



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
DI TERAMO

*CORSO DI LAUREA IN SCIENZE GIURIDICHE,  
ECONOMICHE E MANAGERIALI DELLO SPORT*

*TESI DI LAUREA IN FISCALITA' DELLE  
AZIENDE SPORTIVE*

***FISCALITA' DELLE SOCIETA'  
E ASSOCIAZIONI SPORTIVE  
DILETTANTISTICHE***

*RELATORE*  
***Prof.ssa Annalisa Pace***

*CANDIDATO*  
***Giuseppe Sampino***

*ANNO ACCADEMICO 2006-2007*

# INDICE

## *Introduzione*

### *CAPITOLO I*

#### **L'ATTIVITA' SPORTIVA DILETTANTISTICA: ASPETTI CIVILI E CONTABILI**

1.1	– Premessa .....	6
1.2	– Associazioni non riconosciute	
1.3	– Associazioni riconosciute	
1.4	– Le società di capitali sportive dilettantistiche senza scopo di lucro	
1.5	– Obblighi statutari delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche	
1.6	– Il riconoscimento da parte del Coni	
1.7	– Le ONLUS	
1.7.1	– Scritture contabili ed obblighi formali	
1.8	– Il regime contabile agevolato della L. n. 398/1991	
1.9	– Gli altri regimi contabili degli enti sportivi dilettantistici	
1.10.1	– La contabilità ordinaria	
1.10.2	– La contabilità semplificata	
1.10.3	– La contabilità super semplificata	

### *CAPITOLO II*

#### **IL REGIME FISCALE AGEVOLATO PER LO SPORT DILETTANTISTICO: LE IMPOSTE DIRETTE**

2.1	– L'IRES .....	36
2.1.1	– La determinazione del reddito nelle associazioni sportive dilettantistiche	
2.1.2	– Rilevanza IRES nelle società sportive dilettantistiche	
2.1.3	– Effetti agevolativi per le ONLUS	
2.1.4	– L'IRES sugli utili	
2.1.5	– La <i>participation-exemption</i> negli enti sportivi dilettantistici	
2.2	– IRAP	
2.2.1	– L'IRAP nelle società sportive dilettantistiche	
2.2.2	– L'IRAP nelle associazioni sportive dilettantistiche	
2.3	– Le attività considerate “non commerciali”	

- 2.4 – Le agevolazioni per chi sostiene le associazioni sportive
- 2.4.1 – La detrazione IRPEF per iscrizione e abbonamento alle associazioni sportive
- 2.4.2 – Le erogazioni liberali effettuate da persone fisiche
- 2.4.3 – Le erogazioni delle società ed enti

### *CAPITOLO III*

## **LE AGEVOLAZIONI PER LE IMPOSTE INDIRETTE**

- 3.1 – IVA ..... 66
- 3.1.1 – Il regime forfetario previsto dalla L. n. 398/1991
- 3.1.2 – Il regime IVA forfetario previsto per le associazioni con volume d'affari non superiore a euro 25.822,84
- 3.1.3 – L'IVA negli spettacoli e negli intrattenimenti
- 3.1.4 – Pubblicità e sponsorizzazioni
- 3.1.5 – Le raccolte occasionali di fondi
- 3.2. – L'imposta di registro
- 3.3 – L'imposta di bollo
- 3.4 – Le tasse di concessione governativa

## ***INTRODUZIONE***

In pochi anni, malgrado l'indifferenza o quasi dello Stato, lo sport dilettantistico ha trovato la forza per affermarsi come uno tra i più importanti settori non soltanto dal punto di vista educativo e formativo, ma anche dal punto di vista economico.

Notevole rilevanza nel contesto sportivo ha, dunque, assunto il movimento dilettantistico sul quale ha avuto un forte effetto trainante l'associazionismo che, libero dalla logica del profitto e dalle pastoie della normativa civilistica, ha avuto la possibilità di agire in modo più efficace e più consono allo spirito dello sport di base.

Indubbiamente l'affermazione dell'associazionismo in un settore tanto importante come quello sportivo ha comportato una rilevante crescita di interessi economici e di conseguenza negli ultimi anni l'attività sportiva dilettantistica ha ricevuto particolare attenzione da parte del legislatore.

Infatti, oltre all'introduzione di norme di carattere civilistico, finalizzate a dare certezza giuridica all'associazionismo sportivo, numerosi sono stati i provvedimenti fiscali finalizzati a sostenere le società e le associazioni sportive dilettantistiche nello svolgimento della

loro attività, in precedenza ignorata perfino dalla L. 23 marzo 1981, n. 91, caposaldo della legislazione sportiva italiana.

Così, oggi un ente sportivo dilettantistico, indipendentemente dalle sue dimensioni, può contare su una gestione fondata secondo regole predeterminate e, allo stesso tempo, sotto il profilo tributario, può fruire di rilevanti agevolazioni.

# **1. L'ATTIVITÀ SPORTIVA DILETTANTISTICA: ASPETTI CIVILISTICI**

## **1.1 - Premessa**

Gli elementi che delimitano e qualificano l'attuale disciplina autonoma delle soggettività sportivo dilettantistiche, derivano da un articolato iter normativo caratterizzato dal susseguirsi e dal sovrapporsi di diverse disposizioni non sempre coerenti e omogenee fra loro. Al riguardo, il primo tentativo di indurre nell'ordinamento norme di qualificazione deve ricondursi all'art. 6 del D.L. n. 138/2002, che prevedeva per gli enti sportivi dilettantistici la possibilità di adottare oltre alla forma associativa anche quella di società di capitali e cooperativa senza scopo di lucro, oltreché una serie di elementi statutari obbligatori da definire mediante successivi regolamenti. Tuttavia, l'art. 6 del D.L. n. 138/2002, dopo una vigenza nel periodo compreso tra il luglio e l'agosto del 2002, non è stato convertito perdendo efficacia retroattivamente. Il legislatore, successivamente, torna sull'argomento con la Legge Finanziaria 2003 (art. 90 L. n. 289/2002), in cui vengono sostanzialmente riproposte le disposizione di qualificazione previste dal precedente art. 6 del D.L. n. 138/2002 che entrano in vigore con decorrenza gennaio 2003. Tuttavia, nei

fatti, tenuto conto che gli elementi statutari necessitavano per la loro definitiva entrata in vigore dell'emanazione di specifici regolamenti<sup>1</sup> e che in assenza di tali disposizioni doveva ritenersi azzardato costituire entità sportive nella forma di società di capitali, l'unica disposizione che con decorrenza gennaio 2003 trova effettivamente applicazione è l'obbligatorietà di indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica<sup>2</sup>.

Da tale momento il legislatore sembra dimenticarsi dei regolamenti definitori dei contenuti statutari e salvo per l'intervento ministeriale della Circolare Ag. Entrate n. 21 del 22 aprile 2003 la situazione rimane invariata.

Inaspettatamente, con vigenza dal 23 maggio 2004, e senza l'emanazione degli annunciati regolamenti, l'art. 4 del D.L. n. 72/2004<sup>3</sup> modificando il precedente art. 90 della L. n. 289/2002, stabilisce l'obbligo di redazione degli statuti per atto scritto e indica direttamente i contenuti vincolanti per associazioni e società di capitali sportivo dilettantistiche.

Pertanto, se già con decorrenza gennaio 2003 nel nostro ordinamento fa la comparsa l'autonoma figura soggettiva di ente sportivo dilettantistico,

---

<sup>1</sup> Da emanarsi ai sensi dell'art. 17, comma 2, della L. n. 400/1998

<sup>2</sup> Comma 17 art. 90 L. n. 289 del 27 dicembre 2002

<sup>3</sup> In *G.U.* n. 69 del 23 marzo 2004.

è solo con l'entrata in vigore il 23 maggio 2004 delle specifiche norme definitorie<sup>4</sup> che si delinea chiaramente la disciplina qualificatoria.

Secondo quanto previsto dall'art. 90 della L. n. 289/2002 come integrato e modificato dal D.L. n. 72/2004, nel rispetto dei contenuti statuari ivi stabiliti diventa possibile costituire entità sportive dilettantistiche sia sotto la forma giuridica di "associazione sportiva dilettantistica" (con o senza personalità giuridica) sia sotto la forma di "società sportiva dilettantistica".

Quest'ultima può essere costituita nella forma di società di capitale o di società cooperativa senza scopo di lucro.

In presenza di determinate condizioni, le associazioni sportive dilettantistiche possono assumere la qualifica di Organizzazione non Lucrativa di Utilità Sociale (ONLUS).

Con la disciplina prevista dall'art. 90 della L. n. 289/2002, come modificato ed integrato dal D.L. n. 72/2004, vengono quindi introdotte chiare e rilevanti novità sia per quanto attiene l'ambito sportivo dilettantistico, sia più in generale rispetto ad alcuni principi previsti nel codice civile. Entrambi gli aspetti innovativi sono riconducibili alla possibilità di utilizzare la forma della società di capitali e della cooperativa senza scopo di lucro. Infatti, dette forme organizzative in precedenza

---

<sup>4</sup> Legge di conversione n. 128 del 21 maggio 2004 (in *G.U.* del 22 maggio 2004 n.119).

rappresentavano modelli che trovano una collocazione, per definizione civilistico, esclusivamente nei comparti lucrativi o eventualmente mutualistici<sup>5</sup>. Diversamente, grazie ai contenuti dell'art. 90 della L. n. 289/2002, con decorrenza dal 23 maggio 2004, le società di capitali e cooperative diventano forme organizzative alternative per i soggetti che assumono la finalità non lucrativa sportivo dilettantistica.

## **1.2 – Associazioni non riconosciute**

La forma sicuramente più diffusa per la costituzione di soggetti sportivi dilettantistici, soprattutto per la semplicità dell'iter procedurale, è quella dell'associazione non riconosciuta.

Per tale forma organizzativa non è prescritto alcun vincolo di forma giuridica nella redazione dell'atto costitutivo, che salvo i vincoli di discipline speciali<sup>6</sup> può dunque avere la forma di scrittura privata o quella orale. Non esistendo vincoli derivanti da disposizioni civilistiche in materia di contenuti statuari, è sufficiente che nell'accordo siano contenute le caratteristiche essenziali per la sua esistenza e a differenza delle associazioni riconosciute non sono richieste la denominazione dell'ente, la sede e l'indicazione del patrimonio.

---

<sup>5</sup> Art. 2615-ter del C.C.

<sup>6</sup> Per gli enti sportivi dilettantistici l'art. 90 della L. n. 289/2002 impone che lo statuto sia redatto in forma scritta

Tuttavia, dal momento che ai fini fiscali, l'associazione rientra nella più vasta platea degli enti non commerciali, è opportuno che l'atto costitutivo o lo statuto vengano posti in essere in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata.

La scelta di forme organizzative non riconosciute, accanto al vantaggio della semplicità ed economicità di costituzione, presenta alcune limitazioni, soprattutto in presenza di organizzazioni di dimensioni rilevanti. Infatti, l'art. 38 del C.C. stabilisce che per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune. Inoltre, di dette obbligazioni rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione. Tanto premesso è evidente che in presenza di associazioni non riconosciute lo “*scudo*” fornito dalla presenza del patrimonio associativo (fondo comune) per le obbligazioni contratte dai rappresentanti dell'ente costituisce una garanzia di limitazione di responsabilità solo quando risulti in grado di consentire il pieno soddisfacimento delle obbligazioni contratte. Diversamente, la responsabilità di coloro che agiscono in rappresentanza dell'ente chiaramente illimitata e solidale.

### **1.3. – Associazioni riconosciute**

Una delle possibili forme organizzative adottabili per il perseguimento della finalità sportivo dilettantistica è l'associazione riconosciuta come disciplinata dagli art. 11 e segg. del Codice Civile e dal D.P.R. n. 361 del 10 febbraio 2006<sup>7</sup>. Le associazioni riconosciute persone giuridiche si caratterizzano per la presenza di due elementi essenziali:

1) uno materiale, dato dall'organizzazione finalizzata al raggiungimento di uno scopo e, più precisamente, la sussistenza di una pluralità di persone, di uno scopo non lucrativo e di un patrimonio;

2) uno formale, che è dato dal riconoscimento da parte dello Stato per il tramite dell' Ufficio Territoriale del Governo di competenza per territorio o delle Regioni, della personalità giuridica.

### **1.4 - Le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro**

Le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro costituiscono una nuova categoria soggettiva, individuata ai sensi dell'art. 90 della L. n. 289/2002, destinataria del particolare regime di favore previsto per le associazioni sportive dilettantistiche.

---

<sup>7</sup> In *G.U.* n. 286 del 7 dicembre 2000, in vigore dal 22 dicembre 2000.

Il Codice Civile le assimila, per quanto attiene alle norme di costituzione e funzionamento, alle ordinarie società commerciali.

La disciplina introdotta dall'art. 90 della L. n. 289/2002 ha determinato un problema interpretativo circa la chiara determinazione del concetto di società di capitali. Infatti, civilisticamente l'elemento su cui trova fondamento la distinzione tra le diverse tipologie societarie di persone e capitali, è dato dalla diversa rilevanza che si attribuisce alle persone dei soci rispetto ai conferimenti. Nelle società di capitali il principale elemento di apporto da parte dei soci è determinato dal conferimento di capitale e si riscontra frequentemente una netta separazione tra compagine sociale e amministratori. Proprio da questi basilari concetti definitivi devono derivare gli strumenti interpretativi necessari all'individuazione delle forme societarie idonee ad assumere la finalità sportiva dilettantistica. Infatti, partendo dalla tradizionale tripartizione delle società di capitali in società per azioni, società in accomandita per azioni e società a responsabilità limitata, è opportuno soffermarsi nell'esame della legittimità circa l'adozione di uno qualunque dei predetti modelli. Il dubbio al riguardo sorge a seguito di una precedente formulazione normativa, quella contenuta dall'art. 6 del D.L. n. 138/2002<sup>8</sup>,

---

<sup>8</sup> Tale disposizione non è risultata convertita e quindi salvo un breve periodo di vigenza tra l'8 luglio 2002 e l'11 agosto 2002 ha perso efficacia retroattivamente.

ove si indicavano con maggiore dettaglio le forme societarie che potevano assumere l'oggetto sportivo dilettantistico nelle seguenti:

- società per azioni senza scopo di lucro;
- società a responsabilità limitata senza scopo di lucro;
- società cooperativa a responsabilità limitata.

Ecco quindi che il generico concetto di società di capitali contenuto nell'art. 90 della L. n. 289/2002, con ogni probabilità riconducibile alla circostanza che detta disposizione nasceva con finalità di norma di principio non immediatamente applicabile, deve trovare in una corretta interpretazione una compiuta e idonea applicazione. Al riguardo, appare opportuno adottare una scelta interpretativa volta ad escludere dall'insieme dei soggetti riconducibili nel comparto sportivo dilettantistico le società in accomandita per azioni. Infatti, rispetto dette entità si riscontra un'imperfetta autonomia patrimoniale con riferimento alle figure dei soci accomandatari<sup>9</sup> che ai sensi dell'art. 2452 del C.C. rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali ed inoltre *ex art. 2455* sono di diritto amministratori.

---

<sup>9</sup> Ove si escludessero tra le possibili forme societarie adottabili le società in accomandita per azioni, perderebbe di significato la scelta del legislatore di escludere dall'accesso al settore sportivo dilettantistico le società di persone. Infatti, l'unica giustificazione ipotizzabile per tale esclusione è che nelle società di persone si realizza generalmente (con l'esclusione dei soci accomandanti delle s.n.c.) una responsabilità illimitata, per le obbligazioni assunte dall'ente, nei confronti dei soci.

## **1.5 - Obblighi statuari dalle società e delle associazioni sportive dilettantistiche**

La costituzione di associazioni o società sportive dilettantistiche comporta la redazione dell'atto costitutivo e dello statuto.

Riguardo alla forma, la costituzione dell'associazione sportiva dilettantistica può avvenire per atto pubblico, scrittura privata con firme autenticate o scrittura privata registrata.

Per la costituzione delle società sportive di capitale e delle società cooperative senza scopo di lucro è previsto invece l'obbligo dell'atto pubblico.

Nell'atto costitutivo sono indicati, tra l'altro:

- la denominazione sociale;
- la sede legale;
- i dati dei soci fondatori.

Con riferimento alla denominazione sociale, è obbligatorio indicare insieme alla stessa anche la finalità sportiva dilettantistica.

Lo statuto è il documento che contiene gli obiettivi dell'associazione e le norme che regolano il suo funzionamento. Per poter fruire delle agevolazioni le clausole che devono essere recepite nello statuto delle associazioni sportive dilettantistiche e delle società sportive dilettantistiche sono le seguenti:

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

Per le società sportive di capitali, è previsto altresì:

- il divieto per gli amministratori di ricoprire cariche sociali in altre società o associazioni sportive dilettantistiche che operino nell'ambito

della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciuta dal Coni ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva;

- l'obbligo di osservare le disposizioni del CONI (Comitato Olimpico Nazionale Italiano) e i regolamenti emanati dalle Federazioni Nazionali o dagli Enti di Promozione Sportiva cui la società intende affiliarsi.

## **1.6. - Il riconoscimento da parte del CONI**

Per ottenere il riconoscimento dello status di “associazione o società sportiva” e, soprattutto, per poter usufruire delle agevolazioni fiscali, è necessaria l'iscrizione nell'apposito Registro nazionale tenuto dal CONI.

Il CONI rappresenta l'organismo cui sono state affidate l'organizzazione e il potenziamento dello sport nazionale, la promozione e la massima diffusione della pratica sportiva.

Il Registro è suddiviso in tre sezioni:

- associazioni sportive dilettantistiche senza personalità giuridica (che rappresentano la maggior parte delle associazioni oggi in attività);
- associazioni sportive dilettantistiche con personalità giuridica;

- società sportive dilettantistiche costituite nella forma di società di capitali e di società cooperative.

