



*Siamo Cresciuti con Voi
Vicini a tutti*



NAPOLI, 12 Marzo 2016

***Sala del Capitolo all'interno Complesso di San Domenico Maggiore,
Vico S. Domenico Maggiore n. 18,***

CONVEGNO NAZIONALE U.N.A.S.C.I.

“No Profit o Senza Lucro???”

Statuto e fiscalità

***“Disciplina e Patologia Fiscale delle Società
e Associazioni Sportive Dilettantistiche.”***

Relazione di:

Roberto BONFANTI

Savona, ex Dirigente dell'Agenzia delle Entrate, già Direttore del Settore Accertamento e Direttore della Consulenza Giuridica della Direzione Regionale Liguria dell'Agenzia delle Entrate.

I. PREMESSA

La disciplina fiscale delle società e associazioni sportive dilettantistiche prevede un trattamento agevolativo per tutelare e diffondere tali enti con scopi e valori di grande importanza etica e sociale.

La normativa di favore trova la sua ragione di essere nell'attività non lucrativa delle società e associazioni sportive dilettantistiche.

Le stesse norme fiscali destinate alle società e associazioni sportive dilettantistiche - nel contesto normativo generale degli enti non commerciali e di tipo associativo - contengono requisiti di protezione e di tutela dall'esercizio di attività lucrativa o commerciale, che, se non previsti e rispettati, possono portare alla perdita delle agevolazioni a beneficio delle associazioni sportive dilettantistiche.

Avanti si riporteranno la disciplina fiscale di riferimento e le situazioni di rischio e di perdita delle agevolazioni fiscali, che la *governance* sportiva deve conoscere, anche per evitare accertamenti di imposta e sanzioni.

E' abbastanza frequente l'uso di società e associazioni sportive dilettantistiche - e di associazioni in generale - per mascherare attività commerciali, proventi non dichiarati, frodi.

E molto più ricorrente la costituzione e la gestione di società e associazioni dilettantistiche non prevedendo o rispettando le prescrizioni formali e sostanziali delle normative fiscali per mancanza o superficiale conoscenza delle stesse con le gravi conseguenze sopra riferite.

Con le illustrazioni che seguono si mira a fornire un quadro generale normativo e comportamentale, indispensabile per una gestione fiscalmente corretta delle società e associazioni sportive dilettantistiche.

II. NORMATIVA DI RIFERIMENTO

- Le associazioni sportive dilettantistiche

Le associazioni sportive dilettantistiche rientrano nella categoria degli enti non commerciali previsti dall'art. 73, comma 1, lett. c) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR)¹,

¹ Sono enti non commerciali ai sensi dell'art. 73 1 comma lett. c) "*gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato*".

costituiti in forma riconosciuta o non, che svolgono istituzionalmente l'attività sportiva dilettantistica.

Se questi soggetti passivi d'imposta producono redditi di impresa, fondiari, di capitale e redditi diversi devono presentare la dichiarazione modello Unico – Enti non commerciali ed equiparati.

Tali soggetti sono disciplinati principalmente dall'art. 90 della legge n. 289 del 2002, più volte modificato.

Il comma 1 dell'art. 90 ha esteso i benefici fiscali anche alle società sportive dilettantistiche, costituite in società di capitali, nonché alle società cooperative senza fini di lucro².

Il comma 17 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 individua i seguenti soggetti che operano nell'ambito dell'attività sportiva dilettantistica³:

- associazione sportiva priva di personalità giuridica regolata dagli artt. 36 e seguenti del codice civile;
- associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del D.P.R. n. 361 del 2002;
- società sportiva di capitale o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono la finalità di lucro.

Tali soggetti devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica.

- Le società sportive dilettantistiche

2 Art. 90 comma 1 legge n. 289 del 2002 *“Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398 e successive modificazioni, e le altre disposizioni finanziarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fini di lucro”.*

3 Art. 90 legge 289 del 2002 comma 18 *“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 la finalità di lucro.”*

La circolare n. 21/E del 2003 dell'Agenzia delle Entrate⁴ chiarisce la natura delle società sportive dilettantistiche, per la quale, benché non perseguano il fine di lucro, mantengono dal punto di vista fiscale, la natura commerciale e sono riconducibili, in quanto società di capitale, nell'ambito dell'art. 73, comma 1, lett. a) del TUIR.

Il carattere del fine di lucro non incide sulla qualificazione tributaria di tali enti.

