

**GLI ENTI NON PROFIT: LA PARTICOLARE DISCIPLINA
TRIBUTARIA DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE**

PREMESSA.....3

**CAP 1: PROFILI CIVILISTICI DELLE ASSOCIAZIONI E
SOCIETA' SPORTIVE**

1.1 Gli enti non commerciali: nozione, definizione e perdita dello
status.....9

1.2 Natura delle associazioni riconosciute e procedimento per
l'acquisto della personalità giuridica.....23

1.3 Le associazioni non riconosciute: costituzione e natura.....31

1.4 Cenni sulla srl sportiva.....41

**CAP 2: LA DISCIPLINA FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI
SPORTIVE**

2.1 La soggettività impositiva degli enti sportivi dilettantistici.....51

2.1.1 L'IRES negli enti sportivi dilettantistici.....54

2.1.2 L'IRAP nelle associazioni sportive dilettantistiche.....66

2.2 L'Imposta sul valore aggiunto e la certificazione dei
corrispettivi.....70

2.3 Il Bilancio Sociale.....79

2.4 Le associazioni sportive e la Finanziaria 2007.....88

**CAP 3: LE DISPOSIZIONI SPECIALI DELLA LEGGE
398/1991: IL REGIME FISCALE AGEVOLATO**

3.1 Generalità sulla disciplina agevolata.....94

3.2 Modalità di esercizio e suoi effetti.....101

3.3 Associazioni sportive dilettantistiche: il superamento del plafond
dei ricavi.....115

**CAP 4: LA FISCALITA' NELLE SPONSORIZZAZIONI E
PUBBLICITA'**

4.1 Caratteristiche tecnico-giuridiche del contratto di
sponsorizzazione.....128

4.2 Le sponsorizzazioni tra spese di pubblicità e rappresentanza...139

4.3 Gli aspetti fiscali delle sponsorizzazioni e pubblicità.....148

CONCLUSIONE.....158

BIBLIOGRAFIA.....163

APPENDICE NORMATIVA.....170

PREMESSA

La scelta dello studio delle associazioni sportive quale argomento di tesi nasce dal connubio tra due passioni lo sport e il diritto tributario, che apparentemente potrebbero non avere nulla in comune, ma che invece negli ultimi anni hanno visto rafforzare il loro legame grazie alla produzione normativa e all'interesse posto in essere dal legislatore e dall'Agenzia delle Entrate verso un settore, ovvero quello sportivo fino a poco tempo fa fiscalmente tralasciato, che non può più essere ignorato visto il ritorno economico e le cifre che gli appartengono.

Alla luce di quanto menzionato, lo sport quindi, non è solo forza atletica o spettacolo, esso ha una precisa collocazione economica nel nostro paese: è uno degli interessi più diffusi tra i cittadini italiani a prescindere dall'età e dall'origine sociale.

Nessuno ignora ormai che lo sport muove, direttamente e con il suo indotto, capitali ingenti, e che dunque può essere considerato, aldilà della distinzione professionismo /dilettantismo, una delle più importanti aziende del continente.

I numeri la fanno da padrone per quanto concerne l'impatto economico e si rende, dunque, sempre più indispensabile un'analisi approfondita di quella che è la normazione di riferimento, auspicando un intervento del legislatore che provveda con una legiferazione più omogenea, piuttosto che attraverso provvedimenti tampone come avvenuto sino ad oggi.

A partire dal 1991 la legislazione in materia di enti " non profit " ha avuto un notevole sviluppo, specialmente in campo tributario. Tale produzione normativa testimonia il crescente ruolo che nell'economia moderna questi enti hanno.

All'interno degli enti non profit, il settore dello sport dilettantistico ha visto sviluppare una sua specificità legislativa, finendo col tempo per assumere caratteristiche proprie, distintive almeno in parte rispetto agli altri enti. Anche nell'ultima Legge Finanziaria per il 2007 non mancano disposizioni dirette a favorire lo sviluppo di tali enti.

L'interesse verso questo settore è stato, tuttavia, quasi unicamente di carattere fiscale, in attesa di più generali riforme in ambito civilistico.

Inizialmente, la materia dell'attività sportiva è stata disciplinata dal **Testo Unico delle Imposte Dirette**, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Un ulteriore intervento normativo, si è avuto con la L. del 16 dicembre 1991, n. 398, che ha introdotto un regime di tassazione forfetaria e di semplificazioni contabili per le associazioni sportive dilettantistiche, e che resta, con le modifiche apportate dalla L. del 21 novembre 2000, n. 342, e dalla L. del 27 dicembre 2002, n. 289, una delle più importanti norme tributarie per l'associazionismo sportivo.

Successivamente, con il D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, pubblicato nel S.O. n.1/L alla G.U. 2 gennaio 1998, n. 1, che ha varato la disciplina tributaria degli enti non profit e delle ONLUS, è stata modificata profondamente la normativa delle associazioni sportive che, dal punto di vista fiscale, hanno assunto la natura di enti non commerciali. Anche su quest'ultima normativa è intervenuta la Finanziaria 2003, con il comma 11 dell'art. 90, che ha escluso per le suddette associazioni la perdita della qualifica di ente non commerciale anche quando svolgano prevalentemente attività commerciali. Con il D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60 ed il D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544, il legislatore, ha istituito l'imposta sugli intrattenimenti e contemporaneamente ha proceduto a modificare la disciplina IVA nel campo dello spettacolo.

Nel contempo, con l'art. 25 della L. 13 maggio 1999, n. 133, è stata modificata la normativa relativa al regime forfetario nonché quella dei compensi erogati a coloro che svolgono attività sportiva dilettantistica di cui alla L. 23 marzo 1986, n. 80. Successivamente, l'art. 25 della succitata legge è stato rivisitato dalla L. 21 novembre 2000, n. 342.

Ancora, con il D.P.R. n. 69 del 13 marzo 2002 è stata disciplinata la modalità di certificazione dei corrispettivi e con i decreti dell'Agenzia delle Entrate del 13/07/00 e del 23/07/01 sono state indicate le caratteristiche dei misuratori fiscali per l'emissione dei titoli di accesso.

Dopo le novità introdotte dall'art. 90 della L. n. 289 del 27 dicembre 2002, ecco arrivare il D.L. n. 72 del 22/03/04, convertito nella L. n. 128 del 21/05/04, che apporta delle modifiche alla stessa finanziaria 2003.

In ultimo, la Legge n. 186 del 27/07/04, di conversione del Decreto Legge n. 136 del 28/05/04, che ha stabilito che le agevolazioni fiscali introdotte dall'art. 90 della finanziaria 2003, si applicano solo alle società ed alle associazioni sportive dilettantistiche che abbiano ottenuto il riconoscimento del CONI, quale garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale.

Da sottolineare è anche l'interesse della Regione Puglia verso l'ambito sportivo, che con la Legge regionale 4 dicembre 2006, n.33 "norme per lo sviluppo dello sport per tutti" ha approfondito e l'aspetto sportivo riconoscendo la funzione educativa, sociale ed economica dello sport.

Dopo questo breve excursus normativo, che approfondiremo nel corso del progetto è opportuno porre l'attenzione sull'obiettivo di questo lavoro.

In una prima fase si parte dall'analisi degli profili civilistici delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche, analizzando quindi le diverse forme giuridiche che un sodalizio sportivo può assumere.

Successivamente l'analisi verterà su quella che è la disciplina tributaria che viene applicata alle associazioni e società sportive dilettantistiche, analizzando i diversi trattamenti fiscali e il particolare regime fiscale agevolato che si è ottenuto con l'entrata in vigore della L.398 del 1991 analizzando a tal proposito anche una delle ultime circolari dell'Agenzia delle Entrate la 123/E del 2007.

Infine si passa all'analisi di una delle principali fonti di finanziamento del settore sportivo dilettantistico ovvero le sponsorizzazioni e le

pubblicità attraverso una comparazione delle due tipologie contrattuali e con il regime fiscale di riferimento . Il lavoro porterà in parallelo l'analisi della disciplina generale riguardante gli enti non profit, con uno sguardo più dettagliato a quelle che sono le normazioni specifiche del settore dell'associazionismo sportivo.

Capitolo primo

PROFILI CIVILISTICI DELLE ASSOCIAZIONI E DELLE SOCIETA' SPORTIVE

1.1 GLI ENTI NON COMMERCIALI: NOZIONE, DEFINIZIONE E PERDITA DELLO STATUS.

Generalmente, quando si intraprende un'attività, ci si sofferma anzitutto sulla scelta della forma giuridica da utilizzare, prendendo in considerazione una serie di elementi che riguardano principalmente:

- la responsabilità patrimoniale;
- la convenienza fiscale;
- i costi;
- l'eventuale trasferibilità della partecipazione societaria;
- le prospettive economiche e finanziarie dell'attività aziendale;
- la finalità lucrativa o no profit.

Ed, allora, si propenderà per la costituzione di un'associazione, in ragione dello scopo non lucrativo che si vuole perseguire, ovvero si

sceglierà di costituire un'impresa o una società (di persone o di capitali), per avviare un'attività economica lucrativa¹. Si potrebbe, poi, optare per la costituzione di una società di capitali, considerando la minore difficoltà nella ricerca di capitale di terzi (se, ad esempio, per l'esercizio dell'attività fossero necessari ingenti capitali), ovvero in ragione della ridotta responsabilità patrimoniale (che è limitata al capitale sottoscritto, senza coinvolgere l'intero patrimonio personale), o ancora, in considerazione della maggiore facilità di trasferimento delle proprie quote o azioni. In altri casi, si potrebbe scegliere di costituire una società di persone valutando i minori costi di avvio dell'attività (dal momento che per tali società non è richiesto un capitale sociale minimo).

Anche in sede di avvio di un'attività sportiva dilettantistica, quindi, gioverà scegliere con attenzione la forma giuridica da assumere², tenendo conto, anzitutto, che, - a seguito delle modifiche apportate all'art. 90³ della legge n.289/2002 (da ultimo con l'art.4 della Legge n.128/2004), - il legislatore fiscale ha dettato per la suddetta attività particolari agevolazioni, condizionandone il godimento alla forma

¹ A. Guella-A.Rocher, *Associazioni sportive dilettantistiche*, Trento, 2004.

² M.Cucagna, %R.Sgambati, *società e associazioni sportive*, Milano 1993.

³ Sull'ampia portata dell'art.90 legge n.289/2002, cfr. la Circolare del Ministero delle Finanze, n.21/E del 22 aprile 2003.

giuridica assunta ed a specifiche clausole inderogabili contenute nell'atto costitutivo e nello statuto⁴.

Prima di passare ad un'analisi dettagliata di quelle che sono le principali forme giuridiche adottate dalle associazioni sportive è opportuno inquadrare il settore di riferimento, ovvero quello degli enti non profit o meglio gli enti non commerciali.

Gli enti non profit, pur con diversa denominazione nel tempo, sono da oltre un secolo oggetto di studio da parte degli economisti aziendali come istituti diversi rispetto alle imprese commerciali, a cui comunque per certi aspetti si ricollegano.

Gli enti non profit, o senza finalità lucrative, si sono affermati e sviluppati al punto tale che oggi si può parlare di una vera e propria area di economia solidale che contraddistingue le attività e i problemi di tali particolari enti.

Vengono oggi usati indifferentemente i termini di Organizzazioni o Aziende senza fini di lucro, in quanto è comune per gli enti la matrice aziendale, ma oggi, anche in seguito allo sviluppo che ha avuto il terzo settore, si può correttamente ed uniformemente usare il termine di ente

⁴ G.Martinelli-M.Saccaro, Associazioni sportive dilettantistiche: aspetti civilistici, fiscali e contabili; IPSOA

non profit, che è espressivo ed evocativo del peculiare istituto non profit, che solo, può avere una missione ideale da perseguire.

Per poter qualificare un ente come non commerciale bisogna fare tassativamente riferimento alla nozione e alla definizione che il Testo Unico delle Imposte sul Reddito fornisce con riferimento all'imposta sul reddito delle società. Di conseguenza la nozione di ente non commerciale deriva ancor oggi dalla normativa fiscale e più precisamente dall'art. 73 comma 1, lett.c) del D.P.R. n.917/1986 che riguarda i soggetti passivi IRES, ovvero: *“gli enti pubblici o privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.”*

Si tratta quindi di una definizione negativa, nel senso che per potersi qualificare nella categoria sembrerebbe sufficiente non avere ad oggetto l'esercizio di attività commerciali⁵. Nel caso, quindi, delle associazioni sportive dilettantistiche, avere come scopo principale l'attività di promozione e di diffusione dello sport potrebbe apparire, a una prima lettura, sufficiente a far rientrare l'ente nella categoria degli enti non commerciali con la conseguente applicazione della relativa disciplina⁶.

⁵ A.Propersi-G.Rossi; *Gli enti non profit*; Il sole 24 Ore

⁶ S. Raggianti, *Le associazioni sportive*, Sistemi Editoriali.

Poiché l'esercizio di attività commerciali non è vietato in via assoluta, ma solo come attività esclusiva e principale, senza alcun riferimento a criteri specifici, è di tutta evidenza che, stando così la norma, la qualificazione di ente commerciale o meno è rimessa a una sorta di autovalutazione dell'ente stesso⁷.

E' comunque da sottolineare che a far data dal 1° gennaio 1998 sono state apportate talune modifiche per favorire una corretta qualificazione degli enti non commerciali con il D.Lgs. 1997, n.460⁸.

Si deve inoltre rilevare che sulla base delle previsioni normative del provvedimento di riforma è stata prevista una nuova fattispecie di ente senza scopo di lucro, ovvero quella dell'organizzazione non lucrativa di utilità sociale, meglio conosciuta come ONLUS. Tale fattispecie è qualificabile non tanto sotto l'aspetto di una nuova figura di diritto ma piuttosto come un soggetto autonomo fiscalmente rilevante e sottostante a una disciplina speciale⁹, comunque collocabile all'interno di una più ampia categoria degli enti non commerciali. Quella delle ONLUS diventa in sostanza una vera e propria qualifica che un'associazione, un comitato, una fondazione o un altro ente senza scopo

⁷ Caporossi Guarna, Enti non Profit, Editore Buffetti.

⁸ Tali operazioni correttive attendono una più organica definizione degli aspetti civilistici del settore non profit, come peraltro sottolineato dalla stessa relazione illustrativa al D.Lgs. n. 460/1997.

⁹ L.Castaldi, Enti non commerciali nelle imposte sui redditi, Giappichelli Editore.

di lucro può assumere semprechè questo garantisca il soddisfacimento di determinate condizioni espressamente indicate dall'art. 10 del D.lgs n.460/1997¹⁰.

Oggi pertanto alla luce delle modificazioni intervenute, possiamo suddividere la categoria degli enti senza scopo di lucro nel seguente modo¹¹:

- *Soggetti primari*: intendendo in tal senso gli enti non commerciali veri e propri, per i quali sono previste le disposizioni generali in materia tributaria, seppur si tratti di disposizioni non applicabili ad altre categorie soggettive ai fini IRES;
- *Soggetti secondari*: che comprendono unicamente le ONLUS per le quali valgono le disposizioni speciali di cui all'art.10 e seguenti del D.Lgs. n.460/1997;
- *Soggetti agevolati*: per tali soggetti si aggiungono le altre discipline di tipo speciale previste e che riguardano in particolare i seguenti enti:
 1. organismi di volontariato
 2. organizzazioni non governative

¹⁰ Vedi appendice normativa.

¹¹ F.Capogrosso-guana, Op. Cit.

3. cooperative sociali

4. associazioni sportive dilettantistiche

Per qualificare un ente come non commerciale, alla luce delle novità introdotte con il decreto di riforma del settore non profit bisogna rilevare che la definizione legale e giuridica di ente e di attività senza scopo di lucro è decisamente più restrittiva rispetto al passato anche se rimane immutata l'impostazione di fondo della normativa fiscale¹².

Alla base della riforma intervenuta sull'ex. Art. 87 del Tuir il legislatore ha individuato due criteri con riferimento alla qualifica di ente non commerciale, ovvero il **criterio formale** e il **criterio sostanziale**¹³.

Il **criterio formale** si applica unicamente agli enti non commerciali residenti per i quali l'oggetto esclusivo o principale dell'attività è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto.

Il **criterio sostanziale** si applica agli enti non commerciali solo allorquando manchi l'atto costitutivo o lo statuto redatto nelle forme dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata. In tale fattispecie l'attività effettivamente esercitata dall'ente non

¹² AA.VV: Manuale delle Associazioni Sportive, Eutekene-Torino.

¹³ Caporossi Guarana, op. cit.

commerciale, quale parametro che determina l'oggetto principale dell'ente medesimo, rappresenta una condizione necessaria ma non sufficiente ai fini della sua qualificazione¹⁴.

Risulta fondamentale dunque per identificare un ente non commerciale come tale, l'individuazione dell'attività essenziale dell'ente ai fini della qualificazione. A tal riguardo troviamo diverse Circolari tese a chiarire tale questione.

La circolare n.124/E del 12 maggio del 1998 precisa che: “ *nelle ipotesi in cui l'atto costitutivo e lo statuto prevedano lo svolgimento di più attività, di cui alcune di natura non commerciale ed altre di natura commerciale, per la qualificazione dell'ente occorre far riferimento all'attività che per lo stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari che tipicizza l'ente medesimo. Se l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari è non commerciale, l'ente deve*

¹⁴ Il motivo di tale affermazione, infatti risiede nella previsione di cui all'art.6 del D.Lgs. n. 460/1997 sulla perdita della qualifica di ente non commerciale (art.149-ex 111bis del TUIR) in quanto, in tale sede, viene indicato in via esclusiva quale criterio sostanziale l'esercizio di attività commerciale in via prevalente per un intero periodo d'imposta rispetto alla sua attività complessiva. Di conseguenza, in virtù del citato indirizzo normativo, si ritiene che sia stata rispettata la previsione di prevalenza del criterio sostanziale, rispetto a quello formale.

annoverarsi fra quelli non commerciali, sia ai fini delle imposte sui redditi che sull'imposta sul valore aggiunto".¹⁵

Come sottolineato in precedenza, viene quindi individuato cosa debba intendersi per **oggetto principale**, considerando quest'ultima quale attività essenziale alla diretta realizzazione degli scopi primari dell'ente indicati dalla legge, dall'atto costitutivo ovvero dallo statuto redatti con atto pubblico o con scrittura privata autenticata o registrata¹⁶. In mancanza di questi atti nelle predette forme l'oggetto principale si determina dunque in base all'attività effettivamente svolta. L'amministrazione finanziaria ha dunque la possibilità di accertare se l'attività, effettivamente svolta, rispecchi le previsioni dell'atto costitutivo e dello statuto.

Dopo aver analizzato la qualificazione dei criteri per l'individuazione di un ente come non commerciale è opportuno a tal punto individuare i casi in cui in ente può perdere la qualifica di ente non commerciale.

L'art. 149 del Tuir stabilisce le regole che comportano la perdita della qualifica di ente non commerciale.

¹⁵ In particolare è ribadito dalla Ris. N. 148/E del 20 maggio 2002, come l'elemento distintivo degli enti non commerciali sia costituito dal fatto di non avere tali enti come oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività di natura commerciale, intendendosi per tale quella che determina reddito d'impresa ai fini dell'art. 51 del predetto TUIR. Inoltre si afferma che deve in ogni caso considerarsi commerciale un'attività anche organizzata una sola volta l'anno e per un breve periodo, qualora richieda un rilevante impegno economico e conseguentemente una struttura imprenditoriale di dimensioni ragguardevoli.

¹⁶ M.Civetta-A.Florimo, Associazioni e Fondazioni.

Ai sensi di tale articolo , indipendentemente dalle previsioni statutarie , l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta. Accanto a tale prevalenza si vanno ad affiancare altri specifici parametri di tipo patrimoniale e reddituale, ovvero:

- a. prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale , al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti altre attività¹⁷;
- b. prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti all'attività istituzionale;
- c. prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per quest'ultime i contributi le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;
- d. prevalenza delle componenti negative inerenti alle attività commerciali rispetto alle restanti spese.

¹⁷ Il Ministero delle Finanze ha avuto modo di rilevare nella Circ. 12 maggio 1998, n.124/E che tra i parametri che costituiscono <fatti indici di commercialità> dei quali si deve tener conto anche nella qualificazione dell'ente non commerciale vi è quello delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale tra le quali devono essere ricomprese tutte le tipologie indicate all'art.2424 cc, e cioè le immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie.

Secondo alcune disposizioni del ministero delle Finanze¹⁸ è stato precisato che per poter ritenere avvenuto il mutamento di qualifica è necessario comunque un giudizio complessivo che tenga conto anche di ulteriori elementi, finalizzati a verificare che l'ente abbia effettivamente svolto per l'intero periodo di imposta prevalentemente attività commerciale. La forte aleatorietà e la chiara indeterminatezza relativa alla possibilità di determinare taluni elementi necessari alla valutazione della qualificazione di ente non commerciale rischiano di alimentare contenziosi in presenza di verifiche ed ispezioni da parte di organi accertatori e di controllo.

Infine, è necessario evidenziare quali sono gli effetti più pratici e immediati che derivano dalla perdita della qualifica di ente non commerciale:

- assoggettabilità *ab initio*¹⁹ a tutte le disposizioni previste per gli enti commerciali, ovvero per le società di capitali in tema di imposte dirette, imposte sul valore aggiunto, di altre imposte e scritture contabili;

¹⁸ Circ. 12 maggio 1998, n.124/E.

¹⁹ Ovvero dall'inizio del periodo d'imposta in cui si sono verificate le condizioni che hanno portato alla perdita dello status.

- decadenza delle eventuali disposizioni agevolative di cui possono beneficiare gli enti non commerciali in talune specifiche condizioni;
- obbligo di comprendere tutti beni facenti parte del patrimonio nell'inventario²⁰ entro 60 giorni dal mutamento della qualifica.
- Applicazione del regime sanzionatorio previsto da ciascuna legge d'imposta a seguito delle possibili inadempienze(errori, omissioni , tardività) nel versamento di imposte e nella presentazione di dichiarazioni fiscali obbligatorie.

Tali effetti, secondo il comma 3 dell'art. 6 del D.lgs n. 460/1997 dovrebbero avvenire a partire dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni richieste. In termini più immediati, l'ente che supera i parametri nel periodo d'imposta 2006, perderebbe la qualifica non dal 2007, ma dall'inizio del medesimo periodo d'imposta, ovvero il 2006²¹.

La medesima circolare²² nel tentativo di stemperare la portata della disposizione ha fornito alcuni chiarimenti, in particolar modo viene sottolineato che:” *Non è pertanto sufficiente il verificarsi di una o più*

²⁰ Art.15, D.P.R. n.600/1973

²¹ Circ. 12 maggio 1998, n.124/E.

²² Circ. 12 maggio 1998, n.124/E

delle condizioni stabilite dal secondo comma dell'art. 149 per poter ritenere avvenuto il mutamento di qualifica, ma sarà necessario, in ogni caso un giudizio complesso che tenga conto anche di ulteriori elementi, finalizzato a verificare che l'ente abbia effettivamente svolto per l'intero periodo d'imposta prevalentemente l'attività commerciale.”

In definitiva per la perdita di tutti i benefici riguardanti gli enti non commerciali non è sufficiente la dimostrazione del superamento dei parametri suddetti, ma bisogna compiere una serie di verifiche atte a dimostrare che l'attività svolta dall'ente è stata un'attività prettamente commerciale e che deve esser stata svolta per tutti il periodo d'imposta²³.

E' opportuno a questo punto far qualche cenno sul problema della soggettività delle imposte per quanto riguarda gli enti commerciali seppur in tal sede consideriamo solo gli aspetti civilistici riguardanti gli enti non profit.

Con l'entrata in vigore della legge delega n.80 del 7 aprile 2003 si è voluto tracciare una linea profonda di revisione del sistema tributario e

²³ L. Castaldi, Op. Cit.

degli assetti dell'impostazione sui redditi²⁴. L'art. 3 lett. a) della Legge 80 dispone l'inclusione dei soggetti passivi dell'imposta sul reddito Ires degli enti non commerciali e la conservazione del regime della trasparenza riservato alle società di persona residenti. Successivamente è stato novellato l'articolo 73 del Tuir che ha integralmente riportato l'art. 87 del precedente Tuir comprendendo tra i soggetti passivi Ires oltre che le società di capitali e gli enti commerciali, anche gli enti non commerciali e le società e gli enti di ogni tipo non residenti nel territorio dello Stato che non aventi per oggetto esclusivo l'esercizio di un'attività commerciale.

Dunque gli enti non commerciali sono stati riportati tra i soggetti passivi Ires e non più Ire. Ciò essenzialmente è dipeso dal differimento dell'istituzione dell'Imposta sul Reddito (Ire) nella cui orbita di assoggettamento tali enti non commerciali avrebbero dovuto confluire. Tale problematica sarà meglio affrontata nel capitolo successivo dove si discuterà della soggezione tributaria degli enti non commerciali e in particolar modo delle associazioni sportive alle imposte dirette e indirette.

²⁴ A.Uricchio, Gli enti non commerciali nell'imposta sul reddito delle società, Bollettino Tributario n. 20.

1.2 LE ASSOCIAZIONI RICONOSCIUTE: NATURA E PROCEDIMENTO PER L'ACQUISIZIONE DELLA PERSONALITA' GIURIDICA.

L'art.90 della Legge 27 dicembre 2002 n. 289²⁵ (modificato dalla legge n.128/2004) al comma 17 ha espressamente previsto che *“..le associazioni sportive dilettantistiche possono assumere una delle seguenti forme:*

- a) *associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli artt.36 e ss. del codice civile;*
- b) *associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del regolamento di cui al DPR 10.02.2000 n.361;*
- c) *società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro...”*

Emerge all'evidenza, allora, che ove si voglia avviare un'attività sportiva usufruendo dei benefici fiscali previsti dal legislatore, non si potrà optare per la costituzione di una società di persone, ma si dovrà scegliere una delle forme indicate dal citato art.90, quella

²⁵ Pubblicata nella G.U 31 dicembre 2002, n.35, S.O. n. 240/l.

dell'associazione riconosciuta o non, ovvero della società di capitali o della cooperativa.

Si dovrà tener conto, poi, del fatto che, diversamente da quanto si verifica in sede di avvio di altre attività, anche per le società di capitali sportive dilettantistiche, come per le associazioni, sussiste il divieto di perseguire una finalità lucrativa e di trasferire le quote a terzi²⁶.

Nella scelta della forma giuridica da utilizzare, poi, assume peso rilevante il differente regime giuridico della responsabilità civile e gli obblighi formali da rispettare in sede di costituzione dell'ente²⁷.

La Costituzione e il Codice Civile, tuttavia, non definiscono il concetto di associazione, che, pertanto, deve essere individuato nelle elaborazioni dottrinali e giurisprudenziali.²⁸

Le associazioni sportive dilettantistiche rientrano nel genus associazione, definibile quale insieme di più persone che liberamente si organizzano e svolgono una determinata attività per il raggiungimento di uno scopo comune²⁹.

Nelle associazioni sportive dilettantistiche è presente quell'elemento veramente fondamentale e caratterizzante della figura

²⁶ L.Castaldi , Op.Cit.

²⁷ S.Beretta, Le associazioni, le società sportive dilettantistiche, gli enti non commerciali. Maggioli Editore.

²⁸ G.Tamburrino, op.cit.

²⁹ A.Perrini, Notariato n.3/2005.

dell'associazione che è l'elemento teleologico finalistico dato dall'esistenza dello scopo comune cui tendono le attività di tutti i partecipanti: le attività dei singoli sono cementate dal legame del raggiungimento dell'unico fine.

Lo **scopo comune**, elemento essenziale della figura dell'associazione, e quindi anche della species associazione sportiva dilettantistica, non è uno scopo di lucro, o comunque economico, ma uno scopo di natura ideale.

Senza voler entrare nella disputa dottrinale sull'esistenza o meno di una differenza qualitativa o quantitativa, in relazione alla soggettività giuridica, tra associazioni riconosciute e associazioni non riconosciute, deve dirsi che, alla stregua del Codice Civile, per costituire un'associazione sportiva dilettantistica si può scegliere tra due schemi giuridici.

Passiamo ora all'analisi delle associazioni riconosciute.

Il termine associazione è usato spesso in senso molto ampio, poiché può essere utilizzato per designare qualunque raggruppamento di persone che si organizza per gestire un interesse comune³⁰.

In questa sede però ci occupiamo del fenomeno associativo inteso in senso stretto, cioè di quel fenomeno che si distingue nettamente dalle

³⁰ L.Castaldi, Enti non commerciali, Giapichelli.

società e da altre figure del medesimo genere. Considerando la definizione del Galgano³¹, “*si può dire che si è in presenza di un fenomeno associativo solo là dove la collettività organizzata prende vita da un atto di autonomia contrattuale*”, troviamo quindi in primo elemento che contraddistingue l’associazione vera e propria da altre figure, ovvero la presenza di un contratto che unisce tra loro i membri del gruppo³². In particolare potremmo sottolineare che si tratta di un contratto di comunione di scopo, di un contratto in cui le parti mirano a realizzare un interesse comune a tutti i soggetti che partecipano all’associazione. In sostanza l’associazione è basata sul combinarsi di due elementi, rappresentati dallo scopo comune e dalla pluralità di persone.

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

- Associazioni riconosciute;
- Associazioni non riconosciute;

In questa prima analisi discuteremo della forma giuridica delle associazioni riconosciute.