A seguito delle numerose modifiche in materia di statuti introdotte dal D.L. n. 72/2004 all'art. 90 della L. n. 289/2002 il ruolo del CONI, quale organismo preordinato alla verifica delle finalità sportive dilettantistiche per società e associazioni risultava abrogato. Tuttavia, il successivo art.7 del D.L. n. 124 del 28 maggio 2004 torna sull'argomento e stabilisce che le agevolazioni previste dall'art. 90 della L. n. 289/2002 si applicano esclusivamente a quegli enti che ottengono il riconoscimento ai fini sportivi dal CONI, garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale<sup>10</sup>. Inoltre, viene imposto al CONI di trasmettere annualmente all' Agenzia delle Entrate l'elenco delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi. Tanto premesso, potrebbe ritenersi che in assenza di un espresso disconoscimento da parte del CONI delle finalità sportive dilettantistiche, l'Amministrazione Finanziaria non sia legittimata a contestare la fruizione di eventuali benefici fiscali, anche in presenza dei requisiti di legge richiesti dall'art. 90 della L. n. 289/2002. Tuttavia, nei fatti, tale tesi appare difficilmente sostenibile, dovendosi più propriamente attribuire al riconoscimento del CONI una funzione integrativa rispetto ai requisiti statuari previsti dall'art. 90 della L. n.

---

<sup>10</sup> Ciò evidentemente, vale in via interpretativa, ai fini di cautela.

289/2002. pertanto, mentre la mancanza del riconoscimento deve considerarsi causa di perdita delle agevolazioni, la sua sola presenza non può assumersi quale condizione sufficiente al godimento dei benefici previsti per il settore sportivo dilettantistico.

## **1.7. – Le ONLUS**

Sulla base di criteri di differenziazione diversi da quelli degli enti non commerciali, il legislatore fiscale ha introdotto una nuova categoria di soggetti, le organizzazioni non lucrative di utilità sociale<sup>11</sup>.

Queste costituiscono un' autonoma e distinta categoria di soggetti *non profit*, rilevante solo ai fini fiscali, e destinataria di un regime tributario di favore in materia di imposte sui redditi, d'imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette nonché di ulteriori specifici tributi.

I connotati che caratterizzano questa figura sono essenzialmente i seguenti:

- l'esclusivo svolgimento della propria attività in settori di interesse collettivo e di rilevante utilità sociale, a favore di soggetti oggettivamente svantaggiati ovvero della collettività;

- l'apparato associativo strutturalmente orientato all'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;

---

<sup>11</sup> Artt. 10 e segg. del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.

- il divieto di distribuzione, anche in via indiretta, degli utili ai soci, agli associati, ai fondatori ed agli amministratori.

Con riferimento alle aree di attività rispetto alle quali i soggetti interessati hanno l'obbligo di operare occorre precisare che queste devono necessariamente riguardare i seguenti undici settori:

- 1) assistenza sociale e socio-sanitaria;
- 2) assistenza sanitaria;
- 3) beneficenza;
- 4) istruzione;
- 5) formazione;
- 6) *sport dilettantistico*;
- 7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico;
- 8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente;
- 9) promozione della cultura e dell'arte;
- 10) ricerca scientifica di particolare interesse svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente.

Alcune tra queste attività, tra le quali quelle relative allo sport dilettantistico, si considerano direttamente connesse a quelle istituzionali anche se siano direttamente rivolte ai propri soci. La stessa agevolazione è

prevista per le attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse. Tuttavia l'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che, in ciascun esercizio, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66% delle spese complessive dell'organizzazione.

E' opportuno precisare che la riconducibilità nella categoria soggettiva delle ONLUS prescinde da qualsiasi indagine sull'oggetto esclusivo o principale dell'ente e, quindi, sulla commercialità o meno dell'attività svolta di fatto dallo stesso. Vengono, infatti, assunti come criteri di qualificazione e differenziazione e qualificazione dell'ente, quale organizzazione non lucrativa di utilità sociale, esclusivamente i requisiti stabiliti dall'art. 10 del D.Lgs. n.460/1997.

Ciò vale a dire che le disposizioni *ex art. 73 del Tuir* – in tema di soggettività passiva Ires – non trovano applicazione nei confronti delle ONLUS, così come non trovano applicazione le disposizioni relative alla perdita della qualifica di ente non commerciale recate dall'art. 149 del Tuir.

### **1.7.1 – Scritture contabili ed obblighi formali**

Gli obblighi formali e contabili<sup>12</sup> cui soggiacciono le ONLUS devono essere intesi come uno strumento di trasparenza ed efficienza gestionale richiesto ad ulteriore garanzia per il particolare regime agevolativi di cui possono fruire. In particolare le ONLUS devono:

*a)* redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche in relazione all'attività svolta complessivamente, unitamente ad un apposito documento da redigere entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale nonché la situazione patrimoniale, economica e finanziaria distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali. Viene, poi, espressamente previsto l'obbligo della tenuta del libro giornale e del libro degli inventari<sup>13</sup>;

*b)* tenere, in relazione alle attività direttamente connesse, le scritture previste per il reddito d'impresa. Qualora i ricavi non siano superiori a euro 15.493,71 relativamente alle attività di prestazioni di servizi, ovvero a euro 25.822,84 negli altri casi, è prevista la tenuta della contabilità con annotazione complessiva delle vendite e degli acquisti IVA.

---

<sup>12</sup> Art. 20-*bis* del D.P.R. n. 600/1973.

<sup>13</sup> Artt. 2216 e 2217 C.C.

## **1.8. - Il regime contabile agevolato della L. n. 398 del 1991**

Il regime fiscale “normale” delle associazioni sportive dilettantistiche è quello degli enti non commerciali. E’ possibile però usufruire di un regime fiscale agevolato (disciplinato dalla legge 16 dicembre 1991 n. 398, successivamente integrata e modificata) sia per quanto riguarda la determinazione dell’Iva che per le imposte dirette.

In proposito, tale regime, che nella sua formulazione originaria era rivolto esclusivamente nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI, o dalle Federazioni Sportive o dagli enti di promozione sportiva, è attualmente fruibile ai sensi dell’art. 9-*bis* del D.L. n. 417/1991<sup>14</sup> da tutte le associazioni senza scopo di lucro e dalle pro-loco. Inoltre, ai sensi dell’art.90 della L. n. 289/2002, detto regime è applicabile anche alle società di capitali e alle cooperative senza scopo di lucro.

Le agevolazioni previste da tale regime riguardano sia la semplificazione degli adempimenti contabili che la determinazione del reddito e gli obblighi ai fini Iva. In particolare, le agevolazioni prevedono:

- la determinazione forfetaria del reddito imponibile (sulla base di un coefficiente di redditività);

---

<sup>14</sup> Convertito con L. n. 66 del 6 febbraio 1992.

- un sistema forfetario di determinazione dell'Iva;
- l'esonero dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili (libro giornale, libro degli inventari, registri Iva, scritture ausiliarie e di magazzino, registro beni ammortizzabili);
- l'esonero dalla redazione dell'inventario e del bilancio;
- l'esonero dagli obblighi di fatturazione e registrazione (tranne che per sponsorizzazioni, cessione di diritti radio - Tv e pubblicità).

Ai fini Iva le associazioni sportive dilettantistiche devono istituire solo il registro previsto dal Decreto Ministeriale dell'11 febbraio 1997 in cui vanno annotati, entro il 15° giorno di ogni mese, tutte le entrate conseguite nel mese precedente<sup>15</sup>.

I libri sociali da tenere sono due: il libro soci e il libro verbali assemblee. Nel primo occorre annotare i dati dei soci (fondatori, ordinari e quelli che compongono il Consiglio direttivo); nel secondo devono risultare tutti i verbali delle assemblee.

Gli enti sportivi dilettantistici che usufruiscono di tale regime contabile sono esonerati dai seguenti obblighi:

- tenuta delle scritture contabili;
- presentazione della dichiarazione IVA;
- emissione scontrini e/o ricevute fiscali.

---

<sup>15</sup> Art. 9, comma 3 del D.P.R. n. 544 del 1999.

Risulta invece obbligatorio:

- conservare e numerare le fatture emesse e di acquisto;
- annotare i corrispettivi e gli altri proventi conseguiti nell'esercizio d'attività commerciali;
- versare trimestralmente l'Iva;
- tenere il libro soci e il libro verbali assemblee;
- presentare la dichiarazione dei redditi (Modello UNICO Enti non commerciali) e il Modello 770, nei casi in cui è previsto.

Il regime agevolato può essere adottato dalle associazioni sportive dilettantistiche e dalle relative sezioni, in possesso di determinati requisiti soggettivi e a condizione che si verifichi un preciso presupposto oggettivo.

E' necessario, infatti, che nel periodo d'imposta precedente<sup>16</sup> siano stati conseguiti dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a 250.000 euro<sup>17</sup>.

In particolare, ai fini dell'opzione per l'applicazione del regime agevolato, valgono i seguenti criteri:

---

<sup>16</sup> In proposito la Circ. Min. Fin. N.1 del 11 febbraio 1992 precisa che il regime previsto dalla L. n. 398/1991 non è periodale e quindi non assume rilevanza, in assenza di obbligo di presentazione della dichiarazione IVA, la coincidenza con l'anno solare e si ritiene che possa essere assunto, quale riferimento temporale entro il quale vengono conseguiti i proventi di natura commerciale da considerare ai fini del limite dei 250.000 euro, il periodo d'imposta coincidente con l'esercizio sociale dell'ente sportivo.

<sup>17</sup> Tale limite è stato elevato con decorrenza 1° gennaio 2003 dall'art. 90 della L. n. 289/2002, in precedenza era pari ad euro 185.924,48.

- i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (1° gennaio – 31 dicembre) devono aver conseguito nell'anno solare precedente proventi non superiori a 250.000 euro;
- i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (ad es. 1° luglio – 30 giugno) devono aver conseguito proventi non superiori a 250.000 euro nel periodo d'imposta precedente;
- le associazioni di nuova costituzione, devono rapportare il limite massimo dei proventi, al periodo intercorrente fra la data di costituzione e il termine dell'esercizio, computandolo a giorni.

Dal periodo d'imposta 2003 anche le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza scopo di lucro possono determinare il reddito in maniera forfetaria secondo il regime della legge 16 dicembre 1991 n. 398.

Ovviamente è necessario rispettare il limite massimo dei proventi (250.000 euro) realizzati nell'esercizio di attività commerciali.

Le società e le associazioni di nuova costituzione possono scegliere tale regime se prevedono che nello stesso anno di costituzione conseguiranno proventi di natura commerciale per un ammontare non superiore al citato limite.

In questo limite occorre tener conto dei ricavi, delle sopravvenienze attive e dei contributi erogati da pubbliche amministrazioni per l'esercizio

dell'attività commerciale. Non si considerano, invece, le indennità percepite per la preparazione e l'addestramento nel caso del trasferimento di un atleta da una società sportiva dilettantistica ad una società professionistica.

Per fruire del regime fiscale agevolato sono necessari i seguenti requisiti:

- assenza del fine di lucro;
- svolgimento di attività sportiva dilettantistica (riconosciuta tale dal Coni) compresa l'eventuale attività didattica;
- affiliazione a Federazioni sportive nazionali o Enti di promozione sportiva.

L'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili.

In sostanza, la scelta di un regime, piuttosto che di un altro, dipende esclusivamente dalla sua attuazione concreta sin dall'inizio dell'anno o dell'attività.

Questo principio si applica anche con riferimento all'opzione per la determinazione forfetaria dell'Iva e del reddito delle associazioni sportive dilettantistiche.

Per comportamento concludente si intende l'effettuazione da parte del contribuente di una serie di adempimenti che presuppongono chiaramente la scelta di un determinato regime opzionale.

Le disposizioni tributarie lo ammettono, sempre che vi siano i presupposti soggettivi ed oggettivi per avvalersi del regime scelto.

Un esempio di comportamento concludente è quello di un contribuente che, pur non avendolo comunicato, decide di versare l'Iva trimestralmente anziché mensilmente.

Ebbene, i pagamenti effettuati con le regole e alle scadenze stabilite per coloro che versano con tale periodicità rappresentano il comportamento concludente.

L'opzione ha valore fino a quando non viene revocata ma, una volta fatta, è vincolante per un periodo di cinque anni. Se nel periodo d'imposta si supera il limite di 250.000 euro, il regime agevolato cessa automaticamente e, dal mese successivo a quello in cui è venuto meno il requisito oggettivo, si passerà al regime ordinario.

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

- nel primo (dall'inizio del periodo d'imposta fino al mese in cui è avvenuto il superamento del limite), si applicherà il regime agevolato;

- nel secondo (dal mese successivo all'avvenuto superamento del limite fino alla fine del periodo d'imposta), si applicherà il regime tributario ordinario sia per determinare il reddito che per l'assolvimento dell'Iva e degli adempimenti contabili.

I soggetti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione Iva, se intendono effettuare l'opzione, devono comunicarla all'Ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate, con le modalità e i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi e quindi, utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale Iva (quadro VO della dichiarazione Iva).

L'opzione è comunicata, inoltre, alla SIAE prima dell'inizio dell'anno solare nel quale si intende fruire del regime agevolato.

Il primo adempimento fiscale coincide con la registrazione dell'atto costitutivo e dello statuto all'Ufficio locale competente dell'Agenzia delle Entrate con pagamento dell'imposta di registro in misura fissa (168 euro).

Entro 30 giorni dalla data di costituzione va poi comunicato l'inizio attività e presentata la richiesta di attribuzione del numero di Partita IVA (o del codice fiscale se la società intende svolgere solo attività non commerciali).

Per effettuare tali adempimenti si utilizza il Modello AA7/8 al quale va allegata una copia dell'atto costitutivo e dello statuto dell'associazione.

Il Modello AA7/8 può essere presentato:

- direttamente ad uno qualsiasi degli Uffici locali dell’Agenzia delle Entrate, in duplice copia;
- in unico esemplare, mediante raccomandata postale da inviare ad uno qualsiasi degli Uffici dell’Agenzia delle Entrate, allegando copia fotostatica di un documento di identificazione del dichiarante;
- in via telematica, direttamente dal richiedente o tramite i soggetti incaricati della trasmissione telematica.

### **1.9. - Gli altri regimi contabili degli enti sportivi dilettantistici**

La disciplina tributaria prevede, con riferimento alle associazioni sportive dilettantistiche, la possibilità, ricorrendone i presupposti, di avvalersi, ai fini della determinazione del reddito derivante da attività commerciale, dei seguenti regimi alternativi a quello ordinario:

- 1) regime semplificato;
- 2) regime supersemplificato;
- 3) regime forfetario di cui alla L. n. 398/1991.

Diversamente, con riferimento agli enti sportivi dilettantistici costituiti nella forma di società di capitali, l’unica alternativa possibile al regime ordinario, fatti comunque salvi gli adempimenti di natura civilistica

obbligatoria, è l'adozione del regime previsto dalla L. n. 398/1991 precedentemente illustrato.

### **1.9.1 – La contabilità ordinaria**

Le società di capitali sportive dilettantistiche, salvo l'ipotesi che optino per il regime previsto dalla L. n. 398/1991, sono sempre tenute ad adottare un regime di contabilità ordinaria. Diversamente, in presenza di associazioni sportive dilettantistiche che esercitano attività d'impresa, queste sono obbligate alla contabilità ordinaria, qualora i ricavi conseguiti nell'esercizio dell'attività commerciale nell'anno precedente siano:

*a)* superiori a 309.874,14 euro se l'associazione esercita quale attività d'impresa prestazioni di servizi;

*b)* superiori a 516.456,90 euro in tutti gli altri casi di esercizio di attività d'impresa.

Inoltre, l'associazione può scegliere volontariamente di adottare il regime ordinario nella dichiarazione IVA ovvero in sede di inizio attività (vincolandosi per almeno un triennio).

Ai fini della corretta individuazione dei predetti limiti con riferimento alle associazioni che svolgono contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività, deve farsi riferimento all'ammontare dei ricavi dell'attività prevalente.

Di seguito si illustrano alcune situazioni specifiche che necessitano di prestazioni di dettaglio:

1) *inizio dell'attività in corso d'anno* - ai soggetti che intraprendono nel corso dell'esercizio un'impresa commerciale è consentito ragguagliare ad anno i ricavi che presumono di conseguire nel primo esercizio al fine di scegliere il regime contabile/fiscale adottabile;

2) *superamento del limite dei ricavi in corso d'anno* - nel caso taluno dei limiti che impongono l'adozione della contabilità ordinaria sia superato nel corso dell'esercizio, dall'anno successivo l'associazione sportiva non potrà più qualificarsi minore e sarà tenuta ad adottare le regole ordinarie della contabilità e del reddito. Il modello di contabilità impiegato durante il primo anno sarà comunque ritenuto valido a tutti gli effetti di legge;

3) *rinuncia al proprio regime in corso d'anno* - è consentito rinunciare al proprio regime contabile/fiscale considerando le seguenti fattispecie:

- *da minore a ordinario*, senza particolari vincoli temporali e in ogni caso con comunicazione nella dichiarazione IVA;

- *da ordinario a minore*, solo dopo che siano decorsi almeno tre anni dalla prima opzione ed in ogni caso con comunicazione nella dichiarazione IVA.

## 1.9.2 – La contabilità semplificata

Le associazioni sportive dilettantistiche che svolgono attività commerciale non prevalente possono applicare il regime di tenuta della contabilità semplificata qualora i proventi/ricavi di carattere commerciale nell'anno precedente risultino:

1) minori di 309.874,14 euro se l'ente esercita prestazioni di servizi;

2) minori di 516.456,90 euro in tutti gli altri casi.

Le regole per la contabilità semplificata nelle imprese minori sono stabilite dall'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 66 del TUIR per la determinazione del reddito.

Al riguardo, oltre alle specifiche modalità di determinazione del reddito e alla tipologia di libri prescritti, i soggetti in esame devono indicare nei rispettivi registri ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:

a) il valore delle rimanenze in categorie omogenee per natura e valore riportato sul registro acquisti entro il termine della dichiarazione dei redditi;

b) le operazioni non soggette a registrazione agli effetti dell'IVA<sup>18</sup>;

c) le altre operazioni rilevanti ai fini della determinazione reddito (ratei e riscontri, plusvalenze sopravvenienze, fatture da emettere e da

---

<sup>18</sup> Ad es. Operazioni escluse che hanno comunque rilevanza reddituale.

ricevere, ecc.) da riportare nel registro acquisti entro il termine della dichiarazione dei redditi.

### **1.9.3 – La contabilità supersemplificata**

L'art. 145 del TUIR disciplina un regime di determinazione forfetario del reddito, applicabile anche nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche purché ammesse alla tenuta della contabilità semplificata<sup>19</sup>.

