

## Le Associazioni sportive dilettantistiche

### **CASISTICA**

Circolo di Tennis che gestisce in proprio (o in convenzione dal Comune) campi da tennis, calcetto e piscina.

Descrizione	Istituz. Comm.	II.DD.	Iva	Note
Quote Associative	Ist.	N	N	
Corrispettivi Specifici: pagati da SOCI: Utilizzo impianti Corsi di avviamento	Ist.	N	N	
Corrispettivi Specifici: pagati da NON SOCI: Utilizzo impianti Corsi di avviamento	Comm.	S	S	
Corrispettivi Specifici: pagati da Altre Associazioni simili (e loro associati): Utilizzo impianti Corsi di avviamento	Ist.	N	N	
Cessione di beni nuovi: es. palline, attrezzature tecniche o abbigliamento sportivo	Comm.	S	S	Fatta salva l'esclusione da IIDD se fatte in occasione dei "due eventi" annui
Erogazioni Liberali	Ist.	N	N	
Pubblicità	Comm.	S	S	
Sponsorizzazioni	Comm.	S	S	
Bar	Comm.	S	S	
Torneo Federale	Ist.	N	N	
Torneo Sociale	Ist.	N	N	
Contributi per attività	Ist.	N	N	
Contributi c/impianti	Ist.	N	N	
Contributi per gestione imp.sport.	Comm.	S	S	
Proventi conseguiti nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali (due manif.per anno con limite di importo)	Ist. / Comm.	N  S	N  S	Vedi art. 25.2 L. 133/99
Cena Sociale	Ist. / Comm.	N  S	N  S	Vedi art. 25.2 L. 133/99
Sagra paesana	Ist. / Comm.	N  S	N  S	Vedi art. 25.2 L. 133/99
Torneo amatoriale aperto anche a non soci	Ist. / Comm.	N  S	N  S	Vedi art. 25.2 L. 133/99
Raccolte pubbliche occasionali di fondi	Ist.	N	N	Vedi art. 25.2 L. 133/99

## SOMMARIO

<b>I LIBRI SOCIALI ED I REGISTRI CONTABILI DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE CHE SVOLGONO ESCLUSIVAMENTE ATTIVITA' ISTITUZIONALE.</b>	<b>Pag. 21</b>
<b>I REGISTRI CONTABILI DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE CHE SVOLGONO ATTIVITA' COMMERCIALE.</b>	<b>Pag. 22</b>
<b>CONVOCAZIONI E VERBALI DELL'ASSEMBLEA DEI SOCI, DEL CONSIGLIO DIRETTIVO E DEL COLLEGIO SINDACALE:</b>	<b>Pag. 24</b>
<b>COMPENSI A SPORTIVI DILETTANTI</b>	<b>Pag. 26</b>
<b>COMPENSI AMMINISTRATIVO-GESTIONALI</b>	<b>Pag. 27</b>
<b>ASPETTI PREVIDENZIALI</b>	<b>Pag. 28</b>
<b>ASPETTI ASSICURATIVI</b>	<b>Pag. 28</b>
<b>ENPALS</b>	<b>Pag. 28</b>
<b>D.L. N. 223/2006 - DECRETO BERSANI - OBBLIGO DEL MODELLO F24 TELEMATICO PER LE SOCIETA' ED ASSOCIAZIONI SPORTIVE TITOLARI DI PARTITA IVA</b>	<b>Pag. 34</b>
<b>FINANZIARIA 2007 – DETRAZIONE DEL 19% PER SPESE PER ATTIVITA' SPORTIVA FRA 5 E 18 ANNI</b>	<b>Pag. 36</b>
<b>PUBBLICITA' E SPONSORIZZAZIONI</b>	<b>Pag. 39</b>
<b>ASPETTI FISCALI DEI BAR DEI CIRCOLI SPORTIVI</b>	<b>Pag. 41</b>

### **I LIBRI SOCIALI ED I REGISTRI CONTABILI DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE CHE SVOLGONO ESCLUSIVAMENTE ATTIVITA' ISTITUZIONALE.**

La forma maggiormente utilizzata dagli enti che svolgono un'attività sportiva, è quella dell'associazione, soprattutto non riconosciuta, e cioè priva di personalità giuridica. La disciplina civilistica di questa figura è dettata dagli artt. 36 e segg. del codice civile, **senza prevedere, però, specifici obblighi di natura contabile.**

E' necessario, quindi, per individuare i libri ed i registri che ogni associazione sportiva deve istituire, fare riferimento alle norme sull'ordinamento e sull'amministrazione previste dallo statuto.

In sostanza, si può affermare che, assume valenza prioritaria ciò che hanno concretamente stabilito gli associati, ed il medesimo principio dovrà trovare applicazione per individuare, almeno in parte, i libri e le scritture contabili obbligatorie.

Il riferimento allo statuto sembra essere l'unica via praticabile in quanto le disposizioni degli articoli 2421 e 2490 del Codice Civile prevedono l'obbligo dei libri sociali solo per le società che svolgono attività commerciale, senza preoccuparsi, invece, degli enti aventi natura associativa.

Pertanto, sono obbligatori quei libri la cui tenuta è prevista espressamente dallo statuto ovvero, in mancanza di una specifica previsione in tal senso, risulterà comunque opportuna l'istituzione di un adeguato sistema contabile e di registri con il preciso intento di documentare le adunanze e le deliberazioni degli organi dell'associazione. In questo modo sarà altresì possibile realizzare una forma di trasparenza nei confronti dei soci dell'associazione, dimostrare l'esistenza stessa dell'associazione e l'esercizio di una attività senza scopo di lucro.

Si ritiene opportuna l'istituzione di un registro di **prima nota**, ove annotare tutte le entrate e le uscite dell'associazione sia in contanti che avvalendosi di un conto corrente bancario o postale. La prima nota sarà utile per documentare ai soci e al fisco gli elementi positivi e negativi che andranno a confluire nel rendiconto gestionale previsto dal D.Lgs n.460/97 (bilancio) **e per dimostrare che gli importi movimentati per cassa sono tutti inferiori al limite di Euro 516,46 oltre il quale vige l'obbligo di documentazione di tipo bancario/postale.**

A titolo esemplificativo tra le entrate di natura istituzionale vanno indicate: le quote associative ed i corrispettivi specifici corrisposti dai soci, i contributi pubblici, le erogazioni liberali, i proventi delle raccolte di fondi, mentre tra le uscite: le iscrizioni ed i tesseramenti federali, i compensi, premi, indennità e rimborsi spese agli sportivi, l'acquisto o il noleggio di attrezzature sportive, le utenze, spese per dipendenti, ecc.

Oltre al registro di prima nota è opportuno istituire anche i seguenti libri sociali:

**LIBRO SOCI:** da utilizzare per annotare, secondo un criterio cronologico, tutti i soci, con le relative generalità, le quote associative pagate, eventuali esclusioni e/o recessi (nel caso di esclusione è opportuna una annotazione con la motivazione o i riferimenti alla delibera di esclusione), e così via;

**LIBRO VERBALI ASSEMBLEE:** è il libro necessario per l'annotazione di tutte le delibere assembleari, siano esse ordinarie o straordinarie (fra le assemblee ordinarie si ricorda l'annotazione dell'assemblea ordinaria di approvazione del rendiconto gestionale -bilancio- );

**LIBRO VERBALI CONSIGLIO DIRETTIVO:** necessario per l'annotazione dei verbali delle adunanze del Consiglio Direttivo dell'associazione( con particolare riguardo alle delibere che comportano un impegno organizzativo e/o economico per l'associazione);

**LIBRO VERBALI COLLEGIO DEI REVISORI** (eventuale): si tratta di un registro riservato alle associazioni che hanno istituito il Collegio dei Revisori, ove vengono riportati i verbali delle riunioni periodiche dell'organo di controllo (se previsto dallo statuto sociale).

**Tutti i libri sociali possono essere utilizzati in forma libera (senza nè bollatura, nè vidimazione), sia come registri manuali che a fogli mobili per una tenuta computerizzata.**

La bollatura e la vidimazione non sono dunque obbligatorie, anche se per le associazioni di rilevanti dimensioni sarebbe opportuno procedere in tal senso.

Inoltre, riveste particolare importanza l'analisi delle rendicontazioni contabili con una netta distinzione tra il bilancio consuntivo, che racchiude nella situazione patrimoniale ed economica l'andamento della gestione sociale, ed il bilancio preventivo, che fissa gli obiettivi da raggiungere per adempiere agli scopi sociali (normalmente lo statuto sociale impone tale differenziazione del rendiconto).

## Le Associazioni sportive dilettantistiche

### **I REGISTRI CONTABILI DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE CHE SVOLGONO ATTIVITA' COMMERCIALE.**

Per le associazioni che svolgono anche una attività commerciale oltre all'obbligo di istituire i libri e registri previsti per l'attività istituzionale viene previsto l'obbligo di adempiere agli obblighi fiscali con la possibilità di poter **optare** per diversi regimi contabili:

#### **REGIME FORFETTARIO DI CUI ALLA LEGGE 398/1991**

E' un regime fiscale di particolare favore previsto per le associazioni sportive dilettantistiche, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva (regime esteso alle associazioni senza fini di lucro e alle pro-loco dalla legge n. 66/1992) che dispone l'esonero dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili di cui agli articoli 14, 15, 16 e 18 del D.P.R. 600/73 (libri contabili obbligatori per i soggetti in contabilità ordinaria o semplificata quali: il libro giornale, i registri Iva acquisti, delle fatture e così via).

Possono fruire del regime speciale L. n. 398/91 le società e associazioni sportive dilettantistiche che hanno realizzato (nell'esercizio precedente) proventi commerciali per un importo non superiore al limite di € 250.000. La base imponibile ai fini Ires è determinata con una percentuale forfetaria del 3% (abbattimento 97%) dei ricavi di natura commerciale, mentre vengono tassate analiticamente le plusvalenze patrimoniali. L'IVA si applica con le modalità di cui all'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633/72, e cioè senza dichiarazione e senza obbligo generalizzato di fatturazione, con detrazione forfetaria del 50%, salvo che per le sponsorizzazioni (abbattimento del 10%) e per i diritti televisivi (abbattimento di 1/3).