Il reddito delle società sportive dilettantistiche è, pertanto, determinato, in via di principio, secondo le disposizioni del Titolo II, Capo II, del TUIR, relative alle società e agli enti commerciali.

Nei confronti delle società sportive dilettantistiche non possono, quindi, trovare applicazione le disposizioni relative agli enti non commerciali, recate dagli articoli 143 e seguenti del TUIR, ivi comprese quelle contenute nell'art. 148, concernente gli enti non commerciali di tipo associativo.

Si precisa tuttavia che – in forza dell'articolo 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002, secondo cui *“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”* - può trovare applicazione nei confronti delle società sportive dilettantistiche la disposizione contenuta nell'art. 148, comma 3, del TUIR.

Secondo quest'ultima disposizione per alcune associazioni espressamente previste, tra cui le associazioni sportive dilettantistiche, *“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, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati”*. Questa disposizione stabilisce, in sostanza, la non rilevanza fiscale di 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

⁴ La circolare n. 21/E del 2003 dell'Agenzia delle Entrate è un importante documento di prassi per l'applicazione della disciplina fiscale dell'attività sportiva dilettantistica alla luce dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002.

regolamento previsto dal comma 18 dell'articolo 90 della legge n. 289 del 2002⁵ con quelle previste dal comma 8 dell' articolo 148 del TUIR.

In particolare, per le attività effettuate dalle società sportive dilettantistiche nei confronti dei *“frequentatori e/o praticanti”* la disposizione agevolativa in argomento si applica a condizione che i destinatari delle attività risultino *“tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali”*(CONI, Federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva).

Alle società sportive dilettantistiche di capitali senza fini di lucro non si applica, invece, la disposizione recata dall'art. 149, co, 4, del TUIR, come integrata dall'art. 90, comma 11, della legge n. 289 del 2002, che esclude la perdita delle qualifica di ente non commerciale per le associazioni sportive dilettantistiche.

Il CONI è l'unico organismo che certifica l'effettività dell'attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche.

Pertanto, le disposizioni di cui all'art. 90 della legge 289 del 2002 si applicano ai soggetti che sono in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI.

Im mancanza di tale certificazione le società di capitali e le associazioni, non potendo essere qualificate come *“sportive dilettantistiche”*, non possono fruire delle agevolazioni fiscali.

5 Art. 90 legge n. 289 del 2002 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.”*

Si evidenzia che gli uffici dell’Agenzia delle Entrate non possono disconoscere l’attività sportiva dilettantistica che è stata riconosciuta dal CONI, ma casomai procedere, se ci sono le condizioni, al disconoscimento delle agevolazioni fiscali.

3. Il modello EAS

Al fine di consentire gli opportuni controlli da parte dell’Agenzia delle Entrate, l’art. 30, comma 1 del D.L. n. 185 del 2008⁶, convertito con modificazioni dalla legge n. 2 del 2009, prevede che i corrispettivi, le quote e i contributi di cui all’art. 148 del TUIR od all’art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 non sono imponibili, a condizione che gli enti associativi siano in possesso dei requisiti qualificanti previsti dalla normativa tributaria e che trasmettano per via telematica all’Agenzia delle Entrate i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali.

Pertanto, per poter usufruire dei regimi agevolativi è necessario che gli enti associativi trasmettano in via telematica il *Modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini fiscali da parte degli enti associativi*”, ovvero Mod. EAS⁷, oltre il possesso dei requisiti previsti dalla normativa tributaria.

Il modello EAS va presentato entro i seguenti termini:

- 1) in sede di primo adempimento entro il 31/03/2011 per gli enti costituiti prima dell’entrata in vigore del D.L. n. 185 del 2008⁸, oppure, se costituiti successivamente, qualora il sessantesimo giorno dalla costituzione dalla costituzione scade il 31/03/2011⁹;

6 Art. 30, comma 2 del D.L. n.185 del 2008: “*I corrispettivi, le quote e i contributi di cui all'articolo 148 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), e all'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 non sono imponibili a condizione che gli enti associativi siano in possesso dei requisiti qualificanti previsti dalla normativa tributaria e, ad esclusione delle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali di cui all'[articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266](#), in possesso dei requisiti di cui al comma 5 del presente articolo, trasmettano per via telematica all'Agenzia delle entrate, al fine di consentire gli opportuni controlli, i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali mediante un apposito modello da approvare entro il 31 gennaio 2009 con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate*”.