La disposizione in commento prevede semplificazioni esclusivamente per la determinazione del reddito e non anche in materia di IVA.

Per quanto attiene alle scritture e agli adempimenti contabili, è previsto che qualora l'associazione sportiva dilettantistica consegua nell'anno solare precedente ricavi da attività commerciali non superiori ai seguenti limiti:

- 15.493,71 euro in caso di prestazioni di servizi;
- 25.822,84 euro in tutti gli altri casi,

può assolvere agli obblighi contabili secondo quanto previsto al comma 166) dell'art.3 della L. 23 dicembre 1966, n. 662.

---

<sup>19</sup> Art. 18 del D.P.R. n. 600/1973.

## **REGIME SUPERSEMPLIFICATO**

### **DETERMINAZIONE DEL REDDITO**

#### **Prestazioni di servizi**

Da 0 a 15.493,71 euro	15%
Da 15.493,72 a 309.874,14	25%

#### **Altre attività**

Da 0 a 25.822,84 euro	10%
Da 25.822,85 a 516.456,90 euro	15%

### **TRATTAMENTO IVA**

Si applica il regime ordinario

### **OBBLIGHI CONTABILI**

Sono quelli previsti dall'art. 3 comma 166 della L. n. 662/1966

Al risultato ottenuto in precedenza a seguito delle indicate percentuali, occorre aggiungere i componenti positivi di reddito, di seguito indicati:

- Plusvalenze patrimoniali<sup>20</sup>;
- Sopravvenienze attive<sup>21</sup>;
- Dividendi e interessi<sup>22</sup>;
- Proventi immobiliari<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> Art. 86 del TUIR.

<sup>21</sup> Art. 88 del TUIR.

<sup>22</sup> Art. 89 del TUIR.

<sup>23</sup> Art. 90 del TUIR.

## **2 - IL REGIME FISCALE AGEVOLATO PER LO SPORT DILETTANTISTICO: LE IMPOSTE DIRETTE**

### **2.1. – IRES**

Le disposizioni sulle imposte sul reddito che interessano le associazioni e le società sportive dilettantistiche sono quelle ricomprese nel D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (TUIR), come da ultimo modificato dal D. Lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003 in vigore dal 1° gennaio 2004.

In merito alla riforma tributaria deve richiamarsi la L. n. 80 del 7 aprile 2003<sup>24</sup> che ha delegato al governo la riforma del sistema fiscale. In particolare, con riferimento agli enti non commerciali<sup>25</sup> si stabiliva la loro inclusione nell'ambito dei soggetti passivi IRE<sup>26</sup> (imposta sul reddito). In ogni caso, il primo decreto attuativo della Legge delega n. 80/2003, il D. Lgs. n. 344/2003 ha mantenuto gli enti non commerciali, di cui all'art. 73 comma 1) lett. c) del TUIR (vigente dal 1° gennaio 2004), nell'ambito dei soggetti passivi IRES. Pertanto, nonostante il reddito degli enti non commerciali continui a determinarsi con il concorso alla base imponibile dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi – analogamente a

---

<sup>24</sup> In *G.U.* n. 91 del 18 aprile 2003.

<sup>25</sup> Fino al 31 dicembre 2003 soggetti all'IRPEG.

<sup>26</sup> Tale imposta, basata su 3 aliquote dal 1° gennaio 2005 oltre una quarta di solidarietà (4%), prevista per la tassazione delle persone fisiche in sostituzione all'IRPEF, avrebbe dovuto estendersi anche nei confronti delle entità non lucrative, *ex art.* 2 della L. n. 80/2003, a seguito delle analoghe modalità di determinazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette esistenti tra persone fisiche ed enti non commerciali.

quello delle persone fisiche – allo stesso continua altresì a trovare applicazione, in via transitoria, l'imposta IRES.

### **2.1.1. – La determinazione del reddito nelle associazioni sportive dilettantistiche**

Gli enti di tipo associativo, di cui fanno parte anche le associazioni sportive dilettantistiche, sono assoggettate, in linea di principio, alla disciplina generale degli enti non commerciali.

In termini tributari, l'imponibilità IRES di un'associazione sportiva dilettantistica sussiste ogniqualvolta si verifichi una delle seguenti condizioni:

- a)* l'associazione abbia conseguito redditi di qualunque tipo;
- b)* l'associazione abbia esercitato attività di tipo commerciale rientranti nella categoria di cui all'art. 55 del TUIR sui redditi d'impresa.

La soggettività impositiva, per le associazioni sportive è definita all'art. 143 del TUIR che la collega alla titolarità di una delle tipologie reddituali ovunque prodotte fatta eccezione per i redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta ovvero ad imposta sostitutiva. Pertanto, il reddito complessivo di un ente non commerciale si ricava dalla somma dei seguenti redditi:

- a)* redditi fondiari;

- b) redditi di capitali;*
- c) redditi d'impresa;*
- d) redditi diversi.*

Gli enti non commerciali determinano il reddito in maniera forfetaria, applicando al totale dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali un coefficiente di redditività variabile a seconda dell'attività svolta e dell'ammontare dei ricavi conseguiti.

Per gli enti sportivi dilettantistici che invece scelgono il regime fiscale agevolato contenuto nella legge 16 dicembre 1991 n. 398, è stato individuato un coefficiente ancora più favorevole.

In particolare, è stabilito che in deroga alle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 917/1986 il reddito imponibile è determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3%<sup>27</sup> e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali. In proposito, si precisa che per le associazioni il riferimento saranno solo i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali. Diversamente, in presenza di società di capitali, per le quali vige il principio di attrazione stabilito dall'art. 81 del TUIR, i redditi da qualunque fonte provengano concorreranno a formare i proventi commerciali rispetto

---

<sup>27</sup> Coefficiente fissato dall'art. 25 della L. n. 133/1999.

ai quali troverà applicazione il coefficiente del 3%, con l'unica eccezione delle plusvalenze patrimoniali che formeranno reddito separatamente.

Non si tiene conto, invece, delle indennità percepite per la formazione e l'addestramento nel caso del trasferimento di un atleta da una società sportiva dilettantistica ad una società professionistica.

Inoltre, i proventi commerciali conseguiti nello svolgimento di attività connesse agli scopi istituzionali e quelli derivanti dalla raccolta fondi<sup>28</sup> non concorrono a formare il reddito imponibile fino ad un importo complessivo di 51.645,69 euro per periodo d'imposta e per un massimo di 2 eventi all'anno.

In ogni caso, le associazioni sportive, anche se svolgono per la maggior parte del periodo d'imposta attività commerciale, non possono mai perdere la qualifica di "ente non commerciale"<sup>29</sup>.

Pertanto, anche quando non disporranno della facoltà di usufruire delle agevolazioni della legge n. 398 del 1991, potranno sempre determinare il reddito in maniera forfetaria con i coefficienti previsti per gli enti non commerciali.

Questo non vale per le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali che, anche se non perseguono il fine di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale. Nei loro

---

<sup>28</sup> Tali proventi sono indicati al comma 2 lett. a) e b) dell'art.25 della L. n. 133/1999.

<sup>29</sup> ex art. 149 comma 4) TUIR.

confronti, pertanto, non possono trovare applicazione le disposizioni relative agli enti non commerciali.

Nonostante l'obbligo di perseguire finalità non lucrative, le società sportive dilettantistiche comunque mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale e devono ricondursi tra gli enti di cui all'art. 73, comma 1, lettera *a*) del TUIR, in quanto la mancanza del fine di lucro non incide sulla qualificazione tributaria che rimane quella di soggetto commerciale.

### **2.1.2. - Rilevanza IRES nelle società sportive dilettantistiche**

Il reddito delle società sportive dilettantistiche è determinato, in via di principio, secondo le disposizioni del Titolo II, Capo II, del TUIR<sup>30</sup> relative alle società e agli enti commerciali. Conseguentemente, devono tenersi presenti le seguenti considerazioni di carattere generale:

1) trattandosi di soggetti tenuti alla redazione del bilancio civilistico, il reddito imponibile ai fini IRES si determina apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, le specifiche variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti dalle norme tributarie previste in materia di IRES per gli enti commerciali;

---

<sup>30</sup> Artt. 81 e seguenti del TUIR.

2) tutti i redditi, in capo alle società sportive dilettantistiche, da qualsiasi fonte provengano devono considerarsi d'impresa.

Pertanto, alle società sportive dilettantistiche non possono applicarsi le disposizioni relative agli enti non commerciali, recate dagli articoli 143 e seguenti del TUIR, ivi comprese quelle contenute nell'art. 148, concernente gli enti non commerciali di tipo associativo.

Eccezione al riguardo è stabilita dall'art. 90, comma 1), della L. n. 289/2002 che consente l'applicabilità delle disposizioni della L. n. 398/1991 e successive modificazioni, e delle altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro<sup>31</sup>.

Tanto premesso seppure rimane, ai fini tributari, la natura commerciale, nei confronti delle società sportive dilettantistiche può trovare applicazione la disposizione contenuta nell'art. 148, comma 3), del TUIR.

Tale norma, consente, di avvantaggiarsi della non rilevanza fiscale per i corrispettivi specifici versati dagli associati e dagli altri soggetti ivi menzionati, in favore di enti associativi con particolare finalità. Tuttavia, per beneficiare della richiamata norma agevolativa le società sportive

---

<sup>31</sup> Al riguardo, considerata l'assenza del richiamo alle società cooperative, si ritiene incerta l'applicabilità della L. n. 398/1991 e delle altre disposizioni tributarie previste per le associazioni sportive dilettantistiche nei confronti dei predetti enti mutualistici.

dilettantistiche, al pari delle associazioni sportive dilettantistiche, devono integrare le clausole statutarie richieste dall'art. 90 con quelle previste dal comma 8) dell'art. 148 del TUIR.

### **2.1.3. – Effetti agevolativi per le ONLUS**

L'art. 12 del D.Lgs. n. 460/1997 ha introdotto nel TUIR l'art. 150 che disciplina il trattamento, ai fini delle imposte sui redditi, delle attività svolte dalle ONLUS.

Detta disposizione prevede, ad eccezione delle società cooperative, che non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

Nella predetta disposizione viene operata una netta distinzione tra attività istituzionali<sup>32</sup> intese all'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale e attività connesse.

Le attività istituzionali sono, infatti, del tutto escluse dall'area della commercialità, conseguentemente tali attività sono completamente irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi.

---

<sup>32</sup> Indicate al comma 1), lett. a), art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997.

Diversamente dalle attività istituzionali, le attività connesse mantengono la natura di attività commerciali, ma non concorrono, per espressa previsione contenuta nel comma 2) dell'art. 150 del TUIR, alla formazione del reddito imponibile<sup>33</sup>.

Il diverso trattamento tributario fra attività istituzionali e attività connesse ha conseguenze sul piano degli adempimenti contabili prescritti<sup>34</sup>.

#### **2.1.4 - L'IRES sugli utili**

Come è già stato sottolineato, nell'attuale formulazione transitoria del TUIR, vigente dal 1° gennaio 2004, gli enti associativi sportivi continuano ad essere inclusi tra i soggetti IRES, anziché IRE<sup>35</sup>. Tale regime transitorio stabilisce modalità del tutto specifiche per la tassazione in capo agli enti non commerciali degli utili derivanti da partecipazioni e per l'applicazione del meccanismo della *participation-exemption*<sup>36</sup>.

Con circolare n. 26/E del 16 giugno 2004 l'Agenzia delle Entrate si

---

<sup>33</sup> E' in ogni caso escluso l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi mod. Unico, sempreché la ONLUS non possieda redditi di natura fondiaria o redditi diversi. I redditi di capitale, a loro volta, sono tassati con ritenuta d'imposta a titolo definitivo (pari al 12,5% sul 95% dei dividendi), non dovendo essere dichiarati nel modello.

<sup>34</sup> Art. 20-bis D.P.R. n. 600/1973.

<sup>35</sup> IRE (imposta sul reddito), dovrebbe sostituire l'attuale IRPEF (imposta sul reddito delle persone fisiche) e applicarsi anche nei confronti degli enti non commerciali.

<sup>36</sup> L'art. 4 comma 1) lettera q) del D. Lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003 ha infatti previsto la tassazione degli utili percepiti dagli enti non commerciali nella misura del 5%.

è soffermata ad approfondire il trattamento degli utili e proventi equiparati percepiti dagli enti non commerciali quindi anche per le associazioni sportive dilettantistiche. In tale contesto viene precisato che ai fini della formazione della base imponibile IRES, continuano a concorrere, in analogia a quanto stabilito per le persone fisiche, le tipologie reddituali fondiarie, di capitale, di impresa e diversi nel rispetto delle regole di determinazione stabilite negli articoli 143 e seguenti del TUIR. Tuttavia, con riferimento agli utili percepiti, in virtù dell'espressa previsione transitoria precedentemente richiamata, questi sono tassati a fini IRES secondo modalità identiche a quelle previste per le società di capitali, e quindi nei limiti del 5% dei loro ammontare con la conseguente non concorrenza alla formazione del reddito del restante 95%. Al riguardo si precisa che qualora gli utili siano afferenti alla sfera commerciale questi saranno successivamente tassati quali componenti positivi del reddito d'impresa, diversamente, se relativi alla sfera istituzionale, la loro tassazione dovrà avvenire con le modalità previste per i redditi di capitale<sup>37</sup>. Inoltre, la medesima circolare n. 26 del 2004, richiamando il disposto dell'articolo 4 comma 1) lettera q) del D.Lgs. 344/2003 afferma che sulla quota (5%) di utili imponibili,

---

<sup>37</sup> Tale ipotesi, seppure non chiaramente indicata dalla circolare interpretativa dell'agenzia delle entrate, appare la più logica.

sia relativi a partecipazioni qualificate, sia non qualificate<sup>38</sup>, in qualunque forma corrisposti all'ente, le società e gli altri soggetti indicati nel comma 1) dell'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973 (sostituti d'imposta) devono applicare una ritenuta alla fonte<sup>39</sup> a titolo di acconto IRES nella misura del 12,5%<sup>40</sup>. Tale ulteriore specificazione crea delle incertezze circa il corretto regime applicabile agli utili percepiti da un eventuale associazione sportiva dilettantistica ONLUS. Infatti, per tali entità l'art. 16 comma 2) del D.Lgs. n. 460/1997, prevede espressamente, che sui redditi di capitale di cui all'art. 44 del TUIR le ritenute alla fonte sono applicate a titolo di imposta. Tale ultima disposizione sembra entrare in conflitto con quanto stabilito e precedentemente illustrato dalla norma transitoria di cui all'art. 4 del D. Lgs. n. 344/2003 che introduce la ritenuta d'acconto IRES nella misura del 12,5%. Al riguardo, e salvo futuri interventi chiarificatori dell'Amministrazione Finanziaria, si ritiene che la soluzione circa la corretta tassazione degli utili percepiti dalle ONLUS sia

---

<sup>38</sup> Ex art. 67 comma 1 lett. c del T.U.I.R. sono partecipazioni qualificate le azioni, diverse dalle azioni di risparmio, e ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio delle società di cui all'art. 5 del Tuir, escluse le associazioni di cui al comma 3 lett. c), e dei soggetti di cui all'art. 73 del T.U.I.R. comma 1 lett. a), b) e d), i diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, qualora le partecipazioni, i diritti o i titoli rappresentino complessivamente una percentuale di diritti di voto esercitabile nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20% ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 o al 25% secondo si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni.

<sup>39</sup> Per gli utili derivanti dalle azioni e titoli simili immessi nel sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli S.p.a. è cura dell'intermediario più vicino all'ente applicare la ritenuta d'acconto del 12,5%.

<sup>40</sup> Medesima ritenuta a titolo d'acconto si applica sui proventi degli strumenti finanziari partecipativi e sugli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza con apporto di capitale o misto (indipendentemente dall'entità dell'apporto).

da ricercare nel criterio interpretativo indicato dall'art. 26 del D. Lgs. n. 460/1997. Tale ultima norma, infatti, estende alle ONLUS, ove compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali. Nel caso di specie, quindi, se da un lato si dovrà applicare la ritenuta del 12,5% prevista per gli enti non commerciali, appare corretto attribuire prevalenza alle norme contenute dall'art. 16 del D.Lgs. n. 460/1997 dovendosi nel concreto applicare, in caso di utili percepiti da ONLUS, una ritenuta alla fonte IRES in misura del 12,5% a titolo definitivo. Altresì, il disposto dell'art. 4 comma 1) lettera *q*) del D.Lgs. n. 344/ 2003 nel trattare di tassazione di utili si riferisce agli utili comunque corrisposti facendo implicito riferimento anche alle ipotesi di percezioni in natura. In tale circostanza appare applicabile la disciplina generale di cui all'art. 27 comma 2) del D.P.R. n. 600/1973 che **impone** il versamento da parte dei singoli soci, nei confronti del soggetto erogante gli utili, dell'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta applicabile, determinato in relazione al valore normale dei beni attribuiti quale risulta dalla valutazione della società emittente.

La Circolare Ag. Entrate n. 26/2004 si sofferma anche ad esaminare la disciplina applicabile in ipotesi di utili di fonte estera, affermando che in tale circostanza valgono le medesime modalità di tassazione (ritenuta d'acconto del 12,5% sul 5% degli utili) previste per le distribuzioni provenienti da soggetti residenti, fatta salva la precisazione che la ritenuta

dovrà applicarsi nel rispetto del disposto dell'art. 27 comma 4) del D.P.R. n. 600/1973 e quindi al netto delle eventuali imposte applicate dallo stato estero. Diversamente, in presenza di utili di fonte estera provenienti da soggetti residenti in paesi a fiscalità privilegiata<sup>41</sup>, la ritenuta d'acconto in misura del 12,5% andrà applicata sull'intero imponibile (senza il beneficio del 95% di esclusione), salvo la possibilità di dimostrare mediante il meccanismo dell'interpello che dalle partecipazioni non si ottenga l'effetto di localizzare i redditi nel paese di residenza<sup>42</sup>.

