

DIPARTIMENTO DI IMPRESA E MANAGEMENT

Laurea Magistrale in Consulenza Professionale e Revisione Aziendale

Cattedra di Diritto Tributario dell'impresa

I regimi fiscali delle associazioni sportive dilettantistiche

Relatore

Prof. Fabio Marchetti

Candidato

Antonio Sciacca

Correlatore

Matr. 690641

Prof. Paolo Porchia

Anno accademico 2017/2018

Introduzione	4
---------------------	---

Capitolo I

La natura giuridica delle associazioni sportive dilettantistiche

1.1	Le associazioni riconosciute e non	7
1.2	Le associazioni sportive dilettantistiche	10
1.3	Gli enti non commerciali ed il relativo inquadramento fiscale	16
1.4	La perdita della qualifica di ente non commerciale	19
1.5	Le attività ritenute non commerciali nelle A.S.D.	22
1.6	I regimi contabili e i primi adempimenti fiscali delle A.S.D.	24

Capitolo II

L'imposizione diretta e indiretta nelle A.S.D.

2.1	La riforma del Terzo settore	30
2.2	La determinazione del reddito	35
2.3	La scelta del regime fiscale	37
2.4	La determinazione del reddito ai fini IRES	38
2.5	L'IRAP per gli enti sportivi dilettantistici	40

2.6	L'IVA nelle operazioni effettuate dagli enti non commerciali	42
2.7	L'IVA nelle associazioni sportive dilettantistiche	44
2.8	Il regime IVA dei corsi didattici sportivi	49
2.9	Le altre imposte indirette	51
2.10	Il modello EAS	52

Capitolo III

Le novità della legge di bilancio 2018 e il controllo delle attività degli enti no profit

3.1	La legge di bilancio 2018 e le novità introdotte dal c.d. Decreto dignità	54
3.2	I controlli sull'attività degli enti	57
3.3	Il riscontro analitico-normativo delle attività che beneficiano delle agevolazioni fiscali. L'accesso e la natura reale dell'ente	59
3.4	Il controllo sugli adempimenti fiscali	63
3.5	Le indicazioni della Guardia di Finanza nella circolare 1/2018. Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali	64
3.6	La casistica nei controlli. Un esempio di prova della "tenuta" fiscale dell'art. 148 T.U.I.R.	69
	Conclusioni	71
	Bibliografia	74

INTRODUZIONE

Lo sport, sempre più negli ultimi tempi, rappresenta una realtà viva, presente in ogni ambito della nostra vita. Coinvolge in Italia un pubblico vastissimo: dai più piccoli, che risultano essere anche i più attivi, fino ad arrivare a rappresentare un piacevole passatempo per quelle persone che sono più avanti con l'età.

Tuttavia, è da diverso tempo che lo sport, e quanto ad esso connesso, non abbraccia soltanto l'attività sportiva in sé e per sé; piuttosto, esso coinvolge settori fino a poco tempo fa considerati "insospettabili", come per esempio l'economia.

Esso, infatti è diventato uno dei più grandi motori del sistema economico, allontanandosi da quei principi sani che ne facevano un punto di aggregazione e diventando sempre più una macchina atta a perseguire un mero scopo di lucro.

Lo sport rappresenta, infatti, per colui che sponsorizza atleti, eventi e società uno strumento per incrementare visibilità, introiti, ricavi, notorietà, forse come nessun'altra attività esistente.

Fortunatamente, l'attività sportiva dilettantistica ci salva da questa prospettiva meramente utilitaristica. Ci riporta alla dimensione dello sport sano, alla dimensione partecipativa e ludica.

Con tale ricerca ci si appresta a rappresentare a chi legge l'approccio giuridico di attività che svolgono un interesse generale.

In questa sede si analizzerà, senza pretesa di esaustività, l'attività sportiva che può essere svolta sia sotto la forma dell'associazione sportiva, che di società sportiva dilettantistica o cooperativa.

Con il presente elaborato si propone l'analisi degli aspetti fiscali e contabili della tassazione; delle conseguenze positive rispetto all'adesione a regimi agevolati e, infine, delle "patologie" in cui si incorre in caso di violazione delle norme tributarie.

Si tratterà inoltre degli enti non commerciali e della loro specificità con riferimento alle associazioni sportive dilettantistiche che ne fanno ovviamente parte.

Ci si soffermerà sul così detto "regime agevolato forfettario" previsto dalla l. n. 398/1991, che è di gran lunga il più diffuso, nonché sulle modalità di determinazione del reddito al fine di calcolare quanto le associazioni in parola saranno tenute a versare per le imposte dirette e indirette.

Ancora, si cercherà di approfondire gli aspetti più rilevanti, rispetto alla materia di nostro interesse, della Riforma del Terzo settore con il relativo Codice; della *ratio legis* e dello scopo ultimo del legislatore di riordinare un *mare magnum* di disposizioni normative, che spesso disorientavano i destinatari.

Più specificamente, l'elaborato si suddivide in tre Capitoli, in ognuno dei quali si è cercato di evidenziare una parte essenziale della nostra ricerca.

Il primo capitolo introdurrà i lettori alla nozione di associazione, alle peculiarità di questa specifica formazione sociale nonché dei suoi scopi di interesse generale.

Nella medesima sezione si indagherà sulla differenza fra gli enti commerciali e non, su quanto questa differenza rilevi in punto di trattamento legislativo e sulla particolare natura di tali enti. Si dirà, invero, che le associazioni sportive dilettantistiche rientrano nella macro-categoria degli enti non commerciali e delle conseguenze della perdita di tale qualifica.

Si inizierà, quindi, l'approfondimento del principale oggetto della ricerca, ovvero del regime fiscale e contabile delle associazioni. Si distingueranno i quattro regimi predisposti dalla legge fra i quali le ASD potranno scegliere, secondo le specifiche esigenze.

Nel secondo capitolo, invece, si darà maggior rilievo a uno dei quattro regimi fiscali e contabili possibili, considerato che è quello a cui hanno aderito la maggior parte delle associazioni in parola. Trattasi, invero, del regime agevolato forfetario, così come previsto dalla l. n. 398/1991.

Si spiegheranno, nel dettaglio, i vantaggi che l'adesione a tale regime comporta, nonché si approfondiranno le problematiche afferenti alla determinazione del reddito, il calcolo delle imposte dirette e indirette, comunque gravanti sulle ASD, gli innumerevoli adempimenti a farsi, includendo altresì i benefici che l'adesione a tale regime comporta.

Nel secondo capitolo, d'altra parte, si darà spazio alla Riforma del Terzo settore e al relativo Codice, alla riflessione sull'applicabilità della nuova normativa alle ASD e più in generale sulla circostanza che la novella e il regime che essa porta con sé siano o meno adatti alla nostra associazione e alla sua organizzazione.

Il terzo capitolo, in ultimo, approfondirà la realtà cui ha condotto il sistema normativo vigente.

Si concluderà la ricerca ripercorrendo brevemente le ultime modifiche nella materia, contraddittorie, introdotte dal Parlamento con la legge di bilancio e dal Governo con il cd. "Decreto Dignità" nel 2018.

Infine, si darà atto della presa di coscienza da parte dell'Amministrazione finanziaria che l'applicazione di una legge, o di più leggi, così "benevole" rispetto al contesto associativo non potesse prescindere da una serie di controlli che vagliassero la "meritevolezza" dei benefici conseguiti.

Da qui scaturisce l'ulteriore analisi cui è dedicata l'ultima parte dell'elaborato. Si tratterà, così, delle indicazioni della Guardia di Finanza, a mezzo di due circolari emanate nell'arco temporale di

dieci anni, che costituiscono una sorta di manuale operativo per individuare evitare eventuali abusi da parte dell'associazione delle proprie finalità di interesse generale, per accedere a regimi fiscali meno onerosi.

Si verificherà, infine, che, spesso, l'attività di controllo ha esiti di grande rilievo, ove si consideri che molto spesso le attività cui è dedita l'associazione sono solo apparenti, poiché tendono a nascondere vere e proprie attività commerciali.

In tali casi, come vedremo in corso di trattazione, le conseguenze saranno dure per l'associazione: essa patirà la decadenza da tutti i benefici conseguiti.

Capitolo I

La natura giuridica delle associazioni sportive dilettantistiche

1.1 Le associazioni riconosciute e non.

Il termine “associazione” è usato spesso in senso molto ampio. Esso è infatti utilizzato per individuare qualunque raggruppamento di soggetti che si organizza per la gestione di un comune interesse.

Com'è noto, la stessa Costituzione italiana tutela all'art. 2 i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle “formazioni sociali” in cui si svolge la sua personalità e assicura all'art. 18 il diritto ai cittadini di associarsi liberamente, senza autorizzazioni, per fini non vietati ai singoli dalla legge penale.

In tale sede tuttavia, per ragioni di opportunità, non tratteremo del fenomeno associativo in senso ampio, bensì delle associazioni in senso stretto, che trovano il loro fondamento legislativo nel libro I del codice civile, agli artt. da 14 a 42.

Le associazioni possono essere definite formazioni sociali, forme stabili di organizzazione collettiva per il perseguimento di fini super-individuali, non lucrativi e per la gestione di interessi comuni¹.

Secondo la dottrina più attenta si è “*in presenza di un fenomeno associativo solo laddove la collettività organizzata prende vita da un atto di autonomia contrattuale*”²; laddove, dunque, il perseguimento degli interessi comuni costituisce l'oggetto di un impegno contrattualmente assunto dai membri dell'associazione medesima.

Tale contratto è costituito innanzitutto da uno scopo, che consiste nel soddisfare i bisogni di natura ideale o comunque non economici dei propri membri.

La natura associativa di un ente, ad esempio, può risultare evidente non solo quando si svolgono esclusivamente attività produttive con metodo non economico (vendita gratuita di beni o servizi o cessione a prezzo politico), ma anche quando si pongono in essere attività di per sé imprenditoriali ed i proventi derivanti da esse sono devoluti istituzionalmente dall'ente a scopi di beneficenza o altruistici³.

¹Una prima distinzione operata dall'ordinamento (v. art. 14 c.c.) è tra associazione e fondazione: quest'ultima consiste in una organizzazione di beni la cui considerazione unitaria discende pur sempre dalla loro destinazione ad uno scopo duraturo e alla soddisfazione di interessi comuni a più soggetti.

²A. Propersi – G. Rossi, *Le associazioni riconosciute e le non riconosciute*, Giuffrè, Milano 2015.

³G. Campobasso in “Diritto Commerciale” UTET, Torino, 2012, pag.8.

Ulteriore elemento che caratterizza l'associazione è la propria struttura: si parla della così detta "struttura aperta", intendendo con ciò riferirsi al fatto che nuovi soggetti possono intervenire nell'associazione senza che ciò comporti la necessità di modificare l'atto costitutivo.

Infine, l'associazione è caratterizzata da una propria struttura organizzativa, composta obbligatoriamente da due organi: l'assemblea e gli amministratori.

Il codice civile opera una distinzione tra associazioni riconosciute e associazioni non riconosciute.

Con il riconoscimento l'associazione acquista la personalità giuridica.

La differenza tra le due categorie risiede nella modalità di costituzione della stessa, nel riconoscimento o meno della personalità giuridica e nel livello di responsabilità degli amministratori.

Più specificamente, le associazioni riconosciute – disciplinate dagli artt. 14-35 c.c.- sono quelle che hanno richiesto ed ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica dallo Stato.

Ciò è conseguito mediante una preliminare istanza rivolta alla Prefettura, in cui deve essere dimostrata la disponibilità di un patrimonio idoneo al raggiungimento del fine che l'associazione stessa si è prefissata e, infine, la costituzione mediante atto pubblico.

Atti fondamentali in tal senso sono lo statuto e l'atto costitutivo. Questo, secondo quanto previsto dalla disciplina civilistica, deve contenere obbligatoriamente: la denominazione dell'ente, l'indicazione del patrimonio e dello scopo, l'indicazione della sede, le norme sull'ordinamento e sull'amministrazione, i diritti e gli obblighi degli associati, nonché le relative condizioni di ammissioni.

Non può sfuggire che nelle associazioni riconosciute il patrimonio non solo è fondamentale, ma necessario, rientrando fra i requisiti obbligatori previsti nell'atto costitutivo.

Vi sono poi ulteriori condizioni che il legislatore ha predisposto in via facoltativa: si tratta delle norme relative all'estinzione dell'ente e alla devoluzione del patrimonio.

In esito all'intervenuto riconoscimento, che segue all'iscrizione nel Registro delle persone giuridiche, istituito presso le Prefetture e le Regioni, ovvero presso le Province autonome, l'ente consegue la personalità giuridica.

In virtù di tale riconoscimento, per i debiti contratti dall'associazione risponde esclusivamente l'ente nei limiti del proprio patrimonio. I terzi creditori dell'ente potranno far valere i loro crediti esclusivamente sul patrimonio dell'associazione, mentre per i debiti personali dell'associato risponderà esclusivamente quest'ultimo col proprio patrimonio.

Quanto alle associazioni non riconosciute, sono tali quelle che non hanno richiesto il riconoscimento o che, pur avendolo richiesto, non lo hanno ottenuto.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, l'associazione non riconosciuta può definirsi come *“un'organizzazione di persone legate tra loro dal perseguimento di un fine di comune interesse e configurate come enti collettivi o centri di interesse dotati di personalità giuridica limitata”*⁴.

L'associazione non riconosciuta si configura quale gruppo di soggetti che si impegnano a svolgere in forma stabile un'attività di comune interesse. Il suo ordinamento interno, come innanzi accennato, è regolato dagli accordi degli associati, che attraverso propri contributi si dotano di un fondo comune in cui entrano a far parte anche i beni acquistati e su cui possono soddisfarsi i creditori per le obbligazioni assunte dagli stessi.

Le associazioni non riconosciute occupano nel codice civile uno spazio marginale rispetto a quelle riconosciute. D'altra parte, nell'esperienza pratica, esse hanno trovato amplissimo spazio nella realtà, arrivando a costituire organizzazioni sociali tra le più importanti e diffuse della realtà italiana del dopoguerra. Partiti politici e sindacati, ad esempio nell'ordinamento italiano, sono associazioni non riconosciute. Il cd. 'terzo settore', infatti, locuzione con la quale nell'uso comune ci si riferisce al fenomeno del volontariato sociale e delle ONG (Organizzazioni Non Governative), comprende in grandissima parte associazioni non riconosciute.

Si è precedentemente accennato al fatto che l'associazione non riconosciuta si costituisca di regola senza l'osservanza di particolari formalità: è sufficiente che più soggetti manifestino la volontà di svolgere stabilmente un'attività di comune interesse, dotandosi di un ordinamento interno, di un'organizzazione e di mezzi patrimoniali idonei allo scopo.

Ad ogni modo, è con riguardo all'autonomia patrimoniale che si manifestano le differenze più rilevanti fra le associazioni riconosciute e quelle non riconosciute. Le prime, dotate della responsabilità limitata conseguente al riconoscimento giuridico, rispondono per le obbligazioni contratte esclusivamente con il patrimonio associativo. Diversamente, le associazioni non riconosciute non hanno acquisito la personalità giuridica e, per questo motivo, il patrimonio dell'associazione non risulta completamente autonomo e separato rispetto a quello degli associati. Infatti, gli associati che agiscono in nome e per conto dell'ente sono illimitatamente e solidamente responsabili delle obbligazioni da esso contratte verso i terzi (art. 38 c.c.).

In altri termini, il fondo comune costituisce la garanzia patrimoniale che l'associazione non riconosciuta offre ai suoi debitori in conformità con l'art. 2740 c.c. Tuttavia, in relazione a tali

⁴ Cass., sez. I, 12 ottobre 1973, n. 2572.

soggetti non riconosciuti, il legislatore ha previsto una responsabilità aggiuntiva per coloro che rappresentano l'ente⁵.

Si tratta comunque, in qualsiasi caso, di una responsabilità accessoria ma non propriamente sussidiaria in quanto per il creditore non esiste alcun obbligo di preventiva escussione del patrimonio dell'associazione rispetto a quello personale di chi ha agito in nome e per conto di essa⁶.

In ogni caso, il soggetto che ha agito in nome e per conto dell'associazione potrà esercitare *a posteriori* l'azione di regresso nei confronti dell'ente stesso⁷.

Al fine di veder comunque tutelata la posizione dei terzi, secondo l'orientamento oramai consolidato della Cassazione, è prevista la responsabilità diretta di coloro i quali hanno personalmente avuto rapporti con essi, a prescindere dalla loro veste istituzionale⁸.

Ad ogni modo, secondo quanto sostenuto dalla dottrina più attenta, permarrebbe, invece, anche la responsabilità di tutti i membri del consiglio direttivo dell'associazione non riconosciuta e non solo quella del singolo membro che ha portato a compimento il contratto⁹.

1.2 Le associazioni sportive dilettantistiche.

L'associazione sportiva dilettantistica è un ente *non profit*, ossia un ente che ha, quale finalità prevalente, il soddisfacimento diretto di bisogni socialmente rilevanti, rispetto a cui lo scopo di conseguire un utile costituisce soltanto una finalità secondaria, strumentale al raggiungimento della prima.

Le A.S.D. sono associazioni istituibili sia in forma riconosciuta che non riconosciuta, che si adoperano per lo svolgimento di attività sportiva dilettantistica, pratica di per sé priva di finalità economico-utilitaristiche e, di conseguenza, conforme alle finalità perseguibili da un'associazione.

⁵ M. Sighel– U. Grisenti, “*Associazioni sportive, adempimenti costitutivi e gestionali*” in Gli speciali Sistemi Frizzera, gruppo Il Sole 24 ore, n. 2 Aprile 2015.

⁶ M. Sighel– U. Grisenti, in “*Associazioni sportive, adempimenti costitutivi e gestionali*” in Gli speciali Sistemi Frizzera, gruppo Il Sole 24 ore, n. 2 Aprile 2015.

⁷ Cass., sez. III, n. 13033/1999.

⁸ Secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione può esistere per un verso, la carica senza assunzione della responsabilità, e, per un altro verso, l'assunzione della responsabilità senza carica, purché l'attività venga svolta in nome e per conto dell'ente. Si veda Cass. n. 455/2005 e n. 718/2006.

⁹ U. Grisenti- M. Sighel, in “*Associazioni sportive, aspetti civilistici*” in La Settimana Fiscale 1.4.2015 n. 5.

Il presidente che rappresenta l'associazione è di regola la figura di riferimento dell'ente. Egli convoca le assemblee e le presiede, garantisce sull'esecuzione delle delibere assembleari e resta in carica di norma per un triennio, comunque rinnovabile se non diversamente disposto dallo statuto.

Il segretario è invece un collaboratore del presidente, a cui sono affidate le mansioni burocratiche dell'ente. Egli dà esecuzione alle delibere del presidente e del consiglio direttivo; si occupa della corrispondenza; coordina il personale e svolge compiti di segreteria, in particolare quelli relativi ai tesseramenti degli atleti.

Organi associativi meno diffusi nel mondo sportivo dilettantistico sono il "Collegio dei revisori", che ha funzioni di controllo della gestione amministrativa e contabile dell'ente ed i cosiddetti "arbitri", che formano il "Collegio dei probiviri", ai quali spetta il compito di dirimere le eventuali controversie fra associati.

Le associazioni sportive dilettantistiche sono sottoposte alla normativa civilistica comune a tutte le associazioni, salvo ulteriori disposizioni speciali che consentono loro di essere inquadrate come "sportivo-dilettantistiche" e dunque di fruire delle numerose agevolazioni fiscali previste dal nostro ordinamento.

Le semplificazioni civilistiche in parola che rendono tali enti "burocraticamente snelli" vanno coordinate con le norme della Legge n. 289/2002, come modificata dall' art. 4 del D.L. 72/2004 (conv. L. 128/2004), e con la disciplina fiscale dell'art. 148 TUIR.

L'attuale disciplina autonoma delle soggettività sportive dilettantistiche è frutto di un percorso normativo particolarmente articolato, caratterizzato dal susseguirsi e dal sovrapporsi di diverse disposizioni non sempre coerenti e omogenee fra loro.

Al riguardo, v'è da dire che il primo tentativo di inserire nell'ordinamento norme di qualificazione è stato esperito con l'art. 6 del D.L. n. 138/2002. Tale norma prevedeva per gli enti sportivi dilettantistici la possibilità di adottare oltre alla forma associativa anche quella di società di capitali e cooperativa senza scopo di lucro, oltreché una serie di elementi statutari obbligatori da definire mediante successivi regolamenti.

Tuttavia, il decreto in parola - in vigore solo tra luglio e agosto del 2002 - non è stato convertito dalle camere, perdendo dunque efficacia retroattivamente.

Il legislatore, successivamente, ritornò sull'argomento con la Legge Finanziaria 2003 (art. 90 L. n. 289/2002), in cui si riproposero le disposizioni di qualificazione previste dal precedente art. 6 del D.L. n. 138/2002, che entrarono in vigore a decorrere dal gennaio 2003.

Nonostante tutto, nei fatti, tenuto conto che gli elementi statutari necessitavano per la loro definitiva entrata in vigore l'emanazione di specifici regolamenti, l'unica disposizione che con decorrenza gennaio 2003 trovò applicazione fu quella riguardante l'obbligo di indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica.

Con l'introduzione della L. n. 289/2002, all'art. 90 come integrato e modificato dal D.L. n. 72/2004, nel rispetto dei contenuti statutari ivi stabiliti, il legislatore consentì di costituire entità sportive dilettantistiche sia sotto la forma giuridica di "associazione sportiva dilettantistica" (con o senza personalità giuridica) sia sotto la forma di "società sportiva dilettantistica".

L'art. 90 della l. del 27 dicembre del 2002 n. 289 ha delineato le tipologie soggettive che operano nell'ambito dello sport dilettantistico¹⁰. La norma *de quo* è di fondamentale importanza, poiché ha regolato l'attività sportiva dilettantistica ed ha introdotto un nuovo tipo di società, che si è inserita nell'insieme dei soggetti societari e che spicca per le sue finalità non lucrative: la società sportiva dilettantistica.

Ciò detto, le associazioni sono ispirate al principio di democrazia interna a differenza delle società di capitali nelle quali il "peso" dei soci è proporzionale alle quote o alle azioni sottoscritte.

Secondo quanto stabilito dalla norma, le ASD possono assumere una delle seguenti forme:

- a) associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli artt. 36 e seguenti del codice civile;
- 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 sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro (SSD) o cooperativa.

Quasi tutte le ASD assumono la forma di associazione sportiva priva di personalità giuridica¹¹ e fanno parte del c.d. "terzo settore".

L'appartenenza all'indicata categoria consente a tali associazioni di avere una gestione non solo amministrativa, ma anche contabile, abbastanza agile e semplificata.

Non è richiesta, infatti, una forma particolare per l'atto costitutivo, anche se sono molto importanti le valutazioni di tipo fiscale, poiché molte agevolazioni richiedono la sussistenza di predeterminati requisiti che devono esser presenti già in fase di costituzione.

¹⁰ N. Forte, "Effetti sull'attività di accertamento del riconoscimento sportivo ad associazioni dilettantistiche", in *Corriere tributario*, 2011, pag. 148

¹¹ <http://www.diritto24.ilsole24ore.com/>, Guido Del Re, 24.05.2008

Fra questi ricordiamo che vi rientra la redazione dell'atto costitutivo dell'associazione con atto pubblico o scrittura privata autenticata e che lo statuto preveda, tra l'altro, il nome dell'associazione, la sede legale, le finalità dell'associazione, i soci e gli organi¹².

Sotto il profilo contabile, si richiede l'elaborazione di un rendiconto economico-finanziario, lasciando allo statuto la libertà di stabilirne le modalità. Ancora, in omaggio alla semplificazione burocratica e contabile, la legge non prevede l'obbligo di tenuta di registri contabili come avviene nelle società di capitali, lasciando, anche in questo caso, l'associazione libera di dotarsi di un libro soci e di un libro delle deliberazioni assembleari, in modo da ricostruire più agevolmente lo storico delle risoluzioni adottate e per suddividere le singole responsabilità.

Ai fini patrimoniali, le ASD non riconosciute godono di un'autonomia imperfetta, in quanto rispondono con il loro patrimonio (definito fondo comune) delle obbligazioni contratte, ed anche con i beni personali degli amministratori e di coloro i quali abbiano agito in nome e per conto dell'associazione.

Presso il CONI è istituito il registro delle ASD, l'inserimento all'interno del quale è necessario al fine di ottenere il riconoscimento di ASD. Tale adempimento, invero, non è solo qualificante dal punto di vista formale, ma costituisce una *conditio sine qua non* per poter partecipare ai campionati.

Ancora, il legislatore al comma 18 bis ha previsto il divieto per gli amministratori delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciuto dal CONI, ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva¹³.

Non meno rilevante è quanto disposto dal Testo Unico Imposte sui Redditi (TUIR)¹⁴ secondo il quale ad esempio è previsto: a) il divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge; ... d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie; ... f) intramissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa".

¹²C. De Stefani –A. Quercia, “*Associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e società sportive (SSD)*”, da Collana Professionisti & Imprese, Maggioli 2018

¹³M. Sighel, “*Associazioni sportive dilettantistiche: profili giuridici e fiscali*”, Bollettino tributario, 2005, pag. 832

¹⁴Cfr. art. 148.

Le ASD sono una realtà molto importante nel sistema calcio ed occorre ricordare come il "Report Calcio" abbia individuato in Italia circa 11.260 società dilettantistiche pari al 78% delle società calcistiche¹⁵.

Nonostante l'ampio utilizzo della ASD, la finalità lucrativa delle società operanti nell'ordinamento sportivo ha sempre acceso un appassionato dibattito sull'utilizzo del termine società, ritenuto improprio, stante l'apparente contraddittorietà insita tra l'obbligo dell'assenza di scopo di lucro ed il disposto dell'art. 2247 c.c. "con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili".

L'art. 90 della l. n. 289/2002 ha istituzionalizzato a rango legislativo la previsione dell'art. 29 dello statuto del CONI che già consentiva 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:

- 1) la società per azioni;
- 2) la società in accomandita per azioni;
- 3) la società a responsabilità limitata.