7 Il modello EAS è stato approvato con il Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 02/09/2009.

8 Data dell’entrata in vigore 29/11/2008.

9 Cfr. Circolare n. 6/E del 2011.

2) sessanta giorni dalla data della costituzione.

L'avvenuta presentazione del modello EAS, si sottolinea ancora, rappresenta una delle condizioni per godere delle disposizioni agevolative.

I soggetti obbligati alla trasmissione del modello EAS sono:

- 3) in via generale tutti gli enti non commerciali di tipo associativo, che si avvalgono del regime tributario previsto dall'art. 148 del TUIR e dall'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972;
- 4) le associazioni sportive dilettantistiche che, oltre all'attività sportiva dilettantistica, effettuano cessioni di beni (ad esempio somministrazione di alimenti e bevande, vendita di materiali sportivi) e prestazioni di servizi rilevanti ai fini IVA e delle imposte dirette;
- 5) le società sportive dilettantistiche di cui all'art. 90 della legge n. 289 del 2002.

Sono esonerate dalla presentazione del modello EAS:

- 6) le associazioni sportive dilettantistiche iscritte nel registro del CONI, che non svolgono attività commerciale;
- 7) le associazioni *pro-loco*, che optano per l'applicazione delle norme di cui alla legge n. 398 del 1991;
- 8) le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali di cui all'art. 6 della legge n. 266 del 1991, che non svolgono attività commerciale al di fuori di quelle marginali individuate con D.M. 25/05/1995;
- 9) alcuni enti per espressa previsione normativa, oppure per mancanza dei presupposti, come le ONLUS di diritto.

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI possono compilare il modello EAS in forma semplificata, cioè possono compilare solamente alcuni punti, rispetto ai 38 totali previsti.

Se il modello EAS è stato trasmesso, in linea generale gli enti non dovranno procedere ad una nuova trasmissione del modello, salvo l'ipotesi di variazione dei dati trasmessi, se questi ultimi non siano in possesso della pubblica amministrazione¹⁰.

¹⁰ Cfr. Risoluzione n. 125/E del 2010.

Qualora non sia stata effettuata la tempestiva presentazione del modello EAS, l'ente può regolarizzare la propria situazione, utilizzando l'istituto della remissione *in bonis*¹¹.

Per poter usufruire della remissione *in bonis* è necessario che:

- 10) all'ente non sia stata constatata la violazione o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'ente abbia avuto formale conoscenza;
- 11) abbia i requisiti sostanziali per godere delle agevolazioni fiscali;
- 12) effettui l'adempimento secondo le modalità previste;
- 13) versi la sanzione prevista.

III. DISCIPLINA FISCALE

Le associazioni sportive dilettantistiche sono assoggettate alla disciplina generale degli enti non commerciali, che, ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. c) del TUIR, non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività in forma commerciale.

Gli enti non commerciali costituiti in forma associativa possono usufruire delle disposizioni di cui all'art. 148 del TUIR e dell' art. 4 e 6 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Ai sensi del comma 1 dell' art.148 del TUIR non è considerata commerciale l'attività svolta dalle associazioni nei confronti degli associati o partecipanti alle finalità istituzionali.

Le quote e i contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.

Però, se le associazioni svolgono in maniera prevalente o esclusiva attività commerciale – e quindi hanno la natura di enti commerciali - , anche le quote e i contributi associativi concorrono alla formazione del reddito.

Il comma 2 dell'art. 148 del TUIR prevede che si considerano, tuttavia, effettuate nell'esercizio di attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso il pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e

¹¹ L'istituto della remissione *in bonis* è previsto dall'art. 2 comma 1, del D.L. n. 16 del 2012. Tale istituto è diretto ad evitare che mere dimenticanze relative a comunicazioni, oppure adempimenti formali non eseguiti tempestivamente impediscano al contribuente, in possesso dei requisiti sostanziali richiesti dalle norme, di fruire di benefici fiscali o di regimi opzionali.

le quote supplementari determinate in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

Questi corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito d'impresa o come redditi diversi, secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità.

Il legislatore pone una deroga alla suddetta norma nel comma 3 dell'art. 148 del TUIR e nel comma 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 a favore di determinate associazioni, tra cui le associazioni sportive dilettantistiche, prevedendo uno speciale regime tributario favorevole ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, per il quale si esclude la commercialità - e in conseguenza la redditività - delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, rese agli associati verso il pagamento di corrispettivi specifici (ad esempio: corsi sportivi organizzati dalle associazioni sportive dilettantistiche)¹².