Gli obblighi contabili sono particolarmente semplificati. E' sufficiente, infatti, la tenuta di un REGISTRO conforme a quello approvato con il D.M. 11.2.97, da utilizzare per l'annotazione dei corrispettivi e qualsiasi altro provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, da effettuarsi anche con un'unica registrazione, entro il giorno 15 del mese successivo. Nello medesimo registro devono essere annotati i proventi che non costituiscono reddito imponibile, le plusvalenze realizzate, nonché le operazioni intracomunitarie.

Tale regime prevede altresì l'esonero dall'obbligo di emissione di ricevute e scontrini fiscali. Invece, continua a trovare applicazione l'obbligo di numerare progressivamente, per anno solare (indipendentemente dall'esercizio sociale), le fatture eventualmente emesse e le fatture d'acquisto, con la conseguente necessità di conservare le stesse a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972.

Si ricorda, infine, che l'opzione per il regime agevolato va comunicata anche all'ufficio SIAE di zona.

#### **REGIME FORFETTARIO DI CUI ALL'ART. 145 (ex 109-bis) DEL D.P.R. n. 917/86**

L'art. 145 (ex 109-bis) del T.U.I.R. (Testo Unico delle Imposte sui Redditi D.P.R. 917/1986) prevede un regime forfetario per gli enti non commerciali ove questi siano ammessi alla tenuta della contabilità semplificata. I proventi commerciali conseguiti non devono aver superato, quindi, il limite annuale di € 185.924,48 previsto per i soggetti esercenti un'attività di prestazioni di servizi, ovvero di € 516.456,90 per le altre attività.

Il reddito deve essere determinato forfetariamente, con l'aggiunta delle plusvalenze patrimoniali, delle sopravvenienze attive, dei dividendi e degli interessi e dei proventi immobiliari (art. da 54 a 57 T.U.I.R.).

I coefficienti di redditività sono diversi e vanno da un minimo del 10% fino ad un massimo del 25% e devono essere distinti a seconda della tipologia di attività. In particolare, la disciplina può essere così sintetizzata:

##### **ATTIVITA' DI PRESTAZIONI DI SERVIZI:**

Ammontare di ricavi fino ad € 15.493,71: coefficiente di redditività 15%;

Ammontare di ricavi da € 15.493,72 fino ad € 309.874,14: = coefficiente di redditività 25%.

##### **ALTRE ATTIVITA':**

Ammontare di ricavi fino ad € 25.822,84: coefficiente di redditività 10%;

Ammontare di ricavi da € 25.822,85 fino ad € 516.456,90: coefficiente di redditività 15%.

## Le Associazioni sportive dilettantistiche

Analizzando i vari coefficienti si può subito notare come questi siano ben superiori rispetto a quelli previsti dalla legge n. 398/91. La maggior parte delle associazioni, quindi, potrà fruire con maggiori vantaggi di tale ultimo regime tenuto anche presente che nel caso di opzione per il regime forfetario l'IVA sarà da liquidare nei modi ordinari (Iva - da Iva).

### **REGIME DI CONTABILITA' SEMPLIFICATA (art. 18 D.P.R. 600/73).**

Possono fruire di questo regime contabile, previsto dall'art. 18 del D.P.R. n. 600/73, i soggetti che nell'anno solare precedente hanno realizzato ricavi non superiori a:

€ 309.874,14 per le prestazioni di servizi;

€ 516.456,90 per le altre attività.

Le scritture contabili obbligatorie sono:

IL REGISTRO IVA DEGLI ACQUISTI,

IL REGISTRO IVA DELLE FATTURE EMESSE,

IL REGISTRO IVA DEI CORRISPETTIVI,

da utilizzare per la registrazione di tutte le operazioni rilevanti agli effetti dell'Iva, nonché di tutti i componenti positivi e negativi di reddito; tra i componenti positivi, le plusvalenze, le sopravvenienze attive, nonché i ratei e risconti attivi; tra quelli negativi, invece, le quote di ammortamento dei beni strumentali, i salari e gli stipendi con relativi contributi sociali, il trattamento di fine rapporto, i ratei e risconti passivi, ecc. Le operazioni di integrazione e/o di rettifica al rendiconto gestionale devono essere riportate nei registri Iva entro il termine previsto per presentazione della dichiarazione dei redditi.

REGISTRO BENI AMMORTIZZABILI: da utilizzare per la registrazione delle quote di ammortamento dei beni strumentali ammortizzabili. Le annotazioni da effettuarsi in tale registro possono essere fatte anche nel registro Iva degli acquisti sulla base delle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 695/1996. In questo caso, l'adempimento è sostitutivo della tenuta del libro dei beni ammortizzabili.

### **REGIME DI CONTABILITA' ORDINARIA (art. da 14 a 20 D.P.R. 600/73).**

La CONTABILITA' ORDINARIA rappresenta certamente il regime più complesso, quindi, con un maggior numero di adempimenti rispetto a quelli già esaminati. Infatti, devono essere tenuti, oltre ai registri già considerati (libri Iva e dei beni ammortizzabili) le seguenti scritture:

LIBRO GIORNALE, da utilizzare per l'annotazione, in ordine cronologico, delle operazioni contabili relative all'attività commerciale dell'associazione sportiva;

LIBRO MASTRO, costituito dalle cosiddette scritture ausiliarie (mastrini) che consentono di analizzare le operazioni contabili registrate sul libro giornale in merito ad un determinato conto patrimoniale o economico;

LIBRO INVENTARI, che deve riportare tutti i valori delle attività e delle passività dell'associazione, con particolare riguardo all'inventario delle rimanenze di magazzino, per le associazioni che esercitano un'attività commerciale che ne prevede la rilevazione.

Dovranno essere altresì messi in uso, ove sussistano i presupposti, i LIBRI prescritti dalla LEGISLAZIONE SUL LAVORO, utilizzati dagli enti non commerciali che assumono lavoratori dipendenti o collaboratori coordinati e continuativi. Questi libri dovranno essere preventivamente vidimati da parte dell'Inail e sono:

IL LIBRO MATRICOLA: da utilizzare riportando, per ogni dipendente: il numero d'ordine d'iscrizione e le generalità; le detrazioni spettanti previste anche per i carichi di famiglia; la qualifica; la data di assunzione; l'entità della retribuzione; gli estremi del libretto di lavoro e del precedente datore di lavoro; la data dell'eventuale licenziamento;

IL LIBRO PAGA: per l'annotazione, relativamente ad ogni dipendente, delle generalità, dell'orario di lavoro, della retribuzione complessiva, dei contributi sociali, dell'Irpef, e così via.

### **CONVOCAZIONI E VERBALI DELL'ASSEMBLEA DEI SOCI, DEL CONSIGLIO DIRETTIVO E DEL COLLEGIO SINDACALE:**

#### **Il rendiconto gestionale e la sua approvazione da parte del Consiglio Direttivo.**

Tra le "clausole di democraticità" che devono essere contenute negli statuti delle associazioni sportive dilettantistiche, previste dal D.Lgs. n. 460/97 e dall'art. 148 del nuovo T.U.I.R., è di notevole importanza quella che riguarda "l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie". Ciò indipendentemente dalla circostanza che l'associazione svolga solo attività istituzionale ovvero anche attività commerciale connessa a quella istituzionale.

Nel rispetto delle disposizioni statutarie, il Consiglio Direttivo ha il compito di redigere, di norma entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, un rendiconto economico e finanziario (rendiconto gestionale), che oltre alla situazione economica (proventi ed oneri) deve comprendere anche una situazione patrimoniale, con la quale si possono analizzare le poste attive e passive. Tra le attività devono essere indicati: il saldo di cassa e del conto corrente bancario o postale (se attivo), i crediti, le attrezzature; tra le passività: il saldo di banca (se passivo), i debiti, i fondi ammortamento, il patrimonio netto, ecc. A supporto del rendiconto gestionale deve essere conservata tutta la documentazione intestata all'associazione ed in originale.

Si sottolinea, inoltre, che prima di sottoporlo all'esame dell'assemblea dei soci, il rendiconto gestionale "annuale" deve essere approvato dal Consiglio Direttivo, su proposta del Presidente, trattandosi di un organo collettivo.

#### **La redazione del rendiconto in caso di raccolta pubblica di fondi**

Gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'art. 143 del Tuir. Tale rendicontazione è indipendente dalla redazione del rendiconto economico e finanziario disposta dall'art. 148, comma 8, del Tuir.

L'apposito e separato rendiconto relativo alla raccolta fondi deve essere tenuto e conservato, ai sensi dell'articolo 22 del D.P.R. n. 600/73, fino a quando non sia divenuto definitivo l'accertamento, a fini fiscali, del periodo d'imposta cui lo stesso rendiconto si riferisce.

I fondi pervenuti con le raccolte pubbliche occasionali, sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini dell'Iva, non sono soggetti a tassazione, a condizione che avvengano in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

#### **La redazione della relazione morale da parte del Consiglio Direttivo (se prevista dallo statuto sociale).**

Di norma lo statuto sociale non obbliga il Consiglio Direttivo alla redazione di una relazione di accompagnamento al rendiconto gestionale, anche se la si ritiene opportuna specie nelle associazioni di una certa dimensione o con investimenti di una certa consistenza.

Questi i punti che possono essere esposti nelle relazione morale:

- informazioni sullo svolgimento dell'attività, con particolare riguardo alle fonti di finanziamento e relativi impieghi, ai programmi e alle prospettive future dell'attività;
- descrizione degli investimenti realizzati;
- descrizione delle principali attività e delle passività istituzionali e commerciali;
- analisi dell'organizzazione dell'associazione e dell'attività svolta dagli organi statuari.

# Le Associazioni sportive dilettantistiche

## **La relazione dell'eventuale Collegio dei Revisori dei conti.**

Gli enti non commerciali non hanno l'obbligo di nominare il collegio dei revisori dei conti, salvo il caso in cui tale obbligo sia sancito dallo statuto sociale. Nel qual caso è necessario che gli stessi, oltre ad essere consapevoli delle responsabilità gravanti in relazione all'incarico assunto, svolgano, proprio per tali ragioni, la loro attività di controllo mediante verifiche periodiche (di norma trimestrali), oltre alla revisione del rendiconto gestionale predisposto dal Consiglio Direttivo.

