



nuove norme

## Legge 27 dicembre 2002, n. 289 - art. 90

*L'Agenzia delle Entrate, con propria circolare n. 21/E del 22 aprile 2003 ha fornito i primi chiarimenti ufficiali sulle modalità applicative di alcune delle nuove disposizioni sull'attività sportiva dilettantistica recate dall'art. 90 della legge n. 289/2002 (c.d. legge finanziaria 2003), articolato che in sede di entrata in vigore è stato già oggetto delle nostre circolari nn. 1, 2, 3. Tali disposizioni, fin dalla loro entrata in vigore (il 1° gennaio 2003), hanno sollevato alcune perplessità e ambiguità interpretative. La circolare in questione si pone l'obiettivo, solo in parte raggiunto, di risolvere i dubbi interpretativi che ha generato il provvedimento sopra menzionato. Esaminiamone, in sintesi, il contenuto.*

### **I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in merito alla disciplina civilistica delle associazioni e delle società senza scopo di lucro dilettantistiche (art. 90, commi 17 e 18)**

Il provvedimento, in via preliminare, procede ad individuare le caratteristiche, sotto il profilo civilistico, che devono possedere gli enti che si qualificano quali associazioni e società sportive dilettantistiche e previste dai commi 17 e 18 del citato articolo 90. La circolare precisa che qualsiasi sodalizio sportivo che voglia rivestire la qualifica d'associazione sportiva dilettantistica (riconosciuta o non riconosciuta) o quella ulteriore e diversa di società sportiva dilettantistica senza fine di lucro, deve in primo luogo modificare la propria denominazione sociale indicando nella medesima la finalità sportiva e la ragione o denominazione sociale dilettantistica (art. 90, comma 17), e deve, altresì, ai sensi del comma 18, adeguare il proprio statuto e atto costitutivo a quelle clausole ritenute necessarie dall'art. 90, per garantire l'assenza delle finalità lucrative, ed il cui contenuto dovrà essere determinato da appositi regolamenti governativi.

L'adempimento di tali precetti, costituendo presupposto essenziale per il riconoscimento dell'ente quale sodalizio sportivo dilettantistico porta, in assenza, al decadimento di tutti i benefici fiscali di cui l'associazione o società sportiva dilettantistica ha goduto fino a quel momento. Ad oggi (è necessario segnalarlo) tali regolamenti non sono ancora stati promulgati dal Governo. Pertanto gli enti interessati si troveranno di fronte alla necessità di modificare immediatamente il proprio statuto inserendo nella denominazione sociale l'espressione "associazione sportiva dilettantistica" o "società sportiva dilettantistica", dicitura che dovrà esse-

re utilizzata in tutti i segni distintivi o comunicazioni rivolte al pubblico al fine di poter identificare immediatamente la natura giuridica del soggetto che si ha di fronte.

Si evidenzia un'incongruenza presente nella disposizione ministeriale: cosa accade, sotto il profilo della legittimità dell'utilizzo delle agevolazioni fiscali, in capo a tutti i sodalizi sportivi dilettantistici, e sono la quasi totalità, che ad oggi non hanno ancora recepito nella denominazione detta integrazione e che, in ogni modo, dal primo gennaio 2003 hanno continuato ad utilizzare le disposizioni fiscali previste per le società ed associazioni sportive dilettantistiche? Si ritiene che il loro comportamento, sicuramente secondo buona fede, debba essere considerato, comunque, legittimo. Fatta (e registrata!) questa prima modifica, dovranno ritornare ad effettuare una nuova assemblea straordinaria per rimodificare lo statuto quando saranno emanati i decreti applicativi previsti dal comma 18 dell'art. 90. L'Agenzia delle Entrate ha, infatti, precisato che, in mancanza del formale recepimento nello statuto o nell'atto costitutivo delle clausole stabilite dai regolamenti emanati ai sensi del comma 18 dell'art. 90, le associazioni e società sportive dilettantistiche non possono beneficiare del particolare regime agevolativo ad esse riservato (così come modificato dalle integrazioni dell'art. 90). Ma l'Agenzia delle entrate va ancora più avanti. Precisa, infatti, che dette modifiche statutarie (tre le quali, si ricorda, l'assenza di fine di lucro, il divieto di compenso agli amministratori, l'obbligo di devoluzione dei beni residui al termine della liquidazione della società per fini altruistici, ecc.) dovranno essere rispettate non solo sotto il profilo formale ma anche sostanziale al fine di evitare la perdita dei benefici fiscali previsti ("Si precisa che, in mancanza del formale recepimento nello statuto o nell'atto costitutivo, nonché in caso di inservanza di fatto delle clausole stabilite dai regolamenti emanati ai sensi del comma 18 dell'art. 90, le associazioni e società sportive dilettantistiche non possono beneficiare del particolare regime agevolativo ad esse riservate").

