

**IL REGIME FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE E DELLE
ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE (COMPRESSE LE
SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE)**

di Vincenzo Bassi*

SOMMARIO: 1. Premesse – 2. Imposta sul reddito delle società (IRES) – 3. Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) – 4. Imposta sul valore aggiunto (IVA) – 5. Conclusioni

1. Premesse

Nel mondo dello sport, quello dilettantistico costituisce senza dubbio la componente prevalente. Pertanto non è corretto parlare di sport dilettantistico utilizzando l'accezione di sport *minore*, se per minore si intende sport meno importante. Al contrario, invece, se per sport minore si vuole intendere sport meno rappresentativo e, meno studiato, forse è giusto parlare di sport minore.

Infatti, sebbene da un punto di vista quantitativo gli enti sportivi non professionisti (associazioni sportive in generale, da una parte, associazioni e società sportive dilettantistiche, dall'altra) siano – come detto – la stragrande maggioranza, il valore economico delle singole questioni che li riguardano non è sempre tale da suscitare l'interesse degli addetti ai lavori.

Tuttavia, al valore economico non elevato non corrisponde necessariamente una minore importanza della questione per l'ente sportivo non professionistico interessato, oppure una minore complessità giuridica della questione stessa.

Soprattutto sotto un profilo fiscale, i problemi da analizzare sono tanti e tali che l'intervento dell'interprete non è solo utile, ma addirittura necessario.

Infatti la disciplina fiscale degli enti sportivi non professionisti, in parte, rinvia a quella degli enti non commerciali in generale, in parte, è una disciplina speciale prevista proprio per gli enti sportivi dilettantistici.

Il presente lavoro vuole perciò essere un contributo di maggiore chiarezza (anche

* Avvocato tributarista, Studio Legale Monaco e Associati.

di ordine sistematico) in merito ai profili fiscali specifici che riguardano gli enti sportivi non professionisti, con particolare attenzione alle seguenti imposte: Imposta sul reddito delle società (IRES), Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), Imposta sul valore aggiunto (IVA).

2. *Imposta sul reddito delle società (IRES)*

Le associazioni sportive sono soggetti IRES¹ e rientrano nella categoria degli enti non commerciali, ovvero di quegli enti che, ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. c) del d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 816 (in seguito TUIR), non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale.²

La determinazione del reddito imponibile IRES per i suddetti enti è, in linea di principio, assimilata a quella delle persone fisiche. In particolare, alla formazione del reddito complessivo concorrono i redditi fondiari, di capitali, di impresa e diversi (art. 6 TUIR).

Non contribuiscono, al contrario, alla formazione del reddito delle associazioni sportive, le somme versate dagli associati a titolo di quote o di contributi associativi,³ i redditi esenti,⁴ quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta⁵ o ad imposta sostitutiva.⁶ Inoltre, è prevista – in chiave di agevolazione – l'esclusione

¹ Ai sensi dell'art. 3, l.18 aprile 2003, n. 80 (legge delega di riforma dell'imposta sul reddito), tutti gli enti non commerciali e quindi anche le associazioni sportive sarebbero dovuti essere inclusi tra i soggetti passivi IRE (l'imposta che sostituirà l'IRPEF) insieme alle persone fisiche.

² L'attività sportiva dilettantistica, svolta a favore di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche e sociali, rientra tra le attività istituzionali che attribuiscono alle associazioni sportive (dilettantistiche e non), l'ulteriore qualifica di organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) ai sensi dell'art. 10 del d. lgs. 4 dicembre 1997, n. 460. Il regime fiscale sarà perciò quello previsto per tutte le ONLUS.

³ Si tratta, per esempio, delle quote o, in generale, dei liberi contributi dei soci versati alle associazioni sportive che promuovono avviamento allo sport, per finanziare le attività dell'ente. Come si vedrà, il versamento della suddetta quota o dei liberi contributi trova la sua ragione nel negozio associativo e non in un differente rapporto contrattuale. Infatti, l'attività istituzionale dell'associazione – finanziata come sopra – è rivolta alla generalità degli associati, escludendo così un nesso di sinallagmaticità tra le somme versate dai soci o da terzi non soci e l'attività svolta dall'associazione stessa.