Pur non esistendo precise regole o principi di controllo per gli enti non profit, si possono delineare alcune linee guida per l'attività periodica di controllo da parte del Collegio dei Revisori dei conti:

- controllo contabile periodico (di norma trimestrale), con verifica della consistenza di cassa e delle poste patrimoniali più significative;
- verifica degli adempimenti fiscali, con particolare riguardo alla sussistenza dei requisiti per il beneficio delle agevolazioni fiscali (requisiti legge n. 398/91 e principi D.Lgs. n. 460/97);
- verifica della natura, qualità e quantità dei servizi erogati agli associati;
- controllo sul rispetto delle regole statutarie e della conformità alle finalità istituzionali;
- controllo delle attività di raccolta fondi e della relativa separata rendicontazione.

## **La convocazione dell'assemblea ordinaria dei soci**

L'Assemblea dei soci o degli associati è il massimo organo dell'associazione e deve essere convocata dal Consiglio Direttivo almeno una volta l'anno per l'approvazione del rendiconto gestionale e ogniqualvolta se ne ravvisi la necessità. Tutti gli associati hanno diritto di partecipare all'assemblea, mentre il diritto di voto spetta esclusivamente ai soci maggiorenni (eventuali limitazioni al diritto di voto contrastano con le disposizioni di cui al D.Lgs. n. 460/97).

Le modalità ed i tempi necessari per la convocazione dell'assemblea sono riportate nello statuto sociale, fatta salva, nel caso contrario, l'applicazione delle disposizioni del codice civile in materia di associazioni riconosciute.

Qualora lo statuto non preveda diversamente, la convocazione deve essere effettuata mediante avviso personale con l'indicazione dell'ordine del giorno degli argomenti da esaminare. In mancanza della convocazione o di convocazione irregolare l'assemblea sarà validamente costituita con la presenza di tutti i soci che deliberino all'unanimità.

## **COMPENSI A SPORTIVI DILETTANTI**

E' previsto uno speciale regime di tassazione dall'art. 67 co.1 lett. m Tuir per i compensi corrisposti agli sportivi dilettanti.

Sono **redditi diversi** le seguenti tipologie:

1. indennità di trasferta;
2. rimborsi forfetari di spesa;
3. premi e compensi;
4. compensi per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale.

Sono esclusi i rimborsi di spese documentate (quindi in forma analitica, a piè di lista o i rimborsi chilometrici) relative al vitto, all'alloggio, al viaggio, al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale.

### REQUISITI DELLE SOMME EROGATE PER IL REGIME AGEVOLATO DI TASSAZIONE

Ciascuna somma deve essere erogata **nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche**.

Per esercizio diretto si intende la partecipazione diretta per la realizzazione di manifestazioni sportive con carattere dilettantistico e/o l'erogazione a coloro che "operano sui campi di gioco" (es. atleti dilettanti, allenatori, giudici di gara, ecc..).

Anche le somme o le indennità in favore dei dirigenti che presenziano all'evento trovano una legittimità di corresponsione quali attività amministrativo-gestionale non professionali, purchè si eviti il concretizzarsi di fattispecie di distribuzione indiretta di utili.

I soggetti che debbono erogare le predette somme o compensi sono il Coni, le Federazioni sportive nazionali, l'Unione Nazionale per l'incremento delle razze equine (Unire), gli enti di promozione sportiva e qualunque altro organismo comunque denominato con finalità sportive dilettantistiche e che da questi sia riconosciuto.

In caso di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale, questi, come meglio sarà precisato più avanti, debbono essere resi, unicamente, in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche e non anche degli altri soggetti sopra riportati.

### REGIME FISCALE AGEVOLATO

#### **I soggetti erogatori/sostituti devono:**

- non operare alcuna ritenuta fiscale fino ad € 7.500,00 annui;
- operare una ritenuta a titolo d'imposta (definitiva) del 23% (prima aliquota scaglione Irpef) sulla parte imponibile eccedente € 7.500,00 annui e fino ad € 28.158,28, maggiorata delle relative addizionali (quindi sugli ulteriori € 20.658,28);
- operare una ritenuta a titolo di acconto (23%) sulla parte di imponibile eccedente il predetto importo, quindi oltre € 28.158,28. Ai soli fini della determinazione delle aliquote Irpef la parte assoggettata a ritenuta a titolo di imposta concorre alla formazione del reddito complessivo del percipiente.
- richiedere la dichiarazione di cui al punto 1 successivo;
- certificare i compensi corrisposti ancorchè rientranti nell'esenzione fiscale (quindi anche quelli fino a € 7.500,00). Questi, infatti, vanno dichiarati nel mod.770 (sostituti d'imposta), ad esclusione dei rimborsi per spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale.

#### **I percipienti devono:**

1. rilasciare una dichiarazione con cui attestano di non possedere altri redditi della stessa natura entro i predetti limiti e di impegnarsi a comunicare l'eventuale superamento in corso d'anno;
2. Dichiarare sul mod.730 solo i compensi che eccedono il limite di € 7.500,00;
3. Dichiarare sul mod. Unico Irpef (se obbligati) anche i compensi inferiori ai limiti di cui sopra (quadro RL) solo a fini informativi.

L'importo degli ulteriori eventuali € 20.658,28 invece viene sommato agli altri redditi Irpef (rigo RN ai fini dello scaglione).

### **COMPENSI AMMINISTRATIVO-GESTIONAL**

Il comma 3 L. n. 289/2002 ha esteso anche ai redditi erogati per attività di collaborazione a carattere amministrativo-gestionale nel settore di cui si tratta la già citata qualificazione fiscale, con il relativo regime agevolativo tributario e contributivo.

Caratteristiche (cfr. Circolare Ag.Entrate n.21/E del 22/4/2003):

1. essere di tipo amministrativo-gestionale di tipo continuativo e coordinate (con continuità nel tempo, coordinazione, inserimento nella organizzazione del committente, assenza di vincolo di subordinazione e non meramente occasionale). Ad es. attività con meri compiti di segreteria quali la raccolta iscrizioni, la tenuta della prima nota e della cassa, la tenuta contabile, ed altre similari;
2. essere di natura non professionale. Sono quindi da escludersi prestazioni rientranti nell'oggetto dell'arte e della professione esercitata e quelle per le quali sono necessarie conoscenze tecniche o giuridiche connesse all'attività abitualmente esercitata;
3. essere resa a società e associazioni sportive dilettantistiche e non anche agli altri soggetti quali il Coni, le federazioni sportive o gli enti di promozione sportiva. Di conseguenza laddove le prestazioni vengano rese nei confronti di tali ultime entità valgono le normali regole impositive e previdenziali, comprese quelle derivanti dalle nuove previsioni giuslavoristiche del nuovo art.61 DLgs. n.276/2003 (lavori a progetto e occasionali di portata limitata).

L'Agenzia Entrate nella Circ. n.43/E dell' 28.03.2000 (par.4.1) ha evidenziato come la norma (originario art.25 L. n.133/1999) si proponeva di "incentivare esclusivamente lo sport dilettantistico e le prestazioni che ne promuovono l'attività".

La disciplina di favore, pertanto, interessava i compensi erogati a fronte di prestazioni sportive dilettantistiche ovvero di attività, anche amministrative o di gestione, dirette alla promozione della pratica sportiva dilettantistica.

Veniva quindi esclusa l'agevolazione fiscale di specie ai compensi erogati per remunerare attività non finalizzate alla promozione dello sport dilettantistico.

Ciò, in sostanza, fa rientrare nel citato regime quei rapporti di collaborazione amministrativo-gestionale comunque connessi o strettamente collegati all'attività istituzionale dell'associazione (quindi funzionali a quella sportiva come ad es. il giardiniere incaricato del manto erboso dell'impianto, il magazziniere per le divise degli atleti o le attrezzature sportive, ecc..) anche se sul punto, in particolare sulla casistica delle figure che rientrano in questa categoria di compensi, sarebbe preferibile attendere un chiarimento ministeriale.

In caso di rapporti diversi con lo stesso addetto ai vari settori di attività (quindi non solo quella afferente la pratica dello sport) si richiama la Circ. Ag.Entrate n.43/E del 8.3.2000 che in forma analitica ovvero proporzionale, a seconda dei casi, consente di scomputare quella parte dei compensi che, a tale titolo e con le prescritte condizioni, può beneficiare dell'agevolazione fiscale di specie.

## **ASPETTI PREVIDENZIALI**

Nessun obbligo contributivo (gestione separata L. n. 335/1995) è previsto nei casi in cui gli emolumenti e i compensi erogati siano fiscalmente inquadrabili tra i redditi diversi (nuovo art.67 comma 1 lett. m) nuovo Tuir, ex art.81).

(Circolari Inps n.32 del 7/2/2001, n.42 del 26/2/2003 e n.9 del 22/1/2004).

E' stata confermata l'esclusione ex art.61 comma 3 DLgs n.276/2003 Legge Biagi - dei rapporti e delle attività di collaborazione coordinata e continuativa "comunque rese e utilizzate a fini istituzionali" ("in ambito sportivo" o comunque per finalità sportive o ad esse connesse).

In tutti gli altri casi valgono le regole generali per ciascuna tipologia (ad es.occasionalni, collaborazioni di altra natura, lavori accessori, ecc.).

## **ASPETTI ASSICURATIVI**

Nessun obbligo assicurativo è previsto nei casi in cui gli emolumenti e i compensi erogati siano fiscalmente inquadrabili tra i redditi diversi (nuovo art.67 comma 1 lett. m) nuovo Tuir, ex art.81). Nota Inail del 2/5/2001.

Ciò vale anche per i rapporti di collaborazione amministrativo gestionale ex art.67 Tuir (Nota Inail AD/126/03 del 19/3/2003 e Circ.Inail n.22 del 18/3/2004).

