

Pianiga - Cazzago (Ve), 03 novembre 2005

**PRATICA SPORTIVA DILETTANTISTICA:
PROFILI CIVILISTICI E FISCALI
DELLE SUE FORME ASSOCIATIVE
(Simone Baldan*)**

INDICE

Il movimento sportivo dilettante	pag. 2
La forma giuridica	pag. 2
Le scritture contabili obbligatorie	pag. 5
Il regime fiscale	
I.RE.S. ed I.R.A.P.	pag. 5
I.V.A.	pag. 8
Adempimenti ai fini S.I.A.E.	pag. 11

Il movimento sportivo dilettante

In occasione dell'ultima Venice Marathon (23.10.2005) si è assistito ad una manifestazione sportiva con una coreografia unica al mondo (la Riviera del Brenta e le sue Ville Venete, il passaggio in laguna e l'arrivo nella città di Venezia) e con una massiccia partecipazione di atleti dilettanti.

Proprio tale partecipazione ha fatto tornare l'attenzione sul mondo sportivo non professionistico, settore di intervento di associazioni di promozione sociale e di pratica sportiva, nonché di privati nella veste di sponsor o di esercenti di impianti sportivi (campi da tennis, palestre, piscine, ecc.).

Le forme associative di pratica sportiva sono le più varie, così come gli interventi di sponsorizzazione o di esercizio di attività commerciali del settore.

Con la presente trattazione si ritiene opportuno dare un primo inquadramento alle forme giuridiche con intento no-profit, previste per la pratica di discipline sportive, e in seguito proporre un riepilogo delle principali agevolazioni fiscali. Si tralascia volutamente l'esercizio in forma commerciale della gestione di strutture sportive da parte di privati (in quanto, a parte il caso delle società sportive dilettantistiche di cui si dirà in seguito, non vi sono differenze sostanziali con le normali attività produttive e di servizi).

La forma giuridica

La forma naturale dell'esercizio di una disciplina sportiva è quella collettiva, intesa sia come lavoro di squadra sia come sfida personale ad altri atleti.

La normativa italiana prevede una forma base in cui possono organizzarsi le persone per tali scopi ed è quella definita come **associazione riconosciuta**¹.

Per la loro costituzione è richiesta la forma dell'atto pubblico, della scrittura privata autenticata o registrata, ed una successiva procedura di riconoscimento presso l'Ente competente (Prefettura o Regione)². Con il

¹Art. 14 e ss. Cod. Civ.

²D.P.R. 10 febbraio 2000 n. 361

riconoscimento l'associazione ottiene oltre alla capacità giuridica anche l'autonomia patrimoniale perfetta³ (cioè gli associati non saranno obbligati in solido con l'associazione per i suoi debiti).

Una forma molto più diffusa, stante la facilità e minore onerosità per la sua costituzione è quella delle **associazioni non riconosciute**⁴. Per la loro costituzione è sufficiente la predisposizione di una scrittura privata registrata, così ottenendo la sola capacità giuridica e non anche un'autonomia patrimoniale perfetta.

Un passo ulteriore sulla strada del no-profit si può esercitare con l'ottenimento della qualifica di **ONLUS**. La normativa stabilisce che sono ONLUS le **associazioni**, i **comitati**, le **fondazioni**, le **società cooperative** e gli **altri enti di diritto privato**, con o senza personalità giuridica, che finalizzano la propria attività istituzionale esclusivamente al perseguimento di scopi di **solidarietà sociale**⁵. Le ONLUS sono quindi inquadrare dall'ordinamento giuridico italiano come una particolare categoria di **enti non commerciali**.

Con la legge n. 289/2002 è stata introdotta la possibilità di applicare i regimi di favore anche "*alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro*"⁶: in tutto e per tutto una società di capitali dal punto di vista giuridico, il cui statuto integra i requisiti previsti per le associazioni sportive.

Tutte queste forme di aggregazione possono essere affiliate ad uno degli Enti nazionali di promozione sportiva o alle Federazioni Nazionali (ad esempio Federazione Italiana Sci, Federazione Italiana Rugby, Federazione Italiana Tennis, F.I.G.C., CONI, ecc.).