⁴ Sono esenti quei redditi che sulla base della libera scelta del legislatore sono agevolati e non sono tassati.

⁵ Le ritenute possono essere a titolo d'acconto o a titolo d'imposta. Nel primo caso, la ritenuta costituisce solo un'anticipazione del tributo, ma non estingue l'obbligazione tributaria del contribuente; quest'ultimo deve infatti indicare i relativi redditi nella propria dichiarazione, calcolare l'imposta globalmente dovuta, quindi scomputare da questa, l'ammontare delle ritenute subite. Le ritenute a titolo di imposta estinguono l'obbligazione tributaria del contribuente. Ciò significa che il reddito assoggettato a ritenuta a titolo d'imposta non concorre alla formazione del reddito complessivo del contribuente stesso.

⁶ I contributi, erogati da enti pubblici e, nel caso di associazioni sportive, anche dalle leghe sportive, dagli enti federali e dagli enti locali nonché le erogazioni liberali sono imponibili per gli enti non commerciali nella misura in cui sono finalizzati a finanziare l'attività commerciale. In questo caso, si applicano le normali norme in materia di reddito d'impresa. Si veda, al riguardo,

di agevolazione – l'esclusione dal reddito per:

- i fondi pervenuti in seguito a raccolte pubbliche occasionali, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;⁷
- i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento in regime convenzionato o accreditato di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali dell'ente (art. 143 TUIR).

Si caratterizzano, invece, come redditi di impresa e sono, perciò, rilevanti ai fini IRES i redditi prodotti dalle associazioni sportive nell'esercizio di attività commerciali.⁸ A tal proposito, è utile ricordare che non si considerano attività commerciali quelle attività svolte dalle associazioni sportive «in conformità alle loro finalità istituzionali» di sviluppo e di promozione dello sport (art. 148, comma 1, TUIR). Una tale disposizione subisce, tuttavia, un'eccezione per quei proventi realizzati dalle stesse associazioni, a seguito di cessioni di beni e di prestazioni di servizi, da loro rese abitualmente – e non in modo occasionale – agli associati o

PERSICO-BASSI, *Sport e Profili Fiscali* in M. COLUCCI (a cura di), *Lo Sport e il Diritto. Profili istituzionali e regolamentazione giuridica*, Jovene, Napoli, 2004, 125 – 126. Inoltre il comma 4 dell'art. 90 l. 27 dicembre 2002, n. 289 prevede che il CONI, le Federazioni sportive nazionali e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI non siano obbligati ad operare la ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto, stabilita dal comma 2 dell'art. 28 del d.p.r. n. 600/73, sui contributi erogati alle società ed alle associazioni sportive dilettantistiche.

⁷ Si tratta di attività derivanti dallo scambio/offerta di beni di modico valore (ad esempio cessioni di piante o frutti) a coloro che effettuano delle offerte (cir. 12 maggio 1998, n. 124/E, punto 2.2).

⁸ Si veda per tutti G. FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario*, Cedam, Padova 2000, 341 e L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Giappichelli, Torino, 1999, 229. Nello specifico, la dottrina afferma che non si parla di attività commerciale in tutti quei casi in cui (i) i lavoratori sono a base prevalentemente volontaria, oppure (ii) i ricavi o sono del tutto assenti o non riescono a coprire i costi della produzione (perché i beni o i servizi prodotti sono ceduti o prestati senza corrispettivo, oppure verso un corrispettivo fissato in misura inferiore o pari ai costi suddetti). Inoltre, se l'attività dell'associazione sportiva è organizzata in modo tale da preservare il capitale impegnato nell'attività istituzionale, la suddetta attività non deve essere necessariamente qualificata come commerciale. Ciò in quanto è indispensabile anche una politica dei prezzi tendenzialmente rivolta ad un accrescimento del capitale. Sul punto, lo stesso legislatore indica criteri oggettivi da cui partire per verificare la natura commerciale o meno dell'attività svolta dell'ente *no profit*. In particolare, l'art. 143 del TUIR dispone che un'attività non è considerata commerciale se le prestazioni di servizi non rientrano nell'art. 2195 c.c. ed esse sono rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente; l'attività svolta deve, inoltre, essere realizzata senza una specifica organizzazione imprenditoriale e i corrispettivi, derivanti dalla prestazione di servizi, non devono eccedere i costi di diretta imputazione. Se svolgono attività commerciale, le associazioni sportive hanno l'obbligo di tenere una contabilità (cosiddetta «separata») relativamente all'attività commerciale (art. 20 d.p.r. n. 600/73). Una tale contabilità consente di determinare immediatamente i ricavi e le spese che concorrono a formare il reddito di impresa. In caso di spese relative ai beni o ai servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio di attività commerciali e di attività istituzionali, è ammessa la deducibilità sulla base di un *pro rata* ottenuto dal rapporto tra l'ammontare dei ricavi e dei proventi commerciali e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi anche non imponibili perché riferiti ad attività istituzionali (art. 144, comma 4, TUIR). Inoltre, l'art. 20, comma 2 d.p.r. n. 600/73 stabilisce che, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, le associazioni sportive devono redigere un rendiconto dal quale risultino le uscite e le entrate relative a ciascuna manifestazione che, ai sensi dell'art. 143, comma 2 bis del TUIR, sono escluse dalla determinazione della base imponibile.