Gli artt. 148 comma 8 del TUIR e 4 comma 7 del D.P.R. n. 633 del 1972 prevedono che le associazioni sportive dilettantistiche possono avvalersi del beneficio sopra indicato a condizione che le associazioni stesse si conformino alle clausole elencate nelle suddette disposizioni da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti in forma dell'atto pubblico o della scrittura autenticata o registrata¹³.

12 La Risoluzione Ministeriale n. 38 del 17/05/2010 stabilisce a riguardo delle attività effettuate dalle società sportive dilettantistiche che nei confronti dei *"frequentatori e/o partecipanti"* che non sono soci che l'agevolazione di cui all'art. 148 comma 3 del TUIR si applica a condizione che i destinatari delle attività risultino tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali.

La stessa Risoluzione precisa che deve trattarsi di attivi direttamente collegate agli scopi istituzionali, che costituiscono il *"naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo"*.

13 Il comma 8 dell'art. 148 del TUIR il comma 7 dell'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 indicano le seguenti clausole:

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

b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'[articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662](#), e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

1. Imposte dirette

Le associazioni sportive dilettantistiche, come tutti gli enti non commerciali, possono determinare l'imposta sul reddito d'impresa eventuale secondo le seguenti modalità¹⁴:

1. analitico: la determinazione d'impresa è calcolata sulla differenza tra costi e ricavi; tale regime si basa sulla contabilità ordinaria o semplificata;
2. forfettario su opzione; l'opzione può essere esercitata applicando le seguenti norme:
 - a) l'art. 145 del TUIR;
 - b) la legge n. 398 del 1991.

a. Regime forfettario

L'art. 145 del TUIR stabilisce che gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973 possono optare per la determinazione forfettaria del reddito d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività corrispondente alla seguente classe di appartenenza:

a) attività di prestazioni di servizi:

d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'[articolo 2532, comma 2, del codice civile](#), sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1 gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'[articolo 2532, ultimo comma, del codice civile](#) e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

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

14 Le società sportive dilettantistiche, non rientrando nella categoria degli enti non commerciali, non possono usufruire del regime forfettario previsto dall'art. 145 del TUIR. Possono avvalersi solo del regime di cui alla legge n. 398 del 1991 e delle altre disposizioni riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche se ricorrono i presupposti.

- 1) fino a euro 15.493,71: 15 per cento;
 - 2) da euro 15.493,72 a euro 309.874,14: 25 per cento;
- b) altre attività:
- 1) fino euro 25.822,84: 10 per cento;
 - 2) da euro 25.822,85 a euro 516.456,90: 15 per cento.

Al reddito determinato come sopra deve essere aggiunto l'ammontare dei seguenti componenti di reddito: plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi e interessi e proventi immobiliari.

Nel caso di svolgimento sia di attività di prestazioni di servizi che di altra attività, si applica il coefficiente dell'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione di ricavi, si considerano prevalenti le attività di prestazione di servizi.

Sono previsti proventi esclusi dal reddito imponibile. Non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai sensi dell'art. 25 comma 2, lett. a) e b) della legge n. 133 del 1999 a favore delle associazioni sportive dilettantistiche (comprese quelle non riconosciute dal CONI o dalle Federazioni sportive nazionali, purché riconosciute da enti di promozione sportiva), che si avvalgono dell'opzione di cui all'art. 1 della legge n. 398 del 1991, i proventi sottoelencati, relativi a un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo complessivo annuo di euro 51.645, 69¹⁵:

- i proventi realizzati dalle associazioni nello svolgimento delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- i proventi realizzati dalle associazioni per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all'art. 143, comma 3, lett. a) del TUIR¹⁶

Naturalmente il collegamento con gli scopi istituzionali comporta che le attività commerciali devono essere strutturalmente funzionali alla manifestazione sportiva e rese in concomitanza con lo svolgimento della medesima (ad esempio: vendita di bevande e alimenti, manifesti durante una manifestazione).

Le raccolte di fondi possono realizzarsi anche attraverso la vendita di beni e servizi resi a fronte di offerte non commisurate al valore del bene venduto o del servizio prestato.

15 Cfr. D.M. 10/11/1999.

16 Il comma 3 dell' art. 143 lett. a:) *“Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73:*

a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione” .