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche, in possesso dei previsti requisiti, sono iscritte nell'apposito registro istituito presso il CONI, ai sensi del comma 20 dell'art. 90 della legge n. 289. Si fa presente che detto registro tenuto dal CONI può assolvere, per l'Amministrazione finanziaria, un'importante funzione ricognitiva degli organismi sportivi dilettantistici ed è, quindi, particolarmente utile anche ai fini dell'attività di controllo. Al momento in cui vengono riport-

tate le presenti note, il Coni ha deliberato l'attivazione di un registro provvisorio, al momento non suddiviso sulla base della fattispecie ciclistica di costituzione dell'ente, al quale iscrivere tutti i sodalizi ad oggi operanti al fine di non far venire meno la possibilità, per gli stessi, di godere dei contributi pubblici e dei benefici fiscali connessi a tale status.

Per concludere l'esame della disciplina civilistica introdotta dall'art. 90, si segnala un'ulteriore problematica presente nella circolare n. 21/E in merito alla natura giuridica delle nuove società di capitali dilettantistiche senza scopo di lucro. Le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro costituiscono una *"nuova categoria soggettiva - secondo l'Agenzia delle Entrate - individuata ai sensi dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 e, destinataria del particolare regime tributario di favore previsto per le associazioni sportive dilettantistiche"*. Tale assunto appare ribadito nel punto in cui si sostiene che è stata creata: *"una nuova tipologia di società di capitali che si caratterizza per le finalità non lucrative e che si inserisce nell'ordinamento giuridico come una peculiare categoria di soggetti societari"*. Definire queste nuove società *"una nuova categoria soggettiva"* sembrerebbe attribuire, a questi nuovi sodalizi, una natura diversa rispetto a quella disciplinata dalla tradizionale regolamentazione civilistica prevista per le società di capitali (Libro V del Codice civile). Proseguendo, però, la circolare conferma il disposto normativo (comma 17, lett. c), dell'art. 90 della finanziaria 2003) disponendo che dette società devono essere costituite *"secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro"* e ribadisce che: *"quali società di capitali i soggetti di cui trattasi sono peraltro obbligati agli effetti civili alla tenuta delle scritture contabili previste dal codice civile"*.

Ciò pone l'operatore di fronte ad una nuova problematica. Dette società di capitali senza scopo di lucro sono le *"stesse"* società di capitali *"profit"* tipizzate dal codice civile e che si differenziano da queste ultime solo per l'obbligo di reinvestire tutti gli utili prodotti (così come la dottrina e giurisprudenza hanno pacificamente e conformemente inteso fino ad oggi) e, nei confronti delle quali, pertanto, sarà applicabile, a partire dal primo gennaio 2004, anche il nuovo diritto societario, o trattasi di una nuova fattispecie giuridica con regole proprie e con assoluta autonomia rispetto alla figura delineata dal codice civile? (artt. 2247 e seg. Codice civile).

Ciò anche in riferimento a quanto previsto nella citata circolare in materia di associazioni. Per queste, infatti, si prevede che possano: *"continuare a fruire senza soluzione di continuità delle agevolazioni previste dalle vigenti disposizioni"*, mentre, riferendosi alle società, le definisce: *"una nuova categoria soggettiva"*.

Si evidenziano solo alcuni aspetti del problema. Dall'articolo 90 della Finanziaria (n. 2 della lettera a), comma 18) è richiesto che i futuri statuti delle società sportive di capitali

garantiscono *"il rispetto del principio di democrazia interna"*. Quest'aspetto, tipico degli enti a base associativa e delle cooperative (principio *"una testa, un voto"*) non appare compatibile con la struttura della fattispecie astratta delle società di capitali dove la partecipazione dei soci alla società è una partecipazione per quote di capitale: si è soci in ragione del fatto di aver sottoscritto, o di avere successivamente acquistato, almeno una quota di capitale. È a tutti gli effetti, il numero delle quote sottoscritte o acquistate che da' la misura della partecipazione di ciascun socio alla società e soprattutto della sua partecipazione al voto in assemblea, dove il socio vale per la parte di capitale *"che rappresenta"* (artt. 2368-2369 codice civile). Ancora, appare difficilmente compatibile con il principio sussospito di *"democrazia interna"*, la nuova formulazione (secondo la citata riforma del diritto societario) degli artt. 2328 e 2463 del codice civile che prevede la possibilità di costituire una società per azioni e una società a responsabilità limitata sia per contratto sia per atto unilaterale. È in particolar modo tale ultima opzione, in altre parole la possibilità di costituire la società anche attraverso un atto unilaterale e non solo per mezzo di un contratto, che contrasta con il menzionato principio di democraticità interna all'ente sportivo. Ancora la prescrizione contenuta al punto 5 della lettera a), che disciplina la materia della *"gratuità degli incarichi degli amministratori"*, appare in contrasto con l'art. 2389 del codice civile, che prevede, al contrario, il diritto degli amministratori di ricevere un compenso per l'attività svolta; compenso stabilito all'atto della loro nomina o dalla stessa assemblea. Tale incompatibilità appare difficilmente superabile. Le perplessità quindi non mancano come si è evidenziato, e ad oggi, appare difficile ipotizzare una soluzione a tutti questi interrogativi.

