

Stefano Ragghianti

# Associazioni e società sportive

III Edizione

- Disciplina degli enti non commerciali aggiornata con l'introduzione dell'Impresa Sociale
- Aspetti fiscali e contabili dello sport dilettantistico

# 1. Gli enti non lucrativi e la disciplina generale

## 1.1 La normativa civilistica

Sotto il profilo privatistico, l'**attività sportiva dilettantistica** può essere svolta da:

- fondazioni;
- associazioni riconosciute;
- associazioni non riconosciute;
- comitati;
- società sportive dilettantistiche (di cui diremo in apposita sezione).

La materia è, quindi, sotto questo profilo, regolata dal codice civile, in particolare dall'art. 11 all'art. 42. Tale parte del libro primo del codice civile è ormai da anni sottoposta a intenso dibattito e critica da parte della dottrina e dovrà trovare prima o poi la via per una profonda riforma. In questa sede tuttavia analizziamo rapidamente le caratteristiche dei vari soggetti, con particolare riferimento alle associazioni.

### 1.1.1 Le fondazioni

Le **fondazioni** sono enti costituiti per destinare a uno scopo diverso da quello lucrativo un complesso di beni. L'elemento patrimoniale è quindi quello prevalente, mentre l'elemento personale risulta di minore importanza, anche se è del tutto evidente che sarà in qualche modo necessaria l'opera dell'uomo.

Le fondazioni sono persone giuridiche e acquistano personalità mediante il riconoscimento. Anche la struttura codicistica delle fondazioni è oggetto, da tempo, di ampia critica e di studi di riforma, rimasti sino ad oggi sulla carta.

Alcune tipologie particolari di fondazioni sono regolate da leggi speciali e di settore, ma la disciplina di primaria importanza resta quella prevista dal primo libro del codice civile.

Nell'ambito del settore sportivo dilettantistico, la forma della fondazione non è, oggettivamente, la più diffusa.

Anzi, è assai raro trovare organismi che operano nel settore dello sport dilettantistico costituiti in questa fattispecie che invece si presta ad essere utilizzata prevalentemente in altri contesti.

### 1.1.2 Gli elementi essenziali dell'atto costitutivo

Per quanto vi sia sotto il profilo della legge civile, completa — o comunque molto ampia — autonomia e libertà di stabilire gli accordi che si vuole, gli statuti delle fondazioni devono necessariamente contenere alcuni elementi, in assenza dei quali non è possibile dare vita alla figura giuridica scelta. In realtà, vedremo nella parte dedicata agli aspetti tributari, come questa ampia libertà di organizzazione interna sia in parte condizionata dalla normativa fiscale; senza, infatti, modificare la disciplina del codice civile, le diverse riforme fiscali hanno finito per incidere ed avere effetti anche sulla costituzione degli accordi interni tra associati. Nella formulazione di un adeguato e corretto statuto quindi, non è più sufficiente guardare al solo libro primo del codice civile, ma è opportuno fare attenzione anche alla normativa fiscale.

Possiamo indicare sommariamente gli elementi che devono essere necessariamente contenuti nell'atto:

- scopo;
- patrimonio;
- organi interni e modalità di amministrazione;
- norme relative alla erogazione delle rendite;
- scioglimento e devoluzione del patrimonio.

### 1.1.3 Le associazioni

Le **associazioni** sono, invece, enti costituiti da un insieme di persone che perseguono uno scopo comune, anche in questo caso diverso da quello lucrativo. A differenza delle fondazioni quindi, l'elemento personale è quello prevalente anche se spesso le associazioni possono avere, sia inizialmente sia successivamente, patrimoni molti consistenti a cui attingere. In sostanza l'associazione è basata sul combinarsi di due elementi, rappresentati dalla pluralità delle persone e dal loro scopo comune.

Le associazioni si dividono in due grandi gruppi caratterizzati da due diverse discipline:

- *associazioni riconosciute*;
- *associazioni non riconosciute*.

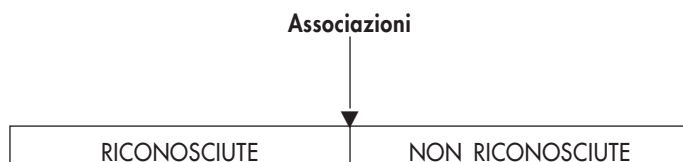


Fig. 1

### 1.1.4 Associazioni riconosciute

Le associazioni riconosciute sono quelle che, dopo la costituzione, hanno chiesto e ottenuto il riconoscimento; con tale atto, le associazioni, analogamente a quanto avviene per le fondazioni, ottengono la personalità giuridica. Il principale effetto di ciò è una perfetta autonomia patrimoniale tra ente e propri associati, di modo che eventuali creditori possono rivadersi solo sul patrimonio dell'associazione e non su quello dei singoli associati. Vogliamo subito dire, nell'impossibilità di affrontare in questa sede una tematica così particolare e complessa, che tale beneficio apparentemente molto forte, nella pratica è assai meno efficace di quanto possa sembrare.

Così come per le fondazioni, anche nel caso delle associazioni che intendono richiedere il riconoscimento, gli atti costitutivi e gli statuti devono contenere necessariamente alcuni elementi.

Li elenchiamo brevemente:

- denominazione;
- scopo;
- patrimonio;
- sede legale;
- diritti e obblighi degli associati.

### 1.1.5 La procedura per il riconoscimento

Il procedimento di riconoscimento delle associazioni, fondazioni e altre istituzioni private ha subito un processo di semplificazione e razionalizzazione. Attualmente, i soggetti privati acquistano la personalità giuridica mediante il *riconoscimento*, determinato dall'iscrizione nel registro delle persone giuridiche istituito presso le prefetture.

In pratica — e questa è una prima rilevante novità rispetto al regime precedente — vi è coincidenza tra soggetto obbligato alla tenuta del registro delle persone giuridiche e soggetto che effettua l'atto di riconoscimento.

È, infatti, il Prefetto che, su domanda del soggetto, procede al riconoscimento e all'iscrizione, verificati i presupposti di legge.

Restano in buona parte salve le competenze in materia delle regioni. Infatti, il riconoscimento delle persone giuridiche private, che operano nelle materie attribuite alle competenze delle regioni dal d.P.R. 24 luglio 1977, n. 616 e le cui finalità statutarie si esauriscono nell'ambito di una sola regione, è determinato dall'iscrizione nel registro istituito presso la stessa regione.

La verifica in ordine alla possibilità di ottenere il riconoscimento si basa essenzialmente su tre elementi:

- a) la regolare costituzione dell'ente secondo le disposizioni di legge;
  - b) la liceità e possibilità di raggiungere lo scopo;
  - c) la consistenza patrimoniale e la sua congruità rispetto allo scopo fissato.
- È abbastanza evidente che sarà il terzo punto quello di maggior rilievo stante il fatto che tra le altre conseguenze, il riconoscimento della personalità giuridica, perfezionando giuridicamente il soggetto, limita fortemente la responsabilità dei partecipanti, o meglio, dei soggetti che agiscono in nome e per conto dell'ente stesso.

Il regolamento recante norme di attuazione per il riconoscimento di personalità giuridiche private e dell'eventuale approvazione di modifiche di statuto e atto costitutivo è contenuto nel d.P.R. 10 febbraio 2000, n. 361. Esso fissa procedure sostanzialmente analoghe sia per l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche sia per le eventuali e successive modifiche di statuto e atto costitutivo, così come si dispone in ordine alla estinzione della persona giuridica.

Il regolamento, almeno per certi aspetti, cerca un non facile coordinamento tra il codice civile e le relative norme, anche se bisogna riconoscere che la procedura semplificata presenta un rilevante miglioramento.

### 1.1.6 Associazioni non riconosciute

La stragrande maggioranza degli organismi non lucrativi è rappresentata, tuttavia, da associazioni non riconosciute; questi enti, perfettamente esistenti e conformi alla legge, non hanno provveduto a richiedere il riconoscimento ed operano quindi come soggetti di diritto imperfetti.

