

NUOVE NORME

Prof. Avv. Guido Martinelli

MANUALE DEL DIRIGENTE DI ATLETICA LEGGERA

1. Aspetti civilistici delle associazioni e società sportive dilettantistiche

1.1. L'ART. 90 DELLA LEGGE 27 DICEMBRE 2002, N. 289

L'art. 90, commi 17-22, della legge finanziaria 2003 (Legge n. 289/2002), entrato in vigore il 1° gennaio del 2003, introduce numerose novità in merito alla disciplina civilistica delle società ed associazioni sportive dilettantistiche. Il legislatore, pur rinunciando ad introdurre una "definizione" normativa della attività sportiva dilettantistica (così come diversamente è avvenuto per l'attività sportiva professionistica ad opera della Legge n. 91/81), procede, con una legge ordinaria extrasportiva, a "tipizzare" sotto il profilo civilistico gli enti sportivi che svolgono attività dilettantistica. L'art. 90 individua quindi le caratteristiche giuridiche che devono possedere gli enti che si qualificano quali associazioni e società sportive dilettantistiche.

La norma, reca due disposizioni di notevole importanza, che a distanza di oltre un anno dalla loro pubblicazione, impegnano gli operatori del settore, creando non pochi problemi applicativi e interpretativi. Si allude ai commi 17 e 18. Il primo, a far data dal primo gennaio 2003, prescrive l'obbligo per qualsiasi sodalizio sportivo che voglia rivestire la qualifica d'associazione sportiva dilettantistica (riconosciuta o non riconosciuta) o quell'ulteriore e diversa di società sportiva dilettantistica senza fine di lucro, di modificare la propria denominazione sociale indicando nella medesima la finalità sportiva e la ragione o denominazione sociale dilettantistica¹. L'adempimento di tale precetto, costituendo presupposto essenziale per il riconoscimento dell'ente quale sodalizio sportivo dilettantistico porta, peraltro in sua assenza, al decadimento di tutti i benefici fiscali di cui

l'associazione o la società sportiva dilettantistica può godere (o può continuare a godere in ragione dell'attuale normativa fiscale di settore) secondo quanto precisato dalla stessa Agenzia delle Entrate con la circolare n. 21E/2003.

Il comma 18 invece, è una norma che al momento della sua entrata in vigore ha assunto la natura di norma "in bianco", in quanto con la stessa disposizione il legislatore delegava il governo ad emanare successivamente uno o più regolamenti attuativi della stessa ed aventi per oggetto la definizione dei principi e delle clausole dei futuri statuti associativi e societari. Finalità informative inducono chi scrive a dare testimonianza del tortuoso iter normativo di questa disposizione, che, come in seguito verrà illustrato, solo nel momento in cui si redigono le presenti note, appare esaurito, con l'approvazione della Legge n. 128 del 21 maggio 2004.

Le motivazioni di un enorme ritardo in ordine all'attuazione dei principi delega introdotti dalla legge finanziaria del 2003, sono da individuare nell'iniziativa di alcune regioni italiane che hanno presentato, nei primi mesi dello scorso anno, diversi ricorsi avanti la Corte Costituzionale, affinché si procedesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale di numerose disposizioni contenute nell'art. 90. Come è noto, infatti, il comma 18 dell'art. 90, nella sua originaria formulazione, ha attribuito al governo la competenza a regolare, con uno o più regolamenti governativi (fonti normative di secondo grado subordinate a livello costituzionale, secondo la gerarchia delle fonti del diritto, alle leggi ordinarie dello stato, emanate dal parlamento e altresì alle leggi regionali, equiparate alle prime per forza e cogenza): *i contenuti degli statuti e degli atti costitutivi degli enti sportivi dilettantistici; le modalità di approvazione degli statuti, di riconoscimento ai fini sportivi e di affilia-*

¹ A titolo di esempio: il circolo sportivo denominato "Circolo Atletica Italia" muta la sua denominazione in "Circolo Atletica Italia associazione sportiva dilettantistica".

zioni ad una o più federazioni sportive nazionali, discipline associate, o enti di promozione sportiva; e infine i provvedimenti da adottare in caso di irregolare funzionamento o di gravi irregolarità di gestione o di gravi infrazioni all'ordinamento sportivo.

La materia introdotta dal comma 18, e afferente l'ordinamento sportivo, rientrava allora e rientra tutt'oggi a pieno titolo, come sostengono unitariamente le regioni ricorrenti, tra le materie in cui, ai sensi del novellato art. 117 della Costituzione (dopo la riforma del titolo V della medesima per opera della Legge Costituzionale n. 3/2001), opera una competenza legislativa concorrente delle regioni stesse, tale per cui lo stato, proprio in queste tipologie di materie, può e deve svolgere una mera funzione di indirizzo, fissando per la materia esclusivamente i principi fondamentali, e consentendo poi alla concorrente legislazione a carattere regionale di darvi completa attuazione. Quanto detto si è rivelato uno dei principali profili di doglianza nei confronti del comma 18. Ma non è tutto. Le regioni hanno mosso altre contestazioni in ordine ai commi 20 e 21 dello stesso articolo 90, che hanno previsto l'istituzione presso il Coni del registro delle società e associazioni dilettantistiche, secondo la tripartizione civilistica. Tale previsione, sempre secondo le istanze regionali, non tiene conto del fatto che sono ormai operanti da diversi anni, a livello locale, albi e registri delle organizzazioni di volontariato, delle associazioni di promozione sociale, comunque riguardanti un'ampia parte degli enti operanti all'interno dell'associazionismo sportivo dilettantistico. La previsione della norma statale violerebbe anche in tale caso le competenze di carattere amministrativo spettanti alle regioni, alle province e agli altri enti territoriali (art. 118 Cost.). Ad analogo giudizio porta la lettura della disposizione prevista dal comma 22 dell'art. 90, che subordina l'erogazione di contributi pubblici di qualsiasi natura, alla condizione che tutti gli enti sportivi dilettantistici beneficiari risultino iscritti al predetto registro. È opportuno dire che nel momento in cui si redigono queste note l'attualità ed utilità del giudizio pendente alla Corte Costituzionale, appare ormai superata dalla riformulazione dell'originario comma 18 dell'art. 90 operata per mezzo della citata Legge n. 128/2004.

A complicare ulteriormente il quadro normativo, creando inevitabili perplessità tra le associazioni e società sportive dilettantistiche, è intervenuto il Governo, successivamente alla presentazione dei suddetti ricorsi costituzionali, che nel mese di luglio 2003 ha

approvato, trasmettendo il documento al Consiglio di Stato per il parere consultivo, la bozza del regolamento governativo di cui al comma 18, il cui contenuto è stato oggetto di numerosi commenti da parte di tutta la stampa specializzata e degli operatori del settore. Il documento in esame ha superato il vaglio del Consiglio di Stato, il quale ha statuito in ordine alla legittimità costituzionale dello strumento regolamentare rispondendo anche alle contestazioni presentate in sede giurisdizionale dalle regioni, per poi "fermarsi" davanti al vaglio della Conferenza Stato Regioni, sede presso la quale sono riaffiorate tutte le contestazioni sopra indicate.

1.2. L'ART. 90: DALLA LEGGE 27 DICEMBRE 2002, N. 289 ALLA LEGGE 21 MAGGIO 2004, N. 128

Le difficoltà sopra evidenziate che hanno impedito una effettiva attuazione dell'art. 90, sembrano oggi risolte con la recentissima legge n. 128 approvata nel mese di maggio 2004. Questo testo normativo è intervenuto a modificare in maniera rilevante l'art. 90 della Legge 289/2002, convertendo in legge il D.L. n. 72/2004. Nelle more del procedimento parlamentare di conversione la Camera dei Deputati aveva approvato un emendamento all'art. 90, emendamento poi approvato definitivamente dal Senato, il quale ha provveduto ad approvare in via definitiva il "nuovo" testo dell'articolo 90, riformulato così dall'art. 4, commi 6 bis e 6 ter del D.L. 72/2004.

Le novità sono numerose. In primo luogo viene integrata la disposizione di cui al comma 17, lettera c), dell'art. 90, nella sua originaria formulazione. Viene previsto che oltre alla forma delle società di capitali (SPA e SRL), l'ente sportivo dilettantistico potrà assumere l'ulteriore forma della società cooperativa, disciplinata dalle norme del codice civile. La precisazione normativa chiarisce i dubbi e le perplessità applicative in cui erano incorsi i numerosi operatori del settore nella fase di prima applicazione dell'art. 90 (come è noto la disposizione parlava solo di società di capitali e le cooperative, per l'assenza della finalità lucrativa e la presenza della diversa finalità mutualistica, non potevano – e non possono tutt'ora – essere assimilate alle società di capitali, nonostante entrambe le persone giuridiche vengano disciplinate nel libro V del codice civile).

La modifica normativa in commento non sembra possedere efficacia innovativa ma bensì interpretati-

va. Ciò significa che il nuovo art. 90, comma 17, non procede ad introdurre ex novo nel panorama del mondo sportivo dilettantistico la figura delle cooperative sportive dilettantistiche, ma, al contrario, ne conferma l'esistenza, tipizzandone per la prima volta con una norma ordinaria extrasportiva la legittimità (ragionando a contrario è corretto domandarsi che fine farebbero tutte le attuali cooperative sportive presenti in molte federazioni e/o enti di promozione sportiva).

Viene poi modificato correttamente il comma 18 dell'art. 90 al fine di superare i numerosi problemi sopra evidenziati che la previsione originaria dello stesso aveva prodotto in sede di prima applicazione. La nuova formulazione prevede in primo luogo che le società e le associazioni sportive dilettantistiche debbano costituirsi con atto scritto (viene quindi eliminato il riferimento allo strumento del regolamento delegato, contrastante con le competenze concorrenti delle regioni italiane in materia di ordinamento sportivo), nel quale deve essere indicata la sede legale e la denominazione dalla quale si evinca la natura dilettantistica. Riemerge quanto sopra comunicato in relazione alla integrazione della denominazione sociale.

Gli enti sportivi quindi che all'entrata in vigore del nuovo art. 90, commi 17 e 18², non siano in possesso dei requisiti di cui al nuovo comma 18 (di seguito ampiamente descritti), dovranno operare

le opportune modifiche statutarie con delibera dell'assemblea straordinaria, integrando evidentemente anche la vecchia denominazione sociale; mentre, così recita il nuovo comma 18 ter aggiunto dall'art. 4, comma 6 ter, D.L. 72/2004, qualora tali enti sportivi siano già in possesso di tali requisiti statutari potranno provvedere all'integrazione della denominazione sociale "attraverso verbale della determinazione assunta in tale senso dall'assemblea dei soci". La norma allude probabilmente alla delibera della semplice assemblea ordinaria e non a quella della assemblea straordinaria, competente per le modifiche statutarie (la disposizione parla infatti di "integrazione" e non di "modificazione" della denominazione sociale).

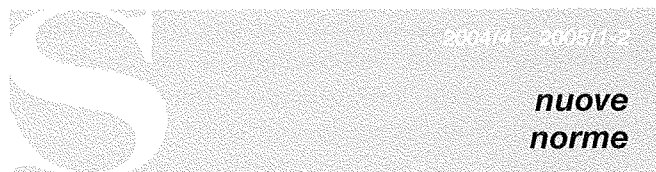
Modificando ulteriormente il fondamentale comma 18 dell'art. 90, il legislatore procede ad indicare i requisiti che devono essere espressamente previsti nello statuto di ogni associazione e società sportiva dilettantistica, superando lo schema di regolamento attuativo approvato nel mese di luglio 2003 dal Consiglio dei Ministri. Oltre alla denominazione, dovrà essere prevista l'indicazione dell'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilet-

tantistiche, compresa l'attività didattica; tale precisazione appare sostanzialmente confermare quanto già previsto dal vecchio comma 18, lettera a) n. 3. Dovrà essere definita espressamente l'attribuzione della rappresentanza legale dell'ente, con particolare attenzione alle società sportive di capitali, nelle quali, alla luce anche della recente modifica del diritto societario, l'ampiezza dell'autonomia statutaria può consentire la delega del potere di rappresentanza anche agli organi amministrativi della medesima società.