³¹ Galgano, Delle associazioni non riconosciute e dei comitati, Zanichelli.

³² V.P. Barile, Associazioni (diritto di) In enciclopedia del diritto III.

Le associazioni riconosciute sono quelle che, dopo la costituzione, hanno chiesto e ottenuto il riconoscimento; con tale atto le associazioni ottengono la personalità giuridica³³. Il principale effetto di ciò è una perfetta autonomia patrimoniale tra ente e propri associati. Per poter ottenere il riconoscimento, gli atti costitutivi e gli statuti devono necessariamente contenere alcuni elementi.

Se si intende costituire un'associazione che aspiri al riconoscimento, la forma dell'atto costitutivo deve essere obbligatoriamente per **atto pubblico**. Se l'associazione anziché costituirsi per atto pubblico, si costituisce con scrittura privata, l'associazione sarà comunque validamente costituita, ma non potrà ottenere il riconoscimento, che può essere ottenuto solo a seguito di una modifica dell'originario contratto di associazione e conseguentemente a una delibera assembleare³⁴.

Altro aspetto fondamentale è la **denominazione dell'ente**³⁵, ovvero è l'elemento che identifica l'associazione. Tale associazione riconosciuta è soggetta a pubblicità che avviene previa iscrizione nel registro delle persone giuridiche.

³³ A. Propersi-G. Rossi, op.cit.

³⁴ G. Tamburino, Op.Cit.

³⁵ V.M. Civetta-A. Florimo, Associazioni e fondazioni-Milano.

Lo **scopo** dell'associazione, che deve essere indicato nell'atto costitutivo, deve essere lecito e non contrastare con norme imperative: in sede di concessione del riconoscimento l'autorità amministrativa dovrà controllare proprio la liceità dello scopo.

Tale scopo oltre che lecito deve rientrare tra quelli che, per legge, un'associazione può perseguire: lo scopo potrà essere di vario tipo e di natura ideale, ma non potrà essere economico³⁶.

Un altro elemento che deve contenere l'atto costitutivo perché l'associazione possa ottenere il riconoscimento è la **descrizione analitica del patrimonio dell'associazione stessa**. L'associazione può esistere anche senza patrimonio, ma l'autorità amministrativa non può concedere il riconoscimento. È infatti con il patrimonio dell'associazione che sarà garantito il pagamento delle obbligazioni contratte con i terzi.

La legge però si limita a richiedere che l'atto costitutivo contenga l'indicazione del patrimonio, ma nulla dice a proposito della sua entità, non è infatti richiesto un minimo³⁷. Le disposizioni di

³⁶L'«assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possano, in nessun caso, essere divisi tra gli associati, anche in forme indirette» (comma 18, lettera d) dell'art. 90 legge 289/2002) sono requisiti fondamentali di tutti gli enti non commerciali dell'art.148, già art.111, del Tuir-dpr n.917/1986, introdotto dal D.Lgs. n. 460/1997). Gli eventuali utili di gestione devono essere totalmente reinvestiti nella realizzazione dei fini statutari..

³⁷ G.Tamburrino, Op. cit.

attuazione richiedono però che il patrimonio dell'ente sia sufficiente a raggiungere lo scopo dell'associazione stessa: ed è questo il criterio seguito concretamente al momento della concessione del riconoscimento, in quanto è soltanto in relazione allo scopo che l'associazione intende perseguire e all'attività che si propone di svolgere, che si può giudicare della congruità o meno del suo patrimonio iniziale.

Passiamo ora ad un breve cenno su quella che è la procedura per il riconoscimento delle associazioni, che ha subito un processo di semplificazione e razionalizzazione.

Attualmente i soggetti privati acquistano la personalità giuridica mediante il riconoscimento, determinato dall'iscrizione nel registro delle persone giuridiche istituito presso le prefetture.

In pratica vi è coincidenza tra il soggetto obbligato alla tenuta del registro delle persone giuridiche e il soggetto che effettua l'atto del riconoscimento. E' infatti il prefetto, che su domanda del soggetto, procede al riconoscimento e all'iscrizione, verificati i presupposti di legge³⁸.

³⁸ A. Perrini, op. cit.

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

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

1. La regolare costituzione dell'ente secondo le disposizioni di legge;
2. la liceità e possibilità di raggiungere lo scopo;
3. la consistenza patrimoniale e la sua congruità rispetto allo scopo fissato.

E' importante evidenziare ulteriormente che è l'ultimo punto quello di maggior rilievo, soprattutto perché tra le altre conseguenze, il riconoscimento della personalità giuridica limita fortemente la responsabilità dei partecipanti, o meglio, dei soggetti che agiscono in nome e per conto dell'ente stesso³⁹.

La domanda per il riconoscimento di una persona giuridica deve essere proposta dal rappresentante legale ed è presentata alla

³⁹ V.M. Civetta- A.Florimo, Associazioni e Fondazioni, Milano.

Prefettura della cui provincia è stabilita la sede dell'ente, unitamente ad una copia dell'atto dell'atto costitutivo e dello statuto. La Prefettura deve rilasciare una ricevuta che attesta la data di presentazione della domanda. Entro 120 giorni dalla data di presentazione, il Prefetto provvede al riconoscimento ed alla conseguente iscrizione nel registro⁴⁰ delle persone giuridiche oppure dà motivata comunicazione delle ragioni ostative all'iscrizione ai richiedenti, i quali, nei successivi 30 giorni, possono presentare i documenti mancanti o memorie. Se nell'ulteriore termine di 30 giorni, il prefetto non comunica il motivato diniego o non provvede, questa si intende negata.

1.3 LE ASSOCIAZIONI NON RICONOSCIUTE: COSTITUZIONE E NATURA.

Gli enti non riconosciuti, a differenza di quanto indicato per le associazioni riconosciute, sono caratterizzati dall'aspetto materiale e quindi da una pluralità di soggetti, da un patrimonio e da uno scopo

⁴⁰ Il registro presso le prefetture e quello presso le province autonome (e le regioni a statuto ordinarie) dovevano essere istituiti entro il 22 marzo 2001, ai sensi degli artt.3 e 7 del regolamento contenuto nel D.P.R. N. 361/2000.

sociale, mentre sono privi dell'elemento formale del riconoscimento, da parte dello stato, della **persona giuridica**⁴¹.

Potremmo definire l'associazione non riconosciuta come un organizzazione di persone legate tra loro dal perseguimento di un fine di comune interesse, e configurate come enti collettivi o centri di interesse dotati di personalità giuridica limitata⁴².

L'associazione non riconosciuta è considerata un ente giuridico autonomo rispetto agli associati, con capacità giuridica parziale, limitata agli aspetti sostanziali e processuali.

L'associazione non riconosciuta prende vita, come quelle riconosciute, dall'accordo degli associati: tale accordo si manifesta nel contratto di associazione, cioè nell'atto costitutivo. E' questo un contratto per il quale la legge non prevede alcuna formalità, e che quindi potrebbe essere valido anche se fatto con semplice scrittura privata o addirittura oralmente⁴³.

La forma scritta è indispensabile, però, ogni qual volta vengono apportati all'associazione beni immobili in proprietà e in godimento ultranovennale o a tempo indeterminato.

⁴¹ Il Capo III del Titolo II del Codice Civile (artt. 36-42) è dedicato alle associazioni non riconosciute e comitati.

⁴² Cassazione, sezione I civile, 12 ottobre 1973, n. 2572.

⁴³ Civetta-Florimo, Op.Cit.

E' evidente comunque che al fine di evitare future possibili contestazioni riguardo il contenuto dell'accordo e in particolare sugli impegni delle parti, è più opportuno che l'atto costitutivo venga fatto per iscritto.

Per dare ufficialità al contratto di associazione è necessario procedere alla registrazione dello stesso presso l'Ufficio dell'agenzia delle Entrate.

Diversamente da quanto prescrive l'art.16 c.c. in materia di costituzione di associazioni riconosciute, gli elementi su cui si devono obbligatoriamente accordare le parti che mirano a costituire un'associazione priva di riconoscimento sono soltanto i seguenti:

- Lo scopo;
- Le condizioni per l'ammissione degli associati;
- Le regole sull'ordinamento interno e l'amministrazione;

non è invece obbligatorio per un valido atto costitutivo, il menzionare:

- La denominazione;
- La sede,
- Il patrimonio.

Non è necessario che nello statuto siano indicate, diversamente da quanto prescrive l'art 16.c.c in tema di associazioni riconosciute, la denominazione e la sede dell'associazione, requisiti per altro non essenziali del contratto ma alla cui presenza è subordinata la concessione della personalità giuridica⁴⁴.

Qualora la denominazione sia stata resa nota al pubblico anche soltanto attraverso l'attività dell'associazione medesima, trova tutela giuridica uguale a quella prevista per le associazioni riconosciute.

Si noti che l'art. 90, comma 17, della Legge n. 289/2002⁴⁵ obbliga tutte le associazioni sportive dilettantistiche (ma anche le società sportive senza scopo di lucro) di indicare nella denominazione sociale la "finalità sportiva" promossa dal sodalizio e la ragione sociale associazione sportiva dilettantistica. Questa modifica diviene una condizione necessaria per i sodalizi sportivi dilettantistici anche al fine di continuare a godere delle agevolazioni fiscali e tributarie riconosciute agli stessi prima e dopo l'entrata in vigore delle nuove disposizioni di cui alla su indicata legge.

⁴⁴ M.Basile, Associazioni e fondazioni: novità e problemi aperti; Gli enti non profit in Italia, Ponzanelli- Padova.

⁴⁵ C.d. Legge Finanziaria 2003

Uno degli elementi essenziali per la costituzione di un associazione, sia essa riconosciuta o meno è lo **scopo comune**, cui i singoli associati tendono, scopo che costituisce un vincolo giuridico che unisce reciprocamente gli stessi.

Secondo i principi comuni lo scopo, deve essere lecito, possibile , determinato nonché stabile, vale a dire perseguito con una serie di atti continuati nel tempo. Il conseguimento dello scopo, facendo venire meno il legame giuridico esistente tra i soci, determina l'estinzione dell'associazione⁴⁶.

La natura ideale, e non lucrativa, dello scopo perseguito dall'associazione non significa, tuttavia, che questo debba essere esclusivamente uno scopo altruistico o caritatevole: l'associazione può perseguire anche uno scopo egoistico o addirittura esercitare un 'attività economica, purchè ciò avvenga per fini non patrimoniali, nel senso che l'attività economica non deve essere esercitata allo scopo di ripartire gli utili tra i membri.

Lo scopo non lucrativo è l'elemento che sostanzialmente viene utilizzato dalla dottrina come criterio di diversificazione delle

⁴⁶ G.Tamburrino, Persone giuridiche, associazioni non riconosciute e comitati, Torino 1980.

associazioni con altre figure simili⁴⁷. Parte della dottrina definisce lo scopo dell'associazione altruistico rispetto a quello egoistico della società, tale scopo viene comunque definito come ideale e più in generale non economico, anche se nella realtà molte sono le associazioni che nascono per realizzare vantaggi per i singoli associati. Si ribadisce ancora che il fatto che l'associazione non possa perseguire scopi economici, non significa che non possa, per la dottrina prevalente e per la giurisprudenza⁴⁸, esercitare un'attività economica, qual'ora l'esercizio di quest'ultima sia necessario per il conseguimento dello scopo di natura ideale per il quale l'associazione è stata creata.

L'associazione non riconosciuta non deve necessariamente avere un patrimonio. Mentre terzi eventuali creditori dell'associazione riconosciuta possono aggredire un patrimonio che è determinato nell'atto costitutivo ed è soggetto a controlli ed autorizzazioni, i creditori dell'associazione non riconosciuta se non potranno far valere i loro diritti sul patrimonio dell'associazione perché inesistente, potranno però rivalersi sugli amministratori. Ecco quindi perché non è

⁴⁷ Lo scopo di lucro distingue l'associazione dalle società di fatto, Cass. 24 maggio 1978, n.2165.

⁴⁸ Assenza di scopo di lucro significa divieto di distribuzione di utili tra gli associati, potendosi, infatti prevedere un risultato utile alla gestione. Nell'associazione tale utile deve essere impegnato per la realizzazione del fine che essa si pone, ed è escluso lo scopo di lucro.

necessario che l'atto costitutivo contenga l'indicazione del patrimonio: è sufficiente a garanzia per i terzi la responsabilità personale degli amministratori dell'associazione.

Normalmente però, anche l'associazione non riconosciuta avrà il suo patrimonio costituito dai contributi e dagli associati. Tali contributi potranno a seconda dei casi, essere versati una tantum al momento della costituzione o potranno invece essere versati annualmente⁴⁹.

La legge, all'art.37 c.c. stabilisce che i contributi versati dagli associati e i beni acquistati con questi contributi costituiscono il fondo comune dell'associazione e che, fin a quando l'associazione dura, i singoli associati non possono chiedere la divisione del **fondo comune**, né pretendere la quota in caso di recesso.

Esiste quindi, anche per le associazioni non riconosciute, sebbene la legge usi il termine fondo comune, un patrimonio modellato secondo le caratteristiche di quello delle associazioni riconosciute, un patrimonio cioè nettamente separato da quello dei singoli associati e che rappresenta una specifica garanzia per i terzi che entrano in contatto con l'associazione. In particolare bisogna ricordare che l'associato non ha la possibilità di chiedere la divisione di tale fondo

⁴⁹ A.Morano, associazioni non riconosciute, confini di responsabilità, in *Le società* .

per tutto il tempo che l'associazione ha vita, perché il fondo non è a tutela degli associati ma dei terzi.

Il fondo comune dell'associazione si forma, oltre che con i contributi degli associati, anche con i beni acquistati, per mezzo di tali contributi.

Superando i dubbi che si erano manifestati nella pratica, la giurisprudenza della Cassazione si è espressa nel senso che le associazioni non riconosciute, pur non costituendo persone giuridiche, hanno piena capacità di esser soggetti di diritto reali e quindi possono validamente compiere acquisti sia di beni mobili che di beni immobili registrati⁵⁰.

Il problema che spesso si presenta riguarda la registrazione di detti beni, sempre la Cassazione ha precisato che gli acquisti sono stipulati con delle persone che rappresentano l'associazione e la trascrizione degli atti, che, non può essere fatta a nome dell'associazione perché sfornita di personalità giuridica, può essere effettuata a nome dei rappresentanti della stessa o di tutti i soci. I beni dell'associazione appartengono quindi all'ente, e sono ad essi intestati ma in persona del

⁵⁰ G.Tamburrino, Op.Cit.

suo rappresentante che verrà indicato nei registri immobiliari con la menzione della sua carica⁵¹.

Tale orientamento è stato recepito anche nella prassi dagli uffici immobiliari come risulta dalla circolare che viene allegata in nota emessa in seguito all'obbligo, inserito all'art. 2659 c.c. di indicare il codice fiscale a seguito della L. 7 agosto del 1985, n.52.

Questi beni entrano a far parte del fondo comune dell'associazione e quindi su di essi non potranno agire i creditori personali del rappresentante, perché questi ne è intestatario in nome dell'associazione, ma potranno soddisfarsi su di essi i creditori dell'associazione⁵².

L'associazione oltre che l'acquisto di beni immobili, può procedere anche all'acquisto di partecipazioni azionarie anche in Società commerciali, che saranno anch'esse intestate all'associazione in persona del suo rappresentante.

Un'ulteriore aspetto da considerare per quanto concerne le associazioni non riconosciute è la capacità sostanziale e processuale⁵³.

⁵¹ Circolare della direzione generale tasse n.59 del 7 agosto 1985.

⁵² Caporossi-Guarana, Op.Cit.

⁵³ Cfr. A.Matacena, Terzo settore e quadro giuridico di riferimento: verso una definizione giuridica delle aziende non profit, in <Scenari e strumenti per il terzo settore>, Milano.

L'art. 36 comma 2 stabilisce che le associazioni non riconosciute possono stare in giudizio nella persona di coloro ai quali, secondo gli accordi tra gli associati, è conferita la Presidenza o la direzione. Infatti, seppure sfornite di capacità giuridica, hanno una propria capacità sostanziale e processuale che esplicano attraverso persone fisiche legate da rapporto organico e non di mera rappresentanza volontaria.

Infine dal punto di vista civilistico, nessun obbligo è imposto alle associazioni non riconosciute in relazione alla tenuta dei libri sociali e della contabilità sociale.

Per una corretta amministrazione, oltre che ai fini probatori è preferibile comunque tenere i seguenti libri sociali⁵⁴:

- Libro dei soci;
- Libro verbali delle assemblee dei soci;
- Libro verbali del consiglio direttivo;
- Libro verbali dei revisori (eventuale).

⁵⁴ M.Grumo, Introduzione al Management nelle aziende non profit, Milano 2001.

Anche per quanto attiene la contabilità non sussistono obblighi di natura civilistica se non quelli previsti dallo statuto dell'associazione⁵⁵.

1.4 CENNI SULLA SOCIETA' SPORTIVA DI CAPITALI.

Per quanto l'argomento essenziale di questa trattazione siano le associazioni sportive è opportuno in questa sede dare qualche cenno sulle società sportive di capitali, che rappresenta una delle forme giuridiche che il sodalizio sportivo può assumere anche ai sensi dell' Art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n.289.

In particolare con la disposizione sopra citata il legislatore ha precisato per la prima volta quale forma giuridica debbano assumere i sodalizi sportivi affinché siano riconosciuti dall'ordinamento e , quindi, al fine di fruire di specifiche agevolazioni fiscali⁵⁶.

⁵⁵ M.Colombi e M.Sette, Contabilità e bilancio degli Enti non Profit, Ipsoa.

⁵⁶ Si veda lo studio n.1/2003/T il notariato, le società di capitali senza scopo di lucro e le associazioni sportive dilettantistiche. Le Novità della finanziaria 2003, approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 6 giugno 2003 e pubblicato in Studi e Materiali, n.1/2004.

La vera novità introdotta è la possibilità di derogare alla normativa del codice civile che prevede lo scopo di lucro quale elemento essenziale del contratto societario⁵⁷.

Dal 1° gennaio 2003 è quindi consentita la costituzione di società di capitali senza scopo di lucro, esclusivamente per l'esercizio di attività sportive dilettantistiche, nel rispetto delle disposizioni contenute nei commi 17 e 18 del predetto art.90.

Nella prima versione della società sportiva dilettantistica⁵⁸, era previsto a completamento della legge, l'emanazione di uno o più regolamenti, emanati al fine di definire gli elementi da inserire negli statuti, nonché le modalità per ottenere il riconoscimento sportivo.

La vicenda normativa iniziale era di indubbia applicazione, solo con la Legge 21 maggio 2004 n.128 i commi 17 e 18 dell'articolo 90 della Legge n.289 del 2002 sono stati riformulati, e sono stati aggiunti i commi 18 bis e 18 ter. Dal raffronto tra la vecchia e nuova disciplina è possibile ora individuare direttamente i requisiti della società sportiva dilettantistica e le condizioni della sua costituzione, nonché del relativo riconoscimento.

⁵⁷ Alcuni autori ritengono che la possibilità di costituire una società di capitali senza scopo di lucro, esercenti attività sportive dilettantistiche, sussiste già prima della legge n. 289/2002. in questo senso secondo G. Martinelli <l'art. 90 da solo un'interpretazione>, come afferma in il sole 24 ore sport del 5 settembre 2003.

⁵⁸ Risultante dall'art. 90 della legge n.289 del 27 dicembre 2002.

In primo luogo si deve osservare che il comma 17, immutato per il resto, integra il punto “c” che riguarda la società di capitali, risolvendo un dubbio interpretativo sorto in relazione alla prima versione⁵⁹.

Le novità maggiori risultano tuttavia dalla riformulazione integrale del comma 18 . con tale riformulazione la legge si occupa direttamente del contenuto dell’atto costitutivo, non rinviando più a fonti esterne. La forma individuata è la forma scritta, ma non pare dubbio che nel caso di società di capitali valgano le ordinarie norme dettate per questo tipo di società.

Il nuovo comma 18 prevede che lo statuto debba contenere:

- la denominazione;
- l’oggetto sociale con riferimento all’organizzazione di attività sportiva dilettantistica;
- l’attribuzione della rappresentanza legale all’associazione;
- l’assenza di fini di lucro, e la previsione che i proventi dell’attività , non possono in nessun caso essere divisi tra gli associati anche in forme indirette;

⁵⁹ Ovvero non è più in dubbio che la società sportiva possa assumere la forma di società cooperativa.

- le norme sull'ordinamento interno ispirato ai 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 di rendiconti economici-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- le modalità di scioglimento dell'associazione;
- l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del capitale in caso di scioglimento della società o dell'associazione.

Riprendendo il Secondo il comma 18-ter, aggiunto nel corpo dell'art. 90 citato, le società ed associazioni sportive che alla data del 23 maggio 2004⁶⁰, sono in possesso dei requisiti di cui al comma 18, e che quindi abbiano gli statuti conformi alle clausole ivi indicate, possono provvedere all'integrazione della denominazione sociale rendendola conforme alla previsione di cui al citato comma 17. Deve

⁶⁰ Data di entrata in vigore della legge n.128/2004 che ha convertito il D.L. n. 72/2004 avente ad oggetto la modifica dell'art.90 della legge 289/2002.

quindi essere indicata la finalità sportiva ed il carattere dilettantistico dell'attività. La norma poi prevede, con l'ultimo periodo, che la denominazione sociale debba essere eventualmente adeguata alla previsione normativa "attraverso verbale della determinazione assunta in tale senso dall'assemblea dei soci".

L'articolo 90 della Legge 289 del 27/12/2002 prevede l'introduzione di altre forme societarie per lo svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica:

- la società per azioni;
- la società in accomandita per azioni;
- la società a responsabilità limitata;
- società cooperative⁶¹.

Lo statuto di una società sportiva di capitali deve uniformarsi ai seguenti principi:

- assenza dello scopo di lucro: questo principio è obbligatorio per tutti gli enti sportivi riconosciuti dal CONI;
- rispetto del principio di democraticità: questo principio può essere applicato solo dalle associazioni e dalle cooperative, in quanto nelle società per azioni o a responsabilità limitata i poteri dei soci sono

⁶¹ La possibilità di ricorrere alla forma della cooperativa è stata espressamente prevista solo con la recedente modifica del comma 18 dell'art.90 (l.128/2004):

proporzionali alle azioni o alle quote sottoscritte e tale principio risulta di difficile applicazione;

- Organizzazione, avvio, aggiornamento e perfezionamento di attività sportive dilettantistiche: questo deve essere l'oggetto principale indicato nello statuto di una società sportiva dilettantistica;
- Divieto per gli amministratori di una società sportiva dilettantistica di ricoprire cariche sociali in altre società o associazioni sportive dilettantistiche: tale divieto fa riferimento non solo nell'amministrare un'altra società o associazione sportiva dilettantistica, ma anche nel possedere quote o azioni di un'altra società sportiva dilettantistica;
- Devoluzione ai fini sportivi del patrimonio sociale in caso di suo scioglimento: è un principio già obbligatorio per le associazioni sportive dilettantistiche il cui statuto è adeguato al D.Lgs 460/97;
- Obbligo di conformarsi alle disposizioni del CONI e ai regolamenti emanati dalle Federazioni Sportive Nazionali o Enti di Promozione Sportiva cui la società intende affiliarsi.

Una S.r.l. sportiva è civilisticamente una S.r.l., esattamente come le altre; essa è quindi tenuta al rispetto di tutti gli adempimenti civilistici posti dalla Legge a carico delle S.r.l.: dalla costituzione con atto notarile al deposito del bilancio comprensivo di nota integrativa (ed

eventualmente relazione sulla gestione), dalla vidimazione iniziale dei libri soci, assemblee e verbali C.d.A., alla tenuta della contabilità ordinaria; dal capitale minimo di Legge alla necessità di un aumento di capitale con atto notarile in caso di ingresso di nuovi soci.

Rispetto all'associazione è quindi una struttura evidentemente diversa, con adempimenti e quindi costi di gestione indubbiamente molto più alti. Va però rilevato che ciò vale se il confronto viene fatto con un'associazione non riconosciuta di dimensioni modeste, ed è evidente che per organismi di dimensioni modeste la struttura societaria è assolutamente sovradimensionata.

Le considerazioni sono però molto diverse se il confronto viene fatto non con la "configurazione minima" dell'associazione, ma con la struttura civilistica, contabile e amministrativa di un'associazione di dimensioni più rilevanti.

Sotto il profilo civilistico, se cresce la struttura, e conseguentemente i rischi, diviene consigliabile che l'associazione ottenga il riconoscimento, unico modo per fruire della responsabilità limitata; in tal caso anche l'associazione deve essere costituita con atto notarile, dotarsi di un capitale minimo non trascurabile, effettuare una serie di adempimenti presso Prefettura o Regione che hanno un costo

professionale non dissimile da quello richiesto per la costituzione di una S.r.l.

Sotto il profilo contabile, una struttura di una certa consistenza non può certo essere gestita con un libricino cassa, e la tenuta di una contabilità adeguatamente strutturata appare quindi imprescindibile⁶².

Fra una contabilità organizzata, con una corretta gestione quantomeno di cassa e banca, un minimo di distinzione fra costi di gestione e costi pluriennali da ammortizzare, una suddivisione dei costi e dei ricavi sufficientemente analitica, da un lato, e una contabilità ordinaria dall'altro, le differenze sono nella sostanza minime. Va sottolineato poi come, per un'associazione di dimensioni non minime, appaia opportuno quantomeno che costi e ricavi siano esposti in maniera sufficientemente chiara e che la situazione patrimoniale sia portata a conoscenza dei soci con precisione; da ciò alla redazione di un vero e proprio bilancio di esercizio il passo non è lungo; certo nella S.r.l. rimane l'obbligo di redazione del bilancio stesso nella forma rigida stabilita dal codice civile (forma che peraltro dà informazioni molto lacunose soprattutto per quanto riguarda il conto economico), nonché della nota integrativa, nonché infine l'obbligo di deposito dello stesso,

⁶² F.Colombo, Contabilità e bilancio, Enti non Profit, Il sole 24 ore.

con costi sia professionali sia di bolli e diritti che rimangono certamente un onere non trascurabile a carico della S.r.l.

Infine, sotto il profilo amministrativo, a parte il costo (peraltro un tantum) della vidimazione iniziale, anche nell'associazione sono indispensabili libro soci, libro assemblee e libro dei verbali del Consiglio di Amministrazione ovvero Consiglio Direttivo; l'onere aggiuntivo per una S.r.l. invece di un'associazione è quindi trascurabile. L'unica rilevante differenza rimane quindi il costo dell'ingresso di nuovi soci, evento assolutamente normale (e gratuito) nell'associazione, straordinario e costoso nella S.r.l.; il numero dei soggetti che si presume entreranno a far parte dell'organismo dopo la sua costituzione diviene quindi uno degli elementi fondamentali da considerare nella scelta della forma giuridica; ciò peraltro, a ben vedere, non tanto e non solo per il costo, ma soprattutto perché costringe i fondatori ad esaminare uno degli elementi fondamentali della struttura che si vuole creare, ovvero la sua "volatilità":

- se l'organismo che si vuole creare deve avere una consistenza patrimoniale rilevante, presumibilmente fornita da un numero ristretto di soggetti destinati a non variare nel tempo, e quindi

una struttura con caratteristiche più di stabilità che di elasticità, sarà di norma preferibile la struttura societaria;

- se invece si prevede il coinvolgimento di numerosi soggetti ed un loro accentuato turnover, caratteristica che di norma si accompagna ad una consistenza patrimoniale non particolarmente rilevante, insomma una struttura più "volatile", allora la forma associativa potrebbe risultare migliore.

Capitolo secondo

LA DISCIPLINA FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

2.1 LA SOGGETTIVITA' TRIBUTARIA AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

Nel mondo dello sport, quello dilettantistico costituisce senza dubbio la componente prevalente. Pertanto non è corretto parlare di sport dilettantistico utilizzando l'accezione sport minore, se per minore s'indende sport meno importante.

Dal punto di vista fiscale i problemi da analizzare sono tanti e tali che l'intervento dell'interprete non è solo utile, ma addirittura necessario.

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

La Legge del 7 aprile 2003, n. 80⁶³, ha definito i criteri e i principi ai quali dovrà attenersi il Governo per la riforma del sistema normativo fiscale, attraverso l'emanazione dei necessari Decreti Legislativi.

La legge delega, con riferimento al sistema no profit, prevede l'inclusione degli enti non commerciali tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito- IRE⁶⁴-; con la riforma del sistema tributario, l'IRE è destinata a sostituire l'IRPEF e dunque gli enti non commerciali verranno assoggettati alla medesima imposta prevista per le persone fisiche.

A seguito della legge delega il Governo, con il Decreto Legislativo del 12 dicembre 2003, n.344 ha introdotto la riforma sul reddito delle società (IRES) in vigore dal 1° gennaio 2004, eliminando l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG), che regolava anche gli enti non commerciali e le ONLUS, sostituita dall'IRES.

Non è stato però ancora emanato il decreto relativo alla sostituzione dell'IRPEF con l'IRE.

Gli enti non commerciali, in attesa dell'attuazione di quanto disposto dall'art. 3 legge delega 80/2003, sono dunque soggetti al regime IRES con applicazione dell'aliquota del 33%, nel rispetto di altre novità già

⁶³ Legge delega per la riforma del sistema fiscale.

⁶⁴ art.3 comma 1, lettera a legge n.80/2003

a regime per i singoli redditi che concorrono a formare il loro imponibile.