Ulteriormente la circolare in esame non chiarisce il problema dell'inclusione nella categoria delle nuove società sportive senza scopo di lucro delle società cooperative. Ritengo quindi riproporre le considerazioni da me fatte nelle precedenti circolari sull'analogo tema. Sul piano fattuale, anche se non particolarmente diffuso, l'affiliazione di cooperative sportive è fenomeno presente. Nel silenzio della norma (ed ora anche dell'Agenzia delle Entrate) e sul presupposto che le società cooperative, per stretto diritto, non possono ritenersi società di capitali, sarà ancora possibile costituire e riconoscere ai fini sportivi delle cooperative? Auspicabile diviene perciò una risposta di segno positivo. Infatti, la Cooperativa appare rispondente a molteplici requisiti dal moderno evolversi delle esigenze dei sodalizi sportivi. Il principio della *"porta aperta"* garantisce il rapido turn-over degli aderenti, caratteristica tipica degli enti sportivi, la responsabilità è limitata al capitale sottoscritto, è salvaguardato il principio della democraticità della gestione attraverso il voto per testa nelle riunioni degli organi collegiali, indipendentemente dalle quote di capitale sottoscritte, nonché sembra l'unico ente, a struttura societaria,

che posseggi le caratteristiche statutarie tipizzate dal legislatore per le società sportive dilettantistiche.

## I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in merito alla nuova disciplina tributaria e fiscale prevista per le associazioni e le società senza scopo di lucro dilettantistiche (art. 90, commi da 1 a 11 e comma 23)

Dopo aver ribadito che le associazioni sportive dilettantistiche non perdono la qualifica di enti non commerciali, ancorché non rispettino i limiti ed i parametri indicati nei commi 1 e 2 dell'art. 111 bis del Tuir, l'Agenzia delle entrate esamina le problematiche fiscali delle "nuove" società sportive di capitale. La circolare afferma, in primo luogo, che le nuove società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali, ancorché non persegiano 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, comma 1, lettera *a*) del Tuir. L'assenza del fine di lucro non incide sulla qualificazione tributaria degli enti in questione. Questa precisazione è utile per capire quali siano, nell'intenzione del legislatore, le "altre" norme tributarie, oltre alla legge n. 398/91, riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche applicabili alle società sportive dilettantistiche. Secondo l'Agenzia delle Entrate, alle nuove società:

A) si applicherà la disciplina contenuta nel titolo II ("Imposta sul reddito delle persone giuridiche"), Capo II ("Società ed enti commerciali") del DPR n. 917/1986 ("Il Testo unico delle imposte sui redditi" - di seguito Tuir) ovvero il reddito delle società sportive dilettantistiche, ai fini tributari sarà determinato secondo le disposizioni indicate e 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 108 e seguenti del Tuir, ivi comprese quelle contenute nell'art. 111, concernente gli enti non commerciali di tipo associativo.

B) in forza del contenuto del comma 1 dell'art. 90, tuttavia, tale ultima affermazione può essere derogata: la circolare, infatti, sostiene che può trovare applicazione nei confronti delle società sportive dilettantistiche la disposizione contenuta nell'art. 111, comma 3, del Tuir<sup>1</sup>. Per fruire di tale regime

agevolativo, però, secondo l'Agenzia delle Entrate, le società sportive dilettantistiche, al pari delle associazioni sportive dilettantistiche, dovranno integrare le clausole statutarie stabilite dal regolamento di cui al più volte citato comma 18 dell'articolo 90 con quelle previste dal comma 4 quinqueies dello stesso articolo 111 del Tuir. Ma qui si ripropone l'analogo problema già evidenziato sopra. Infatti, la norma da ultimo citata, scritta e pensata per gli enti a carattere associativo, prevede espressamente il voto singolo in capo ad ogni socio. Come questo potrà diventare compatibile con la disciplina propria delle società di capitali sarà necessario chiarirlo in tempi brevi. La disposizione, infatti, se ed in quanto applicabile, sarebbe di grande importanza per le società sportive dilettantistiche, consentendo l'irrilevanza fiscale, ad esempio, dei corrispettivi versati alla società dai tesserati alla stessa Federazione cui il sodalizio sia affiliato. Si aggiunge a questa un'ulteriore preoccupazione: chi e come controllerà gli statuti delle associazioni e società sportive dilettantistiche al fine di verificare la loro compatibilità con le agevolazioni in esame? L'eventuale applicazione di questa facilitazione porterà ad un'ulteriore problematica. In presenza, per una società di capitali (che potrebbe anche "non" aver scelto di determinare il proprio reddito secondo il disposto della legge 398/91) di un reddito imponibile determinato per differenza tra componenti positive e negative di reddito, la presenza di proventi che non costituiscono componenti positivi produrrà o meno la necessità di individuare correlati componenti negativi (leggasi costi) che possano diventare non deducibili? Altrimenti ci troveremo di fronte ad una situazione per la quale la società realizzerà proventi non imponibili e dedurrà, in ogni caso, i costi relativi sostenuti per il conseguimento di detti proventi nella determinazione del proprio reddito imponibile. Va poi sottolineato che la circolare dell'Agenzia delle entrate, nell'esaminare la concessione di tale facoltà alle società sportive dilettantistiche, l'esamina solo sotto il profilo dell'imposta sui redditi. Alcun riferimento viene fatto ai fini Iva. Si ritiene, per coerenza con l'ordinamento (o per quel po' di coerenza con il diritto tributario che si spera si possa ancora rintracciare nella disciplina fiscale delle associazioni e società sportive dilettantistiche) che l'agevolazione possa intendersi anche relativa al quarto comma dell'art. 4 del dpr 633/72.