### **2.1.5 - La *participation-exemption* negli enti sportivi dilettantistici**

Contrariamente a quanto previsto per la tassazione degli utili, nell'applicazione dell'istituto della *participation-exemption*, di cui agli articoli 58 e 87 del TUIR, il legislatore tributario non ha adottato una perfetta equiparazione degli enti associativi sportivi agli altri soggetti IRES. Infatti, come precisato nella Circolare Ag. Entrate n. 36 del 4 agosto 2004, considerata la peculiarità del soggetto ente non commerciale che pur applicando la tassazione proporzionale IRES determina il reddito secondo

---

<sup>41</sup> Stati o territori elencati nella «*black list*» di cui al Decreto Ministero delle Finanze del 21 novembre 2001.

<sup>42</sup> Ai sensi dell'art. 167 comma 2) del T.U.I.R. è consentito dimostrare che dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata mediante presentazione di interpello nei confronti dell'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 11 della L. n. 212/ 2000.

modalità pressoché identiche a quelle previste dall'art. 8 del TUIR per le persone fisiche, si è stabilita l'estensione della *participation-exemption* secondo le percentuali di esenzione previste dall'art. 58 del TUIR.

La predetta norma riguarda la tassazione delle plusvalenze in capo alle imprese individuali (persone fisiche) e stabilisce al comma 2), in ipotesi di applicabilità della *participation-exemption* di cui all'art. 87 del TUIR, una non concorrenza alla formazione del reddito imponibile limitatamente ad una quota pari al 60% dell'ammontare plusvalenze. Tale previsione risulta sicuramente meno vantaggiosa della corrispondente regolamentazione contenuta nell' art. 87 del TUIR e generalmente applicabile ai soggetti IRES (esclusi gli enti non commerciali), secondo cui la plusvalenza è totalmente esente da tassazione. Ecco quindi che nel caso degli enti non commerciali il meccanismo sembra incentivare tributariamente distribuzioni di utili da parte dell'ente partecipato a discapito di eventuali capitalizzazioni, dalle quali deriverebbero future plusvalenze tassabili associate a fenomeni di doppia imposizione.

## **2.2 - IRAP**

L'Irap (Imposta Regionale sulle Attività Produttive) è un tributo dovuto da imprese e professionisti il cui gettito è attribuito alle Regioni per coprire le spese dell'assistenza sanitaria.

Presupposto dell'imposta regionale è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Per quanto riguarda l'applicazione dell'IRAP negli enti sportivi dilettantistici questa non avviene secondo una modalità uniforme nei confronti dei diversi soggetti sportivi.

Infatti, devono evidenziarsi tre modalità applicative diverse che risultano strettamente dipendenti dalla scelta del modello organizzativo civilistico adottato ( società ovvero associazione) oltreché dalla eventualità di applicazione di un regime forfetario di determinazione del reddito.

Accanto ad una modalità ordinaria di determinazione della base imponibile IRAP stabilita per i soggetti commerciali (società e "area impresa" delle associazioni) ne è prevista una che trova applicazione limitatamente a quelle associazioni che svolgendo attività istituzionale impiegano in tale contesto lavoratori ed infine una uniforme per tutti gli enti sportivi che si avvalgono di regimi forfetari di determinazione del reddito.

### **2.2.1 - L'IRAP nelle società sportive dilettantistiche**

Con riferimento alle società di capitali e alle cooperative senza scopo di lucro sportive dilettantistiche la base imponibile IRAP si determina

mediante le ordinarie regole previste per gli enti commerciali. Pertanto, trattandosi di soggetti tenuti per legge alla contabilità ordinaria e alla redazione del bilancio, il valore della produzione netta è dato dalla differenza tra la somma delle voci classificabili nel valore della produzione di cui al primo comma, 1 lett. A), dell'art. 2425 del C.C. e la somma di quelle classificabili nei costi della produzione di cui alla lettera B) del medesimo comma, ad esclusione delle perdite su crediti e delle spese per il personale dipendente. Pertanto, per la determinazione della base imponibile per i soggetti commerciali è necessario il passaggio attraverso diverse fasi:

1) riclassificazione secondo le regole di bilancio previste dalla disciplina civilistica. Ai fini IRAP, indipendentemente dalla collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi sono accertati in ragione della loro corretta classificazione;

2) inclusione delle voci rilevanti ai fini della disciplina IRAP;

3) valorizzazione degli elementi considerati mediante l'applicazione delle rettifiche derivanti dalle disposizioni del TUIR<sup>43</sup>;

4) rettifiche in applicazione della specifica disciplina dell'IRAP.

Per quanto attiene alle rettifiche di cui al punto 4) si deve tenere in considerazione quanto stabilito dall'art. 11 del D. Lgs. n. 446/1997.

Pertanto, sono deducibili nella determinazione della base imponibile IRAP:

---

<sup>43</sup> Ad eccezione di quelle previste dagli artt. 91, 96 e 109, commi 5), secondo periodo, e 6), del TUIR e dall'art. 17, comma 1), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504

1) i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, le spese relative agli apprendisti, ai disabili e le spese per il personale assunto con contratti di formazione lavoro, nonché, i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo;

2) le somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni e di servizi destinati alla generalità o a categorie di dipendenti e dei collaboratori e quelle erogate ai dipendenti e collaboratori medesimi a titolo di rimborso analitico di spese sostenute nel compimento delle loro mansioni lavorative. Inoltre, gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile mentre nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione IRAP;

Diversamente non sono deducibili:

1) i costi relativi al personale classificabili nell'art. 2425, primo comma, lettera B), numeri 9) e 14) del codice civile;

2) i compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, di cui all'art. 67, comma 1), lettere *i)* e *l)*, del TUIR;

3) i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa, anche a progetto;

4) i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente;

5) gli utili spettanti agli associati in partecipazione di cui alla lettera c) dell'art. 53, comma 2), del TUIR;

6) il canone relativo a contratti di locazione finanziaria limitatamente alla parte riferibile agli interessi passivi<sup>44</sup>.

Infine, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP concorrono anche i proventi e gli oneri classificabili fra le voci diverse da quelle richiamate, quando correlati a componenti positivi e negativi del valore della produzione di periodi d'imposta precedenti o successivi e, in ogni caso, le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda, nonché i contributi erogati a norma di legge con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione.

Relativamente alle società sportive dilettantistiche sono previste le seguenti ulteriori deduzioni<sup>45</sup>:

a) euro 8.000 se la base imponibile non supera euro 180.759,91;

---

<sup>44</sup> Determinata secondo le modalità di calcolo, anche forfetarie, stabilite con decreto del ministro delle Finanze.

<sup>45</sup> Importi così modificati dall'art. 1 comma 347 lett. C) e 348 della L. n. 311/2004 (Finanziaria 2005) in vigore dal 1° gennaio 2005. Per gli importi delle deduzioni in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi e in caso di inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno, sono ragguagliati all'anno solare

*b)* euro 6.000 se la base imponibile supera euro 180.759,91 ma non euro 180.839,91;

*c)* euro 4.000 se la base imponibile supera euro 180.839,91 ma non euro 180.919,91;

*d)* euro 2.000 se la base imponibile supera euro 180.919,91 ma non supera 180.999,91.

Altresì per le società sportive dilettantistiche con componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori nel periodo d'imposta a euro 400.000, spetta una deduzione della base imponibile pari a euro 2.000 per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo d'imposta fino a un massimo di cinque. Tale deduzione è ragguagliata ai giorni di durata del rapporto di lavoro nel corso del periodo d'imposta e nel caso di contratti di lavoro a tempo parziale è ridotta in misura proporzionale. Ai fini del computo del numero di lavoratori dipendenti per i quali spetta la deduzione di cui al presente comma non si tiene conto degli apprendisti, dei disabili e del personale assunto con contratti di formazione lavoro.

Sono, infine, previste ulteriori deduzioni in caso di incremento del numero di lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato.

## 2.2.2 - L'IRAP nelle associazioni sportive dilettantistiche

Il valore della produzione (che rappresenta la base imponibile su cui si determina l'imposta) è diverso a seconda che l'associazione svolga solo attività istituzionale o anche attività di natura commerciale.

Infatti, l'art. 10 del D. Lgs. n. 446/1997 per gli enti privati che pongono in essere esclusivamente attività non commerciali, definisce in generale la base imponibile IRAP come derivante dall'ammontare delle seguenti voci:

- retribuzioni spettanti al personale dipendente;
- redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente<sup>46</sup>;
- compensi per collaborazione coordinata e continuativa<sup>47</sup>;
- compensi per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente<sup>48</sup>.

Tale modalità di determinazione della base imponibile viene denominata retributiva proprio perché è composta dalla sommatoria degli importi derivanti da prestazioni di lavoro di qualunque tipo.

---

<sup>46</sup> Art. 50 – ex art. 47 del TUIR.

<sup>47</sup> Art. 53 comma 2, lett. a) del TUIR.

<sup>48</sup> Art. 67 – ex art. 81, comma 1, lett. l) TUIR.

L'ente sportivo che ha sostenuto tali costi ha l'obbligo di compilare ed inviare la dichiarazione Irap (Modello UNICO – Enti Non Commerciali) ai soli fini dell'imposta.

Le associazioni che, invece, svolgono sia attività istituzionale che commerciale ed hanno scelto il regime fiscale agevolato, calcolano la base imponibile Irap sommando al reddito ottenuto ai fini Ires (applicando cioè il coefficiente di redditività del 3% sui proventi commerciali conseguiti) i seguenti costi non deducibili ai fini Irap:

- le retribuzioni pagate al personale dipendente e redditi assimilati;

- i compensi erogati per prestazioni di lavoro autonomo non abituale;

- gli interessi passivi.

Una volta determinata la base imponibile, per determinare l'ammontare dell'Irap dovuta si applicherà la percentuale del 4,25 per cento (o altra aliquota prevista da legge regionale).

Il reddito imponibile e l'ammontare dell'imposta dovuta dovranno essere dichiarati presentando il Modello UNICO - Enti Non Commerciali.

Le agevolazioni nel pagamento dell'Irap consistono essenzialmente in deduzioni dalla base imponibile. In particolare, non concorrono a determinare il valore della produzione:

- i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- le spese relative agli apprendisti, ai disabili e al personale assunto con contratti di formazione lavoro;
- i compensi, i premi, i rimborsi forfetari e le indennità di trasferta corrisposti a sportivi dilettanti.

### **2.3 – Le attività considerate “non commerciali”**

Le associazioni sportive dilettantistiche possono considerare “non commerciali”, con i conseguenti vantaggi fiscali, determinate attività rese nell’ambito della vita associativa, a condizione, però, che abbiano redatto l’atto costitutivo e lo statuto nella forma dell’atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata e che in essi siano presenti ulteriori clausole<sup>49</sup>.

Tra queste:

- il divieto di distribuire utili o avanzi di gestione;
- l’obbligo, in caso di scioglimento, di devoluzione del patrimonio a fini di pubblica utilità;
- l’obbligo di redazione di un rendiconto annuale economico e finanziario;

---

<sup>49</sup> Art. 148, comma 8, del TUIR.

– l'intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte.

Ad esempio, non si considera mai “commerciale” l'attività svolta nei confronti dei propri associati in conformità agli scopi istituzionali.

A prescindere dal rispetto delle citate clausole, le quote o contributi associativi incassati non concorrono a formare il reddito dell'ente.

In ogni caso, si considera di natura commerciale l'attività resa dietro corrispettivi specifici.

E' prevista una deroga a tale principio in base alla quale non vengono considerate di natura commerciale (e quindi non sono tassabili) le operazioni svolte in conformità allo statuto e in attuazione del fine istituzionale dell'ente, anche se comportano prestazioni dietro corrispettivi specifici.

Inoltre, con un'ulteriore deroga il legislatore ha previsto che la cessione di pubblicazioni anche a terzi non soci dietro corrispettivo non è considerata commerciale se le stesse vengono cedute, prevalentemente, agli associati.

Vi sono delle attività considerate comunque oggettivamente commerciali. Tra esse:

- cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
- erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore;

- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- gestione di spacci aziendali e di mense;
- somministrazione di pasti;
- prestazioni di trasporto e di deposito;
- organizzazioni di viaggi e di soggiorni turistici;
- prestazioni alberghiere e di alloggio;
- prestazione di servizi portuali ed aeroportuali;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni;
- pubblicità commerciale.

#### **2.4. – Le agevolazioni per chi sostiene le associazioni sportive**

Il legislatore fiscale ha pensato anche ad una forma di sostegno indiretto delle associazioni che promuovono la pratica sportiva. Ha previsto, infatti, agevolazioni fiscali, sotto forma di detrazioni d'imposta o deduzioni dal reddito, per i contribuenti che effettuano erogazioni liberali alle associazioni sportive dilettantistiche.

### **2.4.1. – La detrazione IRPEF per iscrizione e abbonamento alle associazioni sportive**

Al fine di sostenere e incentivare la pratica sportiva dilettantistica, la legge finanziaria per il 2007 ha introdotto la possibilità di detrarre dall'Irpef una parte delle spese sostenute per l'iscrizione e l'abbonamento dei ragazzi e dei giovani di età compresa tra i 5 e i 18 anni ad associazioni sportive, palestre, piscine e altre strutture che promuovono lo sport dilettantistico. La detrazione è pari al 19% delle somme pagate a partire dall'anno 2007 e va calcolata su un importo massimo di 210 euro l'anno.

Con il decreto del Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze 28 marzo 2007, sono state definite le regole per usufruire dell'agevolazione fiscale.

Anzitutto, sono state individuate le associazioni e le strutture sportive che promuovono la pratica sportiva dilettantistica.

In particolare, si tratta:

– delle società e associazioni sportive dilettantistiche<sup>50</sup> che nella propria denominazione sociale indicano la finalità sportiva e la ragione o denominazione sociale dilettantistica;

---

<sup>50</sup> Indicate dall'articolo 90, commi 17 e seguenti della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

– delle palestre, delle piscine e delle altre strutture e impianti sportivi destinati alla pratica sportiva dilettantistica, comunque organizzati, che esercitano pratica sportiva non professionale, agonistica e non agonistica. Si comprendono anche gli impianti polisportivi gestiti da soggetti giuridici, pubblici o privati, diversi dalle società ed associazioni sportive.

In sostanza, la detrazione è ammessa anche nel caso di iscrizione a impianti sportivi di soggetti giuridici privati, quali imprenditori singoli, società di persone, società di capitali.

Il decreto, inoltre, indica le modalità di pagamento e i requisiti che deve possedere la certificazione della spesa.

Per fruire della detrazione la spesa deve essere certificata da bollettino bancario o postale, da fattura, ricevuta o quietanza di pagamento, da cui devono risultare i seguenti elementi:

– i dati della ditta, denominazione o ragione sociale e sede legale, ovvero, se persona fisica, nome cognome e residenza, nonché il codice fiscale;

– la causale del pagamento;

– l'attività sportiva esercitata;

– l'importo pagato per la prestazione resa;

– i dati anagrafici del praticante l'attività sportiva e codice fiscale della persona che effettua il pagamento.

Si ricorda che si potrà fruire per la prima volta della nuova detrazione Irpef nella dichiarazione dei redditi che le persone fisiche presenteranno nel 2008 (per tutte le spese sostenute nell'anno 2007).

Le ricevute e le certificazioni dei pagamenti effettuati non vanno allegati alla dichiarazione ma conservati ed esibiti su richiesta dell'Agenzia delle Entrate.

#### **2.4.2. – Le erogazioni liberali effettuate da persone fisiche**

In tema di erogazioni liberali a favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche, l'art. 90, comma 9, ha introdotto le seguenti novità al regime preesistente.

L'art. 90, comma 9, lettera a)<sup>51</sup>, stabilisce che le erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche in favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche danno diritto ad una detrazione dall'imposta lorda del 19% calcolata su un importo complessivo in ciascun periodo di imposta non superiore a 1.500 euro<sup>52</sup>.

Rimangono inalterate le condizioni per fruire della detrazione: il versamento deve essere eseguito tramite banca, ufficio postale ovvero con

---

<sup>51</sup> Tale articolo sostituisce la lett. i-ter dell'art. 13-bis, comma 1, del TUIR.

<sup>52</sup> Il limite fissato dall'art. 37 della L. n. 342 del 21 novembre 2000 era di due milioni di lire.

altre modalità stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze<sup>53</sup>.

Tra le modalità di effettuazione dei versamenti<sup>54</sup> si ricordano: conti correnti bancari o postali intestati alle società e associazioni sportive dilettantistiche, carte di credito, bancomat, assegni non trasferibili intestati alle società o associazioni sportive destinatarie dei versamenti.

Le predette modalità di versamento devono essere osservate qualunque sia l'importo dell'erogazione liberale effettuata.

Per quanto riguarda i destinatari dell'erogazione si precisa che la norma in esame già si riferiva, anche nel precedente testo, alle associazioni sportive dilettantistiche, ricomprese nella sintetica espressione "società sportive dilettantistiche" e si estende ora anche alle nuove società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro.

La documentazione comprovante l'effettuazione delle erogazioni liberali non va allegata alla dichiarazione dei redditi, ma conservata dal contribuente ed esibita, se richiesta, agli uffici competenti dell'Agenzia delle Entrate.

Nel caso in cui l'associazione abbia assunto la qualifica di ONLUS:

---

<sup>53</sup> Da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della L. n. 400/1988.

<sup>54</sup> Già citate nella Circ. n. 43/E dell'8 marzo 2000 e nella Circ. n. 207/E del 16 novembre 2000.

- si possono dedurre le liberalità in denaro o in natura erogate nel limite del 10 per cento del reddito dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui;
- è prevista una detrazione dall’Irpef nella misura del 19% da calcolare su un importo massimo di 2.065,83 euro per le erogazioni liberali;
- inoltre, i contribuenti possono decidere, in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi, di destinare alle associazioni sportive dilettantistiche il 5 per mille dell’IRPEF dovuta.

### **2.4.3. – Le erogazioni delle società ed enti**

Il comma 8 dell’art. 90 della L. n. 289/2002 prevede che i corrispettivi in denaro o in natura erogati in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche, fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva, non superiori all’importo annuo di 200.000 euro, costituiscono per il soggetto erogante “spese di pubblicità”.

La disposizione in esame introduce, in sostanza, ai fini delle imposte sui redditi, una presunzione assoluta circa la natura di tali spese, che vengono considerate – nel limite del predetto importo – comunque di

pubblicità e, pertanto, integralmente deducibili per il soggetto erogante<sup>55</sup> nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio medesimo e nei quattro anni successivi.