Già in sede di approvazione dell'originario testo della L. n. 91/81, la previsione delle società di capitali sportive professionistiche fu limitata a quelle per azioni a responsabilità limitata per la presenza, nell'ambito di quelle in accomandita, di soci accomandatari illimitatamente responsabili.

La nuova normativa del 2004 ha introdotto la possibilità per gli enti sportivi di costituirsi anche in forma di cooperative a responsabilità limitata di carattere sportivo, le quali, già prima del formale riconoscimento, erano insite nell'ordinamento sportivo.

Nelle società di capitali prevale l'elemento patrimoniale che si conferma nel riconoscimento della personalità giuridica e che sfocia nell'autonomia patrimoniale perfetta: ossia delle obbligazioni assunte ne risponde solo il patrimonio della società.

I caratteri che accomunano i diversi tipi di società di capitali sportiva sono: i soci godono del beneficio della responsabilità limitata; il potere di amministrazione è separato dalla qualità di socio. L'organizzazione interna della società si articola in una pluralità di organi ciascuno dotato di propria competenza.

¹⁵ <http://www.diritto24.ilsole24ore.com>, Guido Del Re, 24.05.2008.

In particolare, l'assemblea è l'organo nel quale vengono rappresentati tutti i soci in possesso di quote di proprietà e delibera su nomina e revoca degli amministratori, azione di responsabilità nei loro confronti, approvazione del bilancio annuale da essi redatto e sulle modificazioni dell'atto costitutivo. Il consiglio di Amministrazione è l'organo a cui compete la gestione diretta della società ed i poteri vengono generalmente assegnati ad un Amministratore Unico.

Infine, vi è il collegio sindacale ossia l'organo di controllo che ha la funzione di verificare la regolarità della gestione amministrativa della società.

Occorre evidenziare come la qualità di socio sia liberamente trasferibile, in quanto la cessione della quota, che dovrà essere effettuata necessariamente per atto notarile, non necessita del preventivo consenso degli altri soci, fatta salva eventuale clausola di gradimento nei confronti dell'acquirente¹⁶.

Per quanto riguarda le tipologie soggettive citate, volendo riproporre in maniera sintetica una sorta di rapido prontuario sulle ASD, si può sostenere che l'art. 90 riconosce quella serie di benefici fiscali, di cui sopra si è accennato e di cui potranno usufruire queste ultime, al solo rispetto di alcune condizioni. Lo statuto o l'atto costitutivo delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche devono prevedere al loro interno:

1. l'assenza di fini di lucro;
2. il rispetto del principio di democrazia interna;
3. l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica per l'avvio, l'aggiornamento e il perfezionamento nelle attività sportive;
4. la disciplina del divieto per gli amministratori di ricoprire cariche sociali in altre società e associazioni sportive nell'ambito della medesima disciplina;
5. la gratuità degli incarichi degli amministratori;
6. la devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni;
7. l'obbligo di conformarsi alle norme e alle direttive del CONI, nonché agli statuti e ai regolamenti delle federazioni sportive nazionali o dell'ente di promozione sportiva cui la società o l'associazione intende affiliarsi;
8. le modalità di approvazione dello statuto, di riconoscimento ai fini sportivi e di affiliazioni ad una o più Federazioni sportive nazionali o alle discipline sportive associate o a uno degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, anche su base regionale.

¹⁶ <http://www.diritto24.ilsole24ore.com/>, Guido Del Re, 24.05.2008.

1.3 Gli enti non commerciali ed il relativo inquadramento fiscale.

L'ente non commerciale è un concetto introdotto dalla normativa tributaria per individuare, tra soggetti passivi di imposta, gli "enti ... privati, diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale".

Dunque, dal punto di vista tributario, gli enti non commerciali presentano le seguenti caratteristiche:

- Sono enti diversi dalle società;
- Che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.

Gli enti non commerciali sono caratterizzati da una particolare struttura organizzativa e dalla natura dell'attività svolta.

Quanto al primo profilo, l'ente può assumere la forma della fondazione o dell'associazione, riconosciuta e non¹⁷.

Per quanto attiene al secondo profilo, invece, l'attività si considera non commerciale solo se è diversa da quelle indicate specificamente dall'art. 2195 c.c.

L'ente non commerciale è un istituto la cui non lucratività dell'attività esercitata è rilevabile da elementi di natura obiettiva, connessi all'attività effettivamente esercitata¹⁸. La previsione statutaria dell'assenza dello scopo di lucro diventa, in tale contesto, condizione necessaria ma non sufficiente: infatti, le finalità lucrative e sociali andranno individuate con riferimento all'attività concreta posta in essere da tali enti¹⁹.

L'ente non commerciale è in tal senso una figura soggettiva che si distingue da altre figure per la non lucratività del fine perseguito. Come affermato dalla dottrina più avveduta, si tratta di fini pubblici realizzati da soggetti privati²⁰.

Le associazioni sportive dilettantistiche costituiscono una particolare categoria di enti non commerciali, definiti dal T.U.I.R. all'art. 73, a norma del quale essi sono "enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali".

¹⁷ F. Muccio, "Il sistema di tassazione, le regole e i presupposti per l'assoggettamento alle regole di tassazione stabilite dalla legge", in www.altalex.com, 17/01/2014.

¹⁸ S. Beretta, "Legge di accompagnamento alla Finanziaria 1997. Il nuovo regime fiscale degli enti non commerciali", in "bollettino tributario d'informazioni", n. 4, 1997, pp. 265-266.

¹⁹ Secondo il costante orientamento della Suprema Corte di Cassazione "le previsioni dell'atto costitutivo non sono vincolanti a qualificare l'ente non commerciale, dovendosi piuttosto avere riguardo all'attività effettivamente esercitata" (cfr. per tutte Cass. 4 ottobre 1991, n. 10409).

²⁰ G. Tabet, "Nuova disciplina tributaria degli enti non profit", in Bollettino Tributario d'informazioni, n.2 1999, pp. 103-107.

Si è successivamente specificato che la peculiarità è data “dal fatto di non avere tali enti quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un’attività di natura commerciale, intendendosi per tale l’attività che determina reddito di impresa ai sensi dell’art- 51 del T.U.I.R.²¹.”

Al fine di riuscire ad individuare la corretta disciplina contabile e tributaria da applicare è necessario innanzitutto qualificare soggettivamente l’ente.

Come anticipato, infatti, la caratteristica tipica degli enti non commerciali è appunto quella di non svolgere principalmente un’attività commerciale, cioè quell’attività capace di produrre reddito d’impresa, come delineato nell’articolo 55 del T.U.I.R.

Non va taciuto, infatti, che un ente può avere scopi anche di altro tipo (altruistico, sociale, culturale, assistenziale, ambientale) ed essere comunque qualificato, in virtù dell’attività svolta, come ente commerciale.

Ciò significa che la corretta valutazione dell’ente dal punto di vista tributario necessita non soltanto della verifica circa la natura dello stesso, alla rilevanza sociale delle attività svolte o alla presenza o meno dello scopo di lucro: è, invece fondamentale focalizzare l’attenzione sulle attività che quest’ultimo si prefiggerà di esercitare in vista degli obiettivi per il quale è stato costituito²².

Invero, posto che un ente, nell’arco della sua esistenza giuridica può svolgere diverse attività, di tipo commerciale e non, nell’ambito di queste si può distinguere quelle appartenenti all’oggetto esclusivo e quelle che si riferiscono all’oggetto principale dell’ente stesso²³.

Quanto all’oggetto esclusivo, questo riguarda l’attività svolta dall’ente al fine di perseguire lo scopo sociale indicato nell’atto costitutivo o nello statuto. L’oggetto principale, di converso, si differenzia da quello esclusivo per il carattere di essenzialità dell’attività svolta, sempre finalizzata al raggiungimento dello scopo sociale. L’oggetto dell’attività dell’ente, esclusivo o principale che sia, è individuato dalla legge, dallo statuto o dall’atto costitutivo²⁴.

Quanto allo statuto e l’atto costitutivo preme precisare, come innanzi diffusamente rappresentato, che la modalità di redazione rileva dal punto di vista fiscale. Tali modalità sono l’atto pubblico, la scrittura privata autenticata e la scrittura privata registrata.

²¹ Circolare del Ministero delle Finanze n. 124 E del 12.05.1998. Tale circolare, tra l’altro, chiarisce che il riferimento all’intero periodo di imposta costituisce soltanto una proiezione temporale di osservazione dell’attività dell’ente, essendo poi sufficiente, per valutare la prevalenza dell’attività commerciale, che tale prevalenza sussista per la maggior parte del periodo di imposta. Pertanto, in caso di prevalenza dell’attività commerciale per la maggior parte del periodo di imposta, l’ente perde la qualifica di ente non commerciale a decorrere dall’inizio del medesimo periodo

²² G. M. Colombo, “*Reddito imponibile e sistema contabile dei “nuovi” enti non commerciali*”, Azienda & Fisco, anno 1998, fascicolo 7, pag. 323

²³ G. M. Colombo, “*La contabilità fiscale degli enti non commerciali*”, Corriere tributario, anno 2010, fascicolo 31, p. 2526.

²⁴ Cfr. D.P.R. n. 917/1986 art. 73, commi 4 e 5.

In mancanza dell'osservazione di tali forme redazionali, l'individuazione dell'oggetto, se principale o esclusivo, è operata in base all'attività che viene effettivamente esercitata da quest'ultimo.

Una volta così delineato l'oggetto dell'ente, è importante verificare la corrispondenza tra quanto rappresentato nello statuto e quanto realmente esercitato. Solo allora si potrà finalmente definire il carattere commerciale o non commerciale dell'attività svolta dall'ente.

Con riferimento a tale questione si è espressa anche la Suprema Corte di Cassazione, la quale ha precisato che a meno che non si voglia lasciare l'ente arbitro della tassabilità o degli eventuali limiti alla tassabilità del proprio reddito, è evidente che la determinazione del carattere esclusivamente o principalmente commerciale dell'attività esercitata non va fatta in aderenza alle mere enunciazioni, denominazioni e qualificazioni che l'ente nel proprio statuto ha preferito fare o dare, bensì sulla scorta dell'interpretazione che è consentito dare alle disposizioni statutarie, nella ricerca della reale natura dell'attività che l'ente si prefigge di esercitare²⁵.

In sostanza non bisogna soffermarsi sulle mere enunciazioni che l'ente pone in essere in merito all'attività che andrà a svolgere, ma bisogna considerare lo statuto e l'atto costitutivo come spunto per indagare quale sarà effettivamente l'attività che quest'ultimo porrà in essere e che lo qualificherà sotto la veste di ente commerciale o non commerciale²⁶.

Nel caso in cui nell'atto costitutivo o nello statuto l'ente indichi lo svolgimento di attività diverse, di cui alcune qualificabili come commerciali e altre non commerciali, bisognerà qualificare l'ente in base all'attività considerata essenziale al raggiungimento dello scopo per cui l'ente stesso è stato creato.

Conseguentemente, ove l'attività essenziale per la realizzazione dello scopo associativo sia non commerciale, l'ente sarà annoverato fra quelli non commerciali. La qualifica così determinata rileverà ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA e assoggetterà l'ente alla disciplina del T.U.I.R., titolo II, Capo II e dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972.

Al contrario, evidentemente, l'ente che dichiara finalità non lucrative, è considerato ente commerciale nell'ipotesi in cui l'attività essenziale per la realizzazione dei prefissati scopi tipico è di stampo commerciale.

²⁵ Cass., sez. 1, 4 ottobre 1991, n. 10409

²⁶ L. Castaldi, *"Gli enti non commerciali e le imposte sui redditi"*, Giappichelli, Torino, 1999.

1.4 La perdita della qualifica di ente non commerciale

La natura di ente non commerciale non è concessa una volta e per sempre, non è immanente, né immutabile, ma è possibile che essa muti nell'arco dell'esistenza giuridica dell'ente stesso²⁷.

Le conseguenze della perdita della qualifica vanno ad incidere sia sulle imposte sui redditi che sull'imposta sul valore aggiunto.

Per evitare l'utilizzo indebito dello strumento associativo, indipendentemente dalle definizioni offerte dall'atto costitutivo e dallo statuto dell'ente, il legislatore ha fornito all'art. 149 TUIR alcuni "indizi" idonei a far perdere la qualifica di ente non commerciale.

In *primis*, l'attività commerciale non deve essere prevalente rispetto a quella istituzionale in un intero periodo d'imposta²⁸ e le immobilizzazioni afferenti all'attività economica devono essere inferiori al numero delle altre immobilizzazioni appartenenti all'ente.

Quindi, a prescindere dal contenuto dello statuto e dell'atto costitutivo che "impongono" la qualifica di ente non commerciale, il legislatore ha ritenuto di non riconoscerla nel caso in cui per un intero periodo di imposta l'attività prevalente risulti essere di tipo diverso.

Di conseguenza, l'ente viene assoggettato a un regime di tipo differente, quello previsto, cioè, per gli enti commerciali.

L'art. 149 del TUIR, al secondo comma, tiene presente agli indicati fini, anche ulteriori parametri di seguito indicati:

- 1) la prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
- 2) la prevalenza dei ricavi derivanti dalle attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o delle prestazioni riguardanti l'attività istituzionale;
- 3) la prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, quali contributi, sovvenzioni, liberalità e quote associative;
- 4) la prevalenza dei componenti negativi inerenti all'attività commerciale rispetto alle altre spese.

²⁷ F. Ranzini, "L'attività delle associazioni sportive dilettantistiche: agevolazioni e deroghe", in Guida alla fatturazione, anno 2010, fascicolo 3, pag. 45.

²⁸ Come sottolineato dalla C.M. 12.5.98 n.124/E tale lasso di tempo costituisce solo una proiezione temporale di osservazione dell'attività dell'ente, essendo sufficiente perché esso sia considerato commerciale che tale prevalenza si manifesti anche solo per la maggior parte del periodo d'imposta. Si rende necessaria una valutazione a priori dell'attività che l'ente intende mettere in atto altrimenti potrebbe operare con la convinzione di rientrare nella disciplina degli enti non commerciali ed in virtù della prevalenza della sua attività commerciale essere considerato dal legislatore ente economico dall'inizio del medesimo periodo.

Dalla lettera della norma, nella parte in cui al secondo comma dell'art.149 si legge “*si tiene conto anche dei seguenti parametri*”, si può agevolmente intuire la *ratio* del legislatore di prevedere ulteriori parametri la cui presenza, però, non può comportare la perdita automatica della qualifica di ente non commerciale²⁹.

Più precisamente, il sussistere di uno o più di uno dei parametri indicati può fungere da indizio valutabile in concorso con le altre caratteristiche dell'ente, contestualizzandolo³⁰.

Altro aspetto da considerare sono le componenti negative di reddito, le quali se inerenti principalmente ad attività economiche, fanno sì che l'ente sia inquadrato come economico-commerciale.

Va precisato, comunque, che l'attività commerciale deve essere rilevante rispetto all'attività istituzionale – e cioè quell'attività che nello statuto o nell'atto costitutivo dell'ente è riconosciuta come scopo dello stesso e che deve sempre essere presente all'interno di un ente - ma ciò non è ricostruibile agevolmente. Tanto, evidentemente, perché l'attività istituzionale non prevede corrispettivi e quindi risulta difficile da quantificare rispetto a tutte le altre attività svolte.

Ancora, il TUIR indica altri elementi dai quali far discendere la natura commerciale dell'ente, che testimoniano l'esercizio di una prevalente attività commerciale.

Al fine di stabilire la prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, la Circolare ministeriale 124/E ha chiarito che il confronto va effettuato tra le immobilizzazioni riguardanti l'attività commerciale (materiali, immateriali e finanziarie) e gli investimenti relativi alle attività istituzionali ivi compresi gli investimenti relativi alle attività decommercializzate.

Quanto alla prevalenza dei redditi indicate al punto 3), l'indicata Circolare ha, invece, chiarito che il raffronto deve effettuarsi fra i componenti positivi dell'impresa e le entrate derivanti dall'attività istituzionale. Devono escludersi i contributi derivanti dallo svolgimento di attività con finalità sociale in regime di convenzione o accreditamento, in quanto tali contributi non concorrono alla formazione di reddito degli enti non commerciale ai sensi dell'art. 143, co. 3, lett.b) del TUIR.

Il mutamento della qualifica, di cui all' art. 149 co. 3 del TUIR, opera a partire dal periodo di imposta in cui vengono meno quelle condizioni che legittimano le agevolazioni fiscali ed include l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'art. 15 del D.P.R. n. 600 del 1973.

²⁹ S. Gallo, “*Sulla sussistenza dei requisiti previsti per accedere allo status di ente non commerciale di un'associazioni sportiva dilettantistica*”, in Rivista della guardia di finanza, anno 2010, pag. 923.

³⁰ cfr. Circolare Ministeriale 124/E del 1998.

A norma della citata disposizione di legge, l'iscrizione nell'inventario deve essere effettuata entro sessanta giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica secondo i criteri di cui al D.P.R. n. 689 del 1974.

In particolare, la circolare ministeriale 124/E ha precisato - considerato che il mutamento di qualifica assume rilevanza dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale si verifica - che l'ente, fin dall'inizio del periodo di imposta, deve valutare in prospettiva la propria attività, al fine di effettuare il corretto inquadramento tributario e, conseguentemente, dovrà effettuare gli adempimenti contabili previsti dalla normativa vigente secondo il tipo di attività svolta.

Tutto ciò, invero, non è una soluzione di poco momento in quanto evita che la qualifica dell'ente sia individuata a posteriori sulla scorta di parametri coincidenti con presunzioni legali e che dunque l'ente medesimo subisca l'applicazione di sanzioni per la violazione delle norme relative alla tenuta della contabilità.

In base alle disposizioni sulla prevalenza, l'attività delle associazioni sportive dilettantistiche potrebbe spesso suscitare perplessità in merito alla sua non commercialità in quanto è assai frequente che le entrate derivanti da sponsorizzazioni e pubblicità ed i biglietti d'ingresso e gli abbonamenti pagati dai tifosi per assistere alle gare ufficiali superino di gran lunga contributi, erogazioni e quote associative, ovvero le entrate tipiche di natura istituzionale.

Per tale motivo, è intervenuta la L. n. 289/2002, che ha escluso le associazioni sportive dilettantistiche dall'applicazione della perdita della qualifica non commerciale nel caso in cui non siano rispettati i requisiti e i parametri dei co. 1 e 2 dell'art. 149 TUIR.

Dunque, le disposizioni concernenti la perdita di tale qualifica non si rendono applicabili alle ASD³¹. Questi enti, infatti, possono avere entrate di carattere commerciale, come ad esempio le sponsorizzazioni, anche in maniera prevalente rispetto alle entrate istituzionali, ma essere comunque considerati enti non commerciali³².

La qualificazione dell'ente non commerciale effettuata in base al dettame normativo dell'art. 149 del TUIR opera anche ai fini IVA, giusto il disposto dell'art. 4 ultimo comma del D.P.R. n. 633 del 1972.

³¹ Cfr. art. 90 l. n. 289/2002.

³² G. M. Colombo, "Reddito imponibile e sistema contabile dei "nuovi" enti non commerciali", in Azienda & Fisco, anno 1998, fascicolo 7, pag. 323.

1.5 Le attività ritenute non commerciali nelle A.S.D.

Posto che i redditi prodotti dalle associazioni sportive nell'esercizio di attività commerciali si caratterizzano come redditi d'impresa, e perciò rilevanti ai fini delle imposte dirette, occorre preliminarmente individuare quali siano per una associazione le attività considerate commerciali e quali non.

Al riguardo, l'art. 143, co.1 del T.U.I.R. ha previsto che non rappresentano attività commerciali:

- le prestazioni di servizi che vengono fatte in accordo alle finalità istituzionali dell'ente, diverse da quelle previste dall'articolo 2195 c.c.;
- le raccolte pubbliche occasionali di fondi che vengono organizzate
- le attività con finalità sociali conformi a quel che sono le finalità istituzionali dell'ente, svolte in particolari regimi, come specificato dall'art. 143, comma 3 lett. a) e b) T.U.I.R.

Ancora, l'articolo 148 del T.U.I.R., con riferimento agli enti di tipo associativo, considera attività non commerciali lo sviluppo e la promozione dello sport esercitati grazie alle quote o i contributi associativi, essendo attività tese a realizzare il fine istituzionale dell'ente.

A tal proposito, però, deve tenersi a mente che le quote associative o i contributi associativi non devono avere quale corrispettivo una prestazione o una cessione di beni.

Invero, all'art. 148, co. 2 del T.U.I.R., il legislatore ha ritenuto opportuno operare una distinzione e specificare che le quote e i contributi erogati a fronte di cessioni di beni o prestazioni di servizi possono essere considerate distintamente sia come reddito di impresa ottenuto a mezzo dello svolgimento di attività commerciale, o come reddito diverso. Il *discrimen* si rinviene nella circostanza in cui le attività possano essere considerate o meno come abituali od occasionali³³.

Si rende, inoltre, necessario un ulteriore rilievo, individuato dall'art. 67 comma lett. m) del T.U.I.R. nel quale si precisa che le agevolazioni per i compensi corrisposti per attività sportive dilettantistiche sono riconosciuti anche se l'attività non è propriamente legata alla competizione³⁴.

L'estensione dei soggetti destinatari dell'applicazione della norma è stata recata dall'art. 35, comma 5 del D.L. 30 dicembre 2008 n.207 che prevedeva che nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche fossero ricomprese anche la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica.

Grazie alla modifica così effettuata, non sussiste più alcun collegamento fra l'attività resa dal percipiente e la realizzazione della manifestazione sportiva³⁵.

³³ S. Cerato– G. Popolizio, “Trattamento fiscale, previdenziale e assicurativo dei compensi corrisposti da società e associazioni sportive dilettantistiche alla luce delle novità recate dalla legge finanziaria per il 2003” Fisco 1, anno 2003, pag. 875.

³⁴ L. Costanzo –G. M. Committeri, “Associazioni sportive dilettantistiche: una riforma senza fine”, Fisco, anno 2001, pag. 601.

³⁵ Risoluzione Agenzia delle entrate n.34/E del 26 marzo 2001.

Le attività considerate non commerciali per le associazioni sportive dilettantistiche sono specificate dall'articolo 148 del T.U.I.R. comma 3 e sono:

- le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate, dietro il pagamento di corrispettivi³⁶ 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 e nazionale, dei rispettivi associati, o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
- le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati³⁷.

La de commercializzazione speciale risulta applicabile, come disciplinato dall'ex articolo 148 comma 8 del T.U.I.R., qualora le associazioni e società abbiano adempiuto ad inserire delle clausole nei propri statuti o atti costitutivi:

- Il divieto di distribuzione degli utili, avanzi, fondi riserve o capitale;
- L'obbligo di devolvere il patrimonio in caso di liquidazione ad associazioni od enti aventi analoga finalità come previsti dall'articolo 3, comma 190, della legge 662/1996;
- La disciplina uniforme del rapporto associativo;
- L'obbligo di rendiconto economico – finanziario annuale;
- La libera eleggibilità e principi di democrazia interna;
- L'intrasmissibilità delle quote

Dalla lettera dell'art.6 comma 1 della L. n. 91/1981 si rileva che il premio di addestramento percepito dalle associazioni sportive dilettantistiche non è da considerarsi come attività commerciale.

Ancora, la de commercializzazione speciale e generale non va poi applicata per una serie di attività che vengono sempre considerate commerciali³⁸ come: la cessione di beni nuovi prodotti per la vendita, l'erogazione di acqua, gas, energia elettrica, e vapore; la gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; la gestione di spacci aziendali e di mense somministrazione di pasti; il trasporto e il deposito; l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; le prestazioni alberghiere o di alloggio; i servizi portuali ed aeroportuali; la pubblicità commerciale; le telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Vale la pena ricordare che le associazioni sportive dilettantistiche, come già accennato al paragrafo precedente, non perdono la qualifica di ente non commerciale qualora esercitino per un intero periodo d'imposta prevalentemente l'attività commerciale come precisato dall'articolo 149 comma 4 del T.U.I.R. integrato dall'art. 90 comma 11 della legge n. 289 del 2002.

³⁶ E. Savio –G. CONCARI, *“I contributi pubblici a favore del non profit”*, Cooperative enti non profit, anno 2017, fascicolo 3, pag. 15.

³⁷ Cfr. art. 148 comma 3 T.U.I.R.

³⁸ F. Balestra, *“La decommercializzazione dei corrispettivi specifici nelle associazioni sportive dilettantistiche”*, in Rivista azienda & fisco, anno 2009, fascicolo 12, pag. 20.

1.6 I regimi contabili e i primi adempimenti fiscali delle A.S.D.

Secondo quanto previsto dall'art. 14 del D.P.R. n. 600 del 1973, le associazioni sportive dilettantistiche non hanno l'obbligo di tenuta delle scritture contabili per quanto attiene all'attività istituzionale svolta. Tuttavia, tale obbligo sussiste nel caso in cui l'associazione svolga attività di natura commerciale, coincidente con l'attività di impresa e con la realizzazione di ricavi che non si possono ritenere istituzionali.

Di conseguenza, in conformità con quanto enunciato dall'art. 144 del T.U.I.R., l'associazione sportiva dilettantistica, in qualità di ente non commerciale, per l'attività commerciale esercitata ha l'obbligo di tenere la contabilità separata.

Poiché le A.S.D. rientrano, inoltre, nella categoria di enti non commerciali, il legislatore ha dato loro la possibilità di scegliere di aderire a uno di ben quattro diversi tipi di regimi contabili- fiscali opzionali a disposizione. Invero, l'associazione, ai fini fiscali, potrà scegliere tra il regime ordinario, il regime semplificato, il regime forfettario ex. art. 145 T.U.I.R. ed il regime agevolato forfettario ex legge 398/1991³⁹.

Il regime ordinario viene disciplinato dall'art. 2214 c.c.

L'associazione sportiva che intende optare per l'applicazione di questo regime deve sottostare alle disposizioni recate dal DPR. 633/1972 e dal DPR.600/1973.

Tale regime è obbligatorio per:

- gli enti costituiti nella forma delle società sportive dilettantistiche o cooperative;
- le associazioni sportive dilettantistiche che nell'esercizio precedente hanno conseguito ricavi commerciali superiori ad euro 400.000,00 per le imprese che prestano servizi; euro 700.000,00 per le altre imprese.