In effetti gli enti non commerciali hanno già caratteristiche molto simili a quelle delle persone fisiche, si pensi alla necessità di costruire un reddito complessivo, dato dalla sommatoria di un insieme di redditi appartenenti a diverse categorie, che sono poi quelle tipiche dei soggetti IRPEF.

Le associazioni sportive dilettantistiche rientrano, dunque, nella fattispecie tributaria degli enti a carattere associativo. Questi enti si configurano come un sottoinsieme della categoria più ampia degli enti non commerciali e sono destinatari di un particolare regime tributario di favore ai fini delle imposte sui redditi.

L'art. 148 del Tuir non li definisce ma si limita a delineare le disposizioni che si applicano alle "associazioni", ai "conosorzi" e agli "altri enti di tipo associativo".

Tali enti, che devono necessariamente qualificarsi come non commerciali, sono assoggettati, in via generale, alla disciplina degli enti non commerciali, ma, relativamente alle attività rese all'interno della vita associativa, fruiscono di un trattamento agevolato, al verificarsi di alcune condizioni espressamente previste dalla legge.

Pertanto anche gli enti di tipo associativo determinano il reddito complessivo ai sensi dell'art. 143 del Tuir, come somma dei redditi appartenenti alle diverse categorie reddituali(fondiari, di capitale, d'impresa e diversi), indipendentemente dal luogo di produzione e dalla destinazione degli stessi.

2.1.1 L'IRES NEGLI ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI

Abbiamo già evidenziato che gli enti non commerciali rientrano tra i soggetti passivi IRES⁶⁵, ciò è sottolineato dall'art. 73 del Tuir, che evidenzia i soggetti passivi e al comma :”*gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali*”.

I soggetti sono gli enti pubblici, le persone giuridiche (associazioni, fondazioni), associazioni non riconosciute, consorzi, altre organizzazioni (comitati, circolo, congregazioni, accademie); ciò che li distingue dagli enti commerciali è che essi non svolgono in via istituzionale attività commerciale.

Sono pertanto enti non commerciali non solamente gli enti che non svolgono attività commerciale; rientrano, infatti, in questa categoria

⁶⁵ Ai sensi dell'art.3,1.18 aprile 2003, n.80 tutti gli enti non commerciali e quindi anche le associazioni sportive sarebbero dovuti essere inclusi nei soggetti passivi IRE(imposta che avrebbe dovuto sostituire l'Irpef) insieme alle persone fisiche.

anche enti che pur svolgendo, anche attività commerciale, non la svolgono in modo esclusivo né in modo prevalente, essendo la loro finalità istituzionale esclusiva o principale di natura non commerciale.

Il su citato articolo 73 del Tuir stabilisce che per determinare la categoria di appartenenza dell'ente (commerciale o non) occorre far riferimento all'oggetto esclusivo o principale, determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti sotto forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata.

In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata.

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.

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 conseguiti⁶⁶. Tale sistema è frutto del Decreto Legislativo 460/97 concernente gli enti

⁶⁶ Caporossi, Op.Cit.

non profit. E' opportuno anticipare in tale sede che le associazioni sportive dilettantistiche possono optare per la determinazione del reddito ai fini delle imposte dirette, per il regime derivante dalla legge n. 398 del dicembre 1991, che prevede coefficienti ancor più favorevoli, ma che analizzeremo nel prossimo capitolo.

Il Decreto Legislativo 460/97, è una norma fiscale, che ha introdotto una modifica alla disciplina degli enti non commerciali con riferimento alle imposte sul reddito, all'IVA ed ad altre imposte indirette.

Tale decreto non ha introdotto innovazioni sostanziali sulla soggettività degli enti non commerciali in tema di imposte dirette. La nozione di ente non commerciale resta definito dall'art. 73 del TUIR lettera c).

Anche in tema di determinazione del reddito complessivo degli enti non commerciali non vi è stato alcun cambiamento sostanziale, ma solo alcune precisazioni che possono evitare incertezze interpretative e quindi la possibilità di un inutile contenzioso.

Le associazioni sportive sono quindi soggetti IRES⁶⁷ e rientrano nella categoria degli enti non commerciali, ovvero quegli enti che ai sensi dell'art.73, comma 1, lettera c) del dpr del 22 dicembre 1986, n.816, non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale⁶⁸.

La determinazione del reddito imponibile IRES per i suddetti enti è, in linea di principio, assimilata come già accennato a quella delle persone fisiche. In particolare alla formazione del reddito complessivo concorrono i redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi.

Non contribuiscono, invece, alla formazione del reddito delle associazioni sportive, le somme versate dagli associati a titolo di quote o di contributi associativi⁶⁹, i redditi esenti⁷⁰, quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva. Inoltre è prevista- in chiave di agevolazione- l'esclusione dal reddito per:

⁶⁷ Ai sensi dell'art.3, l.18 aprile 2003, n 80(legge delega di riforma dell'imposta sul reddito), tutti gli enti non commerciali e quindi anche le associazioni sportive sarebbero dovuti essere inclusi tra i soggetti passivi IRE (l'imposta che sostituirà l'IRPEF), insieme alle persone fisiche.

⁶⁸ L'attività sportiva dilettantistica svolta a favore di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche e sociali, rientra tra le attività istituzionali che attribuiscono alle associazioni sportive(dilettantistiche e non), l'ulteriore qualifica di organizzazione non lucrativa di utilità sociale, ONLUS.

⁶⁹ Si tratta ad esempio, delle quote o in generale, dei liberi contributi dei soci versati alle associazioni sportive che promuovono l'avviamento allo sport, per finanziare l'attività dell'ente.

⁷⁰ Sono esenti quei redditi che su libera scelta del legislatore sono agevolati e non sono tassati.

- I fondi pervenuti in seguito a raccolte pubbliche occasionali, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione⁷¹.
- I contributi corrisposti dalle amministrazioni pubbliche per lo svolgimento in regime convenzionato o accreditato di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali dell'ente.

Si caratterizzano invece, come redditi d'impresa, e sono perciò, rilevanti ai fini IRES i redditi prodotti dalle associazioni sportive nell'esercizio di attività commerciali⁷². A tal proposito è utile ricordare che non si considerano attività commerciali quelle attività svolte dalle associazioni sportive in conformità alle loro finalità istituzionali di sviluppo e di promozione dello sport⁷³. Una tale disposizione subisce, tuttavia, un'eccezione per quei proventi realizzati dalle stesse associazioni a seguito di cessioni di beni e di prestazioni di servizi, da loro rese abitualmente- e non in modo occasionale- agli associati o partecipanti verso il pagamento di corrispettivi specifici. Tali attività, per presunzione assoluta, sono

⁷¹ Si tratta di attività derivanti dallo scambio/offerta di beni di modico valore a coloro che effettuano delle offerte.

⁷² G.Falsitta-Manuale di Diritto Tributario, Cedam

⁷³ Art. 148 comma I Tuir.

considerate effettuate, nell'esercizio di attività commerciali e quindi produttive di reddito d'impresa tassabili ai fini IRES- anche se svolte in conformità alle finalità istituzionali delle stesse associazioni.

Nell'abito delle associazioni sportive dilettantistiche, e dunque degli enti non commerciali, un canale fondamentale attraverso cui l'associazione riesce a procurarsi i mezzi per svolgere la propria attività è quello delle raccolte occasionali di fondi e contributi.

Come già accennato, il legislatore si è occupato di questo tema sotto l'aspetto fiscale introducendo con il D.Lgs. 460/97 un nuovo comma all'art.143 del TUIR. Il comma 3 stabilisce che non concorrono a formare il reddito degli enti non commerciali i fondi⁷⁴ 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 e campagne di sensibilizzazione.

Come si vede il legislatore prende in esame una casistica molto varia di eventi; l'aspetto a cui però il legislatore lega il beneficio fiscale è quello dell'**occasionalità** della manifestazione. Dato che quello dell'occasionalità è un principio piuttosto vago vengono dunque

⁷⁴ G.M.Colombo, Organizzazioni di volontariato, in Enti non Profit, Ipsoa.

considerate tali le raccolte fondi effettuate massimo due volte per periodo d'imposta e di un ammontare non superiore ai € 51.645,69 sempre per periodo d'imposta. A fronte della concessione delle agevolazioni fiscali, è prevista una rigorosa rendicontazione della raccolta fondi. L'art 8 del D.Lgs. 460/97, infatti, introduce questo specifico obbligo all'art.20 del DPR 600/73, stabilendo che, indipendentemente dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna raccolta fondi.

Le associazioni sportive dilettantistiche per rispondere alle esigenze di semplificazione degli adempimenti contabili e fiscali degli enti non commerciali, possono optare per dei regimi di determinazione dei redditi forfetari⁷⁵.

Una volta aperta la posizione IVA l'associazione sportiva dilettantistica è tenuta ad impiantare un sistema contabile. Questa

⁷⁵ Perisco-Bassi, Sport e Profili fiscali, Novene, Napoli 2004..

circostanza si può verificare anche in una fase successiva alla costituzione dell'associazione, quando, appunto, il sodalizio inizia a svolgere attività commerciale. Ciò non accade, invece, per le società di capitali (o cooperative) sportive dilettantistiche, per le quali gli obblighi contabili sorgono contestualmente alla costituzione. Per le società non sono previste inoltre alternative al regime contabile ordinario.

Le associazioni sportive dilettantistiche possono usufruire di diversi regimi contabili, calibrati in funzione delle singole caratteristiche soggettive ⁷⁶.

Una volta individuati i proventi di natura commerciale, l'associazione è obbligata ad uno dei regimi contabili (ordinari o semplificati) a seconda dell'ammontare annuo dei ricavi conseguiti. In particolare occorrerà fare una distinzione ⁷⁷ tra:

1. associazione con proventi commerciali annui superiori a € 309.874,14 per le prestazioni di servizi, o ad euro 516.456.90 per le cessioni di beni.

⁷⁶ G.M. Colombo, M. Setti, Op.Cit.

⁷⁷ G. Ingraio, La determinazione del reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche e Onlus sportive, rassegna tributaria 2001.

2. associazioni con proventi commerciali annui non superiori a 309.874,14 euro per le prestazioni di servizi o ad euro 516.456,90 per le cessioni di beni.

Le associazioni di cui al punto 1. sono obbligate al regime di contabilità ordinaria, quelle di cui al punto 2 sono tenute alla contabilità semplificata (possono optare per la contabilità ordinaria).

Se rimangono in contabilità semplificata possono scegliere:

- contabilità semplificata in generale determinando il reddito quale differenza fra ricavi e costi;
- contabilità forfetaria ex art. 109 bis del TUIR;
- contabilità forfetaria ex legge n. 398/91 in questo caso però l'ammontare dei ricavi commerciali non può essere superiore a 250.000.euro.

In sede di inizio attività la scelta di un regime contabile dipende dai volumi che si ritiene di raggiungere nel periodo d'imposta. L'adozione di un particolare regime non è definitiva: se vengono meno i presupposti che hanno legittimato la scelta (aumento dei volumi, modifiche nei criteri di rilevazione dei dati o nella struttura dei costi) l'associazione potrà col tempo decidere di passare a un diverso sistema di rilevazione contabile. In ogni caso, si ricorda che la

contabilità è obbligatoria solo per le componenti dell'attività commerciali, mentre nessun obbligo (salvo quello di redigere il bilancio) è posto per l'attività istituzionale⁷⁸.

In questa sede ci occupiamo del regime generale degli enti non commerciali, per poi analizzare nel successivo capitolo il regime agevolato previsto dalla legge 398/91.

L'art. 145 del TUIR prevede un regime contabile forfetario, con prefissati coefficienti di redditività. Il nuovo regime forfetario riguarda tutti gli enti non commerciali, sia quelli associativi che gli altri, e di conseguenza anche alle associazioni sportive dilettantistiche che non hanno optato per il regime agevolato legge 398/91, o qualora abbiano superato i limiti previsti da quest'ultimo regime. Il regime degli enti non commerciali si riferisce a proventi commerciali fino a € 309.874,14 per le prestazioni di servizi e fino a € 516.456,90 per le altre attività.

Tale regime forfetario consiste nella determinazione del reddito d'impresa mediante l'applicazione di predeterminati coefficienti di redditività⁷⁹.

⁷⁸ F.Colombo, Op.Cit.

⁷⁹ G.Martinelli-M.Saccaro, Associazioni sportive dilettantistiche: aspetti civilistici, fiscali e contabili.

A tale reddito forfetario vanno poi aggiunti per la determinazione del reddito imponibile le plusvalenze patrimoniali, le sopravvenienze attive, i dividendi e interessi e i proventi immobiliari.

I coefficienti di redditività sono così differenziati:

a) Per le attività di prestazioni di servizi:

- fino a € 15.493,71: 15%
- da € 15.493,71 a € 309.874,14: 25%

b) per le altre attività:

- fino a € 25.822,84: 10%
- da € 25.822,84 a € 516.456,90 : 15%

Nel caso di svolgimento sia di attività di prestazioni di servizi che di altre attività si applica il coefficiente dell'attività prevalente.

In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si applicano i coefficienti delle prestazioni di servizi.

L'opzione per il regime forfetario è esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi e ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e comunque per un triennio. Anche la revoca si esercita con la dichiarazione dei

redditi e ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata.

Il regime forfetario si estende di anno in anno se i limiti previsti non vengono superati.

Per i soggetti con ricavi inferiori a € 15.493,71 (per attività di prestazione di servizi) e a € 25.822,84 (per le altre attività) valgono le forme semplificatorie previste dalla legge finanziaria 1997, e cioè ci si può limitare all'osservazione dei seguenti adempimenti⁸⁰:

- annotare entro il 15 di ciascun mese i corrispettivi complessivi del mese precedente, distinti per aliquota;
- registrare le fatture d'acquisto entro il termine previsto per le liquidazioni IVA;
- effettuare le chiusure IVA trimestrali nel registro fatture o corrispettivi;
- Conservare la documentazione degli altri costi che si intendono dedurre ai fini del reddito.

⁸⁰ F.Colombo, contabilità e Bilanci delle aziende non Profit. Il sole 24 ore.

2.2.2 L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE NELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE.

Il D.Lgs 15 dicembre 1997, n.446 ha istituito e disciplinato l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

Presupposto dell'imposta non è la produzione di reddito imponibile, ma l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Per le associazioni sportive dilettantistiche e non , che svolgono esclusivamente attività non commerciali, la base imponibile irap è determinata dalla somma delle retribuzioni corrisposte dalle stesse associazioni sportive a chiunque presti la propria attività lavorativa⁸¹ ai sensi dell'art. 11 comma 1 d.lgs 15 dicembre 1997n.446.

Si ritiene a questo punto opportuno distinguere le seguenti situazioni configurabili.

⁸¹ In particolare, per le associazioni sportive, la base imponibile, su cui calcolare l'Irap con aliquota ordinaria del 4,25%, salvo deroga (entro il limite dell'1%) apportate dalle singole regioni-è determinata, per effetto dell'applicazione dell'art.10, comma1, d.lgs. n.446/97, su un importo pari all'ammontare:

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

La prima è quella in cui l'associazione svolge solo attività istituzionale. Per determinare la base imponibile IRAP sulla parte istituzionale si dovranno sommare:

- a) retribuzioni spettanti al personale dipendente;
- b) redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- c) compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative;
- d) compensi erogati per lavoro autonomo occasionale.

L'ulteriore situazione configurabile è quella in cui l'associazione svolge anche attività commerciale. Per la determinazione della base imponibile relativa alla parte commerciale, si dovrà operare la differenza tra i ricavi, proventi ed altri componenti positivi di reddito, riconducibili al valore della produzione così come definito nel bilancio d'esercizio ed i costi della produzione (con debite eccezioni), qualora adottati il regime della contabilità ordinaria. La base imponibile dovrà essere determinata operando la differenza tra l'ammontare dei corrispettivi della cessione dei beni e delle prestazioni di servizi nonché delle rimanenze finali e i costi per le materie prime, sussidiarie di consumo e merci, dei servizi, dei costi di ammortamento dei beni

materiali e immateriali, qualora adottati il regime di contabilità semplificata.

Fra i costi deducibili per la determinazione della base imponibile ai fini IRAP, a partire dal 2003 non sono in ogni caso compresi:

- i costi relativi al personale dipendente;
- i compensi per attività commerciali e per le prestazioni di lavoro autonomo occasionali;
- i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa;
- i compensi per prestazioni di lavoro assimilate a quelle di lavoro dipendente;
- gli utili spettanti agli associati in partecipazione con apporto di sola forza lavoro;
- il canone relativo ai contratti di locazione finanziaria (leasing).

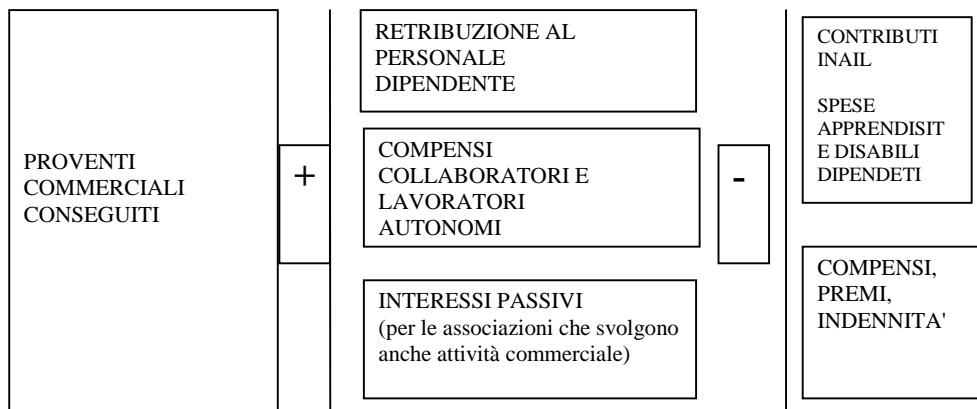
In alternativa al criterio generale, per le associazioni che determinano il reddito imponibile per l'attività commerciale utilizzando gli adempimenti di cui alla L. n.398/1191, la base imponibile IRAP può essere formata dal reddito calcolato in base a tale regime, che analizzeremo nel successivo capitolo.

E' doveroso sottolineare inoltre che è possibile portare in diminuzione dalla base imponibile IRAP le spese sostenute per i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, le spese relative agli apprendisti e ai disabili e a quelle per il personale assunto con contratto di formazione lavoro.

Sono inoltre previste specifiche riduzioni della base imponibile, variabili in funzione dell'ammontare del valore della produzione e del numero di dipendenti impiegati nel periodo d'imposta.

L'imposta è dovuta sulla somma della base imponibile relativa all'attività istituzionale e a quella dell'attività commerciale. L'aliquota da applicare è il 4. 25%. Questa aliquota base può essere aumentata dalle singole regioni, che possono anche prevedere agevolazioni per alcune categorie (ONLUS).

Per quanto riguarda invece le società sportive dilettantistiche, esse determinano la base imponibile IRAP secondo le modalità indicate per le società sportive professionistiche, in quanto sono normali società commerciali, anche se non a scopo di lucro.



Tratto da “Le agevolazioni fiscali a favore dell’attività sportiva dilettantistica”-L’Agenzia Informa n.1/2007.

2.2 L’IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E LA CERTIFICAZIONE DEI CORRISPETTIVI.

L’art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n.33, istitutivo dell’imposta sul valore aggiunto e successive modifiche, dispone che gli enti pubblici e privati, diversi dalle società commerciali, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica, assumono le vesti di soggetti d’imposta IVA, quando abbiano per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali o

agricole, ovvero esercitino tali attività in via accessoria o senza fini di lucro, e nulla influisce il fatto che sussista o meno una distinta organizzazione contabile amministrativa.

Pertanto qualora gli enti sia pubblici che privati, con o senza personalità giuridica, effettuino cessioni di beni e/o prestazioni di servizi tali operazioni vanno assoggettate a IVA, anche se vengono svolte in via accessoria.

Non importa nemmeno che l'ente agisca, secondo le norme statutarie, senza fini di lucro, importa il fatto di svolgere operazioni commerciali e agricole⁸².

Il richiamo all'art. 2195 c.c., precisa meglio che per attività commerciale si intende lo svolgimento di un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi, di attività intermediaria nella circolazione di beni, di attività di trasporto, di attività bancaria o assicurativa e di altre attività ausiliarie delle precedenti.

E' importante la distinzione tra enti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ed enti che tale oggetto non hanno. Per i primi infatti le cessioni di beni e le prestazioni di servizi si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio d'impresa

⁸² N.Forte, Società e associazioni sportive, Il sole 24 Ore.

e sono sempre assoggettate a Iva; per i secondi solo le cessioni di beni e le prestazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali sono imponibili ai fini IVA.

Per la determinazione della differenza tra enti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e gli altri enti bisogna vedere le disposizioni dello statuto e/o dell'atto costitutivo con particolare riguardo alle clausole concernenti l'oggetto dell'attività e bisogna comunque sempre riferirsi alla concreta attività svolta dall'ente⁸³.

Infatti, potrebbero ben ipotizzarsi clausole statutarie concernenti l'oggetto dell'ente molto ampie, ma inattuata nella gestione effettiva.

E' importante l'affermazione secondo cui si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali- e quindi sono imponibili- anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese agli associati, ai soci o partecipanti verso il pagamento di un corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali hanno diritto, ad esclusione- e ciò interessa gli enti non commerciali in particolare- di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche,

⁸³ S.Ragghianti-S.Di Diego, Op. Cit.

sindacali, culturali e sportive anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o internazionale.

Assume quindi rilevanza il fatto che l'ente svolga un'attività che va a beneficio in particolare di uno o più associati e che esuli dalle finalità istituzionali dell'ente non commerciale.

Sebbene possano tuttora, nei casi concreti, sorgere incertezze nella determinazione dell'imponibilità di talune attività, assume rilevanza la seguente affermazione contenuta nell'art. 4 del D.P.R. n.633/72 : “*che sono considerate commerciali in ogni caso- anche per gli enti non commerciali- le seguenti attività:*

- a) cessione di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, culturali e sportive cedute prevalentemente ai propri associati;*
- b) erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;*
- c) gestione di fiere ed esposizioni di carattere commerciale;*

- d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;*
- e) trasporto e deposito merci;*
- f) trasporto di persone;*
- g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, prestazioni alberghiere e di alloggio;*
- h) servizi portuali e aeroportuali;*
- i) pubblicità commerciale;*
- j) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.”*

L'impostazione dell'art. 4 del D.P.R. n.633/72 è del tutto simile alle norme già viste circa la soggettività tributaria ai fini delle imposte dirette. Infatti anche per l'IVA, vengono distinti due segmenti, quello istituzionale e quello afferente l'eventuale attività commerciale condotta al lato dell'attività istituzionale, pubblica o privata che sia. Come per le persone fisiche, l'ente non commerciale non è soggetto a formalità fiscali per tutto quanto attiene la sua sfera istituzionale. Al contrario, per quelle che sono le operazioni che la legge tributaria considera commerciali è posto sul piano sostanziale e formale del tutto simile a quello delle imprese. Quindi in tal caso è soggetto passivo

chiamato ad applicare l'imposta addebitandone l'importo alla controparte affinché effettui una cessione o una prestazione e può essere oggetto di accertamento e verifica da parte del fisco e deve ottemperare alle formalità contabili.

Salvo questi casi, l'ente non commerciale viene ad essere considerato consumatore finale. Pertanto l'ente non può per definizione detrarre l'IVA che i fornitori gli addebitano, ciò con la sola eccezione degli acquisti di beni da imprese UE⁸⁴.

Questione di fondamentale importanza per le associazioni è quella di stabilire la soggettività tributaria. In materia di IVA, per le associazioni sportive dilettantistiche e non, vale dunque la regola generale di esclusione dal campo di applicazione dell'IVA relativamente alle attività svolte nell'ambito della propria attività istituzionale⁸⁵, tuttavia le associazioni sportive dilettantistiche e non, diventano soggetti passivi IVA quando svolgono attività di natura commerciale⁸⁶.

⁸⁴ D.L. n. 331/1993.

⁸⁵ Art. 4 comma 4, D.P.R. n. 633/72.

⁸⁶ *sulla definizione di attività commerciale si veda quanto scritto in tema di imposte dirette. Tuttavia c'è chi rileva che ai fini Iva, L.castaldi gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi, un attività ai fini iva può considerarsi commerciale, anche se è meramente remunerativa dei costi di produzione.*

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

Quanto sopra descritto non riguarda, in ogni caso, le associazioni sportive dilettantistiche. Sono infatti escluse dal campo di applicazione dell'Iva- e non si presumono perciò commerciali- le prestazioni di servizi e le cessioni di beni, effettuate, in conformità alle proprie finalità istituzionali, dalle associazioni sportive dilettantistiche, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti⁸⁷ anche se fosse previsto il pagamento di corrispettivi specifici.

Quanto poi alle modalità di determinazione dell'imposta, anche in materia di IVA, le associazioni sportive dilettantistiche, che hanno optato per il regime speciale ai fini IRES di cui alla L 398/1991, possono beneficiare di un regime agevolato speciale. Questo sarà però approfondito nel seguente capitolo.

⁸⁷ Sono ugualmente escluse dall'ambito di applicazione IVA anche le prestazioni di servizi o le cessioni di beni, effettuate, in conformità alle proprie finalità istituzionali, dalle associazioni sportive dilettantistiche nei confronti di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali.

E' opportuno in tal sede dare qualche nozione sulla certificazione dei corrispettivi. Il D.P.R. 13 marzo 2002 n.69, completato dal provvedimento del 20 novembre 2002 dell'Agenzia delle Entrate, ha introdotto alcune semplificazioni riguardanti le società sportive dilettantistiche riconosciute dal Coni o dalle Federazioni sportive nazionali, ovvero dagli enti di promozione sportiva, comprese le associazioni sportive che sia avvalgono delle disposizioni della legge del 16 dicembre 1991 n.398.

Le associazioni citate potranno a loro scelta dotarsi:

- dotarsi di misuratori fiscali o biglietterie automatiche secondo le previsioni del d.Lgs. 60 /99;
- emettere manualmente biglietti(e abbonamenti) senza gli appositi misuratori ma con le precise caratteristiche individuate dal D.P.R: 69/2002.

Qualora le associazioni sportive dilettantistiche, riconosciute dal Coni o dalle Federazioni sportive nazionali ovvero dagli enti di promozione sportiva optassero per la semplificazione di cui al citato D.P.R. 69/2002, emetteranno:

- Titoli di'ingresso, costituiti da almeno due sezioni, ciascuna con numerazione progressiva e contrassegno SIAE, con numero di serie, categoria di posto e corrispettivo per l'eventuale prevendita, la dicitura gratuito ovvero ridotto per i titoli d'ingresso rilasciati gratuitamente o ad importo ridotto;
- Abbonamenti che, oltre alla caratteristica del titolo d'ingresso, dovranno contenere anche gli elementi identificativi della società o associazione sportiva emittente, la validità temporale degli stessi, il numero delle manifestazioni a cui danno diritto ad assistere, con l'indicazione delle stesse nell'ipotesi di abbonamento a turno fisso e la data di rilascio.

Ai sensi dell'art.5 del D.P.R. 69/2002, sia per i titoli di ingresso, sia per gli abbonamenti, la SIAE deve certificare la dotazione iniziale e le successive integrazioni. Inoltre, le movimentazioni devono essere annotate su appositi prospetti relativi a ciascun esercizio sociale. Le rimanenze di titoli e degli abbonamenti rimasti inutilizzati durante l'esercizio devono essere annotate nel prospetto annuale dei titoli in carico.

2.3 IL BILANCIO SOCIALE

Il bilancio d'esercizio delle aziende non profit può essere definito come un insieme di documenti redatti al termine del periodo amministrativo (non sempre coincidente con l'anno solare) dai quali devono emergere i risultati prodotti dalla gestione in tale lasso di tempo⁸⁸. A differenza delle società di capitali, per le aziende non profit non esiste un'esatta indicazione dei documenti che compongono il bilancio d'esercizio nonché un esatta indicazione del contenuto dello stato patrimoniale, del conto economico e della nota integrativa. In mancanza di disposizioni normative sia di principi contabili nazionali per le aziende non profit, si ritiene utile proporre due soluzioni alternative⁸⁹:

1. utilizzare gli schemi di bilancio previsti per le società, meglio se con opportuni adattamenti tenuto conto della tipologia dell'ente e dell'attività da esso svolta, lasciando alla nota integrativa il compito di chiarire i dati contenuti nello stato patrimoniale e nel conto economico;

⁸⁸ G.Martinelli,F.Spadao e C. Musuraca, Enti non profit n.3/2007.

⁸⁹ F.Colombo, contabilità e bilanci delle aziende non profit, il sole 24 ore.

2. realizzare uno schema di bilancio semplice, flessibile, nonché adattabile a qualsiasi azienda non profit. In questo caso la nota integrativa può essere meno analitica nel presentare l'aspetto economico puro e più dettagliata nel descrivere le attività svolte e le prestazioni erogate.

In generale, ovvero senza far riferimento a una specifica azienda non profit che opera in un determinato settore, si può osservare che il complesso delle operazioni e delle attività svolte dalle aziende non profit può essere ricondotto alle seguenti fattispecie:

- gestione istituzionale o tipica;
- gestione accessoria;
- gestione promozionale e di raccolta fondi;
- gestione patrimoniale;
- gestione finanziaria;
- gestione tributaria;

La *gestione istituzionale* riguarda l'insieme delle operazioni attraverso cui si realizzano gli obiettivi disposti dai soci e descritti negli atti costitutivi e negli statuti degli enti. Attraverso la gestione tipica viene perseguito il fine sociale, ideale, morale o politico che

contraddistingue un'azienda non profit. In questo tipo di gestione rientrano quindi tutte le operazioni che sono direttamente correlate alla missione dell'ente.