In questo caso è quindi l'accordo degli associati che fa nascere il soggetto. Anche in questa circostanza, tuttavia, la legge indica alcuni elementi che devono necessariamente essere presenti negli statuti. Si tratta ovviamente di elementi minimi, necessari comunque, anche se è opportuno che l'atto contenga altri elementi. Quelli obbligatori per legge sono:

- lo scopo;
- le modalità e condizioni di ammissibilità dei soci;
- le regole sull'ordinamento interno e sull'amministrazione.

Le associazioni non riconosciute si costituiscono mediante un *patto associativo* tra gli aderenti il cui contenuto, come si può intuire dalle scarse disposizioni previste nello stesso codice civile, è lasciato all'ampia libertà degli aderenti, anche in base al principio costituzionale di libertà di associazione. Sul contenuto dello statuto incide in maniera più profonda la disciplina di carattere tributario. Nell'evidente e anche legittimo tentativo di colpire e

fronteggiare atteggiamenti di possibile elusione o evasione di imposta, la normativa di carattere fiscale ha finito per disciplinare anche profili non propri.

Negli ultimi anni abbiamo assistito a una notevole produzione legislativa nel campo degli enti non commerciali, compresi gli enti di promozione sportiva, tesi a salvaguardare e garantire in primo luogo l'effettività e la realtà del rapporto associativo, la pluralità dello stesso, la natura effettivamente partecipativa e democratica di tali enti.

Si può quindi legittimamente affermare, almeno per il momento, che la normativa tributaria incide assai più profondamente di quella civilistica in ordine anche ai rapporti interni.

La gran parte degli enti non commerciali è costituita sotto forma di associazioni che non hanno chiesto il riconoscimento.

In modo particolare, nell'ambito del settore sportivo dilettantistico questa è la forma giuridica dominante se non esclusiva. Esigenze di semplicità, sia in fase di nascita sia nella vita dell'ente, scarso interesse agli effetti pratici del riconoscimento giuridico, insieme ad altre motivazioni, rendono poco interessante per molte associazioni l'ottenimento della personalità giuridica, anche se è probabile che la semplificazione della procedura possa invitare alcuni soggetti, precedentemente poco propensi, alla richiesta di riconoscimento.

Ad ogni modo, l'associazione non riconosciuta viene regolata dalla legge in modo assai preciso. In primo luogo, gli accordi intervenuti tra gli aderenti ed il patto associativo interno hanno piena e completa efficacia, e anzi l'art. 36 c.c. rimanda a questi per quanto riguarda tutto l'ordinamento interno e l'amministrazione dell'ente.

Inoltre, si dà atto che l'associazione possa avere un fondo comune (art. 37 c.c.), riconoscendo quindi un certo grado di autonomia, certamente imperfetta, all'ente stesso.

Infatti, per le obbligazioni dell'associazione rispondono anche *personalmente* e *solidalmente* le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione stessa. La ragione di ciò, tra le altre cose, dipende dal fatto che essendo mancata la fase del riconoscimento, è venuto meno ogni controllo sulla congruità e sull'esistenza dei mezzi necessari per il raggiungimento dello scopo istituzionale. E in effetti, molte realtà, specialmente in una prima fase, godono di mezzi assai scarsi.

<p><b>Persone giuridiche private</b>  <b>Art. 12 c.c.</b>  <b>abrogato dall'art. 11 del</b>  <b>d.P.R. 10 febbraio 2000, n.</b>  <b>361</b></p>	<p>Le associazioni, le fondazioni e le altre istituzioni di carattere privato acquistano la personalità giuridica mediante il riconoscimento concesso con decreto del Presidente della Repubblica.</p> <p>Per determinate categorie di enti che esercitano la loro attività nell'ambito della provincia, il governo può delegare ai prefetti la facoltà di riconoscerli con proprio decreto.</p>
<p><b>Procedimento per l'acquisto della personalità giuridica</b>  <b>Art. 1 del d.P.R. 10 febbraio 2000, n. 361</b></p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Salvo quanto previsto dagli artt. 7 e 9, le associazioni, le fondazioni e le altre istituzioni di carattere privato acquistano la personalità giuridica mediante il riconoscimento determinato dall'iscrizione nel registro delle persone giuridiche, istituito presso le prefetture.</li> <li>2. La domanda per il riconoscimento di una persona giuridica, sottoscritta dal fondatore ovvero da coloro ai quali è conferita la rappresentanza dell'ente, è presentata alla prefettura nella cui provincia è stabilita la sede dell'ente. Alla domanda i richiedenti allegano copia autentica dell'atto costitutivo e dello statuto. La prefettura rilascia una ricevuta che attesta la data di presentazione della domanda.</li> <li>3. Ai fini del riconoscimento, è necessario che siano state soddisfatte le condizioni previste da norme di legge o di regolamento per la costituzione dell'ente, che lo scopo sia possibile e lecito e che il patrimonio risulti adeguato alla realizzazione dello scopo.</li> <li>4. La consistenza del patrimonio deve essere dimostrata da idonea documentazione allegata alla domanda.</li> <li>5. Entro il termine di centoventi giorni dalla data di presentazione della domanda il prefetto provvede all'iscrizione.</li> <li>6. Qualora la prefettura ravvisi ragioni ostative ovvero la necessità di integrare la documentazione presentata, entro il termine di cui al comma 5 ne dà motivata comunicazione ai richiedenti, i quali, nei successivi trenta giorni, possono presentare memorie e documenti. Se, nell'ulteriore termine di trenta giorni, il prefetto non comunica ai richiedenti il motivato diniego ovvero non provvede all'iscrizione, questa si intende negata.</li> <li>7. Il riconoscimento delle fondazioni istituite per testamento può essere concesso dal prefetto, d'ufficio, in caso di ingiustificata inerzia del soggetto abilitato alla presentazione della domanda.</li> <li>8. Le prefetture istituiscono il registro di cui al comma 1, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente regolamento.</li> <li>9. Le prefetture e le regioni provvedono ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. 28 agosto 1997, n. 281, ad attivare collegamenti telematici per lo scambio dei dati e delle informazioni.</li> <li>10. Con decreto del Ministro per i beni e le attività culturali, da adottarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente regolamento, sentito il Ministro dell'interno, sono determinati i casi in cui il riconoscimento delle persone giuridiche che operano nelle materie di competenza del Ministero per i beni e le attività culturali è subordinato al preventivo parere della stessa amministrazione, da esprimersi nel termine di sessanta giorni dalla richiesta del prefetto. In mancanza del parere il prefetto procede ai sensi dei commi 5 e 6.</li> </ol>

<b>Ordinamento e amministrazione delle associazioni non riconosciute</b> <b>Art. 36 c.c.</b>	L'ordinamento interno e l'amministrazione delle associazioni non riconosciute come persone giuridiche sono regolati dagli accordi degli associati. Le dette associazioni possono stare in giudizio nella persona di coloro ai quali, secondo questi accordi, è conferita la presidenza o la direzione.
---	---

## 1.2 Gli enti non commerciali. Profili fiscali

Sotto il profilo fiscale, gli enti che non hanno scopo lucrativo vengono qualificati, in generale, come enti non commerciali.

Questa categoria generale ha subito notevoli modificazioni legislative che interessano, indirettamente, anche gli enti sportivi.

Riteniamo di poter affermare che queste modifiche contenute nei primissimi articoli del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, sia stata per qualche aspetto sottovalutata.

È quindi opportuna la loro trattazione, almeno a grandi linee, poiché è plausibile che qualche aspetto riguardi anche il settore sportivo.

Premettiamo che l'introduzione dell'IRES e l'abrogazione dell'IRPEG non hanno, relativamente a questi soggetti, modificato l'impostazione complessiva. Definizione di ente non commerciale, attività essenziale dell'ente, perdita della qualifica, criteri di determinazione della base imponibile e del reddito complessivo, sistemi forfetari restano sostanzialmente inalterati. Il regime IRES dovrebbe essere, in base alla legge delega sulla riforma tributaria, regime transitorio per gli enti non commerciali anche se non è ipotizzabile la durata di tale regime transitorio.