Con riferimento alle indicate limitazioni e al fine di individuare in modo corretto se vi sia stato o no il superamento del limite dei ricavi, nel caso di enti o società che svolgono nello stesso momento prestazioni di servizi e altre attività, bisogna far riferimento alla totalità dei ricavi proveniente dall'attività prevalente.

Per determinare il reddito, è prevista la deducibilità delle spese e delle componenti negative provenienti dai beni o dai servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciale nella misura che si ha dal rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che realizzano il

³⁹ S. Cerato – E. Zanetti, “*La disciplina delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche*”, L'IVA, anno 2003, fascicolo 3, pag. 219.

reddito d'impresa e la totalità di tutti i ricavi e proventi. È inoltre deducibile la rendita catastale o il canone di locazione nella misura prima delineata.

Per quanto riguarda lo svolgimento dell'attività commerciale, il T.U.I.R. ha previsto⁴⁰ degli obblighi come la tenuta della contabilità separata e la redazione del rendiconto annuale d'esercizio per quanto riguarda anche l'attività istituzionale⁴¹.

Quanto all'IVA, invece, è detraibile dagli acquisti che sono stati realizzati durante lo svolgimento dell'attività commerciale, nonché quella derivante dallo svolgimento dell'attività commerciale stessa.

Quanto alle cessioni di beni o le prestazioni di servizi per le associazioni che aderiscono al regime ordinario, è opportuno precisare che tali cessioni e prestazioni vengono ad esser considerate "commerciali" nel caso in cui vengano effettuate nei confronti di soci o associati in cambio di corrispettivi specifici o contributi aggiuntivi, a meno che l'associazione non aderisca al regime agevolato previsto dalla l. 398/1991. In tale ultimo caso, infatti, tali somme erogate all'associazione non potrebbero considerarsi un vero e proprio introito, quanto piuttosto, elargizioni aventi lo scopo di coprire i costi.

Dal punto di vista contabile, la scelta di tale regime comporta l'obbligo di iscrizione e la tenuta di alcuni libri, tra cui il libro giornale, il libro degli inventari e il registro dei beni ammortizzabili.

Il regime semplificato⁴² è accessibile soltanto per quelle associazioni sportive dilettantistiche che soddisfino le condizioni richieste dall'art. 18 del DPR. 29 settembre 1973, n.600.

In considerazione della onerosità delle condizioni imposte, non può non rilevarsi che il regime in parola venga scelto tendenzialmente dai contribuenti minori. La peculiarità del testo normativo coincide con la forte limitazione che lo stesso impone a chi aderisce al regime semplificato sui ricavi commerciali.

Ebbene, questi non devono superare i 400.000 euro per le imprese che prestano servizi ed i 700.000 euro per le altre imprese⁴³.

Il regime semplificato prevede l'esonero dalla tenuta delle scritture obbligatorie previste nel regime contabile ordinario e l'obbligo di indicare nei rispettivi registri tenuti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto il valore delle rimanenze, le operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA e le altre

⁴⁰ Cfr. art. 144 co. 2.

⁴¹ Circolare del ministero delle finanze n. 124 del 12 maggio 1998.

⁴² E. Savio, "Regime semplificato: sussistenza di presupposti (formali e sostanziali) nei procedimenti accertativi", Cooperative e enti non profit, anno 2017, fascicolo 1, pag. 20.

⁴³ S. Ricci, "Associazioni e società sportive dilettantistiche: aspetti civilistici e tributari di una tipologia particolare di enti non profit", in Rivista della guardia di finanza, anno 2012, pag. 379.

operazioni rilevanti, quali a titolo esemplificativo ratei, risconti, plusvalenze e sopravvenienze entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale.

Il D.lgs. n. 460/1997, per quelle associazioni che svolgono sia attività istituzionale che commerciale, prevede, in ogni caso, obbligatoriamente, la separazione delle due contabilità.

Infine, considerato che Il reddito d'impresa è il risultato di una sommatoria tra i ricavi nel complesso realizzati, non bisogna omettere di aggiungere le rimanenze di magazzino, sottraendo a questi i costi sostenuti, tenendo presente anche il valore delle scorte iniziali di magazzino.

Il regime forfettario o super semplificato è disciplinato dall'art. 145 del D.P.R. n.917/1986.

Il regime in parola⁴⁴ è un regime opzionale che può essere adottato dagli enti non commerciali che abbiano optato e siano stati ammessi al regime di contabilità semplificata delineato dall'articolo 18 del DPR. 600/1973.

Questo regime, così come precisato dall'Agenzia delle Entrate, trova ancora applicazione in merito alla tenuta della contabilità delle associazioni, quando i ricavi rientrano in specifici limiti che saranno di seguito illustrati⁴⁵.

Con riferimento all'IVA, si segnala che, in mancanza di una disciplina *ad hoc*, si applicano le disposizioni recate dal DPR. 633/1972 in relazione alle attività svolte. L'adesione al regime forfettario o super semplificato prevede che vengano applicati dei coefficienti realizzati nello svolgimento di attività commerciali, al netto dei proventi ottenuti dallo svolgimento di attività istituzionali.

La determinazione di tali coefficienti avviene a mezzo di una preliminare differenziazione che si basa sull'attività svolta o sullo scaglione dei ricavi secondo i criteri di seguito illustrati.

Con riferimento all'attività di prestazione di servizi, fino a euro 15.493,71 si avrà un coefficiente di utile pari al 15%; oltre 15.493,71 fino a euro 185,924,48 si avrà un coefficiente di utile pari al 25%.

Per quanto riguarda, invece, le altre attività, fino a euro 25.822,84 si avrà un coefficiente di utile pari al 10%; oltre euro 25.822,84 fino a euro 516.456,90 il coefficiente di utile sarà pari al 15%

Ai redditi così determinati devono aggiungersi anche le plusvalenze patrimoniali⁴⁶, le sopravvenienze attive⁴⁷; i dividendi e gli interessi attivi⁴⁸; i proventi immobiliari⁴⁹.

⁴⁴ E. Savio, "I regimi forfettari degli enti associativi: vantaggi fiscali e semplificazioni contabili", *Cooperative e enti non profit*, anno 2015, fascicolo 4, pag. 29.

⁴⁵ Risoluzione Agenzia delle Entrate, n°58/E del 2010

⁴⁶ Cfr. art. 86 T.U.I.R.

⁴⁷ Cfr. art. 88 T.U.I.R.

⁴⁸ Cfr. art. 89 T.U.I.R.

Delineata poi la base imponibile del reddito, alla medesima si dovrà applicare l'aliquota IRES del 27,5% e dal 2017 del 24%. Questo regime si rinnova di anno in anno e *“qualora il limite dei ricavi venisse superato durante l'anno, questo non potrebbe trovare applicazione per la determinazione forfettaria del reddito”*⁵⁰.

Il legislatore ha comunque previsto degli obblighi in caso di adozione del regime qui analizzato, obblighi che consistono nell'annotazione nei registri e nell'apposito prospetto di tutte le attività svolte entro il quindicesimo giorno del mese successivo⁵¹; ancora è necessario indicare l'imponibile (mensile o trimestrale) di quanto importato ed acquistato e della relativa imposta detraibile⁵².

L'ultimo dei regimi possibili è quello agevolato forfettario⁵³ previsto dalla legge 398/1991. Non può, in questa sede, omettersi che è di gran lunga il regime più utilizzato dalle associazioni sportive dilettantistiche, in quanto prevede moltissimi vantaggi sotto il profilo fiscale.

Tale regime è accessibile non solo alle associazioni sportive dilettantistiche, ma anche alle società sportive che hanno ottenuto il riconoscimento dal CONI, affiliate agli enti di promozione sportiva o alle Federazioni sportive nazionali che, oltre all'attività istituzionale, svolgano anche attività di tipo commerciale.

I vantaggi che il regime in parola offre consistono da un lato nelle particolari modalità di determinazione del reddito di impresa e di applicazione dell'IVA, dall'altro nella semplificazione degli adempimenti contabili e fiscali.

I soggetti che rientrano nell'applicazione di questo regime sono:

- le associazioni sportive riconosciute dal Coni;
- le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitale o cooperative senza fine di lucro⁵⁴;
- le associazioni senza scopo di lucro e le pro-loco;
- le associazioni bandistiche e i cori amatoriali, le filodrammatiche, dimusica e danza popolare.

Ai fini dell'esercizio dell'opzione, si applica il principio dei comportamenti concludenti, a norma del quale⁵⁵ i soggetti che intendono avvalersi del regime agevolato manifestano l'opzione

⁴⁹ Cfr. art. 90 T.U.I.R.

⁵⁰ Circolare n. 124/E/1998.

⁵¹ Decreto del Ministro delle finanze del 11 febbraio 1997, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 14 febbraio 1997

⁵² Art. 25 del D.P.R. 633 del 1972, C.M. 10/E del 17 gennaio 1997

⁵³ F. Capogrossi Guarna, *“Chiarimenti sul regime fiscale delle l. n. 398/1991 per le associazioni e le società sportive dilettantistiche”*, Fisco 2, anno 2013, pag. 2771.

⁵⁴ Cfr. art. 90, comma 1 l. n. 289/2002.

⁵⁵ Cfr. art.1, comma 1, del DPR 442/1997.

unicamente attraverso la sua concreta attuazione sin dall'inizio del periodo d'imposta o dell'attività, fermo restando l'obbligo di comunicazione dell'opzione ai sensi dell'art. 2 dello stesso DPR 442/1997.

Come è noto, la legge n. 398 del 16 dicembre 1991 aveva introdotto un regime fiscale agevolato a favore delle associazioni sportive dilettantistiche aventi un volume di ricavi non superiore ai 100 milioni di lire (ora 400mila euro come si dirà in seguito). Nel corso degli anni, tale regime particolarmente favorevole è stato ampliato ed esteso anche ad altri soggetti, acquisendo sempre maggiore popolarità.

Il reddito imponibile è determinato forfettariamente, a norma dell'art. 2, comma 5, della legge 398/1991, nella misura pari al 3% dell'ammontare complessivo dei proventi conseguiti durante il periodo d'imposta nell'ambito dell'attività commerciale e aggiungendo a tale percentuale l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali. Con riferimento alle sole società sportive costituite in forma di società di capitali per esse tutti i proventi, da qualsiasi fonte provengano, costituiscono redditi d'impresa. Ancora, sempre con riferimento alle sole associazioni sportive e società sportive dilettantistiche, a norma dell'art. 25, comma 2, della legge n. 133/1999, non concorrono a formare il reddito imponibile, per un numero di eventi complessivamente non superiori a due per anno e per un importo non superiore al limite annuo complessivo pari a 51.645,69 euro:

- a) i proventi realizzati dalle associazioni (e società) nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- b) i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi.

Quanto all'IVA, in tale regime essa è determinata nell'ambito delle attività commerciali esercitate in connessione all'attività istituzionale secondo i criteri forfettari indicati all'art. 74, comma 6, del DPR 633/1972. A tale riguardo, la norma citata prevede che, agli effetti della determinazione dell'Iva, la detrazione di cui all'art. 19 del DPR 633/1972 è forfettizzata, in via ordinaria, nella misura pari al 50% dell'imposta relativa alle operazioni attive imponibili, comprese le prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione, salvo per le cessioni o le concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, che fanno eccezione, poiché la detrazione compete in misura pari ad un terzo dell'imposta relativa a dette operazioni.

Gli adempimenti fiscali e contabili previsti dalla legge 398/1991 consistono nel versamento trimestrale dell'Iva mediante il modello F24, entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento (con possibilità di compensazione con altri tributi); nella numerazione progressiva e conservazione delle fatture di acquisto a norma dell'art. 39 del DPR 633/1972; nell'annotazione, anche con un'unica registrazione entro il giorno 15 del mese successivo,

dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, nel prospetto di cui al DM 11 febbraio 1997 (allora previsto per i contribuenti "minori"), opportunamente integrato, con annotazione distinta di eventuali proventi non costituenti reddito imponibile, delle plusvalenze patrimoniali e delle operazioni intracomunitarie; nella presentazione, nei termini di legge, del modello Unico ai soli fini delle imposte sui redditi e dell'Irap (no Iva).

Ovviamente, per le società sportive di capitali resta fermo l'obbligo di tenuta delle scritture contabili previsti dal codice civile.

Ai fini dell'applicazione del regime agevolato di cui alla legge 398/1991, gli enti interessati non devono avere conseguito nel periodo d'imposta precedente a quello in cui si avvalgono di detto regime proventi di natura commerciale per un importo superiore a quello fissato dalla legge. Tale importo, originariamente stabilito in 100 milioni di lire, è stato aumentato nel corso degli anni fino ad arrivare ai 400.000 euro (a partire dal 2017) così come stabilito dalla Legge di Stabilità del 2017.

CAPITOLO II

L'imposizione diretta e indiretta nelle A.S.D.

2.1 La riforma del terzo settore

Al fine di comprendere le conseguenze operative della riforma del terzo settore è necessario tentare di ottenere *prima facie* una definizione dello stesso, anche alla luce della legislazione vigente.

Il terzo settore, in via approssimativa, identifica tutti quegli enti operanti in settori determinati, non appartenenti alla sfera dello Stato e della pubblica amministrazione (il c.d. primo settore), né a quella del mercato e delle imprese (il c.d. secondo settore).

Esso costituisce una vera e propria realtà sociale, economica e culturale che si evolve costantemente e il cui oggetto e contenuto coincidono con ciò che oggi viene comunemente definito *no profit*.

Per di più, il Terzo settore viene ulteriormente specificato dal fatto che gli enti che lo compongono, contrariamente a quanto accade per le imprese operanti nel mercato tradizionale, svolgono la loro attività per finalità civiche o di utilità sociale e non anche con scopo di lucro.

Il legislatore costituzionale, peraltro, in sede di riforma, ha cercato per certi versi di dettare una definizione di Terzo settore riconnettendolo al principio di sussidiarietà.

Con la novella di cui all'art.118 Cost., di fatti, ha stabilito che “*Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale*”.

Inoltre, la definizione di Terzo settore, così come enucleata dal legislatore, può essere rintracciata nella legge delega n. 106/2016.

Ai sensi dell'art. 1 co.1, di fatti, “*per Terzo settore si intende il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi*”.

Ebbene, è possibile sostenere che la disciplina giuridica del Terzo settore ha finalmente ricevuto una sistemazione normativa organica grazie all'emanazione del Codice del terzo settore⁵⁶ del 2017.

Il nuovo codice si compone di dodici Titoli e di 104 articoli e si propone come un testo unitario che raccoglie in modo organico le precedenti disposizioni in materia, riordinando tutta la normativa riguardante gli enti del Terzo settore.

⁵⁶ D.l.vo del 3 luglio 2017, n.117.

Con la predetta riforma il legislatore ha cercato di dettare una disciplina unitaria per il Terzo settore ed ha manifestato la volontà di promuovere e sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono al raggiungimento dell'interesse generale e comune.

Coerentemente con le esigenze di razionalizzazione, il Codice ha fornito innanzitutto, un' indicazione specifica sulla definizione di ente del Terzo settore.

Ed invero, la prima grande innovazione introdotta dal Codice del Terzo settore è quella di aver istituito una nuova categoria generale sotto il nome di “enti del Terzo settore”, nella quale vengono ricomprese: le associazioni di volontariato, le organizzazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, includendo fra esse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le fondazioni, le associazioni riconosciute e non, ed altri enti a carattere privato diversi dalle società caratterizzati dal fatto di non avere scopo di lucro per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, a mezzo dello svolgimento di un'attività di interesse generale in forma volontaria e di erogazione gratuita del denaro, beni o servizi, di mutualità o di produzione o di scambio di beni e servizi”⁵⁷.

Tuttavia, il medesimo testo normativo, oltre a lasciare privi di tutela alcune formazioni sociali, esclude la sua operatività nei confronti di quegli enti del terzo settore che hanno già la loro precedente qualifica di organizzazioni *no profit*, associazioni di volontariato o imprese sociali e quei soggetti privati che agiscono senza scopo di lucro e svolgono attività di interesse generale, iscritti al registro unico degli enti del Terzo settore⁵⁸.

Esse quali le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale e altre forme istituite da leggi speciali continuano ad esistere come nel passato pre-riforma, assumendo la qualifica di enti del Terzo settore e onerandosi di una serie di obblighi e prerogative collegati alla nuova qualifica⁵⁹, oltre a quelli preesistenti ad essa. Il tutto, ovviamente, ove le qualifiche precedenti non siano state modificate o addirittura abrogate dalla novella legislativa.

Il codice, invero, lascia prive di tutela anzitutto le amministrazioni pubbliche, delle formazioni e delle associazioni politiche, dei sindacati, delle associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche e delle associazioni di datori di lavoro.

Diversamente, gli enti religiosi civilmente riconosciuti sono ammessi alla categoria unicamente se perseguono gli interessi generali previa adozione di un regolamento coerente con la legislazione in vigore.

In via generale, il Codice detta disposizioni comuni applicabili ai diversi enti che fanno parte del Terzo settore ed altresì stabilisce le regole applicabili in materia di organizzazione, amministrazione

⁵⁷ Cfr. art. 4 Codice del Terzo settore

⁵⁸ C. De Stefani –A. Quercia, “*Associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e società sportive (SSD)*”, da Collana Professionisti & Imprese, Maggioli 2018.

⁵⁹ Ad esempio, cfr. art. 82 del Codice del Terzo settore sulle imposte dirette e i tributi locali.

e controllo, di raccolta fondi (anche a mezzo di sollecitazione al pubblico o cessione o erogazione di beni o servizi, di contabilità e trasparenza).

A questi enti, infatti, è fatto obbligo di presentare e depositare il bilancio presso il registro del terzo settore e tenere i libri sociali, nonché pubblicare sui propri siti i compensi degli amministratori e controllori.

I predetti, come già ricordato, si considerano non commerciali se le entrate derivanti dalle attività istituzionali e secondarie svolte con modalità non commerciali prevalgono rispetto ai ricavi delle attività profit.

Gli enti che svolgono attività commerciale in misura prevalente potranno qualificarsi come imprese sociali e accedere al relativo regime fiscale (d. lgs. n. 112/2017). Tuttavia, le associazioni e le fondazioni che non intendano acquisire lo *status* di impresa sociale sono legittimate a svolgere attività economico-imprenditoriale nella gestione ed erogazione di servizi socio-assistenziali e socio-sanitarie.

Inoltre, l'introduzione della nuova categoria degli enti del Terzo settore ha consentito l'abrogazione della normativa in tema di *Onlus*, non senza introdurre un nuovo regime fiscale per quegli enti che le andranno a sostituire.

In particolare, è stato assegnato alle associazioni di promozione sociale, alle organizzazioni di volontariato e alle *Onlus* un termine di 18 mesi, a partire dal 3 agosto 2017 per adeguarsi, modificando i vecchi statuti e dall'altro lato si andava a diversificare l'efficacia applicativa di alcune disposizioni fiscali⁶⁰.

Infine, con la previsione di cui all'art. 45 del richiamato codice, è stata subordinata l'applicazione di alcune norme all'operatività del Registro unico degli enti del Terzo settore.

Il Codice, peraltro, prescrive l'obbligo, per gli enti del Terzo settore, qualificati nello statuto come ETS, di iscriversi nel Registro unico nazionale del Terzo settore e di indicare gli estremi dell'iscrizione negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico.

A questo proposito, prevede che il Registro sia pienamente operativo a febbraio 2019, in quanto concede un anno di tempo per l'adozione dei provvedimenti attuativi a livello nazionale e ulteriori sei mesi alle Regioni per provvedere agli aspetti di propria competenza.

Nel periodo transitorio, continua a valere l'iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore (Registro delle associazioni di promozione sociale, il Registro delle organizzazioni di volontariato, Albi regionali delle cooperative sociali).

Più precisamente, disciplina l'istituzione ed il funzionamento a regime, presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, del Registro unico nazionale del Terzo settore, suddiviso in specifiche sezioni, ciascuna delle quali è dedicata ad una delle categorie di enti definite dal Codice.

⁶⁰ Cfr. art. 104 del Codice del Terzo settore.

Il Registro è gestito operativamente e con modalità informatiche su base territoriale, da ciascuna Regione e Provincia autonoma. Oltre alle modalità di iscrizione, aggiornamento dei dati, cancellazione e migrazione in altra sezione degli enti interessati, la disciplina assoggetta ciascuno degli enti iscritti al Registro ad una revisione periodica almeno triennale finalizzata alla verifica della permanenza dei requisiti richiesti.

L'attuazione completa del Registro è prevista entro un anno dall'entrata in vigore del Codice. Entro tale termine, un decreto ministeriale, previa intesa in Conferenza Stato-Regioni, definisce la procedura per l'iscrizione nel Registro e individua i documenti da presentare e le modalità di deposito degli atti, unitamente alle regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro nonché le sue modalità di comunicazione con il Registro delle Imprese con riferimento alle imprese sociali e agli altri enti del Terzo settore.

Il Registro Unico nazionale del Terzo settore (R.U.N.T.S.) diventerà lo strumento di conoscenza degli enti non profit, poiché consentirà a chiunque di sapere se un'organizzazione ha determinate caratteristiche e consente ai donatori di ottenere i risparmi fiscali previsti dalla legge.

Gli enti del Terzo settore per essere riconosciuti tali ed usufruire delle agevolazioni fiscali e della legislazione di favore devono procedere con l'iscrizione al R.U.N.T.S. ed indicare gli estremi dell'iscrizione negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico.

L'ente si intenderà automaticamente iscritto decorsi 60 giorni dalla presentazione della domanda sempre che gli uffici non rilevino la non iscrivibilità o invitino l'ente ad integrare l'istanza.

Quanto, invece, agli attuali registri delle Organizzazioni di volontariato (ODV) e di promozione sociale (APS) essi confluiranno nel Registro Unico nazionale degli enti del Terzo settore.

Il Registro unico è nazionale e gestito su base territoriale da ciascuna Regione e Provincia autonoma, è diviso in sezioni: ODV (Organizzazioni di Volontariato), APS (Associazioni di Promozione Sociale), enti filantropici, Imprese Sociali comprese le cooperative sociali, Reti Associative, Società di Mutuo Soccorso e altri ETS (Enti del Terzo settore) ed è pubblico.

Ebbene, tenuto conto dell'analisi generale della novellata disciplina del terzo settore, occorre verificare se ed in che termini la stessa abbia o meno investito anche il settore dilettantistico delle associazioni e delle società sportive. Da una prima lettura, infatti, sembrerebbe che la ridetta disciplina intervenga solo in via marginale nel settore in parola.

Di fatti, i principi ispiratori del Codice del Terzo settore, quali l'interesse generale, la volontarietà, la solidarietà e la gratuità⁶¹, non sembrano ben conciliarsi con la promozione dello sport dilettantistico.

Ebbene, se da un lato il codice ha ricompreso fra le attività di interesse generale *“l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche”* dall'altro lato non enumera espressamente⁶², fra gli enti

⁶¹ Cfr. art. 2 del Codice del Terzo settore.

del Terzo settore tipici, le Associazioni sportive dilettantistiche (ASD), le quali non compaiono quindi nemmeno fra le sezioni del Registro unico nazionale (RUN) ad oggi esistenti⁶³.

Ad ogni buon conto, posta l'insussistenza di una sezione specifica per le stesse, l'art. 46, lettera g) del notorio codice concede, tuttavia, alle associazioni sportive dilettantistiche l'opportunità ma non l'obbligo di iscriversi al registro IMOCP, quali "altri enti del terzo settore".

Di talché, alla luce della nuova normativa, le ASD potranno decidere se iscriversi al registro, godendo dei vantaggi dell'art.80 del codice, o alternativamente usufruire dei vantaggi concessi dalla legge 398/1991.

Ed invero, l'abolizione, prevista con la riforma del Terzo settore (a partire probabilmente dal 1 gennaio 2020) del regime fiscale agevolato di cui alla legge 398/1991 non sarà operativa nei confronti delle ASD, che potranno quindi continuare ad usufruire del regime 398.

Tale regime fiscale agevolativo comporta sia per le associazioni che per le società sportive di capitali che lo applicano, l'esonero dalla tenuta dei libri contabili previsti dal D.P.R. 600/1973.

In base alle ultime disposizioni dettate dalla L. n. 383/2001, gli enti sportivi che adottano tale regime sono esentati in materia contabile anche da ulteriori operazioni altrimenti obbligatorie. Eccetto per le sponsorizzazioni e le prestazioni pubblicitarie e le cessioni o concessioni radiofoniche e televisive, gli enti sportivi aderenti al regime della L. n. 398/1991 non sono obbligati alla fatturazione delle operazioni, alla tenuta dei registri IVA, del registro corrispettivi e delle fatture emesse.

Ancora, volendo enunciare alcune delle agevolazioni previste per le A.S.D., si rileva che le stesse conservano la possibilità di svolgere attività istituzionale dietro corrispettivo ai propri soci e tesserati non considerandola come commerciale⁶⁴.

In tal senso, infatti, il primo comma dell'articolo 148 del Tuir recita: *"Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali dalle associazioniLe somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo"*.

Occorre ricordare, però, che la natura istituzionale della quota non è subordinata all'inserimento in statuto delle clausole previste al comma 8 della medesima disposizione che saranno necessarie solo per ritenere istituzionali i corrispettivi specifici versati a fronte di prestazioni di servizi da parte degli associati.

Tale possibilità non sarà, tuttavia, riconosciuta alle altre tipologie associative, per le quali l'attività istituzionale dietro corrispettivo ai soci diventerà (a partire probabilmente dal 1° gennaio 2020)

⁶² Art. 4 co. 1 del Codice del Terzo settore.

⁶³ L'art.46 c.1 del Codice divide infatti il RUN secondo le seguenti sezioni: a) Organizzazioni di volontariato (ODV); b) Associazioni di promozione sociale (APS); c) Enti filantropici; d) Imprese sociali, incluse le cooperative sociali; e) Reti associative; f) Società di mutuo soccorso; g) Altri enti del Terzo settore.