Tale agevolazione è applicabile a condizione che, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, gli enti sportivi dilettantistici, che hanno optato per le norme della legge n. 389 del 1991, redigano un apposito rendiconto, dal quale devono risultare in modo chiaro e trasparente, anche a mezzo di una relazione illustrativa, le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione nell'ambito della quale vengono realizzati i proventi di cui all'art. 25, comma 2 della legge n. 133 del 1999¹⁷.

2. I.V.A.

Per le associazioni sportive dilettantistiche, l'IVA ammessa in detrazione è quella relativa agli acquisti effettuati nell'esercizio dell'attività commerciale alle seguenti condizioni:

- c) devono essere conservati tutti i documenti di acquisto;
- d) i beni e i servizi acquistati o importati devono essere inerenti all'attività d'impresa;
- e) l'attività commerciale deve essere gestita con contabilità separata rispetto a quella istituzionale;
- f) la contabilità deve essere tenuta, anche in relazione all'attività istituzionale in modo corretto e trasparente.

In alternativa al regime ordinario le associazioni sportive dilettantistiche possono optare per i seguenti due distinti regimi di determinazione dell'IVA , secondo il volume dei ricavi conseguiti:

- 1) il regime forfettario previsto dalla legge n. 398 del 1991, per le associazioni che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito proventi derivanti da attività commerciali in misura inferiore al limite di euro 250.000;
- 2) il regime forfettario previsto per le attività spettacolistiche, per le associazioni con volume d'affari annuo fino ad euro 25.822, 84¹⁸.

Nel secondo regime la base imponibile IVA è determinata nella misura del 50% dell'ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi, senza poter operare la detrazione analitica dell'imposta assolta sugli acquisti.

Nel caso di svolgimento di più attività, il regime forfettario si applica solamente sul volume d'affari derivante dalle attività spettacolistiche¹⁹.

¹⁷ Cfr, art. 5, comma 5, Decreto Ministero delle Finanze 26/11/1999, n. 473 e Circolare n. 9/E del 2013,

¹⁸ Cfr. Art. 74 *quater* del D.P.R. n. 633 del 1972.

¹⁹ *Gli spettacoli sportivi di ogni genere ovunque si svolgono* sono indicati nella tabella C allegata al D.P.R. n. 633 del 1972.

2.1 Spesometro

L'art. 21 del D.L. n. 78 del 2010 stabilisce l'obbligo di comunicare telematicamente all'Agenzia delle Entrate le cessioni e gli acquisti di beni e le prestazioni di servizi ricevute e rese rilevanti ai fini IVA con riferimento a ciascun cliente e fornitore.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 2 agosto 2013 ha stabilito che sono obbligati alla comunicazione i soggetti passivi IVA che effettuano operazioni rilevanti ai fini dell'imposta.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.24 del 2011 ha esteso l'ambito di applicazione della disciplina anche agli enti non commerciali, limitatamente alle operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali.

Sono obbligati, pertanto, a questo adempimento anche le associazioni sportive dilettantistiche, comprese quelle che hanno esercitato l'opzione per il regime di favore previsto dalla legge n. 398 del 1991.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, ai fini della comunicazione, devono essere rilevanti ai fini IVA e documentati da fattura, ovvero da scontrino o ricevuta fiscale, queste di importo almeno pari ad euro 3.600 IVA inclusa.

Nel caso in cui le fatture passive si riferiscano sia ad acquisti relativi alle attività istituzionali, che a quelle commerciali, l'obbligo è assolto con l'invio degli importi riguardanti gli acquisti per attività commerciali.

3. IRAP

L'IRAP (l'imposta regionale sulle attività produttive)²⁰ è determinata con modalità diverse a seconda che l'associazione sportiva dilettantistica svolga solo attività istituzionale o anche attività commerciale.

Nella prima situazione il valore della produzione netta, che costituisce la base imponibile, è data dalla somma dei seguenti elementi:

- g) retribuzioni per lavoro dipendente e redditi a questo assimilati;
- h) compensi per prestazione occasionale di lavoro autonomo non esercitato abitualmente.

²⁰ L'IRAP è disciplinata dal D. Lgs n. 446 del 1997.

L'associazione sportiva dilettantistica che ha sostenuto i suddetti costi deve presentare la dichiarazione IRAP (Modello unico-enti non commerciali) solo ai fini di questa imposta.

Le associazioni sportive dilettantistiche che svolgono sia attività istituzionale che attività commerciale, che hanno optato per il regime agevolato, calcolano la base imponibile IRAP sommando al reddito determinato ai fini IRES²¹ i seguenti costi non detraibili:

- i) le retribuzioni pagate al personale dipendente e redditi assimilati;
- j) i compensi erogati per prestazioni di lavoro autonomo non abituale;
- k) gli interessi passivi.