Nell'ambito della gestione istituzionale, inoltre, può essere utile distinguere il complesso delle attività che garantiscono il funzionamento dell'azienda non profit(organizzazione, amministrazione, etc..) e le attività direttamente correlate, ovverosia strumentali al perseguimento delle finalità istituzionali.

Nell'ambito della *gestione accessoria* rientrano tutte le attività svolte dall'azienda non profit non riconducibili alla gestione istituzionale. In questa classe rientrano pertanto anche le attività commerciali. Generalmente il risultato economico prodotto dalla gestione accessoria dovrebbe essere positivo, ciò al fine di contribuire al finanziamento dell'attività istituzionale.

Con riferimento alla *gestione promozionale* e di raccolta fondi, in questa classe si ricomprende una serie di operazioni attraverso le quali l'azienda non profit si procura le risorse finanziarie necessarie per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali.

Nell'ambito di tale gestione si ricomprendono i costi e i proventi connessi allo sviluppo di iniziative promozionali di raccolta fondi.

La *gestione patrimoniale* racchiude una serie di operazioni aventi per oggetto l'impiego di capitali in beni non strumentali.(cioè in attività diverse rispetto a quelle riconducibili alla gestione istituzionale accessoria) svolte con l'obiettivo di trarre proventi all'atto del disinvestimento.

La *gestione finanziaria* ricomprende l'insieme delle operazioni attraverso cui l'azienda non profit impiega risorse monetarie eccedenti il fabbisogno finanziario di un determinato periodo, nonché le operazioni di acquisizione di nuove risorse finanziarie mediante il ricorso all'indebitamento sotto varie forme.

Infine, la *gestione tributaria* accoglie operazioni relative all'accertamento e al pagamento dei tributi dovuti- eventualmente- dell'azienda non profit.

La rendicontazione sociale d'impresa non è un fenomeno nuovo né univoco. Infatti, il concetto di bilancio sociale ha assunto significati differenti in momenti storici e in contesti sociali diversi⁹⁰.

Con riferimento alle aziende non profit, queste ultime, a prescindere dal settore, si collocano in un sistema più ampio con il quale interagiscono. L'interazione assume la forma di scambio, di influenza

⁹⁰ A.Martinelli, A.Chiesi e M.Pellegatta *Il bilancio sociale* Il Sole 24 ore - 2000

reciproca, di condizionamento dovuto al quadro di vincoli disegnato dal contesto.

L'organizzazione quindi riceve risorse dal sistema e restituisce utilità, disutilità o entrambe e questo conduce al tema della responsabilità⁹¹.

All'organizzazione si attribuiscono responsabilità per l'utilizzo delle risorse e il benessere(o malessere) sociale che e ambientale che produce. Ne deriva il dovere di rendere conto ai vari e diversi portatori di interessi, aderenti, partner, dipendenti, singoli cittadini, comunicando loro, nelle forme più appropriate, obiettivi, azioni e risultati sociali e ambientali⁹². La responsabilità chiede che le organizzazioni si facciano leggibili, permettendo un riequilibrio di flussi informativi e facilitando così le pratiche di partecipazione.

E' evidente come negli ultimi anni, sia profondamente cambiato il ruolo svolto da tutti gli operatori economici nell'ambito dell'intero panorama sociale, ed oggi più che mai il consumatore non solo fa una scelta di costo-beneficio del prodotto o del servizio che gli viene offerto, ma sempre più spesso fa una scelta di appartenenza: premia

⁹¹ **M. Molteni** *Responsabilità sociale e performance d'impresa. Per una sintesi socio-competitiva* Vita e Pensiero - 2004

⁹² **UNIONCAMERE - CENTRO STUDI** *La responsabilità sociale delle imprese e gli orientamenti dei consumatori* FrancoAngeli Editore, Milano - 2006

l'azienda con cui si identifica, con cui condivide una storia e una linea d'azione fatta di scelte sociali, etiche e politico-morali.

Se tale processo di cambiamento organizzativo ha caratterizzato in modo profondo le imprese un generale, questo vale ancor di più per le associazioni e i sodalizi sportivi che fanno fella loro stessa esistenza un motivo di impegno civile e sociale.

Non si può disconoscere, infatti, che lo sport è uno dei settori della vita che può offrire maggiori ricadute sotto il profilo dell'interesse sociale per quanto riguarda la corretta gestione delle movimentazioni economiche-finanziarie.

Ciò è reso più evidente se si considerano le notevoli agevolazioni fiscali concesse all'attività svolta e ai finanziamenti pubblici di cui spesso tali organizzazioni godono; il tutto in ragione dell'importanza della loro funzione e attività sociale e del loro apporto nel concorso alla promozione ed al completo sviluppo degli individui.

Il bilancio sociale allora rappresenta uno strumento straordinario di trasparenza e certificazione della quantità e della qualità di relazioni che un'impresa intrattiene con i gruppi sociali di riferimento; uno strumento per accrescere e ampliare il proprio legame con il sostrato sociale; un'opportunità per perseguire il proprio scopo sociale non

solo attraverso il raggiungimento del proprio interesse prevalente, ma completando ciò con il miglioramento della qualità della vita dei membri della società in cui opera.

Tra le clausole che le associazioni sportive dilettantistiche devono inserire nell'atto costitutivo o nello statuto al fine di accedere ai benefici fiscali, di rilievo estremo è quello di prevedere l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie⁹³.

L'obbligo di redigere il rendiconto economico e finanziario è riferito sia all'attività istituzionale, sia a quella commerciale, indipendentemente, in questo secondo caso, dal regime di contabilità adottato.

Le associazioni sportive dilettantistiche devono redigere ed approvare entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale un bilancio economico dal quale devono evincersi i costi e i ricavi del sodalizio in un determinato esercizio sociale. Il bilancio delle associazioni sportive dilettantistiche è esonerato dai molteplici obblighi previsti invece per il bilancio delle società di capitali (redazione bilancio CEE, deposito presso il Registro Imprese ecc.). Pertanto, non è previsto uno

⁹³ Art. 111 lett.d) comma 4-quinquies.

schema obbligatorio da adottare, purchè il bilancio dell'associazione abbia i requisiti della chiarezza e della trasparenza.

La maggior parte delle associazioni sportive dilettantistiche adottano uno schema di bilancio nel quale viene distinta l'attività istituzionale da quella commerciale. Fino ad oggi, infatti, l'attività istituzionale doveva essere l'attività prevalente affinché l'ente non perdesse la qualifica di ente non commerciale. Il comma 11 dell'articolo 90 ha cambiato questa realtà: le associazioni sportive dilettantistiche potranno svolgere le proprie attività senza preoccuparsi della congruenza tra ricavi commerciali e istituzionali, considerando che in caso di superamento della prima tipologia di ricavi rispetto alla seconda, l'associazione non perderà più la qualificazione di ente non commerciale. Il comma 11, pertanto, ha eliminato un pericolo che incombeva su tutto l'associazionismo sportivo dilettantistico, restituendogli le certezze di comportamento in materia fiscale. Nonostante la nuova disposizione di legge, continua comunque ad essere opportuno redigere un bilancio economico nel quale viene distinta l'attività istituzionale da quella commerciale, ai fini della chiarezza e della trasparenza. Oltre al bilancio consuntivo dell'esercizio chiuso, l'associazione sportiva dilettantistica deve

redigere un bilancio preventivo della stagione sportiva futura. Tale documento è necessario soprattutto ai fini della richiesta di contributi agli EE. LL; questi ultimi, infatti, richiedono, oltre ad altri documenti, un bilancio di previsione dell'anno per il quale il contributo fa riferimento.

Le entrate istituzionali tipiche di un'associazione sportiva dilettantistica sono costituite da:

- quote associative;
- altre somme versate dai soci;
- raccolte di fondi;
- altri proventi da terzi;
- contributi;
- erogazioni liberali.

2.4 LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE E LA FINANZIARIA 2007

Dopo decenni di immobilismo stiamo vivendo, in quest'ultimo quinquennio, una grande effervescenza legislativa relativa alle tematiche giuridico amministrative inerenti il mondo dello sport dilettantistico.

Questo iperattivismo ha colpito anche la pubblica amministrazione che ha emanato in questi primi mesi del 2007 alcuni provvedimenti, di seguito illustrati che incidono, in alcuni casi, in modo rilevante sulla disciplina dei sodalizi sportivi.

La c.d legge finanziaria 2007⁹⁴ nasconde, all'interno del suo unico articolo composto da ben 1364 commi, numerose norme che incidono sulla vita degli enti a carattere associativo, intendendosi come tali gli enti non commerciali disciplinati dall'art. 148 del Tuir, in particolare per il mondo dello sport⁹⁵.

Le linee di intervento riguardano:

- La promozione della pratica sportiva tra i bambini e i giovani;
- Il sostegno all'attività del Coni;

⁹⁴ Legge 27 dicembre 2006, n.,296.

⁹⁵ G. Martinelli, Enti non profit, n.2/2007.

- Gestione dell'impiantistica;
- Il sostegno all'attività del comitato paraolimpico.

Il comma 319 definisce l'agevolazione che ha suscitato maggiore interesse nel mondo sportivo. Viene, infatti, introdotta una nuova fattispecie di detrazione del 19% dall'IRPEF per le spese, per un importo non superiore a 210 euro, sostenute per l'iscrizione annuale e l'abbonamento, per i ragazzi di età compresa tra i 5 e i 18 anni, ad associazioni sportive, palestre, piscine ed altre strutture e impianti sportivi destinati alla pratica sportiva dilettantistica.

Viene quindi riconosciuto un risparmio fiscale pari, al massimo a 40 euro l'anno⁹⁶ - anche se il costo complessivo è superiore a 210 euro e spettante, si ritiene, a chi abbia a proprio carico il familiare per cui si sostiene la spesa.

Questa agevolazione non era immediatamente operativa, era prevista l'emanazione di un apposito decreto interministeriale che doveva determinare le caratteristiche degli enti sportivi destinatari delle somme che danno diritto alla detrazione.

Il decreto del 28 marzo 2007 ha dunque provveduto ad emanare tali chiarimenti. Affermando che, Ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera i-quinquies del testo unico delle imposte sui redditi di cui al

⁹⁶ (19% di 210)

Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'articolo 1, comma 319, della legge 27 dicembre 2006, n. 296:

a) per associazioni sportive devono intendersi le società ed associazioni sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90, commi 17 e seguenti della legge 27 dicembre 2002, n. 289, le quali recano nella propria denominazione sociale l'espressa indicazione della finalità sportiva e della ragione o denominazione sociale dilettantistica;

b) per palestre, piscine, altre strutture ed impianti sportivi destinati alla pratica sportiva dilettantistica, devono intendersi tutti gli impianti, comunque organizzati, destinati all'esercizio della pratica sportiva non professionale, agonistica e non agonistica, ivi compresi gli impianti polisportivi, che siano gestiti da soggetti giuridici diversi da quelli di cui alla lettera a), pubblici o privati, anche in forma di impresa, individuale o societaria, secondo le norme del codice civile.

Inoltre ai fini della detrazione prevista dall'art. 15, comma 1, lettera i-quinquies del citato testo unico delle imposte sui redditi di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917, del 1986, la spesa è certificata da bollettino bancario o postale, ovvero da fattura, ricevuta o quietanza di pagamento rilasciata dai soggetti.

Il comma 1234 della nuova legge finanziaria prevede per l'anno 2007, la riedizione del contributo del 5 per mille al mondo del non profit. La normativa, rispetto a quella introdotto a per l'anno 2006 risulta più restrittiva in tema di beneficiari. La finanziaria 2007 prevede che una quota pari al 5 per mille dell'IRPEF sia destinata a queste finalità:

- 1 sostegno delle ONLUS, delle associazioni di promozione sociale iscritte negli appositi registri e delle associazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art 10 comma 1, lett a) D.lggs. n 460/1997⁹⁷.
- 2 finanziamento agli enti di ricerca scientifica e dell'univerità;
- 3 finanziamento agli enti di ricerca sanitaria.

Tale disposizione ha carattere transitorio ed è valida solo per l'anno finanziario 2007.

Gli ultimi commi sono destinanti all'investimento di risorse per il mondo dello sport.

In particolare, con il comma 1291 viene istituito un apposito fondo finalizzato al potenziamento degli impianti sportivi e per la promozione e la realizzazione di interventi per gli eventi sportivi di

⁹⁷ Ovvero di assistenza sanitaria, beneficenza, istruzione, formazione, sport dilettantistico, valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico, tutela dell'ambiente e promozione della cultura.

rilevanza internazionale, tra cui la partecipazione dell'Italia ai Giochi olimpici di Pechino 2008.

Al comma 1292 vengono previsti nuovi fondi per l'organizzazione dell'impiantistica sportiva e gli interventi infrastrutturali dei Campionati mondiali di nuoto che si terranno a Roma nel 2009 e dei giochi del mediterraneo che si terranno a Pescara nello stesso anno.

Per agevolare il credito per la realizzazione degli impianti sportivi è assegnato all'Istituto per il credito sportivo un contributo annuo di 20.000.000 di euro per ciascuno degli anni 2007,2008, 2009⁹⁸. Cio in quanto il Credito sportivo non gode più della quota parte dei proventi del totocalcio. All'istituto di credito sportivo spetta comunque sempre il 2.45% della posta dei concorsi pronostistici.

Con il comma 1297 viene modificata la composizione degli organi dell'Istituto per il Credito sportivo, al fine di contenere i costi di funzionamento e di conseguire risparmi di spesa.

Per incrementare la promozione e lo sviluppo della pratica sportiva dei soggetti diversamente abili, con il comma 1298 viene incrementato il contributo al comitato paraolimpico italiano.

⁹⁸ Comma 1294

Infine il comma 1299 stabilisce che l'agezia per le Olimpiadi di Torino 2006 continua l'attività fino al 31 dicembre 2007, per definire le procedure di esproprio dei contenziosi pendenti.

Capitolo terzo

LE DISPOSIZIONI SPECIALI DELLA L.398/1991: IL REGIME FISCALE AGEVOLATO

3.1 GENERALITA' SULLA DISCIPLINA AGEVOLATA

La presenza nel nostro Paese di un così grande numero di associazioni sportive dilettantistiche ha favorito il fiorire di norme agevolative e di opportunità che si sono sovrapposte nel tempo.

Sotto il profilo fiscale le associazioni sportive dilettantistiche sono destinate a una serie di disposizioni , alcune di carattere generale, comuni a tutta la categoria dei soggetti alla quale appartengono, ovvero quella degli enti non commerciali; altre, di maggior favore, riguardano senza distinzioni quella tipologia di enti non commerciali molto diffusa costituita dalle associazioni; altre ancora, infine, sono destinate esclusivamente a quegli enti non commerciali, costituiti in forma di associazione che hanno ad oggetto la pratica dello sport

dilettantistico, e che sono riconosciute dal Coni, dalle Federazioni sportive nazionali o che aderiscono a enti di promozione sportiva⁹⁹.

Le associazioni sportive nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi¹⁰⁰ sono classificate tra gli enti non commerciali, definiti come *“enti pubblici o privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali”*¹⁰¹.

L’oggetto, che la norma definisce come l’attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell’ente, si desume dall’atto costitutivo o dallo statuto, o in mancanza, come già ampiamente chiarito nel capitolo riguardante i profili civilistici degli enti non profit, dall’attività effettivamente esercitata¹⁰².

Indipendentemente dalle affermazioni contenute nello statuto o nell’atto costitutivo, l’ente non commerciale rischia di perdere tale qualifica se, nell’arco dell’anno che costituisce il suo periodo d’imposta, di fatto svolge in maniera prevalente o esclusiva una o più attività considerate commerciali dalle ordinarie normative fiscali. Le associazioni sportive dilettantistiche, però, sono al riparo da questo

⁹⁹ A.Propersi-G.Rossi; Op.Cit.

¹⁰⁰ D.P.R. 917/1986 T.U.I.R.

¹⁰¹ Art.72 T.U.I.R.

¹⁰² Cfr. art. 149 T.U.I.R.

rischio perché per esse opera una presunzione legale di sussistenza della natura di ente non commerciale¹⁰³.

Possiamo quindi affermare che le associazioni sportive dilettantistiche, a condizione che rispettino le disposizioni dettate in materia di statuti e atti costitutivi sono sempre, sotto il profilo tributario, enti non commerciali.

La principale differenza tra gli enti commerciali e quelli non commerciali consiste nella modalità di attribuzione dei redditi fiscalmente rilevanti.

Mentre per gli enti commerciali esiste un'unica categoria di reddito, il reddito d'impresa, nel quale confluisce ogni fatto economico, finanziario o patrimoniale, per gli enti non commerciali, invece, l'attribuzione del reddito imponibile avviene con analoghe modalità a quelle stabilite per le persone fisiche¹⁰⁴.

Introdotta nel 1991 con la legge n.398, il regime forfetario per la gestione delle attività commerciali era stato inizialmente previsto per le sole associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva. Il sistema, del tutto opzionale e per tanto

¹⁰³ V.Bassi, Rivista di Economia e Diritto dello Sport, Vol III, Fasc I, 2007.

¹⁰⁴ Enti non Profit, Op. Cit.

assolutamente volontario, oltre a suscitare ampio consenso tra le associazioni sportive a cui era destinato, è stato rivendicato dal restante mondo associativo. Infatti, con l'introduzione dell'art. 9-bis, operato dalla legge 66 del 1992 in sede di conversione in legge del decreto 417 del 1991, il meccanismo è stato esteso a tutte le associazioni senza scopo di lucro¹⁰⁵.

Il sistema, che prevede una metodologia di determinazione del reddito di tipo forfetario che unisce una certa convenienza economica ad una forte semplificazione amministrativa, nel quadro di maggiore certezza di rapporti tra enti associativi e Amministrazione finanziaria, ha avuto una grande diffusione nei quasi 15 anni di esistenza.

Le condizioni per poter beneficiare delle norme tributarie di favore¹⁰⁶ risultano alquanto intricate.

Per il passato il legislatore ha fatto di volta in volta riferimento: alle associazioni sportive, a quelle sportive dilettantistiche, alle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI o dalle Federazioni sportive nazionali oppure alle associazioni sportive dilettantistiche non riconosciute dal Coni o dalle federazioni nazionali sportive, ma riconosciute da enti di promozione sportiva.

¹⁰⁵ M. Proto, La fiscalità degli enti non commerciali, Giapichelli.

¹⁰⁶ Patrizia Clementi, le associazioni sportive dilettantistiche, <ex lege>, 3/2004.

Con l'articolo 90 della legge 289 del 2002 il legislatore fiscale è intervenuto in modo ampio e, sconfinando dall'ambito di propria competenza, ha dettato disposizioni in materia di attività sportiva dilettantistica che, oltre il profilo fiscale, hanno coinvolto anche l'ambito civilistico.

Come ha affermato l'agenzia delle entrate che nella circolare del 22 aprile 2003, n.21 ha commentato sistematicamente le disposizioni introdotte dall'articolo 90, queste <assumono particolare rilievo poiché individuano le tipologie soggettive operanti nel settore dello sport dilettantistico>.

L'articolo 90 infatti nel primo comma definisce che: *“Le disposizioni della legge 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 tale quadro le associazioni sportive dilettantistiche sono state disciplinate per la prima volta sotto il profilo civilistico e assumono, pertanto, una configurazione associativa tipica. Ne consegue che le nuove tipologie di soggetti operanti nello sport dilettantistico individuate dal legislatore sono quelle alle quali <si applicano i

benefici fiscali in favore dello sport dilettantistico previsti dalla vigente normativa, integrata e modificata dallo stesso art.90>.

La legge 11 dicembre 1991,n.398 ha recato importanti disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche.

Queste disposizioni, in virtù dell'art. 9 bis del D.L. 30 dicembre 1991, n.417 aggiunto alla legge di conversione 6 febbraio 1992, n.66 sono state dichiarate applicabili, in quanto compatibili, alle associazioni senza fini di lucro e alle pro loco¹⁰⁷.

In sostanza è stato introdotto per tali enti un particolare regime forfetario, con semplificazioni contabili sia ai fini Iva che delle imposte dirette.

La legge del 16 dicembre 1991, n.398 è stata in più punti modificata dalla legge del 13 maggio 1999 n.473, che contiene il regolamento di attuazione della legge 133/99, dalla legge 289/2002 ed è stata oggetto di chiarimenti in varie circolari ministeriali.

Attualmente la normativa può essere così sintetizzata:

- 2) le associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgano attività sportive dilettantistiche, le

¹⁰⁷ Enti non commerciali, Op. Cit.

associazioni senza fini di lucro e pro loco possono optare per l'applicazione dell'Iva e dell'Ires in modo forfetario se nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi compresi entro € 250.000¹⁰⁸;

3) i soggetti che hanno esercitato l'opzione sono esonerati:

- dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili prescritte dagli artt.14, 15, 16 e 18 del D.P.R. 600;
- dagli obblighi di cui al titolo II del D.P.R. 633.

4) I soggetti che hanno esercitato l'opzione sono tenuti a conservare le fatture di acquisto e a numerarle progressivamente. I corrispettivi e proventi commerciali e quelli che non costituiscono reddito imponibile (diversamente registrati), le plusvalenze patrimoniali e le operazioni intracomunitarie devono essere annotate entro il 15 del mese successivo sul prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 1997 opportunamente integrato;

5) per i proventi soggetti a Iva, l'imposta si applica con le modalità di cui all'art. 7, comma 6 del D.P.R. 633.

¹⁰⁸ Il limite annuo di tali proventi, è stato così modificato dalla legge 289/2002 art. 90 che lo ha elevato dai precedenti € 185.924,48 a partire dal 1 gennaio 2003.

- 6) in deroga alle disposizioni contenute nell'Ires, il reddito imponibile, dei soggetti che hanno esercitato l'opzione è determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio dell'attività commerciale il coefficiente di redditività del 3%¹⁰⁹ e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali.
- 7) esonero dall'emissione di ricevute e scontrini fiscali.

3.2 MODALITA' DI ESERCIZIO E SUOI EFFETTI.

La legge del 16.12.1991, n. 398 ha disposto per le associazioni e società sportive dilettantistiche, che oltre ad avere entrate istituzionali hanno introiti di natura commerciale, un regime forfetario di determinazione delle imposte sia ai fini IVA che agli effetti IRES, oltre a rilevanti semplificazioni in termini di tenuta della contabilità.

Le agevolazioni previste dalla L. 16.12.1991, n. 398 interessano:

- la definizione di un limite annuo di proventi commerciali, al di sotto del quale è possibile usufruire delle agevolazioni;

¹⁰⁹ L'aliquota è passata dal 6% al 3% con la legge 133/99

- la determinazione di un coefficiente per la determinazione forfetaria del reddito imponibile;
- le modalità di determinazione dell'Iva dovuta;
- le semplificazioni in materia di adempimenti contabili e dichiarativi.

Allo scopo di avvalersi delle semplificazioni contabili e delle altre agevolazioni fiscali previste dalla legge, i soggetti destinatari che svolgono attività commerciale devono esercitare l'opzione mediante comunicazione alla SIAE¹¹⁰ prima dell'inizio dell'anno solare per cui ha effetto, all'Agenzia delle Entrate nella prima dichiarazione presentata successivamente alla scelta dell'Ufficio IVA entro il termine della prima dichiarazione annuale IVA successiva alla scelta.

Tale opzione vincola l'ente per un quinquennio, eccetto il caso in cui sia stato superato il plafond dei ricavi. In questo caso a partire, dal mese successivo, devono venire ripristinati tutti gli obblighi contabili previsti per gli enti non commerciali, sia ai fini IVA sia imposte dirette¹¹¹.

Come già accennato il nuovo limite dei ricavi stabilito dalla legge 289/2002 per accedere al regime speciale di cui alla legge 398/91 è stato fissato in € 250.000. Entrano a far parte di questo plafond:

¹¹⁰ M.Saccaro, *il sole 24 ore sport*, ottobre 2006

¹¹¹ G.Martinelli, *Enti non Profit*, N.1/2007 IPSOA.

- I proventi di natura commerciale (i ricavi);
- Le sopravvenienze attive relative alle attività commerciali esercitate¹¹².

Al contrario non devono essere in se nel calcolo del plafond:

- i proventi di natura istituzionale (quote e contributi associativi);
- le sopravvenienze derivanti da attività istituzionali;
- le plusvalenze patrimoniali di cui all'art. 86, D.P.R. 917/1986;
- i proventi da cessione di beni patrimoniali;
- i proventi derivanti da attività commerciali connesse agli scopi istituzionali la cui connessione con gli scopi istituzionali comporta che le attività commerciali debbano essere strumentalmente funzionali alla manifestazione sportiva e rese in concomitanza con lo svolgimento della medesima;
- i proventi conseguiti a seguito di raccolte di fondi effettuate con qualsiasi modalità. L'esclusione dal reddito imponibile non può superare l'importo massimo di € 51.645,69 per ogni periodo d'imposta e nel corso di un massimo di due eventi realizzati nello stesso periodo (per una più ampia trattazione si rinvia al paragrafo successivo)
- le indennità di preparazione e promozione sportiva degli atleti di cui all'art. 6 Legge n. 91/81

¹¹² Con esclusione, quindi , di quelle relative all'attività istituzionale.

- i proventi di cui all'art. 143, co. 1, secondo periodo, D.P.R. 917/1986: non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'associazione sportiva dilettantistica senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione;

- i proventi di cui all'art. 148, co. 3, (proventi cosiddetti “decommercializzati”) D.P.R. 917/1986; ovvero non si considerano commerciali le attività svolte anche se a fronte di corrispettivi specifici purché dirette a iscritti/associati partecipanti facenti parte di un'unica organizzazione locale o nazionale o agli iscritti associati di queste ultime o, infine, ai tesserati delle organizzazioni nazionali di riferimento con il caso aggiuntivo delle cessioni nei confronti anche di terzi di proprie pubblicazioni prevalentemente destinate agli associati;

- i corrispettivi per la cessione dei diritti degli atleti.

Le associazioni rientranti nella legge n.398, che hanno fatto l'opzione per le attività commerciali esercitate, hanno obblighi contabili supersemplificati.

In particolare:

-sono esonerate dalla tenuta delle scritture contabili¹¹³. previste dagli articoli del D.P.R. 600/1973;

- devono annotare i corrispettivi e qualsiasi altro provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, anche con un'unica registrazione, entro il 15 del mese successivo, con riferimento al mese precedente, nel prospetto di cui al decreto ministeriale 11 febbraio 1997; nello stesso modello devono essere annotati i proventi che non costituiscono reddito imponibile, le plusvalenze, nonché le operazioni intracomunitarie.

Ai fini delle imposte sui redditi la legge¹¹⁴ prevede un particolare regime forfetario. Il reddito imponibile, infatti, è determinato applicando un coefficiente di redditività pari al 3%¹¹⁵ ai proventi commerciali conseguiti nel periodo di imposta e rilevabili dai documenti di incasso; a tale importo si devono aggiungere le plusvalenze patrimoniali.

Non concorre inoltre alla determinazione del reddito l'indennità di preparazione e promozione di cui all'art.6 della legge del 23 marzo 1981, n.91, percepita dai soggetti che esercitano l'opzione.

¹¹³ Previste dai seguenti articoli del D.P.R. 600/1973: art. 14(scritture contabili delle imprese commerciali, delle società e degli enti equiparati); art. 15 inventario; art. 16 registro dei beni ammortizzabili; art.18 contabilità semplificata per le imprese minori; scritture contabili degli enti non commerciali;

¹¹⁴ art. 2 comma 5.

¹¹⁵ Tale importo era del 6% ed è stato così modificato dall'art.25 della legge 133/99.

Come avviene in questi casi, trattandosi di un indice medio, non è possibile affermare se un reddito del 3% sia congruo, nel senso cioè che rappresenti correttamente la realtà dell'associazione in esame, o sia iniquo, nel senso che, si può ritenere, in molte piccole realtà costi e ricavi praticamente si equivalgono e quindi il reddito tende a zero. Ciò che importa sottolineare è che, comunque, anche se calcolata sul limite massimo dei proventi, l'imposta da pagare risulta veramente conveniente¹¹⁶.

Per quanto concerne la dichiarazione, trattandosi di enti che, dato il volume dei ricavi, sono in genere in contabilità semplificata, i redditi determinati come sopra indicato vanno dichiarati nella dichiarazione di redditi. Sia per quanto concerne i termini di presentazione della dichiarazione che le modalità di determinazione e versamento dell'imposta si seguirà la disciplina propria degli enti non commerciali.

Le regole di determinazione dell'Iva sono sostanzialmente differenti rispetto al regime ordinario per le associazioni sportive dilettantistiche che esercitano l'opzione per l'applicazione della legge numero 398/1991. Questa normativa prevede infatti l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto secondo un meccanismo forfetario

¹¹⁶ Soprattutto con la modificazione dell'aliquota dal 6% al 3%.

che prescinde dalle regole ordinarie¹¹⁷. Nel complesso si può beneficiare di una semplificazione delle procedure a tutto vantaggio di una gestione più snella, meno onerosa e più rapida sotto i profili fiscali dell'attività svolta.