⁶⁴ Ai sensi dell'art.148, c.3 del T.U.I.R. (D.P.R. 917/1986).

attività commerciale, con la sola eccezione delle APS, a cui la riforma permette⁶⁵ di considerare non commerciale l'attività fatta ai soci dietro corrispettivo.

Inoltre, i compensi, le indennità di trasferta, i rimborsi forfettari di spesa e i premi ricevuti nell'esercizio diretto dell'attività sportiva dilettantistica sono considerati esenti da imposta fino all'importo di 10.000 euro l'anno non assoggettando tale compenso ad alcun tipo di tassazione⁶⁶.

Tanto è vero che, fino a questa cifra, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini dell'Irpef di chi li ha percepiti.

Ex adverso, qualora una ASD volesse diventare ente del Terzo settore dovrebbe conformarsi a quanto stabilito nel Codice che regola la materia, rispetto ai lavoratori a cui è riconosciuto il diritto ad un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti di lavoro⁶⁷.

Di conseguenza, l'applicazione della normativa sui compensi sinora operante per le ASD risulterebbe, in questi casi, non sempre valida.

Pertanto, com'è evidente, l'iscrizione per l'ASD nel Registro Unico nazionale, sembrerebbe produrre per l'ente la perdita di taluni benefici elencati o la loro modifica in senso peggiorativo.

In questo senso, peraltro, l'art. 89, co. 1, D.Lgs. n. 117/2017, in materia di coordinamento normativo, stabilisce espressamente che agli enti del Terzo settore non si applicano le previsioni normative di cui agli artt. 143, 148 e 149, TUIR e alla L. 398/1991.

2.2 La determinazione del reddito.

Ai fini della determinazione del reddito imponibile IRES per le associazioni sportive dilettantistiche, in quanto appartenenti alla categoria degli enti non commerciali, la disciplina applicabile è assimilata a quella delle persone fisiche ed è prevista dall'art. 143 del T.U.I.R.

La prefata norma, la quale rinvia all'art. 8 del DPR. n. 917/1986, stabilisce i criteri secondo i quali si determina il reddito complessivo⁶⁸ degli enti privati o pubblici che hanno sede nel territorio dello Stato e che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale.

A prescindere dalla destinazione e ovunque siano prodotti concorrono alla formazione del reddito complessivo i redditi fondiari, di capitali, di impresa e diversi ad esclusione dei redditi esenti e dei redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o di imposta sostitutiva.

⁶⁵ Cfr. art.85, c.1 del Codice.

⁶⁶ Tali redditi sono considerati "redditi diversi" ai sensi dell'art.67, c.1, lett. *m*) del T.U.I.R.

⁶⁷ cfr. art. 16 del Codice del Terzo settore.

⁶⁸ G. M. Colombo, "La contabilità fiscale degli enti non commerciali", in *Corriere tributario*, anno 2010, fascicolo 31, p. 2526.

I redditi fondiari hanno ad oggetto tutti quei beni immobili che l'ente possiede o su cui vanta un diritto reale, a condizione però che non si tratti di beni strumentali ai fini dell'esercizio dell'attività commerciale.

A tal uopo occorre effettuare una distinzione: una prima parte, invero, è quella relativa ai redditi dei terreni, una seconda, invece, si riferisce ai redditi dei fabbricati.

Un altro fondamentale elemento di valutazione è dato dalla destinazione degli immobili, per cui è necessario distinguere tra gli immobili che riguardano l'attività istituzionale e quelli che riguardano l'attività commerciale e, ancora, fra immobili utilizzati promiscuamente.

Con riferimento ai redditi di capitale si tratta di interessi, utili o altri proventi che derivano da mutui, depositi in conto corrente, non provenienti da attività di impresa e percepiti nel periodo d'imposta. In particolare, sono rappresentati da:

- gli interessi e altri proventi derivanti da mutui, depositi e conti corrente;
- gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli similari, degli altri titoli diversi dalle azioni e titoli similari, nonché i certificati di massa;
- le rendite perpetue e le prestazioni annue perpetue⁶⁹;
- I compensi per prestazioni di fideiussione o di altra garanzia;
- gli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società, salvo il disposto della lettera d) del comma 2 dell'articolo 53.
- gli utili derivanti da associazioni in partecipazione e dai contratti indicati nel primo comma dell'articolo 2554 del codice civile, salvo il disposto della lettera c) del comma 2 dell'articolo 53;
- i proventi derivanti dalla gestione, nell'interesse collettivo di pluralità di soggetti, di masse patrimoniali costituite con somme di denaro e beni affidati da terzi o provenienti dai relativi investimenti;
- i proventi derivanti da riporti e pronti contro termine su titoli e valute;
- i redditi compresi dal mutuo di titoli garantito;
- i redditi compresi nei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione;
- i redditi derivanti dai rendimenti della prestazione pensionistiche di cui alla lettera h bis) del comma 1 dell'articolo 50 erogate in forma periodica e delle rendite vitalizie aventi funzione previdenziale;
- gli interessi e gli altri proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego di capitale, esclusi i rapporti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positive e negativi in dipendenza di un evento incerto⁷⁰.

⁶⁹ Cfr. artt. 1861 e 1869 c.c.

⁷⁰ Art. 44 comma 1 del DPR. n. 917 del 1986.

D'altra parte, non corre l'obbligo di dichiarazione dei redditi sottoposti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva e dei redditi esenti.

Per redditi d'impresa, infine, diversamente dagli altri casi, si intendono quelli derivanti dall'attività commerciale esercitata in modo abituale.

Ancora, avuto riguardo ai redditi diversi rilevano gli incrementi di ricchezza che derivano da eventi incerti. A tal fine si utilizza il criterio di cassa e i redditi vengono tassati dopo aver dedotto le eventuali spese e minusvalenze.

Non concorrono, invece, ex art. 143 comma 3 alla formazione del reddito complessivo degli enti non commerciali somme conseguite attraverso raccolte pubbliche occasionali, nonché quelle percepite dalla pubblica amministrazione per lo svolgimento di attività convenzionata.

2.3 La scelta del regime fiscale

Per procedere all'analisi della disciplina fiscale generale in materia di associazioni sportive dilettantistiche occorre evocare necessariamente la previsione di cui all'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n.289, recante "*Disposizioni in materia di attività sportiva dilettantistica*".

Tale disposizione, oltre ad aver introdotto una disciplina civilistica per le A.S.D., annovera un nuovo soggetto societario. Invero, oltre alle associazioni sportive dilettantistiche già esistenti, vengono indicate le società sportive dilettantistiche, che costituiscono un nuovo tipo di società di capitali con scopo non lucrativo.

Secondo tale norma le società sportive dilettantistiche, oltre al regime ordinario, potranno fruire anche del regime forfettario di cui alla legge n.398/1991.

Risulta evidente, pertanto, che anche per queste ultime, il regime fiscale previsto dalla riforma sembra non configurare un'opzione plausibile in termini di convenienza rispetto al regime forfettario previsto dalla l. 381/1991.

Tanto è vero che ad oggi tale ultimo regime agevolato risulta, nella realtà, il più utilizzato per i numerosi vantaggi fiscali che esso offre.

Si procederà, pertanto, ad individuare le conseguenze che scaturiscono da tale scelta.

Ebbene, i soggetti che vogliono avvalersi del regime di cui alla legge n.398/1991 possono determinare in modo forfettario IVA, IRES e IRAP, secondo quanto stabilito dall'art. 2 della predetta legge, tramite l'esercizio di una opzione⁷¹.

⁷¹ D. Festa, "*Società ed associazioni sportive dilettantistiche: la L. 16 dicembre 1991 n. 398 nella finanziaria 2003, ambito applicativo e determinazione delle imposte: casi particolari*", Fisco, anno 2003, pag. 4191.

A tal fine è necessario che la scelta di esercitare tale opzione venga comunicata⁷² ex-ante, mediante l'invio preventivo di una raccomandata, PEC o consegna a mano, prima dell'inizio solare, all'ufficio competente territorialmente della SIAE.

Inoltre, successivamente, sarà necessario indicare tale scelta anche nella dichiarazione IVA annuale dell'apposito esercizio. A tal proposito, nel frontespizio del modello UNICO è stata prevista un'apposita casella da barrare nel caso in cui venga allegato il citato modello.

Peraltro, il legislatore ha stabilito che⁷³ l'opzione e la revoca di determinazione dell'imposta o di determinazione dei regimi contabili vengono dedotti dai comportamenti concludenti messi in atto dal contribuente ovvero dalle modalità di tenuta concrete delle scritture contabili. E' doveroso rilevare, però, che l'omessa comunicazione comporta una sanzione amministrativa da un minimo di 258 a un massimo di 2065 euro⁷⁴.

L'opzione è vincolante per 5 anni. Se nel periodo d'imposta si supera il limite di cessa automaticamente qualsiasi agevolazione nei confronti di questa dal mese successivo a quello in cui è avvenuto il superamento del limite⁷⁵.

In sostanza, quando si verifica questa ipotesi, si dovranno considerare, sia per l'Iva che per le imposte sui redditi, due differenti periodo soggetti a diversi regimi tributari:

- nel primo (dall'inizio del mese fino al mese in cui avviene il superamento del limite) si applicherà il regime agevolato;
- nel secondo (dal mese successivo all'avvenuto superamento de limite fino alla fine del periodo d'imposta) si applicherà il regime ordinario per quanto riguarda il calcolo del reddito imponibile, di determinazione dell'IVA dovuta e per gli adempimenti contabili.

2.4 La determinazione del reddito ai fini IRES

L'opzione per il regime agevolato produce la possibilità, ai fini di determinazione dei redditi, di applicare, all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali una detrazione forfettaria dei costi pari al 97% del reddito prodotto. In base all'art. 2 co. 5 della L. n. 398/91, del totale dei proventi derivanti da attività commerciale è tassato solamente il 3%, e ad esso vanno aggiunte le plusvalenze patrimoniali disciplinate dall'art. 86 TUIR, fra le quali sono comprese anche le plusvalenze derivanti dalla cessione dei diritti delle prestazioni sportive degli atleti. Le plusvalenze patrimoniali non confluiscono nei proventi commerciali in quanto sono

⁷² G. Cagnoni, "Disciplina fiscale agevolata delle associazioni sportive dilettantistiche", Fisco, anno 2000, pag. 13433.

⁷³ Cfr. art. 1 comma 1 del DPR 10 novembre del 1997 n. 442.

⁷⁴ Cfr. art. 8 comma 1 del D. Lgs. N. 471 del 1997.

⁷⁵ Risoluzione 7 novembre 2006 n. 123/E.

entrate non attinenti alla gestione ordinaria del soggetto che ne ottiene il realizzo. Esse sono determinate come differenza fra il prezzo di vendita del bene raffrontato col suo prezzo di acquisto, abbattuto delle quote di ammortamento già scomutate. Tuttavia, essendo preclusa la possibilità di dedurre analiticamente i costi per gli enti che aderiscono al regime della L. n. 398 in quanto si prevede una loro forfetizzazione del 97%, le quote di ammortamento a cui si fa riferimento sono “figurative” ma nonostante ciò si considerano alla stregua della disciplina ordinaria dell’art. 102 del TUIR per determinare la plusvalenza. Il 3% dei proventi, ossia la parte da sottoporre a tassazione, è soggetta all’aliquota fiscale del 24% come comunemente accade per le società di capitali soggette ad IRES e per i proventi economici ottenuti dalle associazioni.

Quanto alle società sportive dilettantistiche, invece, per determinare il reddito imponibile ai fini IRES bisogna guardare alla qualificazione tributaria soggettiva delle società di capitali, per le quali a tutti i redditi, prescindendo dalla loro origine, sono redditi di impresa. Da tanto deriva che tali società applicano il coefficiente del 3%, così come previsto dall’art. 95 T.U.I.R., a tutti i proventi e componenti positivi che formano il reddito complessivo, ad eccezione delle plusvalenze patrimoniali.

Gli enti non commerciali, essendo soggetti passivi dell’IRES, potranno godere di tale agevolazione, che opererà anche nei confronti di coloro che hanno aderito al regime forfetario ex l.398/91.

Ex art. 25 della legge 133 del 1999, ed a condizione che gli enti redigano un rendiconto entro quattro mesi dalla chiusura dell’esercizio sociale, non incidono sul calcolo del reddito imponibile⁷⁶:

- i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali che hanno scopi di carattere istituzionale come, ad esempio, vendita di gadget o di articoli sportivi e promozionali;
- i proventi che derivano da raccolte fondi organizzate con qualsiasi modalità (eventi, cene).

Per non far parte del reddito imponibile, detti proventi devono rispettare alcuni presupposti, ovvero devono essere percepiti in modo occasionale e saltuario e non devono essere raccolti in più di due eventi durante l’anno; il loro ammontare, infine, non deve superare la soglia massima di 51.645,69141 euro annui.

⁷⁶ G. Cagnoni, “*Disciplina fiscale agevolata delle associazioni sportive dilettantistiche*”, Fisco, anno 2000, pag. 1343.

2.5 L'IRAP per gli enti sportivi dilettantistici

L'imposta regionale sulle attività produttive, istituita con il D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, si applica, in virtù dell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata, diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, anche nei confronti di società di capitali ed enti commerciali, tra i quali vanno ricomprese le società sportive dilettantistiche di capitali e nei confronti degli enti non commerciali, tra i quali vanno ricomprese certamente anche le associazioni sportive dilettantistiche.

I soggetti passivi IRAP indicati dalla legge, infatti, sono:

- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello stato che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello stato.

Anche gli enti non commerciali, a prescindere dalla natura dell'attività svolta, rientrano nei soggetti passivi IRAP.

E' evidente, dunque, dalla sola lettura del testo normativo, che il legislatore ha voluto assoggettare a tale imposta tutti gli enti sportivi dilettantistici. Tuttavia, mutano, in relazione alla veste giuridica assunta dagli stessi, i metodi di determinazione dei valori della produzione netta derivante dall'attività svolta nel territorio della regione, sulla base dei quali l'IRAP viene calcolata.

La legge prevede che il presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive è *“l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti compresi gli organi e le amministrazioni dello stato, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta”*.

Ai fini della determinazione della base imponibile in materia di IRAP si distingue a seconda che le associazioni sportive dilettantistiche svolgano esclusivamente attività commerciale ovvero svolgano attività istituzionale e commerciale, includendo in quest'ultimo gruppo anche le società sportive dilettantistiche.

Nel primo caso, così come previsto dall'art.2 D.lgs. n. 445/1997 la base imponibile è data dalla somma delle retribuzioni per lavoro dipendente e redditi a questo assimilabili e compensi per prestazione occasionale di lavoro autonomo, non esercitato in modo abituale.

Nel caso in cui, invece, venga svolta attività commerciale e istituzionale la base imponibile ai fini IRAP è data dalla somma del reddito ottenuto ai fini IRES, applicando, quindi, il coefficiente di redditività del 3% sui proventi commerciali conseguiti i seguenti costi non deducibili: retribuzioni

per lavoro dipendente e redditi a questo assimilabili, interessi passivi e compensi per prestazione di lavoro autonomo esercitato in via non abituale.

In questi casi, tuttavia, è necessario operare una netta distinzione tra la base imponibile che deriva dall'attività commerciale da quella derivante dall'attività istituzionale.

Così come previsto dall'art. 10 co.2 del D.lgs. n. 446 del 1997 la base imponibile, infatti, ai fini dell'IRAP viene determinata solo nel caso in cui l'associazione svolga l'attività commerciale.

Ed invero, per tale precipua finalità è necessario che l'ente rediga il bilancio secondo lo schema civilistico, sì da poter individuare con certezza le voci e determinare in modo preciso la base imponibile ai fini dell'applicazione IRAP.

In base a quanto disposto dalla ridetta disposizione, infatti, per determinare il valore della produzione esistono due metodologie differenti, una cosiddetta "retributiva" prevista per gli enti associativi che svolgono esclusivamente attività istituzionale, l'altra metodologia cosiddetta "mista", per quelle associazioni che mettono in atto anche attività commerciali in via non prevalente.

La determinazione "mista" del valore della produzione si differenzia poi a seconda di cui si riferisca ad associazioni che determinano il reddito in via forfettaria o ad altre che invece seguono la via ordinaria per la determinazione della base imponibile IRES, sulla falsa riga di ciò che il legislatore ha previsto anche per le società sportive di capitali.

Le associazioni che adottano il sistema retributivo, ossia quelle esercitanti solo attività non economiche, giungono a determinare il valore della produzione dalla sommatoria delle seguenti voci:

- retribuzioni spettanti al personale dipendente;
- compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative;
- altri redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale;
- compensi per l'assunzione di obblighi di fare non fare o permettere.

L'imponibile è determinato quindi con il criterio della sommatoria dei costi relativi alle retribuzioni ed ai compensi per il fattore lavoro.

A detta sommatoria vanno comunque sottratte le spese deducibili in base all' art. 11 co. 1 lett. a) n. 5 del D.lgs. n. 446/97, sostenute per apprendisti e disabili, e le deduzioni eventualmente concesse al contribuente in considerazione delle sue dimensioni ridotte.

Nel caso in cui non risulti agevole la distinzione tra i costi riferibili all'attività istituzionale e quelli riferibili all'attività commerciale, sarà necessario imputare i componenti negativi all'una o all'altra attività. Qualora, invece, tale distinzione risulti impossibile o non sufficientemente oggettiva, si andrà a determinare la base imponibile dell'attività commerciale considerando questi costi per un

ammontare corrispondente a un rapporto tra i proventi, che sono imponibili appartenendo all'attività commerciale, e la totalità dei ricavi.

L'ammontare dei componenti che sono assimilabili all'attività istituzionale viene determinato per differenza.

Così determinato il valore della produzione, si applica l'aliquota prevista dalle singole Regioni.

Il periodo d'imposta per il versamento segue le medesime scadenze fiscali dell'IRPEF e dell'IRES.

Fino al 2007 il modulo di dichiarazione IRAP veniva allegato al modello unico; successivamente, con la legge finanziaria del 2008, vi sono stati dei cambiamenti che hanno portato l'obbligo in capo agli enti commerciali di effettuare il pagamento attraverso il modello F24 in due rate: una il 16 giugno una il 30 novembre dell'anno di competenza. Inoltre va saldato il 16 giugno il conto dell'anno precedente attraverso un versamento. E' tuttavia ammesso un pagamento successivo (e comunque non oltre 30 giorni seguenti al 16 giugno) con una maggiorazione del 0.4%.

Infine, compendiando l'articolata normativa di riferimento possono ricavarsi i seguenti corollari.

Da un lato, dunque, sono considerate attività commerciali ai fini IRAP le attività considerate commerciali ai fini IRES.

Osservando l'art. 143 comma 1, del T.u., le prestazioni di servizi che non rientrano nel 2195 del c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso il pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione, non rientrano nell'insieme delle attività commerciali.

2.6 L'IVA nelle operazioni effettuate dagli enti non commerciali

L'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che per gli enti *“che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricola, si considerano effettuate nell'esercizio dell'impresa 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 commerciale anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni (...) sportive dilettantistiche (...), anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali”*.

E' evidente, dunque, l'assoluta necessità, propugnata in diverse occasioni dal legislatore, di separare la contabilità relativa all'attività istituzionale da quella attinente alle operazioni commerciali

utilizzando appositi rendiconti, in ragione dei diversi regimi IVA ai quali le differenti operazioni vanno assoggettate.

La predetta disposizione reputa commerciali anche le attività che siano destinate ai soci, agli associati o ai partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi determinati in base a prestazioni aggiuntive rese dall'ente a detti soggetti.

Tuttavia, al co. 4 del predetto articolo, la commercialità e quindi l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto viene esclusa in tutti i casi in cui le attività siano conformi alle finalità istituzionali perseguite dall'ente sportivo.

Con la C.M. n. 25/1979, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che l'irrilevanza fiscale di dette attività, richiede oltre alla loro conformità alle finalità istituzionali dell'ente, che siano poste in essere da associazioni che non perseguono fini di lucro e che siano dirette a soggetti che partecipano a pieno titolo alla vita associativa.

Sembrerebbe necessario quindi, valutare caso per caso se il soggetto destinatario della prestazione sia partecipe o meno alla vita associativa, e solo in caso affermativo l'operazione non assumerebbe rilevanza ai fini IVA.

In questo senso i giudici di legittimità, con la sentenza n. 22739/2008, hanno condiviso la posizione dell'Agenzia delle Entrate che, conseguentemente ad un accertamento IVA, aveva recuperato l'imposta non versata sulle operazioni effettuate da un'associazione verso i propri associati, dietro corrispettivi specifici⁷⁷.

La sentenza della Commissione tributaria regionale favorevole al contribuente, è stata cassata dalla Suprema Corte di Cassazione, in quanto la norma che esclude l'imponibilità IVA delle operazioni poste in essere dalle associazioni sportive dilettantistiche non esclude la commercialità ogni qual volta vi sia il riconoscimento sportivo dell'ente da parte della Federazione di appartenenza, ma solo laddove le attività possano essere considerate conformi alle finalità istituzionali che l'associazione deve perseguire.

Viene quindi dato rilievo alle operazioni effettivamente svolte e alle loro caratteristiche, a prescindere dalla qualifica di cui dispongono gli enti che le pongono in essere⁷⁸.

Ancora, ulteriori clausole imprescindibili, ai fini della non imponibilità IVA di dette operazioni, sono state dettate dall'art. 30 del D.L. n. 185/2008. Esso fa riferimento alla presenza obbligatoria in capo all'ente dei requisiti qualificanti previsti dalla normativa tributaria all'art. 148 TUIR e al contempo, dove venga richiesta dall'apposita regolamentazione, della trasmissione per via telematica dei dati e delle notizie fiscalmente rilevanti, attraverso il modello EAS.

⁷⁷ Tali operazioni, secondo la posizione assunta dalla Corte di Cassazione, non sono conformi ad attività Istituzionale

⁷⁸ F. Capogrossi Guarna, "Associazioni sportive, culturali e ricreative: la cessione di beni e la prestazione di servizi non conformi ai fini istituzionali è attività commerciale", Il Fisco 38/2008.

2.7 L’IVA nelle associazioni sportive dilettantistiche

Ai sensi dell’art. 9 co. 1 del D.P.R. n. 544/1999 l’attività delle associazioni e delle società sportive (così come previsto dall’art. 90 L. n. 289/2002) che adottano il regime fiscale agevolativo della L. n. 398/1991, è soggetta all’imposta sul valore aggiunto.

Secondo quanto stabilito dalla C.M. n. 165/E/2000 il predetto regime fiscale, infatti, si applica per gli enti sportivi su tutte le attività commerciali connesse all’attività istituzionale ed altresì sui proventi percepiti in relazione ad attività che non sarebbero però soggette all’imposta sugli intrattenimenti.

Ebbene, per intrattenimento si intende quell’attività che prevede un apporto o un coinvolgimento diretto del pubblico che vi assiste.

Nel caso di attività esercitata da associazioni e società sportive, però, il pubblico si limita ad osservare lo spettacolo pagando un biglietto o un abbonamento, ma senza interferire con l’attività svolta. Pertanto, i proventi degli enti sportivi derivanti dalla vendita di biglietti e abbonamenti pagati dagli spettatori per assistere all’attività sportiva, sarebbero per natura assoggettabili al regime IVA.

Tuttavia, in forza dell’adozione dei requisiti richiesti dalla L. n. 398/1991 tali soggetti possono optare per il trattamento privilegiato relativo alle attività d’intrattenimento. Di fatti, il comma 3 della prefata disposizione stabilisce che tutte le attività, non solo quelle di natura spettacolistica o quelle connesse all’attività istituzionale, vanno considerate dal punto di vista fiscale alla stregua dell’attività di puro intrattenimento.

Invero, una recente guida redatta dall’Agenzia delle Entrate⁷⁹ ha messo in dubbio la correttezza dell’applicabilità del regime speciale della L. n. 398/1991 a tutte le attività poste in essere dalle associazioni sportive seppur qualificate.

Secondo la stessa, per le attività commerciali non connesse a quelle istituzionali e non soggette per espressa previsione normativa all’imposta sugli intrattenimenti, gli enti sportivi devono applicare l’ordinario metodo “Iva da Iva”⁸⁰.

A tale convinzione fa seguire uno schema secondo il quale la detrazione forfettaria può essere applicata solo alle operazioni “direttamente connesse agli scopi istituzionali” riportando quale esempio la vendita di biglietti per manifestazioni sportive mentre, invece, per le “operazioni non direttamente connesse agli scopi istituzionali” quali ad esempio la cessione di beni durante

⁷⁹ Direzione regionale delle Entrate, Piemonte “*Associazioni sportive dilettantistiche: come fare per non sbagliare*”, Edizione speciale 2015 per Torino capitale europea dello sport, pag. 29-30.

⁸⁰ Viene infatti testualmente indicato dalla guida che: “*Per applicare il regime forfetario, nell’ambito delle operazioni rilevanti ai fini Iva, occorre distinguere tra le operazioni direttamente connesse e quelle non direttamente connesse con gli scopi istituzionali (le attività istituzionali sono in ogni caso non imponibili)*”. L’Iva da versare per le operazioni non connesse all’attività istituzionale verrebbe calcolata secondo il regime ordinario e quindi pari all’Iva a debito su cessioni o prestazioni, rettificata dell’Iva detraibile.

manifestazioni sportive sarebbe necessaria “l’applicazione del regime ordinario e dei relativi adempimenti”.

Com’è evidente, la tesi dell’Amministrazione finanziaria farebbe riferimento alla disposizione di cui all’art. 9 del D.P.R. n. 544/1999, la quale prevede che “alle associazioni sportive dilettantistiche di cui all’articolo 25, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133, che optano per l’applicazione delle disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, si applicano, per tutti i proventi conseguiti nell’esercizio di attività commerciali, connesse agli scopi istituzionali, le disposizioni di cui all’articolo 74, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni”.

Tuttavia, tale principio, secondo la dottrina tributaria⁸¹, sarebbe stato enucleato dal legislatore con un decreto, e facendo riferimento ai soli proventi derivanti da attività connesse a quella istituzionale per l’applicazione del regime forfettario, appare contrastante con il contenuto della legge istitutiva del regime in esame che, come tale, in virtù del principio gerarchico non può ritenersi abrogata.