Il requisito dell'assenza di fini di lucro e della gratuità degli incarichi degli amministratori viene sostituita dalla previsione specifica "dell'assenza di fini di lucro e dal divieto assoluto della divisione fra gli associati, anche in forme indirette, dei proventi delle attività". Si procede quindi a ritenere indispensabile una previsione statutaria che ponga un assoluto divieto di forme di distribuzione indiretta di utili, ovvero tutte quelle forme di atti associativi e/o societari, leciti dal punto di vista giuridico, ma rilevanti (e per tale motivo vietati) ai fini fiscali in quanto determinanti una distribuzione di utili e risorse economiche associative o societarie. Viene eliminato il divieto di erogazione di forme di compenso agli amministratori, divieto precedentemente stabilito dal vecchio comma 18, lettera a) n. 5, e incompatibile con la disciplina civilistica in materia di compenso agli amministratori delle società di capitali.

Il legislatore prescrive altresì il rispetto del principio della democrazia interna, requisito ormai consolidato nell'ordinamento sportivo ed extrasportivo. Tale principio viene esteso "al principio di uguaglianza dei diritti degli associati, con la previsione specifica della elettività delle cariche sociali, fatte naturalmente salve le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano esclusivamente le disposizioni del codice civile". La correzione normativa anche in questo caso risolve le numerose problematiche sorte subito dopo l'entrata in vigore della legge finanziaria del 2003. Come si ricorda si discuteva profondamente sulla difficoltà di ritenere integralmente rispettato

² La normativa è entrata in vigore il 23 maggio 2004.



il principio di democraticità nelle società di capitali dove non vige il principio “una testa un voto”, tipico degli enti associativi, ma al contrario, il diritto di voto si esprime in ragione della partecipazione societaria posseduta dal socio. Viene poi introdotto l’obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari e le modalità di scioglimento dell’associazione. Mantenuto è altresì l’obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.

Rispetto al vecchio art. 90, risulta soppresso l’obbligo di conformarsi alle norme e alle direttive del CONI nonché agli statuti ed ai regolamenti delle federazioni sportive nazionali o dell’ente di promozione sportiva cui la società o l’associazione intende affiliarsi. Tale soppressione non esclude, ad opinione di chi scrive, l’opportunità di prevedere comunque all’interno dei futuri statuti, tali previsioni oggetto di abrogazione normativa, ciò, quantomeno, ai fini del necessario riconoscimento sportivo.

Peraltro l’abrogazione normativa, appare non coerente con i principi dell’ordinamento sportivo. L’affiliazione di un ente sportivo ad una qualsiasi federazione sportiva risulta evidentemente subordinata al rispetto da parte del nuovo soggetto affiliato delle norme e dell’apparato regolamentare presente all’interno dello stesso organismo sportivo. La modifica operata con la Legge n. 128/2004 appare ancor di più contrastare alla luce del recente provvedimento di riforma del Decreto Melandri (D.lgs. n. 242 del 23 luglio 1999), il Decreto legislativo n. 15 dell’8 gennaio 2004, che ha previsto la modifica dello statuto del Coni e il conseguente adeguamento degli statuti federali e quelli delle discipline sportive associate. Per la precisione l’art. 5 del decreto n. 242/99, così come modificato dalla novella normativa, riporta nuove competenze in capo al consiglio nazionale del Coni, e tra queste, come si legge, viene previsto il potere di “*stabilire i principi fondamentali ai quali devono uniformarsi, allo scopo del riconoscimento ai fini sportivi, gli statuti delle federazioni sportive nazionali, delle discipline sportive associate, degli enti di promozione sportiva e, altresì, delle associazioni e società sportive*”. Verosimilmente questa norma induce a ritenere che il Coni possa condurre ad una riformulazione del novellato art. 90, valorizzando le regole del diritto sportivo, quale “ordinamento autonomo” con disposizioni di diritto speciale tout court.

Continuando nell’analisi si registra la modifica del-

la previsione di cui al n. 4 dell’originario comma 18 (il divieto per gli amministratori di ricoprire cariche sociali in altre associazioni e società sportive nell’ambito della medesima disciplina sportiva), che, risulta trasferita in un nuovo comma 18-bis che prevede un divieto più pregnante dal momento che si estende, non più, all’ambito della medesima disciplina sportiva, bensì dell’intera federazione sportiva o disciplina associata se riconosciuta dal CONI, ovvero nell’ambito della medesima disciplina sportiva facente capo ad un ente di promozione sportiva. In Federazioni sportive plurispecialistiche l’attività dirigenziale svolta per più società, nonostante di discipline diverse, non dovrebbe più poter essere svolta. Non trovano spazio, nell’attuale formulazione, neanche le lett. b) e c) del comma 18 che prevedevano le modalità di approvazione dello statuto e di riconoscimento ai fini sportivi e di affiliazione e i provvedimenti da adottare in caso di irregolare funzionamento o di gravi irregolarità di gestione o di gravi infrazioni all’ordinamento sportivo. Il punto più controverso si è rivelato, però, la soppressione dei commi 20, 21 e 22 che prevedevano l’istituzione presso il CONI di un registro delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche. Tale soppressione, caldeggiata dalle Regioni, potrebbe trovare una forte opposizione del Comitato olimpico nei mesi che seguiranno l’attuazione del nuovo articolo 90.

In ultima istanza, appare corretto sottolineare che la novella normativa non prevede una disciplina transitoria che stabilisca i tempi entro cui i sodalizi sportivi dilettantistici dovranno adeguare i propri statuti e nemmeno il regime sanzionatorio applicabile in caso di inadempimento. Tale lacuna non esclude, ad opinione di chi scrive, una considerazione tesa a ritenere che l’obbligo dell’adeguamento statutario in assenza di una disciplina transitoria debba ragionevolmente decorrere dall’entrata in vigore della legge n. 128/2004.

Di seguito una tabella riassuntiva delle principali clausole contenute all’interno di uno statuto di un’associazione sportiva dilettantistica, alla luce della riforma dell’art. 90.

STATUTO SOCIALE CONTENUTI EX ART. 90, COMMI 17/18 LEGGE 128/2004	Denominazione recante la “finalità sportiva dilettantistica” e sede
	Oggetto sociale di natura extraeconomica (es. svolgimento attività sportiva dilettantistica in forma agonistica e ricreativa, avvio e insegnamento disciplina sportiva) e obbligo di conformarsi alle norme del Coni e dell’ente sportivo di appartenenza (federazione sportiva, disciplina sportiva associata ed ente di promozione sportiva)
	Specifica indicazione dello scopo di lucro, divieto distribuzione diretta e indiretta di utili e/o avanzi di gestione, intrasmissibilità della quota associativa
	Soci (sia persone fisiche che enti): categorie di soci titolari degli stessi diritti e doveri (principio di democraticità). Modalità e requisiti di ammissione
	Diritti e doveri dei soci
	Patrimonio ed entrate
	Esercizio sociale e annuale rendiconto economico finanziario
	Assemblea (ordinaria e straordinaria): modalità di convocazione, costituzione e deliberazione
	Pubblicità delle delibere assembleari
	Consiglio direttivo: composizione, incompatibilità, competenze, modalità di convocazione, costituzione, decadenze, modalità di voto, pubblicità delibere
	Clausola compromissoria
	Modalità di scioglimento dell’associazione e devoluzione delle sopravvenienze attive per il sostegno di finalità sportive

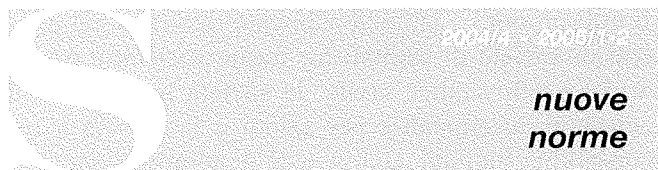
1.3. LA NATURA GIURIDICA DEGLI ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI

La seconda parte del comma 17 dell’art. 90, riprendendo e dando sistematica al contenuto dell’art. 29 dello statuto del Coni identifica la natura giuridica che potranno assumere le società e associazioni sportive dilettantistiche per poter essere considerate come tali. Tra queste si ricordano le associazioni riconosciute ai sensi degli artt. 14 e ss. del codice civile dotate di personalità giuridica, le associazioni non riconosciute ai sensi degli artt. 36 e ss. dello stesso codice e infine le società di capitali e le cooperative.

Per la prima tipologia di enti è corretto dire che il procedimento per l’acquisto della personalità giuridica delle associazioni mediante riconoscimento, risulta modificato alla luce del D.P.R. 10 febbraio 2000, n.361, contenente “Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento di persone giuridiche private e di approvazione delle modifiche dell’atto costitutivo e dello statuto”, in vigore dal 22 dicembre 2000.

Nelle associazioni che, allo stato attuale, vogliono richiedere il riconoscimento, l’atto costitutivo deve essere redatto con atto pubblico e, a norma dell’art. 16 codice civile, deve contenere la denominazione dell’ente, l’indicazione dello scopo, del patrimonio e della sede, le norme sull’ordinamento e sull’amministrazione, sull’estinzione e sulla devoluzione del patrimonio, i diritti, gli obblighi degli associati, nonché le condizioni per la loro ammissione. Il riconoscimento, come si è detto, comporta l’acquisto della personalità giuridica, vale a dire la piena capacità giuridica di agire, nonché la completa autonomia patrimoniale e di personalità dell’associazione.

Le associazioni riconosciute godono quindi di un’*autonomia patrimoniale perfetta*, pertanto esiste una distinzione precisa tra patrimonio dell’associazione e patrimonio del singolo associato, nel senso che i creditori dell’associazione non possono agire nei confronti del patrimonio dei singoli associati ma solo sul patrimonio dell’associazione e nello stesso tempo i creditori dei singoli associati non possono far valere i propri diritti sul patrimonio associativo.



Con il D.P.R. 361/2000 viene meno l'art. 12 del C.C. a cui consegue l'abrogazione dell'art. 16, comma 3, del C.C. che ugualmente richiedeva il provvedimento governativo per le modifiche dello statuto e dell'atto costitutivo (vengono inoltre abrogate le norme di cui agli articoli 27, comma 7, 33, 34 e 35 C.C., quest'ultimo nella parte in cui richiama gli articoli precedenti). Tra le prime formalità modificate si rileva la soppressione del registro delle persone giuridiche tenuto presso i Tribunali, e l'istituzione di appositi registri regionali e provinciali (per le province autonome) e di uno prefettizio. Con il nuovo sistema di semplificazione, il riconoscimento coincide con l'iscrizione nel registro e la personalità giuridica non costituisce più l'oggetto di un provvedimento di concessione amministrativa. Negli stessi registri saranno iscritte le modificazioni dell'atto costitutivo e dello statuto. Condizione per il riconoscimento della personalità giuridica, oltre a tutte le condizioni richieste dalla legge o da regolamento per la costituzione dell'ente, è che lo scopo sia "possibile e lecito" e che il patrimonio si presenti "adeguato alla realizzazione dello scopo". La consistenza di quest'ultimo deve essere dimostrata da idonea documentazione da allegare alla domanda.