partecipanti, verso pagamento di «corrispettivi specifici».⁹ Tali attività, per presunzione assoluta, sono considerate effettuate nell'esercizio di attività commerciali e quindi produttive di reddito d'impresa tassabile ai fini IRES – anche se «svolte in conformità alle finalità istituzionali» delle stesse associazioni (art. 148, comma 2, TUIR).¹⁰

⁹ Per meglio comprendere la nozione di corrispettività, occorre innanzitutto esaminare come questa nozione sia stata elaborata dalla giurisprudenza comunitaria (anche se il giudice comunitario è stato chiamato a risolvere questioni IVA, si ritiene che gli spunti siano interessanti anche per analizzare fattispecie rilevanti ai fini delle dirette). In particolare, secondo il principio di diritto espresso dalla Corte di Giustizia Europea, nella sentenza *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (sentenza 5 febbraio 1981, causa 154/80), una somma può essere considerata il corrispettivo di una cessione di un bene o di una prestazione di servizi (entrambe a titolo oneroso) se sussiste un nesso diretto tra il servizio reso o la cessione di beni, ed il controvalore ricevuto, e quest'ultimo deve poter essere espresso in denaro e consistere in un valore soggettivo. Pertanto, richiamando alcuni concetti già acquisiti dalla dottrina civilistica, per «corrispettivo specifico» si può intendere un obbligo (che può consistere in un *dare*, in un *facere*, in un *non facere*, oppure in un *pati*), assunto da una parte, che trova remunerazione nella controprestazione di un'altra parte (M. BIANCA, *Diritto Civile, Il contratto*, Giuffrè, Milano, 2000, 488). Tuttavia, si parla di corrispettivo specifico tra associazione sportiva e soggetti terzi tra cui i soci, partecipanti ed associati, anche qualora l'obbligo di pagare un corrispettivo non nasce da contratti a prestazione corrispettive tipicamente formalizzati; ciò in quanto il requisito della corrispettività sussiste pure quando il corrispettivo è dovuto a seguito di una controprestazione, ossia di un vantaggio economicamente valutabile a favore dei soci, dei partecipanti ed associati, vantaggio economico che sia causa giustificatrice del servizio (G. FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario, cit.*, p. 467). A proposito del vantaggio economicamente valutabile, va precisato che non può venir mai meno – tranne nei casi di contratti aleatori – il nesso di proporzione economica tra la prestazione erogata dall'ente ed il corrispettivo versato (commutatività). Inoltre, deve essere chiara, almeno negli aspetti essenziali, la natura e la portata della prestazione cui è obbligato l'ente sportivo. In particolare, occorre che all'atto dell'erogazione del corrispettivo siano identificati oppure quantomeno identificabili singolarmente i beneficiari delle prestazioni svolte dall'associazione che ha incassato le somme (Cass., 10 gennaio 2002, n. 215, in *Banca dati Codice Tributario*). Pertanto non è rilevante ai fini IRES, in quanto non costituisce corrispettivo, la somma versata da un sovventore, con l'onere – e non l'obbligo – per l'associazione di svolgere determinate attività istituzionali a favore della collettività indistintamente individuata (F. GAZZONI, *Manuale di Diritto Privato*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1998, 811). La sovvenzione *de qua*, infatti, rientra tra i negozi di liberalità e, sebbene sia stato apposto un onere, il negozio in esame non si è trasformato in un contratto a prestazioni corrispettive. Al contrario, invece, sono rilevanti ai fini IRES le cessioni di beni o le prestazioni di servizi svolte da un'associazione a favore di terzi designati, anche se i relativi corrispettivi sono stati pagati da un soggetto diverso dai beneficiari dell'attività dell'ente non commerciale. In questo caso, infatti, non si tratta di un atto di liberalità, ma di un contratto a favore del terzo ex art. 1411 c.c. I terzi designati acquistano verso l'ente il diritto ad esigere la prestazione anche senza diventare parte del contratto di scambio, concluso invece tra l'ente stesso ed il soggetto che paga il corrispettivo.