L’art. 2 comma 3 della L. n. 398/91, infatti, dispone testualmente che “per i proventi di cui al comma 2, soggetti all’imposta sul valore aggiunto, l’imposta continua ad applicarsi con le modalità di cui all’articolo 74, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633⁸²”. I proventi di cui al comma 2 del medesimo articolo sono testualmente “qualsiasi provento conseguito nell’esercizio di attività commerciali”.

Sicché, deve ritenersi prevalente, rispetto a quanto previsto all’art. 9 D.P.R. n. 544/1999, disposizione posta all’interno di un testo normativo che disciplina in via generale le norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in materia di imposta sugli intrattenimenti, il contenuto di cui all’art. 2 della ridetta legge speciale. In tale norma, per l’appunto, si parla di assoggettamento a regime forfettario di tutti i proventi conseguiti nell’esercizio di attività commerciale.

Le associazioni e società sportive che hanno aderito al regime della L. n. 398/1991, determinano l’IVA da versare applicando all’imposta a debito, derivante dai proventi complessivamente ottenuti, una detrazione forfettizzata nella misura del 50 per cento dell’imposta relativa alle operazioni imponibili, del 50 per cento per le operazioni di sponsorizzazione e pubblicità e di 1/3 per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, effettuate nell’esercizio dell’attività.

È opportuno precisare, però, che il regime forfettario, previsto dalla L. n. 398/1991, è in qualsiasi caso un regime opzionale e spetta all’ente decidere se adottarlo oppure avvalersi del regime ordinario di determinazione dell’imposta.

⁸¹ G. Martinelli “Una guida per le associazioni sportive che rischia di portare fuori strada” in Sport Industry Directory, 9/2015.

⁸² E’ il cosiddetto regime IVA previsto dal Legislatore per le attività di intrattenimento.

Ebbene, nel caso in cui si verifichi una tale possibilità ovvero vengano a mancare i presupposti previsti dalla l. n. 398/1991 è opportuno effettuare alcune distinzioni.

A questo proposito occorre ricordare, anzitutto, che qualora l'associazione svolga attività commerciale è tenuta a redigere e tenere una contabilità separata.

Tenuto conto di tale preciso obbligo è possibile comprendere l'assoggettamento o meno al regime IVA analizzando la natura delle operazioni.

In particolare, ai sensi del quarto comma dell'art. 4 del D.P.R. 663/1972, che deroga a quanto previsto nel comma 1, le prestazioni di servizi e cessioni di beni, se rese in favore di soci e associati e in linea con le finalità statuite dall'ente, non costituiranno operazioni qualificabili come commerciali e, quindi, idonee a produrre reddito di impresa.

A tal uopo, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che la norma si applica soltanto a quei soggetti che "partecipano a pieno titolo alla vita associativa dell'ente"⁸³.

Pertanto, se un soggetto partecipa a pieno titolo alla vita associativa, a mezzo delle suindicate operazioni, non sarà comunque sottoposto al regime IVA; in caso contrario, ove trattasi di soggetto poco partecipe all'attività associativa, sarà assoggettato all'imposta *de qua*.

Inoltre, è possibile verificare se una detta operazione sia o meno soggetta ad IVA richiamando i criteri espressi dal comma 5 dell'art.4 del D.P.R. 663/1972, che si esprime in termini di "presunzioni di commercialità".

Secondo tale previsione, infatti, talune attività possono sempre considerarsi commerciali indipendentemente dal soggetto verso cui vengono esercitate.

In particolare, rientrano in tale ambito applicativo:

- la cessione di beni nuovi per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche sindacali e di categoria, religiose, assistenziali culturali sportive dilettantistiche;
- erogazione di acqua e servizi di fognatura, depurazione, gas, energia elettrica e vapore;
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciali;
- gestione di spacci aziendali, di mense e somministrazione di pasti;
- trasporto e deposito di merci;
- trasporto di persone;
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- prestazioni alberghiere o di alloggio;
- servizi portuali e aeroportuali;
- pubblicità commerciale;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni.

⁸³ C.M. n.25/1979.

Con riferimento a tali operazioni, il comma sette prevede che, ove le associazioni sportive dilettantistiche si impegnino a rispettare talune precise clausole potranno vedere esclusa l'assoggettabilità ad IVA.

Con la predetta previsione il legislatore ha voluto subordinare la non assoggettabilità di alcune operazioni che normalmente sarebbero definite commerciali e, in quanto tali sottoposte al pagamento dell'Iva, ad alcune condizioni di non commercialità.

In particolare, l'art. 4 co. 7 del D.P.R. n. 633/72 subordina l'esclusione dell'applicazione dell'IVA alle attività di carattere non economico, finora analizzate, esclusivamente a condizione che l'ente che le pone in essere si uniformi alla previsione delle seguenti clausole statutarie:

- divieto di distribuire anche in modo indiretto utili o avanzi di gestione;
- devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente ad altra associazione con finalità analoghe;
- disciplina uniforme del rapporto associativo che non è temporaneo e da diritto al voto;
- redazione obbligatoria di rendiconto economico secondo le disposizioni statutarie;
- leggibilità libera degli organi sociali con principio del voto singolo;
- intrasmissibilità della quota, eccezion fatta a causa di morte, e non rivalutabilità della stessa.

Quanto, invece, alla possibilità di detrarre l'IVA, anche in questo caso devono essere effettuate delle opportune precisazioni.

L'associazione che svolge unicamente l'attività istituzionale non ha diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti. Contrariamente, ove all'attività istituzionale venga esercitata anche attività commerciale, l'ente associativo potrà detrarre l'IVA solo per quanto concerne le attività commerciali, sempre che l'associazione abbia ottemperato all'obbligo di tenere separata la contabilità delle due distinte attività.

Inoltre, in base al principio generale fissato dall'art. 19, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, "non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19-bis".

Le operazioni "esenti" sono quelle indicate nell'art. 10 del decreto IVA (per espressa previsione di legge, recata dall'art. 19, comma 3, lettera d, la indetraibilità di cui al comma 2 non si applica per le cessioni di oro da investimento, effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento).

Il comma 5 stabilisce che "ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis" (c.d. pro-rata di detrazione).

Pertanto, dal combinato disposto delle due disposizioni, emerge che, i soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti non possono portare in detrazione l'IVA afferente agli acquisti di beni e servizi; per i soggetti che effettuano promiscuamente operazioni esenti ed operazioni che danno diritto a detrazione, questa è limitata in base al pro-rata.

La norma ha la finalità di consentire al contribuente che abbia effettuato operazioni imponibili e operazioni esenti il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti o importazioni, o a lui addebitata dai fornitori a titolo di rivalsa, solo limitatamente alla parte imputabile proporzionalmente (pro-rata) alle operazioni imponibili e alle operazioni a queste a tal fine assimilate, effettuate nel periodo d'imposta.

Il pro rata si applica a tutta l'imposta a monte e non soltanto a quella relativa ai beni e servizi ad uso promiscuo. Di fatti, così come sostenuto dalla circolare ministeriale n.328/E del 24 dicembre 1997, "ciò sta a significare che i soggetti che si trovano nell'anzidetta situazione, che svolgono, cioè, attività imponibile ed attività esente, non devono procedere ad alcuna distinzione degli acquisti dei beni e dei servizi, a seconda della loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti, poiché l'imposta detraibile è determinata applicando il pro-rata a tutta l'imposta assolta sugli acquisti".

Tale metodo consiste nel rapportare tutte le operazioni imponibili al totale delle operazioni effettuate; tanto si spiega con il fatto che la detrazione si effettua in proporzione a tutto l'insieme delle diverse operazioni poste in essere⁸⁴.

Nell'ipotesi in cui, invece, l'associazione si trovi a calcolare la detrazione durante l'anno in corso, detto calcolo dovrà necessariamente riferirsi al *pro rata* dell'anno d'imposta precedente.

Deve, infine, rilevarsi che le associazioni sportive dilettantistiche sono tenuti a versare l'I.V.A. trimestralmente a mezzo di delega unica di pagamento entro il giorno sedici del mese successivo al trimestre di riferimento, operando, anche in questo caso, l'istituto della compensazione⁸⁵.

Tuttavia, le stesse non sono obbligate alla fatturazione delle operazioni né alla tenuta del libro degli acquisti e del registro dei corrispettivi e di quello delle fatture emesse e sono esenti dalla dichiarazione annuale IVA.

In ultimo, una novità particolarmente gradita dagli operatori del settore sportivo è stata la ridefinizione delle percentuali di detrazione forfettaria contenute nel sesto comma dell'articolo 74 del D.P.R. n. 633/1972, ottenuta grazie all'articolo 29 del D.lgs. n. 175/2014.

E' stata, infatti, uniformata la percentuale di detrazione dell'IVA afferente le operazioni di pubblicità e di sponsorizzazione, differentemente da quanto precedentemente stabilito.

⁸⁴ Nel senso che l'ammontare in questione è dato dall'insieme unitario di tutte le operazioni esenti e imponibili.

⁸⁵ Cfr. art. 17d.lvo. n. 241/1997.

Se una prestazione era individuata come “sponsorizzazione” e non “pubblicità”, la connessa IVA da versare era infatti, precedentemente alla suddetta modifica, più elevata, in quanto la detrazione da effettuare era minore (il 10% al posto del 50%).

Negli ultimi anni, si è sviluppato un vivace dibattito che ha visto nascere tesi dottrinarie contrapposte alle posizioni dell’Amministrazione Finanziaria e della giurisprudenza in merito alla corretta distinzione delle spese di “sponsorizzazione” e di quelle di “pubblicità”.

La Corte di Cassazione⁸⁶ e la prassi ministeriale hanno più volte definito le operazioni di pubblicità come quelle in cui l’attività promozionale è in rapporto di occasionalità rispetto all’evento sportivo. Le operazioni di sponsorizzazione dal canto loro, secondo l’orientamento ministeriale e giurisprudenziale, sono quelle che si pongono in rapporto di connessione con lo spettacolo, in quanto il soggetto sponsorizzato è il veicolo attraverso il quale diffondere l’immagine da sponsorizzare, al fine di dare importanza e prestigio al marchio o all’impresa “veicolati”.

Nonostante le definizioni ottenute, si può però affermare che sia i contratti di pubblicità che quelli di sponsorizzazione rappresentano per le associazioni sportive una valida forma di finanziamento, e non è chiara la ragione di un trattamento fiscale così differenziato.

Tuttavia, nonostante tratti comuni che li contraddistinguono, i due termini non sono sinonimi poiché tra le due fattispecie contrattuali esistono differenze sostanziali e formali di cui occorre tenere conto.

In conclusione, bisogna rilevare che, in base a quanto disposto dal D.L. n. 328/1997, le cessioni dei diritti alle prestazioni sportive di atleti sono soggette all’aliquota IVA ordinaria del 22%.

Diversamente, le indennità di preparazione e promozione degli atleti, definite quali “premio di addestramento e formazione tecnica” sono esenti dall’IVA

2.8 Il regime IVA dei corsi didattici sportivi

L’esenzione IVA relativa ai “corsi sportivi” organizzati dalle società e associazioni sportive dilettantistiche è stata motivo di intervento da parte dell’Amministrazione Finanziaria con la Circ. n. 382/1998.

Secondo l’Agenzia delle Entrate⁸⁷, per tali attività non è possibile applicare il regime di esenzione IVA di cui all’art. 10 co. 1 n. 20 del D.P.R. n. 633/72, in quanto in esso è espressamente richiesto che l’attività didattica posta in essere sia riconosciuta dal Ministero dell’Istruzione, dell’Università e della Ricerca, ovvero da altri soggetti o amministrazioni pubbliche o, in alternativa, qualora manchi il riconoscimento, che tale attività sia direttamente finanziata da essi.

⁸⁶ Cass., n. 428 e 429/1996 e n. 6958/1996; R.M. n. 137/E/1999.

⁸⁷ Ris. Agenzia delle entrate, 14 ottobre 2008 n.382/E

Infatti, l'art. 10 comma 2 del D.P.R. 633/1972, *ex adverso*, stabilisce che sono esenti da IVA le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché' fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché' le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale.

Relativamente alle modalità del riconoscimento ai soggetti competenti ad operarle, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti con la circolare n.22 del 18 marzo 2008.

L'anzidetta circolare fornisce, in primo luogo, chiarimenti in merito al riconoscimento di organismi privati che svolgono corsi nelle materie di competenza del Ministero dell'Istruzione dell'Università e della ricerca.

Successivamente, al paragrafo 4, la medesima circolare fornisce chiarimenti in merito agli organismi privati operanti in settori diversi da quelli di competenza dell'Amministrazione scolastica e, in relazione ai predetti organismi, specifica che il riconoscimento *“continua ad essere effettuato dai soggetti pubblici competenti per materia, con le modalità previste per le specifiche attività educative, didattiche e formative”*.

Si tratta, pertanto, di fattispecie per le quali il riconoscimento è operato non dall'evocato Ministero ma da altre amministrazioni o altri soggetti pubblici.

Tanto è vero che la stessa circolare chiarisce che sono riconducibili nell'ambito applicativo del beneficio dell'esenzione dall'IVA, fin qui esaminato, le prestazioni educative, didattiche e formative approvate e finanziate da enti pubblici.

In tal caso, lo specifico finanziamento rappresenta una forma di riconoscimento per atto concludente.

La semplice affiliazione al CONI quindi, non consente agli enti sportivi di usufruire dell'esenzione dall'imposta per i corsi didattici sportivi.

Di talché, è possibile sostenere che i corsi didattici sportivi effettuati da associazioni o società sportive dilettantistiche non possono fruire dell'esenzione Iva di cui all'art.10, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

Di fatti, in tali casi, non opera il riconoscimento da parte di un soggetto pubblico con le modalità previste per la specifica attività e i corsi non risultano specificatamente approvati e finanziati da enti pubblici.

2.9 Le altre imposte indirette

Per quanto riguarda l'imposta di registro, l'imposta di bollo e la tassa di concessione governativa, per le associazioni sportive dilettantistiche sono previsti taluni benefici.

In particolare, l'imposta di registro alla quale sono assoggettati gli atti costitutivi e di trasformazione delle associazioni e società sportive dilettantistiche, riconosciute dal CONI, è stata stabilita dal D.lgs. n. 23 del 2011 nella somma di 200,00 euro. Affinché tali enti possano usufruire del predetto regime impositivo agevolato è, però, necessario che i suddetti atti siano legati esclusivamente allo svolgimento di attività sportiva.

Tale imposta, infatti, secondo il calcolo ordinario stabilito dall'art. 4 parte 1 della tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986, è stabilita sia in misura fissa che proporzionale, a seconda del valore dei beni oggetto di conferimento dell'atto costitutivo.

Invero, per le A.S.D. l'agevolazione consiste nella possibilità di evitare l'applicazione della normale imposta proporzionale del 7% sull'immobile o l'altro bene apportato in fase di conferimento e sostituirla con il versamento di tale somma⁸⁸.

Per quanto riguarda l'imposta di bollo, diversamente da quanto previsto per le Federazioni e gli Enti di promozione sportiva, le associazioni sportive dilettantistiche sono tenute a pagare l'imposta per le quietanze emesse per la riscossione e per il versamento delle quote e dei contributi associativi.

Ciò è stato previsto con l'art. 27-bis della Tabella, allegato B, annessa al D.P.R. n. 642/72, così come integrato dall'art. 90 co. 6 della L. n. 289/2002.

L'art. 13 della Tariffa, Parte 1, allegata al D.P.R. n. 642/72, prevede l'obbligo di versare l'imposta di bollo pari a 1,81 euro per le ricevute e le quietanze di pagamento rilasciate dal creditore a liberazione di un'obbligazione pecuniaria, salvo quest'ultima non sia inferiore all'importo di 77,47 euro o si riferisca a somme versate a saldo e inferiori al debito originario.

Inoltre, ai sensi dell'art. 8 bis della Tabella, allegato B, annessa al D.P.R. n. 642/72, sono sempre da considerarsi escluse dall'assoggettamento all'imposta di bollo le certificazioni anagrafiche procurate agli enti sportivi dagli atleti al fine di ottenere il tesseramento, come richiesto dalle Federazioni e dagli Enti di promozione sportiva di appartenenza.

Contrariamente, con riferimento al pagamento della tassa di concessione governativa, tutti gli atti e i provvedimenti relativi alle associazioni sportive dilettantistiche non sono soggetti al pagamento di tale tassa.

Tale formalità, secondo parte della dottrina tributaria⁸⁹, potrebbe essere imputabile ai soli soggetti a cui risulta applicabile lo statuto degli imprenditori, ovvero società sportive cooperative e di capitali ma non associazioni sportive.

⁸⁸ cfr. DPR n. 131/1986.

2.10 Il modello EAS

La disciplina applicabile ad un ente no profit di nuova costituzione è quella introdotta dal D.lgs. 117/2017 che ha dato vita al Codice del Terzo settore.

Di talché il nuovo ente, tra l'altro, oltre che ad una serie di adempimenti, sarà tenuto anche all'invio del modello di comunicazione delle notizie e dati fiscali degli enti associativi, così detto Modello EAS.

L'art. 30, commi 1,2,3 e 3-*bis*, del d.l. n.185/2009, convertito con modificazioni dalla legge n.2/2009, al fine di consentire gli opportuni controlli ha, di fatto, introdotto, per gli enti di tipo associativo, e anche alle società sportive dilettantistiche⁹⁰ che a questi fini sono state equiparate alle A.S.D., l'onere di comunicare all'Agenzia delle entrate dati e notizie rilevanti ai fini fiscali.

Tale onere spetta agli enti di tipo associativo che intendono avvalersi delle disposizioni fiscali di favore previste dall'art. 148 del testo unico delle imposte sui redditi e dall'art.4 del D.P.R. n.633/1972. e deve essere adempiuto entro i sessanta giorni dalla costituzione stessa.

Ogni variazione dei dati dovrà, inoltre, essere comunicata entro e non oltre il 31 marzo dell'anno successivo.

Il mancato invio di tali dati, pertanto, genera la decadenza dal godimento dei previsti benefici.

L'approvazione del modello EAS rende finalmente operativa la previsione contenuta nel d.l. n. 185/2008 all'art.30, convertito dalla l. n. 2 del 2009, che si proponeva di effettuare una concreta attività di controllo sull'Amministrazione finanziaria.

Lo specifico contenuto della predetta comunicazione all'Agenzia delle Entrate è stato disciplinato con l'approvazione di un provvedimento, da parte del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, in data 2 settembre 2009, che indica le modalità di compilazione, di invio e di presentazione del Modello EAS⁹¹.

Inoltre, col medesimo provvedimento sono state approvate le specifiche tecniche utili alla trasmissione telematica dei contenuti del modello, per il quale non è previsto, oltre a quello telematico, appunto, un modo alternativo di invio; sono stati, infine, chiariti i soggetti obbligati alla presentazione di tale modello e ulteriormente integrati i chiarimenti sulle modalità di compilazione⁹².

L'invio, esclusivamente telematico come sopra anticipato, può essere effettuato dall'ente stesso, o dagli intermediari, quali CAF, professionisti o in generale altri soggetti abilitati alla trasmissione telematica.

E' opportuno precisare, inoltre, che ad essere onerati non sono solo gli enti di nuova costituzione, ma anche quelli già precedentemente esistenti rispetto all'entrata in vigore della nuova normativa;

⁸⁹ N. Forte, "Società ed associazioni sportive", in I libri di dir. e pratica delle società, Il sole 24 ore, 2005, pag. 263.

⁹⁰ art. 90 della legge 289/2002

⁹¹ Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 2 settembre 2009.

⁹² Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 29 ottobre 2009.

trattasi, in ambo i casi, di enti esclusivamente di carattere privato, a prescindere dall'avvenuto riconoscimento o meno della personalità giuridica, anche ove si tratti di articolazioni territoriali o funzionali di un ente nazionale, quindi pubblico, purché siano soggetti autonomi di imposta ex art. 73 del T.U.I.R..

Gli enti di tipo associativo che possono fruire della disposizione di cui all'art. 148 del TUIR e dell'art. 4, commi quattro e sesto, del D.P.R. n.633/1972 sono solo gli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ai sensi dell'art. 73 del TUIR

Pertanto, le A.S.D. non sono tenute all'invio del Modello EAS nel caso in cui non svolgano attività commerciale e siano riconosciute dal CONI e iscritte nel relativo registro.

Pertanto, è possibile sostenere che le associazioni sportive dilettantistiche saranno gravate dall'obbligo di invio telematico dell'indicato modello nel caso in cui, pur svolgendo un'attività sportiva dilettantistica riconosciuta dal CONI, siano coinvolte in cessione di beni (ad esempio, vendita di bevande o alimenti) e prestazioni di servizi (ad esempio sponsorizzazioni) che siano rilevanti ai fini dell'IRES e dell'IVA⁹³.

Di talché, qualora le A.S.D. svolgano attività commerciali, l'obbligo *de quo* sarà applicabile anche ove le associazioni abbiano optato per il regime fiscale previsto dalla 398/1991⁹⁴.

⁹³ C. De Stefani – A. Quercia, “*Associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e società sportive (SSD)*”, Maggioli, Rimini, 2018.

⁹⁴ C. De Stefani – A. Quercia, “*Associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e società sportive (SSD)*”, Maggioli, Rimini, 2018.

CAPITOLO III

Le novità della legge di bilancio 2018 e il controllo delle attività degli enti no profit

3.1 La legge di bilancio 2018 e le novità introdotte dal c.d. Decreto dignità

Nel capitolo precedente si è avuto modo di procedere alla disamina delle principali innovazioni introdotte dal Codice del terzo settore e dell'intento perseguito dal legislatore di conferire una chiara sistemazione organica alla materia.

V'è da dire, inoltre, che nella L. n. 205/2017, ovvero nella legge di bilancio 2018, la materia ha subito delle modifiche molto rilevanti⁹⁵.

La più importante è certamente quella che consente alle attività del settore sportivo dilettantistico di essere esercitate con scopo di lucro in una delle forme societarie indicate dal quinto libro del codice civile⁹⁶.

Com'è noto, tra le forme societarie il codice civile contempla: la società semplice (che per sua natura non può avere ad oggetto l'esercizio di un'attività commerciale); la società in nome collettivo, la società in accomandita semplice, la società per azioni e, infine, la società a responsabilità limitata.

La recente normativa - introdotta con la legge sopra indicata - predetermina in modo rigoroso il contenuto dello statuto delle società sportive dilettantistiche con scopo di lucro.

Invero, secondo quanto previsto dall'art. 354 della legge di bilancio, esso deve contenere a pena di nullità:

- a) nella dicitura o nella ragione sociale, l'indicazione "società sportiva dilettantistica lucrativa";
- b) nell'oggetto o scopo sociale, lo svolgimento e l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche;
- c) il divieto per gli amministratori di ricoprire la stessa carica in altre società o associazioni dilettantistiche affiliate alla medesima federazione sportiva o disciplina associata ovvero riconosciute da un ente di promozione sportiva nell'ambito della stessa disciplina;
- d) l'obbligo di prevedere nelle strutture sportive, in occasione dell'apertura al pubblico dietro pagamento di corrispettivi a qualsiasi titolo, la presenza di un "direttore tecnico" in possesso di

⁹⁵A. Magliaro, "Sport e Fisco", Editoriale Scientifica, Napoli, 2018.

⁹⁶C. De Stefani - A. Quercia, "Associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e società sportive (SSD)", da Collana Professionisti & Imprese, Maggioli, 2018.

diploma ISEF o di laurea quadriennale in Scienze motorie o di laurea magistrale in Organizzazione e gestione dei servizi per lo sport e le attività motorie o in Scienze tecniche delle attività motorie preventive e adattate o in Scienze e tecniche dello sport, ovvero in possesso della laurea triennale in Scienze motorie.

E' stata introdotta, inoltre, una ulteriore agevolazione per le società sportive dilettantistiche lucrative riconosciute dal CONI, per le quali l'IRES è stata ridotta della metà.

Tale previsione, di fatto, va a limitare l'accesso alle lucrative soltanto ai soggetti IRES, escludendo, di conseguenza, le società di persone.

Si applica l'aliquota IVA ridotta al 10% ai servizi resi dalle società sportive dilettantistiche lucrative riconosciute dal CONI nei confronti di chi pratica l'attività sportiva in modo occasionale o continuativo negli impianti gestiti da tali società.

In ragione delle nuove previsioni sopra illustrate, all'elencazione dell'art. 90 della l. 289/2002, che include le associazioni riconosciute e non, alle società di capitali e le società cooperative, verranno ad aggiungersi tutte le tipologie di enti collettivi previsti dal Codice Civile al libro V: si includeranno, pertanto, le società di persone rispetto alle quali non opererà il divieto di scopo di lucro, nonché quello della distribuzione degli utili ai soci.

Con specifico riferimento alle associazioni sportive dilettantistiche e alla luce della novella legislativa, si può affermare che attualmente per le A.S. D. si prospettano tre opzioni, di seguito annunciate.

In primis, le stesse potranno mantenere la mera iscrizione al CONI, continuando ad usufruire delle previste agevolazioni.

In alternativa, le ASD potranno far parte degli enti del Terzo settore, avanzando richiesta di iscrizione nella sezione g), denominata "altri enti del terzo settore", del registro unico nazionale, posto che il legislatore non ha ritenuto opportuno dedicare una apposita sezione alle associazioni sportive dilettantistiche (cfr. Capitolo II)⁹⁷.

La terza ed ultima opzione per le associazioni in parola, infine, è data dalla possibilità di entrar a far parte degli enti del Terzo settore come associazione di promozione sociale, previa verifica della sussistenza dei requisiti richiesti dalla legge per far parte della indicata categoria⁹⁸.

Parimenti, le associazioni sportive dilettantistiche che siano anche O.N.L.U.S. dovranno esprimere la medesima scelta fra le predette opzioni, considerato che la disciplina contenuta negli artt. 10 e

⁹⁷ Cfr. art. 4, comma 1 del Codice del Terzo settore

⁹⁸ Cfr. art. 35 del Codice del Terzo settore.

seguenti del d.lgs. 460/97 verrà abrogata in modo definitivo a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'entrata in vigore del Registro Unico del Terzo Settore.