L'affiliazione comporta che lo statuto dell'associazione debba possedere i contenuti ed i requisiti previsti dalla Federazione di riferimento, ottenendo così l'ammissione ad usufruire di una serie di servizi ed altri interventi a sostegno della disciplina sportiva scelta. L'affiliazione consente di fruire di benefici fiscali, dei quali si dirà in seguito.

³D. Lgs. 08 giugno 2001 n. 231 - Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica

⁴Art. 36 e ss. Cod. Civ.

⁵Art. 10 c. 1 D. Lgs. 04 dicembre 1997 n. 460

⁶Art. 90 c. 1 L. 27 dicembre 2002 n. 289

In conclusione⁷, le società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva, la ragione o la denominazione sociale dilettantistica e possono assumere una delle seguenti forme:

- a) associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli artt. 36 e ss. Cod. Civ.;
- b) associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del regolamento di cui al D.P.R. 10 febbraio 2000 n. 361;
- c) società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro.

La vera fonte regolamentare è lo statuto, che caratterizza la forma giuridica, sottoscritto dai fondatori ed al quale devono aderire i soggetti che si associano in un secondo momento. Il contenuto minimo obbligatorio dello statuto può essere così riepilogato⁸:

- a) la denominazione;
- b) l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;
- c) l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- d) l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette;
- e) le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;
- f) l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- g) le modalità di scioglimento dell'associazione;
- h) l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.

⁷Art. 90 c. 17 L. n. 289/2002

⁸Art. 90 c. 18 L. n. 289/2002

Inoltre dovranno essere inseriti anche altri contenuti, se espressamente richiesti dalla Federazione Nazionale cui si intende affiliarsi.

Le scritture contabili obbligatorie

Dal punto di vista contabile, i contenuti cambiano a seconda della forma giuridica scelta e se ci si pone in ottica civilistica o fiscale.

Per l'attività istituzionale delle associazioni non vi è un obbligo civilistico di tenuta delle scritture contabili, se non l'approvazione di un bilancio una volta l'anno⁹ ed esclusivamente per le associazioni riconosciute.

L'esercizio in forma di società di capitali sportiva dilettantistica, prevede invece l'applicazione delle norme previste per le società commerciali con tutti gli adempimenti del caso (tenuta della contabilità, predisposizione e approvazione del bilancio, tenuta dei libri sociali) e secondo la forma societaria prescelta (spa, srl, coop.)¹⁰.

Dal punto di vista fiscale, trova applicazione, su opzione dell'associazione, un regime speciale¹¹ che esonera dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili prescritti¹², prevedendo solo la numerazione progressiva e la conservazione delle fatture di acquisto¹³ nonché l'annotazione su apposito modello¹⁴ dei corrispettivi e degli altri introiti conseguiti. Per espressa previsione normativa¹⁵ non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, anche effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti.

Nel caso in cui l'ente eserciti anche un'attività commerciale deve istituire una contabilità separata¹⁶.

Il regime fiscale:

I.Re.S. ed I.R.A.P.

Il reddito complessivo degli enti non commerciali é formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia

⁹Art. 20 c. 1 Cod. Civ.

¹⁰Libro V Titolo V e ss. Cod. Civ.

¹¹Art. 2 L. 16.12.1991 n. 398

¹²Artt. 14, 15, 16, 18 e 20 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 – Titolo II D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633

¹³Art. 22 D.P.R. n. 600/1973 - Art. 39 D.P.R. n. 633/1972

¹⁴D.M. 11 febbraio 1997

¹⁵Art. 148 D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (T.U.I.R.)

¹⁶Art. 144 c. 2 T.U.I.R.

la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione¹⁷.