Per ciò che concerne le associazioni sportive non riconosciute si sottolinea che tali enti costituiscono la principale fattispecie all'interno della quale si riconoscono l'assoluta maggioranza delle associazioni sportive operanti in Italia. Vengono definite "prive di personalità giuridica" in quanto l'autonomia patrimoniale è nelle associazioni non riconosciute, a differenza di quelle dotate di personalità giuridica, *imperfetta* nel senso che sulla scorta di quanto affermato dall'art. 38 Cod. Civ. per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i creditori potranno agire sia sul "fondo comune" che sul patrimonio dei rappresentanti dell'ente che hanno agito in nome e per conto dello stesso e che risponderanno delle obbligazioni dell'associazione personalmente e solidalmente.

Infine viene istituzionalizzata a rango legislativo la previsione del citato art. 29 dello statuto del Coni che già prevedeva la possibilità di costituire società di capitali "con l'obbligo del reinvestimento di tutti gli utili prodotti". Istituzionalmente rientrano nel concetto di società di capitali tre forme societarie previste dal nostro codice civile: la società per azioni, la società in accomandita per azioni e la società a responsabilità limitata. Già in sede di approvazione del-

l'originario testo della legge 91/81, la previsione delle società di capitali sportive professionistiche fu limitata a quelle per azioni e a responsabilità limitata per la presenza, nell'ambito di quelle in accomandita, di soci accomandatari illimitatamente responsabili. Si ritiene di dover riconfermare questa distinzione, aggiungendoci ora la possibilità anche di costituire cooperative a responsabilità limitata di carattere sportivo le quali, sia pur non potendole considerare, in termini di stretto diritto, società di capitali, hanno già trovato da tempo cittadinanza all'interno dell'ordinamento sportivo. Si cita, a tal proposito, anche la Guida del contribuente n. 8 edita nel febbraio del 2000 dall'ufficio per l'informazione del contribuente del Ministero delle Finanze che, a pag. 8, enucleando i soggetti che potevano erogare i compensi agli sportivi dilettanti previsti dall'art. 25 della legge 133/99, nel termine società sportive ricomprendeva espressamente le cooperative a responsabilità limitata ed escludeva le società in accomandita per azioni. Si ritiene, pertanto, che il termine società di capitali previsto dal legislatore debba tradursi in tre tipi di enti collettivi tipici previsti dal codice civile: società a responsabilità limitata, per azioni e cooperativa a responsabilità limitata.

2. I rapporti di lavoro nelle associazioni e società sportive dilettantistiche

2.6. LA PRESTAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA EX LEGGE N. 133/1999 ALLA LUCE DELLE RECENTI MODIFICHE EX ART. 90 LEGGE N. 289/2002

L'art. 67 primo comma lett. m) del testo unico delle imposte sui redditi (dpr. 917/86 post riforma IRES) colloca, per opera dell'art. 25 della famosa Legge n. 133/99, nella categoria dei redditi diversi, i compensi, rimborsi forfetari di spese, le indennità di trasferta corrisposte ai soggetti che svolgono esercizio diretto d'attività sportive dilettantistiche nonché i compensi corrisposti per attività amministrativo-gestionale a carattere non professionale nella forma della collaborazione coordinata e continuativa, assoggettando ad una disciplina fiscale agevolata.

In particolare il nuovo disposto³, che sostituisce la lett. m) del comma 1 dell'art. 81 del Tuir, ricomprende le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari,

³ Art. 37 legge 342/2000.

i premi e i compensi agli sportivi nell'ambito della categoria dei redditi diversi. Tale qualificazione del reddito, assente nella precedente previsione prevista dall'art. 25 L. 133/99, è gravida di conseguenze. Infatti il precedente quarto comma dell'art. 25 si limitava a stabilire le modalità di determinazione del reddito degli sportivi dilettanti senza entrare nel merito della sua qualificazione.

Aspetti previdenziali

Ciò aveva portato prima il Ministero (nella guida al contribuente n. 8) e successivamente l'Inps (circ. n. 121 del 27.06.2000) a sostenere che i proventi corrisposti agli sportivi dilettanti, prima della riforma qualificati quali redditi di collaborazione coordinata e continuativa, mantenevano la loro natura e, di conseguenza, il loro assoggettamento a contribuzione previdenziale ed assistenziale. La scelta ora operata di collocare tali compensi nell'ambito dei redditi diversi non potrà che comportare, fino al momento in cui non venisse modificata la legge 8 agosto 1995, n. 335 che prevedeva tali contributi esclusivamente sui redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ad una loro esclusione da contribuzione Inps ed Inail. Tale esclusione è stata confermata dai due istituti con apposite circolari

Premi corrisposti agli sportivi dilettanti

È di estremo rilievo evidenziare, innanzitutto, che rispetto alla normativa vigente (comma 4 dell'art. 25 della L. 133/99) il nuovo regime indica tra le somme "agevolate" anche i premi erogati agli sportivi, già disciplinati dalla abrogata L. 25 marzo 1986, n. 80. Ciò porterebbe a ritenere che, per i premi erogati agli sportivi dilettanti, non trovi più applicazione l'art. 30 del D.p.R. 600/73, ossia la ritenuta a titolo d'imposta del 20% con facoltà di rivalsa. Pertanto, anche all'atto della corresponsione dei premi corrisposti in occasione di manifestazioni sportive, occorrerà applicare la normativa prevista per i compensi

Premesso questo occorre evidenziare che, nei casi in cui il premio sia in denaro, l'applicazione della normativa non presenta ostacoli di sorta. Sarà trattata come un qualsiasi compenso corrisposto nell'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica. **Di difficile soluzione si pone il problema per l'erogazione dei ben più diffusi premi in natura.** Infatti, non essendo prevista la rivalsa facoltativa, si chiede come si possa applicare la ritenuta in rivalsa (nei casi in cui il ricevente abbia superato la quota esente di

10 milioni corrisposti nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche) pari all'aliquota del primo scaglione di reddito Irpef su beni dotati solo di un valore commerciale e non frazionabili (vedi, ad esempio, la diffusa distribuzione di medaglie d'oro). Una presa di posizione ministeriale sul punto sarebbe auspicabile.

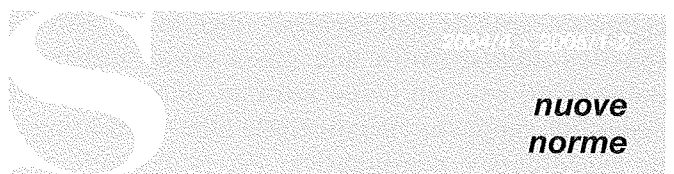
Soggetti nei cui confronti sarà possibile applicare la norma

Una ulteriore e significativa differenza attiene al presupposto soggettivo di applicazione dell'agevolazione, che risulta notevolmente ridotto. Il comma 4 dell'art. 25 della L. 133/99 dispone, infatti, che tutti i compensi inerenti la promozione dell'attività sportiva dilettantistica possono beneficiare del trattamento di favore, salvo quelli corrisposti a determinate categorie di soggetti elencati nell'art. 2 del D.p.R. 473/99 (lavoratori dipendenti, artisti o professionisti, esercenti attività d'impresa). La nuova formulazione, al contrario, limita l'agevolazione soltanto alle somme corrisposte nell'esercizio *diretto* di attività sportive dilettantistiche.

I compensi potranno essere corrisposti, invece da associazioni sportive, società sportive, Federazioni ed enti di promozione sportiva.

L'Agenzia delle entrate del Ministero delle Finanze, con due risoluzioni⁴, in risposta a chiarimenti richiesti dal Coni e da un ente di promozione sportiva, ha ulteriormente precisato il suo pensiero in merito all'individuazione dei soggetti ai quali possano essere corrisposti compensi nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche e agli obblighi che dal ricevimento di detti compensi gravano sul percettore. Per alcune categorie il Ministero realizza una inclusione soggettiva: **"sono, pertanto, da considerare in primo luogo corrisposti nell'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica, i compensi erogati agli atleti dilettanti, agli allenatori, ai giudici di gara, ai commissari speciali** che durante le gare o manifestazioni, aventi natura dilettantistica, devono visionare o giudicare l'operato degli arbitri". Visti i sog-

⁴ Ris. Min. 26.03.2001, n. 34 e 3.04.2001, n. 39



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

Il Ministero chiarisce che la disposizione in esame "è riferita a tutti quei soggetti le cui prestazioni sono funzionali alla manifestazione sportiva dilettantistica determinandone, in sostanza, la concreta realizzazione, **ivi compresi coloro che, nell'ambito e per effetto delle funzioni di rappresentanza dell'associazione di norma presenziano all'evento sportivo**". Questa affermazione ci consente di aggiungere all'elenco sopra riportato anche quei soggetti che svolgono incarichi di dirigenti accompagnatori o di dirigenti addetti agli arbitri per i sodalizi sportivi dilettantistici impegnati in manifestazioni agonistiche ufficiali nonché quei dirigenti di Federazione o di Ente di promozione sportiva i quali sono preposti a quelle funzioni (formazione calendari, designazione arbitrale, omologazione gare, giustizia sportiva, cronometraggio) senza le quali diventa impossibile realizzare l'avvenimento sportivo. Ma il Ministero aggiunge ancora qualcosa. Infatti, dopo aver ricompreso i soggetti che svolgono attività "funzionali alla manifestazione" riconduce alla disciplina di cui all'art. 81 lett. m) del Tuir anche i compensi corrisposti "a quei soggetti che, nella qualità di dirigenti dell'associazione, di solito presenziano direttamente a ciascuna manifestazione, consentendone, di fatto il regolare svolgimento". Evidentemente i soggetti ricompresi in questa ultima fattispecie sono categorie diverse da quelle sopra riportate. Tant'è che il Ministero ha ritenuto di dover ulteriormente limitare queste categorie. Ha, infatti, aggiunto che deve trattarsi di "figure dirigenziali non legate con l'ente erogante da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, che svolgono funzioni non retribuite in base a norme organizzative interne ma indispensabili alla realizzazione della manifestazione sportiva dilettantistica, nel senso che le stesse, come già precisato, concorrono a garantire la concreta realizzazione di ciascun evento sportivo". Ne consegue che, ad avviso di chi scrive, **non corretta appare la tesi di chi ritiene che la tassazione prevista per i compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica non possa essere utilizzata dai soggetti che, sul piano fattuale, hanno posto in essere un rapporto riconducibile alla collaborazione coordinata e continuativa**. Per le categorie e le

funzioni che abbiamo sopra ricordato, l'applicazione delle disposizioni agevolative si ha, comunque, sussistendone i due presupposti ricordati anche dal Ministero nella risoluzione in commento: deve trattarsi di uno dei soggetti per i quali si applica la normativa e la manifestazione sportiva deve essere a carattere dilettantistico. L'accento sopra esposto che escluderebbe i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, si ha solo per i soggetti che presenziano alla manifestazione consentendone, di fatto, il regolare svolgimento che dovremo ora meglio identificare. Si tratta di coloro i quali (manutentori e allestitori di impianti sportivi, maschere, responsabili delle attrezzature sportive, ecc.) non hanno una **funzione** specifica nell'ambito della manifestazione (altrimenti rientrerebbero nel caso più sopra esaminato) ma il cui ruolo ne consente lo svolgimento. La ratio della limitazione è presto detta. Il soggetto che svolge tali attività in maniera "non continuativa", senza percepire un compenso fisso per tale funzione potrà godere di detto beneficio fiscale in quanto rimane un dirigente "dilettante". Il "professionista" della gestione di eventi sportivi che svolge questa come attività continuativa, ancorché non esclusiva, non potrà godere dell'agevolazione in quanto lederebbe il mercato della libera concorrenza rispetto alle imprese che si pongono, sul mercato, ad offrire tali servizi di assistenza alle gare