L'art.4, co. 205 L. n. 350/2003 (Finanziaria 2004) ha previsto l'obbligo di assicurazione per morte o inabilità permanente a seguito di infortunio in occasione e a causa dello svolgimento delle attività sportive per i soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica (come introdotto dall'art.51 L. 289/2002 Finanziaria 2003), presso la Sportass. Apposito decreto del Ministro per i beni e le attività culturali di concerto con quello dell'Economia e delle finanze, entro il 31 dicembre 2004, deve stabilire le modalità tecniche per l'iscrizione all'assicurazione nonché termini, natura, entità e delle prestazioni e relativi premi assicurativi.

Tale termine è stato poi sospeso nel giugno 2005 fino al 31/12/2006. Ancora nessun decreto è stato emanato alla data odierna.

## **LA CONTRIBUZIONE ENPALS SUL "LAVORO SPORTIVO" EX ART. 67 TUIR: un problema finalmente risolto in senso positivo per le società sportive ...**

### **1) La normativa e le prime circolari ENPALS**

Punto di partenza è il D. L.vo 708/1947, istitutivo dell'ENPALS, che all'art. 2 stabilisce che "*L'iscrizione all'Ente sostituisce a tutti gli effetti ... l'assicurazione obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti* [iscrizione all'INPS, n.d.r.]" per gli appartenenti alle categorie elencate al successivo art. 3; tale articolo recita "*Sono obbligatoriamente iscritti all'Ente tutti gli appartenenti alle seguenti categorie, di qualsiasi nazionalità:*

...

21) *... addetti agli impianti sportivi ...*

22) *calcianti e allenatori di calcio"*

Il secondo comma del medesimo articolo prevede che l'elenco delle categorie professionali di cui al comma precedente sia periodicamente aggiornato sulla base del "*monitoraggio delle figure professionali operanti nel campo dello spettacolo e dello sport*"

Nel rispetto di tale secondo comma il 15/3/05 è stato emanato un D.M. che ha così aggiornato l'elenco, nella parte che qui ci interessa:

*"20) impiegati, operai, istruttori ed addetti agli impianti e circoli sportivi di qualsiasi genere, palestre, sale fitness, stadi, sferisteri, campi sportivi, autodromi;*

...

22) *direttori tecnici, massaggiatori, istruttori e i dipendenti delle società sportive;"*

Per disciplinare l'applicazione di tale decreto l'ENPALS ha emanato la Circolare n. 7 del 30/3/2006, che al punto 3 definisce dettagliatamente quali figure professionali rientrino in ciascuna delle nuove tipologie introdotte da esso.

### 2) Le verifiche ENPALS/SIAE e la risonanza sulla stampa: un po' di "terrorismo"?

Ora, ad un'attenta lettura cosa dicono il D. L.vo 708/1947, il D.M. 15/3/05 e la circolare ENPALS n. 7?

Dicono che, qualora un soggetto sia tenuto all'iscrizione ad un ente previdenziale in quanto lavoratore autonomo o dipendente, egli dovrà essere iscritto all'ENPALS anziché all'INPS se fa parte di alcune categorie specifiche, e che l'elenco di tali categorie è stato integrato dal D.M. 15/3/2005 di cui sopra.

Ciò che fino al 15/3/05 valeva solo per gli addetti agli impianti sportivi e per gli allenatori di calcio (così come, p.es. per gli attori e i ballerini), oggi vale anche per le nuove figure professionali degli addetti alle sale fitness e i preparatori atletici.

Il D.M. non ha quindi operato un ampliamento "giuridico" della portata del D. L.vo 708/1947, ma solo un ampliamento "tipologico": non nuove fattispecie contrattuali o figure giuridiche o tipologie fiscali, ma solo nuove categorie professionali.

Stringendo subito sul punto che ci interessa, **se fino al 15/3/05 non si era mai posto il problema di assoggettare a contribuzione previdenziale gli addetti agli impianti sportivi, i calciatori e gli allenatori che percepivano compensi ex art. 67 TUIR - anche perché sia l'INPS che l'INAIL lo avevano espressamente chiarito - perchè gli stessi soggetti, unitamente alle nuove figure professionali introdotte dal D.M. del 15/3/05 (con valenza dal 22/4/2005 - ndr), dopo tale data dovrebbero essere assoggettati a contribuzione previdenziale?**

E in realtà questo non solo non lo dice il D.M. 15/3/05, ma nemmeno la circolare ENPALS n. 7, che si limita, come detto, a definire chiaramente la portata (come detto, "tipologica" e non "giuridica") della nuove categorie introdotte da tale D.M.

### 3) La circolare n. 13 del 07/08/2006: una soluzione, un nuovo problema e una "spallata"

Saltiamo quindi tutti i passaggi intermedi, le prove di forza, le riunioni, e giungiamo alla Circolare ENPALS n. 13 del 7/8/2006, che contiene tre elementi di grandissima rilevanza.

**a) Il primo elemento è la conferma del principio che sui compensi ex art. 67, Il comma lettera "m", del TUIR non è dovuta alcuna contribuzione previdenziale.** Problema risolto.

**b) Il secondo elemento è che per sottrarsi all'obbligo contributivo non è sufficiente l'inquadramento formale nell'art. 67 TUIR, ma è necessario che tale inquadramento sia sostanzialmente corretto e legittimo.** In altre parole, l'art. 67 citato stabilisce i criteri in base ai quali una serie di indennità, premi, rimborsi spese e compensi gode di un trattamento fiscale (e di conseguenza previdenziale) privilegiato: solo se la fattispecie concreta rispetta tali criteri, l'art. 67 è applicato correttamente; in caso contrario si avrà assoggettamento a imposizione fiscale e contribuzione previdenziale "ordinarie". Problema aperto, e più grosso di quello chiuso! Ci torneremo più avanti.

**c) Il terzo elemento è che, per semplificare (e semplificarsi) il lavoro, l'ENPALS propone una soluzione "forfetaria" di tale problema.** Poichè in estrema sintesi l'art. 67 TUIR si applica solo se i compensi "*non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni ... nè in relazione alla qualità di lavoratore dipendente*", e la valutazione della "professionalità" delle prestazione spesso non è agevole, viene introdotto il concetto di "marginalità" del reddito per cui, se il reddito in questione è al di sotto di un certo limite siamo in presenza di una attività marginale e quindi non professionale, al di sopra di tale limite siamo in presenza di una attività professionale.

Tale impostazione dell'ENPALS non ci pare infatti supportata da alcun fondamento normativo e non ci sembra quindi condivisibile. Chiariamo: l'entità del compenso può certamente essere un indicatore di professionalità, come lo può essere il tempo, la qualifica del prestatore d'opera, la sua età, la sua attività (lavorativa o studentesca) principale, ed altri. Ma, nel silenzio della legge, non può essere considerata una discriminante automatica come vorrebbe l'ENPALS.

## Le Associazioni sportive dilettantistiche

Ciò al di là dell'entità di tale limite, che l'Ente individua in un valore assolutamente arbitrario, i 4.500 euro di no-tax area per i lavoratori autonomi ex art. 11, IV comma, TUIR; pari dignità potrebbero avere i 3.000 euro (riferibili all'anno 2006 - ndr) del primo comma di tale articolo (non siamo in presenza di redditi di lavoro autonomo ma di redditi diversi), i 7.500 euro (rif. anno 2006 - ndr) del secondo comma e dell'art. 69 (ben più strettamente legato all'art. 67), i 26.000 euro del primo scaglione di reddito ex art. 13 TUIR (dal 2007, 15.000 euro con differenti detrazioni), i 28.158,28 euro al di sopra dei quali la ritenuta sui compensi ex art. 25 Legge 133 è a titolo di acconto, e così via.

### 4) La portata dell'art. 67 TUIR

Come abbiamo visto sopra, il problema non è quindi se i compensi ex art. 67 TUIR siano o meno soggetti a contribuzione, il problema è quali siano tali compensi, e tale problema non è né nuovo né legato esclusivamente all'eventuale assoggettamento ad ENPALS: se un compenso è "sportivo dilettantistico" gode dello speciale trattamento fiscale e non è assoggettabile a contribuzione previdenziale, se non lo è, non solo scatta l'obbligo contributivo, ma non spettano neppure le agevolazioni fiscali

L'art. 67 T.U.I.R. stabilisce che "*Sono redditi diversi ... se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni ... nè in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: ... m) le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche ...*".

Ne consegue che possiamo dividere i rapporti fra le associazioni e società sportive e i loro collaboratori in lavoro dipendente, lavoro autonomo, attività di cui all'art. 67 TUIR.

Quanto corrisposto agli appartenenti alle prime due categorie è soggetto alla ordinaria disciplina delle imposte sui redditi e ad obbligo previdenziale; quanto corrisposto ai "collaboratori sportivi" è soggetto alla particolare disciplina di cui all'art. 67 TUIR e al collegato art. 25 della Legge 13/5/1999 n. 133, ed è escluso da obblighi contributivi.

I criteri in base ai quali collocare ogni collaboratore in una delle prime due categorie (la terza ne risulterà per esclusione) sono oggetto di disposizioni di Legge, di numerose circolari e, soprattutto per quanto riguarda il lavoro dipendente, di un'ampia giurisprudenza.

Il rapporto dovrà essere qualificato di lavoro dipendente se il collaboratore, fra l'altro, è tenuto al rispetto di un orario preciso, è sottoposto alle direttive e al potere disciplinare di un superiore e ha diritto ad una retribuzione costante indipendentemente dai risultati raggiunti.

Dovrà essere qualificato di lavoro autonomo se svolto "*per professione abituale, ancorché non esclusiva*", come recitano, con formulazione assolutamente identica, l'art. 53 del TUIR e l'art. 5 D.P.R. n.633/72.

**Solo i rapporti che, per le loro caratteristiche, non devono essere inquadrati come lavoro dipendente o come esercizio di arti e professioni, potranno godere del trattamento privilegiato di cui all'art. 67 TUIR.**

### 5) E i co.co.co. "sportivi", dove si collocano?

Alle due categorie dei lavoratori autonomi e dipendenti se ne affianca poi una terza, ed è una categoria molto ampia: quella dei collaboratori coordinati e continuativi. Si tratta di una posizione intermedia fra di esse, che infatti fino al 2000 era fiscalmente inserita nell'ambito delle previsioni normative sul lavoro autonomo, e dal 1/1/2001 è invece assimilata al lavoro dipendente.