La determinazione dell'Iva deve essere effettuata secondo le modalità forfetarie previste dal sesto comma dell'articolo 74 del decreto del Presidente della Repubblica numero 633/1972. Sull'imposta relativa ai proventi, compresi quelli derivanti da prestazioni pubblicitarie, si applica quindi una riduzione forfetaria del 50% mentre per le prestazioni di sponsorizzazione si applica la detrazione forfetaria del 10%; per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica si applica invece la detrazione forfetaria del 33,33%. L'imposta da versare corrisponde alla differenza tra l'imposta sulle operazioni attive e quella detratta forfetariamente¹¹⁸.

Il versamento trimestrale dell'Iva, utilizzando la delega unificata di pagamento modello F24, va effettuata entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento.

Riepilogando, Le associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per la L. 398/91 determinano l'imposta sul valore aggiunto da

¹¹⁷ Gli enti non profit, Op. Cit.

¹¹⁸ M.Saccaro, gestione facile con la l.398, il sole 24 ore sport, Ottobre 2006.

versare in maniera forfetaria, cioè non si detrae l'iva sugli acquisti dall'iva sui ricavi, ma si versa l'imposta a debito secondo determinate percentuali, che sono le seguenti:

- 50% dell'iva a debito sui proventi commerciali generici, compresa la pubblicità;
- 90% dell'iva a debito sulle fatture emesse per sponsorizzazioni;
- 2/3 dell'iva a debito per la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva o trasmissione telefonica.

Per quanto concerne invece le semplificazioni in materia di adempimenti contabili e amministrativi, i soggetti che hanno esercitato l'opzione per il regime di cui alla legge numero 398/1991 sono esonerati dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili di cui agli articoli 14,15, 16, 18 e 20 del D.P.R. NUMERO 600/1973 e dagli obblighi di fatturazione, registrazione e liquidazione e dichiarazione previsti ai fini Iva. Inoltre le associazioni sportive che hanno esercitato l'opzione per il regime agevolato, sono esonerate sia dall'obbligo di predisporre sia la comunicazione dati Iva sia la dichiarazione Iva annuale.

Inoltre le associazioni che, realizzando un volume di affari o di ricavi non superiore al plafond, beneficiano del regime della 398 fruiscono

anche dell'esonero dell'obbligo di emissione della ricevuta o dello scontrino fiscale¹¹⁹.

Oltre alle facilitazioni previste dalla legge n.398 ci sono ulteriori disposizioni speciali per le associazioni sportive. L'art. 25 della legge 133/99 ha previsto inoltre particolari agevolazioni per le associazioni sportive dilettantistiche, affiliate al CONI e alle Federazioni sportive nazionali oppure riconosciute dagli enti di promozione sportiva che si avvalgono dell'opzione di cui all'art.1 della legge 398/91.

La legge in esame, ha previsto, che i proventi derivanti dallo svolgimento di attività commerciali connesse a scopi istituzionali e quelli realizzati attraverso raccolte fondi, sono escluse dal reddito imponibile¹²⁰.

Il decreto ministeriale del 10 novembre 1999 ha poi fissato a € 51.645,69, per periodo d'imposta, il limite di esclusione per la raccolta fondi e ha confermato che l'agevolazione spetta solo alle associazioni sportive che si avvalgono del regime forfetario previsto per la legge 398/91.

Il D.M. 26 novembre 1999 n.473, contenente il regolamento applicativo di tali disposizioni chiarisce che:

¹¹⁹ Sancito dal D.M. 21 dicembre 1992.

¹²⁰ AA VV, Manuale delle associazioni sportive, Etekena, Torino.

- tali proventi non vanno calcolati ai fini del plafond di cui alla legge 398/91¹²¹;
- l'agevolazione è subordinata alla condizione che i proventi siano percepiti in via **occasionale** e **saltuaria**, e comunque per un numero complessivo non superiore a due eventi annui¹²² e per un importo non superiore al limite di € 51.645,69 per periodo d'imposta.
- Entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio gli enti devono redigere un apposito rendiconto, indipendentemente dalla redazione di un rendiconto annuale economico e finanziario redatto su un registro bollato e numerato, da conservare anche oltre il termine decennale, qualora sussistano controversie con l'amministrazione finanziaria, da cui devono risultare anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione attraverso la quale sono state raccolte le somme rientranti nell'agevolazione.

Tra le agevolazioni riservate alle associazioni sportive dilettantistiche una, in particolare è invidiata dal mondo del non profit, ovvero quella

¹²¹ Come abbiamo già evidenziato ora è di € 250.000

¹²² N.Forte, Società e associazioni sportive, Il sole 24 ore.

che agevola la tassazione dei compensi erogati ai soggetti che operano nell'ente.

L'art. 90 della legge 282/2002, stabilisce che le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi cui all'art.81, comma 1, lett m) del Tuir non concorrono a formare il reddito imponibile per un importo non superiore complessivamente nel periodo di imposta a 7.500 euro. Risulta pertanto, elevato da 5.164,57 euro a 7.500 euro l'importo annuo escluso da imposizione.

Per quanto riguarda le somme di cui all'art.81 (ora 67) che eccedono il limite d'importo non soggetto ad imposizione, si ricorda che l'art.25, comma1 , della legge 13 maggio 1999 n.133 stabilisce che su tali somme le società e gli enti eroganti operano, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo d'imposta per l'ulteriore importo di € 203658,28. la ritenuta è a titolo di acconto per la parte eccedente il predetto importo.

In sostanza, come precisato con la circolare n. 207/E del 16 novembre 2000, i redditi imponibili, al netto cioè dell'importo escluso dalla formazione del reddito, vengono distinti ai fini dell'imposizione in due fasce: fino a 20.658,28 sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta, al di sopra di tale importo la ritenuta è applicata a titolo di acconto.

Pertanto i redditi di cui all'art.81,comma 1, lett. M) del TUIR sono assoggettati ad imposizione con le seguenti modalità:

- Fino a 7.500 euro sono esclusi dalla formazione del reddito.
- Oltre 7.500 euro e fino a 28.158,28 euro sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta.
- Oltre 28.158,28 sono soggetti a ritenuta a titolo di acconto.

Per entrambe le fasce di reddito, sia quelle soggette a ritenuta a titolo d'imposta, sia quella soggetta a ritenuta a titolo d'acconto, la ritenuta è operata nella misura fissata per il primo scaglione di reddito dall'art.11 del TUIR, maggiorata dalle addizionali di compartecipazione all'imposta sul reddito delle persone fisiche¹²³.

Un'altra importante previsione della legge 133/99 stabilisce per le associazioni sportive dilettantistiche che tutte le entrate di natura istituzionale superiori a € 51,65 devono a norma dell'art.4 del D.M. n.473, essere eseguite tramite conto correnti bancari o postali intestati all'ente o mediante carte di credito o bancomat.

Tale disposizione con evidente carattere anti-elusivo, comprende oltre le quote associative, anche le erogazioni liberali, i contributi, i proventi derivanti da raccolta fondi o da attività commerciali

¹²³ G.Martinelli, Op Cit.

occasionali, i pagamenti effettuati dagli enti, compresi i pagamenti dei compensi e i rimborsi forfetari effettuati.

In caso di inadempienza la sanzione prevista è il mancato riconoscimento dell'agevolazione, e ,qualora l'associazione se ne avvalga, la decadenza dal regime agevolato della legge 398/91.

Un cenno infine è giusto riservarlo alle erogazioni liberali, che rientrano tra i ricavi delle associazioni sportive dilettantistiche. Le erogazioni liberali sono distribuzioni, oblazioni, elargizioni fatte con generosità e gratuità senza alcuno scopo e senza che per l'erogante vi possa essere alcun corrispettivo o beneficio direttamente o indirettamente collegato all'erogazione.

Per l'erogante la deducibilità¹²⁴ è vincolata alla condizione che sia fatta esclusivamente mediante bonifico bancario o postale, bancomat, carta di credito¹²⁵ a favore di:

- stato, enti, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro per studio, ricerca, restauro e documentazione su beni vincolati di rilevante valore artistico (L. 1089/1939 e DPR 1409/1963 come sostituito dal D.Lgs 590/1999)

- enti, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che, senza

¹²⁴ Sono detraibili dall'Irpef nella misura del 19%, da calcolare su un importo massimo complessivo di 1.500 euro

¹²⁵ Come prescritto dall'articolo 23, del decreto legislativo 241/1997.

scopo di lucro, che svolgono solo attività nello spettacolo effettuate per la realizzazione di nuove strutture, il restauro e il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo (2% del reddito d'impresa complessivo)

- partiti e movimenti politici per importi compresi tra € 51,65 e € 103.291,38, effettuate mediante versamento bancario o postale onlus (art. 13, D.Lgs 460/1997) (massimo consentito 2.065,83 €)

- **associazioni di promozione sportiva riconosciute dal CONI, società sportive dilettantistiche affiliate a associazioni di promozione sportiva riconosciute dal CONI** (art. 37, co. 1, lettera a), L. 342/2000) (massimo consentito € 1.032,91).

Per l'associazione che riceve l'oblazione, non sorge alcun obbligo di dichiarazione delle somme ricevute a titolo di liberalità o di contributo alle spese, perché tali somme non sono assoggettate a imposte. Sarà sufficiente rilasciare ricevuta, assoggettata a bollo con una marca da €1,29 nel caso in cui l'importo superi le 77,47 €.

3.3 ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE: IL SUPERAMENTO DEL PLAFOND DEI RICAVI.

In un istanza di interpello, L'associazione sportiva dilettantistica Alfa, che ha optato per il regime tributario agevolato recato dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398 e successive modificazioni, chiede di conoscere quale sia il regime tributario da applicarsi ai fini IVA e ai fini delle imposte sui redditi nel caso in cui essa superi, durante il periodo d'imposta, il limite di importo di 250.000 euro.

La soluzione interpretativa prospettata dal contribuente, prevede che relativamente all'Iva, l'associazione interpellante ritiene che qualora il limite di importo di 250.000 euro venga superato in corso d'anno, l'applicazione dell'imposta secondo il regime ordinario dovrà avvenire dal mese successivo a quello in cui il predetto limite viene superato.

Ai fini delle imposte sui redditi, l'associazione Alfa ritiene che in caso di superamento nel corso del periodo d'imposta del limite di 250.000 euro, il regime agevolato alla legge n.398/1991 deve, comunque, essere applicato ai proventi annuali complessivamente realizzati.

In subordine, nell'ipotesi in cui non deve essere condiviso l'orientamento interpretativo sopra rappresentato ai fini delle imposte sui redditi, l'associazione istante ritiene di poter adottare due distinti regimi tributari e contabili nello stesso periodo d'imposta:

- Nella prima fase dell'anno, fino al mese di superamento del limite di 250.000 euro, potrebbe essere applicato il regime agevolato di cui alla citata legge n. 398/1991;
- Nella seconda frazione dell'anno, l'associazione potrebbe tenere una contabilità analitica con la redazione di un rendiconto a costi e ricavi, con l'applicazione delle regole ordinarie di determinazione del reddito.

A tal riguardo si è pronunciata l'agenzia delle entrate con la circolare 123/E del 7 novembre 2006.

L'articolo 1, comma 1 della legge 16 dicembre 1991, n. 398, come sostituito dall'articolo 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133 prevede che *“le associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali*

proventi per un importo non superiore a lire 360 milioni (...)”
possono optare per i particolari regimi agevolativi previsti ai fini IVA e delle imposte sui redditi dai successivi articoli della stessa legge n. 398.

L'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, nell'estendere, al comma 1, l'applicabilità delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro, ha, fra l'altro, elevato, al comma 2, a 250.000 euro il limite massimo dell'importo dei proventi fissato dal citato articolo 1, comma 1, della legge n. 398 del 1991, come sostituito dall'articolo 25 della legge n. 133 del 1999. I regimi agevolativi previsti dalla citata legge n. 398 in favore delle associazioni sportive dilettantistiche sono i seguenti.

L'articolo 2, comma 3, stabilisce che *“per i proventi di cui al comma 2, soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta continua ad applicarsi con le modalità di cui all'articolo 74, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*.

L'applicabilità delle disposizioni di cui all'articolo 74, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972 ai soggetti che optano per l'applicazione delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 è stata confermata

dall'articolo 9, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544.

Ai fini delle imposte sui redditi, l'articolo 2, comma 5, della stessa legge n. 398 prevede che *“in deroga alle disposizioni contenute nel testo unico delle imposte sui redditi (...) il reddito imponibile dei soggetti di cui all'articolo 1 è determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3 per cento e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali”*.

In sintesi, ai fini IVA, l'agevolazione in favore dei soggetti che optano per l'applicazione delle disposizioni della legge n. 398 consiste, sostanzialmente, nell'applicabilità del regime speciale di cui all'articolo 74, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972, mentre per le imposte sui redditi è prevista l'applicabilità all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali del coefficiente di redditività pari al 3 per cento, aggiungendo le plusvalenze patrimoniali.

A favore dei medesimi soggetti, l'articolo 9, comma 3, del DPR n. 544 citato prevede, altresì, adempimenti contabili semplificati che

sostituiscono quelli già stabiliti dall'articolo 2, comma 2, della legge n. 398 del 1991.

Ciò premesso, si osserva che l'articolo 1, comma 2, della legge n. 398 del 1991 stabilisce che *“nei confronti dei soggetti che hanno esercitato l'opzione di cui al comma 1 e che nel corso del periodo d'imposta hanno superato il limite di lire 360 milioni (ora 250.000 euro), cessano di applicarsi le disposizioni della presente legge con effetto dal mese successivo a quello in cui il limite è superato”*.

L'anzidetta norma prevede, in sostanza, la cessazione dell'applicabilità delle disposizioni recate dalla stessa legge n. 398 in capo ai soggetti che durante il periodo d'imposta abbiano conseguito proventi per un importo superiore a 250.000 euro, con effetto dal mese successivo a quello in cui detto limite è superato, senza distinguere, a tal fine, fra il regime agevolativo IVA e quello delle imposte sui redditi¹²⁶.

Con circolare n. 1 dell'11 febbraio 1992, parte 2, è stato precisato, in proposito, che qualora vengano meno i requisiti per fruire delle disposizioni recate dalla medesima legge n. 398 *“nel corso di uno stesso periodo d'imposta possono eventualmente concretizzarsi due diversi regimi tributari. In definitiva gli obblighi degli adempimenti*

¹²⁶ Corriere Tributario , Superamento del Plafond per le associazioni sportive, n.47/2006.

contabili ai fini delle imposte sul reddito e ai fini IVA così come i criteri di determinazione del reddito previsto per le imprese in contabilità semplificata ed, eventualmente, in ordinaria, nonché gli adempimenti IVA nei modi normali permangono fino al momento dal quale ha effetto l'eventuale opzione e vengono ripristinati dal momento in cui cessa l'effetto dell'opzione medesima”.

Da quanto sopra consegue che, con riguardo sia all'IVA sia alle imposte sui redditi, il venir meno durante il periodo d'imposta dei requisiti necessari per l'applicazione dei regimi agevolativi recati dalla legge n. 398 del 1991 e successive modificazioni determina, secondo i chiarimenti forniti dalla citata circolare n. 1 del 1992, l'applicazione del tributo con le modalità ordinarie dal mese successivo a quello in cui sono cessati i menzionati requisiti.

Tutto ciò premesso, con riferimento al caso oggetto di interpello, si ritiene che qualora l'Associazione sportiva istante consegua nel periodo d'imposta proventi per l'esercizio di attività commerciali superiori a 250.000 euro, si determinano sia ai fini IVA sia ai fini delle imposte sui redditi, due distinti periodi soggetti a differenti regimi tributari¹²⁷:

¹²⁷ G.Martinelli , Associazioni sportive dilettantistiche :il superamento del plafond dei ricavi, Enti non profit, n.1/2007.

1) dall'inizio del periodo d'imposta fino al mese in cui è avvenuto il superamento del limite dei 250.000 euro, il reddito imponibile sarà determinato, l'IVA sarà applicata e gli adempimenti contabili saranno posti in essere secondo il regime agevolativo recato dalla legge n. 398 del 1991 e successive modificazioni;

2) dal mese successivo all'avvenuto superamento del predetto limite, fino alla fine del periodo d'imposta, si applicherà il regime tributario ordinario sia con riferimento alla determinazione dell'imposta che ai fini degli adempimenti contabili.

Con la risoluzione dunque in commento, l'agenzia delle Entrate si è espressa in relazione al trattamento fiscale applicabile alle associazioni e società sportive dilettantistiche in caso di superamento-in corso d'anno- del limite previsto dalla legge 16 dicembre 1991, n.398 come modificato dall'art.90 della legge 27 dicembre 2002, n.289¹²⁸.

Cosa succede nel caso in cui l'associazione/società sportiva dilettantistica, che ha optato per il regime ex legge n.398/1991, superi il limite dei 250.000 euro nel corso del periodo d'imposta?

Questa è dunque la domanda posta all'agenzia delle entrate che si è espressa con la risoluzione in commento.

¹²⁸ A.Russo, <Se le associazioni sportive dilettantistiche superano il limite>, Fisco oggi

L'agenzia come abbiamo sopra evidenziato, dopo una breve ricognizione dei tratti salienti del regime fiscale agevolativo, ha dunque ricordato che la norma di favore non è applicabile dal mese successivo a quello in cui il limite è superato¹²⁹. Il legislatore ha quindi previsto che in capo al medesimo soggetto possano sussistere nello stesso periodo d'imposta due diversi regimi tributari.

Ciò risulta ancora più chiaramente dalla lettura della C.M. n.1/1992, secondo cui “ *gli obblighi previsti...cessano con l'inizio degli effetti dell'opzione...e vengono ripristinati...con il venir meno dei requisiti prescritti per fruire delle disposizioni*” agevolative, con la conseguenza che “*nel corso di uno stesso periodo d'imposta possono eventualmente concretizzarsi due diversi regimi tributari*”. In altre parole, gli obblighi contabili ai fini IRES e IVA, i criteri di determinazione del reddito previsto per le società in contabilità semplificata (o ordinaria) e gli adempimenti IVA nei modi normali vengono ripristinati nei momenti in cui cessano gli effetti dell'opzione.

¹²⁹ Sul punto ricordiamo anche la CM n. 192/1992, cit. secondo cui l'opzione ha effetto dal primo giorno del mese successivo a quello in cui è esercitata e fino a quando non venga revocata...salvo il superamento, nel corso del periodo d'imposta, del limite nel qual caso cessano di applicarsi le disposizioni della legge n.398/91, con effetto dal mese successivo a quello in cui il limite è superato.

Di conseguenza, il superamento in corso di esercizio del limite di 250.000 euro comporta, ai fini IRES e IVA, l'applicazione del tributo con le modalità ordinarie del mese successivo a quello di cessazione dei requisiti.

Come ricordato dalla risoluzione in esame, quindi, in caso di superamento del plafond in corso d'anno, coesisteranno due diversi regimi fiscali IRES e IVA¹³⁰:

- Dall'inizio dell'esercizio fino al mese di superamento del limite: la determinazione del reddito imponibile, l'applicazione dell'Iva e la contabilità rispetteranno il regime della legge n.398/1991;
- Dal mese successivo al superamento del plafond e fino al termine dell'esercizio: è applicabile il regime ordinario con riferimento alla determinazione dell'imposta e ai fini degli adempimenti contabili.

Il consolidarsi di questo orientamento lascia però aperti alcuni dubbi ulteriori legati all'applicazione della normativa in esame.

Il comma 2 dell'articolo 25 della legge n.133/1999¹³¹ prevede che per le associazioni sportive dilettantistiche in regime di Legge n.398/1191, non concorrono a formare il reddito imponibile i proventi commerciali

¹³⁰ A.Rosso, Se le associazioni sportive superano il limite, Fisco oggi, Novembre 2006.

¹³¹ Modificato dal comma 2 dell'articolo 37 della legge 342/2000.

conseguiti per un numero di eventi non superiore a due e per un importo annuo che il decreto ministeriale ha fissato in euro 51.645,69.

La prima riflessione da svolgere è se tale facilitazione possa essere applicata anche dagli altri soggetti titolari all'applicazione della Legge n. 398/2001.

La risposta a tal riguardo appare positiva per le società sportive dilettantistiche per l'espressa previsione operata in tal senso dal primo comma dell'articolo 90 della legge 289/2002.

Un'ulteriore considerazione è legata alla previsione dell'attuale comma 3 dell'art. 143 del Dpr n 917/1986, come novellato dall'art 2 del D.lgs. n.460/1997.

La fattispecie in esame introduce due forme di decommercializzazione: **la raccolta occasionale dei fondi** effettuata anche attraverso offerta di beni o servizi di modico valore e **i contributi corrisposti da Amministrazioni Pubbliche** agli enti non commerciali per lo svolgimento convenzionato di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

Se per la raccolta occasionale di fondi¹³² è previsto espressamente, oltre alla non imponibilità ai fini dei redditi, anche l'esclusione dall'Iva e l'esenzione da ogni altro tributo, analoga previsione non è contemplata per la seconda attività, quella svolta dietro "contributo-corrispettivo" da parte di un ente pubblico in regime convenzionato.

Pertanto, tale seconda attività, appare non imponibile sotto il profilo reddituale ma soggetta a Iva.

La domanda che è opportuno dunque porti è se i contributi ricevuti a tale titolo contribuiscano o meno alla formazione del plafond di 250.000 euro.

L'articolo 1 della legge n.398/1991, nell'inquadrare la fattispecie sostiene che l'opzione per il regime speciale è esercitabile dai soggetti indicati che "nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a 250.000 euro.....".

Il comma 3 dell'articolo 143 del dpr. N. 917//1986 prevede che detti proventi non concorrono alla formazione del reddito.

Il non costituire componente positiva di reddito ai fini Ires può equivalere a ritenere tali importi "non conseguiti nell'esercizio dell'attività commerciale"

¹³² Il comma 2 dell'art.2 del D.lgs. n.460/1997.

La risposta sarebbe dunque da ritenere positiva¹³³ in quanto la dottrina ha, fin ad oggi, sempre equiparato il concetto di attività commerciale per gli enti non commerciali a quelle imponibili ai fini delle imposte sui redditi.

E' opportuno evidenziare in tale sede che oltre al superamento del tetto dei 250.000, 00 euro di proventi, la perdita dei benefici del regime agevolato può subentrare anche nei seguenti due casi:

- l'associazione perde la qualifica di ente non commerciale. In questo caso, per espressa previsione normativa, tale cambiamento dispiega i propri effetti fin dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale si è manifestato; ciò inevitabilmente costringe gli enti non commerciali a fare una valutazione prospettica in relazione al volume dell'attività commerciale svolta e, in via cautelativa, a procurarsi a vidimare tutti i libri contabili necessari nel caso in cui nel corso d'anno dovessero esercitare attività commerciale in maniera prevalente¹³⁴.

- le associazioni sportive, ai sensi di quanto previsto dall'art. 25 della legge 13 maggio 1999, n.133 modificata dal comma 2 dell'art. 37

¹³³ G,Martinelli, Associazioni sportive dilettantistiche:il superamento del Plafond dei ricavi, Enti non profit, n.1/2007.

¹³⁴ Si ricorda che tale fattispecie, sia pure esclusa per le associazioni sportive dalla previsione di cui all'articolo 90 della legge n.282/2002 che ha modificato l'art.149 comma IV del dpr. N.917/1986, mantiene inalterata la sua vigenza per i rimanenti enti senza scopo di lucro ammessi a beneficiare della norma.

della legge n. 342/2000, non movimentano esclusivamente per banca le transazioni di importo superiore a euro 516,46.

Capitolo quarto

LA FISCALITA' NELLE SPONSORIZZAZIONI E PUBBLICITA'

4.1 CARATTERISTICHE TECNICO GIURIDICHE DEL CONTRATTO DI SPONSORIZZAZIONE

La sponsorizzazione sportiva, fenomeno legato inizialmente a poche discipline sportive ed a forme di mecenatismo, rappresenta ormai uno strumento insostituibile per qualunque associazione o società sportiva per poter competere sul mercato, ed è sempre più, da punto di vista dell'azienda sponsor, un'attività strategica che prevede il raggiungimento di risultati economici e commerciali nel lungo periodo, vincolati ad una durata per un tempo sufficientemente lungo per attivare, da un lato il ricordo del marchio e dall'altro per consolidare il giudizio e l'atteggiamento indotto nella mente dei potenziali consumatori.

Il recente parere del 24 febbraio 2004 del “Comitato consultivo per l’applicazione delle norme antielusive”, in tema di sponsorizzazione di manifestazioni sportive, fornisce lo spunto per inquadrare il corretto regime di queste spese anche alla luce dell’art.90 della Legge n. 289/2002. nel caso di specie, il comitato Consultivo si è espresso in merito ad un istanza di interpello avanzata da un contribuente, cui la Direzione Regionale adita non aveva tempestivamente risposto.

Con la propria istanza, il contribuente voleva sapere se la sponsorizzazione di una manifestazione sportiva, rientrasse tra le spese di rappresentanza ovvero tra quelle di pubblicità e propaganda, distinzione fondamentale- come vedremo-anche alla luce del diverso trattamento fiscale.

La conclusione cui perviene il Comitato Consultivo è che “ *in base al criterio per cui sono spese di rappresentanza quelle che comportano una particolare utilità o un particolare beneficio a favore di determinati soggetti, sono da qualificare come spese di rappresentanza le sponsorizzazioni si manifestazioni culturali e sportive o congressi*”.

Prima di passare ad un'analisi fiscale della tematica riguardante le operazioni di sponsorizzazione e pubblicità è opportuno dare un cenno a tale fenomeno considerando le connotazioni giuridico-contrattuali.

La sponsorizzazione, in termini generali, può essere definita come l'accostamento (dietro corrispettivo) del nome, del marchio, del logo di un'impresa all'altrui nome, attività o evento, al fine di ottenere un ritorno pubblicitario¹³⁵.

In tale accezione la sponsorizzazione si pone, dal punto di vista giuridico, come un negozio commerciale e sotto il profilo aziendale come un autonomo strumento di comunicazione pubblicitaria.

Nel definire l'ambito di applicazione si deve subito sottolineare come, ancora oggi, non sia riscontrabile in nessun ordinamento giuridico Europeo ed Extraeuropeo una definizione ufficiale e unitaria di sponsorizzazione dal momento che, con tale termine, nella sua accezione moderna, tanto nel linguaggio comune, quanto in quello tecnico, si fa riferimento ad un fenomeno talmente complesso e mutevole da spingere gli autori più avveduti a parlare di sponsoring non al singolare ed in senso generico ma piuttosto al plurale nel significato di singole forme e contratti di sponsorizzazione riferiti a specifici campi di applicazione.

¹³⁵ L.Colantuoni, I contratti n.11/2006.

La sponsorizzazione si presenta, quindi, come un fenomeno multiforme che assume connotati diversi a seconda dei settori in cui viene inserita e che varia, all'interno di ciascuno di essi, in base alle specifiche situazioni, in relazione alle esigenze, alle capacità economiche e alle finalità delle parti, che influenzando il contenuto del contratto, determinano le specifiche obbligazioni in esso dedotte. Si passa infatti, dalla semplice apposizione del nome sponsor sulla divisa di gara di uno sportivo all'utilizzo della sua immagine per realizzare uno spot pubblicitario.

In Italia il termine in questione è oggetto di diverse disposizioni legislative in materia civile e tributaria, sia a livello statale che regionale, le quali si limitano a nominarlo e a dettare le discipline relative al settore di competenza senza però mai fornire una definizione.

Nell'accezione aziendalistico-comunicazionale per sponsorizzazione si intende una forma estrema, sofisticata e indiretta di comunicazione che si sostanzia in una attività che tende a valersi della notorietà e/o dell'immagine associabile a certi eventi, fenomeni, manifestazioni, per abbinare temporaneamente il nome di una azienda, prodotto o marchi

al fine di usufruire per effetto mediato delle valenze positive che tale abbinamento può determinare¹³⁶.

La dottrina in ambito giuridico, invece, preoccupandosi, in particolare, dello studio del fenomeno dal punto di vista contrattuale, mira a sottolineare essenzialmente le caratteristiche e lo scopo di tali accordi, ovvero la sinallagmaticità¹³⁷ e il ritorno d'immagine¹³⁸. Di conseguenza la sponsorizzazione viene definita come *“l'accordo con il quale il soggetto sponsorizzato si obbliga a fornire prestazioni di veicolare il marchio o altri messaggi dello sponsor dietro il pagamento di un corrispettivo¹³⁹”*, oppure come *“il contratto sinallagmatico in base al quale lo sponsor fornisce prestazioni in danaro o in natura allo sponsorizzato in cambio della possibilità di associare il proprio marchio o la propria immagine all'attività, al nome o all'immagine dello sponsorizzato al fine di trarne direttamente o indirettamente vantaggi commerciali¹⁴⁰”*.

Nella prospettiva di descrivere il fenomeno nel suo complesso, evidenziandone tanto gli aspetti giuridici quanto quelli economici, si

¹³⁶ M.Grofano-M.Marchionni, Manuale tecnico pratico per le attività di sponsorizzazione, Milano.

¹³⁷ Come confermato dalla suprema corte di Cassazione sezione III Civile, sentenza n. 5086 del 21.05.1998.

¹³⁸ V.Briante-G.Savorani, I contratti di sponsorizzazione, In Giur.Sist.Civ.Comm. Vol.I,Contratti in generale_Icontratti atipici.

¹³⁹ S.Gatti,Sponsorizzazione e pubblicità sponsorizzata, In Riv. Dir. Comm.