Uno dei problemi, scarsamente analizzati fino ad oggi, è relativo all'individuazione di attività sportiva dilettantistica che, come ricorda anche il Ministero, è uno dei due requisiti per l'applicazione della fattispecie agevolativa. È giurisprudenza e dottrina consolidata individuare l'attività sportiva dilettantistica per differenza: è tale quella che non rientra nel campo di applicazione della legge 91/81. Ai sensi dell'art. 2 di detta disposizione, è sport professionistico quello espressamente ritenuto tale dalla Federazione sportiva di appartenenza sulla base delle indicazioni fornite dal Consiglio Nazionale del Coni⁵. La legge parla di "attività sportiva dilettantistica", il Ministero, nella risoluzione in esame, di "manifestazione sportiva dilettantistica". Si ritiene che la formulazione ministeriale non abbia portata riduttiva rispetto alla previsione legislativa. La tassazione agevolata dei compensi è legata all'esistenza dei due presupposti sopra

⁵ Ad oggi hanno un settore professionistico le seguenti discipline: calcio, pallacanestro, ciclismo, golf e pugilato. Formalmente esisterebbe un settore professionistico anche nel motociclismo ma la Federazione non lo ha mai disciplinato

ricordati, la loro presenza giustifica di per se l'agevolazione tributaria prescindendo dal fatto che si sia in presenza di una manifestazione intesa in senso agonistico, cioè una gara. **Si ritiene, pertanto, che l'agevolazione sia applicabile anche per gli istruttori di discipline sportive che svolgono attività didattica e propedeutica alla pratica agonistica.**

Le collaborazioni amministrativo-gestionali

L'art. 90, comma 3, lett. a), aggiunge all'art. 67, comma 1, lett. m) del TUIR il seguente periodo "Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche". La norma integra la previsione dell'art. 67, comma 1, lett. m), del TUIR, riconducendo fra i redditi diversi e nel regime fiscale agevolativo previsto dagli articoli 69, comma 2, del TUIR e 25, comma 1, della legge n. 133 del 1999, particolari rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che presentino le seguenti caratteristiche: carattere amministrativo-gestionale; natura non professionale; resi a società o associazioni sportive dilettantistiche⁶.

Quali rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, le prestazioni in argomento si caratterizzano per la continuità nel tempo, la coordinazione, l'inserimento del collaboratore nell'organizzazione economica del committente e l'assenza del vincolo di subordinazione. Per quanto riguarda la natura non professionale del rapporto bisogna valutare se per lo svolgimento dell'attività di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente. Sono, pertanto, escluse le prestazioni rientranti nell'oggetto dell'arte o della professione. Il carattere amministrativo-gestionale delle collaborazioni limita la previsione dell'art. 67, comma 1, lett. m), alla collaborazione nell'attività amministrativa e di gestione dell'ente. Rientrano, pertanto nei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale, i compiti tipici di "segreteria di un'associazione o società sportiva dilettantistica, quali ad esempio la raccolta delle iscrizioni, la tenuta della cassa e la tenuta della contabilità da parte di soggetti non professionisti".

Due considerazioni ulteriori devono essere evidenziate: dalla lettura testuale della norma e della circolare 21/E del 22 aprile 2003, emanata dall'Agenzia delle Entrate (a commento dell'art. 90), si evince che

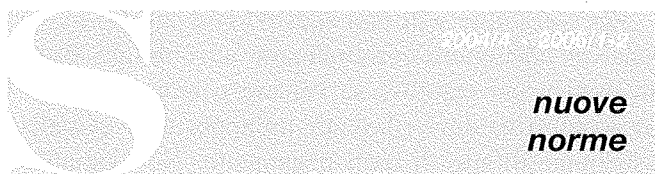
le eventuali collaborazioni "amministrativo-gestionali" di natura non professionale a carattere "non continuativo" non potranno godere delle agevolazioni sui compensi (e, onestamente, non se ne comprende la "ratio"), nonché che requisito essenziale per poter godere di detta facilitazione è dato dall'"assenza del vincolo di subordinazione". Pertanto gli esempi sopra ricordati citati (quale, ad esempio, la segretaria) dovranno sempre essere analizzati sulla base dell'assenza dei presupposti per la configurabilità di un rapporto di lavoro subordinato.

2.6.1. Analisi delle agevolazioni fiscali previste per i compensi derivanti da prestazione sportiva dilettantistica

Per quanto concerne l'individuazione degli elementi che non concorrono alla formazione del reddito del percipiente l'art. 90, comma 3, lett. b), L. 289/2002, modifica l'art. 69, comma 2, del TUIR sostituendo le parole "a lire 10.000.000" (pari a 5.164,57 euro) con le seguenti "a 7.500 euro". In forza di tale modifica, le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), del TUIR non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 7.500 euro. Risulta, pertanto, elevato da 5.164,57 euro (lire 10.000.000) a 7.500 euro l'importo annuo escluso da imposizione. Le modifiche apportate agli articoli 67 e 69 del TUIR dal comma 3 dell'art. 90 hanno effetto a partire dal 1° gennaio 2003.

Sono escluse dalla imposizione i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viag-

⁶ Si devono segnalare 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 (vedasi 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.



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

Non cambiano invece le regole di tassazione di questi compensi (art. 25, comma 1, L. 133/1999): pertanto, le somme imponibili vanno assoggettate a ritenuta per Irpef (si applica l'aliquota del primo scaglione) e addizionale regionale all'Irpef (aliquota 0,9%). La ritenuta è a titolo di imposta sulle somme imponibili fino a 20.658,28 euro e a titolo di acconto per la parte che supera questo importo. Ai fini Irpef si ha, pertanto, a chiarimento rispetto ad alcune contrastanti notizie apparse sulla stampa, quindi, che dal 1° gennaio queste somme: non sono soggette a tassazione fino a 7.500 euro percepiti dal soggetto che svolge attività sportiva dilettantistica nel corso dell'anno solare; scontano la ritenuta del 23% + 0,9 a titolo d'imposta per la parte compresa tra 7.500 e 28.158,28 euro (7.500 + 20.658,28); scontano la ritenuta del 23% + 0,9 a titolo d'acconto per la parte che eccede 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 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. 67, comma 1, lett. m) del TUIR. Ovvero 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.

Per consentire agli enti sportivi che pagano i compensi di adempiere correttamente ad obblighi fiscali (in pratica per stabilire se versare o meno la ritenuta), lo sportivo deve rilasciare un'apposita ricevuta/attestazione all'atto di ogni pagamento. Nel documen-

to dovrà essere indicato se lo sportivo ha raggiunto o meno il limite annuo di 7.500,00 euro di franchigia. Entro il 31 marzo l'associazione o società sportiva dilettantistica deve rilasciare ai percettori di compensi per prestazioni sportive dilettantistiche un'attestazione in carta libera contenente i dati anagrafici del percipiente, il totale del compenso lordo che gli è stato riconosciuto nell'anno di riferimento, l'ammontare della ritenuta e presso quale concessionaria di riscossione la medesima è stata versata. L'erogazione di tutti i compensi sopra indicati comporta, per l'ente sportivo dilettantistico, l'obbligo di presentare la dichiarazione del sostituto d'imposta, modello 770 semplificato. Nel caso dei compensi dati agli sportivi dilettanti l'obbligo di compilare e presentare la dichiarazione di sostituto d'imposta sussiste a prescindere dal fatto che le somme erogate siano state o meno assoggettate a ritenuta.

E infine il comma 10 dell'art. 90, 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. 67, 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. 67, 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. 67, comma 1, lettera m) del TUIR.

3. Aspetti fiscali e tributari delle associazioni e società sportive dilettantistiche

La trattazione che seguirà si riferirà alle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle federazioni sportive nazionali e agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal Coni. Si ricorda che il legislatore fiscale vincola il godimento dei benefici fiscali previsti per l'associazionismo sportivo all'avvenuta affiliazione ad uno degli enti sopra ricordati. Ossia non appare sufficiente avere uno statuto che preveda finalità sportive e svolgere detta attività per essere considerata, ai fini fiscali, un'associazione o una società sportiva dilettantistica e poter godere del relativo trattamento di favore di seguito enunciato. Occorre qualcosa in più, ovvero il riconoscimento da parte di una Federazione Sportiva Nazionale o di un ente di promozione sportiva.

Ciò detto appare corretto aggiungere in via preliminare che la riforma fiscale in vigore dal primo gennaio 2004 ha determinato ripercussioni operative anche per gli enti non commerciali e tra questi ovviamente anche gli enti sportivi dilettantistici. Il Decreto legislativo n. 344 del 12 dicembre 2003, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 291 del 16 dicembre 2003 S.O. n. 190 in vigore dal 1 gennaio 2004 ha introdotto, al titolo II del Testo Unico delle imposte sui redditi, la nuova imposta sul reddito delle società (IRES) in sostituzione dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG). La norma non apporta sostanziali modifiche alla determinazione del reddito per gli enti non commerciali nonostante la legge delega (legge 7 aprile 2003 nr. 80) all'art. 3 comma 1 lett. a), avesse previsto l'applicazione per gli enti non commerciali della disciplina sull'imposta delle persone fisiche (IRE) con due sole aliquote per scaglioni (23% fino a 100.000 euro e 33% sulle quote di reddito che superano la suddetta soglia). L'inquadramento degli enti non commerciali nella sezione Ires deve essere considerato comunque provvisorio fino a quando non sarà completata la riforma del sistema fiscale.

Le principali novità introdotte dal decreto nr. 344/2003 per gli enti non commerciali, e tra questi ovviamente gli enti sportivi senza scopo di lucro (associazioni e società) riguardano pertanto:

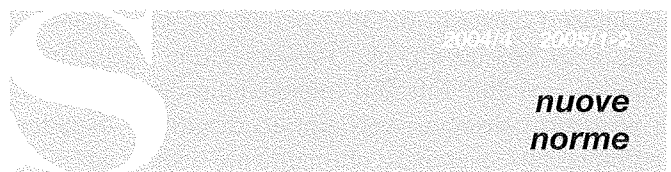
- l'applicazione di un'imposta (art. 77 del Tuir), commisurata al reddito netto complessivo, con l'aliquota del 33%, con una diminuzione di un punto percentuale rispetto all'aliquota in vigore. L'aliquota si applicherà ai redditi prodotti nel 2004 per

gli enti con esercizio solare, e al primo periodo d'imposta successivo al 01 gennaio 2004 per gli enti con esercizio a cavallo (un ente con esercizio 01/09/03-31/08/04 applicherà l'imposta a decorrere dall'esercizio 01/09/04-31/08/05);

- la modifica della numerazione degli articoli del Testo Unico che disciplinano gli enti non commerciali ora trattati al capo III del titolo II dall'art. 143 all'art. 150.

3.2. LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

L'associazione sportiva è considerata ente non commerciale se non esercita prevalentemente o esclusivamente attività commerciale nel senso indicato dall'art. 55 del T.U.I.R., "per esercizio di attività commerciale si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva delle attività indicate dall'art. 2195 C.C. e delle attività indicate nelle lett. b) e c) del comma 2 dell'art. 29 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa". Ai sensi dell'art. 2195 C.C. sono considerate commerciali le: attività industriali dirette alla produzione di beni o di servizi; attività intermedie nella circolazione dei beni; attività di trasporto per terra, acqua o aria; attività bancaria o assicurativa; altre attività ausiliarie alle precedenti. Per tutte queste attività, occorre verificare la dinamica dell'attività, l'economicità nonché l'eventuale organizzazione ad impresa. L'art. 143 comma 1 del T.U.I.R., individua le cosiddette attività commerciali minori degli enti, che, data la loro natura marginale, costituiscono una deroga alla norma generale. L'articolo dispone che, in genere, non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 C.C. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente, senza specifica organizzazione (ossia senza organizzazione stabile, appositamente preconstituita per l'erogazione del servizio), dietro il pagamento di specifici corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione (es. le spese di pubblicizzazione di una manifestazione, o il compenso per il relatore). Se viene



meno anche uno di detti requisiti, quindi l'attività sarà da considerarsi commerciale, a meno che le operazioni non dovessero essere svolte in via puramente occasionale o poste in essere a titolo gratuito.