Sulla base imponibile, per determinare l'IRAP si applica la percentuale del 4,25% o altra aliquota prevista dalla legge regionale.

4. Il regime speciale di cui alla legge n. 398 del 1991

La legge n. 398 del 1991 dispone per le associazioni sportive dilettantistiche un regime forfettario di determinazione delle imposte ai fini IRES e IVA e semplificazioni nella tenuta della contabilità.

Le agevolazioni previste dalla legge n. 398 del 1991 riguardano:

- l) la determinazione forfettaria del reddito ai fini delle imposte sui redditi. Si applica un coefficiente di redditività pari al 3% dei ricavi conseguiti. Al reddito determinato forfettariamente si aggiungono le plusvalenze patrimoniali. Al reddito imponibile si applica l'aliquota ordinaria IRES del 27,50%;
- m) la determinazione forfettaria dell'IVA²²;
- n) esonero della tenuta delle scritture contabili;
- o) esonero degli obblighi di fatturazione e registrazione, tranne che per le sponsorizzazioni, le cessioni di diritti radio, TV e pubblicità.

Inoltre, le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza fini di lucro e le associazioni *pro loco*, che si avvalgono delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 sono esonerate dall'obbligo di certificare *"le cessioni e le prestazioni poste in essere"*, diverse da quelle di intrattenimento e di spettacolo²³.

I suddetti soggetti devono istituire il registro previsto dal D.M. 11 febbraio 1997 ai fini IVA, in

21 Ai sensi della legge n. 398 del 1991, il reddito imponibile ai fini IRES si determina applicando il coefficiente del 3% sui proventi commerciali conseguiti.

22 Cfr. Art, 74, comma 6 del D.P.R. n. 633 del 1972.

23 Cfr. Art. 2 lett. *hh*) del D.P.R. n. 696 del 1996.

cui vanno registrati, entro il 15 di ogni mese, tutte le entrate conseguite nel mese precedente²⁴.

Le associazioni e società sportive dilettantistiche sono obbligate ai seguenti adempimenti:

- p) versare trimestralmente l'imposta sul valore aggiunto;
- q) numerare progressivamente e conservare le fatture di acquisto a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972;
- r) annotare, anche con un'unica registrazione, entro il 15 del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, nel modello di cui il D.M. 11 febbraio 1997²⁵.
- s) annotazione separata nel modello sopra indicato degli eventuali proventi che non costituiscono reddito imponibile, delle plusvalenze patrimoniali e delle operazioni intracomunitarie.
- t) tenere il libro dei soci e il libro verbali delle assemblee.

Gli enti sportivi dilettantistici, per poter usufruire del regime speciale della legge n. 398 del 1991, devono rispettare determinati requisiti soggettivi ed oggettivi.

I requisiti soggettivi consistono:

- u) nell'assenza di lucro;
- v) nello svolgimento di attività sportiva dilettantistica riconosciuta dal CONI;
- w) nell'affiliazione a Federazioni sportive nazionali o Enti di promozione sportiva.

Per godere della legge n. 398 del 1991 gli enti sportivi dilettantistici devono presentare la dichiarazione Mod. Unico Enti non commerciali e il Mod. 770 nei casi in cui sono previsti.

Il requisito oggettivo consiste nell'aver conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a euro 250.000.

Nella determinazione del limite di euro 250.000 i proventi commerciali devono essere individuati in base al criterio di cassa, per cui si deve tener conto, in mancanza di fattura, dei proventi incassati e, in presenza di fattura, dei proventi fatturati, anche se non ancora riscossi.

Se nel corso del periodo d'imposta si supera il limite di euro 250.000, il regime agevolato

²⁴ Cfr. Art, 9, comma 3 del D.P.R. n. 544 del 1999.

²⁵ Nella Circolare n. 9/E del 2013 è stato precisato che non si decade dal regime di favore previsto nella legge n. 398 del 1991, qualora i corrispettivi non siano stati annotati nel modello di cui al D.M. 11 febbraio 1997, a condizione che l'ente sportivo dilettantistico possieda i requisiti previsti dalla legge e sia in grado di fornire in sede di controllo tutta la documentazione utile ai fini della determinazione del reddito e dell'IVA.

cessa automaticamente e, dal mese successivo a quello in cui è venuto a meno il requisito oggettivo, occorre applicare il regime ordinario²⁶.

