuto prevedendo l'assenza del fine di lucro, nonché il rispetto dei principi

⁸Art. 13 e seguenti del D.P.R. n. 600/73 e s.s.i..

⁹Art. 18, comma 1, D.P.R. n. 600/73.

¹⁰Art. 18 del D.P.R. 600/73, così come modificato dall'art. 1, comma 1, del D.P.R. 12 aprile 2001, n. 222

¹¹Art. 8 della Legge n. 383/2001

¹²AI SENSI DELL'ART. 109-BIS [145] DEL T.U.I.R.

¹³ex art. 36 del codice civile

¹⁴di cui al D.P.R. n. 361 del 10 febbraio 2000, il cui art.1 prevede che l'acquisto della personalità giuridica avviene con l'iscrizione nel registro delle imprese istituito presso le prefetture

¹⁵Legge del 27 dicembre 2002, n. 289, pubblicata nel S.O. n. 240 Gazzetta Ufficiale n. 305 del 31 dicembre 2002

¹⁶comma 18 dell'art.90 medesimo, della l. 289/2002.

I soggetti che si costituiscono ex novo o le associazioni che intendono trasformarsi in società di capitali devono, ovviamente adeguarsi ai predetti criteri e principi inderogabili.

6.2. Condizioni per fruire della legge n. 398 del 1991

Inesistenza del fine di lucro e affiliazione alle Federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle vigenti leggi; Conseguimento nel periodo d'imposta (esercizio sociale) di proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali per un importo non superiore a 250 mila euro.¹⁷

Nel predetto limite non vanno ricompresi quei proventi che, ancorché commerciali, non concorrono, per espresse disposizioni legislative, alla determinazione del reddito imponibile, tra i quali, tra l'altro, trovano collocazione:

i proventi realizzati nello svolgimento d'attività commerciali connesse agli scopi istituzionali e i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi¹⁸

il premio di addestramento e formazione tecnica.

6.3. Esercizio dell'opzione per fruire delle disposizioni di cui alla legge n. 398/91

L'opzione deve essere comunicata, prima dell'inizio dell'anno, a prescindere dalla cadenza dell'esercizio sociale, dandone comunicazione all'Ufficio delle entrate e all'ufficio della SIAE competenti anche a mezzo raccomandata. L'opzione ha valore fino a quando non viene revocata ma una volta eseguita/manifestata è vincolante per un periodo di cinque anni.

I soggetti che, invece, iniziano l'attività manifestano l'opzione con la dichiarazione d'inizio attività da presentare all'ufficio delle entrate dandone comunicazione anche all'ufficio SIAE.

Se nel corso del periodo l'imposta (esercizio sociale) viene superato il limite di 250 mila euro, vengono meno le disposizioni della legge n. 398 con effetto dal mese successivo a quello in cui il limite viene superato.

¹⁷l'Agenzia delle Entrate, con Risoluzione del 16 maggio 2006, n. 63, ha comunicato che il limite dei 250.000 euro, di cui sopra, deve essere rapportato "al periodo intercorrente fra la data di costituzione e il termine dell'esercizio, computandolo a giorni."

¹⁸in conformità all'art. 108, comma 2-bis, lett. a) del T.U.I.R., sempre ché si riferiscano ad un numero d'eventi complessivamente non superiore a due per ciascun anno e per un importo complessivamente non superiore al limite di 51.645 euro

6.4. I vantaggi della legge n. 398 del 1991

1. Esonero dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili prescritte ai fini delle imposte sui redditi e IVA, solo per le associazioni. Le società di capitali, come già indicato devono rispettare le indicazioni del codice civile;
2. Esonero dagli obblighi di fatturazione tranne che per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni dei diritti radio-TV e per le prestazioni pubblicitarie, solo per associazioni;
3. Esonero dagli obblighi di registrazione, salvo la tenuta del registro delle vendite, solo per associazioni;
4. Esonero dall'obbligo di dichiarazione IVA e dalla comunicazione dei dati relativi;
5. Tassazione IVA in via forfetaria di tutti i proventi derivanti da attività commerciali;
6. Tassazione forfetaria ai fini IRES (imposta sul reddito delle persone giuridiche) e IRAP (imposta regionale sulle attività produttive);
7. Esclusione dalla determinazione del reddito imponibile di specifici proventi commerciali (vedere precedente punto 2, lett. B).

6.5. Gli obblighi contabili richiesti dalla legge n. 398 del 1991

1. Annotazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi altro provento conseguiti nel mese, nell'esercizio di attività commerciali,¹⁹
2. Numerazione (protocollazione), conservazione delle fatture di acquisto e tenuta del registro delle vendite IVA;
3. Obbligo di emissione delle fatture per le prestazioni di sponsorizzazione, di pubblicità e per le cessioni di diritti radio-TV;
4. Obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi – UNICO – ai fini IRES e IRAP e della dichiarazione dei sostituti d'imposta- Mod. 770, con esonero dall'obbligo della dichiarazione IVA e della comunicazione dei dati IVA (ora non più prevista);
5. Adempimenti dei sostituti d'imposta.

¹⁹nel modello di cui al decreto ministeriale 11 febbraio 1997 (registro iva vendite). Si tratta del modello concernente i contribuenti minori introdotto dalla "Finanziaria 1997"; reperibile presso le librerie specializzate, di facile compilazione, nel quale, entro il giorno 15 di ciascun mese va riportata l'IVA detraibile in misura forfetaria.