C) a partire dal 1° gennaio 2003 (data di entrata in vigore della legge finanziaria del 2003) le nuove società (anche qui ponendosi un ulteriore interrogativo: solo quelle costituite dopo tale data come sembra evincersi dal tenore letterale della circolare - "Le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro, costituite a partire dal primo gennaio 2003...possono optare per l'applicazione delle disposizioni recate dalla legge 398/91" - o anche quelle che, costituite anche in data antecedente, avendone i requisiti previsti dall'art. 90, decidano di avvalersi di tale facoltà) possono optare per l'applicazione delle disposizioni recate dalla legge n. 398 del 1991 e successive modificazioni

<sup>1</sup> Art. 111, comma 3, Tuir secondo il quale "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".

ni. I benefici previsti dalla legge n. 398 dei quali possono fruire le società in argomento sono in sintesi i seguenti:

C.1) **imposte sui redditi:** in forza della legge n. 398 del 1991 il reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche viene determinato in maniera forfetaria applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio delle sole attività commerciali il coefficiente di redditività, fissato dall'art. 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133 nella misura del 3 per cento, e aggiungendo l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali. Con riferimento invece alle società sportive dilettantistiche in esame, ai fini della determinazione del reddito imponibile secondo la normativa prevista dalla legge n. 398 del 1991, si deve tener conto della qualificazione tributaria soggettiva delle stesse, ovvero del fatto che esse, per quanto detto sopra, devono considerarsi ai fini tributari quali società di capitali, ovvero enti diversi da tutti quelli che rivestono la qualifica di enti non commerciali (come le associazioni sportive dilettantistiche). Per tale motivo tutti i redditi, da qualsiasi fonte provengono, costituiscono reddito d'impresa. Pertanto, dette società devono applicare il coefficiente di redditività del 3 per cento, stabilito dall'art. 2, comma 5, della legge n. 398, su tutti i proventi e componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo ai sensi dell'art. 95 del TUIR. Al reddito così determinato si aggiunge l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali. La circolare precisa analiticamente che dall'ammontare dei proventi da assoggettare al coefficiente di redditività, saranno ovviamente esclusi quelli che, per espressa disposizione di legge, non concorrono alla formazione del reddito, ad esempio: i proventi realizzati dalle associazioni nello svolgimento di attività commerciali connesse e strumentali agli scopi istituzionali; i proventi derivanti dalla raccolta pubblica occasionale di fondi (nel limite massimo di due eventi all'anno e per un importo massimo annuale di 51.645,69 €); altresì non concorre alla determinazione del reddito delle associazioni sportive dilettantistiche e, quindi, anche delle società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro, ai sensi dell'art. 3 della legge n. 398 del 1991, il premio di addestramento e di formazione tecnica di cui all'art. 6 della legge 23 marzo 1981, n. 91; e infine anche i corrispettivi di cui all'articolo 111, comma 3, del TUIR, ricorrendo le condizioni ivi richiamate, non sono fiscalmente rilevanti.

C.2) **imposta sul valore aggiunto:** le associazioni sportive dilettantistiche che optano per l'applicazione delle disposizioni recate dalla legge n. 398, ed ora anche le nuove società sportive senza scopo di lucro, applicano per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali le disposizioni previste dall'articolo 74, sesto comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 (l'art. 74, sesto comma, prevede che, agli effetti della determinazione del prelievo IVA, la detrazione di cui all'art. 19 del DPR n. 633 è forfetizzata con l'applicazione di una detrazione in via ordinaria pari al 50 per

cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili). La medesima disposizione prevede, inoltre, le seguenti specifiche percentuali di detrazione forfetizzata: per le prestazioni di sponsorizzazione la detrazione è forfetizzata in misura pari ad un decimo dell'imposta relativa alle operazioni stesse; per le cessioni o le concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica la detrazione compete in misura pari ad un terzo dell'imposta relativa alle operazioni stesse; per le prestazioni pubblicitarie, in mancanza di un'espressa previsione normativa godono della detrazione del cinquanta per cento stabilita, in via generale, dal citato sesto comma dell'articolo 74.

C.3) **Adempimenti:** in sintesi gli adempimenti contabili a carico delle associazioni sportive dilettantistiche e delle società sportive senza scopo di lucro dilettantistiche, prevedendo l'obbligo di:

- versare trimestralmente l'imposta sul valore aggiunto mediante delega unica di pagamento (modello F24), entro il giorno sedici del secondo mese successivo al trimestre di riferimento;
- numerare progressivamente e conservare le fatture di acquisto;
- annotare, anche con unica registrazione entro il giorno quindici del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, nel modello di cui al DM 11 febbraio 1997 opportunamente integrato (il c.d. "registro contribuenti Iva Minori").