A) Attività che non concorre in ogni caso alla formazione del reddito imponibile

Il comma 2 dell'art. 37 legge 342/2000, stabilisce che, per le sole associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per il regime di cui alla L. 16 dicembre 1991, n. 398, non concorrono a formare il reddito imponibile per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore al limite annuo stabilito con decreto ministeriale (attualmente pari a 51.645,69 €; cfr: D.M. 10 novembre 1999):

- a) i proventi realizzati dalle associazioni nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- b) i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all'art. 143, comma 2-bis, lett. a) del Tuir. La predetta disposizione individua le condizioni per usufruire della non imponibilità dei proventi; in particolare:
 - la raccolta di fondi deve avere carattere di occasionalità ed essere svolta in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
 - la raccolta deve essere effettuata mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori;
 - l'ente deve redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto per ogni raccolta fondi, il quale deve essere tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 (cfr: comma 2 dell'art. 20 del DPR 600/73). Dal rendiconto devono risultare, anche attraverso una relazione illustrativa, le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione.

Rispetto alla normativa attuale si evidenzia, innanzitutto, che la non imposizione dei proventi derivanti dallo svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi dell'ente non è subordinata all'occasionalità e saltuarietà delle stesse. In altri termini sembra possibile, entro i limiti quantitativi fissati dal legislatore (2 eventi all'anno per un importo massimo pari a 51.645,69 €), che l'associazione "decommercializzi", ai soli fini dell'imposizione diretta (IRES), i proventi conseguiti nell'ambito di attività di natura commerciale esercitate abitualmente (come ad esem-

pio i corrispettivi derivanti da pubblicità, normalmente effettuata dal sodalizio, ma destinata ad una specifica manifestazione). Per quanto concerne, infine, la raccolta di fondi il nuovo testo delimita notevolmente le modalità di effettuazione richiamando espressamente l'articolo 143, comma 2-bis del Tuir.

3.3. I REGIMI CONTABILI

Gli adempimenti contabili di una associazione sportiva variano a seconda della tipologia di attività nonché a seconda del volume dell'attività commerciale posta in essere.

1. Assenza di attività commerciale

Le associazioni che svolgono solo attività istituzionale non hanno obblighi di tenuta contabile ai fini fiscali, non sono soggetti a dichiarazioni IVA, IRES, non dovranno richiedere il numero di partita IVA: agiranno, quindi, quali consumatori finali. Nell'eventualità in cui corrispondano emolumenti a collaboratori autonomi o subordinati dovranno adempiere agli oneri dei sostituti d'imposta. Sussistendone i presupposti possono essere soggetti ad Irap. L'IVA che pagheranno sugli acquisti non sarà recuperabile e costituirà un costo per l'associazione. Dovranno redigere il rendiconto economico-finanziario consuntivo di gestione per il quale non sono previste formalità obbligatorie.

2. Associazioni che abbiano prodotto solo occasionalmente attività commerciali

Rientrano in questa categoria quelle associazioni che, normalmente, vivono esclusivamente di entrate di natura istituzionale e svolgono, in maniera episodica e non programmata, iniziative tramite le quali possono conseguire dei proventi di natura commerciale. Ove si realizzasse tale fattispecie l'associazione potrà continuare a non richiedere il numero di partita IVA, a non tenere scritture contabili, a non emettere fatture gravate con IVA ma dovrà, ai fini delle imposte sui redditi, verificare il risultato d'esercizio. Ove i proventi specifici incassati per l'organizzazione della singola manifestazione siano stati uguali o inferiori ai costi inerenti all'organizzazione della manifestazione stessa, non vi sarà alcuna conseguenza ai fini fiscali e nessun adempimento dovrà essere effettuato, salvo quello di conservare la documentazione tramite la quale si possa evincere questa perdita. Ove invece i proventi specifici fossero stati superiori ai

costi di riferimento documentati, vi sarà l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi con conseguente pagamento d'imposte calcolate sull'utile così conseguito.

Laddove ricorressero tali requisiti ed il risultato dell'attività commerciale occasionalmente svolta fosse in pareggio o in perdita, l'associazione non sarà tenuta a fare alcunché ai fini fiscali. Viceversa nel caso in cui si fosse realizzato un utile, tale utile dovrà essere dichiarato al fisco e su di esso dovranno essere calcolate e pagate le relative imposte sul reddito. Restano sempre salvi gli eventuali obblighi ai fini Irap e sostituzione d'imposta.

3. Associazioni che opti per il regime di cui alla Legge 16.12.1991 n. 398 e successive modifiche

Possono applicare tale regime tutti i associazioni sportive che abbiano conseguito nel precedente periodo d'imposta proventi di natura commerciale non superiori a 250.000 €⁷. Sotto il profilo degli adempimenti, si ricorda che i benefici previsti dalla L. 398/91, applicabile su opzione, consistevano, in origine, nell'esonero dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili previsti ai fini dell'IRES e dell'IVA. Per effetto delle recenti modifiche normative, però, a fronte di una diminuzione complessiva del carico fiscale sono stati di fatto incrementati gli adempimenti contabili.

Sono state, in primo luogo, modificate le modalità di esercizio dell'opzione per il regime in parola. L'opzione deve ora essere esercitata prima dell'inizio dell'anno solare nel quale si intende applicare le disposizioni di cui alla L. 398/91, dandone comunicazione all'ufficio SIAE territorialmente competente, in funzione del domicilio fiscale. La comunicazione va poi inoltrata anche all'Ufficio IVA (o all'Ufficio delle entrate, se istituito) secondo le disposizioni stabilite dal D.P.R. 442/97. L'opzione ha effetto fino a revoca e, in ogni caso, è vincolante per un quinquennio. Qualora nel corso dell'anno venga superato il limite di € 250.000 di proventi per accedere al regime di cui alla L. 398/91, si applicano con effetto dal mese immediatamente successivo le disposizioni ordinarie in tema di contabilità.

Le associazioni che hanno esercitato l'opzione per il regime di cui alla L. 398/91 devono annotare, anche con un'unica registrazione, entro il giorno 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 al D.M. 11 febbraio 1997, opportunamente integrato (cfr. art. 9 D.P.R. 544/99). Sul pro-

spetto devono essere indicati i proventi che non costituiscono reddito imponibile, le plusvalenze patrimoniali nonché le operazioni intracomunitarie. Su questo prospetto devono quindi essere annotati anche i proventi derivanti da attività commerciali occasionali e da raccolte fondi.

4. Il prospetto di cui al D.M.11.02.1997

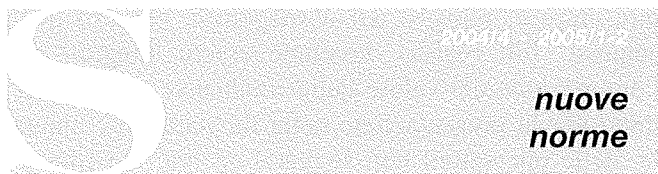
Il modello è reperibile presso i negozi specializzati. Tale prospetto deve essere compilato nella parte che riguarda i dati identificativi e, quindi vidimato a cura dell'Ufficio del Registro o delle Entrate ed è organizzato come una tabella con righe e colonne (quadro A).

Le righe riportano i 12 mesi dell'anno e la distinzione tra corrispettivi e acquisti per ciascun mese. La voce acquisti per le associazioni in 398/91 va sbarata e sostituita con la dicitura "IVA detraibile forfetariamente".

Le colonne sono distribuite per aliquota IVA in maniera tale che il contribuente possa iscrivere in modo separato i proventi assoggettati ad aliquota ordinaria (20%) e ad aliquota speciale (10%). Poiché la detrazione varia in ragione dell'operazione effettuata, il contribuente dovrebbe predisporre una colonna per le operazioni con detrazioni al 10% (sponsorizzazioni), un'altra per le operazioni con detrazione al 33,33% (per le cessioni di diritti radiotelevisive), un'altra ancora per le operazioni con detrazione del 50%.

L'ultima parte del quadro A è dedicato alla liquidazione IVA e agli estremi per il relativo versamento ripartito anch'esso in mesi: Entro il 16 maggio, per il primo trimestre, si dovrà procedere, quindi al versamento dell'imposta con relativa annotazione della data in cui il versamento è effettuato (che deve coincidere con quella riportata dalla banca o dalle poste sul modello F24) e degli estremi dell'istituto o dell'agenzia postale che ha curato la riscossione del tributo. Così di seguito la liquidazione dell'imposta ed il relativo pagamento dovrà aver luogo entro il giorno 16 del secondo mese successivo alla chiusura del trimestre.

⁷ Limite così innalzato dalla legge finanziaria 2003, art. 90.



Le associazioni che applicano il regime di cui alla L. 398/91 sono inoltre tenute alla presentazione della dichiarazione ai fini IRES ed IRAP. A tal proposito si ricorda che il comma 3 dell'art. 25 della L. 133/99 ha disposto che, a decorrere dal 18 maggio 1999, il coefficiente di redditività, valido ai fini IRES ed IRAP è fissato nella misura del 3%. Il coefficiente è stato così ridotto rispetto alla precedente misura del 6%. In riferimento agli obblighi contabili, le associazioni sono tenute, in base all'art. 111 del TUIR, alla redazione di un rendiconto annuale. Uno schema tipo di tale documento è contenuto nella Guida del Contribuente n. 8 del 2000: lo schema – è chiarito nella Guida – non è obbligatorio ma può essere adattato alle varie esigenze.

A partire dal 2000, chi è in regime 398/91 non deve più compilare la distinta o la dichiarazione d'incasso di cui al D.M. 18 maggio 1995: non è più previsto infatti l'obbligo di versare l'IVA direttamente alla SIAE.

Per il versamento deve essere utilizzato il codice tributo proprio dei soggetti che corrispondono l'IVA trimestralmente. Gli importi da versare non devono però essere maggiorati dell'interesse di cui all'ultimo comma dell'art. 33 del D.P.R. 633/72.

Le associazioni che applicano il regime di cui alla L. 398/91 possono in ogni caso optare per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari; l'opzione ha effetto fino a quando non è revocata ed è comunque vincolante per un quinquennio.

Si ricorda, infine, che le associazioni che applicano la L. 398/91 sono esonerate dall'obbligo di certificare i corrispettivi con misuratore fiscale o biglietterie automatizzate

5. Associazione che abbia avuto proventi commerciali fino a € 309.874,14

Il D.P.R. 12 aprile 2001, n. 222 ha elevato, a decorrere dal 28 giugno 2001, il limite del regime della c.d. contabilità semplificata a € 309.874,14 di ricavi di natura commerciale. Le associazioni interessate a tale regime dovranno assolvere, necessariamente, l'Iva in regime ordinario (c.d. Iva da Iva) e dovranno attivare i seguenti registri: registro delle fatture emesse, registro dei corrispettivi, registro degli acquisti. Tali registri dovranno essere integrati con l'annotazione del valore delle rimanenze, entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale, delle operazioni non soggette ad Iva, ma rilevan-

ti ai fini della determinazione del reddito, delle immobilizzazioni materiali ed immateriali

6. Associazione che abbia avuto proventi commerciali superiore a € 309.874,14

Nel caso in cui ciò accadesse l'attività commerciale dovrà essere gestita attraverso l'impianto di una contabilità c.d. ordinaria. Dovranno cioè essere tenuti il libro giornale, cespiti ammortizzabili, inventari, registri IVA e quant'altro previsto dalle vigenti disposizioni. Anche in questo caso il reddito da sottoporre ad imposizione risulterà dalla differenza algebrica tra gli introiti commerciali conseguiti ed i costi aventi la medesima natura, riferiti allo stesso esercizio sociale. Si ricorda, infine, che a tale regime contabile possono accedere anche gli enti con un volume d'affari a carattere commerciale inferiore a € 309.874,14, effettuando specifica opzione. L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata, fino a quando non è revocata e, in ogni caso, per tre periodi di imposta. L'opzione per un determinato regime contabile si può desumere anche da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta della contabilità

Di primaria importanza è, infine, il precetto che innalza alle operazioni di importo superiore a € 516,46 il limite per i pagamenti a favore di società, enti o associazioni sportive dilettantistiche e i versamenti da questi effettuati che devono obbligatoriamente transitare nei conti correnti bancari o postali a loro intestati.