¹⁴⁰ H.Peter, Jus sponsoring in ottica comparatistica, in Riv. Diritto dello Sport.

collocano invece quelle proposte, sempre della dottrina in ambito giuridico, di definire la sponsorizzazione come *“quel contratto in forza del quale una parte (sponsee) contro corrispettivo in danaro, beni, servizi o altro si impegna a prestazioni di tipo attivo o permissivo verso l'altra parte (Sponsor) in modo da consentire di sfruttare, mediante abbinamenti o collegamenti la propria notorietà e la risonanza delle attività e degli eventi che ad essa faranno capo, al fine di incrementare tra il pubblico la conoscenza del nome o dei marchi dello sponsor e di favorirne l'immagine¹⁴¹”*.

Per quanto concerne invece l'apporto della giurisprudenza, si deve sottolineare, come le pronunce sull'argomento siano numericamente esigue, dal momento che il fenomeno di cui si tratta è di recente affermazione e le relative controversie sono risolte in via arbitrale, in forza della clausola compromissoria che viene solitamente inserita nei contratti di sponsorizzazione e, in taluni casi, ricorrendone i presupposti, anche dal giurì di autodisciplina pubblicitaria. Inoltre, tanto i giudici quanto gli arbitri nelle loro pronunce, non si soffermano in modo approfondito sulle problematiche afferenti alla definizione del fenomeno in oggetto, avendo rivolto la propria attenzione sui singoli aspetti o sulle specifiche clausole dell'accordo.

¹⁴¹ M.Fusi, I contratti di sponsorizzazione, in Riv. Dir Sportivo.

Nelle prime pronunce, infatti a livello di obiter dictum, si riscontrano descrizioni della sponsorizzazione ancora confuse ed imprecise quali *<concessioni temporanee dell'uso di spazio considerati atipici fino a qualche tempo fa ma oramai pienamente recepiti nella prassi, in cambio di contributi di vario genere, in denaro, materiali, in strutture, a seconda dei diversi tipi di sponsorizzazione, di squadra, di atleta, di maestri, di allenatori di manifestazioni, di oggetti¹⁴²>*e *<ostegni finanziari, sicchè sponsor ufficiale è, in definitiva, chi nella licitazione avrà adottato argomenti di tipo contributivo, capaci di prevalere sugli argomenti degli altri concorrenti in gara¹⁴³.*>

Nella risoluzione delle controversie, più recenti, che hanno visto approdare il contratto di sponsorizzazione in Cassazione, sussistono decisioni che, sulla base delle definizioni elaborate dalla dottrina, intendono la sponsorizzazione come *“contratto comprendente una serie di ipotesi nelle quali un soggetto (Sponsee, sponsorizzato) si obbliga a consentire ad altri (sponsor), l'uso della propria immagine e del proprio nome, per promuovere un marchio o un prodotto specificatamente marcato, dietro corrispettivi¹⁴⁴”*.

¹⁴² Trib.Milano, sentenza 18 aprile 1982, in Riv. Diritto sportivo, 1983.

¹⁴³ Giurì Autodisc. Pubbl. Decisione 10 aprile 1984, n.21, in Giur. Completa del Giurì di Autodisciplina.

¹⁴⁴ Cass.,11 ottobre 1997, n.9880 (c.d. sentenza Vialli),In N.G.CODICE CIVILE;1998 I,625.

La dottrina e la giurisprudenza sono pressoché concordi nel qualificare il contratto di sponsorizzazione come nominato, socialmente tipico e legalmente atipico¹⁴⁵. Partendo, infatti, dal presupposto che rispetto all'art.103 Codice Civile relativo ai contratti non aventi una particolare denominazione, l'art.1322 dell'attuale Codice civile, ponendo il principio generale dell'autonomia privata, adotta una differente terminologia, riferendosi ai contratti non appartenenti ai tipi aventi una disciplina particolare, la dottrina più rigorosa nell'utilizzo della terminologia giuridica rifiuta ormai l'equivalenza concettuale nominato/tipico e innominato/atipico così come nettamente distinti i concetti di tipicità sociale e di tipicità legale¹⁴⁶.

Sempre in relazione al problema della qualificazione giuridica del contratto di sponsorizzazione, si deve sottolineare anche come la dottrina concordi nel suo inserimento all'interno della categoria dei contratti di pubblicità, dal momento che, da un lato la funzione economico-sociale di tutti i contratti di sponsorizzazione coincide con lo scopo/fine pubblicitario e dall'altro col termine contratto di pubblicità s'intende far riferimento a tutti quei contratti che, a

¹⁴⁵ Art. 1350 cod. civ.

¹⁴⁶ E.Giacobbe, Atipicità del contratto di sponsorizzazione, in Riv. Dir. Civ. II, 1991.

prescindere dalla loro struttura e dalle loro caratteristiche, sono accumulati solo in virtù della loro relazione di fatto con la pubblicità¹⁴⁷.

Tuttavia, l'ascrizione dei contratti di sponsorizzazione entro la categoria dei contratti di pubblicità, al di là del non trascurabile fatto di estendere anche ai primi l'applicazione delle norme speciali emanate dal legislatore in materia di pubblicità, assume un valore meramente descrittivo e classificatorio privo di alcuna rilevanza giuridica, poiché anche i contratti di pubblicità, non avendo autonoma e specifica disciplina, ricadono nell'ambito dell'atipicità legale pur essendo anch'essi nominati e socialmente tipici. Infatti qualificare il contratto di sponsorizzazione come atipico e inserirlo in una categoria di contratti a loro volta non specificatamente disciplinati dalla legge non risolve di per sé il problema principale dei <nuovi contratti> che, come visto, non è tanto rappresentato dalla loro validità subordinata al vaglio dell'art.1322, secondo comma, Codice Civile, ma piuttosto da quello dell'individuazione della disciplina giuridica applicabile.

Nella prassi diverse sono le figure di sponsorizzazione individuate dalla dottrina. Le principali sono le seguenti cinque:

¹⁴⁷ G.De Noca, Il tipo contrattuale.

- a) Sponsorship di un evento, quali grandi manifestazioni nelle quali lo sponsor acquista il diritto di comparire come sponsor ufficiale fino a intitolare la manifestazione a nome proprio;
- b) Sponsorship dei clubs, nella quale un certo gruppo di persone si impegna a diventare veicolo personale di diffusione del nome e del marchio sponsor;
- c) Sponsorship di singole persone, in cui determinati personaggi pubblici appartenenti al mondo dello sport, dello spettacolo, della moda assumono l'obbligo contrattuale di utilizzare i prodotti dello sponsor;
- d) Sponsorship radiotelevisiva, in cui l'emittente si obbliga, verso corrispettivo, a menzionare il nome dello sponsor o quello dei suoi prodotti nel corso del programma;
- e) Sponsorship tecnica, nella quale lo sponsor diventa fornitore ufficiale dello sponsee, obbligandosi a fornirgli, invece di danaro, prodotti e/o servizi secondo le sue esigenze.

Le sponsorizzazioni oltre ad avere le varie forme previste possono anche collegare non solo realtà aziendali a realtà sportive, ma anche realtà territoriali. La legge della regione Puglia n.33 del 4 dicembre 2006 "Norme per lo sviluppo dello sport per tutti" all'art. 13 stabilisce

che “ *per promuovere la conoscenza e valorizzazione del patrimonio culturale, turistico, paesaggistico ed economico del territorio pugliese, la Regione può stipulare accordi di sponsorizzazione con le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, le discipline associate e le associazioni benemerite, con le società e associazioni sportive pugliesi ad esse affiliate con i propri Statuti sociali ad adeguati a quanto prescritto dall’articolo 90 della l.289/02 e successive modificazioni.*” Tale norma non fa altro che sottolineare la rilevanza delle sponsorizzazioni sportive quale volano per la promozione non solo sociale ma anche economica.

4.2 LE SPONSORIZZAZIONI TRA SPESE DI PUBBLICITA' O RAPPRESENTANZA

L'art. 108 del Tuir evidenzia la disciplina fiscale applicabile alle spese di pubblicità e di propaganda e alle spese di rappresentanza, *“ le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi, le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi. Si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili. Le predette limitazioni non si applicano ove le spese di rappresentanza siano riferite a beni di cui al periodo precedente di valore unitario non eccedente euro 25,82.”*

L'enunciazione dell'art.108 del T.u.ir evidenzia dunque la diversa disciplina fiscale esistente per le spese di pubblicità e le spese di rappresentanza. Il problema dunque è quello di inquadrare le

sponsorizzazioni nell'opportuno regime fiscale, ovvero se definire le spese di pubblicità o spese di rappresentanza.

Tale problematica è stata affrontata nel 2004 dal Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive con parere n.1 in tema di sponsorizzazione di manifestazioni sportive.

Nel caso di specie, il Comitato consultivo si è espresso in merito ad un'istanza di interpello avanzata dal contribuente, cui la Direzione regionale adita non aveva tempestivamente risposto.

Con la propria istanza, il contribuente voleva sapere se la sponsorizzazione di una manifestazione sportiva e/o culturale rientrasse tra le spese di rappresentanza ovvero tra quelle di pubblicità e propaganda, distinzione fondamentale alla luce del suddetto diverso trattamento fiscale¹⁴⁸.

La massima espressa dal Comitato è la seguente: *“le spese di rappresentanza sono sostenute al fine di creare, mantenere e accrescere il prestigio della società e di migliorarne l'immagine, senza dar luogo ad aspettative di incremento delle vendite. Inoltre, sono spese di rappresentanza quelle che comportano una particolare utilità o un particolare beneficio a favore di determinati soggetti.*

¹⁴⁸ M.Giua-C.Giua, il trattamento fiscale di sponsorizzazioni tecniche ed iniziative pubblicitarie, in “Consulenza Fisco e Società” n. 2/2004.

Sono, invece, spese di pubblicità le spese che possono determinare un incremento delle vendite, acquisendo nuova clientela o incrementando le vendite alla clientela già esistente.”

Alla luce di quanto esposto la conclusione cui perviene il Comitato consultivo è che sono da qualificare come spese di rappresentanza le sponsorizzazioni di manifestazioni sportive.

Tale conclusione però non è facilmente condivisibile alla luce delle seguenti motivazioni¹⁴⁹.

Per avere una visione chiara in tema di deducibilità dal reddito d'impresa delle spese di sponsorizzazione occorre chiedersi se rientrano tra le spese di pubblicità o di rappresentanza. La risposta del Comitato consultivo l'abbiamo appena espressa, è opportuno però trovare altre risposte per meglio capire l'impatto del parere.

Risulta necessario cercare di fornire una definizione di cosa si intenda per spese di pubblicità, propaganda, rappresentanza¹⁵⁰.

Il legislatore fiscale stabilisce i criteri di deducibilità delle tre sopra citate tipologie di spesa pluriennale, assimilando quelle di propaganda a quelle di pubblicità, senza per altro fornire alcuna indicazione circa la loro definizione. Come si legge peraltro nella relazione

¹⁴⁹ M.Giua-P.Accardi, La fiscalità nello sport dilettantistico sponsorizzazioni e pubblicità, Il Fisco n.21/2005.

¹⁵⁰ Già citato art. 108, comma 2 del D.p.r. 22 dicembre 1986,n.917.

ministeriale, alle spese di pubblicità sono state aggiunte quelle di propaganda allo scopo di evitare la possibilità di incertezze interpretative derivanti dal confronto con le norme relative al presupposto d'imposta sulla pubblicità.

L'aver conoscenza della nozione tributaria di tali tipologie di spesa assume un'importanza fondamentale per l'imprenditore in quanto la riconducibilità di una spesa sostenuta tra le spese di pubblicità ovvero di rappresentanza determina effetti fiscali non indifferenti ai fini impositivi, stando ai diversi criteri di deducibilità sanciti dall'articolo 108 del tuir.

Pertanto, il diverso inquadramento di un costo nell'una o nell'altra tipologia manifesta i propri effetti anche ai fini dell'Iva¹⁵¹.

Per fornire una definizione quanto più attendibile e precisa occorre richiamarsi alle diverse pronunce ministeriali, non molto numerose per altro.

Secondo la risoluzione n.9/204 del 17 giugno 1992¹⁵² per spese di rappresentanza si intendono quelle sostenute dall'impresa per offrire al pubblico un'immagine positiva di se stessa e della propria attività in termini di floridezza, ed efficienza. E' questa la caratteristica principale

¹⁵¹ La norma prevista dall'art. 19-bis a, comma 1, lettera h), dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633 scancisce il divieto di esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta addebitata a titolo di rivalsa relativa alle spese di rappresentanza come definite ai fini delle imposte sui redditi.

¹⁵² Il fisco, n.34/1992.

di tali spese, alla quale si aggiunge di norma quella della loro “gratuità”, vale a dire della mancanza di corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari, cioè di un *obbligo di dare o facere* a carico dei destinatari.

Ulteriori elementi possono essere desunti dalla risoluzione n.148/E del 17 settembre 1998¹⁵³ per la quale, con le spese di rappresentanza viene offerta al pubblico un'immagine positiva dell'impresa e della sua attività in termini di organizzazione ed efficienza, mentre con la pubblicità si porta a conoscenza alla generalità dei consumatori l'offerta del prodotto, stimolando la formazione o l'intensificazione della domanda. Secondo tale risoluzione si è quindi in presenza di spese di rappresentanza qualora manchi il corrispettivo o una specifica controprestazione da parte dei destinatari. Di contro, si parla di spese di pubblicità in presenza di un contratto sinallagmatico tra le due parti e di un conseguente corrispettivo per le prestazioni.

In materia di pubblicità è espressa anche la Corte di Giustizia europea la quale¹⁵⁴ ha ribadito che per prestazione pubblicitaria debba intendersi ogni operazione che costituisca parte indissolubile di una

¹⁵³ Il fisco n.36/1198

¹⁵⁴ Sentenza del 17 novembre 1993, in relazione alla direttiva n.77388/CEE del 17 maggio 1977.

più vasta campagna pubblicitaria e che, pertanto, concorra alla diffusione del messaggio pubblicitario.

Per quanto minoritaria parte della dottrina, ora supportata dal parere del Comitato consultivo, ritenga le spese di sponsorizzazione riconducibili tra quelle di rappresentanza, consolidate interpretazioni giurisprudenziali e ministeriali hanno riconosciuto nel tempo la natura pubblicitaria delle sponsorizzazioni, con evidenti positivi risvolti in tema di deducibilità delle spese.

In particolare, la risoluzione n.9/204 del 17 giugno 1992 ribadisce che le spese di sponsorizzazione, assimilabili a quelle di pubblicità, sono connesse ad un contratto la cui caratterizzazione è normalmente basata su un rapporto sinallagmatico tra lo sponsor e il soggetto sponsorizzato. Veicolo reciproco in forza del quale le parti interessate fissano le clausole contrattuali in relazione agli scopi che esse intendono raggiungere.

Secondo la medesima risoluzione, di norma con tale contratto il soggetto sponsor si impegna ad una prestazione di danaro o in natura nei confronti del soggetto sponsorizzato che, di contro, si impegna a pubblicizzare e/o propagandare, il prodotto, il marchio, il servizio o comunque l'attività produttiva dello sponsor.

In merito alla natura delle sponsorizzazioni si è espressa in numerose occasioni anche la Suprema Corte di Cassazione. Per tutte, la Sez. I civ.¹⁵⁵, secondo cui la sponsorizzazione pur riconducibile al più ampio novero della pubblicità, nondimeno, se ne distingue in quanto specifica forma contrattuale creata dall'autonomia privata.

In relazione ad un evento si ha, quindi, mera pubblicità se l'attività promozionale si colloca rispetto all'evento stesso in rapporto di semplice occasionalità, mentre si ha sponsorizzazione se fra la promozione di un nome o di un marchio e l'avvenimento viene istituito uno specifico abbinamento¹⁵⁶.

In senso conforme si è infatti espresso anche il tribunale di Venezia, con sent. N.1144 del 24 maggio 1998, secondo cui *“in relazione ad un evento sportivo si ha la mera pubblicità se l'attività promozionale è, rispetto all'evento, in rapporto di semplice occasionalità, mentre vi è sponsorizzazione se tra la promozione di un nome o di un marchio e l'evento agonistico viene istituito uno specifico abbinamento”*.

Peraltro anche il Tribunale di Bologna¹⁵⁷ ha avuto modo di esprimersi nello specifico settore, ricordando che l'apposizione di cartelloni pubblicitari all'interno delle strutture sportive ove si svolgono gli

¹⁵⁵ Sentenza n. 428 del 19 gennaio 1996.

¹⁵⁶ M. Saccaro, somme sempre deducibili fino a 200.000 euro, Il sole 24 ore sport del 12/04/2004.

¹⁵⁷ Sentenza n.2181/1998.

incontri agonistici delle squadre costituisce solo uno dei comportamenti previsti per lo sfruttamento dell'attività sportiva del soggetto sponsorizzato al fine di propagandare al meglio il nome e l'attività dello sponsor. Come correttamente evidenziato dai giudici bolognesi, *“tramite la sponsorizzazione un soggetto utilizza il beneficiario quale veicolo della propria immagine traendo importanza e prestigio....è dunque 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 rendendo superfluo procedere ad un accertamento analitico diretto a verificare quali attività del beneficiario presentino o meno tale carattere. La pubblicità invece presenta un carattere di occasionalità rispetto all'evento in modo avulso ed estraneo ai contenuti dello stesso.”*

Come si qui emerso, le spese di sponsorizzazione rientrano, secondo consolidata prassi ministeriale, giurisprudenza e dottrina nel novero delle spese di pubblicità.

Di contro il Comitato consultivo riconduce le spese di sponsorizzazione di un evento sportivo nell'ambito delle spese di rappresentanza.

Di contro non possiamo non evidenziare l'art. 90, comma 8, della legge 289/2002. tale norma introduce, una presunzione legale assoluta che però è stata trascurata dal Comitato consultivo¹⁵⁸: *“il corrispettivo in danaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche....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....”*

I requisiti previsti dalla norma devono quindi essere:

- destinazione dei corrispettivi alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante;
- riscontro, a fronte dell'erogazione, di una specifica attività del beneficiario della medesima¹⁵⁹.

Di conseguenza ai sensi dell'art. 90 le sponsorizzazioni rientrano nel trattamento fiscale delle spese di pubblicità e propaganda.

¹⁵⁸ M.Giua-P.Accardi., Op. Cit.

¹⁵⁹ Circolare n.21/E del 30 gennaio 2003 dell'Agenzia delle Entrate.

4.3 GLI ASPETTI FISCALI DELLE SPONSORIZZAZIONI E PUBBLICITA'

Dopo l'analisi degli aspetti civilistici dei contratti di sponsorizzazione e aver stabilito che tale forma di pubblicità ai fini fiscali viene inquadrata come spesa di pubblicità e propaganda e non come spesa di rappresentanza è opportuno porre in questa sede maggiore attenzione agli aspetti fiscali delle sponsorizzazioni sia dal lato dello **Sponsor** o sponsorizzante che dal lato dello **Sponsee** o sponsorizzato.

Partiamo dall'analisi dello sponsor , l'art.90 comma 8, della legge 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 200.000euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto*

erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'articolo 108, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi”.

Le spese per le sponsorizzazioni sono state dunque racchiuse nella categoria delle spese di pubblicità e propaganda e dunque per lo sponsorizzato ai fini fiscali, e quindi ai fini della determinazione del reddito imponibile Ires o Irpef, sono soggette all'applicazione dell'art. 108 comma 2 che definisce: “ *le spese di pubblicità e propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio e nei quattro successivi”.*

Si può dunque ritenere che scopo della norma sia quello di attribuire una connotazione fiscale indiscutibile alle somme fino a 200mila euro, restando immutato il potere, per gli organi di controllo, di verificare l'effettiva valenza pubblicitaria degli importi corrisposti. La norma regola il regime fiscale delle somme fino a 200mila euro all'anno ma non fornisce alcuna indicazione in relazione agli importi che superano tale cifra. Conseguentemente si deve ritenere che gli importi eccedenti tale limite non sono soggetti ad alcuna disposizione di interpretazione e il loro trattamento fiscale è determinato dalla verifica sulla natura di tali somme come spese di pubblicità o spese di rappresentanza.

E' necessario anche considerare che il riferimento dei 200mila euro annui, ai fini dell'applicazione del regime di favore, si direbbe posto in relazione all'azienda sponsor e non al soggetto sponsorizzato¹⁶⁰.

Qualora si opti che l'importo erogato per la sponsorizzazione superiore ai 200.000 euro sia classificabile quale spesa di rappresentanza si applica per tale parte eccedente l'art.108 comma 2 Tuir 2° che stabilisce:”*le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.....le predette limitazioni non si applicano ove le spese di rappresentanza siano riferite a beni di valore unitario non eccedente euro 25,82.*”

Ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, le spese di sponsorizzazione sono classificate nelle voci di conto economico e sono dunque rilevanti ai fini dell'applicazione del tributo, sono dunque costi di pubblicità deducibili.

Passiamo ora all'analisi della disciplina applicata allo Sponsee, partendo dalla determinazione dell'Iva.

¹⁶⁰ Saccaro M, Fisco e dilettanti, Il sole 24 ore sport, novembre 2005.

I soggetti che hanno effettuato l'opzione per la L. n.398/1991, applicano ai proventi di natura commerciale le disposizioni dell'art.74, comma 6, del D.P.R. n.633 del 1972.

La norma prevede, ai fini della determinazione dell'IVA, che la detrazione di cui all'art 19 del DPR n.633/1972 è forfettizzata con l'applicazione di una detrazione in via ordinaria pari al 50 per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili.

In pratica occorre versare all'erario il 50 per cento dell'Iva applicata alle prestazioni di natura commerciale.

Tuttavia, la detrazione è ridotta al 10 per cento per le prestazioni di sponsorizzazione (occorre versare all'erario il 90 per cento dell'Iva applicata a queste operazioni) e al 33,33 per cento per i proventi derivanti dalla cessione di diritti televisivi e radiofonici¹⁶¹(ovvero si versa all'erario il 66,67 per cento dell'Iva incassata).

Vista la disciplina e gli adempimenti ai fini Iva previsti per i soggetti in opzione ex lege 398 è adesso più chiaro comprendere quali possono essere le accenrate incertezze applicative rimaste irrisolte nonostante la novellata disciplina.

¹⁶¹ I soggetti in regime di cui alla L.398 inoltre sono esonerati dall'obbligo delle scritture contabili prescritte dagli articoli 14,15,16,18 e 20 del DPR 29 settembre 1973 n.600; gli stessi sono soggetti anche esonerati dagli obblighi di cui al titolo II dello stesso decreto del Presidente della Repubblica, ivi compreso quello della tenuta del registro dei corrispettivi e della presentazione della dichiarazione Iva annuale.

Infatti, mentre dal lato del soggetto erogante e ai fini delle imposte sui redditi, il legislatore è intervenuto espressamente definendo il corrispettivo versato alle società e associazioni sportive come spesa di pubblicità e pertanto deducibile (entro il limite dei 200 mila euro), dal lato che ricevono i suddetti corrispettivi e relativamente all'Iva, permangono alcuni aspetti di incertezza operativa.

Questi ultimi sono legati alla qualificazione giuridica, e quindi fiscale, da attribuire agli accordi pubblicitari intercorrenti tra associazioni sportive e imprese ai fini Iva, ovvero se essi vadano di volta in volta, qualificati come semplici accordi pubblicitari o come veri e propri contratti di sponsorizzazione.

Come si è visto, nel regime previsto dalla L. 398/1991, per i contratti di sponsorizzazione la detrazione Iva applicabile è pari al 10 per cento, mentre per le entrate di natura genericamente commerciale, quali quelle legate ad accordi pubblicitari, risulta pari al 50 per cento¹⁶².

Al fine di inquadrare questi accordi di ausilio può essere la definizione fornita dall'amministrazione finanziaria nella risoluzione del 9 agosto

¹⁶² Si veda su questo specifico aspetto la circolare 7 settembre 2000, n.165/E, in particolare il punto 3.2, e la già citata circolare 21/E del 2003, nelle quali è previsto espressamente che le associazioni sportive dilettantistiche per le prestazioni pubblicitarie, in mancanza di un'espressa previsione normativa, godono della detrazione del 50 per cento stabilita, in via generale, dal comma 6 dell'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972.

1999 n. 137/E¹⁶³, laddove, richiamando la sentenza del tribunale di Venezia, ha evidenziato che *“in relazione ad un evento sportivo si ha mera pubblicità se l’attività promozionale è, rispetto all’evento, in rapporto di semplice occasionalità, mentre vi è sponsorizzazione se tra la promozione di un nome o di un marchio e l’evento agonistico viene istituito uno specifico abbinamento.”*

Prendendo spunto dalle indicazioni ministeriali sopra richiamate, possiamo trarre alcune considerazioni operative.

Intanto si pone la necessità di effettuare caso per caso, una valutazione della singola fattispecie. Si dovrà in sostanza, attentamente valutare se sussista l’ipotesi concreta di un rapporto di stabilità o uno specifico abbinamento, ovvero un rapporto di semplice occasionalità, tra sponsorizzante e soggetto sponsorizzato, questo è dunque fondamentale per la determinazione della corretta detrazione Iva applicabile per l’associazione sportiva¹⁶⁴.

Il contratto di sponsorizzazione prevede obbligazioni da entrambe le parti: lo sponsee di obbliga a rendere visibile il logo o il marchio di un altro soggetto in cambio del pagamento di un corrispettivo.

¹⁶³ Il Fisco n.32/1999.

¹⁶⁴ Ex. Art.74. comma 6, del Dpr n.633/1972.

Quando il pagamento avviene in denaro non sorgono problemi, ma se invece viene corrisposto in natura¹⁶⁵ è necessario prestare attenzione al trattamento Iva e delle imposte dirette, in quanto potrebbe facilmente supporre che le reciproche prestazioni si compensino a vicenda e che non sia necessario mettere in atto alcun adempimento fiscale.

La fornitura di materiale sportivo contro una prestazione pubblicitaria fa nascere un'operazione permutativa disciplinata dall'articolo 11, comma 1, del Dpr 633/72 che obbliga alla reciproca fatturazione secondo il valore normale dei beni ceduti (materiale sportivo) e servizi prestati (di natura pubblicitaria).

Per i soggetti che adottano il regime fiscale disciplinato dalla legge n.398/91 la detrazione degli acquisiti relativi alle prestazioni di sponsorizzazione abbiamo già visto che è pari a un decimo dell'imposta relativa alle stesse prestazioni¹⁶⁶.

I soggetti disciplinati dalla legge n.398/91 determinano il reddito mediante coefficienti di redditività sui ricavi stessi. Ad esempio sui proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente è fissato nella misura del 3 per cento. E' evidente che una

¹⁶⁵ Si pensi alla fornitura di materiale sportivo normalmente commercializzato dallo stesso sponsor.

¹⁶⁶ Articolo 74, comma 6, dpr 633/72.

compensazione tra le reciproche prestazioni sottrarrebbe materia imponibile al reddito dell'associazione sportiva.

Un breve cenno a questo punto deve essere fatto sull'imposta di registro e di bollo.

Per quanto riguarda l'imposta di registro, occorre innanzitutto rilevare che il contratto di sponsorizzazione non rientra tra quelli per i quali sia previsto l'obbligo di registrazione presso l'ufficio del registro. L'imposta non sarà pertanto dovuta fintanto che non si ritenesse opportuno procedere alla registrazione del contratto medesimo.

Qualora, ad esempio, dovessero insorgere controversie in ordine all'adempimento del contratto e si rendesse così necessaria la registrazione del contratto stesso per il suo utilizzo giudiziario, l'obbligo impositivo suddetto nascerà immediatamente. In questo caso essendo il contratto già stato sottoposto a IVA l'imposta verrà applicata in misura fissa e non proporzionale.

Tra le novità introdotte in tema di spese di pubblicità e propaganda è da evidenziare il decreto Bersani n.223/06 convertito nella legge n.248/06. Le disposizioni legislative precedenti l'entrata in vigore di tale decreto impedivano ai professionisti iscritti ad albi riconosciuti di farsi pubblicità.

Il decreto ha abrogato-all'articolo 2, comma 1, lettera b), “ *il divieto anche parziale di svolgere pubblicità informativa circa i titoli e le specializzazioni professionali, le caratteristiche del servizio offerto, nonché il prezzo e i costi complessivi delle prestazioni secondo criteri di trasparenza e veridicità del messaggio il cui rispetto è verificato dall'ordine*”.

E' da evidenziare che la mancata soppressione, entro il 1 gennaio 2007, di questa interdizione delle disposizioni deontologiche, pattizie e dei Codici di autodisciplina ha causato la nullità delle stesse.

Da questa ricostruzione emerge che rendere preclusiva ai professionisti la disciplina sulle spese di pubblicità alle associazioni sportive dilettantistiche, così come previste dall'art. 90 della Finanziaria 2003, contrasterebbe con la ratio della stessa norma. In effetti in quest'ultimo caso non verrebbero meno i requisiti richiesti dalla legge n.289 e dalla circolare n.21/03 che impongono il rispetto delle seguenti condizioni:

- I corrispettivi erogati devono essere necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante;

- Deve essere riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima.

Perciò si ritiene che a seguito dell'abolizione del divieto di pubblicità, attuata dal Dl 223/06, le spese siano integralmente deducibili dal reddito di lavoro autonomo¹⁶⁷ così come disposto dalle imprese.

D'altro canto un'impostazione distonica con quanto affermato sarebbe in contrasto con la ratio legis volta a incentivare le entrate delle associazioni sportive dilettantistiche ampliando al contempo la deducibilità di tali somme, non solo per i contribuenti ricadenti nella categoria dei redditi d'impresa, ma anche per quelli di lavoro autonomo, sia esso esercitato individualmente o in forma di associazione interdisciplinare o società di persona.