### 1.2.1 I requisiti soggettivi

Come già detto, le associazioni sportive dilettantistiche si inquadrano, fiscalmente, tra gli enti non commerciali. Si tratta di una categoria di soggetti ampia e complessa, che nel corso degli anni si è andata arricchendo di varie tipologie di soggetti e quindi di specifiche discipline.

Quella contenuta nell'art. 73 (art. 87 prima dell'introduzione dell'IRES), comma 1, lett. c) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) da sola, non può essere considerata esauriente. In tale disposto si individuano i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società (IRES), imposta alla quale possono essere soggetti tali enti, con o senza personalità giuridica.

Tale norma definisce gli enti non commerciali semplicemente *“come 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”*. Si tratta quindi di una definizione “negativa”, nel senso che



per potersi qualificare nella categoria, sembrerebbe sufficiente non avere ad oggetto l'esercizio di attività commerciali. Nel caso, quindi, delle associazioni sportive dilettantistiche, avere come scopo principale l'attività di promozione e diffusione dello sport potrebbe apparire, a una prima lettura, sufficiente per far rientrare l'ente nella categoria degli enti non commerciali con la conseguente applicazione della relativa disciplina.

Poiché, poi, l'esercizio di attività commerciali non è vietato in via assoluta, ma solo come attività *esclusiva o principale*, senza alcun riferimento a criteri specifici, è di tutta evidenza che, stando così la norma, la qualificazione di ente commerciale o meno è rimessa ad una sorta di autovalutazione dell'ente stesso.

### 1.2.2 La riforma del 1997 e la natura di ente non commerciale

Su questi aspetti, fondamentali e preliminari a ogni altro, ha inciso profondamente il d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460. Più noto come decreto istitutivo delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale, esso ha in realtà inciso profondamente anche sulla disciplina degli enti non commerciali di tipo ordinario e associativo.

In particolare, esso ha influito sulla loro natura giuridica, sulla loro collocazione all'interno del sistema tributario e quindi sulla possibilità di applicazione o meno della disciplina speciale.

Ciò che la riforma ha cercato di fare, riuscendosi per la verità solo in parte, è stato quello di collegare dichiarazioni statutarie e attività effettivamente svolta. In sostanza, non è più sufficiente autodefinirsi senza scopo commerciale, ma è necessario, per così dire, che alle parole (dello statuto) seguano i fatti (dell'attività effettivamente svolta). Tale importante modifica interessa o può interessare anche gli enti che operano nel settore sportivo, i quali in qualche caso potrebbero qualificarsi come "non commerciali" senza effettivamente rispettarne le condizioni.

### 1.2.3 L'oggetto e l'attività dell'ente non commerciale

La prima importante modifica è stata introdotta dall'art. 1 del d.lgs. n. 460/1997 che ha inserito i commi 4 e 4bis al già citato art. 87 TUIR (ora diventato art. 73 commi 4 e 5). In primo luogo è disposto che l'oggetto dell'ente, se residente, è stabilito dalla legge o dall'atto costitutivo e dallo statuto purché redatti nella forma di:

- atto pubblico;
- scrittura privata autenticata;
- quanto meno scrittura privata registrata.

Affinché, quindi, lo statuto sia utile a definire la natura dell'ente è necessario che lo stesso sia redatto in una delle forme indicate dalla legge.

La modifica appare opportuna perché chiarendo gli effetti della scrittura privata semplice, purché registrata all'Ufficio del Registro, non richiede necessariamente l'intervento notarile.

Stabilita quindi la forma necessaria dello statuto, il medesimo comma 4 precisa che per oggetto principale deve intendersi l'*attività essenziale per realizzare direttamente* gli scopi dichiarati. In sostanza, è necessario che l'attività principale abbia oggettivamente natura non commerciale; deve avere natura oggettivamente non commerciale l'*attività essenziale* cioè quella senza la quale non è possibile raggiungere gli scopi dichiarati.

Si tratta, come evidente, di un punto critico della riforma e della disciplina generale, di un passaggio non facile da verificare in concreto, anche se il meccanismo impostato dal legislatore appare chiaro: comprendere nella disciplina solo gli enti che effettivamente svolgano attività prevalentemente non commerciali.

Sul punto interviene con insistenza la c.m. 12 maggio 1998, n. 124/E, con vari e interessanti passaggi.

In primo luogo, si afferma la impossibilità di qualificarsi ente non commerciale quando l'ente eserciti "*come attività principale un'attività commerciale (in base all'art. 51 del TUIR)*". Secondariamente, che "*per la qualificazione dell'ente occorre fare riferimento all'attività che per lo stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari e che tipizza l'ente medesimo*".

Sempre il ricordato art. 1 del d.lgs. n. 460/1997 ha poi introdotto il comma 4bis nell'art. 87 TUIR, prevedendo l'ipotesi, da definire abbastanza rara e comunque assolutamente sconsigliabile, della mancanza dell'atto costitutivo e dello statuto. Anzi meglio: il comma 4bis (ora comma 5 dell'art. 87) prevede l'ipotesi della mancanza delle forme richieste (atto pubblico, scrittura privata autenticata, scrittura privata registrata): in tal caso, l'oggetto principale dell'ente è stabilito in base all'attività effettivamente esercitata.

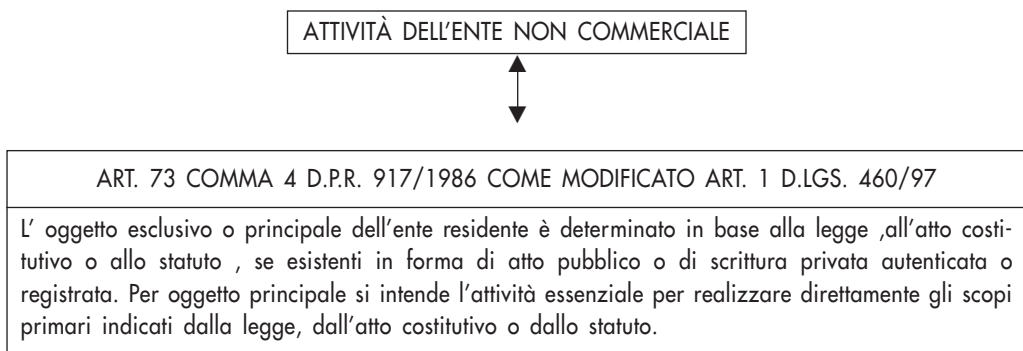


Fig. 2

### 1.2.4 Il caso particolare delle associazioni sportive

Possiamo affermare, con una certa tranquillità, che gli enti di promozione sportiva non sono tra gli enti maggiormente investiti da questa problematica, giacché ve ne sono altri che, a causa delle attività svolte, subiranno maggiormente gli effetti della riforma.

Tuttavia, bisogna dire che almeno alcuni degli enti di promozione sportiva possono doversi misurare con questa nuova problematica, dove venissero svolte attività considerate dal fisco di natura commerciale.

Affrontando, infatti, le singole categorie di reddito vedremo che per “*attività commerciale*” l’amministrazione finanziaria, ormai suffragata da una giurisprudenza abbastanza concorde sul punto, considera tali una vasta gamma di servizi e attività svolte dietro corrispettivo, che spesso servono da sostentamento alle attività degli enti sportivi.

Ciò che in questa sede è importante sottolineare riguarda alcuni concetti fondamentali che devono essere chiari a chi affronta le problematiche fiscali degli enti non commerciali e quindi anche di quelli di promozione sportiva e cioè:

1. il fatto che l’ente dichiari nel proprio statuto di essere senza scopo di lucro è condizione necessaria, ma non sufficiente per qualificare tale ente necessariamente e tranquillamente come ente non commerciale;
2. il fatto di prevedere divieto di distribuzione di utili, assenza di scopo di lucro, finalità non commerciali è ancora condizione necessaria, ma non sufficiente a qualificare con certezza l’ente stesso;
3. gli obblighi di natura fiscale, come meglio vedremo, non dipendono dalle autodichiarazioni dell’ente stesso, ma dalle attività effettivamente svolte e dalla loro rilevanza (o meno) di natura fiscale.