Nel caso di enti di nuova costituzione l'ammontare deve essere rapportato al periodo intercorrente tra la data di costituzione e il termine dell'esercizio computato in giorni²⁷.

I soggetti che vogliono optare per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 devono comunicare l'opzione:

- 1) all'Ufficio della SIAE competente in base al domicilio fiscale, prima dell'inizio dell'anno solare per cui ha effetto l'opzione²⁸;
- 2) all'Agenzia delle Entrate mediante la compilazione del quadro VO della dichiarazione annuale IVA²⁹

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche che non hanno esercitato l'opzione, possono usufruire dei benefici della legge n. 398 del 1991, anche attraverso il principio del "comportamento concludente". In tale situazione, l'omessa comunicazione comporta l'applicazione di una sanzione amministrativa. La sanzione è irrogata ai sensi dell'art. 11 del D. Lgs. n. 471 del 1997.

L'opzione è vincolante fino a quando non è revocata, e, una volta esercitata, è vincolante per un periodo di cinque anni³⁰.

Si decade dal regime agevolato di cui alla legge n. 398 del 1991 nei seguenti casi:

- 1) quando non sono rispettati i requisiti soggettivi e oggettivi;
- 2) quando non è rispettato l'obbligo di tracciabilità.³¹

In merito alla determinazione dell'imposta sui redditi dovuta dalle società e associazioni

26 Cfr. Risoluzione n. 123/E del 2006.

27 Cfr. Risoluzione n. 63/E del 2006 e D.M. 18/05/1995, punto 1, comma 3 dell'allegato E.

28 Cfr. Art. 9 del D.P.R. n. 544 del 1999.

29 Per i soggetti esonerati dalla presentazione della dichiarazione IVA, il quadro VO deve essere presentato in allegato alla dichiarazione dei redditi ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 442 del 1997

30 Cfr. Art. 9 del D.P.R. n. 544 del 1999.

31 L'obbligo di tracciabilità è previsto dall'art. 25 della legge n. 133 del 1999, secondo il quale i versamenti e i pagamenti di importo pari o superiori a euro 1.000, effettuati o ricevuti da enti, associazioni e società sportive dilettantistiche – e altre associazioni indicate dalla legge – devono essere esercitate tramite conti correnti bancari o postali ad essi intestati o comunque secondo modalità tracciabili.

L'inosservanza della disposizione citata implica la decadenza delle agevolazioni di cui alla legge n. 398 del 1991. Non solo, ma anche l'applicazione di una sanzione pecuniaria da euro 258,23 a euro 2065,83 di cui all'art. 11 del D. Lgs n. 472 del 1997.

Con la legge di stabilità del 2016 la mancata tracciabilità delle transazioni da euro 1000 fino a euro 2999,99 non comporta più la decadenza dalla legge n. 398 del 1991 e la sanzione è ridotta a euro 250 e euro 2000 (ai sensi dell'art. 15 comma 1 lett. m) del D. Lgs n. 158 del 2015) dal 01/01/2016.

sportive dilettantistiche in base alla legge n. 398 del 1991 si è data conoscenza sopra, in relazione all'IVA si riporta quanto segue:

sui proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, si applicano le disposizioni stabilite dall'art. 74, comma 6 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Questa norma si applica anche per quei proventi percepiti in relazione ad attività non soggette all'imposta sugli intrattenimenti.

La determinazione dell'IVA da versare avviene applicando sui proventi conseguiti le seguenti percentuali di detrazione:

- x) 2/3 dell'IVA a debito per la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva o trasmissione telefonica;
- y) 50% dell'IVA a debito in relazione ai proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, connesse agli scopi istituzionali, incluse le sponsorizzazioni.

IV. PERDITA DELLA QUALIFICA DI ENTE NON COMMERCIALE

L'art. 149 comma 1 del TUIR stabilisce che *"indipendentemente dalle previsioni statutarie l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta"*.

Il secondo comma della stessa norma stabilisce una serie di parametri per la qualifica commerciale dell'ente.

Però, lo stesso art. 149 prevede che le disposizioni in esso contenute *"non si applicano alle associazioni sportive dilettantistiche"*.

Tale ultima disposizione non è applicabile alle società sportive dilettantistiche che, in ogni caso, hanno natura commerciale e sono riconducibili, in quanto società di capitali, all'art. 73, comma 1, lett. a) del TUIR.