¹⁰ Le associazioni sportive con un ammontare di ricavi inferiore a 309.874,14 euro possono optare per un regime forfetario di determinazione del reddito d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi maturati nell'esercizio di attività commerciali un coefficiente di redditività. All'importo così ottenuto si devono aggiungere le plusvalenze, le sopravvenienze attive ed i proventi finanziari (art. 145 TUIR). Questi sono i coefficienti di redditività: a) per le attività di prestazione di servizi, i ricavi fino a 15.493,71 euro, coefficiente 15 per cento; da 15.493,72 euro a 309.874,14, coefficiente 25 per cento; b) altre attività: ricavi fino a lire 25.822,84, coefficiente 10 per cento; da 25.822,85 euro a 516.456,9, coefficiente 15 per cento.

Una disciplina speciale è prevista per le cosiddette associazioni sportive dilettantistiche.¹¹ In particolare, non si considerano effettuate nell'esercizio dell'attività commerciale le attività svolte dalle associazioni sportive dilettantistiche¹² «in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali» (art. 148, comma 3, TUIR). Non concorrono, inoltre, alla determinazione della base imponibile IRES, le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni prevalentemente a favore degli associati (art. 148, comma 3, TUIR), nonché il premio di addestramento percepito dalle associazioni sportive e dalle società sportive dilettantistiche di cui all'art. 6, comma 1 della L. n. 91/81 (art. 3 L. n. 398/91; d.m. 18 maggio 1995). Tale indennità è stabilita, infatti, allo scopo di reintegrare le associazioni e le società sportive dilettantistiche dei costi sostenuti per la preparazione dell'atleta.¹³

Riguardo infine alle modalità di determinazione dell'imposta, le associazioni sportive dilettantistiche, unitamente alle società sportive dilettantistiche,¹⁴ possono

¹¹ Si tratta di associazione sportiva ogni qualvolta i soci sono legati in generale da un interesse comune dato dallo svolgimento di una qualsiasi attività sportiva. Le associazioni sportive dilettantistiche, pur perseguendo – come le normali associazioni sportive – non a scopo di lucro, lo sviluppo e la promozione di attività sportiva, sono affiliate o riconosciute dal CONI e dalle Federazioni sportive nazionali, ovvero affiliate o riconosciute dagli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti dalle leggi vigenti. Si rileva che sono detraibili dall'IRPEF/IRES, per un importo pari al 19 per cento (artt. 15, comma 1 e 78 TUIR) le erogazioni liberali in denaro per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 1500 euro in favore di società ed associazioni sportive dilettantistiche.

¹² Si ricorda che successivamente all'art. 90, l. n. 289/02, le associazioni sportive dilettantistiche non possono perdere, come gli altri enti commerciali – tranne gli enti ecclesiastici – la qualifica di «enti non commerciali».