### 1.2.5 Perdita della qualifica non commerciale

La riforma del decreto 460 non si è limitata ad aumentare i controlli in sede di costituzione dell’ente, ma anche nel prosieguo della vita dell’ente stesso. Nel tentativo di fissare alcuni criteri e parametri oggettivi di valutazione, il decreto del 1997 ha previsto anche l’ipotesi di perdita della qualifica di ente non commerciale.

In sintesi, l’ente può iniziare la propria vita associativa secondo determinate caratteristiche e presupposti e può, nel corso del tempo, vedere modificati alcuni di questi parametri.

Può nascere come ente senza scopo di lucro, ma non restare tale.

La legge richiede che determinate caratteristiche siano non solo presenti inizialmente, ma che permangano per tutta l’esistenza dell’ente stesso.

È opportuno precisare che la disposizione in oggetto non si applica alle associazioni sportive dilettantistiche, né agli enti ecclesiastici, ma riguarda quindi le altre tipologie di enti non commerciali.

Infatti, con l'art. 6 del d.lgs. n. 460/1997, si è introdotto l'art. 149 (prima art. 111*bis*) del TUIR, in ordine alla perdita di qualifica di ente non commerciale. Al comma 1 viene stabilito che *“indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta”*. Si tratta, in sostanza, di una riaffermazione, diremmo ancora più chiara e tassativa, di quanto accennato in sede di commento all'art. 73 TUIR e cioè sull'assoluta necessità che l'ente svolga un'attività prevalentemente non commerciale.

Tale condizione deve permanere per tutta la vita dell'ente stesso.

Affrontiamo questo argomento che, ripetiamo, risulta preliminare a qualsiasi ulteriore approfondimento, perché potrebbe porsi un qualche problema anche per gli enti di promozione sportiva.

Premesso che stabilire quando un'attività si definisca commerciale è, talvolta, cosa tutt'altro che pacifica, avendo spesso dato luogo a discussioni e anche a diversi orientamenti in giurisprudenza, il problema può porsi anche per gli enti sportivi: è sufficiente, tanto per fare un esempio concreto, che i ricavi per sponsorizzazioni (attività commerciale) prevalgano sulle quote associative e sui contributi a fondo perduto (attività non commerciale), perché l'ente abbia necessità di misurarsi con la norma in esame.

### 1.2.6 I casi di perdita di natura di ente non commerciale

Il citato art. 6, al comma 2, prevede poi quattro casi di ipotesi di perdita della qualifica: si tratta di quattro parametri che servono, o dovrebbero servire, a verificare il superamento della soglia massima di attività commerciale.

In sostanza, la prescrizione generale del comma 1 (non prevalenza di attività commerciale) trova precisazione nel successivo comma 2. Si dispone, infatti, che vi sia superamento di svolgimento di attività commerciali quando esista:

- a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
- b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
- c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;

d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

Per la verità si stabilisce che ai fini della verifica del superamento si debba tenere *anche* conto dei ricordati parametri, e, quindi, non solo di essi.

Tali parametri sono, perciò, soltanto sintomatici dell'avvenuto superamento dell'indicato limite, cioè della eventuale predominanza della natura commerciale dell'ente.

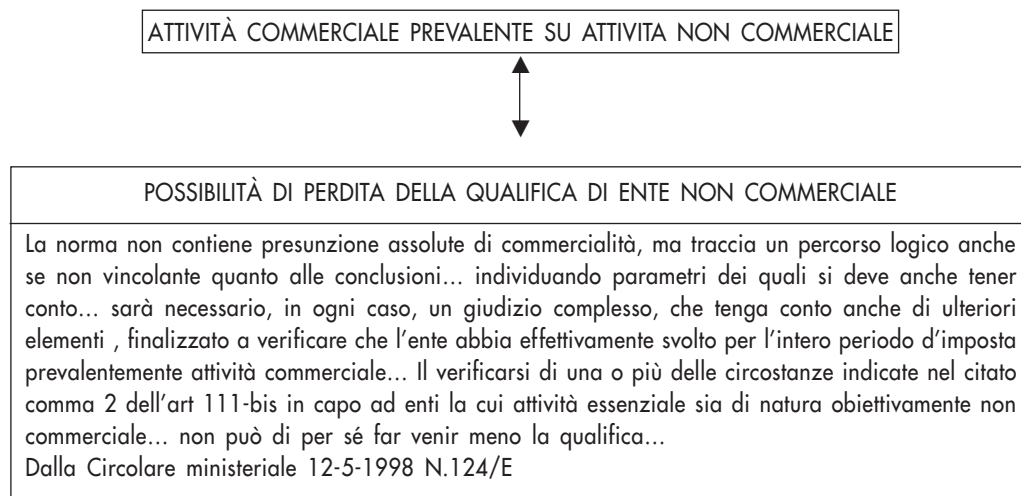


Fig. 3

### 1.2.7 Aspetti particolari della perdita di qualifica

Anche ad una prima e superficiale lettura, tali parametri non sono affatto esenti da critiche e perplessità: alla lett. b) si chiede giustamente il confronto tra ricavi e valore normale delle prestazioni istituzionali; infatti è necessario confrontare non già il valore realmente praticato delle attività istituzionali, ma quello "normale", giacché tali attività ben possono essere rese sottocosto o addirittura gratuitamente. Tuttavia, l'individuazione di tale valore normale è, ovviamente, assai complesso.

E ancora: alla lett. c) si impone il confronto tra "redditi" e "entrate", che risulta assai problematico dal momento che si chiede un raffronto tra concetti non coincidenti ed anzi molto diversi. Considerazione analoga potrebbe farsi anche per la successiva lett. d) dove invece è richiesto il confronto tra "componenti negative" e restanti "spese".

Si tratta, come si vede, di confrontare spesso variabili concettualmente assai diverse e in qualche caso davvero non rapportabili tra loro. E comunque, a parte queste considerazioni di carattere contenutistico, la legge

imponere comparazione tra elementi diversi anche nelle loro manifestazioni temporali.

Quote associative, liberalità e soprattutto contributi possono variare in maniera sensibile, senza che ciò assuma particolare significato in ordine alla effettiva natura dell'ente.

Altro aspetto assai criticabile è l'arco di tempo preso in considerazione. L'esame descritto, oltretutto molto complesso, deve essere effettuato per un solo periodo di imposta. L'arco temporale è quindi molto ristretto, rimesso a manifestazioni temporali poco significative.

La prevalenza delle entrate commerciali rispetto alle altre per un solo periodo può essere legata a fatti del tutto sporadici, per nulla significativi ed indicativi della vera natura e inclinazione dell'ente. Sarebbe stato opportuno, quanto meno, prevedere un arco temporale più ampio per poter effettuare un giudizio di valore così importante.

### **1.2.8 Le conseguenze della perdita della natura di ente non commerciale**

L'aspetto più criticabile dell'intero impianto riguarda, tuttavia, anche altre circostanze. Partendo da premesse anche giuste (il controllo sulla effettiva attività dell'ente), si è giunti a conclusioni assai improbabili. Infatti, il comma 3 dell'art. 6 del d.lgs. n. 460/1997 prescrive che il mutamento di qualifica operi a partire dal periodo di imposta in cui vengono meno le condizioni richieste. Per essere più chiari, l'ente che vedesse superati i parametri indicati nel corso del periodo di imposta 2001, perderebbe la qualifica non dal 2002, ma dall'inizio del medesimo periodo di imposta 2001. Tale circostanza, per la verità molto singolare, ha implicazioni preoccupanti e per certi aspetti non del tutto prevedibili.

In primo luogo, si richiede un "monitoraggio" pressoché continuo, operazione per operazione, sostanzialmente impossibile.

Secondariamente, bisognerebbe aver predisposto fin dall'inizio del periodo una serie di accorgimenti sia sostanziali sia formali (si pensi alle diverse scritture contabili) davvero impensabili a posteriori.

La ragione di tanto rigore è motivata dalla c.m. n. 124/E con il tentativo di far coincidere, anche temporalmente, la mancanza del requisito soggettivo con il trattamento fiscale riservato a enti commerciali.