Si evidenzia che la fruizione dell'agevolazione in esame è subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni:

1) i corrispettivi erogati devono essere necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante;

2) deve essere riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima.

Inoltre, la stessa detrazione prevista per le persone fisiche (19% su un importo massimo di 1.500 euro per periodo d'imposta) può essere fruita anche dalle società e dagli enti commerciali e non.

Riguardo alle modalità di versamento valgono le stesse regole previste per le persone fisiche (banca, posta, carte di credito).

Nel caso in cui l'associazione abbia assunto la qualifica di ONLUS, si possono dedurre le liberalità in denaro o in natura erogate nel limite del 10% del reddito dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui.

---

<sup>55</sup> Art. 74, comma 2), del TUIR.

In alternativa a questa deduzione, è possibile dedurre dal reddito di impresa un importo non superiore a 2.065,83 euro o al 2% del reddito di impresa dichiarato.

## **3 - LE AGEVOLAZIONI PER LE IMPOSTE INDIRETTE**

### **3.1 – L’IVA**

L’Iva (Imposta sul Valore Aggiunto) è il tributo che colpisce la parte di incremento di valore che il bene subisce nelle singole fasi di produzione e distribuzione, fino ad incidere totalmente sul consumatore finale.

Un’impresa determina l’imposta, generalmente, detraendo l’importo pagato sugli acquisti da quello incassato sui ricavi.

Per le associazioni sportive dilettantistiche l’Iva ammessa in detrazione è quella relativa agli acquisti effettuati nell’esercizio dell’attività commerciale, purché siano soddisfatte alcune condizioni. In particolare occorre:

- conservare tutti i documenti di acquisto;
- che i beni o i servizi acquistati o importati siano inerenti all’attività d’impresa;
- che l’attività commerciale sia gestita con contabilità separata rispetto a quella istituzionale;
- che la contabilità sia tenuta, anche in relazione all’attività istituzionale, in modo corretto e trasparente.

Sono, infatti, previsti due regimi forfetari di determinazione dell'Iva, a seconda del volume dei ricavi conseguiti:

– il regime forfetario previsto dalla legge n. 398 del 1991 per le associazioni che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito proventi derivanti da attività commerciali in misura inferiore al limite di 250.000 euro.

– il regime forfetario previsto per le attività spettacolistiche, per le associazioni con volume d'affari annuo fino a 25.822,84 euro. In questo caso la base imponibile viene determinata nella misura del 50% dell'ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi, senza poter operare la detrazione analitica dell'imposta assolta sugli acquisti.

In presenza di più attività, per l'applicazione di questo regime forfetario va considerato solamente il volume d'affari derivante dalle attività spettacolistiche.

### **3.1.1 – Il regime forfetario della L. n. 391/1998**

Dal 1° gennaio 2000, infatti, alle società e associazioni sportive che optano per la legge n. 398/1991, si applicano, ai fini IVA, con riferimento ai proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali connesse alle

istituzionali<sup>56</sup>, le disposizioni del sesto comma dell'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972<sup>57</sup>.

Tra i proventi<sup>58</sup> possono annoverarsi anche quelli realizzati per le prestazioni pubblicitarie, i quali, in mancanza di un'espressa previsione normativa, godono, quindi della detrazione del 50% stabilita, in via generale, dal citato sesto comma dell'art. 74.

Tra i proventi assoggettati ad IVA rientrano anche quelli che, invece, ai sensi del nuovo comma 2) dell'art. 25 della legge n. 133/1999, non concorrono alla determinazione del reddito imponibile, ed, in particolare, quelli realizzati nello svolgimento di attività connesse agli scopi istituzionali – lett. a) – che, invece, nella precedente formulazione, in quanto occasionali e saltuari, non erano soggetti ad IVA.

Non sono, invece, soggetti al tributo i proventi di cui alla successiva lett. b) dello stesso comma 2) dell'art. 25<sup>59</sup>.

Le società e le associazioni sportive che optano per la legge n. 398/1991 devono<sup>60</sup>:

– versare trimestralmente l'IVA mediante delega unica di pagamento (Mod. F 24), entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di

---

<sup>56</sup> Art. 9 comma 1) D.P.R. n. 544/1999.

<sup>57</sup> Così come sostituito dall' art. 17 comma 1) del D.Lgs. n. 60/1999.

<sup>58</sup> Come precisato nella C.M. 7 settembre 2000, n. 165/E al punto 3.4.

<sup>59</sup> Proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità dell'art. 143, ex 108, comma 3), lett. a), del TUIR.

<sup>60</sup> Art. 9, comma 3), del regolamento emanato con D.P.R. n. 544/1999.

riferimento, con possibilità di avvalersi della compensazione di cui all'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241<sup>61</sup>;

- numerare progressivamente e conservare le fatture di acquisto<sup>62</sup>;
- annotare, anche con un'unica registrazione, entro il giorno 15 del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, nel modello di cui al D.M. 11 febbraio 1997, opportunamente integrato.

I soggetti in argomento soggiacciono, come già anticipato, alle disposizioni di cui all'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972, il quale, al secondo e terzo periodo, stabilisce:

- la forfetizzazione della detrazione<sup>63</sup> in misura pari al 50% dell'IVA relativa alle operazioni imponibili, ivi comprese quelle pubblicitarie;
- la forfetizzazione della detrazione in misura pari ad un decimo delle operazioni di sponsorizzazione;
- la forfetizzazione della detrazione in misura pari ad un terzo per le cessioni o concessioni di ripresa TV e trasmissione radiofonica.

---

<sup>61</sup> Sul versamento trimestrale non si applicano gli interessi dell' 1% previsti dal comma 3) dell'art. 33 del D.P.R. n. 633/1972, a carico dei soggetti che optano per il versamento IVA trimestrale. Ciò in quanto la cadenza trimestrale del versamento IVA per i soggetti che optano per la legge n. 398/1991 è stabilita espressamente dallo stesso comma 3) dell'art. 9 del D.P.R. n. 544/1999.

<sup>62</sup> A norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972.

<sup>63</sup> Art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

Pertanto, a far tempo dal 1° gennaio 2000, i soggetti che optano per la legge n. 391/1998, assolvono l'IVA versando trimestralmente, non più alla SIAE, ma con delega unica Mod. F24:

- il 50% dell'Iva incassata su tutti i corrispettivi e proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, ivi compresi quelli pubblicitari;

- il 90% dell'Iva incassata sulle fatture emesse per sponsorizzazioni;

- i 2/3 dell'Iva incassata sulle fatture emesse per la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva o trasmissione radiofonica.

Inoltre, lo stesso art. 74, comma 6), stabilisce:

- l'esonero dall'obbligo di fatturazione, tranne che per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni di diritti radio TV e per le prestazioni pubblicitarie;

- l'esonero degli obblighi di registrazione, salvo la tenuta del registro degli acquisti;

- l'esonero dall'obbligo di dichiarazione annuale dell'IVA.

Pertanto, in via riepilogativa, le entità sportive dilettantistiche in regime di L. n. 398/1991 determinano l'IVA da versare secondo i seguenti sistemi:

a) applicando le detrazioni forfetarie in precedenza indicate con riferimento all' IVA a debito, derivante dai proventi connessi all'attività istituzionale e a quelli derivanti dalle eventuali attività di intrattenimento;

b) secondo il meccanismo ordinario dell'IVA sulle vendite meno l'IVA sugli acquisti, in presenza di proventi derivanti da attività commerciali non connesse con le istituzionali e non derivanti da intrattenimenti.

### **3.1.2 - Il regime IVA forfetario previsto per le associazioni con volume d'affari non superiore a euro 25.822,84**

Anche le associazioni sportive che non hanno optato per il regime di cui alla legge n. 398/1991 possono continuare a liquidare l'IVA con criteri forfetari.

Questa possibilità, prevista espressamente dall'art. 74-*quarter* del D.P.R. n. 633/72<sup>64</sup>, rappresenta, infatti l'unica deroga al nuovo principio generale secondo cui per gli spettacoli sportivi di ogni genere l'IVA deve essere determinata nel modo ordinario.

Si tratta di un particolare metodo forfetario previsto dall'art. 18 del D. Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60, per i soggetti minori che nell'anno solare

---

<sup>64</sup> Introdotta dall'art. 18 del D. Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60.

precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a euro 25.822,84 e applicabile per la prima volta dal 1° gennaio 2000.

Gli aspetti essenziali del nuovo metodo forfetario possono essere così sintetizzati:

- l'IVA assolta sugli acquisti è integralmente indetraibile;
- la base imponibile IVA è rappresentata dal 50% dell'ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi;
- nel volume d'affari rientrano tutti i proventi commerciali ivi compresi quelli derivanti da sponsorizzazioni, pubblicità e così via;
- sulla base imponibile, determinata previa riduzione del 50% dei corrispettivi riscossi, si applicano diverse aliquote IVA in relazione alle varie prestazioni effettuate. Ad esempio per i corrispettivi realizzati con la somministrazione di alimenti e bevande da un chiosco o da un bar si applicherà l'aliquota del 10%; se le prestazioni sono rappresentate da pubblicità o sponsorizzazione si applicherà l'aliquota nella diversa misura del 20% e così via.

I corrispettivi percepiti devono essere certificati mediante il rilascio della ricevuta fiscale<sup>65</sup>, o dello scontrino fiscale manuale o prestampato a

---

<sup>65</sup> Legge 10 maggio 1976, n. 249.

tagli fissi<sup>66</sup>, integrati con le indicazioni richieste dall'art. 74-*quarter*, comma 3, del D. Lgs. n. 60/99.

I principali obblighi di questi soggetti denominati minori possono essere così riassunti<sup>67</sup>:

- assolvere all'obbligo di numerazione delle fatture ricevute;
- conservare i documenti aventi rilievo tributario<sup>68</sup>;
- versare annualmente l'IVA conferendo delega a un'azienda di credito ovvero a un ufficio postale utilizzando l'apposito modello F 24;
- presentare la dichiarazione annuale IVA;
- presentare la nuova comunicazione dei dati IVA prevista dall'art. 8-*bis* del D.P.R. 22 luglio 1988, n. 322<sup>69</sup>.

Gli stessi soggetti sono esonerati:

- dall'obbligo di annotazione dei corrispettivi;
- dall'obbligo di liquidare periodicamente<sup>70</sup> l'IVA;
- dai relativi versamenti periodici dell'IVA.

Questo criterio di determinazione dell'IVA secondo il metodo forfetario previsto dall'art. 18 del D. Lgs. n. 60/99 rappresenta il regime

---

<sup>66</sup> D.M. 30 marzo 1992.

<sup>67</sup> Art. 8 del D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544 emanato in attuazione degli adempimenti in materia di imposta sugli intrattenimenti.

<sup>68</sup> Art. 39 del D.P.R. n. 633/72.

<sup>69</sup> Introdotto dall'art. 9 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435.

<sup>70</sup> Con cadenza mensile o trimestrale.

IVA naturale dei soggetti cosiddetti minori, cioè per coloro che hanno realizzato un volume d'affari non superiore a euro 25.822,84<sup>71</sup>.

Qualora questi soggetti si comportino in maniera tale da manifestare la propria intenzione di voler determinare il tributo secondo il metodo ordinario, devono darne comunicazione all'erario.

L'opzione, manifestata attraverso il comportamento concretamente tenuto (comportamento concludente), ha effetto fino a quando non è revocata ed è in ogni caso vincolante per almeno cinque anni.

Il regime IVA forfetario cessa a partire dall'anno solare successivo a quello in cui viene superato il limite di 25.822,84 euro.

I contribuenti che si avvalgono di questo regime forfetario sono tenuti alla presentazione della dichiarazione IVA annuale. Pertanto, la comunicazione dell'opzione, e dell'eventuale revoca, deve essere effettuata barrando l'apposita casella contenuta nel quadro VO posto all'interno della dichiarazione medesima.

L'adempimento deve essere effettuato nella prima dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta per il quale ha effetto la scelta operata.

Si ricorda altresì, che dal 1° dicembre 2001 non è più possibile, in caso di dichiarazione di inizio dell'attività, effettuare la predetta comunicazione con il modello previsto dall'art. 35 del D.P.R. n. 633/72. A

---

<sup>71</sup> Rimane impregiudicata la possibilità di optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari come affermato espressamente dall'Amministrazione finanziaria con la circ. n. 165/E del 7 settembre 2000.

tal fine i modelli all'uopo predisposti, ed utilizzabili dal 1° gennaio 2003, non contengono più il quadro O<sup>72</sup> relativo all'esercizio delle opzioni e delle revoche.

Non rientrano nell'ambito applicativo del regime forfetario in esame le associazioni che hanno optato per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge n. 398/91.

### **3.1.3 – L’IVA negli spettacoli e negli intrattenimenti**

L'imposta sugli spettacoli è stata applicata, fino al 31 dicembre 1999, nei confronti di quelle associazioni che organizzavano e gestivano eventi sportivi spettacolistici. Si consideri, ad esempio, il caso di un club che partecipava ad un campionato di dilettanti e che consentiva al proprio pubblico di assistere alle gare di campionato con il pagamento di un titolo d'ingresso (biglietto); gli introiti delle gare scontano l'imposta sugli spettacoli.

La normativa di riferimento era costituita dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640 e si applicava sui proventi connessi all'attività spettacolistica e all'utilizzazione dello spettacolo.

Questo tributo ha rappresentato per molti anni, nel mondo dello sport, un punto di riferimento per le società che svolgevano attività

---

<sup>72</sup> Presente nei precedenti modelli approvati con il D.M. 16 dicembre 1994.

spettacolistica. Le disposizioni relative ai criteri di determinazione della base imponibile IVA e le modalità di riscossione coincidevano con quanto previsto per l'imposta sugli spettacoli ed il regime IVA applicabile naturalmente era quello forfetario previsto dall'art. 74 del D.P.R. n. 633/72.

In alternativa, le società potevano optare per la determinazione dell'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari liquidando il tributo quale differenza tra l'IVA addebitata in via di rivalsa<sup>73</sup> ai propri clienti e quella addebitata dai fornitori.

Dal 1° gennaio 2000 è entrato in vigore il D. Lgs. n. 60 del 26 febbraio 1999<sup>74</sup>, avente per oggetto l'introduzione dell'imposta sugli intrattenimenti e l'abrogazione dell'imposta sugli spettacoli.

Tale nuova imposta ha un ambito applicativo ben diverso dalla precedente, infatti, non sono assoggettati al nuovo tributo “gli spettacoli sportivi, di ogni genere, ovunque si svolgano”.

Le novità legislative contenute nel D. Lgs. n. 60/99 hanno determinato un duplice regime normativo riguardante coloro che operano nel settore dello spettacolo:

a) le attività soggette alla nuova imposta sugli intrattenimenti incluse nella tariffa allegata al D.P.R. n. 640/72 (modificata dal D. Lgs. n. 60/99)

---

<sup>73</sup> L'esercizio della rivalsa è obbligatorio ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. n. 633/72.

<sup>74</sup> Emanato in attuazione della delega contenuta nella legge 3 agosto 1998, n. 288 per la revisione del trattamento tributario delle attività spettacolistiche, degli intrattenimenti, dei giochi e delle altre attività assimilate.

assoggettate ad un regime IVA forfetario come avveniva nel sistema applicabile fino al 31 dicembre 1999. La detrazione IVA spetta nella misura forfetaria del 50%, ed il calcolo viene effettuato sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti. Il contribuente può, comunque, optare sempre per il regime IVA ordinario<sup>75</sup>;

b) le attività per le quali è stata abrogata l'imposta sugli spettacoli e che non sono soggette al nuovo tributo sugli intrattenimenti indicate nella tabella C allegata al decreto. In questo caso è applicabile solo il regime IVA ordinario.

Tra tali attività sono ricompresi gli "spettacoli sportivi, di ogni genere, ovunque si svolgano"; dunque, dal 1° gennaio del 2000 le associazioni sportive devono determinare l'IVA nei modi ordinari e le opzioni per il regime forfetario di cui all'art. 74 del D.P.R. n. 633/72, precedentemente esercitate, perdono ogni efficacia in proposito.

In realtà le previsioni contenute nella suddetta tabella interessano le associazioni sportive anche in relazione ad alcune attività collaterali. Ad esempio, con la diffusione della pay Tv le associazioni o circoli sportivi organizzano un servizio a pagamento consentendo, non solo ai propri associati, ma a chiunque ne faccia richiesta, di assistere agli incontri di calcio programmati e trasmessi in forma codificata. Anche queste attività

---

<sup>75</sup> Esercitando l'opzione ai sensi del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442 che ha attribuito rilevanza giuridica ai cosiddetti comportamenti concludenti.

sono escluse da ogni forma di tassazione per ciò che riguarda l'imposta sugli intrattenimenti. Si tratta, però, di prestazioni di servizi rilevanti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto che deve essere liquidata secondo i criteri normali. Queste prestazioni, presentano chiaramente i connotati della "commercialità" e pertanto , sono rilevanti anche ai fini dell'imposizione sui redditi.

### **3.1.4 – Pubblicità e sponsorizzazioni**

Con riferimento alle attività di sponsorizzazione e di pubblicità<sup>76</sup> si possono riscontrare diverse problematiche che sono essenzialmente riconducibili alle difficoltà definitorie e alle conseguenti idonee modalità di tassazione, soprattutto in campo IVA.

Ai fini dell'individuazione degli esatti termini definatori e distintivi tra prestazioni di pubblicità e sponsorizzazioni è opportuno riferirsi a quanto richiamato nella Ris. Min. Fin. n. 137/E del 9 agosto 1999, ove sono indicate due definizioni di tali fattispecie che possono ritenersi idonee ad identificare una qualificazione di carattere generale.

---

<sup>76</sup> L'art. 90 comma 8) della L. n. 289/2002 stabilisce che il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'art. 108, comma 2), del D.P.R. n. 917/1986.