¹³ Inoltre, non concorrono a formare il reddito imponibile, per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore 51.645,69 euro: (i) i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata ai sensi dell'art. 143, comma 2 bis, lett. a) TUIR e dell'art. 25 l. n. 133/99); (ii) i proventi realizzati dalle associazioni non in diretta attuazione degli scopi istituzionali, ma nello svolgimento di attività commerciali «connesse» agli scopi istituzionali. Per attività connesse si intendono tutte quelle attività strutturalmente funzionali alle manifestazioni sportive e rese in concomitanza con le medesime, quali: la vendita di materiali e di *gadgets* pubblicitari, le sponsorizzazioni correlate all'evento, le cene e le lotterie (circ. 8 marzo 2000, n. 42/E). Sono, al contrario, imponibili le indennità percepite a titolo di cessione del diritto a stipulare il primo contratto professionistico di cui all'art. 6 co. 2 della l. n. 91/81 (G. INGRAO, *La determinazione del reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche e delle Onlus sportive*, in *Rass. Trib.*, 2001, 1551).

¹⁴ Beneficiano del suddetto regime anche le società sportive dilettantistiche che sono costituite in società di capitali senza scopo di lucro, affiliate a Federazioni sportive nazionali e agli enti nazionali di promozione sportiva. È necessaria inoltre l'indicazione, nella relativa denominazione sociale della società, della finalità sportiva e della ragione o denominazione sociale dilettantistica; infine, lo statuto deve contenere le clausole necessarie per garantire l'assenza di scopo di lucro, la democraticità interna, la devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento ed

usufruire di un regime forfetario speciale.¹⁵

3. *Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*

Per le associazioni sportive dilettantistiche e non, che svolgono esclusivamente attività non commerciali, la base imponibile IRAP è determinata dalla somma delle retribuzioni corrisposte dalle stesse associazioni sportive a chiunque presti la propria attività lavorativa (subordinata o parasubordinata).¹⁶

il rispetto dei principi generali dell'ordinamento sportivo (art. 90 l. n. 289/02; circ. 22 aprile 2003, n.21/E). In conclusione, quindi, le società sportive dilettantistiche, da una parte, determinano la base imponibile su cui calcolare l'IRES secondo le modalità tipiche delle società sportive professionistiche (sul punto PERSICO-BASSI, *Sport e Profili Fiscali*, cit, p. 123), dall'altra, hanno la facoltà di determinare l'imposta in modo forfetario secondo le modalità previste per le associazioni sportive dilettantistiche.

¹⁵ Si tratta di un regime forfetario alternativo a quello previsto dall'art. 145 del TUIR già descritto, che si applica qualora nel periodo d'imposta precedente, le associazioni e le società sportive dilettantistiche abbiano conseguito dall'esercizio di attività commerciali ricavi per un importo non superiore a 250.000 euro (art. 90 l. n. 289/02). Il reddito imponibile, in tal caso, è determinato applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3 per cento. Al risultato così ottenuto si sommano poi le plusvalenze patrimoniali (d.m. 18 maggio 1995). Nella determinazione del limite di 250.000 euro, occorre applicare il criterio di cassa, tenendo presente che vanno però computati anche gli introiti fatturati, ma non ancora incassati (art. 2, comma 5, l. n. 398/91). Ai sensi della cir. 29 dicembre 1999 n. 247/E, l'opzione per il regime forfetario è vincolante per cinque anni e va esercitata tramite comunicazione all'Ufficio SIAE competente in ragione del domicilio fiscale dell'associazione, prima dell'inizio dell'anno solare per cui la stessa ha effetto. Essa va altresì comunicata all'Agenzia dell'Entrate mediante prima dichiarazione IVA, da presentare successivamente alla scelta operata. Se non si è tenuti a presentare la dichiarazione IVA, bisogna allegare una dichiarazione al modello Unico. Il trattamento fiscale agevolato è ammesso purché nell'atto costitutivo o nello statuto dell'associazione (per le società sportive dilettantistiche valgono gli obblighi statutari indicati alla nota 14), redatto nella forma dell'atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata, sia espressamente previsto: (i) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione; (ii) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o a fini di pubblica utilità; (iii) la disciplina uniforme del rapporto associativo volto a garantire l'effettività del rapporto medesimo; (iv) l'obbligo di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario; (v) l'eleggibilità libera degli organi amministrativi; (vi) l'intrasmissibilità della quota o contributo associativo, ad eccezione della causa di morte (art. 148, comma 8, TUIR). Riguardo agli adempimenti cui sono tenute le associazioni e le società sportive dilettantistiche si rimanda al paragrafo sull'IVA. Inoltre, per quanto attiene ai pagamenti effettuati dalle associazioni e nei confronti delle stesse, se sono di importo superiore a 516,46 euro, essi devono essere effettuati tramite bollettino o conto corrente postale, bonifico bancario, assegno non trasferibile, carte di credito o bancomat, pena la perdita dell'agevolazione del regime forfetario (d.m. 26 novembre 1999, n. 473).