Si afferma infatti che *"in tal modo viene assicurata una perfetta corrispondenza tra le modalità di tassazione e l'effettiva attività svolta dall'ente nel medesimo periodo di imposta"*. Tale circostanza, perfettamente condivisibile, ha delle implicazioni pratiche tali da vanificarne in parte gli effetti. Le conseguenze dell'eventuale perdita di qualifica sono chiare dal punto di vista teorico, anche se più complesse dal punto di vista pratico. In concre-

to, all'ente che perde la qualifica non si applica la disciplina degli enti non commerciali, bensì quella di ogni ente di tipo commerciale. Scritture contabili, determinazione della base imponibile, termini e modalità dichiarative non saranno più regolati dalla disciplina degli enti non profit, ma da quella ordinaria. Per esempio, il reddito imponibile complessivo non sarà più determinato come reddito formato dalle singole categorie di reddito (di fabbricati, di impresa ecc.), ognuna calcolata separatamente secondo proprie regole; vi sarà, al pari degli enti commerciali (es. società di capitali), una generale attrazione al reddito di impresa. Al tempo stesso, eventuali regimi di tipo forfetario, riferibile solo ad enti non commerciali, saranno stati indebitamente applicati, e così di seguito per una serie di conseguenze davvero rilevanti.

### 1.2.9 La non automaticità del superamento dei limiti

Nell'evidente tentativo di stemperare la portata della disposizione, la c.m. n. 124/1998 ha fornito alcuni rilevanti chiarimenti.

In particolare, viene tolta ogni automaticità tra superamento dei parametri indicati dall'art. 6 e perdita della qualifica di ente non lucrativo, rimandando tale circostanza ad un più ampio esame dell'ente stesso. Puntualizza infatti la circolare che i ricordati parametri *“costituiscono indizi valutabili in concorso con altri elementi significativi, ivi comprese le caratteristiche complessive dell'ente”*.

Il concetto è poi rafforzato ulteriormente precisando che tale superamento *“in capo ad enti la cui attività essenziale sia di natura non commerciale (es. partiti politici, associazioni sindacali e di categoria rappresentate nel CNEL) non può di per sé far venire meno la qualifica non commerciale dell'ente, risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto, purché l'attività effettivamente esercitata corrisponda in modo obiettivo a quella espressamente indicata nelle previsioni statutarie”*.

Ci sono poi altri passaggi del citato documento ministeriale che devono essere ricordati per poter comprendere a fondo il problema.

Ancora sul punto si afferma, infatti, che i più volte richiamati parametri *“costituiscono fatti indice di commerciabilità i quali non comportano automaticamente la perdita di qualifica di ente non commerciale, ma sono particolarmente significativi e inducono ad un giudizio complessivo sull'attività effettivamente esercitata. Questa norma, in sostanza, non contiene presunzioni assolute di commerciabilità, ma traccia un percorso logico, anche se non vincolante quanto alle conclusioni, per la qualificazione dell'ente non commerciale, individuando parametri dei quali deve tenersi anche conto (e non solo quindi) unitamente ad altri elementi di giudizio.*

*Non è pertanto sufficiente il verificarsi di una o più delle condizioni stabilite dal secondo comma dell'art. 111bis per poter ritenere avvenuto il mutamento di qualifica, ma sarà necessario, in ogni caso, un giudizio complesso, che tenga conto anche di ulteriori elementi, finalizzato a verificare che l'ente abbia effettivamente svolto per l'intero periodo d'imposta prevalentemente attività commerciale”.*

Tolta quindi con sufficiente chiarezza e determinazione ogni automaticità al superamento dei descritti indici, resta in ogni caso il problema di dimostrare l'effettiva natura non commerciale.

Il problema si pone evidentemente solo per quegli enti che svolgono anche un'attività di tipo commerciale e non per gli altri. Tuttavia, ormai, si parla della stragrande maggioranza degli organismi non profit e della quasi totalità degli enti che operano nel settore sportivo. La gestione di un impianto sportivo, la presenza di sponsorizzazioni, la prestazione di un servizio verso corrispettivo e così via, sono tutte realtà concrete che possono essere, a seconda delle condizioni, attività di natura commerciale.

Si tenga inoltre presente che, almeno a un primo esame, è probabile che dalla semplice lettura delle scritture contabili i ricavi derivanti da attività istituzionale (o meglio: non commerciale) siano inferiori rispetto a quelli delle attività considerate fiscalmente tassabili: è insomma probabile che un singolo “sponsor”, da solo, assicuri all'ente sportivo maggiori e quindi prevalenti entrate rispetto a tutte le altre. In tutti questi casi, quindi, qualora questa prevalenza appaia in maniera evidente, è necessario che l'ente predisponga una serie di accorgimenti tesi a dimostrare la sua vera natura. Occorre cioè prepararsi, se del caso, a dover far fronte all'onere di provare l'effettiva natura non commerciale e quindi il permanere nell'ambito del non profit. Bisogna insomma essere in grado di superare quell'esame ampio e complesso, non limitato ai soli parametri indicati dall'art. 6 d.lgs. n. 460/1997, che investe la vita complessiva dell'ente e del quale parla ampiamente la circolare 124/E del 1998. Partecipazione a gare e tornei, attività di diffusione e sensibilizzazione allo sport presso enti, istituzioni, scuole, attività e manifestazioni di carattere solidaristico, attività rivolte a soggetti in condizioni di svantaggio di tipo fisico, psichico e sociale, organizzazione di servizi a prezzi ridotti in considerazione di elementi oggettivi, affiliazioni e partecipazione a federazioni ed enti, sono tutti elementi che dovranno essere valutati per analizzare e stabilire la natura commerciale o meno dell'ente. È evidente che l'ente deve mettersi in condizione di poter dimostrare tutta una serie di servizi e attività che diversamente emergerebbero con difficoltà. Parimenti avranno vita più difficile quegli enti che, dichiaratisi di natura non commerciale, hanno finito, poi, per svolgere, anche nel



rispetto di proprie finalità generali, attività valutate commerciali in modo prevalente o esclusivo. Realtà anche socialmente rilevanti e apprezzabili possono col tempo ricadere nella sfera commerciale in modo continuativo, con organizzazione di impresa e con gli altri parametri indicati. La novità rilevante rispetto al passato è che siffatti organismi, pur comportandosi, sotto l'aspetto fiscale, in maniera corretta, vedono venir meno l'impianto complessivo. In altri termini, se l'ente perde la qualificazione non commerciale, non può più applicare la disciplina di tali enti con la conseguenza che cambia tutto il meccanismo applicativo, di cui diremo, a partire dalla contabilità separata e dalla possibilità di considerare non commerciali alcune entrate istituzionali.

### **1.2.10 Perdita della qualifica ed associazioni sportive dilettantistiche**

Come già sopra accennato, la disposizione relativa alla perdita della qualifica di ente non commerciale, a seguito della prevalenza di attività commerciali, non si applica e non riguarda le associazioni sportive dilettantistiche, anche se in una prima formulazione dell'art. 111*bis* del TUIR tale esclusione non era prevista.

A seguito della modifica introdotta con l'art. 90, comma 11, della l. 27 dicembre 2002 n. 289 (legge finanziaria per il 2003) il disposto in osservazione è stato sterilizzato e non trova applicazione, oltre che per gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili (come fin dall'origine la norma prevede) anche per le associazioni sportive dilettantistiche.

La modifica risulta quanto mai utile ed opportuna in un settore, lo sport dilettantistico, il quale si basa prevalentemente sul sistema delle cosiddette "sponsorizzazioni" e quindi su una attività qualificata sempre di natura commerciale. Il disequilibrio tra entrate commerciali e non commerciali è, per il settore, *strutturale e naturale* e tale parametro risultava oggettivamente inidoneo a valutare l'effettiva natura dell'ente.

Essa inoltre appare coerente con altre disposizioni contenute nel medesimo art. 90 della l. 289/2002 tese ad incentivare, seppur indirettamente, tale fonte di finanziamento per il settore.