6.6. Come assolvono l'iva i soggetti che optano per la legge n. 398 del 16 dicembre 1991

Dall'IVA incamerata sui corrispettivi derivanti da tutte le attività commerciali, si detrae forfetariamente:²⁰

- il 50 per cento dell'IVA incassata sui corrispettivi ivi compresi quelli di natura pubblicitaria,
- il 10 per cento dell'IVA incassata sulle fatture emesse per sponsorizzazione,
- il 1/3 dell'IVA incassata sulle fatture emesse per diritti radio – TV.

L'IVA a debito (IVA incassata meno quella detraibile forfetariamente) deve essere versata con mod. F. 24 entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento e cioè:

- entro il 16 maggio (1° trimestre) con il codice tributo 6031
- entro il 16 agosto (2° trimestre) con il codice tributo 6032
- entro il 16 novembre (3° trimestre) con il codice tributo 6033
- entro il 16 febbraio (4° trimestre) con il codice tributo 6034

Non è previsto il versamento dell'acconto.

6.7. Come si determina e si paga l'ires - ex irpeg - con l'opzione al regime della l. 398/91

Il reddito dei soggetti che optano per la legge n. 398/91 si determina applicando il coefficiente del 3 per cento ai proventi commerciali, sempre tenendo conto che alcuni proventi commerciali non concorrono alla determinazione del reddito.

Al reddito determinato forfetariamente si aggiungono le eventuali plusvalenze. Non vengono prese in considerazione tra le plusvalenze tassabili quelle sorte in base al trasferimento di un atleta da una società sportiva dilettantistica ad una società professionistica. Inoltre come meglio precisato già sopra, non concorrono a formare il reddito imponibile le raccolte fondi fino ad euro 51.645, 69, così come già meglio indicato in precedenza

Sul reddito così determinato si applica l'IRES, nella misura del 27,50%. E' da ricordare, infine, che anche nel caso in cui i redditi commerciali fossero superiori, rispetto alle entrate istituzionali, si potrà sempre beneficiare di detta agevolazione

²⁰Ai sensi dell'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972

6.8. Come si determina e si paga l'IRAP

I soggetti che optano per la legge n. 398/91, se trattasi di associazioni sportive dilettantistiche, determinano:

A – Il valore della produzione dell'attività istituzionale costituito:

- dalle retribuzioni del personale dipendente;
- dai compensi assimilati a quelli di lavoro dipendente (collaborazioni coordinate e continuative);

B – Il valore della produzione netta dell'attività commerciale costituito:²¹

- dal reddito tassabile ai fini IRES calcolato nella misura del 3% dei proventi commerciali;
- dalle retribuzioni sostenute per il personale dipendente,²² dai compensi assimilati a quelli di lavoro dipendente (collaborazioni coordinate e continuative);

Per le società dilettantistiche costituite nella forma di società di capitali il valore della produzione netta è determinato ai sensi della precedente lett. b).

Sull'ammontare del valore della produzione netta, determinato come sopra illustrato, si applica L'IRAP nella misura del 4,25%, il cui importo va ripartito alle regioni nel territorio delle quali si produce il reddito del soggetto. Le regioni possono legiferare in merito, intervenendo anche sulle percentuali applicabili.

Pertanto l'agevolazione fiscale è data, rispetto agli altri contribuenti, dal non rendere imponibile il resto del costo del personale, quali contributi previdenziali a carico dell'azienda, quote assicurative.

Inoltre, non sono imponibili i compensi, i premi, i rimborsi forfetari e le indennità di trasferta corrisposti a sportivi dilettanti.

7. BREVI CENNI SUGLI ADEMPIMENTI FISCALI

Come già meglio indicato, le modalità e gli adempimenti da rispettare ai fini fiscali, sono diversi, tra i quali troviamo:

- la dichiarazione dei redditi con il modello "Unico"
- la dichiarazione IVA (che può essere inserita, allegata all'interno della stessa dichiarazione dei redditi "Unico" o può essere spedita in maniera autonoma)
- la comunicazione dei dati annuali IVA (solo per coloro che non avessero optato per la 398/91);

²¹Per effetto del comma 10 dell'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, non concorrono a determinare la base imponibile dell'IRAP, come, invece, era previsto in precedenza (periodo d'instabilità 2002 e precedenti), i compensi di cui all'art. 67 (ex 81), comma 1, lett. m) del TUIR (compensi ai dilettanti).

²²esiste una franchigia pari a € 2.000 per ogni dipendente, sino ad un massimo di numero 5. I dipendenti con contratto di formazione, sono deducibili: oltre alle retribuzioni sono imponibili anche i contributi versati per dipendente)

- la dichiarazione IRAP (ora diventata con trasmissione telematica autonoma dall'Unico)
- il modello 770, per il sostituto d'imposta
- nonché tutte le varie comunicazioni telematiche per gli acquisti black – list, operazioni INTRA

La compilazione di tali documenti deve essere fatta su una modulistica e delle indicazioni date dall'Agenzia delle Entrate, che possono variare anche di anno in anno

Abbiamo però voluto approfondire, sempre in maniera veloce un solo adempimento: Il Modello 770.

Il modello 770 è l'unico modello fiscale che va presentato anche in presenza di sole operazioni istituzionali (in realtà ci sarebbero anche dei vincoli per gli acquisti INTRA comunitari) infatti il sostituto d'imposta, nel nostro caso l'associazione, deve indicare nel modello le somme che ha corrisposto per:

- indennità di trasferta e rimborsi forfetari di spese (quelli a piè di lista sono esclusi);
- premi e compensi per l'esercizio diretto di attività sportive;
- compensi per le collaborazioni di carattere amministrativo - gestionale e tecnico sportive;

Si ricorda che anche i compensi fino a 7.500 euro devono essere dichiarati al fisco, o meglio andranno indicati gli estremi del percepente: nome, cognome, data di nascita, residenza, codice fiscale e importo erogato. Per gli sportivi il fisco identifica il tipo di operazione con la lettera N, da indicare appunto sul dichiarativo.