Una precisazione molto importante, già segnalata nelle precedenti circolari inviate, viene ulteriormente operata dall'Agenzia delle Entrate. Secondo quest'ultima infatti le nuove società sportive dilettantistiche essendo a tutti gli effetti società di capitali (dal punto di vista civilistico regolate dal libro V del codice civile), sono peraltro obbligate agli effetti civili alla tenuta delle scritture contabili previste dal codice civile (libro giornale, libro delle obbligazioni, ect.). Ciò solleva un altro interrogativo: se le nuove società sono comunque obbligate a tenere le scritture contabili sopra dette, ad esempio il libro giornale (ciò facendo ottemperando agli obblighi civilistici), quale utilità e opportunità assumerà l'agevolazione ex legge 398/91 di tenere solo il registro contribuenti Iva minori, la cui funzione è la medesima svolta dallo stesso libro giornale? Si arriverebbe quindi ad un'inutile quanto inopportuna duplicazione di uno strumento contabile in seno alla società sportiva. Tale difficoltà applicativa prodotta dalla legge finanziaria 2003 permane e la circolare in esame non la risolve.

C.4) **Certificazione dei corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche:** si ricorda che il DPR 13 marzo 2002, n. 69, recante "Regolamento per la semplificazione dei corrispettivi per le società e le associazioni sportive dilettantistiche", emanato in forza dell'art. 32 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, ha previsto che le so-

cietà e le associazioni sportive dilettantistiche possono certificare i corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche mediante l'utilizzo di titoli d'ingresso o di abbonamenti recanti il contrassegno del concessionario (SIAE) di cui all'art. 17 del DPR 26 ottobre 1972, n. 640. Questo sistema di certificazione si pone come modalità facoltativa rispetto a quella ordinaria che prevede l'emissione di titoli di accesso mediante appositi misuratori fiscali di cui ai decreti del 13 luglio 2000 e 23 luglio 2001. In sostanza, quindi, il DPR n. 69 del 2002 consente alle società e associazioni sportive dilettantistiche di sottrarsi all'obbligo di installare i misuratori fiscali. Le disposizioni di semplificazione recate dal DPR n. 69 del 2002 si applicano quando ricorrono le seguenti condizioni:

- deve trattarsi di società e associazioni sportive dilettantistiche anche se non riconosciute dal CONI o dalle federazioni sportive nazionali purché riconosciute dagli enti di promozione sportiva, comprese le associazioni sportive che si avvalgono delle disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398.
- le attività sportive devono essere svolte nell'ambito di manifestazioni sportive dilettantistiche;
- dette attività devono essere svolte nel territorio dello Stato. In particolare, per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione delle disposizioni del DPR n. 69 del 2002, emerge che le attività per le quali opera la semplificazione sono esclusivamente quelle svolte nell'ambito delle manifestazioni sportive dilettantistiche<sup>2</sup>.

Facilitazioni sono previste per l'annotazione delle movimentazioni e per la rendicontazione dei titoli di ingresso e degli abbonamenti utilizzati da ciascuna associazione o società sportiva dilettantistica. In particolare l'art. 5 del DPR n. 69 del 2002 stabilisce che l'annotazione delle movimentazioni e delle rimanenze dei titoli d'ingresso e degli abbonamenti delle associazioni o società sportive dilettantistiche siano effettuate su appositi prospetti conformi al modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

<sup>2</sup> Una recentissima risoluzione dell'Agenzia dell'Entrate (n. 94 del 23.04.2003), ha sostenuto che non possono essere riconducibili nell'ambito applicativo del DPR n. 69 del 2002 le attività di spettacoli teatrali occasionali svolte nei confronti dei propri soci e le altre attività di intrattenimento esercitate occasionalmente dai sodalizi sportivi dilettantistici (anche in occasione e durante la manifestazione sportiva dilettantistica) poiché per esse manca il necessario carattere sportivo della manifestazione. Perciò si fa presente che gli obblighi di certificazione dei corrispettivi per le attività di intrattenimento e per le prestazioni spettacolistiche, diverse dalle attività aventi carattere sportivo dilettantistico devono essere assolti attraverso titoli di accesso emessi mediante appositi misuratori fiscali. In proposito, si evidenzia che la data di installazione dei misuratori fiscali, fissata dall'art. 11 del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544 al 30 giugno 2000, è stata da ultimo prorogata al 30 giugno 2003 dall'art. 94, comma 5, della legge 27 dicembre 2000 n. 289.