Da tanto deriverà che agli enti, una volta adeguatisi alla disciplina del Terzo Settore, non sarà più applicabile la normazione più favorevole prevista dall'art. 148 del T.U.I.R. sulla defiscalizzazione dei corrispettivi specifici a fronte di prestazioni rese ad associati, tesserati o altri aderenti alla stessa organizzazione nazionale e /o territoriale.

Ancora, non sarà più possibile applicare l'art. 149 del T.U.I.R., nella parte in cui prevede che la perdita delle caratteristiche di ente non commerciale investa anche le A.S.D.; né, infine, sarà possibile optare per il regime agevolato forfetario previsto dalla l.398/1991, i cui pregi sono stati precedentemente illustrati⁹⁹.

Per completezza espositiva e per conferire adeguatezza sotto il profilo temporale al presente elaborato, non può non menzionarsi il considerevole intervento attuato dal Governo sulla legge di bilancio che sconvolge parte di quanto finora affermato.

Ed invero, con l'emanazione del Decreto Dignità¹⁰⁰, il Governo ha sostanzialmente stabilito che le associazioni sportive dilettantistiche a carattere lucrativo non saranno più vigenti. La loro è stata una brevissima esistenza giuridica eliminata dal recentissimo panorama giuridico¹⁰¹.

La ragione di questa improvvisa - quanto inattesa - inversione di rotta deve rinvenirsi, secondo quanto affermato dagli autori del Decreto Dignità, nell'idea che lo sport dilettantistico non debba avere fine di lucro, circostanza che motiva, dunque, l'abolizione della neonata fattispecie.

Può, tuttavia, rinvenirsi un aspetto positivo che consiste nell'eliminazione di onerosi passaggi burocratici, restituendo alle associazioni sportive dilettantistiche la possibilità di operare, a partire dal 14 luglio 2018, senza le complicazioni normative che la legge di bilancio aveva effettivamente introdotto.

Rimane in vigore, invece, la previsione introdotta dall'art. 367 della legge di bilancio 2018, per cui i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui all'Art. 67 co. 1 l. m) del T.U.I.R. non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo di imposta a 10.000 euro.

⁹⁹ A. Magliaro, *“Sport e Fisco”*, Editoriale Scientifica Napoli 2018

¹⁰⁰ Cfr. D.l. 87/2017, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 161 del 13/07/2018che, all'art. 13 abroga i commi con cui la Legge di bilancio 2018 aveva istituito e regolamentato le Società Sportive dilettantistiche lucrative e con cui erano stati qualificati come collaborazioni coordinate e continuative i cd compensi sportivi, disciplinati dagli artt. 67 e 69 del T.U.I.R.

¹⁰¹ Cfr. www.fiscopiù.it, *“Decreto Dignità: ASD, cancellata la forma lucrativa”*.

Nonostante l'entrata in vigore del Decreto Dignità sia stata fissata per il 14 luglio 2018, giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, si è previsto che le disposizioni relative alle SSD lucrative di cui all'art. 355 della legge di bilancio 2018 siano abolite con effetto decorrente dal periodo di imposta in corso all'entrata in vigore del decreto medesimo, dunque, retroattivamente per tutto l'esercizio del 2018¹⁰².

Da tanto non può non rilevarsi che le previsioni normative introdotte dalla l. 205/2017, ovvero dalla Legge di bilancio 2018, pur essendo entrate in vigore il primo gennaio 2018, grazie all'introduzione del Decreto Dignità, non sono effettivamente mai divenute operative.

Di fatto, con l'introduzione di queste norme in via definitiva si ritorna alla situazione già esistente nel 2017.

3.2 I controlli sull'attività degli enti

Non può sottacersi, anche in questa sede, che l'insieme di agevolazioni previste per le associazioni operanti nel Terzo settore e per il no profit in generale hanno attratto nell'orbita di questi enti innumerevoli formazioni associative, evidentemente anche, e soprattutto, per il più leggero regime fiscale per esse previste dal legislatore tributario.

Tale assetto ha consentito, da un lato, alle formazioni sociali di portare avanti, grazie ai loro pregevoli fini istituzionali, attività di interesse generale, generando una crescita esponenziale del numero di tali associazioni: dall'altro, però, ha provocato la creazione di talune formazioni che, approfittando del più felice regime fiscale, in realtà perseguivano tutt'altri interessi.

Il predetto fenomeno, tuttavia, ha indotto il legislatore e, in generale, l'Amministrazione statale a correre ai ripari, dando vita ad un attento sistema di verifiche finalizzate ad accertare concretamente la sussistenza dei presupposti richiesti dalla legge per il conseguimento dei benefici in questione.

Di fatti, è stata avviata un'operazione verità finalizzata, anzitutto, ad intercettare gli abusi delle norme agevolative riservate agli enti non commerciali.

Per di più, una circolare dell'Agenzia delle Entrate del 2010, relativa alle ridette azioni di verifica nonché al controllo sull'evasione fiscale, si riproponeva di recuperare l'evasione pregressa di tali

¹⁰² Decreto dignità: abrogate le disposizioni sullo sport introdotte dalla legge di bilancio 2018, in www.federdanza.it.

formazioni, con la precipua finalità di ridurre i soggetti beneficiari delle norme fiscali agevolative, eliminando i soggetti privi dei requisiti di appartenenza¹⁰³.

Peraltro, con la medesima circolare è stato previsto un budget di produzione che prevede una quota di verifiche e di accertamenti destinati ai soggetti sopra descritti.

Tutto ciò, è evidente, testimonia un primo enorme passo verso una concreta attività di vigilanza, il cui primo *step* operativo non può che essere, proprio, un attento monitoraggio dei soggetti presenti in ogni realtà provinciale.

In particolare, l'attività di verifica è stata realizzata, *prima facie*, attraverso il censimento degli Enti associativi, nonché di tutti i dati e le notizie necessarie ai fini del predetto controllo, effettuato mediante le comunicazioni telematiche imposte dal legislatore nel 2008¹⁰⁴.

A tal uopo è opportuno analizzare il numero di enti censiti presenti a livello provinciale, in quanto tra questi vanno ricompresi quegli specifici enti rientranti in settori considerati ad alto rischio, quali associazioni culturali, sportive, di formazione, ecc.

A partire da tale analisi è possibile individuare nel minor tempo possibile le situazioni più rilevanti di abuso esistenti in ambito provinciale per garantire interventi efficaci e dissuasivi¹⁰⁵.

Deve, però, rilevarsi che un alto rischio è rappresentato soprattutto dalle omesse comunicazioni, considerato che la legge consente ad alcuni enti di non essere tenuti alle comunicazioni sopra specificate (comunicazioni telematiche con dati di riferimento e notizie). In detti casi, l'individuazione dell'effettiva sussistenza dei requisiti è ancora più importante, anche perché tali enti sono sottratti alla portata preventiva del censimento normativamente previsto.

Con un'altra e diversa circolare l'Agenzia delle Entrate ha specificato che l'attività istruttoria deve essere condotta anche a mezzo di accessi mirati, aventi lo scopo di riscontrare l'esistenza dei presupposti richiesti dalla legge per ottenere i benefici riconosciuti alle O.N.L.U.S. e agli enti non commerciali.

Deve, in particolar modo, effettuarsi una mirata verifica volta ad accertare l'effettiva partecipazione dei soci all'attività, della natura dei beni e servizi erogati agli associati, della redazione del rendiconto annuale, della devoluzione in caso del patrimonio in caso di scioglimento. Si tratta, com'è possibile intuire, di "indicatori" sintomatici di potenziali abusi.

¹⁰³ Circolare della Agenzia delle Entrate n. 20/E del 16 aprile 2010, "prevenzione e contrasto dell'evasione – anno 2010 – Indirizzi Operativi".

¹⁰⁴ Cfr. art. 30 d. l. n.185/2008.

¹⁰⁵ C. De Stefani – A. De Quercia, "Associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e società sportive dilettantistiche (SSD)" Maggioli, 2018.

Di talché, ove dovessero rilevarsi indizi su abusi consistenti, quale, ad esempio, l'esercizio di attività economiche con alti giri di affari e redditività che non sono soggette alla tassazione, l'attività istruttoria dovrà proseguire a mezzo di approfondimenti più preganti.

In tali casi, le Direzioni regionali devono, anzitutto, individuare per ogni provincia un numero di posizioni ad alto rischio di abuso e sottoporle prontamente a verifica. Una volta ottenuti i risultati, a seguito di tale controllo, dovranno essere comunicati e condivisi con la Direzione Centrale Accertamento che stabilirà le misure più idonee per eludere tale fenomeno evasivo.

3.3 Il riscontro analitico-normativo delle attività che beneficiano delle agevolazioni fiscali. L'accesso e la natura reale dell'ente

In considerazione delle riflessioni sopra riportate circa la necessità di porre in essere una serie di attività di controllo e verifica delle posizioni del settore in parola, di fondamentale importanza e sostegno all'indagine che ci occupa risultano essere le indicazioni diffuse dalla Guardia di Finanza a mezzo di diverse circolari, di cui meritano decisamente menzione la n. 1 del 29 dicembre 2008 e la n.1/2018.

V'è da dire innanzitutto che le attività di controllo fiscale si suddividono in attività specifiche, destinate alle diverse macro-tipologie di contribuenti ed attività trasversali.

Con riferimento alle prime, può certamente affermarsi che il loro scopo è quello di ridurre i rischi di evasione/elusione che caratterizzano ciascuno delle macro-tipologie come ad esempio i grandi contribuenti, imprese di medie dimensioni, imprese di minori dimensioni e lavoratori autonomi, enti non commerciali, ONLUS e altri soggetti che fruiscono di regimi agevolati.

Le attività trasversali, invece, sono le attività di controllo che per loro natura non possono riferirsi alle suddette macro-tipologie di contribuenti, ma le riguardano tutte, "trasversalmente" appunto, in maniera più o meno marcata¹⁰⁶.

Con riferimento ai controlli rientranti nel comparto degli enti non commerciali, delle Onlus e degli altri soggetti che fruiscono di regimi agevolativi, si sono registrati progressi qualitativi molto importanti.

¹⁰⁶ S. Beretta, "manuale operativo delle associazioni", Maggioli editore, 2014, p. 532.

L'analisi del rischio di abuso dei regimi agevolativi è finalizzata ad individuare i soggetti che apparentemente si presentano come “non profit”, ma che in realtà dissimulano vere e proprie attività commerciali.

Il primo problema con cui si scontra l'attività di verifica è certamente quello relativo all'accesso ai locali istituzionalmente adibiti all'esercizio di attività non commerciali.

Secondo quanto disposto dall'art. 52, co. 2 del D.P.R. n. 633/1972, l'accesso è consentito soltanto previa autorizzazione della Procura della Repubblica, nell'unica ipotesi in cui sussistano “gravi indizi di violazioni alle norme tributarie”.

Da ciò deriva che un potenziale accesso presso la sede o i locali di un ente non commerciale potrebbe essere consentito, senza la necessaria l'autorizzazione di un PM, soltanto ove siano stati già preventivamente acquisiti specifici riscontri documentali che provino che presso la sede o i locali degli enti in parola si svolgano, anche solo in parte, attività commerciali o professionali.

Tali riscontri idonei a fornire la prova incontrovertibile della presenza di un'attività commerciale o professionale possono essere facilmente desunti da interrogazioni all'Anagrafe tributaria, ove risultino delle dichiarazioni presentate da parte dell'ente che comprendono quadri riservati al reddito di impresa o professionale, o sulla base di attività ispettive svolte presso altri contribuenti.

Diversamente, nel caso in cui le attività commerciali o professionali siano svolte in maniera non palese, gli elementi comprovanti saranno raccolti a mezzo di attività investigativa, ad esempio con sopralluoghi sul posto, in modo evidentemente occulto.

Gli elementi acquisiti nei locali, dai quali risulti effettivamente l'esercizio di attività commerciale o professionale, devono emergere chiaramente dal piano di verifica, già prima dell'inizio dell'intervento, nonché nel foglio di servizio e nel processo verbale di verifica redatto al momento dell'avvio delle operazioni, in cui gli elementi di cui sopra devono essere stati oggetto di specifica informativa al contribuente, nell'ambito delle ragioni giustificative dell'intervento¹⁰⁷.

Non bisogna trascurare una circostanza molto rilevante: in sede di accesso può rivelarsi di fondamentale importanza conoscere il regime civilistico e fiscale da applicare all'ente che si deve verificare.

Risulta, invero, di palmare evidenza che la richiesta formulata dai soggetti preposti alle verifiche nei confronti del responsabile dell'ente di mostrare i documenti che la legge ritiene obbligatori rispetto all'attività che l'ente stesso ha dichiarato di esercitare, non consente una redazione postuma dei

¹⁰⁷ C. De Stefani –A. De Quercia, “*Associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e società sportive dilettantistiche (SSD)*”, Maggioli 2018.

documenti stessi¹⁰⁸. Ciò significa che se l'agente verificatore è consapevole della natura dell'ente e della tipologia della documentazione che l'ente è tenuto a conservare e/o esibire, egliben difficilmente potrà essere raggirato, e la sua verifica andrà pacificamente a buon fine, senza possibilità di “*bluff*” da parte del contribuente.

Di conseguenza, il controllo circa l'effettiva natura dell'Ente non può che partire dallo studio del contenuto dello statuto dell'ente oggetto di verifica, ovviamente sempre che questo sia dotato di data certa; al contrario, qualora non risulti la registrazione, le clausole inserite saranno considerate, al fine dell'analisi, solo previsioni indicative, non vincolando in alcun modo le determinazioni degli operanti, che saranno assunte anche tenuta presente l'attività effettivamente svolta. Il medesimo contegno sarà tenuto in cui lo statuto non sia stato redatto ed esibito al contribuente.

Saranno, quindi, oggetto di valutazione comparata il contenuto dello statuto dell'ente e il suo effettivo funzionamento, dando uno specifico rilievo agli adempimenti richiesti dal codice civile e dalla normativa del settore. Si andranno, di conseguenza, a verificare la sussistenza dei requisiti formali, come ad esempio l'iscrizione a particolari elenchi o registri territoriali, o ad organizzazioni sovraordinate di carattere nazionale.

Se, in base alle predette verifiche preliminari, risulta che l'ente ha i requisiti per essere definito un ente non commerciale, si procederà al controllo di ogni periodo di imposta, confrontando il volume delle operazioni che fanno capo all'attività istituzionale con quello che è, invece, riconducibile all'area commerciale¹⁰⁹.

Resta pacifico che, qualora dalle verifiche effettuate, dovesse risultare che il volume delle operazioni riconducibili all'attività commerciale sia maggiore di quello riferibile all'attività istituzionale, tutta l'attività posta in essere dall'ente, dall'inizio del periodo di imposta, dovrà essere considerata *ex novo* in maniera complessiva, ai fini del reddito di impresa, e, pertanto, soggetta alla ordinaria normativa per gli enti commerciali.

Da ciò si deduce in modo inequivocabile che l'effettività del rapporto associativo sia un presupposto di fondamentale importanza per riconoscere alle associazioni sportive dilettantistiche i benefici fiscali previsti dalla normativa attualmente in vigore, per evitare che tale forma associativa diventi uno strumento distorto per alterare la libera concorrenza fra gli operatori commerciali, oltre che raggirare il fisco¹¹⁰.

¹⁰⁸ Cfr. art 22 del d.P.R. n. 600 del 1973, ai sensi del quale non è previsto alcun obbligo di trasmissione di documenti, ma la mera tenuta e conservazione.

¹⁰⁹ Il confronto in parola deve essere seguito usando i parametri di riferimento dettati dall'art. 149 comma 2 del T.U.I.R.

¹¹⁰ C. De Stefani –A. De Quercia, “*Associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e società sportive dilettantistiche (SSD)*”, Maggioli 2018.

Di fondamentale importanza, ad ogni buon conto, devono considerarsi le indicazioni contenute nelle circolari dell'Agenzia delle Entrate, che forniscono spunti interessanti di riflessione sulla struttura associativa e segnalano spesso indicatori di probabili abusi.

Ad esempio, in sede di controllo, viene spesso contestata la mancanza di democrazia interna all'ente (la quale, com'è noto, farebbe venir meno i benefici fiscali), che si evince molto spesso dalla mancanza o comunque dalla non rituale convocazione dei soci all'assemblea, dall'assenza dei nomi dei partecipanti nei relativi verbali, dal mancato inserimento dei nomi degli associati nel libro dei soci, e così via. Tutti indicatori sintomatici del fatto che una gestione democratica nella compagine associativa manca del tutto o, quanto meno, è parecchio carente.

Ebbene, a tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che elementi come la modalità di convocazione alle assemblee o di verbalizzazione all'esito delle riunioni assembleari, costituiscono fattori rilevanti per comprendere realmente la natura dell'ente sottoposto a controllo e che l'adozione di forma di convocazioni anomale rispetto a quelle ordinarie¹¹¹ o il mancato inserimento dell'elenco di tutti i partecipanti al verbale o degli associati nel libro soci, non rappresentano, di per se stessi, ove considerati singolarmente, elementi tali da comportare la decadenza dai benefici previsti dal regime fiscale agevolato delle l.398/91, nella misura in cui, se stimati unitariamente portano a ritenere che l'ente¹¹² rispetta comunque i fini istituzionali prefissati.

Ancora, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la clausola della democraticità, stabilita dall'art. 90, comma 18 della legge 289/2002, è da considerarsi violata quando la specifica azione od omissione da parte dell'associazione rende sistematicamente inapplicabile l'indicata disposizione statutaria.

Tanto, ai fini pratici, succede quando vi è una totale mancanza di forme di comunicazione atte ad informare gli associati delle convocazioni assembleari e delle decisioni degli organi sociali; o anche nell'ipotesi si è in presenza di diverse quote associative a cui corrisponde una differente posizione del socio in termini di diritti e prerogative, rispetto all'effettivo godimento di beni e servizi; o, ancora, si rilevi un limitato esercizio del diritto al voto, causato dalla presenza di categorie di associati privilegiati, in relazioni a deliberazioni assembleari di particolare rilievo, quali l'approvazione del bilancio o di modifiche statutarie, l'approvazione di regolamenti, la nomina di cariche direttive e così via¹¹³.

¹¹¹ È il caso, ad esempio, delle comunicazioni effettuate a mezzo email, piuttosto che tramite la pubblica affissione in bacheca.

¹¹² Cfr, Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E del 24 aprile, avente ad oggetto "*Quesiti relativi alle associazioni sportive dilettantistiche*".

¹¹³ Cfr, Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E del 24 aprile.

Orbene, è pacifico che nelle predette ipotesi si rinvenga una connessione diretta reale fra la disposizione statutaria che impone la democraticità e la violazione commessa dall'ente. In questi casi, la conseguenza diretta a tale contegno è senza dubbio la decadenza da parte dell'associazione sportiva dilettantistica dalle agevolazioni fiscali previste dalla l. 398/1991 per la mancata osservanza dell'art. 90, comma 18, della legge 289/2002.

3.4 Il controllo sugli adempimenti fiscali

Una volta definita la natura, almeno in linea teorica, non commerciale dell'ente, si potrà procedere ad una valutazione più approfondita della correttezza degli adempimenti fiscali da parte dall'ente.

In particolare, si dovrà effettuare una verifica preliminare sull'apparato contabile posto in essere dall'ente al fine di comprendere se lo stesso risulta compatibile con le tipologie ed il volume dell'attività, istituzionale e commerciale, esercitata.

Allo stesso tempo dovrà verificarsi la corretta tenuta della contabilità e, sostanzialmente, l'aderenza ai requisiti di chiarezza e attendibilità.

Il controllo vero e proprio verterà, dunque, sul puntuale rispetto delle norme dettate in materia di determinazione del reddito¹¹⁴, di normativa riguardante l'IVA e di eventuali normative di settore.

In presenza di un ente che beneficia anche delle agevolazioni previste dall'art. 148 del T.U.I.R. e dell'art. 4 del d.P.R. 633/1972, in aggiunta ai controlli innanzi specificati, dovrà sottoporsi ad accurata verifica anche l'attività rendicontata come "interna", e, quindi, detassata ai fini fiscali.

A tal fine, può essere utile verificare, al fine di rinvenire un potenziale abuso, il contenuto dei libri sociali previsti dallo statuto¹¹⁵, nonché acquisire specifiche informazioni dettagliate da persone che risultano o risultavano associati nell'ente, circa il reale funzionamento dell'associazione e le dinamiche che caratterizzano l'attività effettivamente esercitata.

L'esame proseguirà, dunque, con le ordinarie tecniche ispettive utilizzate in relazione ai contribuenti esercenti attività di impresa o professionali, avendo cura di riscontrare i regolari adempimenti formali e sostanziali previsti dalle diverse norme tributarie¹¹⁶.

¹¹⁴ Trattasi, a ben vedere, del rispetto degli art. 143, 144, 145, 146 e 147 del T.U.I.R.

¹¹⁵ Ad esempio, identificazione degli associati nel libro dei soci, deliberazioni riportate nel libro delle assemblee, ecc...

¹¹⁶ C. De Stefani – A. De Quercia, *"Associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e società sportive dilettantistiche (SSD)"*, Maggioli 2018.

3.5 Le indicazioni della Guardia di Finanza nella circolare 1/2018. Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali

Per fornire uno schema operativo a sostegno dei soggetti realmente chiamati a svolgere detta attività la Guardia di Finanza ha diramato le indicazioni da seguire per conseguire il duplice fine del contrasto all'evasione e del rispetto effettivo del principio di libera concorrenza fra gli operatori commerciali.

Pertanto, si procederà, di seguito, ad una sintetica rassegna di tali indicazioni, soffermandosi sui punti nodali che riguardano la nostra analisi.

Il punto di partenza dell'analisi investigativa di nostro interesse è stato evidentemente il dettame normativo fornito dall'art. 94 del d.lgs. 117/2017, ovvero del Codice del Terzo settore, di cui si è trattato diffusamente nel Capitolo precedente.

L'Amministrazione finanziaria e la Guardia di Finanza possono esercitare in via autonoma il potere di controllo¹¹⁷ non solo con riferimento alle condizioni previste dai singoli statuti degli enti, ma anche rispetto alla verifica dei requisiti per fruire delle agevolazioni fiscali previsti per i soggetti iscritti nel Registro Unico Nazionale del Terzo settore.

E' notorio, peraltro, che le violazioni che possono condurre al disconoscimento dei regimi fiscali previsti devono essere sempre contestate con accertamento, a sua volta preceduto, a pena di nullità, da un invito a comparire per fornire dati e notizie rilevanti.

Tutto ciò, evidentemente, si ispira al principio di trasparenza dei rapporti fra il fisco e il contribuente, garantendo che le parti collaborino e cooperino sin dalla fase procedimentale dell'istruttoria riguardante la valutazione della struttura organizzativa dell'ente.

E' bene ricordare, peraltro, che la vigilanza strategica sulle agevolazioni fiscali rimane e sarà sempre in capo, come per qualsiasi contribuente, all'Amministrazione finanziaria.

A tal uopo è necessario rilevare che la riforma del Terzo settore ha rafforzato tale aspetto, riconoscendo la possibilità all'Amministrazione finanziaria anche di proporre la cancellazione dell'ente dal Registro Unico del Terzo settore, ove si fosse imbattuta in gravi violazioni.

Nella predetta circolare sono indicate le diverse aree cui si deve dedicare l'azione ispettiva. Tali indicazioni, dunque, si aggiungono a quelle precedentemente illustrate e fornite dall'Agenzia delle Entrate, che vertevano sull'accesso alle sedi dell'ente e sulla sua reale natura.

¹¹⁷ Cfr. artt. 32 e 33 del d.P.R. 600/1973 e artt. 51 e 52 del d.P.R. 633/1972

La prima area di analisi riportata nella Circolare 1/2018 della GdF è quella della destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro.

È lo stesso Codice del Terzo settore, a ben vedere, che sancisce il vincolo di destinazione di eventuali utili o entrate comunque denominate¹¹⁸.

Ed invero la citata normativa impone il vincolo dell'utilizzazione della ricchezza esclusivamente per lo svolgimento dell'attività statutaria e, quindi, al fine del raggiungimento di fini civici, solidaristici o di utilità sociale. Per fare in modo che tale vincolo non sia in qualche modo aggirato, l'art. 8 del d. lgs. sancisce il divieto di distribuzione, sotto ogni forma, degli utili e degli avanzi di gestione, fondi e riserve, comunque denominati.

Ancora, una ulteriore area è quella descritta dall'art. 9 del Codice del Terzo settore che reca la normativa in tema di devoluzione del patrimonio in caso di estinzione o scioglimento dell'ente. In tal caso è previsto, al fine di evitare che il patrimonio costituisca oggetto di individuale appropriazione in sede di liquidazione, che lo stesso sia devoluto, previo parere positivo dell'Ufficio del R.U.N.T.S. ad enti del Terzo settore o alla Fondazione Italia Sociale.

L'attività ispettiva verifica soprattutto le scritture contabili e il loro contenuto, e, in generale, tutte le prescrizioni relative alla contabilità¹¹⁹.

Ebbene, è opportuno ricordare che il decreto legislativo 117/2017 prevede altresì che le verifiche vengano effettuate anche sulle procedure di ammissione dei nuovi associati in un ente.

Invero, la procedura di ammissione¹²⁰, così come stabilito dal codice civile con riferimento alle società operative, deve favorire il più possibile un'ampia adesione dei cittadini.

A tal uopo è stato individuato l'organo competente a decidere sulle nuove ammissioni nell'organo dell'amministrazione, anche se vi è ampia libertà nello statuto sul punto.

Deve, tuttavia, evidenziarsi la sussistenza dell'obbligo di motivazione delle deliberazioni di rigetto della domanda di ammissione e di comunicazione agli interessati, con il preciso fine di consentire agli stessi di appellarsi ai soci o ad altro organo eletto dalla medesima assemblea per il riesame della questione.

Un punto nodale per l'effettuazione dei controlli che ci occupano è senz'altro determinato dall'assemblea, circostanza già oggetto di valutazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

¹¹⁸ Cfr. art. 8 del Codice del Terzo settore.

¹¹⁹ Cfr. artt. 13 e 15 del Codice del Terzo settore.

¹²⁰ Cfr. art. 23 del Codice del Terzo settore.