Ma il nostro dirigente sportivo, già prima dell'invio del modello 770, dovrà entro febbraio dell'anno successivo a quello relativo all'erogazione dell'indennità, rimborso forfetario e/o premio consegnare una relativa certificazione al percepente con gli stessi estremi di cui sopra.

Pertanto, si consiglia in corso d'anno di prendere nota di detti dati ed importi, che anno comunque anche la loro valenza in fase di rendicontazione.

8. COME SI CONSIDERA IL PREMIO DI ADDESTRAMENTO E FORMAZIONE TECNICA

Il premio di addestramento e formazione tecnica è esente da IVA²³ per tutte le società e associazioni sportive dilettantistiche, ivi comprese quelle che non optano per la legge n. 398/91, ma è, di norma, tassabile ai fini delle imposte sui redditi.

Invece, per i soggetti che optano per la legge n. 398/91, il premio non concorre alla determinazione del reddito e non va computato tra i proventi ai fini del limite dei 250.000 euro.

²³ ai sensi dell'art.2, comma 1 del D.L. n. 485/96, convertito in legge 18 novembre 1996, n. 586,

9. AGEVOLAZIONI A FAVORE DI CHI SOSTIENE LO SPORT DILETTANTISTICO

9.1. La detrazione irpef

Il legislatore fiscale ha pensato anche ad una forma di sostegno indiretto delle associazioni che promuovono la pratica sportiva. Ha previsto, infatti, agevolazioni fiscali, sotto forma di detrazioni d'imposta o deduzioni dal reddito, per i contribuenti che effettuano erogazioni liberali alle associazioni sportive dilettantistiche.

Al fine di sostenere e incentivare la pratica sportiva dilettantistica, la legge finanziaria per il 2007 ha introdotto la possibilità di detrarre dall'Irpef una parte delle spese sostenute per l'iscrizione e l'abbonamento dei **ragazzi e dei giovani di età compresa tra i 5 e i 18 anni** ad associazioni sportive, palestre, piscine e altre strutture che promuovono lo sport dilettantistico. La detrazione è pari al 19% delle somme pagate va calcolata su un importo massimo di 210 euro l'anno.

Con il decreto del Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze 28 marzo 2007, sono state definite le regole per usufruire dell'agevolazione fiscale e le **caratteristiche** che devono avere le strutture sportive per consentire la detrazione

-Per associazioni sportive devono intendersi le associazioni sportive dilettantistiche indicate dall'art.90, commi 17 e seguenti della legge 289/2002, che abbiano nella propria denominazione sociale l'espressa indicazione della finalità sportiva e della ragione o denominazione sociale dilettantistica.

-Gli impianti sportivi, siano essi palestre, piscine o altre strutture, comunque organizzati, devono essere destinati all'esercizio della pratica sportiva non professionale, agonistica e non agonistica, compresi gli impianti polisportivi. Si rileva in proposito che, il testo del decreto, prosegue specificando che sono " ivi compresi gli impianti polisportivi, che siano gestiti da soggetti giuridici diversi da quelli di cui alla lettera a), pubblici o anche in forma di impresa, individuale o societaria, secondo le norme del codice civile", ricomprendendo pertanto anche le strutture sportive gestite da soggetti profit.

Documentazione necessaria

La spesa deve essere **certificata** o da bollettino bancario o postale, ovvero da fattura, ricevuta o quietanza di pagamento rilasciata dalle organizzazioni sportive.

Nella fattura, ricevuta o quietanza di pagamento è necessario indicare:

- Della ditta, denominazione o ragione sociale e della sede legale del soggetto che eroga il servizio, ovvero, se persona fisica, del nome e della residenza, nonché del codice fiscale;
- La causale del pagamento
- L'attività sportiva esercitata
- L'importo corrisposto per la prestazione resa
- Dati anagrafici del praticante l'attività sportiva
- Codice fiscale del soggetto che effettua il pagamento

La detrazione spetta al soggetto che sostiene le spese e a cui i ragazzi risultano fiscalmente a carico.

Le spese sono detraibili anche se sostenute dal contribuente nell'interesse di altri familiari fiscalmente a carico.

In merito alle modalità di calcolo del beneficio, l'agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 50 del 25 febbraio 2009 ha chiarito che la detrazione spetta per un importo di spesa non superiore ad euro 210,00 per ragazzo e non per ciascun contribuente che sostiene la spesa.

Pertanto, i genitori che partecipano entrambi alle spese, dovranno ripartire tra di loro tale ammontare sul quale calcolare la detrazione in relazione all'onere da ciascuno sostenuto, secondo quanto risulta dal documento rilasciato dalla struttura sportiva.

Esempio

Per l'iscrizione al corso di ginnastica artistica di due figlie il contribuente ha sostenuto nel 2011 spese complessive per Euro 572,50.

Essendo il limite massimo della detrazione pari a Euro 210,00 per ciascuna figlia, **l'importo massimo su cui calcolare la detrazione è pari a Euro 420,00.**

La **detrazione spettante** è, pertanto, pari a Euro 420,00 X 19% = **Euro 79,80.**

9.2. Le erogazioni liberali effettuate da persone fisiche, società ed enti

Le erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche in favore delle associazioni sportive dilettantistiche danno diritto ad una detrazione dall'Irpef del 19 per cento calcolata su un importo complessivo non superiore a 1.500 euro

Qualunque sia la somma erogata, per fruire dell'agevolazione il versamento deve essere eseguito tramite banca, posta, carte di credito, bancomat, carte prepagate, assegni bancari e circolari non trasferibili intestati all'associazione destinataria.