**ESAMINIAMO ORA IL COMMA 2 DELL'ART. 90 IN BASE AL QUALE IL LEGISLATORE FISCALE DETERMINA L'ELEVAZIONE A 250.000 € DEL LIMITE MASSIMO DI PROVENTI DI NATURA COMMERCIALE PER BENEFICIARE DELLE DISPOSIZIONI RECAUTE DALLA LEGGE 398/1991**

Ai fini dell'applicazione della legge n. 398 del 1991 è necessario che i soggetti beneficiari non abbiano conseguito, nel periodo d'imposta precedente a quello in cui si avvalgono del regime agevolativo recato dall'anzidetta legge, proventi di natura commerciale per un importo superiore a quello sopra indicato. Per espressa previsione dello stesso comma 2, del citato articolo 90, il nuovo limite si applica *"a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge"*. In conformità a tale previsione, le associazioni sportive dilettantistiche potranno fruire del regime agevolato recato dalla legge n. 398 del 1991 nel periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2003, purché nel periodo d'imposta precedente siano stati conseguiti proventi di natura commerciale per un importo non superiore a 250.000 euro. Le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro, quali nuovi soggetti, potranno fruire delle agevolazioni della legge n. 398 dal primo periodo di imposta dalla data di costituzione, qualora ritengano di conseguire (in via di previsione) nel medesimo periodo proventi di natura commerciale per un ammontare non superiore a 250.000 euro.

Al fine dell'operatività del nuovo limite occorre, pertanto, operare la seguente distinzione:

**I) soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare:** i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare possono beneficiare delle disposizioni agevolative della citata legge n. 398 del 1991 a decorrere dal periodo d'imposta 1° gennaio-31 dicembre 2003, a condizione che nel periodo d'imposta precedente, 1° gennaio 2002-31 dicembre 2002, abbiano conseguito proventi commerciali per un ammontare complessivo non superiore a 250.000 euro;

**II) soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare:** i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare possono avvalersi delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 già dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2003, sempreché abbiano conseguito nel periodo d'imposta ad esso antecedente proventi commerciali per un importo non superiore a 250.000 euro. Pertanto, i soggetti che abbiano ad esempio l'esercizio sociale 1° luglio-30 giugno possono avvalersi delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 per il periodo d'imposta 1° luglio 2002-30 giugno 2003, se nel periodo d'imposta precedente, chiuso al 30 giugno 2002, abbiano conseguito proventi commerciali per un importo non superiore a 250.000 euro e sempre che tale limite non sia superato durante il periodo d'imposta 2002-2003, nulla viene detto in merito alla "sorte" del regime contabile nel frattempo adottato dall'ente nel secondo semestre del 2002;

**III) soggetti di nuova costituzione:** come chiarito con circolare n. 1 datata 11 febbraio 1992, i soggetti di nuova costituzione possono fruire delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 qualora ritengano di conseguire nel periodo d'imposta proventi commerciali per un ammontare non superiore a 250.000 euro.

Di altro tenore è il comma 3 dell'art. 90. La norma reca modifiche agli artt. 81 e 83 del TUIR concernente la disciplina fiscale e tributaria dei compensi erogati per l'esercizio diretto delle prestazioni sportive a favore dei sodalizi sportivi dilettantistici. In particolare, l'art. 90, comma 3, lett. a) aggiunge all'art. 81, 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. 81, comma 1, lett. m), del TUIR, riconducendo fra i redditi diversi e nel regime fiscale agevolativo previsto dagli articoli 83, 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, sostiene la circolare in esame<sup>3</sup>, 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 tecniche 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. 81, comma 1, lett. m), alla collaborazione nell'attività amministrativa e di gestione dell'ente. Rientrano, per-

tanto secondo la circolare in oggetto, 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 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 ricordati citati nella circolare (quale, ad esempio, la segreteria) dovranno sempre essere analizzati sulla base dell'assenza dei presupposti per la configurabilità di un rapporto di lavoro subordinato

L'art. 90, comma 3, lett. b), modifica l'art. 83, 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. 81, 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. Le modifiche apportate agli articoli 81 e 83 del TUIR dal comma 3 dell'art. 90 hanno effetto a partire dal 1° gennaio 2003. Pertanto, sono riconducibili fra i redditi diversi di cui all'art 81, comma 1, lett. m), i compensi erogati, a partire dal 1° gennaio 2003, da società e associazioni sportive dilettantistiche a fronte di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale.

Il nuovo limite di importo fissato dall'art. 83, comma 2, del TUIR, si applica alle somme percepite a partire dal 1° gennaio 2003.

La circolare, dopo aver confermato che la ritenuta sui compensi per attività sportiva dilettantistica, diventa "di acconto" per somme superiori ai 28.158,28 euro, conferma che la ritenuta statale applicabile è pari al 23% e che la deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione di cui all'art. 10 bis del Tuir (c.d. no tax area) opera esclusivamente nei confronti dei redditi di cui all'art. 81 comma 1) lett. m) del Tuir che eccedono l'importo citato di 28.158,28 euro.