La questione predetta è stata specificamente esaminata anche dal codice del Terzo settore all'art. 24, che detta specifiche modalità di esercizio del diritto di voto, dettando, contestualmente i limiti all'esercizio del potere di delega.

Orbene, così determinate le macro-aree di analisi, sarà poi onere degli operatori occuparsi delle verifiche caso per caso ed accertare con cura ogni singola associazione, per riuscire a comprenderne fino in fondo l'operato, con le relative conseguenze sul piano fiscale e anche sanzionatorio, in caso di rinvenimento di gravi violazioni.

Infine, anche per mere ragioni di completezza espositiva, devono essere segnalate talune disposizioni intervenute a regolare la complessa materia dei controlli e, più genericamente, della soppressione degli abusi.

Trattasi, ad esempio, della circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 25 /E del 2013 che ha previsto, nel settore degli enti non commerciali, che l'analisi del rischio di abuso dei regimi fiscali agevolativi debba essere eseguita con estrema cura e cautela, in modo che il risultato ottenuto comporti l'individuazione di soggetti che solo apparentemente sono "*no profit*", ma che in realtà nascondono vere e proprie attività commerciali.

A tale fine, l'indagine andrà condotta in modo da selezionare i soggetti da sottoporre a controllo, distribuendo le singole verifiche fra le diverse categorie di enti e gli specifici ambiti di attività in cui operano, tenendo conto delle numerose attività potenzialmente a rischio nel settore grazie ad un'ampia diversificazione¹²¹.

In conclusione, la selezione dei soggetti da sottoporre al controllo non può che effettuarsi attraverso la maggiore acquisizione di informazioni possibili e, soprattutto, approfondendo la conoscenza del mondo associativo locale, con specifico riferimento alle differenti forme di attività potenzialmente a rischio che emergono in ciascuna realtà locale.

Tanto significa che l'attività di controllo non può prescindere da una profonda conoscenza del territorio in cui si opera, per comprendere più a fondo quali siano quei settori in cui gli enti pauperino di operare abusando della loro natura non commerciale.

Ancora, merita di esser trattata, seppur sommariamente, la problematica afferente all'abuso del diritto e all'elusione fiscale, oggetto principale della circolare in parola.

L'attività ispettiva fiscale può condurre, invero, a individuare comportamenti evasivi che si concretizzano sostanzialmente nella violazione delle norme fiscali e quindi della inadempienza da parte del contribuente rispetto all'obbligazione tributaria.

¹²¹ Si pensi, ad esempio, a quelle attività riguardanti la somministrazione di cibo e di bevande da parte di ristoranti, bar e pub, mascherati da associazioni culturali.

Non può tacersi, inoltre, che il mancato adempimento degli obblighi fiscali può anche essere il frutto di una condotta finalizzata ad evitare il perfezionarsi dei presupposti d'imposta e l'insorgenza della relativa obbligazione.

Ebbene, in questi casi, la norma che impone la tassazione non è direttamente violata, ma aggirata.

Per evitare che tanto accada, si conferisce all'Autorità fiscale la facoltà di disconoscere gli effetti di un'operazione, ove rilevi che il fine della stessa sia l'indebito risparmio di imposta, riqualificando la fattispecie e riconducendola alla disposizione ritenuta elusa. Ancora, l'evasione può essere perseguita con l'interposizione di soggetti diversi dal titolare reale degli atti e dei rapporti giuridici in generale.

In questi casi, il legislatore ha previsto che l'Amministrazione finanziaria abbia la facoltà di imputare al contribuente i redditi di cui appaiano titolari altri soggetti, se si è dimostrato, anche a mezzo di gravi presunzioni, che tale soggetto è l'effettivo possessore per interposta persona.

Ancora, essendo ben ampia la definizione di "abuso", ed essendo non prive di rilievo le conseguenze dello stesso, anche la Suprema Corte di Cassazione ha affermato in varie pronunce¹²² il principio per cui la scelta dell'alternativa fiscalmente più favorevole fra quelle indicate nell'ordinamento deve essere considerata abusiva, a meno che il contribuente non sia in grado di dimostrare che la sua decisione era supportata da valide ragioni economiche di natura non fiscale.

Successivamente, la Commissione europea, per armonizzare gli ordinamenti tributari degli Stati membri, ha adottato una specifica raccomandazione¹²³ sulla pianificazione fiscale aggressiva, invitando gli stessi ad adottare una previsione generale antiabuso, applicabile sia ai rapporti nazionali che a quelli transnazionali.

La raccomandazione in parola è stata recepita in Italia, introducendo l'enunciato principio nel nostro ordinamento, con la L. n. 212/2000, lo Statuto del contribuente, all'art. 10 bis, rubricato "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale".

Detto articolo ha una portata generale perché riguarda di tutti i tributi erariali e locali.

Il requisito fondamentale per l'applicazione della disposizione antiabuso è la qualificazione dell'attività o dell'operazione posta in essere dal contribuente come abusiva, intendendosi per tale

¹²² In tal senso, cfr. le sentenze gemelle nn. 30055, 30056, 30557 del 23 dicembre 2008, nell'ambito delle quali i giudici tributari hanno affermato che *"in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economica, ente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici"*.

¹²³ Cfr. racc. UE del 6 dicembre 2012.

ogni condotta che si espliciti nell'uso distorto di norme tributarie e volta all'ottenimento di vantaggi fiscali.

Si specifica, ai fini della nostra analisi sui controlli, che ci sono due tipi di operazioni abusive: una prima tipologia comprende quelle operazioni che non determinano una modifica significativa dell'assetto giuridico economico del contribuente, essendo state poste in essere per finalità fiscali (operazioni circolari). Esse, a ben vedere, consistono in sequenze di atti non realizzati secondo logiche imprenditoriali al fine di ottenere indebiti vantaggi fiscali.

La seconda categoria di operazioni abusive producono, invece, modificazioni significative nella posizione giuridico economica del contribuente (operazioni lineari), e consistono nell'indebito ricorso a regimi fiscali di favore, rispetto a quello ordinariamente applicabile.

Orbene, per comprendere se le operazioni in parola siano più o meno riconducibile a una delle indicate categorie, i verificatori dovranno tenere ben presente l'interesse che la norma intende tutelare, valutando la coerenza fra il risultato conseguito applicando il regime fiscale prescelto e la ratio della norma.

È in questo caso che si coglie la differenza sottile e di complessa individuazione fra la condotta abusiva e il lecito risparmio di imposta, che deve rintracciarsi nell'indebito vantaggio eventualmente conseguito.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'operazione è da considerarsi elusiva quando conduce a un risparmio fiscale patologico, che si configura in tutti i casi in cui esso deriva da un abuso che il contribuente faccia della legislazione vigente, per sfruttarne lacune o difetti e ottenere risultati che, anche se formalmente legittimi, contrastano con il sistema nel suo complesso¹²⁴.

¹²⁴ Risoluzione 62 del 28 febbraio 2002.

3.6 . La casistica nei controlli. Un esempio di prova della “tenuta” fiscale dell’art. 148 T.U.I.R.

Alla luce di quanto sinora esposto in tema di controlli e verifiche fiscali e in considerazione anche della riforma del Terzo settore, è evidente che le associazioni dilettantistiche sportive attraversano indubbiamente un momento difficile.

Ed invero, da un lato patiscono i controlli fiscali che sono sensibilmente aumentati; dall’altro vi è la riforma del Terzo settore che ha mancato di considerarli nella loro specificità.

È lecito chiedersi, dunque, con uno sguardo critico alle scelte legislative, se per tali associazioni ci sarà ancora posto nel panorama del no profit.

Tale dubbio, peraltro, è alimentato dal fatto che non si è del tutto certi che la nuova “conformazione” delle associazioni, così come voluta dal legislatore, possa essere in grado di sostenere il confronto con l’art. 148 del T.U.I.R., uscendo indenne dalla prova della verifica fiscale, che riconosca la decommercializzazione dei servizi offerti a soci e tesserati, se pure talvolta a pagamento, ma in linea con gli scopi istituzionali.

Si è già ampiamente discusso del vantaggio della decommercializzazione dei servizi e di come tale beneficio sia riconosciuto a quegli enti associativi che garantiscano nella loro struttura la democraticità¹²⁵ nei documenti costitutivi e che nei fatti rispettino le condizioni dettate negli statuti.

Tale problematica ha interessato notevolmente la giurisprudenza tributaria degli ultimi anni, che si è trovata sempre più di frequente a decidere su questa fattispecie. Tanto, evidentemente, è accaduto soprattutto a causa dei molteplici e accertamenti fiscali che hanno riguardato le associazioni, con indagini sempre più capillari.

Si riporta, di seguito, a mero titolo esemplificativo, un caso abbastanza recente sottoposto all’attenzione della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, la quale¹²⁶ ha confermato il disconoscimento dell’agevolazione di cui all’articolo 148 del TUIR, operato dall’ufficio dell’Agenzia delle Entrate in occasione di un accertamento fiscale.

Nel caso in esame, invero, l’Agenzia delle Entrate aveva scoperto che le disposizioni rinvenute nello statuto non trovavano riscontro nella realtà.

Ad esempio, mancava la redazione e approvazione annuale del rendiconto economico; non era correttamente tenuto il libro dei soci; dal medesimo libro era anche emerso che i componenti del

¹²⁵ Tutelata da specifiche clausole di salvaguardia.

¹²⁶ Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sez. I, sentenza n. 7424 del 29 settembre 2016

consiglio direttivo non erano in regola con il versamento della quota annuale e numerose irregolarità nell'*iter* di formalizzazione del rapporto associativo¹²⁷.

La Commissione tributaria, ovviamente, ritiene inevitabile e necessario che nel corso di una verifica fiscale si cerchino le prove fattuali e tutti i riscontri possibili rispetto a quanto dichiarato nello statuto e quanto realmente accada nella realtà associativa sottoposta a verifica.

Tale *modus operandi* rispecchia in pieno l'intento del legislatore nella redazione dell'art. 148 del T.U.I.R., vale a dire quello di consentire, in sede di verifica, l'acquisizione del numero di informazioni più ampio possibile, onde consentire di evitare da un lato l'uso distorto dello strumento associativo e dall'altro di alterare le dinamiche del mercato concorrenziale.

Ancora, il provvedimento della Commissione Tributaria oggetto di analisi ci offre anche una immagine suggestiva. Si Legge infatti che *“dalla bilancia della giustizia, la pesantezza del piatto delle formalità delle leggi fiscali da applicare da parte degli enti stessi è controbilanciata dal piatto delle agevolazioni, che sono sostanziose e rilevanti, da godere¹²⁸”*. Da tanto deriva che le associazioni, seppur particolarmente gravate dal punto di vista formale, dovrebbero ben tollerare gli oneri burocratici, in ragione degli enormi vantaggi ad essi connessi dal punto di vista fiscale.

È pacifico, ad ogni buon conto, che la mera forma non basta per ottenere le agevolazioni in parola. In sede di controllo, invero, bisogna avere scarsa fiducia in quelle formazioni associative che sono state costituite al solo scopo di sfruttare i benefici fiscali. D'altronde, sono queste situazioni ad aver generato una schiacciante statistica di verifiche statutarie rivoltesi a favore dell'Agenzia delle Entrate.

Non può tacersi che la riforma del Terzo settore non ha forse tenuto nella dovuta considerazione che rappresentano un “sistema chiuso” in quanto caratterizzate da finalità precipuamente mutualistiche e che indirizzano la propria attività essenzialmente a beneficio dei soci. Sul punto, deve precisarsi che l'intento originario del legislatore della riforma¹²⁹ era quello di riformare il sistema solidaristico rappresentato dagli enti del Terzo settore che, in un momento di crisi economica globale e di tramonto della sussidiarietà statale, non riuscivano a reperire le risorse necessarie a portare avanti la propria attività di “interesse generale”.

Per questo, alle associazioni che rivolgono la propria attività nei confronti dei soci non resta che riflettere in maniera approfondita sul presente e sul futuro e di valutare se la forma giuridica scelta sia poi nei fatti quella che effettivamente continua ancora a rappresentarle al meglio.

¹²⁷ G. Martinelli, M. Saccaro, *Enti non commerciali, cara associazione, ti scrivo*, in www.ecnews.it Page 1/2 Edizione di martedì 8 novembre 2016

¹²⁸ Cfr. Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sez. I, sentenza n. 7424 del 29 settembre 2016.

¹²⁹ Come, peraltro, riportato nella legge delega n. 106 del 2016.

CONCLUSIONI

Dall'analisi sino a qui rappresentata, sarà agevole rilevare come negli ultimi anni le associazioni sportive dilettantistiche siano state oggetto di grande cura per il legislatore. Si è visto, infatti, che molti sono stati gli interventi non solo sul Terzo settore in generale, ma anche sulla materia che specificatamente è il nostro centro di interesse.

Oggi sono numerosi i regimi agevolativi che il legislatore ha introdotto per favorire il raggiungimento di scopi di interesse generale e di cui, conseguentemente, tali associazioni possono usufruire.

E' di palmare evidenza che tutto dipende dal fatto che lo sport ha una enorme rilevanza sociale, ma anche economica.

Si è inizialmente sostenuto che lo sport dilettantistico ci riconsegna quella parte di sani principi che oggi certo sfugge allo sport professionistico. Ma ciò non significa che il fattore economico sia del tutto estraneo alle dinamiche delle ASD. Attualmente lo sport dilettantistico gode di dimensioni economiche tali da competere ed esser paragonate a qualsiasi settore economico. Basti pensare ai compensi degli atleti, ai rimborsi spese, agli sponsor o anche all'aspetto burocratico, sempre più articolato e complesso.

È dunque inevitabile che lo Stato abbia deciso di correre ai ripari, temendo che eccedere nelle agevolazioni fiscali gli si potesse ritorcere contro, favorendo il fenomeno dell'evasione fiscale. A tal proposito, si è dato atto nell'elaborato che spesso le associazioni in parola, che godono degli innumerevoli benefici fiscali proposti dal legislatore, nascondono in realtà vere e proprie attività commerciali e si servono della forma associative per evadere la tassazione gravante sulle medesime attività.

Forte è stata la risposta al problema da parte del Ministero delle Finanze, che ha imposto requisiti qualificanti per l'attività delle associazioni sportive dilettantistiche, al fine di evitare che enti non commerciali in realtà svolgessero operazioni che non potevano essere qualificate come tali. Ancora, in più occasioni l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che qualora fossero stati superati i limiti imposti alle ASD per usufruire di particolari regimi agevolativi, queste avrebbero dovuto attenersi al regime ordinario previsto per le società di capitali.

Ed è in questa occasione che il ruolo delle Federazioni e del CONI a cui gli enti sono affiliati che emerge in tutta la sua rilevanza, perché a loro spetta l'arduo compito di tenersi costantemente aggiornati sulle novità sulla materia per istruire in maniera corretta e qualificata i vari operatori di settore.

Tanto non è stato privo di conseguenze, per di più economiche, poiché i costi degli enti sportivi sono aumentati in modo esponenziale da quando hanno avuto bisogno di esperti settore, per la giusta applicazione delle norme e per non incappare in gravi sanzioni, causate da una *mala gestio*.

La materia è diventata molto più complicata che per il passato e pochi sono gli operatori che sappiano quali siano le norme applicabili e quali siano gli adempimenti necessari da porre in essere per conseguire le numerose agevolazioni esistenti.

Questa situazione, d'altra parte, è stata ingenerata non solo dall'eccessiva normazione sulla materia, ma anche sull'"ignoranza", certamente benevola, di molti fondatori delle ASD, spinti da una grande passione sportiva, ma spesso carenti sotto il profilo delle conoscenze tributarie ed economiche in generale.

Fortunatamente, l'Amministrazione finanziaria nel 2008 ha posto fine a questa fase normativamente confusa: sono aumentati i controlli nei confronti degli enti sportivi dilettantistici e molti di questi, in seguito a tali accertamenti, hanno addirittura smesso di esistere.

Di qui l'amara considerazione che persino lo sport dilettantistico, tentando di celare la reale natura delle operazioni poste in essere dalle associazioni che dovrebbero promuoverlo, sta imboccando la via del profitto.

I più sani e sinceri ideali, bandiera dello sport dilettantistico, sembrano oggi cedere il passo, neanche troppo lentamente, alla logica del profitto. Le associazioni puntano ai migliori risultati possibili, ai grandi profitti e il mezzo per raggiungerli non sempre è conforme alla legalità.

Puntano a grandi sponsor per grandi introiti ed il valore dello sport, il fine dell'interesse generale rimangono rilegati a mere voci dello statuto associativo.

Non può tacersi, alla luce di quanto sinora esposto nel presente elaborato, che i controlli capillari posti in essere dalla Guardia di finanza, evidentemente sollecitati dall'Amministrazione finanziaria, hanno irrigidito un po' forse una materia che era inizialmente agevole e chiara.

Basti pensare a quali semplici adempimenti si è tenuti per dare vita ad una associazione, specialmente non riconosciuta. Tale semplicità è assolutamente coerente e compatibile con l'attività istituzionale ed i fini di interesse superiore e generale che l'associazione si proponeva (e "prometteva") di conseguire.

Oggi, con le innumerevoli agevolazioni, subordinate ad una complessa serie di adempimenti burocratici, spesso difficili da gestire dal medesimo operatore esperto del settore, ci si inceppa in meccanismi contorti che confonderebbero anche il più onesto fra i contribuenti. Com'è noto, dove regna il caos è anche più facile che regni l'imbroglione, il sotterfugio, la scappatoia, che fanno

certamente gola a quei soggetti che hanno bisogno dello strumento associativo per occultare attività commerciali ed evadere le imposte.

Peraltro, i controlli a maglie strette sono sicuramente adeguati e necessari per quelle associazioni che agiscono in frode del Fisco, ma diventano asfissianti per quelle associazioni che davvero operano per fini istituzionali elevati e faticano a correr dietro alla macchina burocratica.

All'esito della ricerca e dell'analisi sin qui proposte, chi scrive non può che sostenere che lo sport professionistico e quello dilettantistico ormai possono ritenersi equipollenti quanto meno sotto il profilo della logica puramente utilitaristica, che esclude le finalità sociali che dovevano animare le associazioni.

Probabilmente sarebbe utile cercare di semplificare quanto più possibile la materia, limitare fortemente la possibilità di svolgere attività commerciale in modo da dissuadere potenziali evasori, ed effettuare verifiche mirate non solo sotto il profilo fiscale, ma dal punto di vista dell'attività istituzionale.

Quest'ultima rappresenterebbe un potenziale campanello di allarme per la verifica degli scopi associativi sul piano effettivo e reale.

Ad esempio, si potrebbe comprendere che un ristorante che si "traveste" da associazione culturale tesserando come soci i suoi clienti, certamente non svolge alcuna attività istituzionale, ma (mal)cela la sua attività spiccatamente commerciale.

Poniamo l'esempio opposto: immaginiamo un'associazione locale che si proponga di integrare ed educare bambini o ragazzi a mezzo dei valori dello sport, impegnandoli insieme in attività ludico-sportive. Probabilmente, si rilevarebbe che l'associazione in questione "sopravvive" a mezzo dei contributi dei soci e qualche sponsor di modesta entità, solitamente anch'esso locale. Tanto, molto probabilmente, indurrebbe agli operatori della verifica che effettivamente sono davanti ad un'associazione propriamente intesa.

Il *discrimen*, secondo chi scrive, è da verificarsi sul campo e comunque a mezzo di elementi caratterizzanti, che, *ictu oculi*, possono permettere al verificatore di comprendere il tipo di attività, e quindi di associazione, cui si trova di fronte.

Una proposta, *de iure condendo*, potrebbe essere, come innanzi affermato, limitare fortemente se non eliminare la possibilità di svolgere attività commerciale, anche separata, unita ad una costante verifica del reale svolgimento dell'attività istituzionale.

BIBLIOGRAFIA

- BALESTRA F., *La decommercializzazione dei corrispettivi specifici nelle associazioni sportive dilettantistiche*, in *Rivista azienda & fisco*, anno 2009, fascicolo 12
- CERATO S. – E. ZANETTI E., *La disciplina delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche*, *L'IVA*, anno 2003, fascicolo 3
- COLOMBO G. M., *Reddito imponibile e sistema contabile dei “nuovi” enti non commerciali*, *Azienda & Fisco*, anno 1998, fascicolo 7
- COLOMBO G. M., *La contabilità fiscale degli enti non commerciali*, *Corriere tributario*, anno 2010, fascicolo 31
- BASILE M., *Gli enti di fatto*, in *Tratt. Rescigno*, 2, Torino, 1982, 289
- BERETTA S., *Legge di accompagnamento alla Finanziaria 1997. Il nuovo regime fiscale degli enti non commerciali*, in “*bollettino tributario d’informazioni*, n. 4, 1997
- BERETTA S., *Manuale operativo delle associazioni*, Maggioli editore, 2014.
- CAGNONI G., *Disciplina fiscale agevolata delle associazioni sportive dilettantistiche*, *Fisco*, anno 2000
- CAMPOBASSO G., *Diritto Commerciale*, UTET, Torino, 2012
- CAPOGROSSI GUARNA F., *Chiarimenti sul regime fiscale delle l. n. 398/1991 per le associazioni e le società sportive dilettantistiche*, *Fisco* 2, anno 2013
- CAPOGROSSI GUARNA F., *Associazioni sportive, culturali e ricreative: la cessione di beni e la prestazione di servizi non conformi ai fini istituzionali è attività commerciale*, *Il Fisco* 38/2008
- CARAMASCHI L., *Le associazioni e le società sportive dilettantistiche. Disciplina fiscale e nuovo modello EAS*, Euroconferece. 2009
- CASTALDI L., *Gli enti non commerciali e le imposte sui redditi*, Giappichelli, Torino, 1999
- CERATO S.– G. POPOLIZIO G., *Trattamento fiscale, previdenziale e assicurativo dei compensi corrisposti da società e associazioni sportive dilettantistiche alla luce delle novità recate dalla legge finanziaria per il 2003*, *Fisco*, anno 2003
- CIAN G. E TRABUCCHI A., *Commentario al codice civile*, Padova, 2011

COLOMBO G. M., *Reddito imponibile e sistema contabile dei “nuovi” enti non commerciali*, in Azienda & Fisco, anno 1998, fascicolo 7

COLOMBO G. M., *La contabilità fiscale degli enti non commerciali*, in Corriere tributario, anno 2010, fascicolo 31

COSTANZO L. – G. M. COMMITTERI G. M., *Associazioni sportive dilettantistiche: una riforma senza fine*, Fisco, anno 2001

DEL RE G., www.diritto24.ilsole24ore.com, 24.05.2008

DE STEFANI C.- QUERCIA A., *Associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e società sportive (SSD)*, da Collana Professionisti & Imprese, Maggioli 2018

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2010.

FESTA D., *Società ed associazioni sportive dilettantistiche: la L. 16 dicembre 1991 n. 398 nella finanziaria 2003, ambito applicativo e determinazione delle imposte: casi particolari*, Fisco 1, anno2003

FORTE N., *Effetti sull’attività di accertamento del riconoscimento sportivo ad associazioni dilettantistiche* in Corriere tributario, anno 2011

FORTE N., *Società ed associazioni sportive*, in I libri di dir. e pratica delle società, Il sole 24 ore, 2005

GALGANO F., *Le associazioni non riconosciute ed i comitati*, in Comm. c.c. Scialoja-Branca, Bologna, 1974, 191

GALLO S., *Sulla sussistenza dei requisiti previsti per accedere allo status di ente non commerciale di un’associazioni sportiva dilettantistica*, in Rivista della guardia di finanza, anno 2010

GRISENTI U. - SIGHEL M., *Associazioni sportive, aspetti civilistici*, in La Settimana Fiscale 1.4.2015 n. 5

MAGLIARO A., *Sport e Fisco*, Editoriale Scientifica, Napoli 2018

MARTINELLI G., *Una guida per le associazioni sportive che rischia di portare fuori strada*, in Sport Industry Directory, 9/2015

MARTINELLI G.- SACCARO M., *Enti non commerciali, cara associazione, ti scrivo*, in www.ecnews.it

MUCCIO F., *Il sistema di tassazione, le regole e i presupposti per l’assoggettamento alle regole di tassazione stabilite dalla legge*, in www.altalex.com, 17/01/2014

- PALUMBO G., SISANI F., *Associazioni e società sportive dilettantistiche*, Cesi Professionale, 2010
- PROPERSI A. – ROSSI G., *Le associazioni riconosciute e le non riconosciute*, Giuffrè, Milano 2015
- RANZINI F., *L'attività delle associazioni sportive dilettantistiche: agevolazioni e deroghe*, in *Guida alla fatturazione*, anno 2010, fascicolo 3
- RICCI S., *Associazioni e società sportive dilettantistiche: aspetti civilistici e tributari di una tipologia particolare di enti non profit*, in *Rivista della guardia di finanza*, anno 2012
- SAVIO E., *I regimi forfettari degli enti associativi: vantaggi fiscali e semplificazioni contabili*, *Cooperative e enti non profit*, anno 2015, fascicolo 4
- SAVIO E., *Regime semplificato: sussistenza di presupposti (formali e sostanziali) nei procedimenti accertativi*, *Cooperative e enti non profit*, anno 2017, fascicolo 1
- SAVIO E. – CONCARI G., *I contributi pubblici a favore del non profit*, *Cooperative enti non profit*, anno 2017, fascicolo 3
- SIGHEL M., *Associazioni sportive dilettantistiche: profili giuridici e fiscali*, *Bollettino tributario*, 2005
- SIGHEL M. – GRISENTI U., *Associazioni sportive, adempimenti costitutivi e gestionali*, in *Gli speciali Sistemi Frizzera*, gruppo Il Sole 24 ore, n. 2 Aprile 2015
- TABET G., *Nuova disciplina tributaria degli enti non profit*, in *Bollettino Tributario d'informazioni*, n.2 1999

Alla mia Famiglia, a tutti coloro che mi hanno sostenuto ed accompagnato lungo questo percorso.

Antonio Sciacca

Con la presente ricerca ci si appresta a rappresentare il sistema giuridico, fiscale e contabile delle Associazioni sportive dilettantistiche; delle conseguenze positive rispetto all'adesione a regimi agevolati e, infine, delle "patologie" in cui si incorre in caso di violazione delle norme tributarie.