Le predette modalità di versamento devono essere osservate qualunque sia l'importo dell'erogazione liberale effettuata.

La detrazione, che va fatta valere in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi (modello 730, modello UNICO)

La documentazione comprovante l'effettuazione delle erogazioni liberali non va allegata alla

dichiarazione dei redditi, ma conservata dal contribuente ed esibita, se richiesta, agli uffici competenti dell'Agenzia delle Entrate.

L'agevolazione spetta anche quando l'erogazione è effettuata in favore di società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro.

La stessa detrazione prevista per le persone fisiche (19% su un importo massimo di 1.500 euro per periodo d'imposta) può essere fruita anche dalle società e dagli enti commerciali e non. Riguardo alle modalità di versamento valgono le stesse regole previste per le persone fisiche (banca, posta, carte di credito).

10. LA TENUTA DEI LIBRI SOCIALI

Ogni associazione sportiva deve tenere i seguenti libri sociali:

- libro soci
- libro dei verbali dell'assemblea
- libro dei verbali del consiglio direttivo

Va chiarito subito che le disposizioni contenute nel codice civile non impongono alcun obbligo in merito alla tenuta di questi libri (obbligatori solo per le società di capitali)

E' comunque corretto ed è sinonimo di buona amministrazione tenere ordinatamente aggiornati i predetti libri sociali

Proprio perché non obbligatori, potranno essere tenuti nella forma che meglio si crede e non è necessaria neanche la vidimazione all'ufficio delle Entrate o dal notaio anche se essa è consigliabile perché attribuisce data certa ed efficacia probatoria alle annotazioni eseguite sui libri stessi.

10.1. Il libro soci

In questo libro vanno registrati tutti i dati riguardanti i soci: nominativo, indirizzo, telefono, categoria (fondatore, ordinario, onorario ecc.), data della delibera di ammissione, i versamenti della quota di iscrizione e delle quote annuali, i recessi, le esclusioni e qualunque altra variazione. Si tratta di un prezioso archivio che deve essere sempre aggiornato in modo da consentire di conoscere in qualunque momento quale è la compagine sociale e chi sono, quindi, coloro che hanno diritto di partecipazione e di voto nelle assemblee sociali.

10.2. Il libro dei verbali dell'assemblea dei soci

In questo libro vanno riportate tutte le decisioni che scaturiscono dall'assemblea dei soci, che è l'organo sovrano dell'associazione. Essendo previsto in ogni statuto l'obbligo di convocare l'assemblea almeno una volta all'anno per l'approvazione del bilancio annuale, sul libro dei verbali dell'assemblea soci dovrà essere riportata la riunione annuale durante la quale i soci ne hanno deliberato l'approvazione. In allegato a questo verbale deve essere poi trascritto il bilancio.

10.3. Il libro dei verbali del consiglio direttivo

In questo libro vanno annotate tutte le delibere assunte dal consiglio direttivo, che è l'organo amministrativo dell'associazione. Il primo verbale sarà quello della riunione di insediamento in cui saranno indicate i soggetti che hanno assunto le cariche di presidente, vice presidente e segretario e tutti coloro che hanno il potere di rappresentare l'associazione in generale o per il compimento di specifici atti.

L'importanza di documentare attraverso uno specifico verbale l'attribuzione del potere di rappresentanza ha lo scopo di dimostrare che colui che ha agito in nome e per conto dell'associazione era stato debitamente autorizzato.

Si pensi ad esempio al dirigente che acquista delle attrezzature sportive a nome del sodalizio: se manca il verbale che dimostra che egli era stato autorizzato all'acquisto potrà essere lui a dover far fronte al pagamento di quanto acquistato senza aver titolo per potersi rivalere nei confronti di tutti coloro che avevano con lui aderito a tale iniziativa. Per dimostrare tale adesione diventa, quindi, opportuna la verbalizzazione della decisione medesima.

Vanno, inoltre, riportate in questo libro le decisioni riferite alle ammissioni dei nuovi soci, all'ammontare della quota sociale alla redazione del bilancio consuntivo ed eventualmente preventivo da sottoporre all'approvazione dell'assemblea e ogni altra decisione che rientra nelle proprie attribuzioni proprie del consiglio direttivo secondo quanto previsto dallo statuto sociale.

11. CENNI SULLE SOCIETÀ SPORTIVE DI CAPITALI

Lo svolgimento di attività sportive dilettantistiche può essere effettuato anche utilizzando la forma giuridica della società di capitale o cooperativa.

Il comma 17 dell'art 90 della Legge 289 stabilisce, infatti, che:

Le società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica e possono assumere una delle seguenti forme:

- a) associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli articoli 36 e seguenti del codice civile;*
- b) associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361;*
- c) società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro.*

Si tratta di capire quale è la disciplina fiscale applicabile dai sodalizi sportivi che adottano tale forma giuridica.

L'agenzia delle Entrate è intervenuta sul tema con la Circolare n° 21 del 22 aprile 2003 chiarendo che *“che le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali, ancorché non perseguano il fine di lucro, mantengono dal punto di vista fiscale, la natura commerciale e sono riconducibili, in quanto società di capitali, nell'ambito dell'art. 87 (ora 73), comma 1 lettera a) del Tuir. L'assenza del fine di lucro non incide sulla qualificazione tributaria degli enti in questione”*.