In proposito si rileva che il norma individua anche le sanzioni connesse alla non ottemperanza degli obblighi di documentazione, la cui portata risulta notevolmente ridotta rispetto all'attuale disciplina.

L'inosservanza, infatti, comporta:

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

Non sembrano, dunque, essere confermate le sanzioni di cui al comma 3 dell'art. 4 del DM 473/99, il quale stabilisce che i pagamenti o i versamenti effettuati con modalità diverse "concorrono in ogni caso, rispettivamente, a formare il reddito del percettore e sono indeducibili nella determinazione del reddito del soggetto erogante". I commi 3 e 4 dell'art. 35 del collegato sanciscono, infine, l'abrogazione della L. 80/86 e l'entrata in vigore delle norme (1° gennaio 2000).

3.4. L'IVA PER LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE

L'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA), istituita con il DPR 633/72, è un'imposta che è dovuta qualora siano soddisfatti contemporaneamente i requisiti di seguito specificati:

- oggetto della prestazione: cessione di beni o prestazione di servizi;
- territorio in cui viene effettuata: all'interno dello Stato Italiano;
- soggetto che la effettua: esercizio abituale, anche se non esclusivo, di imprese, arti o professioni.

Per quanto riguarda quest'ultimo punto, in linea generale un'ente sportivo diventa soggetto passivo IVA ogni qualvolta consegua proventi di natura commerciale che abbiano il carattere dell'abitudine. La disciplina dell'IVA risulta, in verità, conforme a quella delle imposte sui redditi, pertanto rientreranno nel campo dell'applicazione dell'IVA soltanto ed esclusivamente le attività commerciali, ad eccezione dei contributi corrispettivi erogati da Enti pubblici i quali non concorrono alla formazione del reddito imponibile ma sono gravati da IVA e soggetti ai relativi adempimenti. L'art. 1 del Decreto IVA (DPR 26.10.1972 n. 633, in seguito per brevità, DPR 633/72), prevede che l'Imposta sul Valore Aggiunto si applichi sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di "impresa", dove per esercizio di impresa si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 del Cod. Civ., anche se non organizzate in forma di impresa.

Non sono tenute all'apertura di una posizione Iva tutti quegli enti che svolgono esclusivamente attività istituzionale o attività commerciale in maniera occasionale. In tutti gli altri casi occorrerà aprire una posizione Iva. Attualmente la normativa prevede un'aliquota ordinaria (20%) e due ridotte (4 e 10%) applicabili ad operazioni espressamente previste dalla legge.

Per gli enti tenuti all'apertura di partita Iva, la dichiarazione di inizio attività deve essere presentata direttamente (dal legale rappresentante o da colui che ne è stato espressamente delegato) all'Ufficio IVA competente per territorio (ora Ufficio delle Entrate laddove istituito), intendendosi come tale quello nella cui circoscrizione i soggetti residenti in Italia hanno il domicilio fiscale oppure tramite un intermediario abilitato (per es. consulente fiscale, commercialista ecc...). La presentazione della dichiarazione deve essere effettuata entro 30 gg. dall'inizio dell'attività.

A) Gli obblighi dichiarativi delle associazioni sportive

Tutti i soggetti passivi delle imposte sul reddito devono presentare la dichiarazione dei redditi annualmente posseduti, anche se da essi non dovesse conseguire alcun debito d'imposta. Gli enti sportivi che abbiano introitato proventi di natura commerciale, quali soggetti passivi dell'Ires (ex Irpeg), sono quindi tenute – in linea generale – alla compilazione della dichiarazione dei redditi. Attenzione, però: nessun obbligo dichiarativo sussiste se nel periodo d'imposta l'associazione non ha prodotto redditi imponibili o se ha conseguito solo redditi esenti o già tassati alla fonte (come nel caso degli interessi attivi di conto corrente). Nel caso in cui, poi, l'associazione abbia tenuto, nel periodo d'imposta, una contabilità per l'attività commerciale (anche se in modo forfettario), allora la dichiarazione va sempre compilata anche se la gestione ha chiuso in perdita.

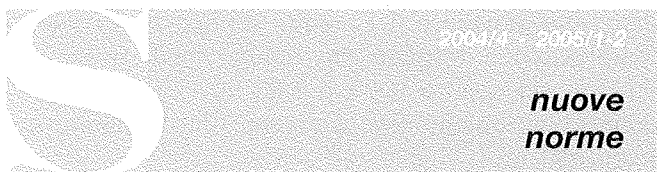
Le associazioni sono obbligate alla presentazione in via telematica delle dichiarazioni fiscali se:

- nell'anno 2003, erano tenute a presentare la dichiarazione Iva o,
- nell'anno 2004, sono tenute a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta o
- devono presentare il modello per la comunicazione dei dati relativi all'applicazione degli studi di settore.

Se non c'è l'obbligo dell'invio telematico, la dichiarazione può essere presentata ad un ufficio bancario o postale. Anche fuori dai casi obbligatori le dichiarazioni fiscali possono comunque essere presentate in via telematica, direttamente o attraverso un intermediario abilitato.

Nel caso di trasmissione telematica diretta l'associazione dovrà chiedere l'apposita abilitazione all'Agenzia delle Entrate e servirsi:

- del servizio telematico Entratel, qualora sia tenuta alla presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per più di venti soggetti;
- del servizio telematico Internet, qualora sia tenuta alla presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per meno di venti soggetti o non sia tenuta affatto alla presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta.



Le associazioni con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare presentano una dichiarazione unificata (mod. UNICO) se sono tenuti alla presentazione di almeno due delle seguenti denunce:

- la dichiarazione dei redditi;
- la dichiarazione dell'IRAP;
- la dichiarazione IVA;
- la dichiarazione dei sostituti d'imposta, mod. 770 ordinario, se compreso nella dichiarazione unificata.

Le associazioni con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (esercizio 1° luglio - 30 giugno, ad esempio) non possono presentare la dichiarazione in forma unificata. Anche in questo caso, però, la dichiarazione Irap va presentata insieme alla dichiarazione dei redditi.

Per la presentazione della dichiarazione, compresa quella unificata, i termini da rispettare sono:

- l'ultimo giorno del settimo mese dalla chiusura del periodo d'imposta (es. 31 luglio 2004 se il periodo d'imposta chiude il 31 dicembre 2003), per la presentazione della dichiarazione a banche e uffici postali;
- l'ultimo giorno del decimo mese dalla chiusura del periodo d'imposta (es. 31 ottobre 2004 se il periodo d'imposta chiude il 31 dicembre 2003), per la trasmissione telematica delle dichiarazioni.

I versamenti risultanti dalla dichiarazione, compresi quelli relativi al primo acconto, devono essere effettuati entro il giorno 20 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, anche se la dichiarazione è trasmessa in via telematica. In caso di chiusura al 31 dicembre 2003, il versamento va quindi effettuato entro il 21 giugno 2004 (essendo il 20 domenica).

È in ogni caso possibile effettuare i versamenti entro il 30° giorno successivo al termine previsto, maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

La seconda rata di acconto va versata entro il mese di novembre ovvero entro l'undicesimo mese dell'esercizio.

Con riferimento al modello UNICO, le associazioni devono compilare i quadri relativi ai singoli redditi oggetto di dichiarazione, oltre al quadro RN, di riepilogo, destinato alla determinazione dell'imposta che risulta dovuta o del credito d'imposta. Il reddito complessivo è formato dai redditi fondiari (da dichiarare nel quadro RA e/o RB), di capitale (da dichiarare nel quadro RI), e diversi (da dichiarare nel quadro RL).

Le associazioni che hanno esercitato attività commerciali, escluse quelle di carattere meramente occasionale, devono presentare la dichiarazione anche in mancanza di reddito. In tal caso, dovrà essere compilato:

- il quadro RF, da parte delle associazioni che hanno svolto attività commerciale in contabilità ordinaria;
- il quadro RG, da parte delle associazioni che hanno esercitato attività commerciale in contabilità semplificata ovvero determinano il reddito in base a regimi forfettari.

Sono poi previsti altri quadri, con finalità informative: il quadro RO contiene l'elenco nominativo degli amministratori, dei rappresentanti e dei componenti dell'organo di controllo, il quadro RS contiene prospetti comuni ai quadri relativi al reddito d'impresa ed il prospetto degli oneri.

I dati relativi all'utilizzo dei crediti ad alla rateizzazione vanno riportati nel quadro RX.

Alla fine del periodo d'imposta, l'associazione che ha esercitato l'opzione per l'applicazione del regime di cui alla legge numero 398 del 1991 dovrà compilare il quadro RG del modello Unico. A tal proposito, non assumeranno rilievo i proventi derivanti dalle attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali che possono fruire della detassazione ai fini delle imposte sui redditi. Nella determinazione del reddito imponibile non assumeranno inoltre alcun rilievo anche le entrate derivanti da quote di tessera-mento e da erogazioni liberali in denaro, che costituiscono sempre movimentazioni istituzionali. Il reddito imponibile deve essere determinato sottraendo, dal totale dei proventi, il 97% degli stessi, quali costi forfettariamente riconosciuti (per i soggetti in regime ex legge 398/91 la redditività deve infatti essere pari al 3%) ed aggiungendo le plusvalenze patrimoniali realizzate nell'anno.

B) I regimi IVA

Per la determinazione dell'imposta da versare all'Erario le associazioni sportive che non abbiano fatto l'opzione per la legge 398/91, sono tenute, necessariamente, ad utilizzare il c.d. sistema Iva da Iva. Ovvero dovrà essere versata l'eventuale differenza algebrica tra l'iva incassata e quella pagata riferita all'attività commerciale esercitata. I versamenti dovranno essere mensili (o trimestrali per opzione, ricorrendo- ne i presupposti), si dovrà procedere alla presenta- zione della dichiarazione periodica (dal 2001 neces- sariamente per via telematica) e di quella annuale.

Il D.Lgs. 26 febbraio 1999, n.60, in attuazione della delega contenuta nella Legge 3 agosto 1998 n.288, ha apportato rilevanti modifiche al regime spettacolistico, intendendosi come tale anche ogni manifestazione sportiva aperta al pubblico. Ha, infatti, introdotto l'imposta sugli intrattenimenti con effetto dal 1 gennaio 2000 sostituendo quella sugli spettacoli di cui al D.P.R.26 ottobre 1972, n. 640.⁸ Il decreto n.60/99 ha pertanto previsto due nuovi regimi:

- imposta sugli intrattenimenti per alcune fattispecie che mantengono anche il regime agevolato IVA di cui all'art.74, comma 6, D.P.R.633//2;
- regime IVA ordinario di cui all'art.74 quater D.P.R.633/72 (salva specifica opzione per il regime semplificato per i contribuenti con volume d'affari fino a 50 milioni, o per il regime di determinazione forfetario del reddito di cui alla Legge 16 dicembre 1991 n.398) per le altre restanti fattispecie per cui è stata abrogata l'imposta sugli spettacoli.

Il Ministero delle Finanze in un primo tempo con la Circolare 29 dicembre 1999 n.247/E (al punto 6) e poi con il D.P.R. 30 dicembre 1999 n.544 ha fornito i chiarimenti e gli adempimenti contabili per gli esercenti attività di intrattenimento o spettacolo (e tra questi rientrano anche le associazioni).