L'art. 90, comma 23, prevede infine la possibilità per i dipendenti pubblici di prestare, fuori dall'orario di lavoro, la propria attività a favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche, previa comunicazione all'amministrazione

<sup>3</sup> Si deve ricordare che con due precedenti circolari, abbiamo segnalato alla Vostra attenzione, due interventi - uno da parte dell'INAIL con la nota n. Ad./126/03 e l'altro da parte dell'INPS con propria circolare n. 42 del 26/02/2003 - con i quali è stato chiarito che sui compensi corrisposti ai collaboratori coordinati e continuativi di natura non professionale per prestazioni di carattere amministrativo-gestionale delle società ed associazioni sportive dilettantistiche (vedi appunto il comma 3 art. 90 Legge Finanziaria 2003), non si applicano i contributi previdenziali INPS per la parte eccedente i 7.500 euro annui e altresì non sorgono obblighi assicurativi presso l'Inail a carico dell'ente committente. Tali provvedimenti hanno sostanzialmente disconosciuto la natura di vere e proprie collaborazioni coordinate e continuative per tali prestazioni.

di appartenenza. L'attività svolta deve essere a titolo gratuito e, pertanto, ai dipendenti pubblici non possono essere riconosciuti emolumenti di ammontare tale da non configurarsi come indennità e rimborsi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m) del TUIR. Ovvero (qui la circolare non chiarisce l'intenzione del legislatore fiscale) ai dipendenti pubblici, che prestano la loro attività esclusivamente a titolo gratuito, non possono essere erogati somme di denaro qualificabili come compensi, e quindi possono beneficiare solo di indennità e rimborsi. Ciò però non risolve il problema rappresentato dal fatto che la norma tributaria (art. 81, comma 1, lett. m, del TUIR) non pone dei limiti massimi di importo per le menzionate indennità e i rimborsi, quindi, alla presenza di una tale assenza normativa, si potrà verificare ciò che esattamente la stessa circolare, interpretando la legge, intende vietare: ovvero "retribuire" i dipendenti pubblici volontari! Anche questa è un'evidente ambiguità normativa. La circolare dell'Agenzia delle Entrate procede nell'analisi dei rimanenti commi che compongono l'art. 90. Il comma 10, stabilisce che: *"all'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, le parole: delle indennità e dei rimborsi di cui all'articolo 81, comma 1, lettera m), del citato testo unico delle imposte sui redditi sono soppresse"*. In base a tale modifica normativa le indennità e i rimborsi di cui all'art. 81, comma 1, lettera m) del TUIR (ricordiamo che tali sono le somme erogate per l'esercizio della prestazione sportiva dilettantistica) non vanno più a costituire la base imponibile sulla quale le associazioni e le società sportive dilettantistiche, devono scontare l'IRAP. Detta agevolazione si applica, quindi, sia alle società che alle associazioni sportive dilettantistiche che effettuino l'opzione per il regime di cui alla legge 398/91. Si segnala, tuttavia, che l'art. 5, comma 2, della legge finanziaria del 2003 ha modificato l'art. 11, comma 1, lettera b), n. 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997 (istitutivo dell'Irap). In forza di tale modifica non sono più compresi tra i compensi non ammessi in deduzione nella determinazione della base imponibile IRAP le somme di cui all'art. 81, comma 1, lettera m) del TUIR. Pertanto, la norma consente anche alle associazioni e società sportive dilettantistiche che non si avvalgono delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 di portare in deduzione (cioè sottrarre dal reddito complessivo, sul quale poi si calcola l'imposta da pagare) nella determinazione della base imponibile IRAP le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi di cui all'art. 81, comma 1, lettera m) del TUIR.

Il comma 4 dell'art. 90 della legge n. 289 concede al CONI, alle Federazioni sportive nazionali e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI la facoltà di non operare la ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto, stabilita dal comma 2 dell'art. 28 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, sui

contributi erogati alle società ed alle associazioni sportive dilettantistiche. Restano assoggettati alla ritenuta d'acconto del quattro per cento tutti i contributi, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali, corrisposti alle società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro dalle regioni, province, comuni e altri enti pubblici e privati. Per quanto riguarda invece le associazioni sportive dilettantistiche, rimangono assoggettati alla ritenuta del quattro per cento solo i contributi destinati allo svolgimento di attività commerciali, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali, corrisposti da regioni, province, comuni e dagli altri enti pubblici e privati.

Si precisa, secondo quanto affermato dalla circolare, che la norma recata dal comma 4 dell'art. 90 della legge n. 289 in esame prevede la facoltà per il CONI, le Federazioni sportive e per gli enti di promozione sportiva di non applicare la ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, ma non sottrae ad imposizione i contributi di cui trattasi, i quali, pertanto, ove ne sussistano i presupposti concorrono a formare il reddito d'impresa ai sensi del Capo VI del titolo I del TUIR.

Il comma 8 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 prevede che i corrispettivi in denaro o in natura erogati in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche, fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva, non superiori all'importo annuo di 200.000 euro, costituiscono per il soggetto erogante "spese di pubblicità". 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, comma 2, del TUIR nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio medesimo e nei quattro anni successivi. Si evidenzia che la fruizione dell'agevolazione in esame è subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni: i corrispettivi erogati devono essere necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante; deve essere riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima. Rimane tuttavia il problema già nelle nostre prime circolari accennato: che cosa succederà per la parte eccedente i 200.000 €, saranno considerate spese di pubblicità, integralmente deducibili per le aziende, oppure saranno considerate vere e proprie spese di rappresentanza per le aziende stesse e come tali deducibili solo nella misura di 1/3 ai sensi dell'art. 74 del decreto IVA? L'interrogativo non trascurabile, soprattutto per alcuni settori dello sport dilettantistico, è pertanto quanto mai attuale e irrisolto.