In proposito, si afferma che in relazione ad un evento sportivo si ha mera pubblicità se l'attività promozionale è, rispetto all'evento, in rapporto di semplice occasionalità, diversamente vi è sponsorizzazione se tra la promozione di un nome o di un marchio e l'evento agonistico viene istituito uno specifico abbinamento. In altri termini, è precisato che nella sponsorizzazione un soggetto utilizza il beneficiario quale veicolo della propria immagine traendone importanza e prestigio. Pertanto, è lo stabile abbinamento tra il nome dello sponsor e l'attività, la qualità e l'immagine del beneficiante che presuppone l'esistenza della suddetta connessione (marchio e atleta o squadra), rendendo superfluo procedere ad un accertamento analitico diretto a verificare quali attività del beneficiario presentino o meno tale carattere. Diversamente, la pubblicità presenta, invece, un carattere di occasionalità rispetto all'evento, nel senso che la stessa si inserisce nell'evento in modo avulso ed estraneo ai contenuti dello stesso.

Ai fini dell'IVA sia la pubblicità, sia la sponsorizzazione si qualificano quali prestazioni di servizi e ove riscontrati i requisiti dell'imponibilità oggettiva, soggettiva e territoriale si ha rilevanza ed imponibilità al predetto tributo. Tuttavia, al riguardo, si evidenzia che in presenza di associazioni sportive dilettantistiche che effettuino attività di sponsorizzazione o di pubblicità meramente occasionali, queste non

avranno rilevanza ai fini IVA mentre saranno imponibili IRES quali redditi diversi.

Da ultimo, si sottolinea che il corretto inquadramento di un'operazione come di sponsorizzazione o di pubblicità ha ripercussioni rilevanti in presenza di opzione per l'applicazione del regime previsto dalla L. n. 398/1991. Infatti, mentre per le prestazioni di sponsorizzazione la detrazione dell'IVA è forfetizzata in misura pari a 1/10, in caso di proventi da pubblicità la forfetizzazione è determinata nella più ampia misura del 50%.

### **3.1.5 – Le raccolte occasionali di fondi negli enti sportivi**

L'attività di raccolta fondi, (c.d. di *fund raising*), rappresenta una delle funzioni maggiormente delicate e centrali dei soggetti non lucrativi. Infatti, tenuto conto della vocazione e delle finalità ideali che identificano tali entità, oltreché delle molteplici limitazioni allo svolgimento di attività di carattere commerciale, essa spesso assume la funzione di un'irrinunciabile fonte di sostentamento. Tanto premesso, il legislatore tributario, ha ritenuto di attribuire uno speciale status agevolativo a tali forme di reperimento delle risorse. In particolare, la disciplina delle entità non lucrative prevede due ipotesi principali di

raccolte fondi, che interessano ai fini della presente esposizione:

1) le raccolte occasionali di fondi degli enti non commerciali, previste dall'art. 143 del TUIR;

2) le raccolte di fondi per le società e associazioni sportive dilettantistiche di cui all'art. 25 della L. n. 133/1999.

Con riferimento alla generalità degli enti non commerciali è prevista la possibilità di accedere ad una particolare forma di reperimento delle risorse necessarie al sostenimento delle attività istituzionali, quella della raccolta occasionale di fondi. Al riguardo la disciplina è contenuta nell'art. 143 comma 3 lett. a) del TUIR, che stabilisce la non concorrenza alla formazione del reddito degli enti non commerciali<sup>77</sup> dei fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. Inoltre, l'art. 2 comma 2 del D. Lgs. n. 460/1997 stabilisce che le attività di raccolte occasionali di fondi sono escluse dall'IVA e da ogni altro tributo.

Tuttavia, affinché le predette raccolte possano effettivamente beneficiare del generalizzato regime di esclusione da ogni tributo, è

---

<sup>77</sup> di cui all'art. 73 comma 1 lett. c) del TUIR.

necessario che le stesse rispettino le seguenti condizioni:

1) deve trattarsi di iniziative occasionali (seppure i termini della occasionalità non risultano quantitativamente identificati né in sede legislativa, né interpretativa);

2) la raccolta dei fondi deve avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

3) i beni eventualmente ceduti per la raccolta dei fondi devono essere di modico valore.

Diversamente, con riferimento agli enti sportivi la possibilità di effettuare raccolte occasionali di fondi risulta disciplinata da una norma specifica che è l'art. 25 comma 2) della L. n. 133/1999. Tale disposizione si rivolge:

1) alle associazioni sportive dilettantistiche, comprese quelle non riconosciute dal CONI o dalle Federazioni sportive nazionali purché riconosciute da enti di promozione sportiva che hanno optato per la L. n. 398/1991;

2) alle società di capitali sportive dilettantistiche di cui all'art. 90 della L. n. 289/2002 che hanno optato per la L. n. 398/1991.

Nei confronti dei predetti soggetti è stabilito che non concorrono a formare il reddito imponibile, per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore al limite

annuo complessivo fissato con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del

bilancio e della programmazione economica e con il Ministro per i beni e le attività culturali<sup>78</sup>:

*a)* i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;

*b)* i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all'art. 143, comma 3), lettera *a)*, del D.P.R. n. 917/1986.

Pertanto, a differenza di quanto previsto per la generalità degli enti non commerciali in presenza di società<sup>79</sup> e associazioni sportive dilettantistiche la raccolta fondi deve possedere i seguenti requisiti:

1) è necessario aver optato per l'applicazione del regime previsto dalla L. n. 398/1991 ed aver ottenuto la qualificazione sportiva dilettantistica (quindi riconoscimento del CONI o di una federazione sportiva o di un ente di promozione sportiva);

---

<sup>78</sup> Art. 1 D.M. 10 novembre 1999 n. 9946 ha stabilito detto limite in euro 51.645,69.

<sup>79</sup> Le società sportive dilettantistiche possono usufruire delle disposizioni previste in materia di raccolte di fondi previste dall'art. 25 della L. n. 133/1999, in virtù del richiamo espressamente previsto dall'art. 90 della L. n. 289/2002 dove è stabilito che Le disposizioni della L. 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro. In proposito si deve evidenziare che esistono dubbi in merito alla possibilità di usufruire della presente agevolazione con riferimento alle società cooperative sportive dilettantistiche.

2) non può effettuarsi più di due volte l'anno, anche se non è necessario che sia concomitante con celebrazioni e ricorrenze;

3) gli eventuali proventi eccedenti 51.645,69 euro assumono rilevanza tributaria;

4) oltre alle modalità di reperimento risorse previste per la generalità degli enti non commerciali (*ex art. 143 comma 3 lett. a del TUIR*), è consentito effettuare, in esenzione da tassazione IRES, attività di carattere commerciale connesse agli scopi istituzionali. Tuttavia, in presenza di dette attività commerciali connesse, l'eventuale esclusione dall'imponibilità IVA deve valutarsi con riferimento alla singola manifestazione specifica, avendo riguardo all'eventualità che sia profilabile l'elemento dell'occasionalità e la conseguente carenza del requisito oggettivo di imponibilità.

### **3.2 - L'imposta di registro**

L'art. 90, comma 5, prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, pari ad euro 168, per gli atti di costituzione e trasformazione delle società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal C.O.N.I.<sup>80</sup> ove «direttamente connessi allo svolgimento

---

<sup>80</sup> In base all'art. 21 dello Statuto del C.O.N.I. la deliberazione dei provvedimenti di riconoscimento è rimessa al C.O.N.I. (in particolare al Consiglio Nazionale) previa verifica della rispondenza delle

dell'attività sportiva».

L'agevolazione riguarda, quindi, solo i soggetti che svolgono tali attività sotto il controllo del C.O.N.I. Sarà dunque necessario che le associazioni e le società siano affiliate ad una Federazione sportiva ovvero ad un Ente di promozione sportiva<sup>81</sup>. Deve quindi, ritenersi che, in caso di mancata affiliazione<sup>82</sup>, l'Ufficio Unico delle Entrate procederà al recupero della maggiore imposta dovuta.

Si deve poi osservare come la norma in commento sia lacunosa e difficile da interpretare. In particolare, per quanto riguarda l'operazione di trasformazione sarà agevole riscontrare come la formulazione dell'art. 4, parte I, della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/86, prevedesse per la fattispecie in rassegna, anche prima dell'entrata in vigore della

---

Federazioni sportive nazionali a specifici requisiti. La procedura per il riconoscimento degli Enti di promozione sportiva ed i requisiti necessari per questi sono indicati, invece, nell'art. 27 del medesimo statuto. Sul punto cfr. M. Sanino, *Diritto sportivo*, Padova, 2002, Cedam, p. 162 e ss.

<sup>81</sup> Il requisito dell'affiliazione non potrà essere soddisfatto, naturalmente, contestualmente alla costituzione della società sportiva. Sarà dunque necessario rinviare ad un momento successivo, rispetto a quello durante il quale la società fruisce della disposizione che prevede l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di 168 euro (la costituzione), la verifica dell'avvenuto riconoscimento del soggetto, appena costituito, da parte dell'ordinamento sportivo. Successivamente, in mancanza di tale requisito, l'Ufficio Unico delle Entrate potrà recuperare la maggiore imposta di registro richiedendo alla società di versare la differenza (aumentata delle sanzioni e degli interessi) tra l'imposta proporzionale applicabile agli atti di conferimento degli immobili effettuati in sede di costituzione ed il tributo applicato in misura fissa (€ 168). Per gli atti di trasformazione non esiste, invece, tale problema. Gli enti sportivi che intendono trasformarsi in società sono già esistenti. Pertanto sarà possibile riscontrare contestualmente alla redazione dell'atto di trasformazione se la società risulti affiliata ad una Federazione sportiva nazionale, ovvero ad un ente di promozione sportiva riconosciuto dal C.O.N.I. In caso di risposta negativa non sarà quindi possibile fruire della disposizione in rassegna. L'imposta di registro dovrà essere applicata in misura proporzionale in relazione agli immobili presenti nel patrimonio dell'ente oggetto di trasformazione in società.

<sup>82</sup> La Federazione potrebbe respingere la richiesta mancando i requisiti necessari previsti dalla normativa federale, ovvero la mancata affiliazione potrebbe scaturire dal comportamento inerte della società laddove questa non inoltri la richiesta.

Finanziaria del 2003, l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di lire 250.000. Inoltre, le stesse considerazioni possono essere fatte per la costituzione con conferimento di denaro<sup>83</sup>. Per le società costituite fino al 31 dicembre del 2002, con conferimento di denaro, l'imposta di registro doveva essere assolta nella misura di 168 euro, proprio come previsto dal comma 5 in esame. La novità, quindi, deve trovare applicazione con riferimento a fattispecie diverse rispetto a quelle ora prospettate<sup>84</sup>.

Sembra che la vera novità sia rappresentata dalla possibilità di costituire una società o associazione, mediante conferimento di immobile, scontando, però, solo il tributo in misura fissa in luogo delle aliquote proporzionali, previste dall'art. 1, della Tariffa - Parte I - allegata al D.P.R. n. 131/86<sup>85</sup>. Inoltre, la stessa disposizione dovrebbe riguardare le ipotesi di trasformazioni eterogenee disciplinate dagli artt. *2500-septies* e *2500-octies* nell'ambito della riforma del diritto societario che troverà concreta attuazione sin dal 1° gennaio 2004.

Tale riforma, infatti, recepisce esplicitamente la possibilità di procedere ad una trasformazione da ente di un tipo in un soggetto diverso (società) quando sussista compatibilità causale e, quindi, da ente

---

<sup>83</sup> Cfr. art.4, comma 1, lett. *a*), n. 5 della tariffa Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/86.

<sup>84</sup> Costituzione con conferimento in denaro.

<sup>85</sup> 8% per gli atti traslativi della proprietà di beni immobili in genere, 7% se l'atto ha ad oggetto fabbricati e relative pertinenze ... e così via.

non commerciale, in società costituita in una delle forme tipiche previste dal codice civile. In tale circostanza, (per le operazioni di trasformazione) gli immobili originariamente presenti nel patrimonio dell'ente non commerciale e che ora, per effetto dell'operazione di trasformazione, entrano a far parte del patrimonio di un soggetto avente diversa natura (la società) non devono scontare l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale, bensì solo il tributo in misura fissa di 168 euro.

Tale disposizione troverà immediata applicazione, e quindi anche prima dell'attuazione della riforma del diritto societario, perché le «trasformazioni eterogenee» sono ritenute già oggi ammissibili<sup>86</sup>.

Al fine di individuare la reale portata applicativa della disposizione, non potrà sfuggire come il legislatore abbia inteso circoscrivere tale beneficio alla circostanza che gli atti costitutivi o di trasformazione «siano direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva». Diversamente continuerà ad applicarsi la disciplina ordinaria, già vigente prima dell'approvazione della Finanziaria, la quale prevede la debenza del tributo in misura fissa, ma non per la fattispecie riguardante il conferimento di beni immobili.

---

<sup>86</sup> D'altra parte anche il legislatore della Finanziaria, dettando al riguardo una disciplina agevolata ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, costituisce una conferma indiretta dell'ammissibilità di tali operazioni.

Nel tentativo di ricostruire il significato attribuibile all'espressione utilizzata dal legislatore, potrebbe sostenersi come l'applicazione della disciplina in discorso debba essere posta in relazione alla tipologia di immobile oggetto di conferimento. È infatti necessario assicurare una stretta correlazione tra l'operazione di costituzione (o di trasformazione), con conferimento di immobile<sup>87</sup>, e lo svolgimento dell'attività sportiva. Solo in questa circostanza potrà ritenersi applicabile il tributo in misura fissa.

Sembra, quindi, che tale connessione diretta possa realizzarsi solo con il conferimento di immobili aventi con certezza una destinazione a finalità di tipo sportivo. Si tratterebbe, dunque, di immobili aventi classificazione catastale D/6, e cioè fabbricati, locali, aree attrezzate per esercizi sportivi. La medesima agevolazione dovrebbe altresì essere applicabile anche in relazione agli immobili aventi caratteristiche oggettive tali da essere classificati come D/6, ancorché iscritti in catasto con una diversa categoria. È necessario, dunque, fare riferimento alla situazione di fatto<sup>88</sup> e non esclusivamente al dato formale<sup>89</sup>.

In tutti gli altri casi e, quindi, anche per gli immobili

---

<sup>87</sup> In realtà nell'operazione di trasformazione il conferimento consiste nel passaggio degli immobili appartenenti al patrimonio dell'ente non commerciale, nel patrimonio del soggetto avente diversa natura (trasformazione eterogenea), cioè la società.

<sup>88</sup> In particolare alle caratteristiche oggettive dell'immobile.

<sup>89</sup> Le risultanze catastali.

classificati catastalmente come A/10 (uffici), non sembra possibile realizzare con certezza la destinazione dell'immobile per il conseguimento delle finalità sportive. Naturalmente la società sportiva potrà concretamente utilizzare l'immobile con destinazione ufficio oggetto di conferimento quale sede della società. Ma ciò non sembra sufficiente al fine di ottenere l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa. E' necessario, infatti, individuare un meccanismo che assicuri la connessione all'attività sportiva senza la necessità di verificare concretamente l'utilizzo effettivo dell'immobile. D'altra parte l'eccezionalità e la natura della disposizione richiedono un'interpretazione assolutamente rigorosa.

Un elemento a sostegno dell'interpretazione restrittiva proposta trova fondamento nel significato che l'Amministrazione finanziaria<sup>90</sup> ha ritenuto di attribuire, per una problematica completamente diversa, all'espressione «esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche» contenuta nell'art. 81, lett. m) del T.U.I.R. Secondo l'erario<sup>91</sup> rientrano nel regime agevolato «i compensi corrisposti ai soggetti che partecipano direttamente alla realizzazione della manifestazione sportiva a carattere dilettantistico. La disposizione è riferita, cioè, a tutti quei soggetti le

---

<sup>90</sup> Oggi Agenzia delle Entrate.

<sup>91</sup> R.M. 26 marzo 2001, n. 34/E pubblicata, con nota di Nicola Forte, in "Terzo Settore", n. 4 di aprile 2001, p. 40 e ss.

cui prestazioni sono funzionali alla manifestazione sportiva dilettantistica, determinandone, in sostanza, la concreta realizzazione, ivi compresi coloro che nell'ambito e per effetto delle funzioni di rappresentanza dell'associazione di norma presenziano all'evento sportivo».

È dunque necessaria una manifestazione sportiva in mancanza della quale non sarebbe possibile fruire della disciplina in discorso. Pertanto i compensi corrisposti ad un allenatore che svolge le sue mansioni addestrando un gruppo di amatori senza che lo stesso partecipi ad un evento agonistico (ad un campionato) saranno soggetti a tassazione secondo i criteri normali<sup>92</sup>.

È possibile, quindi, che l'Agenzia delle Entrate fornisca un'interpretazione altrettanto restrittiva ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa. Le associazioni e le società potranno fruire dell'agevolazione solo se i conferimenti di immobili, effettuati con le operazioni di costituzione, siano «direttamente connessi» allo svolgimento dell'attività sportiva. In questo caso l'espressione «esercizio diretto», utilizzata a proposito della disciplina fiscale dei compensi erogati agli

---

<sup>92</sup> Non risulteranno quindi applicabili gli art. 81, lett. *m*) ed 83 del T.U.I.R. I compensi erogati dovranno essere immediatamente sottoposti all'applicazione di una ritenuta d'acconto prevista nella misura del 20% (D.P.R. n.600/73) senza alcuna possibilità, quindi, di fruire di una detassazione di una parte delle somme erogate. Non potrà trovare applicazione, quindi, la disciplina introdotta dall'art. 25 della legge n. 133/99.

sportivi, è sostituita dall'espressione «direttamente connessi».

Sembrerebbe, quindi, almeno secondo una prima prudente interpretazione, che l'intento fosse quello di agevolare gli atti di conferimento<sup>93</sup> effettuati riguardanti solo gli immobili aventi caratteristiche oggettive tali da assicurarne l'uso per finalità sportive.

Gli immobili aventi le caratteristiche catastali tipiche degli uffici<sup>94</sup> non sono utilizzabili direttamente per lo svolgimento dell'attività sportiva in senso stretto. Tali fabbricati sono di solito utilizzati quale sede per lo svolgimento di funzioni amministrative essendo destinati ad ospitare la sede legale, dove si svolgono le riunioni del Consiglio Direttivo, la segreteria e così via.

In relazione a questo punto potrà essere utile ricordare come l'Amministrazione finanziaria abbia ritenuto, a proposito della disciplina dei compensi, di non poter considerare come esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche le prestazioni di tipo amministrativo o di gestione<sup>95</sup>. Analogamente sembra possibile affermare che gli immobili classificati o classificabili, da un punto di vista catastale, nella categoria A/10 (uffici), e quindi destinati allo svolgimento di funzioni prevalentemente am-

---

<sup>93</sup> Effettuati in occasione delle operazioni di costituzione di società sportive dilettantistiche.