Questa attrazione nell'ambito del "lavoro dipendente allargato" ha fatto sì che nella stragrande maggioranza dei casi a nostra conoscenza venga seguito questo ragionamento: l'art. 67 non riguarda i dipendenti, i co.co.co. sono assimilati ai dipendenti, quindi ai co.co.co. non si applica l'art. 67 (interpretazione ovviamente sposata da INPS e ENPALS).

Ma ad un esame più approfondito della norma, emerge che forse le cose non stanno così.

## Le Associazioni sportive dilettantistiche

L'analisi può essere effettuata per due strade, che (fortunatamente) portano alla medesima conclusione.

### 5/a) Una prima strada...

...parte dall'art. 61 del D. L.vo 276/2003 (c.d. "Riforma Biagi"), che al primo comma stabilisce che i rapporti di co.co.co devono essere supportati da un "progetto", che ne definisca chiaramente i limiti, sia temporali che di svolgimento dell'attività, e al terzo comma esclude dall'obbligo del progetto i rapporti posti in essere con società e associazioni sportive dilettantistiche.

Riteniamo che tale esclusione non possa essere motivata che da due considerazioni:

- che per le società sportive i rapporti di co.co.co. sono la forma giuridica più adatta a gestire i rapporti con le figure tipiche del settore, e quindi vanno mantenuti
- che è la stessa attività sportiva il "progetto" che giustifica la stipulazione di contratti di collaborazione.

Ma al di là della motivazione, non è certo senza importanza che, , sotto un profilo sistematico, l'art. 61 del D. L.vo 276/2003 sia il primo del Titolo VII di tale decreto, rubricato "*Tipologie contrattuali a progetto e occasionali*". Ciò significa che **la collaborazione coordinata e continuativa, con o senza progetto, è un rapporto di lavoro assolutamente diverso sia dal lavoro autonomo che dal lavoro dipendente** (ancorché, a fini fiscali ed **in linea generale**, sia a quest'ultimo "assimilato", in base all'art. 50 TUIR).

E che si tratti di un rapporto diverso da quello di lavoro dipendente e di lavoro autonomo, allora appare ancor più evidente nel caso in cui sia **stipulato con società e associazioni sportive dilettantistiche**, poiché l'art. 67 TUIR, comma 1, lett. m), **lo sottrae alla disciplina generale dell'art. 50 TUIR per collocarlo fra i redditi diversi**, con il trattamento fiscale e previdenziale sopra esaminato.

A riprova di ciò, giova porre in evidenza il tenore letterale della disposizione normativa più volte richiamata, che nel secondo periodo della lettera "m", delimitandone chiaramente la portata, prevede: "*tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche*".

Sembra potersi concludere, perciò, che rientrano nella previsione dell'art. 67, comma 1 lettera "m":

- le indennità, i rimborsi, i premi e i compensi erogati dagli organismi sportivi purché nell'esercizio diretto di attività sportive e non per lavoro dipendente o nell'esercizio di arti e professioni;
- i compensi derivanti da rapporti di co.co.co., non solo quelli relativi all' "*esercizio diretto di attività sportive*" (atleti, allenatori, ecc.) ma anche per tutte le prestazioni gestionali (addetti, manutentori, ecc.) ed anche amministrative (disbrigo pratiche p.es. con la Federazione, segreteria, ecc.), con la sola limitazione che non deve trattarsi di prestazioni di natura professionale (costituirà reddito professionale "ordinario" il compenso al commercialista per le sue prestazioni amministrative alla società sportive, come ne costituisce reddito professionale il compenso per il ruolo di amministratore o sindaco di società, attività che in linea generale è invece tipicamente co.co.co.).

Chiaro e immediato appare, a questo punto, il coordinamento con la circolare n. 13/2006 dell'ENPALS, nella parte in cui prevede che i "compensi sportivi" possano essere riclassificati quali redditi di natura professionale in presenza di alcuni requisiti che siano indicatori, appunto, di professionalità: se il rapporto instaurato con l'istruttore sportivo è di natura "coordinata continuativa" viene meno la possibilità di eccepire la natura professionale dello stesso, tale natura potrà invece essere accertata qualora si tratti di rapporti di altro tipo: di lavoro dipendente, di consulenza professionale, di impresa (il manutentore che svolga l'attività di idraulico, p.es.)

### 5/b) Una seconda strada...

## Le Associazioni sportive dilettantistiche

...parte invece dall'esame letterale e sistematico dell'art.67 TUIR, avendo riguardo altresì alla sua evoluzione nel tempo.

I redditi da co.co.co. erano, come detto, nella originaria formulazione dell'art. 53 TUIR (all'epoca art. 49 TUIR) "assimilati" ai redditi di lavoro autonomo: lettera "a" del secondo comma.

E l'art. 53 recita al primo comma "*Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni*" e al secondo comma "*Sono inoltre redditi di lavoro autonomo: a) i redditi ... non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente ai sensi del comma 1, che pur avendo contenuto intrinsecamente artistico o professionale sono svolte senza vincolo di subordinazione ... nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita*": i co.co.co.

Ma allora i redditi da co.co.co non sono conseguiti nell'esercizio di arte o professione: l'articolo lo diceva molto chiaramente.

Come abbiamo detto, oggi tale lettera "a", è divenuta la lettera "c-bis" del primo comma dell'art. 50 TUIR, intitolato "*Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente*", modificata nel tenore letterale, ma rimasta invariata nella parte che qui ci interessa: "*le somme e i valori in genere ... percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione ... nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita...*"

E allora leggiamo gli artt. 49 e 50 TUIR:

Art. 49 - Redditi di lavoro dipendente: "*Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro ... alle dipendenze e sotto la direzione di altri ...*"

Art. 50 - Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente: "*Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente: ... c-bis) le somme e i valori ... percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione ....*"

Quindi i redditi da co.co.co. sono cosa ben distinta dai redditi di lavoro dipendente.

Allora torniamo all'art. 67 TUIR: se i redditi da co.co.co. non sono nè redditi da lavoro dipendente, nè redditi conseguiti nell'esercizio di arti e professioni, allora **i co.co.co. posti in essere con società e associazioni sportive, sia nell'esercizio diretto dell'attività sportiva che come amministrativo-gestionali, rientrano sempre e comunque nella previsione dell'art. 67**, con ciò che ne consegue, in ambito sia fiscale che previdenziale.

### **5/c) Infine, due osservazioni, o meglio raccomandazioni**

La prima è ovvia, ma ci sembra il caso di ribadirla con chiarezza. La natura fiscale di "reddito diverso" non è in discussione solo se il rapporto de quo è un **corretto** rapporto di co.co.co "sportivo" (l'attività della segretaria di una A.S.D. ovvero di un soggetto che si occupi dell'organizzazione della stessa, come il Direttore Sportivo) mentre, laddove tale figura contrattuale sia utilizzata per "mascherare" rapporti oggettivamente di natura dipendente/subordinata (ad. es. receptionist o custodi di impianti sportivi), è sicuramente possibile che tale qualificazione venga disconosciuta, con assoggettamento agli oneri fiscali e contributivi propri del rapporto sostanziale in essere.

La seconda è una raccomandazione alla prudenza. Ben comprendiamo che l'impostazione che abbiamo esposto, anche se ci pare ben supportata sotto il profilo logico-giuridico, si scontra con una prassi fortemente consolidata. Non possiamo quindi che proporla come argomento di discussione, unitamente al procedimento interpretativo che la supporta, suggerendo ovviamente (finché questo nostro parere non sarà supportato da precise prese di posizione degli enti pubblici di riferimento, o quantomeno da altra e più autorevole dottrina) la massima prudenza al momento di applicarla nella pratica.

### **6) La circolare CONI del 19/12/2006:**

## Le Associazioni sportive dilettantistiche

Con espresso riferimento alla "scadenza ENPALS" del 16/01/2006, il CONI ha diramato in data 19/12/06 una circolare sull'argomento.

Tale circolare fa riferimento all'acceso dibattito sulla questione, richiama e commenta favorevolmente la citata circolare 13 del 07/08/2006 dell'ENPALS, nella parte in cui riconosce non soggetti all'obbligo contributivo i compensi ex art. 67 TUIR, e prosegue affermando che *"non è stato possibile raggiungere, al momento, nessuna intesa per una soluzione concordata con l'ENPALS"* sul "tetto" al di sopra del quale l'entità del compenso farebbe "uscire" dall'art. 67 TUIR.

Rispetto alla circolare ENPALS aggiunge però un elemento di grande rilievo, che fornirebbe un adeguato supporto giuridico a tale ipotetico accordo, laddove afferma che tale soluzione sarebbe *"da recepirsi, poi, in un testo normativo"*. E' ovvio che se, e solo se, fosse un testo normativo a stabilire il limite oltre il quale (o entro il quale) dovrebbe applicarsi l'obbligo impositivo ai sensi dell'art. 67 TUIR, allora l'accordo CONI/ENPALS (o comunque qualsiasi soluzione "forfetaria" al problema dell'individuazione della professionalità o meno dei rapporti con le società sportive) avrebbe piena valenza giuridica.

Dopo aver sottolineato la correttezza di tale impostazione della questione da parte del CONI, non possiamo mostrare lo stesso entusiasmo per l'ultima parte della circolare, nella quale il CONI sostiene che *"in base alle disposizioni recate dalla Legge 8/8/1995 n. 335 ... è da ritenersi principio generale in materia, che il contributo 'è applicato sul reddito delle attività determinato con gli stessi criteri stabiliti ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, quale risulta dalla relativa dichiarazione annuale dei redditi e dagli accertamenti definitivi'. Pertanto nessun altro soggetto, al di fuori dell'Amministrazione Finanziaria, può qualificare differentemente i redditi in questione"*.

Tale affermazione è certamente corretta, ma a nostro parere rischia di essere fuorviante.