### Ulteriori chiarimenti contenuti nella circolare n. 21/E in merito alle altre agevolazioni tributarie per le associazioni e società sportive dilettantistiche

#### AGEVOLAZIONI CONCERNENTI L'IMPOSTA DI REGISTRO (ART. 90, COMMA 5)

Il comma 5 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 stabilisce che *“gli atti costitutivi e di trasformazione delle società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa”*.

Il citato comma 5 dispone, quindi, l'assoggettamento all'imposta di registro in misura fissa (attualmente 129,11 euro) degli atti costitutivi e di trasformazione posti in essere dalle società e associazioni sportive dilettantistiche, dalle Federazioni sportive nonché dagli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI. L'agevolazione è riconosciuta solo qualora detti atti siano direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva. La disposizione in esame introduce una novità per quanto riguarda gli atti di costituzione, per i quali l'art. 4 parte I della Tariffa allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) prevede, invece, ordinariamente l'assoggettamento a tassazione in misura proporzionale o fissa a seconda della natura dei beni oggetto di conferimento all'atto della costituzione. L'agevolazione introdotta, pertanto, assume particolare rilievo con riferimento alle ipotesi nelle quali la costituzione venga effettuata con l'apporto di immobili o di altri beni il cui conferimento sconterebbe ordinariamente l'imposta di registro in misura proporzionale.

#### AGEVOLAZIONI CONCERNENTI L'IMPOSTA DI BOLLO (ART. 90, COMMA 6)

Con tale norma è disposta l'esenzione dall'imposta di bollo a favore delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, con riferimento agli atti, documenti, istanze, contratti, copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni. Detta esenzione non trova applicazione nei confronti delle società e associazioni sportive dilettantistiche, in quanto non menzionate dalla norma.

#### AGEVOLAZIONI CONCERNENTI LE TASSE DI CONCESSIONE GOVERNATIVA (ART. 90, COMMA 7)

Il citato comma 7 estende agli atti ed ai provvedimenti concernenti le società e le associazioni sportive dilettantistiche, l'esenzione dalle tasse di concessione governativa prevista dall'art. 13-bis del DPR 26 ottobre 1972, n. 641. Quest'ultima disposizione, recante una previsione esentati-

va generalizzata, consente, quindi, di escludere dall'applicazione del tributo tutti gli atti ed i provvedimenti concernenti le società e le associazioni sportive dilettantistiche.

#### EROGAZIONI LIBERALI IN FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE (ART. 90, COMMA 9)

In tema di erogazioni liberali a favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche, l'art. 90, comma 9, ha introdotto le seguenti novità al regime preesistente.

**Art. 90, comma 9, lettera a):** nell'art. 13-bis, comma 1, del TUIR è stata sostituita la lettera *i-ter*. La nuova disposizione stabilisce, in sostanza, che le erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche in favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche danno diritto ad una detrazione dall'imposta linda del 19% calcolata su un importo complessivo in ciascun periodo di imposta non superiore a 1500 euro (il limite fissato dall'art. 37 della legge 21 novembre 2000, n. 342 era di due milioni di lire). Rimangono inalterate le condizioni per fruire della detrazione: il versamento deve essere eseguito tramite banca, ufficio postale, conti correnti bancari o postali intestati alle società e associazioni sportive dilettantistiche, carte di credito, bancomat, assegni non trasferibili intestati alle società o associazioni sportive destinatarie dei versamenti.

Per quanto riguarda i destinatari dell'erogazione si precisa che la norma in esame già si riferiva, anche nel previgente testo, alle associazioni sportive dilettantistiche, ricomprese nella sintetica espressione “società sportive dilettantistiche” e si estende ora anche alle nuove società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro.

**Art. 90, comma 9, lettera b):** l'art. 90, comma 9, lettera *b*, ha modificato l'art. 65, comma 2 del TUIR, con l'abrogazione della lettera *c-octies* che prevedeva la deducibilità, nella determinazione del reddito d'impresa, delle erogazioni liberali in denaro a favore delle società sportive dilettantistiche per un importo non superiore a due milioni di lire o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato. Si fa presente, tuttavia, che l'art. 90 della legge n. 289 del 2002 non ha apportato modifiche all'art. 91-bis del TUIR. Ciò, in via esemplificativa, significa che i soggetti IRPEG, siano essi società e enti commerciali oppure enti non commerciali, che effettuino erogazioni liberali a favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche, pur non potendo dedurre dal loro reddito d'impresa le erogazioni liberali effettuate ai sodalizi sportivi dilettantistici, potranno operare la detrazione del 19 per cento calcolata sullo stesso importo complessivo fissato per le persone fisiche, attualmente, quindi, non superiore a 1500 euro in ciascun periodo d'imposta. Anche per tale tipo di erogazioni devono essere osservate le modalità di versamento sopraesaminate.