Da ciò ne deriva, ad esempio, che dette società dovranno tenere, indipendentemente dalle opzioni fiscali effettuate e di cui diremo in seguito, sia i libri di cui all'articolo 2214 c.c. (libro giornale e degli inventari) che quelli di cui all'art. 2421 c.c. (libro soci, adunanze assemblee, ecc.), dovranno comunque redigere il bilancio secondo i criteri di cui agli artt. 2423 e ss. c.c. e dovranno ottemperare a tutti gli obblighi connessi al registro delle imprese.

Ciò comporta che a prescindere dalle considerazioni successive di ordine fiscale gestire una società sportiva è sempre più gravoso, sia in termini economici (commercialista, oneri camerali, ecc.) sia organizzativi, che gestire una semplice associazione.

Sotto il profilo fiscale il punto di partenza è la previsione di cui al comma 1 dell'art. 90

"Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro".

Sulla base di questa previsione nessun dubbio sul diritto a godere delle agevolazioni di cui alla legge n. 398/91 che consente, come noto, la determinazione forfettaria del reddito e dell'Iva ma non delle semplificazioni contabili previsti dalla norma in esame poiché tutti gli adempimenti amministrativi previsti dal codice civile dovranno essere in ogni caso rispettati.

Il problema si pone nell'individuare quali sono *"le altre disposizioni tributarie"*, previste per le associazioni, che possano trovare applicazione anche alle società ovvero se si possa ritenere esistere, nell'ambito dell'attività delle società sportive dilettantistiche, un'area di carattere *"istituzionale"* che consenta di defiscalizzare, sia ai fini Ires che Iva, le somme versate dagli associati, in analogia a quanto previsto per le associazioni sportive dall'attuale art. 148 Tuir (ex art. 111).

Il comma 3 dell'art. 148 prevede infatti che per le associazioni sportive dilettantistiche che abbiano recepito in statuto i principi di cui al comma 8 dell'articolo 148 del Tuir, *"non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali"*, Analoga previsione ai fini Iva è contenuta nell'articolo 4 del d.p.r. 633/72.

La prassi amministrativa ha affrontato il problema, prima con la citata Circolare 21 dell'Agenzia delle Entrate e successivamente con due Risoluzioni.

La circolare 21 a questo proposito, testualmente recita:

"...la disposizione menzionata stabilisce, in sostanza, la non rilevanza fiscale di detti corrispettivi specifici versati dagli associati e dagli altri soggetti ivi menzionati, in favore di enti associativi con particolari finalità. Per beneficiare di detta norma agevolativa le società sportive dilettantistiche, al pari delle associazioni sportive dilettantistiche, devono integrare le clausole statutarie stabilite dal regolamento di cui al più volte citato comma 18 dell'articolo 90 con quelle previste dal comma 4 quinquies dello stesso articolo 111..." (ora comma 8 art. 148 Tuir)

La risoluzione n. 38 del 23 maggio 2008 della Direzione Regionale della Liguria dell' Agenzia e la successiva Risoluzione n. 38 del 17 maggio 2010 della Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate in risposta a quesiti formulati da contribuenti in merito alla possibilità di considerare *"istituzionali"* e, come tali, non imponibili, gli introiti derivanti dall'attività svolta in favore di tesserati alla Federazione Sportiva o Ente di Promozione Sportiva di appartenenza, confermano tale possibilità a condizione che:

1. Siano stati recepiti nello statuto i principi di cui al combinato disposto dei commi 18 dell'art. 90 della legge 289/02 e 8 dell'art. 148 del testo unico delle imposte sui redditi
2. La società sia iscritta al Registro Coni delle società e associazioni sportive dilettantistiche
3. le prestazioni rese siano effettuate in diretta attuazione degli scopi istituzionali, *"vale a dire, per quanto concerne il tipo di enti in argomento, nello svolgimento della attività sportiva dilettantistica"* Quindi tale agevolazione non potrà essere invocata per le eventuali attività collaterali svolte dalla società sportiva dilettantistica.
4. I partecipanti abituali al momento al momento del pagamento risultino tesserati alla medesima Federazione Sportiva Nazionale od un Ente di Promozione Sportiva a cui la società è affiliata.

Qualora, invece, le prestazioni di servizi vengano effettuate nei confronti di soggetti che non rivestono la qualifica di soci né tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, le stesse assumono rilevanza ai fini reddituali.

Con riferimento al primo punto, appare opportuno ricordare che i citati vincoli statutari, indispensabili ai fini dell'applicabilità dell'analizzato regime tributario, comprendono, oltre ad una serie di clausole che ben si conciliano con la forma societaria degli enti e che comunque sono obbligatorie ai fini dell'affiliazione e del riconoscimento da parte del Coni, anche una serie di ulteriori disposizioni proprie degli enti di tipo associativo che possono influire in maniera notevole sulla vita delle società di capitali tra i quali si ricorda: (lettere c), e), f), comma 8 art. 148 TUIR)

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) 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

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa

Se la disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative appare possibile alla luce della maggiore autonomia concessa dal nuovo diritto societario alla redazione degli statuti delle società a responsabilità limitata, maggiori difficoltà si incontrano ad “escludere la temporaneità del rapporto associativo” e a stabilire (lettera f) la “intrasmissibilità della quota”.