Il reddito complessivo é determinato secondo le disposizioni dell'art. 8¹⁸. Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73:

- a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- b) i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'art. 8 c. 7 D. Lgs. 30 dicembre 1992 n. 502, come sostituito dall'art. 9 c. 1 lett. g) D. Lgs. 7 dicembre 1993 n. 517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.¹⁹

La legge 398/1991 ha previsto un regime tributario agevolato per le associazioni sportive dilettantistiche, non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva, che nel periodo precedente abbiano conseguito proventi commerciali per un importo non superiore a € 250.000,00²⁰.

Ai fini I.Re.S., l'esercizio dell'opzione comporta la determinazione del reddito imponibile attraverso l'applicazione del coefficiente di redditività del 3% all'ammontare dei proventi derivanti dall'esercizio delle attività commerciali e aggiungendo le eventuali plusvalenze patrimoniali.

Con la stessa base imponibile dell'I.Re.S. dovrà essere corrisposta l'I.R.A.P.²¹.

¹⁷Art. 143 c. 1 T.U.I.R.

¹⁸Art. 143 c. 2 T.U.I.R., ovvero sommando i redditi di ogni singola categoria e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali (art. 8 T.U.I.R.).

¹⁹Art. 143 c. 3 T.U.I.R.

²⁰Regime speciale a cui rinvia l'art. 145 c. 1 T.U.I.R.

²¹Art. 17 D. Lgs. 446/1997

L'art. 25 L. n. 133/1999²² concede un'ulteriore agevolazione alle associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per il regime ex legge 398/1991. In particolare, esso dispone che non concorrono a formare il reddito imponibile di tali associazioni i proventi derivanti dallo svolgimento delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali e quelli realizzati a seguito di raccolte fondi, quando sussistano le seguenti condizioni:

- le attività e le raccolte fondi abbiano carattere di occasionalità e saltuarietà;
- i proventi siano conseguiti nell'ambito di due manifestazioni per periodo d'imposta;
- i proventi rientrino nel limite complessivo di € 51.645,69 per periodo d'imposta.

I pagamenti a favore delle società, enti o associazioni sportive dilettantistiche e i versamenti da questi effettuati sono eseguiti, se di importo superiore a € 516,46, tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli.

L'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente l'attività commerciale per un intero periodo d'imposta²³. Questa regola, tuttavia, non si applica alle associazioni sportive dilettantistiche²⁴. Esse non perdono, quindi, la qualifica di enti non commerciali, ancorché non rispettino i parametri indicati dai commi 1 e 2 del citato art. 149.

Il Modello **“UNICO - Enti non commerciali ed equiparati”** deve essere utilizzato da tutti gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, soggetti all'IRES, ad esclusione degli organi e delle amministrazioni dello Stato (compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica), dei comuni, dei consorzi fra enti locali, delle associazioni e degli enti gestori di demanio collettivo, delle comunità montane, delle province e delle regioni²⁵.

²²Si veda anche art. 148 T.U.I.R.

²³Art. 149 T.U.I.R.

²⁴Art. 90 c. 11 L. n. 289/2002 – Art. 149 c. 4 T.U.I.R.

²⁵Istruzioni Ministeriali al modello UNICO ENC 2005

Per quanto riguarda le **società di capitali sportive dilettantistiche**, deve essere utilizzato invece il modello **UNICO SC**, in quanto la loro forma giuridica è, in fondo, quella di un'impresa commerciale, anche se poi ai fini I.Re.S. usufruisce di un regime particolare.

Il regime fiscale:

I.V.A.

Le prestazioni rese dall'associazione in favore degli associati, in conformità alle finalità istituzionali, sono fuori dal campo di applicazione dell'I.V.A., qualora il suo statuto possieda i contenuti contemplati dall'art. 4 c. 7 D.P.R. 633/72.

Sono assoggettate ad I.V.A. tutte le operazioni commerciali erogate nell'esercizio di impresa²⁶, inteso come professione abituale ancorché non esclusiva delle attività di cui agli artt. 2135 e 2195 Cod. Civ.

Per gli enti²⁷, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

I proventi derivanti dallo svolgimento delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali e quelli realizzati a seguito di raccolte

²⁶Art. 4 c. 1 e 2 D.P.R. 633/72

²⁷Art. 4 c. 2 e ss. D.P.R. 633/72

fondi, dato il carattere di occasionalità e saltuarietà, sono esclusi dal campo di applicazione dell'I.V.A.