¹⁶ In particolare, per le associazioni sportive, la base imponibile – su cui calcolare l'IRAP con un'aliquota ordinaria del 4,25 per cento, salvo le deroghe (entro il limite dell'1 per cento) apportate dalle singole regioni – è determinata, per effetto dell'applicazione dell'art. 10, comma 1, d.lgs. n. 446/97, su un importo pari all'ammontare:

- delle retribuzioni spettanti, anche se non corrisposte, al personale dipendente;
- dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 50 TUIR);

Per quanto riguarda, invece, le società sportive dilettantistiche, esse determinano la base imponibile IRAP secondo le modalità indicate per le società sportive professionistiche, in quanto sono normali società commerciali, anche se non a scopo di lucro (art. 90 L. n. 289/02).¹⁷

Diverso ancora è il sistema di determinazione della base imponibile IRAP, nell'ipotesi di associazioni sportive dilettantistiche e non, che esercitano «anche attività commerciali». In questa circostanza, infatti, la base imponibile IRAP è calcolata in relazione alla specifica attività svolta dall'associazione. In particolare, nel caso di svolgimento di «attività commerciali», la base imponibile IRAP è determinata secondo le regole delle società sportive professionistiche. Tuttavia, i costi non specificamente riferibili alle attività commerciali sono deducibili per un importo corrispondente ad un *pro rata* di deducibilità. Tale *pro rata* è dato dal rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi afferenti all'attività commerciale – che sono esaminati nella determinazione del valore della produzione delle normali imprese industriali – e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi dell'associazione (art. 10, comma 2, d.lgs. n. 446/97). La base imponibile «relativa alle attività non commerciali» è definita, invece, normalmente, secondo le regole precedentemente illustrate.¹⁸

Infine, ai sensi dell'art. 17, comma 2, d.lgs. n. 446/97, le associazioni sportive dilettantistiche e non, e le società sportive dilettantistiche che hanno optato, ai fini IRES, per la determinazione forfetaria del reddito,¹⁹ possono derogare alle sopradescritte modalità ordinarie di determinazione della base imponibile IRAP, incrementando il reddito calcolato ai fini IRES secondo i regimi forfetari delle retribuzioni sostenute dal personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori (p. es. collaboratori a progetto), delle spese per prestazioni occasionali, e degli interessi passivi.

4. *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*

In materia IVA, per le associazioni sportive dilettantistiche e non, vale la regola

- dei compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative;
- dei compensi erogati per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), TUIR.

¹⁷ Le società commerciali determinano la base imponibile ai sensi dell'art. 11, comma 1, d.lgs 15 dicembre 1997, n. 446, sulla base della differenza tra la somma delle voci classificabili nel valore della produzione (lettera A del conto economico) e la somma dei costi della produzione (lettera B del conto economico). Tra i costi della produzione non hanno rilevanza ai fini IRAP: le perdite su crediti, gli interessi passivi, le spese del personale dipendente e dei collaboratori coordinati e continuativi (per una più completa disamina dei profili IRAP nelle società sportive professionistiche, si veda nuovamente PERSICO-BASSI in *Lo Sport e il Diritto cit.*, p. 131-132).

¹⁸ Tuttavia, l'ammontare degli emolumenti relativi al personale è ridotto dell'importo di essi specificamente riferibile alle attività commerciali.