Tali precetti, sia pure astrattamente legittimi in sede statutaria ai sensi di quanto previsto dal combinato disposto di cui agli artt. 2468 e 2469 c.c., appaiono limitare fortemente l'utilizzo delle quote della società a responsabilità limitata. Il titolare di quote non potrà, quindi, mai poterle cedere se non...lasciandole in eredità.

Analogamente il riferimento all'articolo 2532 secondo comma (ora articolo 2538 C.C.), con l'obbligo del voto singolo indipendentemente dal valore della quota sottoscritta pur se anch'esso astrattamente realizzabile, pone ulteriori limiti alla governance della società sportiva di capitale.

Ne deriva che il titolare, ad esempio, del 99% delle quote, potrà contare all'interno della società come colui che abbia sottoscritto solo l'uno per cento.

Ricordiamo, quindi, che i punti sopra descritti non sono necessari in tutti gli statuti di srl dilettantistiche ma solo in quelle che, eventualmente, volessero utilizzare anche le ulteriori facilitazioni previste dall'articolo 148 del Tuir.

12. UNA PARENTESI SULLA PERSONALITÀ GIURIDICA

Un'Associazione RICONOSCIUTA²⁴ è un'Associazione censita ed iscritta nel Registro del Ministero degli Interni o delle Regioni, a seconda del livello di attività nazionale o regionale.

La differenza tra associazioni riconosciute e non, è nella diversa responsabilità patrimoniale e soggettività giuridica; nelle ASD non riconosciute il Presidente risponde in proprio e con il proprio patrimonio delle eventuali obbligazioni economiche assunte dall'associazione, mentre in quelle riconosciute il soggetto giuridico diventa l'associazione stessa, con il suo patrimonio.

La richiesta di riconoscimento è un'azione che l'Associazione deve intraprendere qualora lo ritenga necessario al fine di migliorare la gestione della vita associativa.

È importante comprendere che il riconoscimento della personalità giuridica è, nelle intenzioni del legislatore, una “certificazione” dell'onestà e della trasparenza dell'associazione e dei dirigenti e della solidità economica con cui far fronte ad eventuali obbligazioni.

Il riconoscimento – come il termine stesso sembra suggerire – dovrebbe arrivare in seguito alla comprovata dimostrazione dei requisiti fondamentali necessari, di conseguenza l'avanzamento di una richiesta “a priori”, nel momento della costituzione della stessa, potrebbe trovare qualche difficoltà.

13. I RAPPORTI DI LAVORO

È il legislatore tributario che si è preoccupato di disciplinare (ma non definire) l'attività sportiva dilettantistica a carattere retribuito.

Inizialmente fu la legge 25.3.86, n. 80 con la quale veniva defiscalizzato il rimborso forfetario o l'indennità di trasferta, fino ad un massimo, all'origine, di lit. 60.000 per ogni partecipazione a ogni singola manifestazione sportiva. Successivamente fu l'art. 25 della legge 133/99, novellato con l'art. 37 della legge 342/00, integrato dal comma tre dell'articolo 90 della legge 289/02.

L'art. 67 primo comma lett. m) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (D.P.R. 917/86 post riforma IRES) colloca, in virtù delle norme appena indicate, nella categoria dei redditi diversi, i compensi, rimborsi forfetari di spese, le indennità di trasferta corrisposte ai soggetti che svolgono esercizio diretto d'attività sportive dilettantistiche nonché i compensi corrisposti per attività amministrativo-gestionale a carattere non professionale nella forma della collaborazione coordinata e continuativa, assoggettandolo ad una disciplina fiscale agevolata.

Se da una parte è agevole identificare i soggetti che potranno corrispondere tali compensi, potendo questi essere erogati da associazioni sportive, società sportive, Federazioni ed Enti di promozione sportiva, di più difficile soluzione è il problema relativo alle attività identificabili nel dettato normativo.

Il Legislatore, come accennato, limita l'applicazione delle agevolazioni alle somme corrisposte nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche.

L'Agenzia delle Entrate del Ministero delle Finanze, con due risoluzioni, in risposta a chiarimenti richiesti dal Coni e da un Ente di promozione sportiva, ha ulteriormente precisato il suo pensiero in merito all'individuazione dei soggetti ai quali possano essere corrisposti compensi nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche e agli obblighi che dal ricevimento di detti compensi gravano sul percettore. Per alcune categorie il Ministero realizza una inclusione soggettiva: “sono, pertanto, da considerare in primo luogo corrisposti nell'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica, i compensi erogati agli atleti dilettanti, agli allenatori, ai giudici di gara, ai commissari speciali che durante le gare o manifestazioni, aventi natura dilettantistica, devono visionare o giudicare l'operato degli arbitri”.

Visti i soggetti che sono sicuramente da escludere e quelli che sono sicuramente da comprendere, resta da esaminare quali siano le altre categorie di soggetti ai quali possa essere applicata la tassazione agevolata sui compensi.

Il Ministero chiarisce che la disposizione in esame “è riferita a tutti quei soggetti le cui prestazioni sono funzionali alla manifestazione sportiva dilettantistica determinandone, in sostanza, la concreta realizzazione, ivi compresi coloro che, nell'ambito e per effetto delle funzioni di rappresentanza dell'associazione di norma presenziano all'evento sportivo”.