Dopo molte discussioni, sulla Gazzetta Ufficiale 24 luglio 2000 n. 171, è stato pubblicato il decreto di attuazione del provvedimento in esame. In particolare modo la disposizione normativa riguarda le caratteristiche degli apparecchi misuratori fiscali, il contenuto e le modalità di emissione dei nuovi "titoli di accesso" per gli intrattenimenti e le attività di spettacolo che sostituiscono dal 1 gennaio 2001 la biglietteria SIAE⁹. Il Ministero delle Finanze, con la circolare n.165/E del 7 settembre 2000, ha fornito infine maggiori precisazioni sulle modalità operative e sui soggetti obbligati.

3.5. IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI

È soggetto all'imposta sugli intrattenimenti chiunque organizzi attività di intrattenimento. Il legislatore distingue le attività soggette all'imposta sugli intrattenimenti e al regime speciale IVA in quanto caratterizzate dalla prevalenza dell'aspetto ludico e di divertimento. Insito nel concetto di "intrattenimento" è la partecipazione attiva ad esso. L'imposta sugli intrattenimenti si applica solo alle seguenti attività (art.1

D.P.R.640/72 come modificato dal D.Lgs.60/99):

- *esecuzioni musicali di qualsiasi genere, con esclusione di concerti musicali e strumentali, e trattamenti danzanti anche se effettuate in discoteche e sale da ballo qualora l'esecuzione di musica dal vivo sia di durata inferiore al 50 per cento dell'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio (aliquota 16%).*

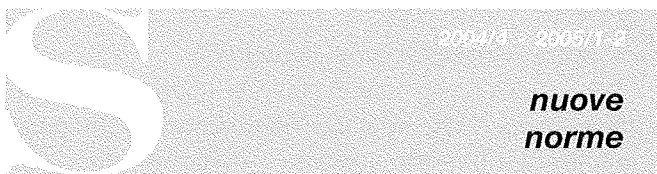
Ai fini dell'applicazione dell'imposta costituisce musica dal vivo l'effettiva esecuzione musicale con strumenti di qualsiasi genere, senza l'utilizzo o con l'utilizzo meramente accessorio di supporti preregistrati o campionati. In quest'ultima configurazione è considerata la prestazione del cantante che utilizzi basi musicali per intrattenimenti del tipo "karaoke" o comunque per la sua esibizione, non potendosi configurare dette ipotesi esecuzioni musicali dal vivo. Per l'applicazione dell'imposta occorre inoltre calcolare il rapporto percentuale tra la durata dell'esecuzione dal vivo e l'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio in funzione dell'attività di intrattenimento.

- *Utilizzazione di bigliardi, elettrogrammofoni, dei bigliardini e di qualsiasi tipo di apparecchio e congegno a gettone, moneta, o a scheda, da divertimento o trattenimento, anche se automatico o semiautomatico, installati sia nei luoghi pubblici o aperti al pubblico, sia in circoli o associazioni di qualunque specie; utilizzazione ludica di strumenti multimediali; gioco del bowling; noleggio gokart (aliquota 8%).*

Per tali apparecchiature l'imposta viene assolta attraverso l'acquisto di schede magnetiche a deconto, o

⁸ Tra l'altro il D.P.R.640/72 è stato modificato dal D.Lgs. 30 marzo 2000 n.99 in materia di sanzioni amministrative tributarie.

⁹ La circolare del Ministero delle Finanze n. 224/E del 15.12.2000 delinea i nuovi compiti e i poteri della Siae alla luce della convenzione sottoscritta dallo stesso Ministero delle finanze con detto ente in data 24.03.2000. Il documento è ponderoso e affronta svariati temi. Al momento interessa sottolineare, il riconoscimento, tra i compiti della Siae, delle verifiche sull'assenza delle finalità lucrative delle associazioni che abbiano optato per la legge 398/91; nonché la verifica della sussistenza dei requisiti oggettivi previsti dall'art. 4 del decreto IVA per il non assoggettamento a tale tributo dei corrispettivi versati dai soci a fronte delle prestazioni di spettacolo o intrattenimento, ivi compresa la somministrazione di alimenti o bevande.



strumenti similari, ad eccezione degli apparecchi meccanici per i quali la base imponibile è determinata in modo forfetario. In relazione al noleggio di go-kart e del bowling, queste attività possono essere escluse dall'imposta sugli intrattenimenti quando siano svolte a scopo agonistico-sportivo.¹⁰

– *Ingresso nelle case da gioco o nei luoghi specificatamente riservati all'esercizio delle scommesse (aliquota 60%) ed esercizio del gioco nelle case da gioco e negli altri luoghi a ciò destinati (aliquota 10%).*

La tariffa si applica anche agli intrattenimenti non compresi espressamente ma analoghi a quelli contenuti nell'elenco.

3.6. LE ATTIVITÀ DI SPETTACOLO

Nella tabella C) allegata al D.P.R. 633/72 sono elencate una serie di manifestazioni che hanno natura spettacolistica, pertanto assoggettati al solo regime ordinario dell'IVA (cd. IVA da IVA, ex art.74 quater D.P.R. 633/72, salva opzione specifica) ed esclusi pertanto dall'applicazione dell'imposta sugli intrattenimenti.

In tale tabella sono comprese varie attività artistiche e culturali nonché gli spettacoli sportivi. Le attività spettacolistiche sono un fenomeno statico, con connotazione sportivo, che implica una partecipazione passiva dello spettatore di fronte all'evento - rappresentazione. Il legislatore ha distinto tre ipotesi di contribuenti che svolgendo attività spettacolistiche sono sottoposti a regole diversificate di applicazione dell'IVA.

Nella prima tipologia di soggetti sono gli esercenti attività di spettacolo che applicano l'IVA secondo i criteri ordinari (art.74 quater D.P.R. 633/72), nella seconda invece i contribuenti minori con volume d'affari non superiore a 50 milioni (art.74, comma 5 D.P.R. 633/72 e art.79 D.P.R. 917/86), nell'ultima le associazioni in regime di determinazione forfetaria del reddito di cui alla L.398/91 (art.74, comma 6 D.P.R. 633/72)

A) Regime Iva ordinario

Determinazione della base imponibile

Per le attività spettacolistiche si applica il regime d'imposizione IVA ordinario (detrazione dell'imposta a credito dall'imposta a debito e determinazione del-

la somma da versare cd.IVA da IVA). Pertanto l'esercente attività di spettacolo deve versare l'imposta incamerata all'erario, dopo aver detratto l'IVA sugli acquisti di beni e servizi relativi all'attività esercitata e per la quale ha diritto alla detrazione. L'aliquota di riferimento è quella del 20% fatta eccezione per alcune attività quali quelle di spettacoli teatrali, concerti vocali e strumentali per cui l'aliquota è del 10%. Per gli spettacoli sportivi di ogni genere, se il prezzo netto del biglietto d'ingresso non è superiore a € 12,91 nette è del 10% (in pratica, il prezzo massimo del biglietto, compresa l'IVA, non può superare € 14,20). Se il prezzo è superiore, si applica l'aliquota ordinaria del 20%. Per le attività accessorie si applica l'aliquota corrispondente all'attività principale.

Il presupposto impositivo sorge al momento in cui ha inizio l'esecuzione della manifestazione mentre, per gli abbonamenti, invece nel momento del pagamento del corrispettivo dovuto.

La base imponibile è determinata dall'ammontare dei corrispettivi dovuti, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione della cessione e della prestazione, nonché i debiti o altri oneri verso terzi accollati al concessionario e al committente, aumentato dalle integrazioni connesse direttamente con i corrispettivi dovuti da altri soggetti. Concorrono, inoltre, a formare la base imponibile, anche tutte le cessioni e prestazioni accessorie a una cessione di beni o a una prestazione di servizi, effettuate direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto o a sue spese.

Adempimenti contabili

Le attività spettacolistiche richiedono una comunicazione formale e preventiva alla SIAE competente per territorio, anche se organizzate in modo saltuario e occasionale purché effettuate nell'ambito dell'esercizio d'impresa. Ciò sta a significare che per le associazioni che non esercitano abitualmente attività commerciali le attività spettacolistiche non rilevano ai fini Iva e non sono, altresì soggette all'obbligo di comunicazione in argomento.

¹⁰ Pertanto ai fini del riconoscimento della natura di attività sportiva occorre che l'uso degli impianti o attrezzatura sia riservato esclusivamente a soci e associati praticanti l'attività agonistico sportiva (e regolarmente iscritti nei registri previsti dagli statuti in conformità alle prescrizioni delle federazioni sportive di appartenenza), nel contesto di una manifestazione riconosciuta come agonistico-sportiva (e quindi organizzata dal Coni, dalle Federazioni sportive nazionali, dagli Enti di promozione sportiva e altri soggetti comunque denominati che perseguono finalità sportive purché affiliati o riconosciuti dal Coni o da Federazioni sportive nazionali).

Gli adempimenti contabili per dette associazioni risulteranno essere i seguenti:

- emissione della fattura, limitatamente alle prestazioni di pubblicità e di sponsorizzazione, nonché per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica;
- certificazione dei corrispettivi mediante rilascio di titoli di accesso emessi da appositi apparecchi misuratori fiscali o da biglietterie automatizzate;
- annotazione dei proventi nel registro dei corrispettivi;
- tenuta del registro degli acquisti previsto dall'art. 25 del D.P.R. 633/72 in cui annotare, in apposita sezione, anche le fatture emesse;
- effettuazione dei conseguenti adempimenti di liquidazione, versamento con delega unificata modello F/24 e di dichiarazione periodica ed annuale I.V.A e tenuta e conservazione dei registri e dei documenti ai sensi dell'art. 39 dpr 633/72.

B) Regime per i contribuenti minori

Ai contribuenti che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a € 25.822,84 nell'esercizio di attività spettacolistiche di cui alla tabella C) D.P.R.633/72, la base imponibile IVA è determinata nella misura del 50% dell'ammontare complessivo dei proventi riscossi (quindi anche per i proventi da sponsorizzazione o da cessione di diritti radiotelevisivi), con totale indetraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti (art.74 quater, comma 5 D.P.R.633/72).

I soggetti che presumono di non conseguire un volume d'affari superiore al limite di € 25.822,84, devono indicare il volume d'affari presunto nella dichiarazione di inizio attività da presentare ai sensi dell'art.35 D.P.R.633/72.

Qualora sia superato in corso d'anno il limite predetto, il regime contabile agevolato cessa di avere applicazione dall'anno solare successivo.

Per quanto concerne gli adempimenti contabili, i suddetti soggetti possono certificare i corrispettivi, anche mediante il rilascio della ricevuta o scontrino fiscale manuale o a tagli fissi, in alternativa all'emissione del titolo di accesso allo spettacolo.

Godono inoltre della contabilità semplificata, e sono esonerati dagli obblighi di annotazione dei corrispettivi, di liquidazione, di dichiarazione periodica e dei relativi versamenti, ma assolvono gli obblighi di numerazione delle fatture ricevute, di conservazione

dei documenti ai sensi dell'art.39 D.P.R.633/72, di versamento annuale dell'imposta e di dichiarazione annuale.

L'art.36, comma 4 del D.P.R.633/72 prevede, per le attività spettacolistiche, l'obbligo di applicare separatamente l'imposta e di tenere, quindi, la contabilità separata.