V. SITUAZIONI DI PATOLOGIA FISCALE

Come è stato precedentemente esposto, la fiscalità delle società e associazioni sportive dilettantistiche è particolarmente complessa e il rischio di incorrere in violazioni fiscali è elevato.

Gli adempimenti fiscali formali e sostanziali da osservare sono rigorosi per la tutela delle agevolazioni previste per questi soggetti sportivi.

I soggetti amministrativi o direttivi di società e associazioni sportive dilettantistiche devono acquisire l'opportuna consapevolezza di dover apprendere le nozioni fiscali per evitare contestazioni da parte delle istituzioni fiscali e di porre in essere situazioni a rischio³².

In questa materia le formalità assumono carattere sostanziale e i fatti hanno rilevanza fondamentale. Le clausole richieste dall'art. 90 della legge n. 289 del 2002 e dall'art. 148 del TUIR e dall'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 non devono essere solo previsti negli statuti, ma osservati e documentati nella vita corrente delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche. Ad esempio il rispetto concreto e documentato del principio di democraticità nella gestione dell'ente associativo³³.

Particolare attenzione bisogna prestare al divieto di distribuzione di utili in modo diretto e indiretto. Per distribuzione indiretta di utili si fa riferimento all'art. 10, comma 6 del D. Lgs n. 460 del 1997³⁴, richiamato dalla Circolare n. 124 del 1998.

Per non essere passibili di contestazioni sotto questo profilo, che comporta la perdita dei benefici fiscali, ed essere in grado eventualmente di contrastare la contestazione, assume

32 I soggetti amministrativi e direttivi delle società e associazioni sportive dilettantistiche devono in concreto conoscere i requisiti e i presupposti richiesti dalla normativa fiscale per godere delle agevolazioni fiscali.

33 Il rapporto associativo e il principio di democraticità comportano che il diritto di voto degli associati e il diritto di nomina degli organi amministrativi devono essere effettivamente esercitati e la partecipazione all'associazione non deve essere occasionale.

34 Art. 10 comma 6 del D. Lgs. n. 460 del 1997 *"Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione:*

a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità. Sono fatti salvi, nel caso delle attività svolte nei settori di cui ai numeri 7) e 8) della lettera a) del comma 1, i vantaggi accordati a soci, associati o partecipanti ed ai soggetti che effettuano erogazioni liberali, ed ai loro familiari, aventi significato puramente onorifico e valore economico modico;

b) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;

c) la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645, e dal decreto-legge 21 giugno 1995, n. 239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n. 336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;

d) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto;

e) la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche.

fondamentale importanza il rispetto dell'obbligo di redazione e approvazione del rendiconto economico- finanziario.

Le sponsorizzazioni assumono un carattere delicato, da tenere ben presente nella gestione delle società e associazioni sportive dilettantistiche ai fini di eventuali rilievi di frode fiscale.

La sponsorizzazione è un contratto a prestazioni corrispettive tra *sponsor* e la società o associazione sportiva dilettantistica, che consiste in una somma erogata da un'impresa-*sponsor* per il finanziamento di una manifestazione, nella quale la società o l'associazione si impegnano a pubblicizzare il nome, il marchio, l'attività o i prodotti dell'impresa *sponsor*.

Deve risultare una chiara connessione tra la manifestazione e il contratto erogato dallo *sponsor*.

Le sponsorizzazioni hanno carattere commerciale. Vi deve essere un rapporto di congruità finanziaria tra la manifestazione e la somma erogata dall'impresa-*sponsor*, onde non dar luogo ad ipotesi di sovrapproduzioni ai fini frodativi.

Lo stesso rapporto di congruità deve sussistere per altre tipologie di sponsorizzazioni.

Si richiama ancora l'attenzione sulla esigenza di documentare la vita reale istituzionale e associativa delle società e associazioni sportive dilettantistiche, anche sotto l'aspetto di possibili ipotesi di interposizione fittizia. Sussiste la fattispecie di interposizione fittizia, quando un soggetto crea un schermo fittizio societario o associativo per mascherare il reale soggetto - cioè lo stesso soggetto interponente - a cui sono destinate le entrate o i corrispettivi dell'ente associativo o società.

Sono casi assai frequenti, in particolare con lo strumento societario o associativo.

E' fondamentale da parte delle associazioni che svolgono solo attività istituzionale il rispetto dell'obbligo del rendiconto economico finanziario ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 600 del 1973 e art.148, comma 8 del TUIR e dell'obbligo delle scritture contabili per le associazioni sportive dilettantistiche, che esercitano attività istituzionale e commerciale.