La correzione ha ovviamente effetto dal 1° gennaio 2003, data di entrata in vigore della legge finanziaria e, pertanto, dal 1° gennaio 1998 (data di entrata in vigore del d.lgs. 460/97) fino all'emanazione della citata riforma, le associazioni sportive dilettantistiche rientrano nella prevista ipotesi di perdita della qualifica di ente non commerciale. È evidente, tuttavia, che il sostanziale ripensamento del legislatore possa essere ritenuto utile anche per il passato e che se tale indicatore non è stato valutato più idoneo a stimare

l'ente, anche nel periodo di validità formale della norma, tale criterio si debba escludere.

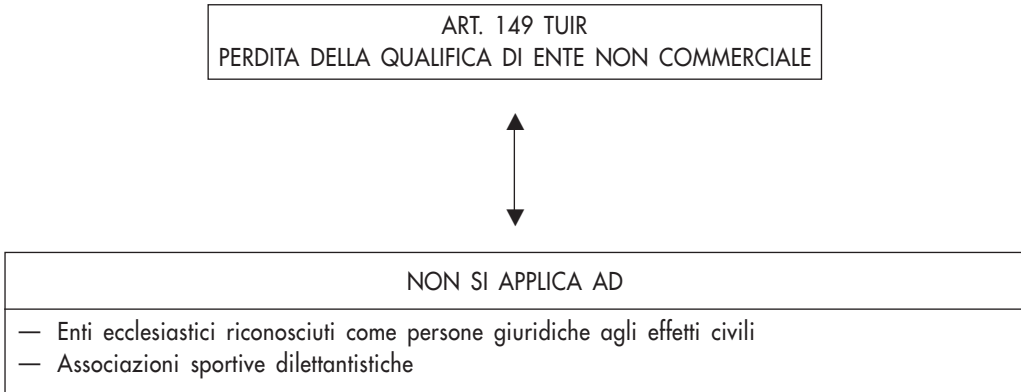


Fig. 4

### 1.3 Enti non commerciali ordinari. Reddito complessivo

Come già detto, la definizione di ente non commerciale è contenuta nella normativa del Testo unico delle imposte sul reddito, in sede di individuazione dei soggetti passivi dell'IRES. Il reddito complessivo e i criteri di determinazione della base imponibile sono determinati dall'art. 143 (prima art. 108) del medesimo d.P.R. n. 917/1986.

Tale norma al comma 1 stabilisce che il “*reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva*”.

In estrema sintesi, possiamo affermare che il procedimento è sostanzialmente analogo a quello previsto e concepito per le persone fisiche: il reddito complessivo è sommatoria di eventuali redditi posseduti dall'ente e determinati separatamente, in base alle singole disposizioni. Sotto il profilo fiscale, quindi, gli enti non commerciali, in generale, possono avere:

- redditi fondiari;
- redditi di capitale;
- redditi di impresa;
- redditi diversi.

Li richiamiamo sommariamente, dedicando maggiore attenzione alla categoria del reddito di impresa, per diverse ragioni. In primo luogo, è il reddito la cui base imponibile è oggettivamente più complessa da calcolare.

Secondariamente, tale base imponibile subisce rilevanti deroghe e modifiche quando applicata agli enti non commerciali; in terzo luogo, gli enti di promozione sportiva vedono ulteriori deroghe e differenze rispetto alla generalità degli altri enti non commerciali.

#### **Reddito complessivo degli enti non commerciali**

<b>Redditi fondiari</b>	Possesso a titolo di proprietà o altri diritti reali di immobili	Art. 25 – 43 d.P.R. n. 917/1986
<b>Redditi di capitale</b>	Proventi quali interessi, rendite e simili, se non tassati alla fonte	Art. 44 – 48 d.P.R. n. 917/1986
<b>Redditi d'impresa</b>	Redditi derivanti da attività commerciali	Art. 55 – 66 d.P.R. n. 917/1986
<b>Redditi diversi</b>	Redditi derivanti da operazioni fiscalmente fiscalmente imponibili	Art. 67 – 71 d.P.R. n. 917/1986

### **1.3.1 Redditi fondiari**

Analogamente a quanto avviene per le persone fisiche, i redditi fondiari sono rappresentati da redditi dei terreni e dei fabbricati.

#### *Redditi dei terreni*

Sono possessori di reddito dei terreni quegli enti non commerciali che:

- a) possiedono a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale terreni situati nel territorio dello Stato che sono o che devono essere iscritti nel catasto terreni con relativa rendita;
- b) conducono in affitto fondi nei quali esercitano l'attività agricola.

La base imponibile è rappresentata dai redditi dominicale e agrario risultante dalla rendita attribuita, rivalutata di anno in anno secondo la normativa in vigore. Particolari norme, reperibili generalmente nelle istruzioni ministeriali al modello di dichiarazione dei redditi, valgono in caso che la coltura effettiva superi quella catastalmente determinata.

In sintesi quindi, sono colpiti dall'imposta quegli enti che sono proprietari di un terreno o titolari di altro diritto reale di un terreno.

#### *Redditi dei fabbricati*

Anche in questo caso, sono soggetti all'imposta gli enti che possiedono a titolo di proprietà o di altro diritto reale, immobili situati nel territorio dello Stato, che sono iscritti o che dovrebbero essere iscritti al catasto con attribuzione di rendita.

Tuttavia, gli immobili strumentali all'esercizio di impresa non sono produttivi di reddito fondiario e quindi non vanno dichiarati tra questi redditi. In altri termini, un ente che possiede a titolo di diritto di proprietà o altro diritto reale un immobile, non utilizzato nell'esercizio di impresa, va soggetto ad IRES.

Per la determinazione della base imponibile occorre distinguere:

- a) se l'immobile è locato, il reddito imponibile è rappresentato dall'85 per cento del canone di locazione, risultante dal contratto anche verbale di locazione, indipendentemente dalla effettiva percezione; esso, cioè, va dichiarato anche se non riscosso;
- b) se l'immobile non è locato, il reddito è rappresentato dalla rendita catastale attribuita o dalla rendita presunta per quelli non ancora in possesso di rendita.

Naturalmente se l'ente non è proprietario dell'intero immobile, o lo ha posseduto solo per parte di anno, andrà dichiarato la quota di reddito relativa.

### 1.3.2 Redditi di capitale

Per quanto non molto frequentemente, è possibile che l'ente non commerciale sia titolare di redditi di capitale. I redditi di capitale sono indicati dall'art. 44 del TUIR.

Ricordiamo tra gli altri:

- gli interessi e i proventi derivanti da mutui, depositi, conti correnti;
- le rendite perpetue e i compensi derivanti da fideiussioni;
- gli utili derivanti da partecipazione in società di capitali;
- ogni altro provento derivante dall'impiego di capitale.

Si ricorre a due concetti fondamentali per la determinazione di questi redditi; in primo luogo, per potersi definire di capitale e seguire la relativa disciplina essi non devono essere conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, altrimenti seguono la disciplina del reddito di impresa e non quella dei redditi di capitale. Secondariamente, gli interessi attivi di conto corrente bancario e gli interessi su titoli dello Stato e obbligazioni per gli enti non commerciali sono tassati alla fonte con ritenuta a titolo di imposta. Tali redditi sono quindi già tassati alla fonte e non sono ovviamente imponibili ai fini IRES.

Ovviamente anche gli enti non commerciali sono interessati dalle nuove modalità di tassazione di alcuni di questi redditi a cominciare dai tributi. Gli utili percepiti saranno tassati per il 5% del loro ammontare e si intende abolito, anche per gli enti in questione, il meccanismo del "credito di imposta".