<sup>94</sup> Classificati o classificabili nella categoria A/10.

<sup>95</sup> Circ. n. 207/E del 16 novembre 2000, par. 1.5.8. Ora, invece, per effetto delle modifiche intervenute con la Finanziaria in commento, possono fruire del trattamento fiscale previsto per gli sportivi dilettanti anche coloro che svolgono funzioni di tipo amministrativo purchè non dipendenti o professionisti.

ministrative, non potranno considerarsi direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva. Pertanto, le costituzioni effettuate con il conferimento di un immobile classificato come ufficio dovrebbero continuare a scontare l'imposta di registro in misura proporzionale.

Si osservi altresì come le agevolazioni previste per i conferimenti di immobili siano limitate alle sole ipotesi previste dal comma 5 (atti di costituzione e di trasformazione). Non sembra sia consentito applicare la disciplina di favore ora illustrata al di fuori di tali fattispecie. Pertanto non è possibile, almeno in base alla formulazione letterale della disposizione, procedere alla costituzione e in un momento successivo effettuare il conferimento di un bene immobile, ottenendo l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa. In questo caso il tributo dovrà

essere quantificato in ogni caso in misura proporzionale; ciò anche laddove l'operazione di conferimento, effettuata successivamente rispetto alla costituzione della società, dovesse avere come oggetto fabbricati classificati o classificabili, da un punto di vista catastale, nella categoria D6 e cioè fabbricati, locali, ed aree attrezzate per esercizi sportivi.

Nel tentativo di applicare la nuova previsione contenuta nella Finanziaria secondo un'interpretazione meno rigorosa, potrebbe osservarsi la diversa formulazione

utilizzata dal legislatore per disciplinare un'agevolazione simile prevista in favore delle Onlus<sup>96</sup>. La disposizione che, anche in questo caso, si sostanzia nell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, è subordinata alla condizione che la Onlus dichiari nell'atto (con il quale acquista la proprietà dell'immobile o del diritto) l'intenzione di utilizzare direttamente il bene per lo svolgimento della propria attività. E' inoltre necessario l'effettivo utilizzo diretto dell'immobile entro due anni dall'acquisto.

Per le associazioni sportive (diverse dalle Onlus), invece, l'ambito applicativo dell'agevolazione sembra essere più ampio, ma a ben vedere tale conclusione non può essere condivisa. Le argomentazioni di tipo letterale sono facilmente stipe. se si considera con attenzione come risulta strutturata la previsione contenuta nel comma 5. La disposizione, infatti, non prevede un riferimento diretto all'utilizzo degli immobili non in quanto l'ambito applicativo della stessa è più ampio, ma solo perché l'oggetto è rappresentato dagli atti costitutivi delle società e di trasformazione degli enti sportivi per i quali, logicamente, non è stato possibile prevedere, trattandosi di atti, e non di immobili, un utilizzo diretto degli stessi. È dunque normale che il legislatore abbia utilizzato una

---

<sup>96</sup> Applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (€ 168) per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento se il trasferimento avviene in favore di un'organizzazione non lucrativa di utilità sociale (art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/86).

diversa formulazione solo apparentemente più favorevole al contribuente.

Inoltre, potrebbe anche verificarsi il caso in cui al momento del conferimento dell'immobile lo stesso non sia neppure utilizzabile per lo svolgimento dell'attività sportiva<sup>97</sup>.

### **3.3 - L' imposta di bollo**

E' stato modificato (art. 90, comma 6) l'art. 27-*bis* dell'allegato B al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 riguardante gli «Atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto». In particolare, è stato ampliata la portata dell'esenzione prima riguardante solo le Onlus ora applicabile, invece, anche nei confronti delle Federazioni sportive nazionali e per gli enti di promozione sportiva (riconosciuti dal C.O.N.I.).

L'agevolazione (art. 90, comma 6 della Finanziaria) prevede l'esenzione totale dall'imposta di bollo per tutti gli atti (compresi quelli costitutivi e modificativi), documenti, istanze, contratti nonché copie, anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni ed attestazioni posti in essere dai soggetti ivi indicati. Deve però osservarsi:

- che l'esenzione da tale imposta riguarda anche le copie di atti,

---

<sup>97</sup> Si consideri, ad esempio, il conferimento di un terreno con l'intento di destinarlo in futuro a campo di calcio. Saranno dunque necessari rilevanti lavori per realizzare tale destinazione.

contratti e documenti, ancorché dichiarate conformi, precisazione necessaria in considerazione della nota 1 all'art. 1 della tariffa, Parte prima ed allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 642, per la quale il rilascio di copia di atto costituisce fattispecie impositiva a prescindere dal trattamento previsto dal contratto portato dall'atto medesimo<sup>98</sup>;

– che la nuova ipotesi di esenzione riguarda esclusivamente le Federazioni sportive nazionali e gli enti di promozione sportiva non facendosi affatto menzione delle società ed associazioni sportive dilettantistiche.

Sono soggetti, ad esempio, ad imposta di bollo nella misura di 10,33 euro per ogni foglio, gli atti costitutivi delle società di capitali senza scopo di lucro aventi come oggetto sociale l'esercizio di un'attività sportiva dilettantistica<sup>99</sup>. Il tributo continuerà, quindi, ad essere dovuto, nonostante la nuova disposizione, anche per l'eventuale registrazione dell'atto costitutivo e dello statuto dell'associazione, effettuata presso l'Ufficio Unico delle Entrate.

Potrà, invece, fruire della nuova ipotesi di esenzione, la Federazione sportiva nazionale che decidesse di bollare e vidimare un libro giornale da

---

<sup>98</sup> Si riporta, qui di seguito, il testo della nota 1: «Per le copie dichiarate conformi, l'imposta, salva specifica disposizione, è dovuta indipendentemente dal trattamento previsto per l'originale. La Finanziaria, ha previsto una specifica eccezione. Pertanto le Federazioni sportiva nazionali e gli enti di promozione sportiva non dovranno assolvere, qualora richiedano una copia conforme, l'imposta di bollo disciplinata dal D.P.R. n. 642/1972».

<sup>99</sup> Art. 1 della Tariffa - Parte I - allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

utilizzare per l'annotazione delle operazioni relative all'attività commerciale svolta, sia pure marginalmente, per la realizzazione delle finalità istituzionali.

E' comunque opportuno sintetizzare qui di seguito i soggetti interessati dall'esenzione in discorso prima e dopo l'entrata in vigore della Finanziaria 2003.

Soggetti esentati dal pagamento dell'imposta di bollo secondo la disciplina precedente:

- Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS).

Soggetti esentati dal pagamento dell'imposta di bollo dopo l'entrata in vigore della Finanziaria 2003:

- Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS);
- Federazioni sportive nazionali;
- Enti di promozione sportiva (riconosciuti dal C.O.N.I.).

Le società e le associazioni sportive dilettantistiche devono tale tributo per<sup>100</sup>:

- i libri di cui all'art. 2214 (libro giornale e degli inventari), comma 1), del codice civile indipendentemente dalla bollatura e dalla vidimazione degli stessi;
- ogni altro registro, se bollato e vidimato nei modi di cui agli

---

<sup>100</sup> Art. 16 della Tariffa – Allegato A, Parte I, del D.P.R. n. 641/1972.

artt. 2215 e 2216 del codice civile.

Sono in ogni caso esclusi da tale obbligo i “repertori, libri, registri ed elenchi prescritti dalle leggi tributarie...”<sup>101</sup> .

L’adempimento deve essere assolto mediante l’annullamento di speciali marche da applicarsi sull’ultima pagina numerata<sup>102</sup>, ovvero effettuando il versamento con il modello F 23 presso un ufficio postale o un’azienda di credito.

Iniziando l’esame della prima parte della disposizione, riguardante il libro giornale e degli inventari, si potrà osservare come possano essere fatte valere, anche per l’imposta di bollo, le medesime considerazioni fatte a proposito della disciplina delle tasse sulle CC.GG. L’art. 16 della Tariffa richiama espressamente i libri di cui all’art. 2214 c.c. Tale norma è collocata, però, nel titolo II, capo III del codice civile riguardante unicamente le imprese commerciali soggette a registrazione e non, viceversa, gli enti associativi esercenti un’attività d’impresa del tutto marginale rivolta esclusivamente alla realizzazione delle finalità istituzionali.

Secondo questa interpretazione, fondata sull’inapplicabilità dello

---

<sup>101</sup> Come ad esempio i libri tenuti ai fini d’imposta sul valore aggiunto (acquisti, fatture), il libro dei beni ammortizzabili, ecc. Cfr. l’art. 5 della tabella, Allegato B al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

<sup>102</sup> Nel caso in cui il soggetto decidesse di non bollare e vidimare i libri contabili avvalendosi, quindi, delle disposizioni contenute nell’art. 8 della legge n. 383/2001, le marche potranno essere apposte indifferentemente sulla prima o sull’ultima pagina di ciascun registro.

statuto speciale dell'imprenditore e quindi anche delle disposizioni previste in materia di fallimento, il bollo non risulterebbe dovuto dalle associazioni sportive. L'obbligo tributario coinvolgerebbe, quindi, solo gli imprenditori. La dottrina e la giurisprudenza non sono, però, orientate nello stesso senso, e la soluzione dovrà essere determinata dal lettore a seconda dell'orientamento considerato più convincente.

La soluzione risulterà più agevole, invece, per la nuova figura rappresentata dalle società di capitali senza scopo di lucro esercenti un'attività sportiva dilettantistica la cui possibilità di costituzione, è stata prevista dall'art. 90, commi 17 e 18, della Finanziaria 2003. In questo caso non sembrano possano esserci dubbi sull'applicabilità dello statuto speciale dell'imprenditore e, quindi, anche della normativa fallimentare. L'imposta di bollo, relativa ai libri e registri contabili risulterà, quindi, in ogni caso dovuta<sup>103</sup>.

Non esistono particolari problemi interpretativi neppure per la seconda parte della disposizione. La previsione della tariffa è, infatti, particolarmente ampia ritenendo dovuto il tributo per «ogni altro registro, se bollato e vidimato dei modi di cui agli artt. 2215 e 2216 del codice civile».

---

<sup>103</sup> Indipendentemente dall'avvenuta bollatura e vidimazione degli stessi.

La norma non prevede alcun riferimento alla figura dell'imprenditore come fa invece, l'art. 2214 c.c. richiamato a proposito della disciplina sul bollo per il giornale e degli inventari.

Ne consegue che per gli altri registri, diversi da quelli indicati nel citato art. 2214, se bollati e vidimati, il tributo risulterà dovuto da ogni soggetto, incluse le società le associazioni sportive.

Per quanto riguarda l'importo dovuto l'art. 16 della tariffa prevede il pagamento di euro 10,33 per ogni 100 pagine o frazioni di esse. E' altresì necessario tenere presente quanto disposto dalla nota 1 secondo la quale "per pagina di repertori, libri e registri si intende una facciata, qualunque sia il numero delle linee, e per quelli formati mediante l'impiego di tabulati meccanografici ogni facciata utilizzabile".

E' necessario tenere presente, però, che l'art. 8 della legge n. 383/2001 ha previsto, per alcune fattispecie, l'incremento dell'importo dovuto elevandolo fino a 20,66 euro<sup>104</sup>.

---

<sup>104</sup> La disposizione è contenuta nella nota 2-bis, aggiunta alla Tariffa Allegato A, Parte prima, che così prevede: "Se i libri di cui all'art. 2214, primo comma, del codice civile sono tenuti da soggetti diversi da quelli che assolvono in modo forfetario la tassa di concessione governativa per la bollatura e la numerazione di libri e registri a norma dell'art. 23 della Tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale*, n. 303 del 30 dicembre 1995, l'imposta è maggiorata di lire 20.000 (euro 10,33).

<b>Tipologia libro</b>	<b>Imposta di bollo</b>
<b><i>Associazioni sportive dilettantistiche:</i></b>	
Libro giornale	NO (1)
Libro inventari	NO (1)
Registri IVA: acquisti, fatture corrispettivi e prospetto ex D.M. 11/02/1997	NO
Libro dei beni ammortizzabili	NO
Libri sociali: soci, consiglio direttivo, verbali assemblee e così via	SI, ma solo se vidimati facoltativamente
<b><i>Società di capitali senza scopo di lucro costituite per l'esercizio di attività sportiva dilettantistica:</i></b>	
Libro giornale	SI
Libro inventari	SI
Registri IVA: acquisti, fatture corrispettivi e prospetto ex D.M. 11/02/1997	NO
Libro dei beni ammortizzabili	NO
Libri sociali: soci, consiglio direttivo, verbali assemblee e così via (2)	SI
<p>1) Solo se l'associazione sportiva come normalmente dovrebbe verificarsi, svolge un'attività commerciale marginale rispetto a quella istituzionale.</p> <p>Si ricordi, però che esiste un diverso orientamento in base al quale anche le associazioni esercenti un'attività commerciale marginale rispetto alle finalità istituzionali possono essere soggette allo statuto speciale dell'imprenditore e, quindi, alla normativa prevista dalla legge fallimentare. Se il lettore dovesse condividere questa diversa posizione l'imposta di bollo, per il libro giornale e degli inventari, risulterà sempre dovuta indipendentemente dall'avvenuta vidimazione.</p> <p>2) Per le società di capitali, anche in assenza dello scopo di lucro, si applicano le normali regole previste per la tenuta dei libri e dei registri contabili. Ne consegue, diversamente da quanto previsto per gli enti associativi, che devono essere obbligatoriamente bollati i libri sociali previsti dall'art. 2421 c.c., e cioè il libro delle adunanze delle assemblee dei soci, il libro soci, delle adunanze del Consiglio di amministrazione e così via.</p> <p>Inoltre, non esistono dubbi circa l'applicabilità dello statuto speciale dell'imprenditore.</p>	

Per le fattispecie previste dalla predetta nota *2-bis* il tributo risulta dunque dovuto, in conseguenza della maggiorazione, nella misura di euro 20,66 (40.000 di vecchie lire) in luogo dell'importo prima previsto pari ad euro 10,33.

L'incremento dell'onere tributario non riguarda, però, tutti i libri e neppure tutti i soggetti. Sono chiaramente escluse, difatti, le società di capitali soggette alla tassa di CC.GG.<sup>105</sup> dovuta annualmente indipendentemente dal numero di libri e registri tenuti.

L'aumento, inoltre, non riguarda i libri e registri diversi da quelli indicati dall'art. 2214 c.c. (libro giornale e degli inventari). Ad esempio per il libro soci, il libro dei verbali delle assemblee, il libro del Consiglio direttivo o di amministrazione il tributo continua ad essere dovuto nella vecchia misura pari ad euro 10,33.

Per le nuove società di capitali senza scopo di lucro, previste dall'art. 90 commi 17 e 18, è necessario tenere conto dell'esenzione dalla tassa di CC.GG. annuale prevista a seguito della modifica dell'art. 13-*bis* del D.P.R. n. 641/1972<sup>106</sup>.

L'importo dovuto potrà essere desunto dalla sintesi indicata qui di seguito:

---

<sup>105</sup> Art. 23, nota 3 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972.

<sup>106</sup> Ne consegue, sulla base di quanto disposto dalla nota 2-*bis* della tariffa allegata al provvedimento che disciplina l'imposta di bollo, l'aumento del tributo che risulterà dovuto nella misura di euro 20,66 per ogni 100 pagine del libro giornale e degli inventari.

**Associazioni sportive e società di capitali senza scopo di lucro  
esercanti un'attività sportiva dilettantistica**

*(gli importi sono relativi a 100 pagine o frazioni di esse)*

- libro giornale	euro 20,66 (1)
- libro degli inventari	euro 20,66 (1)
- libro soci	euro 20,66 (2)
- libro delle adunanze del Consiglio direttivo	euro 20,66 (2)
- libro delle adunanze dell'assemblea dei soci	euro 20,66 (2)
- libro delle delibere del collegio sindacale	euro 20,66 (2)

1) Per le società di capitali, anche senza scopo di lucro, il tributo risulterà sempre dovuto. Per le associazioni sportive, invece, l'onere tributario dovrà essere assolto solo nel caso in cui il lettore ritenga di dover aderire a quell'orientamento in base al quale la normativa della legge fallimentare e, più in generale lo statuto speciale dell'imprenditore, siano applicabili anche nei confronti di questi soggetti che non esercitano prevalentemente un'attività di tipo commerciale. Le associazioni sportive che svolgono solo attività non commerciali non saranno soggette ad imposta di bollo per l'utilizzazione del libro giornale e degli inventari. Non esistono dubbi, in questo caso, sull'inapplicabilità dello statuto speciale dell'imprenditore.

2) Le società di capitali, anche senza scopo di lucro dovranno obbligatoriamente bollare e vidimare i libri sociali. In questo caso l'imposta di bollo risulterà sempre dovuta. Le associazioni sportive che svolgono solo attività non commerciale, oppure anche attività commerciale, saranno soggette all'imposta di bollo solo in caso di vidimazione (facoltativa) dei libri sopra indicati

### **3.4 - Le tasse di concessione governativa**

Una delle novità previste dalla legge Finanziaria (art. 90, comma 7) riguarda la disciplina delle tasse sulle concessioni governative relative alle associazioni e le società sportive dilettantistiche. In particolare, anche questi soggetti potranno fruire dell'esenzione già prevista per le Onlus dall'art. 13-bis, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641.

Deve preliminarmente osservarsi come le disposizioni in materia siano particolarmente imprecise, soprattutto con riferimento all'esatta individuazione dei soggetti nei cui confronti troveranno applicazione. Sarà

sufficiente leggere il testo risultante a seguito della predetta modifica per rendersene conto: «Gli atti e i provvedimenti concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) e le società e associazioni sportive dilettantistiche sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative».

L'esenzione riguarderà, quindi, i soggetti indicati qui di seguito a condizione che l'attività esercitata dagli stessi sia di tipo sportivo dilettantistico:

- associazioni sportive prive di personalità giuridica disciplinate dagli art. 36 e segg. del codice civile;
- associazioni sportive con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del regolamento di cui al D.P.R. n. 361/2000;
- società sportive di capitali costituite secondo le disposizioni attualmente vigenti contenute nel codice civile ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro.