¹⁹ Per le associazioni sportive, la determinazione forfetaria è quella prevista dall'art. 145 del TUIR, mentre per le associazioni e società sportive dilettantistiche il regime forfetario è quello della l. n. 398/91.

generale di esclusione dal campo di applicazione dell'IVA relativamente alle operazioni effettuate nell'ambito della propria attività istituzionale (art. 4, comma 4, d.p.r. n. 633/72). Tuttavia, le associazioni sportive, dilettantistiche e non, diventano soggetti passivi IVA quando svolgono attività di natura commerciale.²⁰

Limitatamente alle associazioni sportive non dilettantistiche, si considerano compiute nell'esercizio di attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso pagamento di corrispettivi specifici,²¹ sebbene effettuate in conformità alle finalità istituzionali.²²

Quanto sopra descritto non riguarda, in ogni caso, le «associazioni sportive dilettantistiche». Sono, infatti, escluse dal campo di applicazione dell'IVA – e non si presumono perciò «commerciali» – le prestazioni di servizi o le cessioni di beni, effettuate, in conformità alle proprie finalità istituzionali, dalle associazioni sportive dilettantistiche, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti,²³ anche se fosse previsto il pagamento di corrispettivi specifici (art. 4, comma 4, d.p.r. n. 633/72).²⁴

Riguardo all'imponibilità o meno delle singole operazioni, vale la pena rilevare che costituisce un'operazione esente da IVA (art. 15, comma 4, L. n. 91/81) il premio di addestramento e formazione, di cui all'art. 6,

²⁰ Sulla definizione di attività commerciale si veda quanto già precisato in materia di dirette. Tuttavia c'è chi rileva che ai fini IVA (L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, cit., p. 255), un'attività può dirsi commerciale anche se è meramente remunerativa dei costi di produzione.

²¹ Sulla definizione di contributi specifici si veda quanto già precisato in materia di dirette. Con riferimento ai contributi pubblici, PERSICO-BASSI *Sport e Profili Fiscali*, cit., 133 In ogni caso, bisogna distinguere se essi siano stati concessi per finalità istituzionali (nel qual caso sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA), ovvero per altre finalità (nel qual caso possono essere imponibili ai fini IVA).

²² Nel caso in cui l'associazione sportiva adotti il regime ordinario, si applica il meccanismo di detrazione ex art. 19-ter d.p.r. n. 633/73, previsto per gli enti non commerciali in generale, salvo la possibilità di optare per il regime forfetario di cui al comma 5 dell'art. 74-quater d.p.r. n. 633/72, qualora abbiano realizzato un volume di affari non superiore a 25.822,84 euro.

²³ Sono ugualmente escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA anche le prestazioni di servizi o le cessioni di beni, effettuate, in conformità alle proprie finalità istituzionali, dalle associazioni sportive dilettantistiche, nei confronti di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

²⁴ Non sono imponibili ai fini IVA quindi (i) i corrispettivi specifici versati dai soci di società sportive dilettantistiche per la partecipazione a corsi di avviamento allo sport nei confronti dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali; oppure (ii) i corrispettivi per la vendita di beni nuovi per la vendita, ceduti prevalentemente ai propri associati (art. 4 commi 4 e 5 d.p.r. n. 633/72).

L'art. 4 comma 5 d.p.r. n. 633/72 elenca le attività cosiddette *commerciali* in ogni caso anche se svolte, in attuazione delle finalità istituzionali, dalle associazioni sportive dilettantistiche, nei confronti di terzi, dei soci, dei partecipanti o degli associati.

rispettivamente commi 1 e 2, della L. n. 91/81,²⁵ percepito dalle associazioni e società sportive dilettantistiche.

Quanto poi alle modalità di determinazione dell'imposta, anche in materia di IVA, le associazioni sportive dilettantistiche, unitamente alle società sportive dilettantistiche,²⁶ che hanno optato per il regime speciale ai fini IRES di cui alla L. n. 398/91, possono beneficiare di un regime agevolato speciale.²⁷

Riguardo infine agli adempimenti, le associazioni e le società sportive dilettantistiche sono esonerate dall'obbligo di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi tramite emissione di scontrini e ricevute fiscali,²⁸ esse non sono, inoltre, tenute al rilascio del titolo di accesso alle manifestazioni organizzate, secondo quanto disposto dall'art. 74-quater del d.p.r. n. 633/72. In alternativa ai suddetti titoli di accesso, sono emessi titoli di ingresso o abbonamenti, che sono rilasciati al momento del pagamento del corrispettivo, ovvero, se gratuiti, prima dell'ingresso (art. 2, d.p.r. 13 marzo 2002 n. 69).