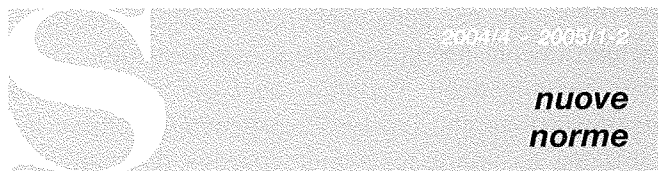
Il reddito imponibile Ires si ricava dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi conseguiti nel periodo d'impresa e l'ammontare delle spese documentate sostenute nel medesimo periodo (art.79 D.P.R.917/86). Anche in questo caso viene concessa la facoltà di optare per il regime ordinario di applicazione dell'imposta (IVA ad IVA), secondo le disposizioni del D.P.R. 442/97. L'opzione ha effetto fino a quando non è revocata ed è comunque vincolante per un quinquennio.

C) Regime Iva per le associazioni in regime di determinazione forfetaria del reddito di cui alla Legge 16 dicembre 1991, n.398

L'art.9 del D.P.R.544/99, in attuazione del D.Lgs. 60/99, ha confermato per le associazioni sportive dilettantistiche, nonché per le associazioni senza scopo di lucro e le pro-loco, che applicano il regime di determinazione forfetaria del reddito di cui alla Legge 16 dicembre 1991, n.398, l'applicabilità, per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, delle disposizioni previste dal regime speciale IVA di cui all'art.74, sesto comma, D.P.R.633/72. Si applicheranno tutte le norme previste per tale regime contabile.

3.7. TITOLI DI ACCESSO

A partire dal 1 ottobre 2001 i soggetti che esercitano attività di intrattenimento e spettacolo sono obbligati ad emettere un apposito documento per l'accesso allo spettacolo. Sulla Gazzetta Ufficiale 24 luglio 2000 n. 171, è stato pubblicato il decreto che disciplina le caratteristiche degli apparecchi misuratori fiscali, il contenuto e le modalità di emissione dei nuovi "titoli di accesso".



Il Ministero delle Finanze, con la circolare n.165 del 7 settembre 2000, ha fornito maggiori precisazioni sulle modalità operative e sui soggetti obbligati.

Si ricorda che sono esclusi dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi con tale speciale modalità solo i contribuenti con volume d'affari fino a € 25.822,84, e quei soggetti che non esercitano in via abituale attività spettacolistiche. Resta fermo per tali soggetti, che esercitano in modo abituale attività diverse da quelle spettacolistiche, l'obbligo di certificare i corrispettivi derivanti dalle attività di spettacolo occasionale e le eventuali attività accessorie ai sensi del D.P.R.n.696/1996 (scontrini o ricevute fiscali). L'art. 94, comma 5, della legge finanziaria del 2003 ha previsto l'entrata in vigore dell'obbligo di installazione dei suddetti misuratori fiscali a decorrere dal primo luglio 2003.

A) Semplificazioni per le associazioni sportive che organizzano manifestazioni sportive con ingresso a pagamento

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 279 del 28.11.2002 è stato pubblicato il provvedimento 20.11.2002 del direttore dell'Agenzia delle entrate con il quale sono stati approvati i nuovi prospetti per l'annotazione delle movimentazioni e delle rimanenze dei titoli di ingresso alle manifestazioni sportive con accesso a pagamento e degli abbonamenti delle società ed associazioni sportive dilettantistiche. Si completa, con il provvedimento in esame, il disposto del decreto del Presidente della Repubblica 13.03.2002¹¹ che aveva previsto la semplificazione delle modalità di certificazione dei corrispettivi da parte dei sodalizi sportivi dilettantistici. Come è noto, detta disposizione aveva previsto che le società e le associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal Coni o da un ente di promozione sportiva¹² "possono documentare i corrispettivi costituiti dalle somme pagate dal pubblico per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche, in alternativa ai titoli di accesso emessi con le modalità stabilite dal decreto del direttore generale del dipartimento delle entrate 13 luglio 2000, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 171 del 24 luglio 2000 mediante rilascio di titoli di ingresso o di abbonamenti"¹³. Si ricorda che detta agevolazione è prevista, però, esclusivamente per gli accessi a manifestazioni sportive dilettantistiche. Pertanto, qualsiasi altro tipo di manifestazione con ingresso a pagamento venisse organizzata da una associazione sportiva dilettantistica

(ad esempio concerto, recital, ecc.) dovrà essere certificato mediante misuratore fiscale o biglietteria automatizzata ai sensi di quanto previsto dal d.lgs. 60/99.¹⁴

Ne consegue che, ai sensi di quanto previsto dall'art. 7 del provvedimento in esame, a far data da mercoledì 29 gennaio dovranno essere utilizzati, in alternativa ai titoli di accesso a mezzo biglietteria automatizzata¹⁵, per la certificazione degli ingressi a pagamento a manifestazioni sportive a carattere dilettantistico, i nuovi titoli di ingresso che dovranno avere le seguenti caratteristiche: essere costituiti da almeno due sezioni, ciascuna recante la numerazione progressiva ed il contrassegno del concessionario (attualmente la Siae) e le seguenti indicazioni:

- Il numero di serie
- La categoria di posto
- Il corrispettivo
- Il corrispettivo per l'eventuale prevendita
- La dicitura gratuito ovvero ridotto

Le due sezioni saranno separate al momento dell'ingresso e, stante il valore di certificazione fiscale del documento, dovranno essere conservate per tutta la durata della manifestazione. I numeri di serie dovranno essere distinti per categorie di posto e di corrispettivo. Il corrispettivo, ove non risulti prestampato, è apposto prima del rilascio del titolo.

Analogamente gli abbonamenti dovranno avere le caratteristiche previste dall'art. 4 del dpr. 69/02 e, più precisamente:

- Gli elementi identificativi dell'associazione sportiva organizzatrice dell'evento
- La validità temporale
- Il numero delle manifestazioni cui danno diritto di assistere, con l'indicazione delle stesse nell'ipotesi di abbonamento a turno fisso
- Il corrispettivo
- La categoria di posto
- La dicitura abbonamento gratuito ovvero ridotto per gli abbonamenti rilasciati gratuitamente o ad importo ridotto
- La data di rilascio

I titoli di ingresso e gli abbonamenti sono rilasciati

¹¹ Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 19 aprile 2002, n. 92

¹² Ivi comprese quelle che hanno optato per gli adempimenti di cui alla legge 398/91

¹³ Art. 2 primo comma dpr. 69/02

¹⁴ Ferma restando l'agevolazione prevista per le associazioni che hanno optato per gli adempimenti di cui alla legge 398/91 ai sensi di quanto previsto dall'art. 2 del dpr. 696/96

¹⁵ In vigore dal primo febbraio 2003 a seguito della proroga recata dal dpr. 152/02

al momento del pagamento del corrispettivo ovvero, se gratuiti, prima dell'ingresso. Tutta la movimentazione dei titoli e degli abbonamenti dovrà essere annotata sugli appositi prospetti che sono stati approvati con il decreto direttoriale in esame e che potranno essere rinvenuti sul sito del Ministero delle Finanze (www.finanze.it) o dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.it) o del concessionario (www.siae.it)¹⁶.

3.8. LE NOVITÀ FISCALI-TRIBUTARIE INTRODOTTE DALL'ART. 90 LEGGE FINANZIARIA 2003

Fin qui l'analisi delle disposizioni fiscali ha prevalentemente riguardato la figura degli enti sportivi costituiti in forma associativa. Dal primo gennaio 2003, come è noto, il legislatore ordinario ha introdotto, anzi, ha tipizzato dal punto di vista civilistico la figura delle società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali, figura disciplinata normativamente dall'art. 90, commi 17 e 18, L. 289/2002 (e successive modifiche). E ancora l'art. 90 ha esteso anche alle società di capitali costituite senza scopo di lucro e riconosciute ai fini sportivi, le norme di cui alla legge 398/91 e la possibilità di usufruire delle altre agevolazioni già previste in materia per le associazioni sportive dilettantistiche.

In primo luogo preme affermare che, ancorché non perseguano il fine di lucro, le società di capitali sportive mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale e sono riconducibili, in quanto società di capitali, nell'ambito dell'art. 73, 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 il comma 1 dell'art. 90. Secondo una puntuale circolare dell'Agenzia delle Entrate (n. 21/E del 2003), 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

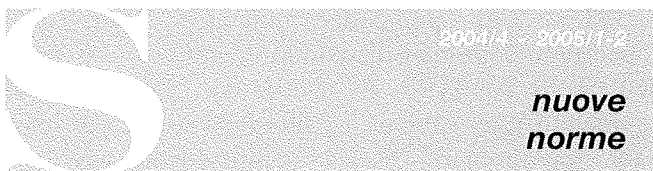
società e agli enti commerciali: nei confronti delle società sportive dilettantistiche non possono, quindi, trovare applicazione le disposizioni relative agli enti non commerciali, recate dagli articoli 143 e seguenti del TUIR, ivi comprese quelle contenute nell'art. 148, concernente gli enti non commerciali 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. 148, comma 3, del TUIR¹⁷. 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 (ora riformulato e approvato definitivamente con la L. 128/04) con quelle previste dal comma 8 dello stesso articolo 148 del Tuir. Ma qui si propone un problema applicativo. 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 (alla luce del fatto che la recente L. 128/04 ha ritenuto non applicabile ai futuri statuti delle SPA, SRL e cooperative sportive, la clausola riguardante il principio di democraticità e uguaglianza dei diritti spettanti ai soci).

La disposizione, infatti, se ed in quanto applicabile, sarebbe di grande importanza per le società spor-

¹⁶ È autorizzata anche la riproduzione fotostatica dei modelli dalla Gazzetta Ufficiale purchè sia garantita la chiarezza e la leggibilità degli stessi.

¹⁷ Art. 148, 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".



tive dilettantistiche, consentendo l'irrelevanza fiscale, ad esempio, dei corrispettivi versati alla società dai tesserati alla stessa Federazione cui il sodalizio sia affiliato. 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 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 (ma, si ritiene, 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. I benefici previsti dalla legge n. 398 dei quali possono fruire le società in argomento saranno 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. 81 del TUIR. Al reddito così determinato si aggiunge l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali. La circolare precisa analiticamente che dal-

l'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 148, 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 forfettizzata 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 forfettizzata: per le prestazioni di sponsorizzazione la detrazione è forfettizzata 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 con-
tabili a carico delle società sportive senza scopo di
lucro dilettantistiche, prevengono l'obbligo di:
– versare trimestralmente l'imposta sul valore ag-

giunto 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 conseguiti 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 viene ulteriormente operata dall'Agenzie 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 ministeriale 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 società 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,

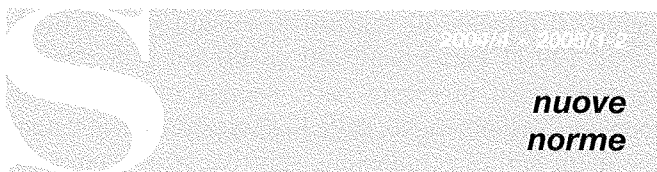
il DPR n. 69 del 2002 consente alle società e associazioni sportive dilettantistiche di sottrarsi all'obbligo di installare i misuratori fiscali. Le disposizioni di semplificazione recate dal DPR n. 69 del 2002 si applicano quando ricorrono le seguenti condizioni:

- 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.¹⁸

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 ef-

¹⁸ 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.



fettuate su appositi prospetti conformi al modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

Esaminiamo ora velocemente le altre novità fiscali previste dall'art. 90 L. 289/02. Il comma 4 dell'art. 90 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 dell'Agenzia delle Entrate sopra illustrata, 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.

3.8.1. 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 scunterebbe ordinariamente l'imposta di registro in misura proporzionale.

3.8.2. 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.

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

3.8.4. 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. 15, 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 lorda 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. 100, comma 2 del TUIR, con l'abrogazione della lettera *c-octies*) (vecchia formulazione art. 65) 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. 78 del TUIR. Ciò, in via esemplificativa, significa che i soggetti IRES, 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.