E' infatti vero che solo l'Amministrazione Finanziaria può qualificare e quantificare diversamente il reddito del contribuente, e solo dopo tale diversa qualificazione e/o quantificazione può essere preteso l'adempimento del conseguente obbligo contributivo.

Ma è altrettanto vero che l'art. 3 D.L. 463/83, convertito dalla Legge 638/83, conferisce ai funzionari ENPALS i più ampi poteri di accesso e verbalizzazione, e l'art. 10 D. L.vo 124/04 prevede uno scambio costante di informazioni fra la Pubblica Amministrazione e gli Enti Previdenziali.

Da ciò consegue che se l'ENPALS rileva ciò che essa ritiene una violazione nella qualificazione e/o quantificazione del reddito (p.es. la collocazione nell'art. 67 TUIR di una posizione alla quale tale articolo non si può applicare) ne farà oggetto di un verbale trasmesso, fra l'altro, all'Amministrazione Finanziaria.

E l'Amministrazione Finanziaria ha il diritto/dovere di tener conto di tale segnalazione e, se condivide la posizione dell'ENPALS, il potere di trasferirla in un accertamento di diverso ovvero maggior reddito, con tutto ciò che ne consegue, sia sul piano fiscale che su quello previdenziale.

## Le Associazioni sportive dilettantistiche

### **D.L. N. 223/2006 - DECRETO BERSANI - OBBLIGO DEL MODELLO F24 TELEMATICO PER LE SOCIETA' ED ASSOCIAZIONI SPORTIVE TITOLARI DI PARTITA IVA**

Versamenti dovuti dai titolari di partita IVA (art. 37, comma 49 del D.L. n. 223/2006, convertito in Legge n. 248/2006)

A seguito del D.L. n. 223/2006, gli enti non commerciali, giacché titolari di partita IVA, dal 1.10.2006 sono obbligati ad effettuare i versamenti fiscali e previdenziali dovuti (ai sensi degli artt. 17, comma 2, e 28, comma 1, del Dlgs n. 241/1997, esclusivamente mediante modalità telematiche, anche avvalendosi degli intermediari abilitati (commercialisti, ecc.).

Pertanto, i contribuenti IVA devono effettuare il versamento unitario delle imposte e dei contributi in via telematica direttamente utilizzando il modello telematico F24 on line ovvero per il tramite degli intermediari abilitati.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28 del 4/8/2006, ha precisato che sono esclusi dall'obbligo del versamento delle imposte e dei contributi con modalità telematiche i soggetti non titolari di partita IVA, che possono continuare ad effettuare i versamenti con modello F24 presso gli sportelli dell'ufficio postale, della banca o del concessionario della riscossione, ovvero con modalità telematiche.

Pertanto, gli enti non commerciali che svolgono esclusivamente l'attività istituzionale ed in possesso del solo codice fiscale, se, ad esempio, devono pagare (in qualità di sostituti di imposta) le ritenute d'acconto (codice 1040) per le prestazioni di lavoro autonomo ricevute possono ancora utilizzare il modello F24 cartaceo recandosi presso una banca o un ufficio postale.

A parte ciò, salvo possibili successive proroghe sul termine di utilizzo della nuova forma di pagamento, previsto per il 1 ottobre prossimo, i soggetti interessati devono adeguarsi.

In particolare, il pagamento del modello F24 online, peraltro, consente di:

- effettuare il pagamento anticipatamente ed avere comunque l'addebito in conto della somma a saldo del modello F24 alla data di versamento indicata (ad esempio se compilando il modello di versamento si indica come "data di versamento" il 20 novembre, ed il contribuente esegue il versamento via internet il 5 novembre, l'addebito sul conto avverrà con valuta 20 novembre);
- ricevere dall'Amministrazione finanziaria:
- in via telematica, la segnalazione della correttezza e/o anomalia della richiesta di pagamento inoltrata e, in caso di saldo del modello F24 da addebitare in conto, l'esito dell'addebito comunicato dalla banca che detiene il conto corrente;

### **Come chiedere il PIN all'Agenzia delle Entrate**

Per utilizzare il pagamento online e per accedere a tutti gli altri servizi telematici dell'Agenzia dell'Entrate è sufficiente possedere il codice Pin (pincode).

Il codice PIN per accedere ai servizi di Fisconline può essere richiesto collegandosi al sito WWW.AGENZIAENTRATE.IT e poi occorre seguire i passi da 1 a 4 (elencati dalla procedura) o, in alternativa, occorre recarsi, con un documento di riconoscimento, presso un qualsiasi ufficio delle Entrate.

Richiesta del PIN

Le modalità di richiesta sono differenti per:

## Le Associazioni sportive dilettantistiche

- le persone fisiche residenti in Italia, che devono indicare alcuni dati personali ricavati dalla precedente dichiarazione: Codice fiscale, tipo di dichiarazione presentata (730, Unico, nessuna), la modalità di presentazione seguita, reddito complessivo dichiarato in Euro.

Il sistema, effettuati i controlli di congruenza, fornisce subito la prima parte del PIN (prime 4 cifre); le 6 cifre che compongono la seconda vengono poi recapitate, insieme alla password iniziale, al domicilio del contribuente, già noto all'Agenzia delle Entrate.

- le società e, più in generale, tutti i soggetti diversi dalle persone fisiche (tra cui gli enti non commerciali), ove il codice PIN deve essere richiesto dal rappresentante legale, che deve già possedere il proprio PIN o, almeno, deve averlo richiesto.

Anche in questo caso il sistema, effettuati i controlli di congruenza, fornirà subito la prima parte del PIN (prime 4 cifre); le 6 cifre che compongono la seconda parte saranno recapitate insieme alla password al domicilio fiscale della società che è noto all'Agenzia delle Entrate.

### Seconda parte del PIN

Se la richiesta inoltrata tramite il suddetto sito viene accettata, l'Agenzia delle Entrate invia al domicilio del contribuente che risulta registrato nei propri archivi le ultime 6 cifre del PIN e la password di accesso al sistema.

Se il richiedente non riceve, entro 15 giorni circa, alcuna comunicazione, può, comunque, richiere il PIN recandosi presso un ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

### Cambio della password iniziale

L'accesso ai servizi di fisconline (dell'Agenzia delle Entrate) è protetto da password; per motivi di sicurezza, gli utenti devono modificare quella iniziale fornita dall'Agenzia delle Entrate accedendo alla pagina "Cambia la password iniziale".

### Software dell'Agenzia delle Entrate

Indi, l'Agenzia delle Entrate distribuisce gratuitamente sempre sul proprio sito sia il software per compilare on line il modello F24 sia quello per associarne le coordinate bancarie, nonché quello per fini di controllo dei file creati da inviare all'Agenzia delle Entrate.

## LA DETRAZIONE PER SPESE PER ATTIVITA' SPORTIVA DI RAGAZZI

E' stato pubblicato il Decreto Ministeriale attuativo, relativo alla detrazione, con decorrenza 1.1.2007, del 19% per spese per l'attività sportiva di ragazzi fra 5 e 18 anni, fino a un massimo di spesa di 210 euro, come stabilito dal nuovo art. 15, comma I, lettera i-quinquies, del TUIR, introdotto dall'art. 1, comma 319, della Finanziaria 2007.

Il decreto, e la relazione che lo accompagna, non presentano novità di particolare rilievo, anche perchè da un lato la norma non appare particolarmente complessa, dall'altro l'entità del vantaggio fiscale (un beneficio massimo del 19% su 210 euro, quindi 39,90 euro annui) è modesto.

Di essi riteniamo però opportuno sottolineare quattro aspetti, l'ultimo dei quali, se non ha particolare rilevanza per la questione in esame, ne ha invece molta di più, come vedremo, sotto il profilo del riconoscimento della rilevanza sociale delle "strutture sportive non agonistiche" (in primo luogo centri fitness/wellness e piscine).

Esamineremo infine le questioni che decreto e relazione non affrontano direttamente, anche se i principi generali che espongono possono certamente servire a chiarire gli eventuali dubbi residui.

### 1) Una interpretazione estensiva

Il primo aspetto è l'**interpretazione assolutamente estensiva** data alla norma.

La legge parla di spese per l'iscrizione e l'abbonamento a "*associazioni sportive, palestre, piscine ed altre strutture...*"; il decreto e soprattutto la relazione illustrativa dello stesso chiariscono che si sono voluti affiancare due criteri, uno soggettivo e uno oggettivo, ed è sufficiente la presenza di uno solo di essi:

- è sufficiente che il soggetto che riscuote tali iscrizioni o abbonamenti sia una associazione o una società sportiva dilettantistica, che rispetti i dettami di cui all'art. 90 della Legge 289/2002

e nel contempo

- è sufficiente che chi riscuote tali iscrizioni o abbonamenti gestisca un impianto sportivo, anche se si tratta di un qualsiasi ente diverso da quelli qui sopra indicati (e quindi anche società commerciali, ditte individuali, enti pubblici, ecc.).

Il tutto affiancato dall'affermazione, contenuta nella Relazione illustrativa, che "*è di tutta evidenza che un'interpretazione tesa a limitare eccessivamente il novero dei beneficiari della detrazione si porrebbe in antitesi con la finalità della disposizione in esame*".

In sostanza, pare che di limitazioni ne siano rimaste ben poche.

La "zona bianca" è talmente ampia che se proprio vogliamo andare a cercare una "zona grigia" dobbiamo spostarci su attività non chiaramente sportive, svolte in luoghi che non possano essere considerati "palestre, piscine ed altre strutture e impianti sportivi", da soggetti che non rispettino i dettami dell'art. 90/289.

Un esempio potrebbero essere corsi di yoga, danza e simili, tenuti non in palestre, o comunque impianti sportivi, da soggetti diversi dalle società e associazioni sportive: se consideriamo che i frequentatori debbono essere ragazzi fra i 5 e i 18 anni, pare proprio che si tratti di ipotesi assolutamente remote, se non addirittura solo teoriche.

### 2) Le modalità di documentazione delle spese

Il secondo aspetto è che viene chiarito **come tali spese debbono essere documentate**.