¹⁶⁷ P.Ceroli-A.Marchegiani, Il sole 24 ore, 3 settembre 2007.

CONCLUSIONI

Negli ultimi anni abbiamo assistito ad una notevole produzione legislativa in ambito del non profit in conseguenza delle mutate condizioni generali del sistema. Questo però non ha contribuito affatto ad una più precisa delimitazione del terzo settore o privato o sociale, anzi al contrario ha accelerato una sostanziale frammentazione in relazione ai diversi connotati e profili.

All'interno degli enti non profit, il settore sportivo dilettantistico ha visto sviluppare una sua specificità legislativa, finendo con il tempo per assumere caratteristiche tributarie proprie, distintive almeno in parte rispetto agli altri enti.

Questo travagliato *iter* testimonia le difficoltà attraverso le quali continua a svilupparsi lo sport dilettantistico in Italia, privo di una organica e specifica legge, e sottoposto invece da alcuni anni a questa parte ad una vera e propria inflazione normativa.

La legge finanziaria del 2003 e la precedente L.398/1991 hanno introdotto modifiche rilevanti per ciò che concerne la disciplina civilistica e tributaria dei sodalizi sportivi dilettantistici.

Un aspetto che è opportuno evidenziare in sede di conclusioni sull'analisi svolta è che continua a mancare una definizione positiva di associazione o società sportiva dilettantistica. Infatti il legislatore non ha seguito la strada di tipizzare un modello di sodalizio dilettantistico con prerogative e funzioni proprie ma si è limitato a mettere ordine in quello che già accadeva. Oggi per individuare le due fattispecie occorre continuare ad operare per esclusione, sono infatti da ritenersi dilettantistiche tutte quelle società o associazioni che non svolgono attività professionistica ai sensi della legge n. 91/1981.

La novità di maggior rilievo è costituita dalla legittimazione data dalla legge alla costituzione di società di capitali senza scopo di lucro.

Dal 1993 ad oggi molte normative sono cambiate nel settore degli enti non commerciali. In particolare, nel 1993 uscì la nota n.15762 del ministro pro tempore prof. Franco Gallo, detta Circolare "Gallo", che fu uno dei primi tentativi di predisporre alcune schede che tipizzavano la tassazione dei circoli sportivi, palestre, piscine.. L'invito era allora ed è tuttora quello di tenere bene la contabilità, fare il rendiconto, il bilancio. Ancora più oggi che dall'invito siamo passati all'obbligo di legge. Non si può pensare infatti di sottrarsi a questi obblighi in una realtà in cui le associazioni sportive dilettantistiche sono ormai

traghettate verso la costituzione di società sportive dilettantistiche o associazioni sportive riconosciute; non si può non raccomandare questi adempimenti fondamentali in situazioni, solo in alcuni casi ridotte, si pensi a quanto è alto il tetto dei 250.000 euro di ricavi per le associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per la legge 398/91, anche solo per quella considerazione del senso comune per cui se non si valutano attentamente i conti si rischia di andare poco lontano.

Il lavoro svolto ha cercato di approfondire alcune tematiche tributarie riguardanti questo particolare settore degli enti non profit, guardando in particolar modo ai profili giuridici, fiscali, anche attraverso lo studio del particolare regime tributario introdotto dalla l. 398/91; l'analisi poi è volta verso il trattamento fiscale delle sponsorizzazioni sportive, principale fonte di finanziamento delle associazioni sportive anche alla luce del decreto sulle liberalizzazioni meglio conosciuto come decreto Bersani.

Nell'appendice normativa oltre a trovare le due normative cardine riguardanti la disciplina fiscale delle associazioni e società sportive dilettantistiche troviamo un approfondimento, ovvero la legge regionale del 4 dicembre 2006 n. 33 "norme per lo sviluppo dello

sport per tutti”. Negli ultimi anni la Regione Puglia ha notevolmente trascurato lo sport, limitandosi alla ordinaria attività di erogazione di risorse, peraltro decrescenti in misura inadeguata, per le strutture e per le società sportive. Al contrario, lo sport costituisce una straordinaria risorsa sociale ed economica, la cui valorizzazione può produrre un impatto di notevole efficacia sul piano della promozione del benessere della persona e di una cultura della coesione sociale.

I dati sono eloquenti. In Puglia vi sono oltre 3.200 società sportive con più di 500 Centri di avviamento allo sport del CONI che curano esclusivamente l'attività giovanile, circa 140.000 tesserati per attività agonistiche ed oltre 800.000 praticanti sportivi. Invece, finora, la Regione Puglia ha investito pochissimo nello sport, collocandosi come il fanalino di coda tra tutte le regioni italiane. Infatti dal 2001 al 2004 la Regione Puglia ha stanziato mediamente meno di 800.000 Euro all'anno corrispondenti a circa 20 centesimi ad abitante contro i 2,8 Euro della Basilicata, i 3,6 della Sicilia, i 12,9 della Sardegna, gli 8,2 del Piemonte.

Lo sport non è stato considerato finora una risorsa per lo sviluppo socio-economico della regione. Al contrario, anche a livello internazionale, lo sport è considerato uno strumento fondamentale per

l'educazione dei giovani, un fattore di crescita economica e sociale del territorio in relazione alle potenzialità dello sviluppo turistico ed alla valorizzazione delle specificità ambientali.

La regione Puglia dunque con tale legge si impegna non solo a riconoscere la finalità educativa e sociale dello sport, ma soprattutto evidenzia il valore economico di tale disciplina, che può essere utilizzato per promuovere la conoscenza e la valorizzazione paesaggistica, culturale ed economica del territorio pugliese.

In definitiva le associazioni sportive dilettantistiche hanno una precisa collocazione economica nel nostro paese, anche grazie agli ingenti movimenti economici che lo sport riesce a creare.

Uno studio approfondito di tale tematica ha dunque evidenziato che sarebbe opportuno creare una normativa comune e omogenea di riferimento anche alla luce dell'utilizzazione della particolare disciplina studiata per finalità non proprio lecite, dato che la favorevole disciplina tributaria è spesso stata utilizzata come uno strumento elusivo da parte del contribuente.

BIBLIOGRAFIA

AAVV, Manuale delle Associazioni sportive EUTEKNE Torino 2006 .

AA VV, Gli enti non profit, Aspetti tributari, Padova 1996.

Accardi-Giua, La fiscalità nello sport dilettantistico: sponsorizzazioni e pubblicità, Il fisco n. 21/2005.

Agenzia delle Entrate, Le agevolazioni fiscali a favore dell'attività sportiva dilettantistica, L'agenzia informa n.1/2007.

Barile, Associazioni (diritto di) In enciclopedia del diritti III.

Basile, Associazioni e fondazioni: novità e problemi aperti; Gli enti non profit in Italia, Ponzanelli- Padova.

Bassi Vincenzo, Il regime Fiscale delle associazioni sportive e delle associazioni sportive dilettantistiche, Rivista di diritto ed economia dello sport, VolII, Fasc.I, 2007.

Beretta S., Associazioni sportive dilettantistiche: profili giuridici e fiscali, Bollettino Tributario n.11/2005.

Beretta .S., Le associazioni, le società sportive dilettantistiche, gli enti non commerciali. Maggioli Editore.

Briante V.-G.Savorani, I contratti di sponsorizzazione, In Giur.Sist.Civ.Comm. Vol.I, Contratti in generale_ I contratti atipici.

Bortoletto-Mongiello, Gli enti non commerciali nella riforma tributaria, tra ordini e contrordini, in Dialoghi di Diritto Tributario, 2004.

Capogrossi Guarna - Liparata , Società e Associazioni sportive dilettantistiche, Giuffrè, 2005.

Caporossi Guarana, Enti non profit, associazioni, Fondazioni, Comitati, Sport dilettantistico, Promozione sociale, Buffetti Editore, 2004.

Castaldi L., Riforma dell'imposizione sui redditi : gli enti non commerciali e le incertezze del legislatore in Giur.imp., 2003.

Castaldi L., Enti non commerciali, Giuffrè editore.

Castaldi L., Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi.Torino 1999.

Circolare del Ministero delle Finanze, n.21/E del 22 aprile 2003.

Circolare del Ministero delle Finanze,124/E del 12 maggio 1998.

Circolare della direzione generale, tasse n.59 del 7 agosto 1985.

Civetta- A.Florimo, Associazioni e Fondazioni, Milano.

Clementi P., le associazioni sportive dilettantistiche, <ex lege>, 3/2004

Colombo, Organizzazioni di volontariato, in Enti non Profit, Ipsoa.

Colantuoni L., La sponsorizzazione sportiva in I Contratti n.11/2006.

Colombo-Setti, Contabilità e bilancio degli enti non profit, Ipsoa, 2003.

Colombo, Contabilità e bilanci delle aziende non profit, il sole 24 ore, 2001.

Consiglio nazionale del Notariato, Società ed associazioni sportive, Studio n.93/2004/T.

Cuccagna-Sgambati, Società e associazioni sportive, Milano 1993.

Civetta M.-A.Florimo, Associazioni e Fondazioni.

Falsitta G.-Manuale di Diritto Tributario, Cedam

Fedele A., Il regime fiscale delle associazioni, Riv. Diritto tributario 1995.

Fedele-Castaldi-Ficari, Il regime fiscale delle associazioni, Padova 1998.

Ferri-D'amore, Modificate le procedure di iscrizione all'Anagrafe delle Onlus, Corriere Tributario, n.47/2003.

Forte N., Le società sportive di capitali senza scopo di lucro, Corriere Tributario n.18/2004.

M.Fusi, I contratti di sponsorizzazione, in Riv. Dir Sportivo

Gallo F., I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni, Rivista di diritto tributario, fasc.3 1993.

Galgano, Delle associazioni non riconosciute e dei comitati, Zanichelli

Gatti S., Sponsorizzazione e pubblicità sponsorizzata, In Riv. Dir. Comm.

Giacobbe E., Atipicità del contratto di sponsorizzazione, in Riv. Dir. Civ. II, 1991

Giua-Accardi, Superamento del Plafond per le associazioni sportive dilettantistiche, Corriere Tributario n.47/2006.

M.Giua-P.Accardi, La fiscalità nello sport dilettantistico sponsorizzazioni e pubblicità, Il Fisco n.21/2005

Giua M., Il trattamento fiscale delle sponsorizzazioni nello sport dilettantistico, Fisco e Finanza n.24/04.

M.Giua-C.Giua, il trattamento fiscale di sponsorizzazioni tecniche ed iniziative pubblicitarie, in " Consulenza Fisco e Società" n. 2/2004

M.Grofano-M.Marchionni, Manuale tecnico pratico per le attività di sponsorizzazione, Milano

Grumo M., Introduzione al Management nelle aziende non profit, Milano 2001.

Guella-Rocher, Associazioni sportive dilettantistiche, Trento, 2004.

Laroma Jezzi P., La riforma dell'imposta sul reddito: profili generali, Rassegna Tributaria. Rass. Tributaria 2002.

Legge regionale 4 dicembre 2006, n.33 “ Norme per lo sviluppo dello sport per tutti.”

Ingrao G., La determinazione del reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche e Onlus sportive, rassegna tributaria 2001.

Matacena A., Terzo settore e quadro giuridico di riferimento: verso una definizione giuridica delle aziende non profit, in <Scenari e strumenti per il terzo settore>, Milano.

A.Martinelli, A.Chiesi e M.Pellegatta *Il bilancio sociale* Il Sole 24 ore - 2000

Martinelli G., Sport e spettacolo nella Finanziaria 2007, Enti non profit, n.2/2007.

Martinelli G., Novità di inizio 2007 per associazioni e società sportive dilettantistiche, Enti non profit, n.6/2007.

Martinelli-Saccaro, Associazioni sportive dilettantistiche: aspetti civilistici, fiscali e contabili, Ipsoa 2003.

Martinelli G., associazioni sportive dilettantistiche: il superamento del plafond dei ricavi, Enti non profit n.1/2007.

Molteni M. *Responsabilità sociale e performance d'impresa. Per una sintesi socio-competitiva* Vita e Pensiero - 2004

Morano A., associazioni non riconosciute, confini di responsabilità, in *Le società*

Nicola Forte, *Società e Associazioni sportive*, Il sole 24 ore, 2005.

Perisco-Bassi, *Sport e Profili fiscali*, Novene, Napoli 2004..

Perrini A., Atto costitutivo e statuto di associazione sportiva dilettantistica, Notariato n. 3/2005.

Peter H., Jus sponsoring in ottica comparatistica, in *Riv. Diritto dello Sport*

Propesi-Rossi, *Gli enti non profit*, Il sole 24 ore, 2006.

Raggianti S., *Le associazioni sportive*, Sistemi Editoriali, 2005.

Proto Angela M., *La fiscalità degli enti non societari*, Giappichelli, 2003.

Propersi A., *Gli enti non profit: associazioni, fondazioni*, Ed. Etas 2001.

Risoluzione dell'agenzia delle Entrate 148/E del 20 maggio 2002.

Saccaro M., *Fisco e dilettanti: guida pratica agli adempimenti e alle agevolazioni*, Il sole 24 ore sport, novembre 2005.

Tamburrino, Persone giuridiche, associazioni non riconosciute e comitati, Torino 1980.

Turrini L, Stato dell'arte della normativa sullo sport dilettantistico, Il fisco n.34/2004.

UNIONCAMERE - CENTRO STUDI *La responsabilità sociale delle imprese e gli orientamenti dei consumatori* FrancoAngeli Editore, Milano – 2006.

Uricchio A., Gli enti non commerciali nell'imposta sul reddito delle società, Bollettino tributario n.20 del 2004.

Uricchio A, Gli enti associativi nell'irpeg, Bollettino tributario n. 18 del 1993.

APPENDICE NORMATIVA

Legge 16 dicembre 1991, n. 398 - Disposizioni relative alle associazioni sportive dilettantistiche

Art. 1

1. - Le associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di

attività commerciali provenienti per un importo non superiore a lire 100 milioni, possono optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi secondo le disposizioni di cui all'articolo 2. L'opzione è esercitata mediante comunicazione a mezzo lettera raccomandata da inviare al competente ufficio dell'imposta sul valore aggiunto; essa ha effetto dal primo giorno del mese successivo a quello in cui è esercitata, fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, per almeno un triennio. I soggetti che intraprendono l'esercizio di attività commerciali esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'articolo 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. L'opzione ha effetto anche ai fini delle imposte sui redditi e di essa deve essere data la comunicazione agli uffici delle imposte dirette entro i trenta giorni successivi.

2. - Nei confronti dei soggetti che hanno esercitato l'opzione di cui la comma le che nel corso del periodo d'imposta hanno superato il limite di lire 100 milioni, cessano di applicarsi le disposizioni della presente legge con effetto dal mese successivo a cui il limite è superato.

3. - (abrogato)

Art. 2

1. - I soggetti di cui all'articolo 1 che hanno esercitato l'opzione sono esonerati dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili prescritti dagli articoli 14, 15, 16, 18 e 20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. Sono, altresì, esonerati dagli obblighi di cui al titolo II del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
2. - I soggetti che fruiscono dell'esonero devono annotare nella distinta d'incasso o nella dichiarazione di incasso previste, rispettivamente, dagli articoli 8 e 13 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, opportunamente integrate, qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali.
3. - Per i proventi di cui al comma 2, soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta continua ad applicarsi con le modalità di cui all'articolo 74, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.
4. - Le fatture emesse e le fatture di acquisto devono essere numerate progressivamente per anno solare e conservate a norma dell'articolo 39, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e dell'articolo 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Sono fatte salve le disposizioni previste dalla legge 10 maggio 1976, n. 249, in materia di ricevuta fiscale, dal decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627, in materia di documento di accompagnamento dei beni viaggianti, nonché dalla legge 26 gennaio 1983, n. 18, in materia di scontrino fiscale.
5. - In deroga alle disposizioni contenute nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il reddito imponibile dei soggetti di cui all'articolo 1 è determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3 per cento e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali.
6. - Con decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, saranno approvati i modelli di distinta e di dichiarazione d'incasso di cui al comma 2 e stabilite le relative modalità di compilazione.

Art. 3

1. - Il premio di addestramento e formazione tecnica di cui all'articolo 6, L. 23 marzo 1981, n. 91, e successive modificazioni, percepito dai soggetti di cui all'articolo 1, non concorre alla determinazione del reddito dei soggetti stessi.

Art. 4

1- Le cessioni dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti effettuate dalle associazioni sportive, di cui alla presente legge sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 9 per cento.

Legge 27 dicembre 2002, n. 289 - Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)

Articolo 90 - Disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica

1. Le disposizioni della legge 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 capitalisenza fine di lucro.

2. A decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, l'importo fissato dall'articolo 1, comma 1, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, come sostituito dall'articolo 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133, e successive modificazioni, è elevato a 250.000 euro.

3. (*Omissis*)

4. Il CONI, le Federazioni sportive nazionali e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI non sono obbligati ad operare la ritenuta del 4 per cento a titolo

di acconto sui contributi erogati alle società e associazioni sportive dilettantistiche, stabilita dall'articolo 28, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

5. Gli atti costitutivi e di trasformazione delle società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa.

6. *(Omissis)*

7. *(Omissis)*

8. 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 sostituisce, 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'articolo 74, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

9. *(Omissis)*

10. *(Omissis)*

11. *(Omissis)*

11-bis. Per i soggetti di cui al comma 1 la pubblicità, in qualunque modo realizzata negli impianti utilizzati per manifestazioni sportive dilettantistiche con capienza inferiore ai tremila posti, è da considerarsi, ai fini dell'applicazione delle disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, in rapporto di occasionalità rispetto all'evento sportivo direttamente organizzato.

12. Presso l'Istituto per il credito sportivo è istituito il fondo di garanzia per la fornitura di garanzia sussidiaria a quella ipotecaria per i mutui relativi alla costruzione, all'ampliamento, all'attrezzatura, al miglioramento o all'acquisto di impianti sportivi, ivi compresa l'acquisizione delle relative aree da parte di società o associazioni sportive dilettantistiche con personalità giuridica.

13. Il fondo è disciplinato con apposito regolamento adottato, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, dal Ministro per i beni e le attività culturali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa deliberazione del Consiglio nazionale del CONI. Il regolamento disciplina, in particolare, le forme di intervento del fondo in relazione all'entità del finanziamento e al tipo di impianto.

14. Il fondo è gestito e amministrato a titolo gratuito dall'Istituto per il credito sportivo.

15. La garanzia prestata dal fondo è di natura sussidiaria, si esplica nei limiti e con le modalità stabiliti dal regolamento di cui al comma 13 e opera entro i limiti delle disponibilità del fondo.

16. La dotazione finanziaria del fondo è costituita dall'importo annuale acquisito dal fondo speciale di cui all'articolo 5 della legge 24 dicembre 1957, n. 1295, e successive modificazioni, dei premi riservati al CONI a norma dell'articolo 6 del decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496, colpiti da decadenza.

17. Le società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica e possono assumere una delle seguenti forme:

a) associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli articoli 36 e seguenti del codice civile;

b) associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n.361;

c) società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro.

18. Le società e le associazioni sportive dilettantistiche si costituiscono con atto scritto nel quale deve tra l'altro essere indicata la sede legale. Nello statuto devono essere espressamente previsti:

a) la denominazione;

b) l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;

c) l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;

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

18-bis. È fatto divieto agli amministratori delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata Legge 27/12/2002, n. 289 se riconosciute dal CONI, ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva.

18-ter. Le società e le associazioni sportive dilettantistiche che, alla data di entrata in vigore della presente legge, sono in possesso dei requisiti di cui al comma 18, possono provvedere all'integrazione della denominazione sociale di cui al comma 17

attraverso verbale della determinazione assunta in tale senso dall'assemblea dei soci. 19. Sono fatte salve le disposizioni relative ai gruppi sportivi delle Forze armate, delle Forze di polizia e del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, di cui all'articolo 6, comma 4, della legge 31 marzo 2000, n. 78, firmatari di apposite convenzioni con il CONI.

20. (abrogato)

21. (abrogato)

22. (abrogato)

23. I dipendenti pubblici possono prestare la propria attività, nell'ambito delle società e associazioni sportive dilettantistiche, fuori dall'orario di lavoro, purché a

titolo gratuito e fatti salvi gli obblighi di servizio, previa comunicazione all'amministrazione

di appartenenza. Ai medesimi soggetti possono essere riconosciuti esclusivamente le indennità e i rimborsi di cui all'articolo 81, comma 1, lettera m), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.24. L'uso degli impianti sportivi in esercizio da parte degli enti locali territoriali è aperto a tutti i cittadini e deve essere garantito, sulla base di criteri obiettivi, a tutte le società e associazioni sportive.

25. Ai fini del conseguimento degli obiettivi di cui all'articolo 29 della presente legge, nei casi in cui l'ente pubblico territoriale non intenda gestire direttamente gli impianti sportivi, la gestione è affidata in via preferenziale a società e associazioni sportive

dilettantistiche, enti di promozione sportiva, discipline sportive associate e Federazioni sportive nazionali, sulla base di convenzioni che ne stabiliscono i criteri d'uso e previa determinazione di criteri generali e obiettivi per l'individuazione dei soggetti affidatari. Le regioni disciplinano, con propria legge, le modalità di affidamento.

26. Le palestre, le aree di gioco e gli impianti sportivi scolastici, compatibilmente con le esigenze dell'attività didattica e delle attività sportive della scuola, comprese quelle extracurricolari ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1996, n. 567, devono essere posti a disposizione di società e associazioni sportive dilettantistiche aventi sede nel medesimo comune in cui ha sede l'istituto scolastico o in comuni confinanti.

LEGGE REGIONALE 4 DICEMBRE 2006 N.33

“Norme per lo sviluppo dello sport per tutti”

TITOLO

I

Disposizioni generali

Art. 1

(Finalità e definizioni)

1. La Regione Puglia riconosce la funzione educativa e sociale dello sport e di tutte le attività motorie ai fini della formazione armonica e completa delle persone, della tutela del benessere psicofisico, dello sviluppo di relazioni sociali inclusive, dell'equilibrio sostenibile con l'ambiente urbano e naturale.

2. La Regione persegue gli obiettivi della politica sportiva per tutti i cittadini mediante:

a) il coordinamento degli interventi per la diffusione della cultura dello sport e di tutte le attività motorie in tutte le variegate molteplici espressioni, favorendone l'integrazione con interventi relativi alle politiche educative, formative, culturali, ambientali, sanitarie, alla promozione dell'associazionismo e miranti all'inclusione sociale e alle politiche sociali in genere;

b) un'equilibrata distribuzione e congruità degli impianti e degli spazi aperti al fine di garantire a ciascuno la possibilità di partecipare ad attività fisico-motorie in un ambiente sicuro e sano.

3. A tal fine la Regione:

a) promuove l'attività sportiva degli organismi e delle associazioni e società sportive dilettantistiche, operanti senza fini di lucro, secondo i principi indicati dal decreto legislativo 23 luglio 1999, n. 242 (Riordino del Comitato olimpico nazionale italiano - CONI, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59), e successive modificazioni e dall'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2003), e successive modificazioni;

b) favorisce lo sviluppo e la qualificazione degli spazi e degli impianti sportivi, privilegiando le forme più adeguate di gestione degli stessi anche ai fini del loro migliore utilizzo;

c) incentiva l'acquisto di attrezzature tecnico- sportive fisse e mobili;

d) promuove attività e iniziative volte al sostegno dell'associazionismo e del volontariato sportivo;

e) favorisce, anche con direttive emanate dalla Giunta regionale, l'integrazione delle politiche sportive con quelle turistiche e culturali, economiche e i relativi interventi in materia di infrastrutture e urbanistica, attrezzature, impianti e servizi per la mobilità e il tempo libero, in un quadro di valorizzazione e tutela del patrimonio naturalistico e ambientale;

f) promuove la diffusione delle attività spor- 2 Bollettino Ufficiale della Regione Puglia - n. 161 suppl. del 6-12-2006 Bollettino Ufficiale della Regione Puglia - n. 161 suppl. del 6-12-2006 3 tive negli istituti scolastici di ogni ordine e grado, sostenendo la cultura dell'attività motorio - ricreativa in accordo con il Ministero della pubblica istruzione (MPI) - Ufficio scolastico regionale, gli enti locali, il Comitato olimpico nazionale italiano (CONI), il Comitato italiano paralimpico (CIP) e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, incentivando il rapporto con le associazioni e società sportive dilettantistiche di cui alla lettera a) operanti nel territorio;

g) sostiene, anche attraverso specifici finanziamenti, l'attività sportiva negli istituti penali per i minorenni della regione, nonché progetti di inserimento sportivo per i minori a rischio di devianza e/o già entrati nel circuito penale, al fine di favorire il loro recupero e positivo reinserimento sociale in collaborazione con il Centro giustizia minorile per la Puglia e gli enti locali;

h) favorisce la ricerca scientifica e tecnologica sullo sport;

i) garantisce ai disabili l'accesso ai percorsi educativi, motori e sportivi, nelle scuole di ogni ordine e grado, nel limite delle singole capacità, e ciò insieme a tutti gli altri alunni.

4. Ai fini della presente legge, s'intende per sport e attività motorie qualsiasi forma di attività fisica che, attraverso una partecipazione organizzata o spontanea, abbia come obiettivo la formazione - educazione, l'espressione o il miglioramento degli stili di vita, della condizione fisica e psichica, lo sviluppo delle relazioni sociali e anche il conseguimento di risultati competitivi. Pur riconoscendo alle attività sportive svolte in ambito professionistico un ruolo promozionale e trainante soprattutto per le fasce giovanili, le stesse sono escluse dai benefici della presente legge.

Art. 2

(Funzioni regionali in materia di sport)

1. La Regione esercita le seguenti funzioni:

- a) organizzazione, promozione e coordinamento di attività di monitoraggio, studi e ricerche, convegni, seminari, costituzione di banche dati e reti informative nel settore dello sport, anche in collaborazione con enti locali, CONI, CIP, federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, discipline associate, associazioni benemerite, MPI - Ufficio scolastico regionale, università e altri enti pubblici o privati che abbiano maturato specifiche e riconosciute competenze nel settore sportivo o della ricerca statistica;
- b) programmazione regionale, a esclusione delle strutture sportive scolastiche, degli impianti e degli spazi destinati all'attività sportiva, al fine di favorire la loro effettiva fruizione da parte dei cittadini anche in forma non organizzata, la distribuzione equilibrata della dotazione di impianti sportivi nel territorio regionale, il miglioramento, l'adeguamento e la qualificazione delle strutture e delle attrezzature esistenti e il loro pieno utilizzo;
- c) incentivazione dell'accesso al credito, anche attraverso apposite convenzioni con gli istituti di credito, per l'acquisto, l'adeguamento o la realizzazione e la gestione di impianti, spazi e attrezzature sportive;
- d) promozione, nel rispetto delle pari opportunità, dell'avviamento alla pratica sportiva in particolare dei bambini, dei giovani, nonché dei minori a rischio di devianza e/o già entrati nel circuito penale, anche contrastandone l'abbandono precoce, degli anziani, degli immigrati e dei soggetti più svantaggiati, in collaborazione con gli enti locali, il CONI, il MPI - Ufficio scolastico regionale, il Centro giustizia minorile per la Puglia, le federazioni sportive nazionali, le discipline sportive associate, le associazioni benemerite, gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI e il CIP;
- e) formazione e qualificazione degli operatori;
- f) tutela dei cittadini che praticano lo sport e le attività motorie, anche definendo standard e requisiti per lo svolgimento di attività;
- g) tutela della salute dei praticanti l'attività sportiva attraverso forme di coordinamento delle funzioni sanitarie riguardanti la pratica sportiva agonistica e non agonistica, istituendo il libretto sanitario dello sportivo;
- h) promozione, nel rispetto delle pari opportunità, di interventi diretti a diffondere l'attività motoria e sportiva come mezzo efficace di prevenzione, mantenimento e recupero della salute fisica e psichica, nonché quale opportunità educativa per i minori a rischio di devianza e/o già entrati nel circuito penale, anche con la concessione di un servizio, denominato "Servizio buoni sport". Lo stesso beneficio viene assicurato per la copertura totale o parziale delle spese effettivamente sostenute dalle famiglie in condizioni di disagio economico per consentire ai figli minori, alle persone diversamente abili, agli anziani e agli immigrati di praticare l'attività sportiva ed è fruibile presso strutture qualificate ai sensi della presente legge e gestite da soggetti pubblici e/o privati;

i) la tutela della salute mentale e la rieducazione dei detenuti adulti e minori, attraverso il coordinamento con le politiche sociali integrate.

2. La Regione esercita le funzioni di cui al comma 1 nell'ambito della propria programmazione e secondo le disposizioni di cui al presente articolo.

3. La Regione, per l'esercizio delle funzioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1, approva il programma triennale di cui al titolo II, articolo 7, concernente la costruzione, l'adeguamento, la riconversione, l'innovazione tecnologica, l'acquisto delle sedi, delle infrastrutture e delle attrezzature.

4. Le funzioni di cui al comma 1, lettere d) ed e), sono realizzate, di norma, tramite convenzione, in collaborazione con gli enti locali, il CONI, il CIP, il MPI - Ufficio scolastico regionale, le università pugliesi, il Centro giustizia minorile per la Puglia, le federazioni sportive nazionali, le discipline sportive associate, le associazioni benemerite e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI attraverso:

a) la concessione di contributi per attività, iniziative sperimentali e manifestazioni sportive di particolare valenza, di livello almeno regionale, nonché per la promozione e lo sviluppo della pratica sportiva per le persone diversamente abili con deficit mentale, fisico o sensoriale;

b) la promozione, anche nell'ambito di progetti di educazione alla legalità per minori a rischio, di campagne d'informazione per la diffusione della cultura sportiva, il miglioramento del benessere psico-fisico dei cittadini nonché per la diffusione e il corretto esercizio delle attività sportive.