# Indice generale

## 1.

### Gli enti non lucrativi e la disciplina generale

1.1	La normativa civilistica .....	Pag.	5
1.1.1	Le fondazioni .....	»	5
1.1.2	Gli elementi essenziali dell'atto costitutivo .....	»	6
1.1.3	Le associazioni .....	»	6
1.1.4	Associazioni riconosciute .....	»	7
1.1.5	La procedura per il riconoscimento .....	»	7
1.1.6	Associazioni non riconosciute .....	»	8
1.2	Gli enti non commerciali. Profili fiscali .....	»	11
1.2.1	I requisiti soggettivi .....	»	11
1.2.2	La riforma del 1997 e la natura di ente non commerciale .....	»	12
1.2.3	L'oggetto e l'attività dell'ente non commerciale .....	»	12
1.2.4	Il caso particolare delle associazioni sportive .....	»	14
1.2.5	Perdita della qualifica non commerciale .....	»	14
1.2.6	I casi di perdita di natura di ente non commerciale .....	»	15
1.2.7	Aspetti particolari della perdita di qualifica .....	»	16
1.2.8	Le conseguenze della perdita della natura di ente non commerciale .....	»	17
1.2.9	La non automaticità del superamento dei limiti .....	»	18
1.2.10	Perdita della qualifica ed associazioni sportive dilettantistiche .....	»	20
1.3	Enti non commerciali ordinari. Reddito complessivo .....	»	21
1.3.1	Redditi fondiari .....	»	22
1.3.2	Redditi di capitale .....	»	23
1.3.3	Il reddito d'impresa .....	»	24
1.3.4	Redditi diversi .....	»	25
1.4	La detassazione per gli enti non commerciali ordinari .....	»	29
1.4.1	L'esenzione generale .....	»	29
1.4.2	Le esenzioni specifiche .....	»	30
1.4.3	I proventi non commerciali delle associazioni sportive dilettantistiche .....	»	31
1.5	Gli enti di tipo associativo .....	»	32
1.5.1	Limiti e condizioni per l'esenzione fiscale .....	»	34
1.6	Gli statuti degli enti di tipo associativo. Clausole obbligatorie .....	»	35
1.6.1	Le clausole obbligatorie per godere delle agevolazioni .....	»	36
1.7	La forma e il contenuto degli statuti degli enti non commerciali .....	»	38
1.7.1	Le possibili attività previste nello statuto .....	»	39
1.8	Alcune attività speciali: somministrazione di alimenti e bevande e organizzazione di viaggi e soggiorni turistici .....	»	41

1.8.1	Somministrazione di alimenti e bevande .....	Pag.	41
1.8.2	Organizzazione di viaggi e soggiorni turistici .....	»	43
1.9	Le associazioni di promozione sociale .....	»	44
1.9.1	Aspetti civilistici .....	»	45
1.9.2	Aspetti fiscali .....	»	46
1.9.3	Le prestazioni gratuite degli associati .....	»	46
1.9.4	Registri e osservatori dell'associazionismo .....	»	47
1.9.5	Considerazioni finali .....	»	47
1.10	Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale .....	»	48
1.10.1	I soggetti ONLUS .....	»	48
1.10.2	I settori di attività .....	»	50
1.10.3	I soggetti svantaggiati .....	»	52
1.10.4	I requisiti formali degli statuti .....	»	53
1.10.5	Attività istituzionali e attività connesse .....	»	55
1.10.6	I due tipi di attività connesse .....	»	57
1.10.7	Le ONLUS di diritto .....	»	58
1.10.8	La clausola di automaticità .....	»	59
1.10.9	La disciplina fiscale delle ONLUS .....	»	61
1.11	L'iscrizione all'anagrafe delle ONLUS: nuova procedura .....	»	61
1.12	ONLUS: breve panorama di prassi amministrativa .....	»	63
1.13	Le ONLUS nel settore socio assistenziale .....	»	64
1.14	Le ONLUS nel settore culturale .....	»	64
1.15	Le ONLUS nel settore della ricerca scientifica .....	»	65
1.16	Le ONLUS nel settore della beneficenza .....	»	66
1.17	ONLUS: soggetti esclusi e partecipazioni societarie .....	»	66

## 2.

### **Obblighi contabili e fiscali**

2.1	Gli obblighi civilistici .....	»	69
2.2	Le metodologie contabili di tipo civilistico .....	»	70
2.2.1	Il rendiconto di cassa .....	»	70
2.2.2	La partita doppia e il bilancio .....	»	72
2.3	Gli altri libri .....	»	72
2.4	Vidimazione dei libri .....	»	74
2.5	I bilanci di previsione .....	»	74
2.6	Il dibattito aperto e le proposte in corso .....	»	76
2.7	Gli obblighi contabili di tipo fiscale .....	»	81
2.7.1	Obblighi IVA e imposte dirette .....	»	82
2.7.2	I presupposti di imposta IVA e imposte dirette .....	»	83
2.7.3	Attività abituale e non occasionale .....	»	85
2.7.4	Attività occasionale e IRES .....	»	86
2.7.5	Quote associative e contributi a fondo perduto .....	»	86
2.7.6	La contabilità separata imposte dirette e IVA .....	»	87

2.7.7	I costi comuni .....	Pag.	88
2.7.8	I problemi di ripartizione dei costi comuni .....	»	90
2.8	I regimi contabili .....	»	91
2.8.1	Contabilità semplificata .....	»	92
2.8.2	Contabilità ordinaria .....	»	93
2.9	I regimi forfetari degli enti non commerciali .....	»	94
2.9.1	Esercizio dell'opzione .....	»	97
2.10	L'IRAP degli enti non commerciali .....	»	98
2.10.1	La base imponibile dell'IRAP non commerciale .....	»	99
2.10.2	La base imponibile dell'IRAP commerciale .....	»	99
2.10.3	La base imponibile IRAP nel caso delle due attività .....	»	99
2.10.4	La base imponibile IRAP dei soggetti forfetari .....	»	101
2.11	Gli enti non commerciali e il sostituto di imposta e gli altri compensi .....	»	101
2.11.1	Il lavoro dipendente .....	»	102
2.11.2	Compensi a lavoratori autonomi .....	»	102
2.11.3	Le collaborazioni coordinate e continuative .....	»	102
2.11.4	Compensi per attività sportiva. Rinvio .....	»	104
2.12	L'imposta sugli intrattenimenti .....	»	104
2.12.1	Oggetto dell'imposta .....	»	104
2.12.2	Base imponibile .....	»	105
2.12.3	Certificazione dei corrispettivi .....	»	106
2.12.4	Certificazione dei corrispettivi da parte delle associazioni sportive dilettantistiche - Rinvio .....	»	106
2.13	Il regime previdenziale dei lavoratori dello spettacolo .....	»	107
2.13.1	Datori di lavoro obbligati .....	»	107
2.13.2	Il certificato di agibilità .....	»	108

### 3.

#### **Il regime fiscale speciale dello sport dilettantistico**

3.1	Il regime forfetario delle associazioni sportive .....	»	111
3.1.1	Presupposto soggettivo .....	»	113
3.1.2	Presupposto oggettivo .....	»	113
3.1.3	Comunicazione dell'opzione .....	»	115
3.1.4	Problemi legati alla opzione .....	»	115
3.1.5	Soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare ...	»	116
3.1.6	Perdita dei requisiti e superamento del limite .....	»	117
3.1.7	Problemi relativi all'uscita dal sistema forfetario .....	»	118
3.1.8	Determinazione della base imponibile IVA e adempimenti .....	»	119
3.1.9	Determinazione della base imponibile IRES .....	»	120
3.2	Proventi non commerciali per le associazioni sportive .....	»	122
3.2.1	Ambito applicativo .....	»	122
3.2.2	Agevolazione fiscale per lo sport. I proventi non commerciali .....	»	123
3.2.3	Il limite di € 51.645,69 .....	»	124