Anche sotto questo aspetto il criterio è molto ampio:

- 1) il pagamento deve risultare da un bollettino bancario o postale, ovvero da fattura, ricevuta o quietanza di pagamento
  - 2) tale documento deve riportare:
    - a) la denominazione, la sede e il codice fiscale del destinatario,
    - b) la causale (iscrizione o abbonamento),
    - c) l'attività sportiva esercitata,
    - d) l'importo,
    - e) i dati anagrafici del praticante l'attività sportiva e il codice fiscale di chi effettua il pagamento.
- Si tratta di elementi ovvi; l'unico problema sostanziale è farli stare in un bollettino bancario o postale!

## Le Associazioni sportive dilettantistiche

Gli enti che utilizzino tale modalità di riscossione dovranno quindi consegnare successivamente, a chi ne farà richiesta fornendo i dati da inserire (segnatamente il codice fiscale di chi effettua il pagamento e quindi fruirlà della detrazione), una specifica ricevuta, contenente gli elementi richiesti dalla legge (vedi allegato).

### **3) Il possibile monitoraggio delle entrate delle società sportive**

Il terzo aspetto, in parte collegato al secondo, è l'**attività di emersione e monitoraggio** delle entrate delle società e associazioni sportive dilettantistiche, che la normativa in esame consentirà.

Come già per la ben nota agevolazione per le spese di ristrutturazione degli edifici, è infatti evidente che l'emissione di una ricevuta, con l'indicazione del proprio codice fiscale, da parte del percipiente le quote di iscrizione ovvero dell'abbonamento, costringerà lo stesso a contabilizzare correttamente tale entrata.

Nell'ottica poi del monitoraggio, esso è effettivamente possibile solo se i dati sono acquisiti dall'Amministrazione con modalità informatiche; ciò può avvenire o nel momento del pagamento, stabilendo particolari modalità di effettuazione, o nel momento di acquisizione della dichiarazione, richiedendone la specifica indicazione in essa.

Per le spese di ristrutturazione edilizia è stata scelta, molto probabilmente per motivi di tempestività, la prima strada; per le spese in esame potrebbe essere seguita la seconda, chiedendo l'indicazione, nella dichiarazione dei redditi di chi chiede la detrazione, del codice fiscale del percipiente.

E' evidente che si tratterebbe dell'ennesimo dato da inserire in dichiarazioni già "lunari", ma se ciò può servire per colpire società e associazioni "sommerse" o comunque irregolari, a favore di quelle che invece si sforzano di rispettare ogni adempimento, non possiamo che salutare tale obbligo con soddisfazione.

Cogliamo l'occasione per ricordare un aspetto che non muta rispetto al passato, ma al quale talvolta non viene prestata la dovuta attenzione.

Sappiamo che tali corrispettivi rientrano nell'area istituzionale e non commerciale se, a norma dell'art. 148, III comma, del TUIR, percepiti per "*attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che ... fanno parte di una unica organizzazione .... nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali*".

Nel caso in esame, ovvero di pagamenti effettuati da altri (di norma i genitori) per l'iscrizione o l'abbonamento di minorenni, si pone il problema di chi debba essere iscritto, associato, partecipante o comunque tesserato: il ragazzo o chi paga la quota?

Una attenta lettura della norma ("*attività svolte ... verso pagamento di corrispettivi specifici ... nei confronti di*", e non "*da parte di*") ci fa propendere per la prima risposta: iscritto, associato, partecipante o comunque tesserato deve essere il ragazzo che fa attività sportiva.

Difficilmente sostenibile ci pare infatti una diversa interpretazione, talvolta proposta da qualche interprete, secondo cui l'attività verrebbe svolta a favore del genitore, che a sua volta avrebbe la possibilità di far fare sport al ragazzo, e sarebbe quindi il genitore a dover essere iscritto, associato, partecipante o comunque tesserato: a parte la "contorsione" di tale costruzione, come iscrivere, associare o ancor peggio tesserare (se non come socio meramente sostenitore) qualcuno che non svolge alcuna attività sportiva?

### **4) La tutela della salute: un nuovo concetto di sport**

Il quarto aspetto, a cui abbiamo accennato in apertura, discende da due incisi della Relazione, che ribadiscono in modo chiaro il medesimo concetto.

Al punto 2 si afferma che "*la norma persegue lo scopo di promuovere ... l'attività sportiva dilettantistica tra i ragazzi ... per gli intuibili effetti di tale pratica, sia sotto l'aspetto di **tutela della salute**, in sè considerata, sia sotto l'aspetto della maggior diffusione possibile della cultura dello sport*"

E successivamente, dopo la motivazione dell'interpretazione estensiva già riportata al precedente punto 1, così si prosegue: "*fermo restando che la stessa deve essere interpretata in modo coerente con la ratio che essa sottende, valutata nella più ampia prospettiva della **tutela del diritto alla salute**, di cui all'art. 32 della Costituzione*"

## Le Associazioni sportive dilettantistiche

L'attività sportiva dilettantistica viene quindi espressamente collegata alla tutela della salute. Se pensiamo che la legge istitutiva del CONI ne individua i compiti nell' *"organizzazione e potenziamento dello sport nazionale e l'indirizzo di esso verso il perfezionamento atletico con particolare riguardo al miglioramento fisico e morale"*, il cambiamento appare di grande rilievo. Da sport tutelato nel suo aspetto agonistico e di "scuola di vita", a sport dilettantistico come **tutela della salute**.

In questo contesto mi pare evidente il riconoscimento del ruolo sociale, degno della più ampia tutela a norma dell'art. 32 della Costituzione, delle palestre nelle quali non viene assolutamente svolta attività agonistica (c.d. centri fitness o wellness), come pure delle piscine nelle quali la destinazione alla pratica agonistica diviene spesso secondaria rispetto al c.d. "nuoto libero" e alle altre pratiche sportive svolte in acqua (aquagym, ecc.).

### **5) Le questioni non affrontate**

Infine, nel silenzio di Decreto e Relazione ma nel rispetto del generale criterio di interpretazione estensiva che li pervade, riteniamo di poter dare risposta positiva, ancorchè non supportata da una conferma ufficiale, alle altre questioni che erano state sollevate fin dall'emanazione della norma:

- il tetto di 210 euro annui di spesa dovrebbe essere per ogni soggetto che effettua il pagamento, secondo i principi generali degli oneri deducibili e che danno diritto a detrazione, e quindi: due genitori e un ragazzo, 420 euro complessivi, un genitore e tre figli, 210 euro complessivi
- nessuna limitazione geografica (la palestra può ben essere all'estero)
- nessuna necessità che il ragazzo sia a carico di chi paga, o che sia ad esso legato da vincoli di parentela: ci rendiamo conto che può apparire paradossale, ma la lettera e lo spirito della norma (incentivare l'attività sportiva dei giovani) non possono portarci ad una interpretazione diversa.

## SPONSORIZZAZIONI NELLO SPORT DILETTANTISTICO

Uno dei maggiori problemi che incontrano le associazioni sportive dilettantistiche, rispetto a quelle professionistiche, nella gestione della loro attività è quello di reperire i fondi necessari per il proprio sostenimento. Gli incassi derivanti dall'attività sportiva svolta con pubblico pagante, i diritti radiotelevisivi, le offerte milionarie da parte degli sponsor, grazie anche alla visibilità offerta, sono strumenti propri dello sport professionistico e non sono, certo, alla portata delle società e degli altri enti che operano nel settore dello sport dilettantistico.

Tali soggetti, pertanto, sono obbligati, ed ancora di più lo saranno per il futuro, ad industriarsi per "convincere" soggetti esterni a finanziare la realizzazione d'eventi.

Tra le principali fonti a disposizione delle società e degli enti che operano nel settore dilettantistico, aggiuntive a quelle tipiche, per il reperimento di fondi ci sono le sponsorizzazioni.

Il contratto di sponsorizzazione è un contratto atipico, che non trova cioè, una sua disciplina nel codice civile se non nei principi generali del contratto conformemente al dettato dell'art.1322, comma 2, c.c.. Pertanto la sponsorizzazione è un contratto con il quale una parte, sponsor, si obbliga nei confronti dell'altra parte, sponsorizzato, alla corresponsione di una somma in denaro o altri beni, in cambio della promozione, nei confronti del pubblico, della propria immagine o utilizzo del proprio nome, marchio o altro segno distintivo. Si tratta quindi di un contratto a prestazioni corrispettive con obblighi a carico di entrambe le parti ed è proprio questo elemento che distingue le sponsorizzazioni dalle spese di rappresentanza. Da ciò derivano, come vedremo, importanti conseguenze circa il trattamento fiscale delle spese sostenute da chi eroga fondi a favore di società o associazioni sportive dilettantistiche.

La sponsorizzazione può prevedere l'obbligo da parte dello sponsor di erogare una somma in denaro oppure la consegna alla controparte di propri prodotti o beni, è il caso della cosiddetta sponsorizzazione tecnica, che si configura pertanto come un'operazione permutativa atipica che necessita in ogni caso dell'emissione di una fattura fra le parti. Non è richiesta la forma scritta del contratto, essa è libera, anche se è sempre consigliabile utilizzare la forma scritta al fine di definire esattamente gli obblighi ed i diritti che gravano e che sono vantati dalle parti, allo scopo di evitare il sorgere di contestazioni tra esse.

**Ai fini delle imposte dirette** (Irppef o Ires), dobbiamo fare una distinzione tra il trattamento della somma erogata dallo sponsor all'assoggettamento della stessa per lo sponsee.

La normativa di riferimento applicabile allo sponsor è senz'altro quella sancita dall'art. 90, c.8 della L.289/2002 che cita testualmente: "*il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società o associazioni sportive dilettantistiche ... costituisce per il soggetto erogante (sponsor), fino ad un importo annuo complessivamente non superiore ad € 200.000,00 spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine e dei prodotti del soggetto erogante, mediante una specifica attività del beneficiario*".