5. Le funzioni di cui alle lettere g) ed h) del comma 1 sono realizzate in sede di attuazione del Piano socio-sanitario regionale, attraverso l'emanazione di apposite direttive, utilizzando allo scopo la struttura degli Assessorati regionali alla solidarietà e alle politiche della salute. In dette direttive deve essere prevista anche la modalità di esenzione dalle spese per le visite medico sportive obbligatorie relative allo svolgimento di attività agonistica e alla certificazione per lo svolgimento di attività non agonistica. Devono essere previste, altresì, le modalità di concessione da parte dei Comuni del "Servizio buoni sport".

Art. 3

(Funzioni delle Province e dei Comuni)

1. Le Province partecipano alla definizione dei programmi regionali in materia di sport.

2. Province e Comuni concorrono all'attuazione delle finalità della presente legge, collaborando con la Regione per l'esercizio delle funzioni di cui all'articolo 2, comma 1, lettere a) b), d) ed e), e all'articolo 4.

3. In particolare le Province esercitano, per il proprio ambito territoriale, funzioni di:

a) programmazione e coordinamento istituzionale e associativo, istituendo a tal fine sedi di confronto tra i comuni, le organizzazioni sportive e i soggetti pubblici e privati interessati denominati "Forum provinciali";

b) predisposizione, sulla base delle proposte degli enti locali, del CONI, degli organismi sportivi e dei soggetti pubblici e privati, dei programmi provinciali per l'impiantistica sportiva per l'elaborazione del piano regionale triennale, di cui al titolo II, articolo 7, secondo le modalità e nel rispetto dei termini indicati dalla Giunta regionale;

c) elaborazione ed eventuale finanziamento dei progetti relativi a impianti sovracomunali, in attuazione del piano regionale triennale di cui al titolo II, articolo 7.

4. In particolare i Comuni:

a) svolgono le funzioni amministrative e promozionali, anche attraverso i loro consorzi, attribuite dalla presente legge;

b) elaborano i progetti riguardanti l'impiantistica e gli spazi sportivi.

Art. 4

(Monitoraggio e ricerca)

1. La Regione esercita le funzioni di "Osservatorio del sistema sportivo regionale", in attuazione dell'articolo 2, comma 1, lettera a), mediante la raccolta di informazioni e dati, anche in collaborazione con gli enti locali, il CONI, il CIP, le federazioni sportive nazionali riconosciute dal CONI, gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI e altri enti pubblici o privati che abbiano maturato specifiche e riconosciute competenze nel settore sportivo o della ricerca statistica, al fine di perseguire una puntuale conoscenza della domanda e dell'offerta di sport e una costante informazione agli enti e agli operatori del settore curandone la divulgazione e la messa in rete.

2. I soggetti destinatari di finanziamenti ai sensi della presente legge sono tenuti a fornire dati e informazioni per lo svolgimento delle attività di Osservatorio. La Regione è autorizzata a trattare, anche attraverso l'ausilio di strumenti elettronici, i dati raccolti, nonché a comunicarli e diffonderli, anche in forma aggregata.

3. La Regione concede contributi fino a un massimo del 50 per cento della spesa ritenuta ammissibile per la promozione di studi, ricerche e relativa attività di divulgazione ai soggetti di cui al comma 1; organizza, altresì, direttamente convegni e seminari.

Art. 5

(Formazione)

1. La Regione, sentita la Scuola regionale dello sport del CONI e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, ferme restando le competenze specifiche delle federazioni sportive nazionali, delle discipline sportive associate, degli enti di promozione sportiva e delle associazioni benemerite riconosciute dal CONI per gli aspetti tecnici delle singole discipline sportive, in conformità ai principi della legislazione statale e regionale in materia di sport e di formazione professionale, individua profili professionali per le attività lavorative collegate allo sport e dell'attività motoria, per i quali definisce progetti tipo e i relativi standard, da intendersi come caratteristiche e requisiti minimi dei percorsi formativi.
2. La Regione favorisce altresì, nell'ambito delle attività di formazione continua, iniziative finalizzate a elevare il livello professionale o riqualificare gli operatori in servizio.

Art. 6

(Consulta regionale dello sport)

1. La Regione istituisce la Consulta regionale dello sport con funzione consultiva e propositiva per le attività della Giunta regionale oggetto della presente legge, con particolare riferimento a quelle di programmazione, tutela dei cittadini, monitoraggio e ricerca.
2. La Consulta si avvale delle risultanze delle attività dell'Osservatorio di cui all'articolo 4.
3. La composizione della Consulta deve prevedere la presenza dei rappresentanti degli enti locali, del CONI regionale, del CIP, di una rappresentanza delle federazioni sportive nazionali, della Federazione medico sportiva italiana; inoltre delle discipline sportive associate, delle associazioni benemerite, nonché degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, delle organizzazioni sindacali maggiormente rappresentative firmatarie del contratto collettivo nazionale di lavoro, del MPI Ufficio scolastico regionale, delle Forze armate e delle Forze dell'ordine, del Centro giustizia minorile per la Puglia, di quelle universitarie operanti in materia sportiva, dell'Associazione nazionale San Paolo Italia (ANSPI) e degli enti sportivi delle altre confessioni religiose.
4. Ai componenti che risiedono fuori dalla sede di lavoro della Consulta compete il rimborso delle spese di viaggio.
5. La definizione della composizione e le modalità di costituzione e di funzionamento della Consulta sono stabilite dalla Giunta regionale.

TITOLO II

INTERVENTI PER L'IMPIANTISTICA

Art. 7

(Programma regionale per l'impiantistica e gli spazi sportivi)

1. Per la realizzazione degli interventi previsti al comma 3 dell'articolo 2 il Consiglio regionale, su proposta della Giunta regionale, con il supporto tecnico del CONI, ai sensi degli articoli 56 e 60 del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616 (Attuazione della delega di cui all'articolo 1 della legge 22 luglio 1975, n. 382), approva il programma triennale per l'impiantistica sportiva e per gli impianti e gli spazi destinati alle attività motorio-sportive.
2. Il programma triennale, elaborato sulla base dei programmi inviati dalle Province ai sensi dell'articolo 3, comma 3, lettera b), sentita la Consulta regionale dello sport, prima della sua approvazione è sottoposto al parere del Consiglio delle autonomie locali.
3. Nel caso di inadempienza da parte di una Provincia in ordine a quanto indicato nel comma 2, la Regione, previa messa in mora, nomina un Commissario ad acta. Il Commissario ad acta espleta, a spese dell'amministrazione inadempiente, i compiti di cui all'articolo 3. Provvede, altresì, a quanto previsto dall'articolo 8.

Art. 8

(Contributi regionali)

1. I contributi regionali di cui al presente titolo sono concessi ogni anno, in conto capitale o in conto interesse, per la costruzione, il completamento, l'ampliamento e il miglioramento di impianti sportivi, comprese le strutture accessorie complementari, e per l'acquisto di impianti esistenti, purché detti interventi siano coerenti con il programma triennale di cui all'articolo 7, comma 1, ai seguenti soggetti:
 - a) enti locali;
 - b) enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, federazioni sportive nazionali, discipline associate e associazioni benemerite a carattere nazionale e presenti a livello regionale;
 - c) società e associazioni sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90, comma 17, della l. 289/2002 e successive modificazioni, purché regolarmente affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate, alle associazioni

benemerite e agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI e costituite con atto pubblico, scrittura privata autenticata o registrata;

d) associazioni di volontariato con personalità giuridica regolarmente iscritte al relativo albo regionale;

e) parrocchie e altri enti ecclesiastici appartenenti alla Chiesa cattolica nonché enti delle altre confessioni religiose;

f) enti morali che perseguono, in conformità alla normativa di settore, finalità educative, ricreative e sportive senza fini di lucro.

- 2. Le risorse stanziare ogni anno sull'apposito capitolo del bilancio regionale sono ripartite per il 65 per cento tra i soggetti di cui alla lettera a) del comma 1 e per il restante 35 per cento tra tutti gli altri soggetti.
- 3. I contributi in conto capitale sono concessi ai soggetti di cui alla lettera a) nella misura massima del 50 per cento della spesa ritenuta ammissibile; ai soggetti di cui alle restanti lettere nella misura massima del 60 per cento della spesa ritenuta ammissibile e comunque con un tetto massimo di euro 150 mila.
- 4. Per quanto attiene al contributo in conto interessi, la Regione provvede con successivi atti alla stipula di convenzioni con appositi istituti di credito. Le modalità di concessione dei benefici finanziari sono indicate negli atti di convenzione suddetti.
- 5. I progetti ammessi a contributo devono acquisire il parere tecnico-sportivo del CONI reso ai sensi della legge 2 aprile 1968, n. 526 (Modificazioni all'articolo 1 del decreto-legge 2 febbraio 1939, n. 302, riguardante la costruzione, l'acquisto, l'ampliamento e le modifiche dei campi sportivi e dei loro impianti e accessori), e successive modificazioni.
- 6. Le Province, secondo le direttive emanate dalla Regione in materia, assegnano i contributi sulla base di apposite graduatorie provinciali.
- 7. I contributi regionali di cui al presente articolo richiesti dalle Province sono assegnati dalla Regione sulla base di apposita graduatoria regionale secondo le direttive di cui al comma 6.
- 8. Gli interventi contributivi di cui al presente articolo sono cumulabili, nei limiti del tetto del costo globale dell'opera, con le altre provvidenze provenienti da altri soggetti pubblici o privati.

9. La Giunta regionale stabilisce con apposito regolamento i criteri e le modalità di attuazione.

Art. 9

(Contributi per l'acquisto di attrezzature tecnico - sportive)

1. La Regione concede ogni anno contributi a favore dei soggetti indicati al comma 1 dell'articolo 8, in misura non superiore al 50 per cento della spesa ritenuta ammissibile, per l'acquisto di attrezzature tecnico-sportive fisse e mobili.

2. La Giunta regionale prevede i criteri e le modalità di attuazione.

Art. 10

(Tutela dei praticanti)

1. Le palestre, le sale ginniche e le strutture sportive aperte al pubblico dietro pagamento di corrispettivi a qualsiasi titolo, anche sotto forma di quote sociali di adesione, per l'esercizio di attività motorie finalizzate a contribuire a un corretto sviluppo, mantenimento o recupero psico-fisico della persona utilizzano la presenza di almeno un responsabile tecnico munito di laurea in Scienze motorie o titolo equipollente cui è assegnata la responsabilità dell'applicazione dei programmi attuati nella struttura. Gli altri istruttori, con rapporto di lavoro disciplinato ai sensi di legge, devono essere opportunamente qualificati e muniti di brevetti o titoli rilasciati dalle competenti federazioni sportive ed enti di promozione sportiva.

2. Il responsabile tecnico di cui al comma 1 deve stipulare con la struttura sportiva un regolare contratto di lavoro nelle forme previste dalla legislazione vigente.

3. I soggetti esercenti le strutture di cui al comma 1, a titolo gratuito o oneroso, indicano in ogni forma di comunicazione pubblica lo standard regionale adottato fra quelli individuati dalla Giunta regionale in applicazione della lettera f) del comma 1 dell'articolo 2.

4. Ai fini dell'accertamento della rispondenza ai requisiti di cui ai commi precedenti, gli esercenti le attività di cui al comma 1 sono tenuti a rendere al Comune, prima dell'inizio dell'esercizio dell'attività, apposita denuncia, ai sensi dell'articolo 19 della legge 7 agosto 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi), nonché dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, ai sensi di legge con cui sono attestati:

a) l'acquisizione da parte dell'esercente di almeno un istruttore in possesso di uno dei titoli di cui al comma 1 e il rispetto dell'obbligo previsto dal medesimo comma come condizione per l'esercizio dell'attività;

b) lo standard adottato ai sensi del comma 3.

5. Sono esclusi dall'ambito di applicazione del comma 1 del presente articolo:

a) le attività per l'educazione fisica previste dai programmi scolastici del competente Ministero;

b) le attività motorie e sportive disciplinate da norme approvate dalle federazioni sportive nazionali, dagli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, dalle discipline associate e dalle associazioni benemerite riconosciute dal CONI, praticate nell'ambito di associazioni e società sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI.

TITOLO III

INTERVENTI PER L'ASSOCIAZIONISMO SPORTIVO E RICREATIVO

Art. 11

(Interventi a favore dell'associazionismo sportivo e ricreativo)

1. La Regione concede ogni anno contributi finalizzati alle attività di promozione, diffusione e organizzazione dell'associazionismo sportivo e ricreativo a sostegno di: a) attività sportive dilettantistiche; b) organizzazione di manifestazioni sportive nazionali o internazionali.

2. I soggetti destinatari dei contributi di cui al comma 1, lettere a) e b), sono:

a) associazioni e società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90, comma 17, della l. 289/2002 e successive modificazioni purché regolarmente affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate, alle associazioni benemerite e agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI e costituite con atto pubblico, scrittura privata autenticata o registrata;

b) enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, federazioni sportive nazionali, discipline associate e associazioni benemerite a carattere nazionale e presenti a livello regionale;

c) enti morali che perseguono, in conformità alla normativa di settore, finalità educative, ricreative e sportive senza fini di lucro.

3. La Giunta regionale prevede i criteri e le tipologie di intervento, il livello massimo dei contributi regionali e le modalità di attuazione.

Art. 12

(Tutela della salute Attività anti-doping)

1. La Regione, onde prevenire l'assunzione da parte degli atleti di additivi diretti a modificare in modo innaturale la prestazione sportiva, programma le attività di prevenzione, sensibilizzazione, tutela e controllo della salute nelle attività sportive secondo i principi della legge 14 dicembre 2000, n. 376 (Disciplina della tutela sanitaria della attività sportive e della lotta contro il doping).

2. Nell'ambito di tale programmazione devono essere definite le modalità sulla base delle quali la Regione dispone la revoca dell'assegnazione di contributi regionali concessi a vario titolo alle società e associazioni sportive alle quali siano tesserati atleti che risultino aver assunto le sostanze di cui al comma 1 e che ne sia stata riscontrata la responsabilità, a qualsiasi titolo, dalle autorità competenti.

3. Gli enti locali provvedono alla revoca dei contributi eventualmente concessi a vario titolo alle società e associazioni sportive ove ricorrano le condizioni di cui al comma 2, secondo le stesse modalità fissate dalla Regione.

Art. 13

(Sponsorizzazione)

1. Per promuovere la conoscenza e valorizzazione del patrimonio culturale, turistico, paesaggistico ed economico del territorio pugliese, la Regione può stipulare accordi di sponsorizzazione con le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, le discipline associate e le associazioni benemerite, con le società e le associazioni sportive pugliesi ad essi affiliate con i propri Statuti sociali adeguati a quanto prescritto dall'articolo 90 della l. 289/02 e successive modificazioni.

2. Per le finalità di cui al comma 1, la Regione può prevedere interventi di:

a) sponsorizzazione unica, con la quale il soggetto beneficiario si obbliga a mantenere gli impegni contrattuali assunti con la Regione e a non assumerne degli altri;

b) sponsorizzazione parziale, con la quale gli impegni contrattuali vengono definiti dalla Regione consentendo ulteriori sostegni da parte di terzi.

3. La Giunta regionale approva le modalità e i tempi di presentazione delle richieste da parte dei soggetti destinatari, i criteri di selezione delle stesse e lo schema di convenzione che il dirigente del Settore sport utilizzerà per stipulare gli accordi di sponsorizzazione.

4. E' condizione essenziale per l'ammissione agli interventi di sostegno finanziario regionale di cui al presente articolo che i campionati a squadre e individuali si svolgano in tutto o in parte in territorio extraregionale e che le manifestazioni organizzate in Puglia siano di interesse nazionale o internazionale.

Art. 14

(Convenzioni Regione - CONI - CIP)

1. La Regione stipula con il CONI e il CIP apposite convenzioni dirette a:

- a) promuovere un efficace coordinamento delle rispettive iniziative sul territorio regionale;
- b) regolamentare i rapporti relativi all'attività della Scuola regionale dello sport, emanazione territoriale della Scuola dello sport del CONI;
- c) collaborare per la programmazione impiantistica e per l'espressione dei pareri tecnico-sportivi sugli impianti sportivi ai sensi delle norme vigenti.

Art. 15

(Rapporti tra Regione, enti locali, università e istituzioni scolastiche)

1. La Regione, in accordo programmatico con il MPI - Ufficio scolastico regionale per la Puglia, provvede a:

- a) promuovere un efficace coordinamento dell'attività sportivo-scolastica sul territorio, anche mediante l'utilizzo di servizi e strutture sportive da parte dell'utenza scolastica;
- b) incentivare con contributi la realizzazione di manifestazioni sportive e iniziative a esse collegate, anche a carattere nazionale.

2. La Regione favorisce la stipula di apposite convenzioni fra gli enti locali e le università per consentire la fruizione degli impianti sportivi di proprietà, o comunque in uso alle stesse da parte della comunità locale e in particolare da parte delle associazioni e società sportive dilettantistiche. Nelle stesse sono disciplinate contestualmente le modalità di utilizzo, da parte degli studenti universitari, degli impianti sportivi di proprietà degli enti locali.

3. I Comuni e le Province devono disporre l'utilizzo delle palestre scolastiche anche mediante convenzioni con le istituzioni scolastiche al fine di consentire l'utilizzo degli impianti sportivi scolastici da parte delle comunità locali e delle associazioni e società sportive dilettantistiche.

4. I Comuni e le Province, in accordo con i singoli istituti scolastici, favoriscono il reperimento degli spazi occorrenti allo svolgimento dell'educazione fisica e sportiva. In particolare consentono l'utilizzazione degli impianti sportivi e delle attrezzature in loro disponibilità e agevolano l'utilizzazione di strutture private. A tal fine possono stipulare convenzioni con i proprietari o gestori delle strutture stesse.

Art. 16

(Convenzione Regione Puglia Amministrazione penitenziaria Dipartimento giustizia minorile)

1. La Regione, previo protocollo d'intesa da sottoscrivere con il Ministero della giustizia, stipula con il Provveditorato regionale dell'Amministrazione penitenziaria e il Centro giustizia minorile per la Puglia apposite convenzioni, anche a carattere oneroso, per favorire l'esercizio e la pratica di attività motorie e ricreativo-sportive da parte dei detenuti e minori sottoposti a provvedimenti giudiziari penali e da parte del personale penitenziario e della giustizia minorile.

Art. 17

(Convenzioni con le Forze armate e con le Forze dell'ordine)

1. La Regione promuove intese con le competenti Autorità militari e delle Forze dell'ordine per favorire la pratica delle attività motorie, ricreative e sportive del personale interessato e, al fine di incentivare un processo di integrazione funzionale, stipula apposite convenzioni per l'utilizzo delle strutture, degli spazi e impianti sportivi pubblici, civili, militari e delle attrezzature anche da parte di tutti i cittadini.

TITOLO IV DISCIPLINA DELLE MODALITA' DI AFFIDAMENTO DELLA GESTIONE DI IMPIANTI SPORTIVI PUBBLICI

Art. 18

(Ambito di applicazione, finalità)

1. La Regione, in attuazione dell'articolo 90, comma 25, della l. 289/2002, disciplina le modalità di affidamento a terzi degli impianti sportivi di proprietà degli enti pubblici territoriali.

2. Rientrano nell'ambito di applicazione del presente titolo gli impianti sportivi di proprietà di enti pubblici territoriali non gestiti direttamente dagli enti medesimi, intesi quali strutture in cui possono praticarsi attività sportive di qualsiasi livello eventualmente associate ad attività ricreative e sociali di interesse pubblico.

3. L'uso degli impianti sportivi deve essere aperto a tutti i cittadini.

Art. 19

(Affidamento della gestione)

1. I soggetti cui affidare la gestione degli impianti sportivi sono individuati, in base a procedure a evidenza pubblica, tra coloro che presentano idonei requisiti e che garantiscono il perseguimento delle finalità di cui all'articolo 18.

2. La gestione degli impianti sportivi è affidata dagli enti territoriali proprietari, in via preferenziale, favorendone l'aggregazione a federazioni sportive nazionali, discipline sportive associate ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal

CONI, società e associazioni sportive dilettantistiche aventi i requisiti indicati dall'articolo 90 della l. 289/2002 e successivi regolamenti attuativi.

3. Gli enti territoriali provvedono alla stipula di convenzioni che stabiliscono i criteri d'uso degli impianti sportivi, nel rispetto delle finalità di cui al presente titolo.

4. L'uso dell'impianto sportivo deve essere garantito anche a società e associazioni sportive non affidatarie, purché aventi gli stessi requisiti indicati al comma 2.

5. Nell'affidamento della gestione, qualora si tratti di soggetto diverso da quello della gestione precedente, è tenuta in considerazione la garanzia che il soggetto subentrante sia in grado di assicurare la rioccupazione dei lavoratori che, per effetto del cambio di gestione, potrebbero perdere il posto di lavoro.

Art. 20

(Requisiti generali per la valutazione dei soggetti richiedenti)

1. Gli enti territoriali, nella formazione delle graduatorie per l'affidamento della gestione degli impianti sportivi, tengono conto del possesso dei seguenti requisiti da parte dei soggetti richiedenti:

a) rispondenza dell'attività svolta in relazione al tipo di impianto sportivo e alle attività sportive, alle attività motorie e ludico-ricreative in esso praticabili;

b) esperienza nella gestione di impianti sportivi e nell'organizzazione di manifestazioni sportive;

c) qualificazione degli istruttori e degli alle

natori; d) livello di attività svolta; e) attività sportiva, ricreativa ed educativa

svolta a favore dei giovani, dei disabili e degli anziani;

f) anzianità di affiliazione a federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI e discipline associate per lo svolgimento dell'attività sportiva oggetto dell'affidamento;

g) numero di tesserati per le attività sportive che possono svolgersi nell'impianto.

2. Gli enti territoriali, nella formazione delle graduatorie per l'affidamento della gestione degli impianti sportivi e ai fini della determinazione della durata della stessa, tengono conto di:

a) programma di gestione;

b) programma degli investimenti, con particolare riferimento ai miglioramenti all'impianto sportivo e all'utilizzo di fonti di energia rinnovabili;

c) ricadute occupazionali sia qualitative che quantitative e conseguente applicazione del Contratto collettivo nazionale di lavoro del settore.

3. Gli enti territoriali, al fine della valutazione delle offerte, possono individuare ulteriori requisiti in aggiunta a quelli di cui al comma 1, anche con riferimento all'economicità di gestione e alla conseguente ricaduta sulle tariffe applicate.

4. A ciascuno dei requisiti di cui ai commi 1 e 2 devono essere attribuiti valori omogenei e proporzionati tra loro, da pubblicizzare per le gare di affidamento della gestione.

5. Il totale dei valori assegnati per gli ulteriori requisiti eventualmente individuati dagli enti territoriali, in aggiunta a quelli di cui al comma 1, non può comunque superare il 30 per cento del valore complessivo di tutti i requisiti di valutazione.

TITOLO V

DISPOSIZIONI TRANSITORIE E FINALI

Art. 21

(Norme transitorie e di prima applicazione)

1. La presente legge esplica i suoi effetti a far tempo dai programmi che si realizzeranno nell'anno 2007. Per quelli che si realizzano nell'anno 2006 si applicano le disposizioni della legge regionale 16 maggio 1985, n. 32 (Nuova disciplina concernente il servizio sociale regionale per l'attività motoria e sportiva - Abrogazione l.r. 21 luglio 1978, n. 32).

2. Salvo quanto previsto dal comma 1, la l.r. 32/1985 è abrogata con decorrenza dalla data di entrata in vigore della presente legge.

3. Il Comitato regionale dello sport di cui all'articolo 3 della l.r. 32/1985 cessa il 1° gennaio 2007.

4. Entro il 31 dicembre 2007, le strutture già operanti alla data di entrata in vigore della presente legge si adeguano a quanto previsto dall'articolo 10, commi 1 e 5, e gli esercenti sono tenuti a rendere al Comune apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con la quale attestano quanto previsto dallo stesso articolo 10.

5. In sede di prima applicazione della presente legge e fino all'entrata in vigore degli standard regionali di cui al comma 3 dell'articolo 10, coloro che iniziano l'esercizio delle attività di cui al comma 1 di detto articolo sono tenuti alla dichiarazione prevista dal comma 4, lettera a), del medesimo articolo.

6. Entro tre mesi dalla data di entrata in vigore degli standard regionali di cui al comma 3 dell'articolo 10, coloro che esercitano le attività di cui al comma 1 di detto articolo sono tenuti a rendere la dichiarazione prevista dal comma 4, lettera b), del medesimo articolo.

7. Le convenzioni tra gli enti territoriali e i soggetti affidatari della gestione degli impianti sportivi di cui all'articolo 19 stipulate antecedentemente alla data di entrata in vigore della presente legge restano valide fino alla scadenza prevista.

8. La convenzione stipulata tra la Regione Puglia, l'Istituto per il credito sportivo e il CONI per gli interventi in conto interesse, prorogata con la delibera di Giunta regionale del 15 marzo 2005, n. 373, resta valida fino alla scadenza prevista del 10 marzo 2007.

9. Il comma 6 dell'articolo 18 (*Livelli di assistenza*) della legge regionale 9 dicembre 2002, n. 20 (Assestamento e variazione al bilancio di previsione per l'esercizio finanziario 2002), resta in vigore fino all'approvazione di quanto previsto dal comma 5 dell'articolo 2 della presente legge.

Art. 22

(Responsabilità dell'applicazione dei programmi. Prima applicazione)

1. Nelle strutture già operanti alla data di entrata in vigore della presente legge la responsabilità dell'applicazione dei programmi delle attività motorie può essere affidata, oltre che a uno dei soggetti di cui al comma 1 dell'articolo 10, anche a un istruttore che abbia svolto, in strutture sportive, documentata attività professionale per un periodo complessivo di almeno ventiquattro mesi. Dell'avvenuto conferimento di tale responsabilità gli esercenti le attività devono darne atto con la dichiarazione sostitutiva di atto notorio di cui al comma 4 dell'articolo 21.

Art. 23

(Norma finanziaria)

1. Per l'anno 2006 la presente legge non comporta variazioni qualitative o quantitative della spesa prevista in bilancio.

2. Per gli esercizi finanziari successivi all'anno 2006, il finanziamento delle attività previste dalla presente legge sarà assentito nei limiti della copertura finanziaria dei capitoli di spesa del Settore politiche giovanili e sport in sede di approvazione dei rispettivi bilanci di previsione.

3. A decorrere dal bilancio di previsione 2007 vengono istituiti i seguenti capitoli di spesa:

- C.N.I. "Trasferimento ai Comuni per l'attuazione del "Servizio Buoni Sport" (art. 2, comma 1, lettera h) l.r. n. 33 del 4/12/2006)" Euro 450.000,00
- C.N.I. "Contributi per sponso-rizzazione unica o parziale (art. 13 l.r. n.33 del 4/12/2006)" Euro 150.000,00
- C.N.I. "Contributi per la realiz-zazione di manifestazioni sportive e iniziative ad esse collegate accordo programmatico Regione - MPI, Ufficio scolastico regionale per la Puglia (art. 15 l.r. n.33 del 4/12/2006)" Euro 130.000,00
- C.N.I. "Contributi per favorirel'esercizio e la pratica di attività motorie e ricreativo-sportive per convenzioni (art. 16 l.r. n. 33 del 4/12/2006)" Euro 100.000,00
- C.N.I. "Spese per organizzazione diretta di convegni e seminari di cui al comma 3 del-l'art. 4 della l.r. n.33 del 4/12/2006 " Euro 20.000,00

4. La declaratoria dei seguenti capitoli di spesa del bilancio regionale viene così modificata:

- Cap. 861020 "Contributi per promozione di studi, ricerche, e relativa attività di divulgazione ai destinatari indicati al comma 1 dell' art. 4 della l.r. n.33 del 4/12/2006 " Euro 50.000,00
- Cap. 873010 "Contributi in conto capitale per costruzione, completamento, ampliamento e miglioramento di impianti sportivi (art. 8 l.r. n. 33 del4/12/2006)" Euro 3.000.000,00
- Cap. 874010 "Contributi per l'acquisto di attrezzature tecnico-sportive fisse e mobili (art. 9 l.r. n.33 del 4/12/2006)" Euro 300.000,00
- Cap. 861010 "Contributi per promozione dell'attività sportiva dilettantistica (art. 11, lett. a) , l.r. n.33 del 4/12/2006)" Euro 900.000,00
- Cap. 862010 "Contributi per organizzazione di manifestazioni sportive nazionali o internazionali (art. 11, lett. b), l.r. n. 33 del 4/12/2006)" Euro 600.000,00
- Cap. 872020 "Contributi in conto interesse per costruzione, completamento e miglioramento di impianti sportivi (art. 8 l.r. n.33 del 4/12/2006)" Euro 300.000,00

La presente legge è dichiarata urgente e sarà pubblicata sul Bollettino Ufficiale della Regione ai sensi e per gli effetti dell'art. 53, comma 1 della L.R. 12/05/2004, n° 7 "Statuto della Regione Puglia" ed entrerà in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione.

E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarla e farla osservare come legge della Regione Puglia.

Data a Bari, addì 4 dicembre 2006