5. Conclusioni

La disciplina fiscale relativa gli enti sportivi, come visto, non coincide completamente con la disciplina degli enti non commerciali.

Ed è proprio la specificità della normativa fiscale degli enti sportivi non professionisti che impone un sempre più attento e costante lavoro da parte degli interpreti.

Tuttavia l'equivoco più comune è quello di considerare il diritto tributario come diritto che interviene nella definizione del rapporto giuridico. Al contrario, invece, è la definizione del rapporto giuridico (alla luce degli istituti propri del diritto civile, diritto del lavoro, diritto penale ed amministrativo) che va ad incidere sul funzionamento degli istituti tributari.²⁹

²⁵ E' esente da IVA anche l'indennità percepita dalla società e associazione sportiva dilettantistica che cede il diritto a stipulare il primo contratto professionistico da parte dell'atleta che l'associazione o la società sportiva dilettantistica ha addestrato.

²⁶ Ai sensi del già citato art. 90 l. n. 289/02, è stata disposta l'estensione della disciplina di cui alla l. n. 398/91, prevista per le associazioni sportive anche alle società sportive dilettantistiche (nota 14).

²⁷ In particolare, ai sensi dell'art. 74, comma 6, d.p.r. n. 633/72, è previsto che la detrazione dell'IVA, versata sugli acquisti di beni e sulle prestazioni di servizi ricevute, venga forfettizzata nella misura del 50% dell'IVA relativa alle operazioni imponibili. Per le prestazioni di sponsorizzazione, la detrazione forfetaria è pari al 10%; per la cessione di diritti di ripresa televisiva o di trasmissione radiofonica, la detrazione forfetaria è pari ad un terzo.

²⁸ Circ. 29 dicembre 1999 n. 247/E.

²⁹ Può essere possibile, da parte del legislatore fiscale, l'introduzione di presunzioni *iuris et de iure* oppure *iuris tantum*, che di fatto semplificano, ai soli fini tributari, la definizione giuridica di un determinato rapporto (p.es. la presunzione di onerosità dei mutui nelle imposte dirette). Allo stesso modo, ai fini fiscali, gli effetti giuridici di un determinato negozio, per una *factio iuris*, possono essere disconosciuti oppure non rilevare (p. es. la retrodatazione degli effetti della fusione ai fini delle imposte sui redditi), oppure è possibile un'assimilazione tra due fattispecie

Pertanto, definizioni come «corrispettivo specifico», «natura commerciale di un'attività», «natura contrattuale o meno di un'attività» sono tanto più chiare sotto un profilo tributario quanto più chiari sono l'ambito e la portata della definizione giuridica della fattispecie concreta, rilevante anche sotto un profilo fiscale (negli esempi proposti, quindi, l'esperto tributario dovrà applicare le norme tributarie con riferimento a rapporti definiti dalle norme civilistiche). Il diritto tributario, infatti, è un diritto di secondo livello che opera intervenendo su rapporti già definiti da altre branche del diritto.

In conclusione, si può affermare che le questioni fiscali, allo stesso tempo importanti per gli enti sportivi e complesse da risolvere per gli esperti tributari, possono essere meglio chiarite, se si definisce giuridicamente il rapporto sottostante, che poi assume un rilievo anche sotto il profilo tributario.

diverse (p. es. ai fini tributari, sussiste un'assimilazione tra i redditi del lavoratore dipendente, che è assoggettato al vincolo di subordinazione del datore di lavoro, ed i redditi del collaboratore a progetto, il quale, invece, non è assoggettato ad alcun vincolo di subordinazione e che quindi svolge una prestazione professionale di natura diversa, e con diversa disciplina giuslavoristica, rispetto al lavoratore dipendente). In tutti questi esempi (in cui il diritto tributario deroga agli altri diritti, oppure interpreta in modo univoco determinati fatti a prescindere dalla definizione di altre categorie del diritto), è evidente tuttavia che si interviene sulla fattispecie concreta, partendo dalla definizione giuridica che è propria delle altre categorie di diritto, e che poi, ai fini tributari, può anche non rilevare (sul punto, *inter alia*, FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Utet, Torino, 1998, 120; LUPI, *Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1998, 45-46).