Pertanto la normativa introduce una presunzione assoluta di assimilazione alle spese di pubblicità delle somme erogate da uno sponsor che produce reddito d'impresa, fino ad un importo massimo di € 200.000,00, eventuali somme eccedenti tale importo in assenza dei richiesti presupposti di forma (regolare contratto) e di sostanza (effettivo svolgimento della prestazione comprovato da idonea documentazione e inerenza della spesa in relazione al reddito d'impresa) necessari alla qualificazione delle somme erogate quali spese di pubblicità potrebbero essere considerate spese di rappresentanza o addirittura non deducibili con conseguenze rilevanti ai fini della deducibilità delle stesse per lo sponsor. Le spese di *pubblicità* sono, infatti, integralmente deducibili nell'esercizio di competenza, ovvero in quote costanti nell'esercizio di competenza e nei quattro successivi; mentre le *spese di rappresentanza* sono deducibili nel limite di 1/3, sempre in quote costanti nell'esercizio di competenza e nei quattro successivi.

Per lo sponsorizzato, anche a seguito della recente R.A.E. 88/E dell'11/07/2005, le sponsorizzazioni vengono considerate una forma atipica di pubblicità commerciale e quindi, anche ai sensi dell'art.148, comma 4 del Tuir, sono sempre considerate attività commerciale; in quanto tale concorrono alla formazione del reddito delle associazioni sportive dilettantistiche e delle società sportive senza scopo di lucro.

Si ricorda inoltre che la L. 398/1991, nonché l'art.25 della L.133 del 1999 prevedono una sorta di "decommercializzazione", ai fini della determinazione del reddito imponibile (pertanto solamente ai fini Ires), dei proventi percepiti dalle associazioni sportive dilettantistiche, estesa

## Le Associazioni sportive dilettantistiche

anche alle società sportive dilettantistiche, fino alla concorrenza del limite di € 51.645,69 purchè siano rispettati i seguenti presupposti:

- i proventi devono essere percepiti nello svolgimento di attività commerciale connessa agli scopi istituzionali dell'ente;
- le associazioni sportive dilettantistiche devono essere riconosciute da un ente di promozione sportiva (anche se non riconosciute dal C.O.N.I.);
- proventi derivanti da un numero di eventi non superiore a 2.

**Ai fini IVA** la sponsorizzazione è considerata una forma atipica di pubblicità commerciale che, ai sensi dell'art. 4, comma 5, lett. i) del DPR 633/1972, è considerata sempre attività commerciale, a prescindere dal soggetto che la pone in essere. Si rende però necessaria una distinzione tra spese di pubblicità e di sponsorizzazione delle somme incassate dallo sponsorizzato in quanto la L.398/1991 prevede una diversa detrazione forfetaria.

Secondo l'orientamento della Corte di Cassazione (Sent. N. 428 e 429 del 19/1/1996 e 6958 del 1/8/1996 e) si ha

**pubblicità** se l'attività promozionale è, rispetto all'evento, in rapporto di semplice occasionalità (cartelli collocati ai margini di un campo sportivo, pubblicazioni promozionali dell'evento sportivo, manifesti, striscioni ecc);

**sponsorizzazione** se tra promozione di un nome o di un marchio e l'avvenimento agonistico viene istituito uno specifico "abbinamento" (nome dello sponsor sulle maglie, borse ecc.). In tal caso si verifica una relazione di connessione con lo spettacolo stesso in quanto l'impresa sponsorizzante utilizza il soggetto sponsorizzato, e/o gli atleti dell'associazione, quale veicolo della propria immagine.

Per lo *sponsorizzato* è sancito quale regime agevolativo, la possibilità, per chi opta per le agevolazioni di cui alla L.398/1991, di detrarre dall'IVA a debito ai sensi dell'art.74 del D.P.R. 633/72:

- forfetariamente un'iva a credito nella misura del 10% dell'iva a debito sulle sponsorizzazioni, anche tecniche;
- forfetariamente un'iva a credito nella misura del 50% dell'iva a debito sulle prestazioni di pubblicità.

Per quanto riguarda le c.d. sponsorizzazioni tecniche, che come inizialmente specificato, prevedono lo scambio di beni (sponsor) dietro prestazioni di servizi (sponsorizzato) queste si configurano come operazioni permutative atipiche, soggette ad imposizione fiscale ai sensi dell'art. 2, co. 1 del DPR 633/1972: non essendoci esborso di denaro, il corrispettivo è rappresentato dal valore normale dei beni e servizi ceduti (art. 13, co. 2 dett. d del DPR. 633/1972) e vanno regolate con emissione di regolare fattura da entrambe le parti.

## **ASPETTI FISCALI DEI BAR DEI CIRCOLI SPORTIVI**

Una recente sentenza della Corte di Cassazione (n. 612 del 13/01/2006) affronta per l'ennesima volta il tema della rilevanza fiscale dell'attività di bar svolta da circoli nei confronti di associati.

In tale sede, in accoglimento delle posizioni dell'amministrazione finanziaria, si consolida l'orientamento in favore dell'imponibilità delle predette attività.

Infatti tale pronuncia è conforme a quanto già evidenziato nelle precedenti sentenze nn.19840-19843 del 12/10/2005.

Facendo un passo indietro la Suprema Corte di Cassazione, con le sentenze del 2005 nn.19840 e 19843 ha rivisto completamente la propria interpretazione circa la qualificazione tributaria IRES/IVA da attribuire alle gestioni di bar presso circoli associativi.

Infatti, le predette sentenze, esprimono interpretazioni completamente disomogenee rispetto a quanto indicato nelle precedenti pronunce della medesima Cassazione sentenze Sez. Tributaria n.18560 del 20/09/2005 e n.280 del 13/01/2004, lasciando operatori e consulenti nella più ampia incertezza operativa.

Le argomentazioni in favore dell'imponibilità emerse nelle pronunce della Cassazione nn.19840/2005 e 19843/2005 sono state le seguenti:

### **La rilevanza IRES**

La sentenza della Cassazione n.19843/2005 esamina l'imponibilità IRES delle gestioni di bar effettuate all'interno di enti associativi di cui all'art.148 comma 3) del TUIR in favore di associati. Pertanto, partendo dal generico riferimento normativo che qualifica non commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, purché rivolte ad iscritti, associati e partecipanti, la Cassazione giunge a delle conclusioni interpretative estremamente restrittive. Infatti, si precisa che il beneficio della non imponibilità IRES riguarda solo le attività effettuate in conformità ed in attuazione alle finalità istituzionali e la gestione di un bar, in quanto avente inequivoca natura commerciale, non può ritenersi coerente e farsi rientrare tra le finalità istituzionali di un'associazione culturale, assistenziale o sportiva. Secondo la Cassazione, sono irrilevanti ai fini IRES solo quelle gestioni di bar che soddisfino contemporaneamente i seguenti requisiti:

- 1) deve trattarsi di prestazioni di servizi che realizzino le finalità istituzionali;
- 2) non deve riscontrarsi una specifica organizzazione;
- 3) la gestione deve avvenire verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

In altre parole, la non imponibilità IRES si riscontra solo se soddisfatte le condizioni previste dall'art.143 comma 1) secondo periodo del TUIR (prestazioni di servizi non rientranti tra quelle indicate nell'art.2195 del C.C.).

### **La rilevanza IVA**

Nella sentenza n.19840/2005 la Cassazione qualifica la gestione di bar come rilevante ai fini IVA. In proposito, si sottolineano i seguenti requisiti qualificanti ai fini dell'imponibilità IVA:

- 1) la gestione di un esercizio di bar ha un'inequivocabile natura commerciale e non può ritenersi coerente e farsi rientrare tra le finalità di un'associazione culturale, assistenziale o sportiva;
- 2) il beneficio dell'esclusione da IVA è da attribuire solo a quelle somministrazioni effettuate nei confronti degli associati inidonee ad evidenziare un utile economico, in quanto prive di organizzazione e caratterizzate da corrispettivi non eccedenti i costi di diretta imputazione.

Nella sentenza 612/2006 la Corte aggiunge ulteriori presupposti per la tassazione di questi proventi, riconducibili alla mancanza di uno statuto e all'assenza di controllo degli accessi presso il circolo.

### **L'importanza dello Statuto**

Per quanto attiene l'eventualità di considerare l'attività di somministrazione come attuativa delle finalità istituzionali, la Cassazione contesta al circolo ricorrente sia la mancanza di un proprio statuto, sia l'incoerenza dell'oggetto associativo rispetto all'attività di bar svolta nei confronti degli associati. Secondo la Corte, già sulla base di queste prime considerazioni si determinano

## Le Associazioni sportive dilettantistiche

elementi sufficienti per qualificare come commerciale l'attività di bar. Infatti, secondo la normativa tributaria, l'elemento di non rilevanza fiscale discende tra l'altro dallo svolgimento di attività rese in conformità alle finalità istituzionali. Ecco quindi evidenziata, ai fini della fruizione dei benefici tributari, sia l'importanza di statuti e atti costitutivi, sia l'esigenza di stabilire oggetti associativi idonei a delimitare con chiarezza gli ambiti di operatività dei sodalizi.

### **L'accesso dalla via pubblica**

Quale elemento aggiuntivo della rilevanza tributaria, la Cassazione si sofferma a descrivere nel dettaglio le conseguenze di carattere fiscale derivanti dalla presenza di un accesso pubblico e non controllato nei luoghi in cui è effettuata la somministrazione. Secondo la Corte se all'accesso sulla via pubblica si associa la presenza di cartelloni pubblicitari e l'applicazione di prezzi di mercato, la qualificazione commerciale per l'attività di somministrazione deve ritenersi scontata.

### **Riassumendo pertanto:**

<b>- LE SOMMINISTRAZIONI NON IMPONIBILI -</b>
<b><i>Requisiti essenziali delle somministrazioni non imponibili:</i></b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Devono essere effettuate solo nei confronti di associati o soggetti assimilati;</li><li>- Nei locali dove avviene la somministrazione devono essere previsti dei meccanismi idonei ad evitare l'accesso di soggetti non soci;</li><li>- Deve mancare l'organizzazione (nel senso aziendale del termine);</li><li>- L'attività non deve essere riconducibile tra quelle elencate dall'art.2195 del C.C.;</li><li>- Devono essere praticati prezzi non eccedenti i costi di diretta imputazione (assenza di ricarico);</li><li>- Deve essere statutariamente prevista e consentita, pertanto essere svolta in diretta attuazione delle finalità istituzionali.</li></ul>