²⁴Art. 14 e seguenti del Codice Civile. DPR 361/2000

Questa affermazione ci consente di aggiungere all'elenco sopra riportato anche quei soggetti che svolgono incarichi di dirigenti accompagnatori o di dirigenti addetti agli arbitri per i sodalizi sportivi dilettantistici impegnati in manifestazioni agonistiche ufficiali nonché quei dirigenti di Federazione o di Ente di promozione sportiva i quali sono preposti a quelle funzioni (formazione calendari, designazione arbitrale, omologazione gare, giustizia sportiva, cronometraggio) senza le quali diventa impossibile realizzare l'avvenimento sportivo. Ma il Ministero aggiunge ancora qualcosa. Infatti, dopo aver ricompreso i soggetti che svolgono attività "funzionali alla manifestazione" riconduce alla disciplina in esame anche i compensi corrisposti "a quei soggetti che, nella qualità di dirigenti dell'associazione, di solito presenziano direttamente a ciascuna manifestazione, consentendone, di fatto il regolare svolgimento".

La tassazione agevolata dei compensi è legata all'esistenza dei due presupposti sopra ricordati, la loro presenza giustifica di per se l'agevolazione tributaria prescindendo dal fatto che si sia in presenza di una manifestazione intesa in senso agonistico, cioè una gara. Si ritiene, pertanto, che l'agevolazione sia applicabile anche per gli istruttori di discipline sportive che svolgono attività didattica e propedeutica alla pratica agonistica.

Le collaborazioni amministrativo-gestionali

L'art. 90, comma 3, lett. a), aggiunge all'art. 67, comma 1, lett. m) del TUIR il seguente periodo "Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche". La norma integra la previsione dell'art. 67, comma 1, lett. m), del TUIR, riconducendo fra i redditi diversi e nel regime fiscale agevolativo previsto dagli articoli 69, comma 2, del TUIR e 25, comma 1, della legge n. 133 del 1999, particolari rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che presentino le seguenti caratteristiche: carattere amministrativo-gestionale; natura non professionale; resi a società o associazioni sportive dilettantistiche.

Quali rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, le prestazioni in argomento si caratterizzano per la continuità nel tempo, la coordinazione, l'inserimento del collaboratore nell'organizzazione economica del committente e l'assenza del vincolo di subordinazione. Per quanto riguarda la natura non professionale del rapporto bisogna valutare se, per lo svolgimento dell'attività di collaborazione, siano necessarie conoscenze tecnico-giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente. Sono, pertanto, escluse le prestazioni rientranti nell'oggetto dell'arte o della professione. Il carattere amministrativo-gestionale delle collaborazioni limita la previsione dell'art. 67, comma 1, lett. m), alla collaborazione nell'attività amministrativa e di gestione dell'ente.

Rientrano, pertanto, nei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale, i compiti tipici "di segreteria" di un'associazione o società sportiva dilettantistica, quali ad esempio la raccolta delle iscrizioni, la tenuta della cassa e la tenuta della contabilità da parte di soggetti non professionisti.

Due considerazioni ulteriori devono essere evidenziate: dalla lettura testuale della norma e della circolare 21/E del 22 aprile 2003, emanata dall'Agenzia delle Entrate (a commento dell'art. 90), si evince che le eventuali collaborazioni "amministrativo-gestionali" di natura non professionale a carattere "non continuativo" non potranno godere delle agevolazioni sui compensi (e, onestamente, non se ne comprende la "ratio"), nonché che requisito essenziale per poter godere di detta facilitazione è dato dall'"assenza del vincolo di subordinazione". Pertanto gli esempi sopra citati (quale, ad esempio, la segretaria) dovranno sempre essere analizzati sulla base dell'assenza dei presupposti per la configurabilità di un rapporto di lavoro subordinato.

14. LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER I COMPENSI DA PRESTAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA

Per quanto concerne l'individuazione degli elementi che non concorrono alla formazione del reddito del percettore l'art. 90, comma 3, lett. b), L. 289/2002, modifica l'art. 69, comma 2, del TUIR sostituendo le parole "a lire 10.000.000" (pari a 5.164,57 euro) con le seguenti "a 7.500 euro". In forza di tale modifica, le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), del TUIR non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore, complessivamente, nel periodo d'imposta a 7.500 euro. Risulta, pertanto, elevato da 5.164,57 euro (lire 10.000.000) a 7.500 euro l'importo annuo escluso da imposizione.

Sono escluse dalla imposizione i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale. Dall'analisi sistematica delle norme si ritiene che l'espressione "fuori dal territorio comunale" sia riferita al comune di residenza del prestatore in analogia anche all'orientamento espresso dal Ministero delle finanze con riferimento al previgente regime di cui alla L. 80/86. La L. 289/2002 contiene un'altra disposizione che interessa in modo specifico coloro che percepiscono indennità, rimborsi o compensi per attività sportiva dilettantistica: passa al 23% la prima aliquota Irpef (art. 2, comma 1, lett. c).

Non cambiano invece le regole di tassazione di questi compensi (art. 25, comma 1, L. 133/1999): pertanto, le somme imponibili vanno assoggettate a ritenuta per Irpef (si applica l'aliquota del primo scaglione) e addizionale regionale di compartecipazione all'Irpef.

La ritenuta è a titolo di imposta sulle somme imponibili fino a 20.658,28 euro e a titolo di acconto per la parte che supera questo importo. Per consentire agli enti sportivi che pagano i compensi di adempiere correttamente ad obblighi fiscali (in pratica per stabilire se versare o meno la ritenuta), lo sportivo deve rilasciare un'apposita ricevuta/attestazione all'atto di ogni pagamento. Nel documento dovrà essere indicato se lo sportivo ha raggiunto o meno il limite annuo di 7.500,00 euro di franchigia. Entro il 31 marzo di ogni anno l'associazione o società sportiva dilettantistica deve rilasciare ai percettori di compensi per prestazioni sportive dilettantistiche un'attestazione in carta libera contenente i dati anagrafici del percettore, il totale del compenso lordo che gli è stato riconosciuto nell'anno di riferimento, l'ammontare della ritenuta e presso quale concessionaria di riscossione la medesima è stata versata. L'erogazione di tutti i compensi sopra indicati comporta, per l'ente sportivo dilettantistico, l'obbligo di presentare la dichiarazione del sostituto d'imposta, modello 770 semplificato. Nel caso dei compensi dati agli sportivi dilettanti l'obbligo di compilare e presentare la dichiarazione di sostituto d'imposta sussiste a prescindere dal fatto che le somme erogate siano state o meno assoggettate a ritenuta.