Dalla lettura del nuovo testo dell'art. 13-*bis* sembra, quindi, che qualsiasi associazione o società sportiva, indipendentemente dal riconoscimento della stessa da parte di una Federazione, ovvero da un ente di promozione sportiva, possa fruire della norma di esonero dalle CC.GG. D'altra parte potrà facilmente osservarsi come relativamente ad altre disposizioni di favore, sempre riguardanti le associazioni sportive, il legislatore abbia manifestato maggiore attenzione richiamando

espressamente tale necessità. Secondo un'interpretazione iniziale l'ambito applicativo della previsione di esonero sembrerebbe essere più ampio rispetto alle altre disposizioni riguardanti il settore sportivo dilettantistico.

Questa conclusione potrebbe essere avvalorata ricordando quanto previsto espressamente dal comma 5 della Finanziaria relativamente agli atti costitutivi e di trasformazione soggetti all'imposta di registro in misura fissa solo se le società, gli enti di promozione e associazioni sono riconosciuti dal C.O.N.I. Allo stesso modo le particolari modalità di tassazione dei compensi, indennità, rimborsi forfetari di spese, erogati in favore degli sportivi dilettanti troveranno applicazione solo nel caso in cui le somme vengano corrisposte direttamente dalle Federazioni, dal C.O.N.I., dall'UNIRE ovvero da società e associazioni sportive da essi riconosciute. Infatti, ove una società non sia affiliata ad una Federazione sportiva ovvero ad un ente di promozione sportiva, la disciplina in discorso non potrà trovare applicazione ed i compensi erogati saranno soggetti a tassazione secondo i criteri ordinari<sup>107</sup>.

Argomentando a contrario sembrerebbe, quindi, che l'esonero dalle tasse sulle CC.GG. sia ricollegabile solo all'attività sportiva dilettantistica indipendentemente da ogni ulteriore condizione, ma non può essere così ed

---

<sup>107</sup> Non troverà quindi applicazione l'art. 81, lett. m) del D.P.R. n. 917/86.

un'interpretazione di tipo sistematico consentirà di arrivare ad una soluzione del tutto contraria rispetto a quella prospettata.

Il legislatore, infatti, ha voluto dare vita ad un particolare sistema normativo con l'intento di agevolare lo sviluppo dell'attività sportiva dilettantistica alla condizione però, che la stessa sia esercitata sotto il controllo del C.O.N.I., delle Federazioni, ovvero degli enti di promozione sportiva riconosciuti. Sembra essere questo il motivo che ha indotto il legislatore a prevedere espressamente, al fine di fruire della normativa in discorso, la necessità del riconoscimento delle società e associazioni sportive dilettantistiche.

Tale condizione sarà altresì indispensabile per fruire dell'esonero dalla tasse sulle CC.GG. essendo del tutto ininfluenza la circostanza che il legislatore non ne abbia fatto espressa menzione per tali tributi.

La necessità dell'affiliazione risulta poi confermata anche dalle regole per la costituzione delle società di capitali senza scopo di lucro. Infatti, la possibilità di derogare a tale principio fondamentale, contenuto nel codice civile, è subordinata non solo all'esercizio effettivo di un'attività sportiva dilettantistica, ma anche al rispetto delle condizioni indicate dal successivo comma 18 il quale prevede, tra i punti «l'obbligo di conformarsi alle norme e alle direttive del C.O.N.I. nonché agli statuti e ai regolamenti delle Federazioni sportive nazionali o dell'ente di promozione

sportiva cui la società o l'associazione intende affiliarsi».

Ulteriori dubbi, sempre per ciò che attiene al presupposto soggettivo dell'esenzione, riguardano le stesse società di capitali che pur esercitando un'attività sportiva dilettantistica, hanno previsto nell'atto costitutivo la finalità di lucro. Anche in questa circostanza non sembra sia possibile invocare l'applicazione del nuovo testo dell'art. 13-*bis* che dispone l'esenzione.

A ben vedere la fattispecie ora indicata non dovrebbe verificarsi se non nei casi in cui l'attività di controllo esercitata dalle Federazioni o dagli enti di promozione sportiva sia effettuata in maniera poco efficace in quanto in presenza dello scopo di lucro il riconoscimento della società dovrebbe essere negato. Per questo motivo non sarà quindi possibile fruire della disposizione che prevede l'esenzione dalla tasse sulle CC.GG. per ogni atto o provvedimento. Al riguardo sarà opportuno ricordare il contenuto dell'art. 29, primo e secondo comma - Titolo VII - Società ed associazioni - dello statuto del C.O.N.I. che così dispone:

«1. Le società e le associazioni sportive, fatti salvi i casi previsti dall'ordinamento ed i casi di deroga autorizzati dal Consiglio Nazionale, non hanno scopo di lucro e sono rette da statuti e regolamenti interni ispirati al principio democratico e di pari opportunità.

2. Le società ed associazioni sportive aventi la sede sportiva

nel territorio italiano sono riconosciute, ai fini sportivi, dal Consiglio Nazionale o, per delega, dalle Federazioni Sportive Nazionali, ovvero dalle Discipline associate, ovvero dagli Enti di promozione sportiva. Il riconoscimento delle società polisportive è fatto per le singole discipline sportive praticate».

Dal deposito dell'atto costitutivo presso la Federazione alla quale si richiede il riconoscimento dovrebbe riscontrarsi agevolmente l'irregolarità consistente nella previsione dello scopo di lucro, ma anche nel caso in cui la società riuscisse a sfuggire a tale verifica ottenendo, quindi, il riconoscimento, l'esonero dall'obbligo tributario (in pratica l'art. 13-*bis*) non dovrebbe trovare applicazione.

Tale interpretazione restrittiva trova fondamento nel comma 17 dell'art. 90 della Finanziaria il quale prevede espressamente e tassativamente le forme giuridiche che possono essere assunte dalle società e associazioni sportive dilettantistiche. In sostanza, sembra che questi soggetti, qualora assumano una forma diversa rispetto a quelle elencate, non possano beneficiare della disciplina tributaria prevista per le società e associazioni sportive dilettantistiche come se si trattasse di enti che svolgono un'attività avente diversa natura.

Ad un'interpretazione contraria si potrebbe arrivare, però, osservando come il legislatore della Finanziaria abbia utilizzato

l'espressione «possono assumere una delle seguenti forme» e non, invece, «devono assumere».

Per quanto riguarda, invece, l'aspetto oggettivo della disciplina in rassegna, e cioè l'individuazione degli atti e dei provvedimenti esonerati dalla tassazione, potrà osservarsi come la novità abbia una portata applicativa particolarmente ampia non prevedendosi eccezioni di sorta.

## **BIBLIOGRAFIA**

BASSI V., Il regime fiscale delle associazioni sportive e delle associazioni sportive dilettantistiche (comprese le società sportive dilettantistiche), in *Rivista di diritto ed economia dello sport*, Vol. III, Fasc. 1, 2007.

BERETTA S., Associazioni sportive dilettantistiche: profili giuridici e fiscali, in *Bollettino trib.* , 2005, 832.

BERETTA S., Le associazioni sportive, culturali, assistenziali e le società sportive, Maggioli, Rimini, 2001.

BLASI A. e GURRADO A., Trattamento fiscale dei compensi erogati da una società residente a sportivi non residenti, in *Fisco* 1, 2006, 4784.

BOLLA R., Spese di sponsorizzazione: trattamento fiscale e contabile, in *Azienda & Fisco*, n. 11 / 1995, 627.

CAIRA E., Società ed associazioni sportive dilettantistiche, Buffetti Editore, Roma, 2005.

CANE' M., Associazioni sportive: la Cassazione interviene sul regime agevolato, in *Enti non profit*, 2004, 115.

CAPOGROSSI GUARNA F. e LIPARATA A., Società e associazioni sportive dilettantistiche, A. Giuffrè Editore, Milano, 2005.

CASOTTI A., Sport dilettantistico e professionistico, in *Dir. E pratica lav.*, 2006, 2433.

CASTELLI A., Aspetti fiscali delle associazioni sportive dilettantistiche e pro – loco, in *Azienda & Fisco*, n. 15 – 16 / 1999, 755.

CERATO S. e POPOLIZIO G., Trattamento fiscale, previdenziale e assicurativo dei compensi corrisposti da società e associazioni sportive dilettantistiche alla luce delle novità recate dalla legge Finanziaria per il 2003, in *Fisco* 1, 2003, 875.

COLOMBO G. M., Al nastro di partenza le agevolazioni per le Onlus, in Azienda & Fisco, n. 1 / 1998, 7.

COLOMBO G. M., MARCHESI S. e MARTINELLI G., Le novità fiscali 2000 per il mondo dello sport, in Corriere Tributario, 2000, 253.

CORONAS F., Sport dilettantistico: La detrazione Iva tra spese di pubblicità e sponsorizzazione, in Fisco 1, 2004, 4209.

D'AMORE R. e FERRI P., Somme e compensi corrisposti nella pratica dello sport dilettantistico, in Corriere tributario, 2001, 1622.

DELLA VALLE E., Le Onlus nel nuovo sistema di imposizione del reddito, in Rassegna Tributaria, 2003, 1913.

DI NICOLA F. e MANGIONE F., La nuova riforma tributaria dello sport dilettantistico, in Fisco 1, 2003, 1331.

DONATELLI S., Le prestazioni delle associazioni sportive alle società che ne promuovono la nascita, tra presupposto oggettivo e soggettivo dell'Iva, in Rassegna tributaria, 2003, 198.

FANELLI R., Valutazione prospettica per la detrazione dell'Iva degli enti non commerciali, in Corriere Tributario, 2007, 3286.

FERRANTE M., Regime fiscale dei compensi corrisposti agli sportivi dilettanti, in Azienda & Fisco, n. 4 / 2001, 187.

FERRI P. e D'AMORE R., Estese le agevolazioni per lo sport dilettantistico, in Corriere Tributario, 2003, 296.

FESTA D., Esercizio dell'opzione prevista dalla l. 398/91 per le associazioni sportive dilettantistiche, in Tributi, 2002, 924.

FESTA D., Associazioni sportive dilettantistiche – Finanziaria 2003: Le nuove spese di pubblicità, in Fisco 1, 2003, 5198.

FESTA D., Società ed associazioni sportive dilettantistiche: la l. 16 dicembre 1991, n.398 nella Finanziaria 2003 – Ambito applicativo e determinazione delle imposte, in Fisco 1, 2003, 4191.

FICARI F., Brevi riflessioni sul regime fiscale delle Onlus e riforma delle imposte sul reddito, in *Rivista di diritto tributario* I, 2005, 127.

FORTE N., Detraibili le erogazioni liberali effettuate a favore di società sportive dilettantistiche, in *Corriere Tributario*, 2003, 1758.

FORTE N., Le società sportive di capitali senza scopo di lucro, in *Corriere trib.*, 2004, 1401.

FORTE N., Società e associazioni sportive – Regime civilistico e fiscale delle associazioni sportive dilettantistiche, delle società sportive senza scopo di lucro e delle società professionistiche, *Il Sole-24 Ore*, Milano, 2003.

FORTE N., Associazioni sportive dilettantistiche: le novità previste dalla finanziaria 2003, in *Forum fiscale*, 2003, fasc. 1, 12.

FORTE N., Le sanatorie degli enti associativi e delle << pro loco >> a regime forfetario, in *Corriere Tributario*, 2003, 2883.

FRASCAROLI R., Sport (dir. pubbl. e priv.), in *Enciclopedia del diritto*, Vol. XLIII, Giuffrè editore

GIUA M., Scuole e società sportive dilettantistiche: le agevolazioni Iva ai corsi organizzati, in *Fisco* 1, 2002, 1743.

GIUA M., Le collaborazioni coordinate e continuative nello sport dilettantistico, in *Riv. guardia di finanza*, 2004, 1701.

GIUA M. e ACCARDI P., Superamento del plafond per le associazioni sportive dilettantistiche (commento a risoluz. Agenzia delle entrate, 7 novembre 2006, n. 123/E) in *Corriere trib.*, 2006, 3762.

GIUA M. e ACCARDI P., La fiscalità nello sport dilettantistico: sponsorizzazioni e pubblicità, in *Fisco* 1, 2005, 3216.

GIUA M. e ACCARDI P., Sport dilettantistico: applicazioni della scienza statistica in materia di presunzioni semplici, in *Fisco* 1, 2005, 1114.

GIUA M. e ACCARDI P., Compensi agli amministratori e distribuzione indiretta di utili in società sportive dilettantistiche, in *Corriere tributario*, 2007, 749.

GRASSANI M., L'allenatore dilettante non può essere lavoratore subordinato, in *Rivista di diritto ed economia dello sport* Vol. II, Fasc. 2, 2006.

INGRAO G., La determinazione del reddito imponibile delle società sportive, delle associazioni sportive dilettantistiche e delle Onlus sportive, in *Rassegna tributaria*, 2001, 1530.

LACONE L., Il trattamento fiscale delle prestazioni di società sportive dilettantistiche, in *Azienda & Fisco*, n. 14 / 2006, 53.

MARTINELLI G., Società e associazioni sportive dilettantistiche alla luce della finanziaria 2003 sul regime degli atleti dilettanti e dei sodalizi sportivi, in *Enti non profit*, 2003, 86.

MARTINELLI G., Associazioni sportive: i primi chiarimenti del fisco sulla finanziaria 2003, in *Enti non profit*, 2003, 417.

MARTINELLI G., Le società sportive di capitali dilettantistiche: società di diritto speciale, in *Enti non profit*, 2003, 626.

MARTINELLI G., Le nuove regole per la redazione degli statuti dei sodalizi sportivi, in *Enti non profit*, 685.

MARTINELLI G., L'attività sportiva dilettantistica sotto il profilo fiscale, previdenziale e assicurativo, in *Enti non profit*, 2004, 254.

MARTINELLI G., Prestazioni sportive tra dilettantismo non profit e professionismo profit, in *Enti non profit*, 2005, 536.

MARTINELLI G., Semplificazioni fiscali per le società sportive dilettantistiche, in *Corriere Tributario*, 2001, 254.

MARTINELLI G. e CANE' M., Ancora sulle modalità di certificazione dei corrispettivi per sodalizi sportivi, in *Enti non profit*, 2003, 426.

MARTINELLI G. e CANE' M., Novità statutarie per associazioni e società sportive dilettantistiche, in *Enti non profit*, 2004, 461.

MARTINELLI G. e CIANCIA F., Sponsorizzazione e pubblicità: aspetti civilistici e fiscali, in *Enti non profit*, 2005,395.

MARTINELLI G. e RUSSO E., Nasce il registro nazionale delle associazioni e società sportive dilettantistiche, in *Enti non profit*, 2005, 7.

MARTINELLI G. e SACCARO M., Riflessi della finanziaria 2003 sul regime degli atleti dilettanti e dei sodalizi sportivi, in *Enti non profit*, 2003, 165.

MARTINELLI G. e SACCARO M., Associazioni sportive dilettantistiche – Aspetti civilistici, fiscali e contabili, Ipsoa, Milano, 2004.

MASTROIACOVO V., La mancanza dello scopo di lucro nelle società di capitali: lo strano caso del regime fiscale delle società che svolgono attività sportiva dilettantistica, in *Riv. di diritto tributario*,2004, I, 787.

MIRRA V., Vicende e particolarità delle società sportive professionistiche e dilettantistiche, in *Giur. merito*, 2006, suppl. al n. 6,6.

PADOVANI F., Problemi in tema di trattamento tributario degli enti non commerciali tra storia e prospettive di riforma, in *Rivista di diritto tributario I*, 2002, 765.

PALTRINIERI F., Nuove disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica, in *Dir. e pratica lav.*, 2003, 1508.

PAPARELLA F., Associazioni e società sportive (diritto tributario) [voce aggiornata – 2003], in *Encicl. Giur. Treccani*, Roma, vol. III.

PEIROLO M., Le agevolazioni in materia di imposte indirette per le associazioni sportive dilettantistiche, in *Azienda & Fisco*, n. 18 / 2006, 51

POMPEI G. e FERRI M., La nuova disciplina delle associazioni sportive, in *Fisco 1*, 2002, 5126.

RAGGHIANI S., *Le associazioni sportive*, Esselibri, Napoli, 2003.

RAGGHIANI S., Associazioni e società sportive, Esselibri, Napoli, 2006.

RICCA F., Semplificazione delle modalità di certificazione degli incassi solo per le attività dilettantistiche, in *Corriere Tributario*, 2003, 1919.

SANINO M., Sport, in *Encicl. Giur. Treccani*

SCARPA KATIA, Società di capitali sportive dilettantistiche e art.148 TUIR: dubbi interpretativi e questioni irrisolte, in *Bollettino Tributario*, 2007, 762.

SCOPACASA F., Certificazione più semplice per società ed associazioni sportive dilettantistiche, in *corriere Tributario*, 2002, 2240.

SERVIDIO S., Gestione di palestre tra agevolazioni ed imponibilità, in *Fisco 1*, 2006, 233.

SPADAFORA M. T., Le collaborazioni all'interno delle associazioni e società sportive dilettantistiche, in *Dir. mercato lav.*, 2005,707.

STUFANO S., Imponibilità ai fini Iva della locazione di un complesso polisportivo, in *Azienda & Fisco*, n. 17 / 1996, 873.

STUFANO S., Deducibilità delle spese per sponsorizzazioni sportive, in *Azienda & Fisco*, n. 10 / 1997, 505.

TATULLI F., La qualificazione degli enti *non profit* ed i caratteri distintivi degli enti non commerciali e delle Onlus, in *Fisco 1*, 2006, 1651.

TRABUCCO L., Associazioni sportive dilettantistiche: deducibilità degli oneri sostenuti per rimborsi spese ad atleti e allenatori, n. 4 / 1999, 201.

TURRINI L., Stato dell'arte della normativa sullo sport dilettantistico, in *Fisco 1*, 2004, 5580.

VOLPE PUTZOLU G., Trattato delle società per azioni: Vol. 8 - Società di diritto speciale – Le società sportive, UTET, Torino, 1992, 303 – 340.

ZOPPINI A. e TASSINARI F., Sulla trasformazione eterogenea delle associazioni sportive, in *Contratto e impr.*, 2006, 909.