3.2.4	Le attività connesse a quelle istituzionali .....	Pag.	124
3.2.5	Le attività connesse tra imposte dirette e IVA .....	»	125
3.2.6	I proventi derivanti da raccolte di fondi .....	»	126
3.2.7	Le sponsorizzazioni degli enti sportivi .....	»	128
3.3	La base imponibile IRAP dei soggetti forfetari .....	»	129
3.4	I compensi per l'attività sportiva: tassazione e agevolazioni .....	»	130
3.4.1	Regime tributario dei compensi .....	»	131
3.4.2	Ambito di applicazione. Limiti e possibilità .....	»	132
3.4.3	Soggetti percipienti. Considerazioni generali .....	»	133
3.4.4	I soggetti nella precedente disciplina .....	»	134
3.4.5	I soggetti percipienti: alcuni esempi .....	»	135
3.4.6	Qualificazione fiscale delle indennità di trasferta e dei compensi agli sportivi .....	»	136
3.4.7	Le conseguenze relative .....	»	136
3.4.8	Assicurazione infortunistica degli sportivi .....	»	137
3.4.9	Adempimenti per i soggetti che percepiscono i compensi .....	»	137
3.5	Le liberalità a favore dello sport dilettantistico .....	»	142
3.6	Modalità di effettuazione di pagamenti e versamenti: i controlli .....	»	144
3.7	Soppressione ritenuta su contributi .....	»	145
3.8	Imposta di registro .....	»	146
3.9	Concessioni governative .....	»	146
3.10	Imposta di bollo .....	»	146
3.10.1	Imposta su pubblicità e intrattenimento per manifestazioni minori (3000 posti) .....	»	146
3.11	ICI .....	»	147
3.12	Il riordino del settore dilettantistico .....	»	147
3.12.1	Le organizzazioni sportive dilettantistiche e gli statuti .....	»	147
3.12.2	Il fondo di garanzia .....	»	148
3.12.3	Vicende del registro delle associazioni e società sportive dilettantistiche .	»	149
3.13	Certificazione di compensi delle manifestazioni sportive .....	»	149

#### 4.

##### **Le società sportive dilettantistiche**

4.1	Le società di capitali senza scopo di lucro .....	»	159
4.2	Profili giuridici .....	»	160
4.3	Gli amministratori delle società sportive .....	»	162
4.4	Le società cooperative nel settore sportivo. Coordinamento .....	»	162
4.5	Regime fiscale delle società sportive dilettantistiche .....	»	164
4.6	Regime forfetario e determinazione del reddito complessivo .....	»	165
4.7	Attività a favore dei soci e partecipanti. Art. 148 TUIR .....	»	167
4.8	Rimborsi e compensi .....	»	168
4.9	Esclusione dall'IRES di proventi per attività connesse .....	»	168
4.10	Modalità di incassi e pagamenti .....	»	168



4.11	IRAP .....	Pag.	169
4.12	Trasformazione eterogenea di associazioni e società .....	»	169
4.13	La trasformazione da società di capitali in ente non commerciale .....	»	170
4.14	La trasformazione da ente non commerciale a società di capitali .....	»	170
4.15	La trasformazione delle associazioni sportive .....	»	171
4.16	Aspetti tributari della trasformazione eterogena .....	»	171

## 5.

### Brevi note sulla responsabilità in ambito sportivo e sull'ordinamento sportivo italiano

5.1	Disciplina generale: l'atto illecito .....	»	173
5.1.1	La responsabilità aggravata e presunta .....	»	174
5.2	La responsabilità tra atleti .....	»	175
5.3	Le responsabilità degli organizzatori .....	»	179
5.4	La responsabilità degli istruttori .....	»	184
5.5	Cenni sull'ordinamento sportivo italiano .....	»	187
5.6	Il CONI .....	»	188
5.7	Le federazioni sportive nazionali e la loro natura .....	»	189
5.8	Il riconoscimento e l'affiliazione .....	»	193
5.9	Gli enti di promozione sportiva .....	»	195
5.10	Le discipline associate .....	»	196

## 6.

### L'impresa sociale quale soggetto del terzo settore

6.1	Considerazioni generali .....	»	197
6.2	Nozione di impresa sociale .....	»	198
6.3	L'assenza dello scopo di lucro .....	»	199
6.4	I divieti di qualificazione e di partecipazione .....	»	199
6.5	Responsabilità patrimoniale .....	»	199
6.6	Aspetti fiscali .....	»	200
6.7	Scritture contabili .....	»	200
6.8	Procedure concorsuali .....	»	200
6.9	Brevi considerazioni conclusive .....	»	201

## APPENDICI

### Appendice legislativa

<b>Decreto legislativo recante: "Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118"</b> (testo approvato definitivamente dal Consiglio dei Ministri nella seduta del 2-3-2006) .....	»	205
<b>Legge 21 novembre 2000, n. 342</b> (Collegato fiscale alla finanziaria 2000). — Misure in materia fiscale ( <i>articolo estratto</i> ) .....	»	212

<b>Legge 13 maggio 1999, n. 133</b> (Collegato fiscale alla finanziaria '99). — Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale ( <i>articolo estratto</i> ) .....	Pag. 215
<b>Legge 16 dicembre 1991, n. 398</b> — Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche .....	» 216
<b>D.M. 26 novembre 1999, n. 473</b> — Regolamento recante norme di attuazione dell'articolo 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133, relativo a disposizioni tributarie in materia di associazioni sportive dilettantistiche .	» 218
<b>D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460</b> — Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale ( <i>articoli estratti</i> ).....	» 221

**Appendice di prassi**

<b>C.M. 22 aprile 2003, n. 21/E</b> — Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso Disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica - Art. 90 della l. 27 dicembre 2002, n. 289 .....	» 229
<b>C.M. 26 luglio 2000, n. 148/E</b> — Ufficio imprese - IRAP - Imposta regionale sulle attività produttive - Modifiche apportate con il D.Lgs. 23 dicembre 1999, n. 506 - Determinazione del valore della produzione - Variazioni fiacali del valore della produzione - Base imponibile per società, enti commerciali e imprese individuali - Banche, enti e società finanziarie: determinazione del valore della produzione - Variazione delle aliquote - Amministrazioni pubbliche - Istruzioni ( <i>estratto</i> ) .....	» 246
<b>C.M. 8 marzo 2000, n. 43/E</b> — Accertamento - t.u. dirette - IVA - società sportive dilettantistiche - regime fiscale .....	» 248
<b>C.M. 29 dicembre 1999, n. 247/E</b> — Legge finanziaria 2000 e altri recenti provvedimenti normativi di natura tributaria - Primi chiarimenti ( <i>estratto</i> ) .....	» 256
<b>C.M. 6 dicembre 1999, n. 231/E</b> — IVA - t.u. dirette - associazioni sportive dilettantistiche - innalzamento dell'importo limite per esercitare l'opzione ai fini IVA, IRPEG ed ILOR .....	» 257
<b>C.M. 27 agosto 1998, n. 209/E</b> — IVA - opzioni e revoca - chiarimenti .....	» 258
<b>C.M. 11 febbraio 1992, n. 1</b> — Protocollo 11/151 - accertamento - IVA - associazioni sportive dilettantistiche - adempimenti contabili, IVA e determinazione del reddito .....	» 267
<b>R.M. 3 aprile 2001, n. 39</b> — Compensi corrisposti dalle associazioni sportive dilettantistiche. Art. 37 della legge 21 novembre 2000, n. 342 .....	» 274
<b>R.M. 26 marzo 2001, n. 34</b> — Compensi corrisposti dalle associazioni sportive dilettantistiche. Art. 37 della legge 21 novembre 2000, n. 342 ...	» 275
<b>R.M. 22 ottobre 1997, n. 210/E</b> — IVA - servizi resi da circoli aziendali o ricreativi.....	» 276
<b>R.M. 21 maggio 1997, n. 71/E</b> — IVA - forfetizzazione - associazioni .....	» 278

**Appendice di giurisprudenza**

<b>Corte di Cassazione 29 marzo 2000, n. 3850</b> — Sez. Tributaria - ente di tipo associativo; - gestione di un bar riservato agli associati; - precedente regimi; - attività presunta commerciale .....	Pag.	281
<b>Corte di Cassazione 14 giugno 1999, n. 5866</b> — Sez. 1 Sentenza - lavoro autonomo - premi corrisposti a sportivi.....	»	284
<b>Corte di Cassazione 13 gennaio 1999, n. 310</b> — Sez. 3 Sentenza - somministrazione di alimenti e bevande da parte di un circolo ricreativo di un'associazione; - natura commerciale o non commerciale; - scritture contabili; - effetti penali e tributari .....	»	287
<b>Commissione Tributaria centrale 2 ottobre 1980, n. 8758</b> — Sez. 11 Sentenza - reddito dei fabbricati; - enti non commerciali; - immobili con finalità ricreative e sportive; - strumentalità .....	»	292
<b>Bibliografia</b> .....	»	295