Più specificamente, l'elaborato si suddivide in tre Capitoli, in ognuno dei quali si è cercato di evidenziare una parte essenziale della nostra ricerca.

Il primo capitolo introdurrà i lettori alla nozione di associazione, alle peculiarità di questa specifica formazione sociale nonché dei suoi scopi di interesse generale.

Invero, com'è noto, la stessa Costituzione italiana tutela all'art. 2 i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle "formazioni sociali" in cui si svolge la sua personalità e assicura all'art. 18 il diritto ai cittadini di associarsi liberamente, senza autorizzazioni, per fini non vietati ai singoli dalla legge penale.

In tale sede tuttavia, per ragioni di opportunità, non si è trattato del fenomeno associativo in senso ampio, bensì soltanto delle associazioni in senso stretto, che trovano il loro fondamento legislativo nel libro I del codice civile, agli artt. da 14 a 42.

Le associazioni possono essere definite formazioni sociali, forme stabili di organizzazione collettiva per il perseguimento di fini superindividuali, non lucrativi e per la gestione di interessi comuni.

Secondo la dottrina più attenta si è "*in presenza di un fenomeno associativo solo laddove la collettività organizzata prende vita da un atto di autonomia contrattuale*"; laddove, dunque, il perseguimento degli interessi comuni costituisce l'oggetto di un impegno contrattualmente assunto dai membri dell'associazione medesima.

Dopo aver analizzato gli elementi costitutivi dell'associazione, ci si è soffermati sulla differenza che sussiste tra associazioni riconosciute e associazioni non riconosciute: com'è noto, la differenza tra le due categorie risiede nella modalità di costituzione della stessa, nel riconoscimento o meno della personalità giuridica e nel livello di responsabilità degli amministratori.

Più specificamente, le associazioni riconosciute – disciplinate dagli artt. 14-35 c.c.- sono quelle che hanno richiesto ed ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica dallo Stato: in virtù di tale riconoscimento, per i debiti contratti dall'associazione risponde esclusivamente l'ente nei limiti del proprio patrimonio. I terzi creditori dell'ente potranno far valere i loro crediti esclusivamente sul patrimonio dell'associazione, mentre per i debiti personali dell'associato risponderà esclusivamente quest'ultimo col proprio patrimonio.

L'associazione non riconosciuta, invece, si configura quale gruppo di soggetti che si impegnano a svolgere in forma stabile una attività di comune interesse. Il suo ordinamento interno, come innanzi accennato, è regolato dagli accordi degli associati, che attraverso propri contributi si dotano di un fondo comune in cui entrano a far parte anche i beni acquistati e su cui possono soddisfarsi i creditori per le obbligazioni assunte dagli stessi.

Nel primo capitolo, inoltre, si è trattato più specificamente delle associazioni sportive dilettantistiche.

Essa è un ente *non profit*, ossia un ente che ha, quale finalità prevalente, il soddisfacimento diretto di bisogni socialmente rilevanti, rispetto a cui lo scopo di conseguire un utile costituisce soltanto una finalità secondaria, strumentale al raggiungimento della prima.

Le A.S.D. sono associazioni istituibili sia in forma riconosciuta che non riconosciuta, che si adoperano per lo svolgimento di attività sportiva dilettantistica, pratica di per sé priva di finalità economico-utilitaristiche e, di conseguenza, conforme alle finalità perseguibili da un'associazione.

Le associazioni sportive dilettantistiche sono sottoposte alla normativa civilistica comune a tutte le associazioni, salvo ulteriori disposizioni speciali che consentono loro di essere inquadrate come "sportivo-dilettantistiche" e dunque di fruire delle numerose agevolazioni fiscali previste dal nostro ordinamento.

Si è inoltre trattato degli enti non commerciali, concetto introdotto dalla normativa tributaria per individuare, tra soggetti passivi di imposta, gli enti ... privati, diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale. Infatti, le associazioni sportive dilettantistiche costituiscono una particolare categoria di enti non commerciali, definiti dal T.U.I.R. all'art. 73, a norma del quale essi sono "enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali".

Non va taciuto, infatti, che un ente può avere scopi anche di altro tipo (altruistico, sociale, culturale, assistenziale, ambientale) ed essere comunque qualificato, in virtù dell'attività svolta, come ente commerciale.

Ciò significa che la corretta valutazione dell'ente dal punto di vista tributario necessita non soltanto della verifica circa la natura dello stesso, alla rilevanza sociale delle attività svolte o alla presenza o meno dello scopo di lucro: è, invece fondamentale focalizzare l'attenzione sulle attività che quest'ultimo si prefiggerà di esercitare in vista degli obiettivi per il quale è stato costituito.

Invero, posto che un ente, nell'arco della sua esistenza giuridica può svolgere diverse attività, di tipo commerciale e non, nell'ambito di queste si può distinguere quelle appartenenti all'oggetto esclusivo e quelle che si riferiscono all'oggetto principale dell'ente stesso. Quanto all'oggetto esclusivo, questo riguarda l'attività svolta dall'ente al fine di perseguire lo scopo sociale indicato nell'atto costitutivo o nello statuto. L'oggetto principale, di converso, si differenzia da quello esclusivo per il carattere di essenzialità dell'attività svolta, sempre finalizzata al raggiungimento dello scopo sociale. L'oggetto dell'attività dell'ente, esclusivo o principale che sia, è individuato dalla legge, dallo statuto o dall'atto costitutivo.

Ove l'attività essenziale per la realizzazione dello scopo associativo sia non commerciale, l'ente sarà annoverato fra quelli non commerciali. La qualifica così determinata rileverà ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA e assoggetterà l'ente alla disciplina del T.U.I.R., titolo II, Capo II e dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972; al contrario, l'ente che dichiari finalità non lucrative, è considerato ente commerciale nell'ipotesi in cui l'attività essenziale per la realizzazione dei prefissati scopi tipico è di stampo commerciale.

Si è trattato in chiusura delle conseguenze della perdita della qualifica di ente non commerciale, che vanno ad incidere sia sulle imposte sui redditi che sull'imposta sul valore aggiunto.

È stato sottolineato che per evitare l'utilizzo indebito dello strumento associativo, indipendentemente dalle definizioni offerte dall'atto costitutivo e dallo statuto dell'ente, il legislatore ha fornito all'art. 149 TUIR alcuni "indizi" idonei a far perdere la qualifica di ente non commerciale.

In *primis*, l'attività commerciale non deve essere prevalente rispetto a quella istituzionale in un intero periodo d'imposta e le immobilizzazioni afferenti l'attività economica devono essere inferiori al numero delle altre immobilizzazioni appartenenti all'ente.

Altro aspetto da considerare sono le componenti negative di reddito, le quali se inerenti principalmente ad attività economiche, fanno sì che l'ente sia inquadrato come economico-commerciale.

Va precisato, comunque, che l'attività commerciale deve essere rilevante rispetto all'attività istituzionale – e cioè quell'attività che nello statuto o nell'atto costitutivo dell'ente è riconosciuta come scopo dello stesso e che deve sempre essere presente all'interno di un ente - ma ciò non è ricostruibile agevolmente. Tanto, evidentemente, perché l'attività istituzionale non prevede corrispettivi e quindi risulta difficile da quantificare rispetto a tutte le altre attività svolte.

Infine, è stata affrontata la questione relativa alle attività non commerciali svolte dalle A.S.D., nonché i regimi contabili e gli adempimenti fiscali cui le stesse sono assoggettate.

Secondo quanto previsto dall'art. 14 del D.P.R. n. 600 del 1973, le associazioni sportive dilettantistiche non hanno l'obbligo di tenuta delle scritture contabili per quanto attiene all'attività istituzionale svolta. Tuttavia, tale obbligo sussiste nel caso in cui l'associazione svolga attività di natura commerciale, coincidente con l'attività di impresa e con la realizzazione di ricavi che non si possono ritenere istituzionali.

Di conseguenza, in conformità con quanto enunciato dall'art. 144 del T.U.I.R., l'associazione sportiva dilettantistica, in qualità di ente non commerciale, per l'attività commerciale esercitata ha l'obbligo di tenere la contabilità separata.

Poiché le A.S.D. rientrano, inoltre, nella categoria di enti non commerciali, il legislatore ha dato loro la possibilità di scegliere di aderire a uno di ben quattro diversi tipi di regimi contabili- fiscali opzionali a disposizione. Invero, l'associazione, ai fini fiscali, potrà scegliere tra il regime ordinario, il regime semplificato, il regime forfettario ex. art. 145 T.U.I.R. ed il regime agevolato forfettario ex legge 398/1991.

Nel secondo capitolo si è trattato della c.d. Riforma del terzo settore e della scelta del regime fiscale adottabile dalle A.S.D., partendo dalla previsione di cui all'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n.289, recante "Disposizioni in materia di attività sportiva dilettantistica".

Secondo tale norma le società sportive dilettantistiche, oltre al regime ordinario, potranno fruire anche del regime forfettario di cui alla legge n.398/1991. Ebbene, i soggetti che vogliono avvalersi del regime di cui alla legge n.398/1991 possono determinare in modo forfettario IVA, IRES e IRAP, secondo quanto stabilito dall'art. 2 della predetta legge, tramite l'esercizio di una opzione.

A tal fine è necessario che la scelta di esercitare tale opzione venga comunicata ex-ante, mediante l'invio preventivo di una raccomandata, PEC o consegna a mano, prima dell'inizio solare, all'ufficio competente territorialmente della SIAE.

Inoltre, successivamente, sarà necessario indicare tale scelta anche nella dichiarazione IVA annuale dell'apposito esercizio. A tal proposito, nel frontespizio del modello UNICO è stata prevista un'apposita casella da barrare nel caso in cui venga allegato il citato modello.

Peraltro, il legislatore ha stabilito che l'opzione e la revoca di determinazione dell'imposta o di determinazione dei regimi contabili vengono dedotti dai comportamenti concludenti messi in atto dal contribuente ovvero dalle modalità di tenuta concrete delle scritture contabili. E' doveroso rilevare, però, che l'omessa comunicazione comporta una sanzione amministrativa da un minimo di 258 a un massimo di 2065 euro.

L'opzione è vincolante per 5 anni. Se nel periodo d'imposta si supera il limite si cessa automaticamente qualsiasi agevolazione nei confronti di questa dal mese successivo a quello in cui è avvenuto il superamento del limite.

In sostanza, quando si verifica questa ipotesi, si dovranno considerare, sia per l'Iva che per le imposte sui redditi, due differenti periodi soggetti a diversi regimi tributari:

- nel primo (dall'inizio del mese fino al mese in cui avviene il superamento del limite) si applicherà il regime agevolato;
- nel secondo (dal mese successivo all'avvenuto superamento del limite fino alla fine del periodo d'imposta) si applicherà il regime ordinario per quanto riguarda il calcolo del reddito imponibile, di determinazione dell'IVA dovuta e per gli adempimenti contabili.

L'opzione per il regime agevolato produce la possibilità, ai fini di determinazione dei redditi, di applicare, all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali una detrazione forfettaria dei costi pari al 97% del reddito prodotto. In base all'art. 2 co. 5 della L. n. 398/91, del totale dei proventi derivanti da attività commerciale è tassato solamente il 3%, e ad esso vanno aggiunte le plusvalenze patrimoniali disciplinate dall'art. 86 TUIR, fra le quali sono comprese anche le plusvalenze derivanti dalla cessione dei diritti delle prestazioni sportive degli atleti. Le plusvalenze patrimoniali non confluiscono nei proventi commerciali in quanto sono entrate non attinenti alla gestione ordinaria del soggetto che ne ottiene il realizzo. Esse sono determinate come differenza fra il prezzo di vendita del bene raffrontato col suo prezzo di acquisto, abbattuto delle quote di ammortamento già scomutate. Tuttavia, essendo preclusa la possibilità di dedurre analiticamente i costi per gli enti che aderiscono al regime della L. n. 398 in quanto si prevede una loro forfetizzazione del 97%, le quote di ammortamento a cui si fa riferimento sono "figurative" ma nonostante ciò si considerano alla stregua della disciplina ordinaria dell'art. 102 del TUIR per determinare la plusvalenza. Il 3% dei proventi, ossia la parte da sottoporre a tassazione, è soggetta all'aliquota fiscale del 24% come comunemente accade per le società di capitali soggette ad IRES e per i proventi economici ottenuti dalle associazioni.

Quanto alle società sportive dilettantistiche, invece, per determinare il reddito imponibile ai fini IRES bisogna guardare alla qualificazione tributaria soggettiva delle società di capitali, per le quali a tutti i redditi, prescindendo dalla loro origine, sono redditi di impresa. Da tanto deriva che tali società applicano il coefficiente del 3%, così come previsto dall'art. 95 T.U.I.R., a tutti i proventi e componenti positivi che formano il reddito complessivo, ad eccezione delle plusvalenze patrimoniali.

Gli enti non commerciali, essendo soggetti passivi dell'IRES, potranno godere di tale agevolazione, che opererà anche nei confronti di coloro che hanno aderito al regime forfetario ex l.398/91.

Ex art. 25 della legge 133 del 1999, ed a condizione che gli enti redigano un rendiconto entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, non incidono sul calcolo del reddito imponibile:

- i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali che hanno scopi di carattere istituzionale come, ad esempio, vendita di gadget o di articoli sportivi e promozionali;
- i proventi che derivano da raccolte fondi organizzate con qualsiasi modalità (eventi, cene).

Per non far parte del reddito imponibile, detti proventi devono rispettare alcuni presupposti, ovvero devono essere percepiti in modo occasionale e saltuario e non devono essere raccolti in più di due eventi durante l'anno; il loro ammontare, infine, non deve superare la soglia massima di 51.645,69141 euro annui.

Gli enti sportivi dilettantistici sono soggetti passivi dell'IRAP. La legge prevede che il presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive è *“l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti compresi gli organi e le amministrazioni dello stato, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta”*.

Ai fini della determinazione della base imponibile in materia di IRAP si distingue a seconda che le associazioni sportive dilettantistiche svolgano esclusivamente attività commerciale ovvero svolgano attività istituzionale e commerciale, includendo in quest'ultimo gruppo anche le società sportive dilettantistiche.

Nel primo caso, così come previsto dall'art.2 D.lgs. n. 445/1997 la base imponibile è data dalla somma delle retribuzioni per lavoro dipendente e redditi a questo assimilabili e compensi per prestazione occasionale di lavoro autonomo, non esercitato in modo abituale.

Nel caso in cui, invece, venga svolta attività commerciale e istituzionale la base imponibile ai fini IRAP è data dalla somma del reddito ottenuto ai fini IRES, applicando, quindi, il coefficiente di redditività del 3% sui proventi commerciali conseguiti i seguenti costi non deducibili: retribuzioni per lavoro dipendente e redditi a questo assimilabili, interessi passivi e compensi per prestazione di lavoro autonomo esercitato in via non abituale.

Ci si è inoltre soffermati sull'imposta sul valore aggiunto, partendo dall'art. 9 co. 1 del D.P.R. n. 544/1999 il quale stabilisce che l'attività delle associazioni e delle società sportive (così come previsto dall'art. 90 L. n. 289/2002) che adottano il regime fiscale agevolativo della L. n. 398/1991, è soggetta all'imposta sul valore aggiunto; ci si è dunque soffermati sulla specificità di tale aspetto e sulle complessità della disciplina in tale specifico settore.

Per quanto riguarda l'imposta di registro, l'imposta di bollo e la tassa di concessione governativa, per le associazioni sportive dilettantistiche sono previsti taluni benefici.

In particolare, l'imposta di registro alla quale sono assoggettati gli atti costitutivi e di trasformazione delle associazioni e società sportive dilettantistiche, riconosciute dal CONI, è stata

stabilita dal D.lgs. n. 23 del 2011 nella somma di 200,00 euro. Affinché tali enti possano usufruire del predetto regime impositivo agevolato è, però, necessario che i suddetti atti siano legati esclusivamente allo svolgimento di attività sportiva.

Tale imposta, infatti, secondo il calcolo ordinario stabilito dall'art. 4 parte 1 della tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986, è stabilita sia in misura fissa che proporzionale, a seconda del valore dei beni oggetto di conferimento dell'atto costitutivo.

Invero, per le A.S.D. l'agevolazione consiste nella possibilità di evitare l'applicazione della normale imposta proporzionale del 7% sull'immobile o l'altro bene apportato in fase di conferimento e sostituirla con il versamento di tale somma.

Per quanto riguarda l'imposta di bollo, diversamente da quanto previsto per le Federazioni e gli Enti di promozione sportiva, le associazioni sportive dilettantistiche sono tenute a pagare l'imposta per le quietanze emesse per la riscossione e per il versamento delle quote e dei contributi associativi.

Ciò è stato previsto con l'art. 27-bis della Tabella, allegato B, annessa al D.P.R. n. 642/72, così come integrato dall'art. 90 co. 6 della L. n. 289/2002.

L'art. 13 della Tariffa, Parte 1, allegata al D.P.R. n. 642/72, prevede l'obbligo di versare l'imposta di bollo pari a 1,81 euro per le ricevute e le quietanze di pagamento rilasciate dal creditore a liberazione di un'obbligazione pecuniaria, salvo quest'ultima non sia inferiore all'importo di 77,47 euro o si riferisca a somme versate a saldo e inferiori al debito originario.

Inoltre, ai sensi dell'art. 8 bis della Tabella, allegato B, annessa al D.P.R. n. 642/72, sono sempre da considerarsi escluse dall'assoggettamento all'imposta di bollo le certificazioni anagrafiche procurate agli enti sportivi dagli atleti al fine di ottenere il tesseramento, come richiesto dalle Federazioni e dagli Enti di promozione sportiva di appartenenza.

Contrariamente, con riferimento al pagamento della tassa di concessione governativa, tutti gli atti e i provvedimenti relativi alle associazioni sportive dilettantistiche non sono soggetti al pagamento di tale tassa.

Tale formalità, secondo parte della dottrina tributaria, potrebbe essere imputabile ai soli soggetti a cui risulta applicabile lo statuto degli imprenditori, ovvero società sportive cooperative e di capitali ma non associazioni sportive.

Ci si è infine soffermati sul così detto modello EAS. L'art. 30, commi 1,2,3 e 3-bis, del d.l. n.185/2009, convertito con modificazioni dalla legge n.2/2009, al fine di consentire gli opportuni controlli ha, di fatto, introdotto, per gli enti di tipo associativo, e anche alle società sportive dilettantistiche che a questi fini sono state equiparate alle A.S.D., l'onere di comunicare all'Agenzia delle entrate dati e notizie rilevanti ai fini fiscali.

Tale onere spetta agli enti di tipo associativo che intendono avvalersi delle disposizioni fiscali di favore previste dall'art. 148 del testo unico delle imposte sui redditi e dall'art.4 del D.P.R. n.633/1972. e deve essere adempiuto entro i sessanta giorni dalla costituzione stessa.

Ogni variazione dei dati dovrà, inoltre, essere comunicata entro e non oltre il 31 marzo dell'anno successivo.

Il mancato invio di tali dati, pertanto, genera la decadenza dal godimento dei previsti benefici.

L'approvazione del modello EAS rende finalmente operativa la previsione contenuta nel d.l. n. 185/2008 all'art.30, convertito dalla l. n. 2 del 2009, che si proponeva di effettuare una concreta attività di controllo sull'Amministrazione finanziaria.

Nel terzo capitolo, infine, si è dato rilievo alle novità introdotte con la legge finanziaria del 2018 e con il c.d. decreto dignità.

La più importante è certamente quella che consente alle attività del settore sportivo dilettantistico di essere esercitate con scopo di lucro in una delle forme societarie indicate dal quinto libro del codice civile.

E' stata introdotta, inoltre, una ulteriore agevolazione per le società sportive dilettantistiche lucrative riconosciute dal CONI, per le quali l'IRES è stata ridotta della metà.

Con specifico riferimento alle associazioni sportive dilettantistiche e alla luce della novella legislativa, si può affermare che attualmente per le A.S.D. si prospettano tre opzioni, di seguito annunciate.

In primis, le stesse potranno mantenere la mera iscrizione al CONI, continuando ad usufruire delle previste agevolazioni.

In alternativa, le ASD potranno far parte degli enti del Terzo settore, avanzando richiesta di iscrizione nella sezione g), denominata "altri enti del terzo settore", del registro unico nazionale, posto che il legislatore non ha ritenuto opportuno dedicare una apposita sezione alle associazioni sportive dilettantistiche (cfr. Capitolo II).

La terza ed ultima opzione per le associazioni in parola, infine, è data dalla possibilità di entrar a far parte degli enti del Terzo settore come associazione di promozione sociale, previa verifica della sussistenza dei requisiti richiesti dalla legge per far parte della indicata categoria.

Parimenti, le associazioni sportive dilettantistiche che siano anche O.N.L.U.S. dovranno esprimere la medesima scelta fra le predette opzioni, considerato che la disciplina contenuta negli artt. 10 e seguenti del d.lgs. 460/97 verrà abrogata in modo definitivo a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'entrata in vigore del Registro Unico del Terzo Settore.

È stato poi affermato che con l'emanazione del Decreto Dignità, il Governo ha sostanzialmente stabilito che le associazioni sportive dilettantistiche a carattere lucrativo non saranno più vigenti. La ragione di questa improvvisa - quanto inattesa - inversione di rotta deve rinvenirsi, secondo quanto affermato dagli autori del Decreto Dignità, nell'idea che lo sport dilettantistico non debba avere fine di lucro, circostanza che motiva, dunque, l'abolizione della neonata fattispecie.

È stato inoltre affrontato il tema relativo ai controlli effettuati sull'attività degli enti ed è stato riportato un esempio di casistica sottoposto all'attenzione della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, il quale aveva scoperto che le disposizioni rinvenute nello statuto dell'ente sottoposto a controllo non trovavano riscontro nella realtà.

Ad esempio, mancava la redazione e approvazione annuale del rendiconto economico; non era correttamente tenuto il libro dei soci; dal medesimo libro era anche emerso che i componenti del consiglio direttivo non erano in regola con il versamento della quota annuale e numerose irregolarità nell'*iter* di formalizzazione del rapporto associativo.

La Commissione tributaria, ovviamente, ritiene inevitabile e necessario che nel corso di una verifica fiscale si cerchino le prove fattuali e tutti i riscontri possibili rispetto a quanto dichiarato nello statuto e quanto realmente accada nella realtà associativa sottoposta a verifica. Tale *modus operandi* rispecchia in pieno l'intento del legislatore nella redazione dell'art. 148 del T.U.I.R., vale a dire quello di consentire, in sede di verifica, l'acquisizione del numero di informazioni più ampio possibile, onde consentire di evitare da un lato l'uso distorto dello strumento associativo e dall'altro di alterare le dinamiche del mercato concorrenziale.

Alla luce di quanto verificato, si è giunti alla seguente conclusione: lo sport dilettantistico gode di dimensioni economiche tali da competere ed esser paragonate a qualsiasi settore economico. Basti pensare ai compensi degli atleti, ai rimborsi spese, agli sponsor o anche all'aspetto burocratico, sempre più articolato e complesso.

È dunque inevitabile che lo Stato abbia deciso di correre ai ripari, temendo che eccedere nelle agevolazioni fiscali gli si potesse ritorcere contro, favorendo il fenomeno dell'evasione fiscale. A tal proposito, si è dato atto nell'elaborato che spesso le associazioni in parola, che godono degli innumerevoli benefici fiscali proposti dal legislatore, nascondono in realtà vere e proprie attività commerciali e si servono della forma associativa per evadere la tassazione gravante sulle medesime attività.

Forte è stata la risposta al problema da parte del Ministero delle Finanze, che ha imposto requisiti qualificanti per l'attività delle associazioni sportive dilettantistiche, al fine di evitare che enti non commerciali in realtà svolgessero operazioni che non potevano essere qualificate come tali.

Ancora, in più occasioni l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che qualora fossero stati superati i limiti imposti alle ASD per usufruire di particolari regimi agevolativi, queste avrebbero dovuto attenersi al regime ordinario previsto per le società di capitali.

Ed è in questa occasione che il ruolo delle Federazioni e del CONI a cui gli enti sono affiliati che emerge in tutta la sua rilevanza, perché a loro spetta l'arduo compito di tenersi costantemente aggiornati sulle novità sulla materia per istruire in maniera corretta e qualificata i vari operatori di settore.

Tanto non è stato privo di conseguenze, per di più economiche, poiché i costi degli enti sportivi sono aumentati in modo esponenziale da quando hanno avuto bisogno di esperti di settore, per la giusta applicazione delle norme e per non incappare in gravi sanzioni, causate da una *mala gestio*.

La materia è diventata molto più complicata che per il passato e pochi sono gli operatori che sappiano quali siano le norme applicabili e quali siano gli adempimenti necessari da porre in essere per conseguire le numerose agevolazioni esistenti.

Non può tacersi, alla luce di quanto sinora esposto nel presente elaborato, che i controlli capillari posti in essere dalla Guardia di finanza, evidentemente sollecitati dall'Amministrazione finanziaria, hanno irrigidito un po' forse una materia che era inizialmente agevole e chiara.

Oggi, con le innumerevoli agevolazioni, subordinate ad una complessa serie di adempimenti burocratici, spesso difficili da gestire dal medesimo operatore esperto del settore, ci si inceppa in meccanismi contorti che confonderebbero anche il più onesto fra i contribuenti. Com'è noto, dove regna il caos è anche più facile che regni l'imbroglio, il sotterfugio, la scappatoia, che fanno certamente gola a quei soggetti che hanno bisogno dello strumento associativo per occultare attività commerciali ed evadere le imposte.

All'esito della ricerca e dell'analisi sin qui proposte, chi scrive non può che sostenere che lo sport professionistico e quello dilettantistico ormai possono ritenersi equipollenti quanto meno sotto il profilo della logica puramente utilitaristica, che esclude le finalità sociali che dovevano animare le associazioni.

Probabilmente sarebbe utile cercare di semplificare quanto più possibile la materia, limitare fortemente la possibilità di svolgere attività commerciale in modo da dissuadere potenziali evasori, ed effettuare verifiche mirate non solo sotto il profilo fiscale, ma dal punto di vista dell'attività istituzionale.