15. LE SPONSORIZZAZIONI

Con il comma 8 dell'art. 90 della legge numero 289/2002 è stato stabilito che "il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuti dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'articolo" 108 del Tuir.

Questa disposizione è stata chiaramente posta al fine di agevolare i rapporti commerciali tra soggetti che operano nel settore dello sport dilettantistico e aziende sponsor.

Sotto il profilo fiscale, infatti, la verifica della natura delle somme di denaro scambiate tra un soggetto privato ed un ente sportivo consente la riconducibilità di tali importi tra le spese di sponsorizzazione (e, quindi, di pubblicità) oppure tra quelle di rappresentanza.

Tale distinzione non è di poco conto, se si considera che il trattamento fiscale riservato alle une o alle altre è sostanzialmente differente, a tutto beneficio di quelle di pubblicità.

A causa del diverso trattamento fiscale, per chi eroga somme legate ad attività sportive dilettantistiche è di estremo rilievo evitare, per quanto possibile, ogni contestazione circa la natura di spese di sponsorizzazione e,

quindi, di pubblicità degli importi corrisposti. Sotto questo punto di vista, la disposizione del comma 8 dell'articolo 90 della legge numero n. 289/2002 sembra confortante, almeno per gli importi fino a 200.000 euro all'anno. La norma prevede infatti che queste somme costituiscono "spesa di pubblicità" ai sensi dell'art. 108 del Tuir.

Nella circolare numero 21/E del 2003 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che "la disposizione in esame introduce, in sostanza, ai fini delle imposte sui redditi, una presunzione assoluta circa la natura di tali spese, che vengono considerate - nel limite del predetto importo - comunque di pubblicità e, pertanto, integralmente deducibili per il soggetto erogante ai sensi dell'art. 74 [ora 108], comma 2, del TUIR nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio medesimo e nei quattro anni successivi".

La circolare precisa inoltre che il trattamento agevolato è consentito a condizione che i corrispettivi erogati siano necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante e che sia riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima. La circolare non ha però chiarito gli ulteriori aspetti applicativi della disposizione.

Si può comunque ritenere che scopo della norma sia quello di attribuire una connotazione fiscale indiscutibile alle somme fino a 200.000 euro, restando però immutato il potere, per gli organi di controllo, di verificare l'effettiva valenza pubblicitaria degli importi corrisposti. La norma regola il regime fiscale delle somme fino a 200.000 euro all'anno ma non fornisce alcuna indicazione in relazione agli importi che superano tale cifra. Conseguentemente, si deve ritenere che gli importi eccedenti il limite di 200.000 euro all'anno non sono soggetti ad alcuna disposizione di interpretazione e il loro trattamento fiscale è determinato dalla verifica sulla natura di tali somme come spese di pubblicità o spese di rappresentanza.

E' poi necessario considerare che il riferimento dei 200.000 euro annui, ai fini dell'applicazione del regime fiscale di favore, sembra dover essere si direbbe posto in relazione all'azienda sponsor e non al soggetto sponsorizzato. La norma riguarda infatti esclusivamente lo sponsor, dal momento che per il soggetto sponsorizzato non vi sono conseguenze fiscali o contabili particolari legate all'entrata monetaria (la stessa si configura sempre come un ricavo dell'attività tipica, a prescindere dalla circostanza che per l'erogatore sia spesa di pubblicità o di rappresentanza). Il comma 8 dell'articolo 90 della legge numero 289/2002, nel fornire, come detto, un'interpretazione autentica dell'articolo 108 del TUIR, identifica le somme fino a 200.000 euro all'anno come spese di pubblicità ai fini della dichiarazione dei redditi dello sponsor. E' quindi in capo a quest'ultimo che deve essere verificato il superamento del limite dei 200.000 euro annui.

Tale limite resta infatti unico, anche qualora la stessa azienda stipuli diversi contratti di sponsorizzazione con soggetti diversi, tutti potenzialmente riconducibili alla fattispecie in questione. All'atto della compilazione della dichiarazione dei redditi, per tutti i contratti di sponsorizzazione posti in essere e potenzialmente rientranti nella fattispecie in discorso, lo sponsor dovrà "sterilizzare" un importo di 200.000 euro, sempre deducibile come spesa di pubblicità, e verificare, per le eccedenze, la natura fiscale della spesa (di pubblicità o di rappresentanza). Sul punto sarà necessario, poi, valutare anche la presunta "antieconomicità" della spesa da parte dello sponsor.

Per concludere, si può quindi ritenere che se le somme erogate dallo sponsor, anche eccedenti il limite di 200.000 euro, soddisfano tutti i requisiti per essere considerate "spese di sponsorizzazione" purchè si evinca dal contenuto del contratto stipulato tra le parti, le prestazioni sinallagmatiche che competono allo sponsor ed al soggetto sponsorizzato e che l'azienda possa dimostrare l'interesse commerciale (legato all'incremento delle vendite) collegato a tale sponsorizzazione.