Sono considerate in ogni caso commerciali²⁸, ancorché esercitate da enti pubblici, le seguenti attività:

- a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati;
- b) erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;
- e) trasporto e deposito di merci;
- f) trasporto di persone;
- g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio;
- h) servizi portuali e aeroportuali;
- i) pubblicità commerciale;
- j) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

[omissis]

Non sono considerate, invece, attività commerciali:

- a) il possesso e la gestione di unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A e le loro pertinenze, ad esclusione delle unità classificate o classificabili nella categoria catastale A10, di unità da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato, di complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto, da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare dei beni e degli impianti

²⁸Art. 4 D.P.R. 633/72

stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni;

b) il possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli similari, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate.

Gli adempimenti posti a carico delle associazioni sportive dilettantistiche²⁹ sono i seguenti:

- versare trimestralmente l'I.V.A., entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento;
- numerare progressivamente e conservare per 5 anni le fatture di acquisto;
- annotare, anche con 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 DM 11/02/1997 (integrato);
- annotare distintamente nel citato modello i proventi di cui all'art. 25 c. 1 L. 133/1999, che non costituiscono imponibile, le plusvalenze patrimoniali nonché le operazioni intracomunitarie.

Ai fini della liquidazione dell'I.V.A. da versare³⁰, sui proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali è calcolata l'imposta da versare al netto di una detrazione calcolata sulla medesima base imponibile e riconosciuta forfettariamente pari al 50% dell'imposta calcolata sui proventi, ovvero al 10% per le sponsorizzazioni e al 33,33% sulle cessioni di ripresa televisiva.

Per chiarire il concetto si fornisce il seguente esempio numerico:

proventi diversi	€ 1.000,00
I.V.A. da versare	€ (1.000,00*20%)*50% = € 100,00
proventi da sponsorizzazioni	€ 1.000,00
I.V.A. da versare	€ (1.000,00*20%)*10% = € 20,00
proventi da cessioni di riprese TV	€ 1.000,00
I.V.A. da versare	€ (1.000,00*20%)*33,33% = € 66,66

²⁹Art. 9 c. 3 D.P.R. 544/1999

³⁰Art. 9 c. 1 D.P.R. 544/1999

Per quanto riguarda l'aliquota d'imposta da applicare agli ingressi agli spettacoli sportivi, si distinguono due casi³¹:

- se il prezzo d'ingresso imponibile ammonta fino ad € 12,91, si applica l'aliquota del 10% (ottenendo un prezzo totale massimo del biglietto pari a € 14,20);
- se è di imponibile superiore ad € 12,91, si applica l'aliquota del 20%.

Eventuali prestazioni accessorie alle precedenti, scontano la medesima aliquota di quella a cui si riferiscono³².

Si noti che i proventi derivanti da attività commerciali non connesse all'attività istituzionale, invece, restano assoggettati alla disciplina I.V.A. ordinaria³³.

Adempimenti ai fini S.I.A.E.

Per quanto concerne la certificazione dei corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche, le associazioni possono certificarli, anziché mediante gli appositi misuratori fiscali (registratori di cassa per i quali non è previsto l'obbligo di installazione, quindi), con l'utilizzo di titoli d'ingresso o di abbonamenti, appositamente contrassegnati dalla S.I.A.E.

Per riepilogare i certificati d'ingresso (in forma di biglietto o di abbonamento) sono stati approvati tre distinti modelli, che devono essere preventivamente vidimati, denominati rispettivamente SD/1 (per titoli d'ingresso relativi a ciascuna manifestazione sportiva), SD/2 (per abbonamenti emessi in ciascun mese) e SD/3 (per rimanenze a fine esercizio dei titoli d'ingresso e degli abbonamenti non utilizzati).

³¹Art. 6 c. 11 L. 133/1999

³²Art. 12 c. 1 D.P.R. 633/1972

³³Art. 74 c. 6 D.P.R. 633/1972