

8 La disciplina tributaria delle associazioni sportive dilettantistiche

8.1 La normativa che disciplina le associazioni sportive dilettantistiche

Le associazioni sportive dilettantistiche sono destinatarie di una particolare disciplina tributaria, che può essere sintetizzata in questo percorso normativo:

✓ **Legge 16 dicembre 1991, n. 398**

La l. n. 398/1991, nella sua originaria stesura, ha stabilito una disciplina tributaria specifica per le associazioni sportive dilettantistiche, non aventi scopo di lucro, e le relative sezioni.

La predetta normativa ha subito, nel tempo, dei successivi interventi legislativi, che ne hanno modificato, parzialmente, il contenuto.

La normativa così delineata stabilisce che le agevolazioni formali e sostanziali si applicano alle associazioni sportive dilettantistiche – e alle relative sezioni – aventi le seguenti caratteristiche:

- a) forma giuridica di cui all'art. 73, comma 1, lettera c), del t.u.i.r. (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);
- b) affiliazione alle federazioni sportive nazionali riconosciute dal Coni o agli enti nazionali di promozione sportiva;
- c) esercizio di attività sportiva dilettantistica;
- d) conseguimento, nel periodo di imposta precedente, di proventi commerciali di importo non superiore a un determinato limite.

I soggetti aventi i requisiti sopra specificati possono, in base alla normativa di cui alla l. n. 398/1991 e successive modificazioni, optare per l'applicazione dell'Iva e dell'imposta sul reddito in modo forfetario. Questo particolare regime fiscale prevede:

- l'esonero dagli obblighi contabili previsti dal d.P.R. n. 600/1973 e da quelli previsti dal Titolo II del d.P.R. n. 633/1972, eccetto che per le seguenti operazioni, per le quali sussiste l'obbligo di emissione della fattura:

- prestazioni di sponsorizzazione, cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, prestazioni pubblicitarie;
- applicazione dell'Iva sui proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciale con le modalità di detrazione di cui all'art. 74, comma 6, del d.P.R. n. 633/1972;
 - determinazione del reddito imponibile, ai fini dell'imposta sul reddito, attraverso l'applicazione, all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciale, del coefficiente di redditività del 3 per cento, cui si deve aggiungere l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

✓ **Art. 25, legge 13 maggio 1999, n. 133 (Collegato fiscale alla finanziaria per il 1999)**

La normativa contenuta nell'art. 25 della l. n. 133/1999 ha ampliato l'ambito soggettivo di applicazione del regime di cui alla l. n. 398/1991 ed inoltre ha stabilito l'esclusione dalla formazione del reddito imponibile:

- dei proventi conseguiti nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, nell'ambito di due manifestazioni per periodo di imposta e per un ammontare complessivo determinato;
- dei proventi conseguiti a seguito di raccolte pubbliche di fondi.

La normativa in esame ha, inoltre, modificato il limite dei proventi rilevanti ai fini dell'applicazione del regime forfetario e il coefficiente da applicare all'ammontare dei proventi commerciali per il calcolo del reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito.

✓ **Decreto Min. fin. 10 novembre 1999**

Il decreto ha stabilito il limite annuo complessivo di proventi commerciali – previsti dall'art. 25 della l. 133/1999 – che non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

✓ **Decreto Min. fin. 26 novembre 1999, n. 473**

Il decreto, consistente nel "*Regolamento recante norme di attuazione dell'art. 25 della legge n. 133/1999*", ha stabilito, tra l'altro, delle precise disposizioni in merito alle modalità di effettuazione dei pagamenti e dei versamenti.

✓ **Circolare Min. fin. 6 dicembre 1999, n. 213/E**

La circolare ha disciplinato la decorrenza delle disposizioni legislative.

✓ **Circolare Min. fin. 29 dicembre 1999, n. 247/E**

La circolare ha fornito chiarimenti su alcuni argomenti riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche, in particolare la modalità di effettuazione della ritenuta sui compensi corrisposti a terzi.

✓ ***D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544***

La normativa ha dettato il regolamento riguardante alcuni adempimenti delle associazioni sportive dilettantistiche.

✓ ***Circolare Min. fin. 8 marzo 2000, n. 43/E***

Questa circolare ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alla corretta applicazione della normativa dettata dall'art. 25 della l. n. 133/1999.

✓ ***Art. 37 legge 21 novembre 2000, n. 342***

La norma ha stabilito ulteriori disposizioni tributarie in materia di associazioni sportive dilettantistiche. In particolare, la normativa è intervenuta sui seguenti argomenti: erogazioni liberali, indennità di trasferta, proventi non commerciali, modalità di effettuazione dei pagamenti e dei versamenti.

✓ ***Art. 90 legge 27 dicembre 2002, n. 289***

L'art. 90 della legge finanziaria per il 2003 ha recato disposizioni in materia di attività sportiva dilettantistica, disciplinando, sotto il profilo giuridico, le associazioni e le società sportive dilettantistiche, agevolando lo sviluppo del settore, anche attraverso interventi in materia tributaria diretti ad ampliare l'ambito soggettivo ed oggettivo dei benefici fiscali in favore dello sport dilettantistico. Le disposizioni contenute nell'art. 90 della l. n. 289/2002 hanno disciplinato, per la prima volta, sotto il profilo giuridico le associazioni e le società sportive dilettantistiche, individuando le tipologie soggettive operanti nel settore dello sport dilettantistico.

✓ ***Circolare Agenzia delle entrate 22 aprile 2003, n. 21***

La circolare ha fornito chiarimenti sugli argomenti trattati nell'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

✓ ***Legge n. 128 del 21 maggio 2004***

La legge medesima ha completato il quadro giuridico e fiscale degli enti operanti nel settore dello sport dilettantistico.

8.2 I requisiti soggettivi e oggettivi delle associazioni sportive dilettantistiche

8.2.1 Premessa

Al fine del riconoscimento a pieno titolo della qualifica giuridica e fiscale di "associazione sportiva dilettantistica", l'ente che aspiri alla suddetta definizione deve rispettare alcuni requisiti inderogabili, che, per semplicità di esposizione, sono suddivisi nei seguenti tre raggruppamenti:

1. i requisiti “storici”, già in vigore prima dell’introduzione della legge n. 289 del 27 dicembre 2002, che, come noto, ha disciplinato giuridicamente le associazioni sportive dilettantistiche;
2. i requisiti “civilistici”, in vigore con la l. n. 289/2002;
3. i requisiti “contabili-fiscali”.

8.2.2 I requisiti preesistenti

Per ottenere il riconoscimento di “associazione sportiva dilettantistica”, l’ente deve preliminarmente rispettare i requisiti seguenti:

- a) riconoscimento dal Coni o dalle federazioni sportive nazionali o dagli enti nazionali di promozione sportiva;
- b) opzione prevista dalla l. n. 398/1991;
- c) attività sportiva in forma dilettantistica;
- d) conseguimento, nel periodo di imposta precedente, di proventi commerciali al di sotto di un certo limite;
- e) redazione dell’atto costitutivo e dello statuto nella forma dell’atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata;
- f) uniformità degli statuti alle clausole indicate nell’art. 148, comma 8, del t.u.i.r.

8.2.3 I requisiti civilistici introdotti dall’art. 90 della l. n. 289/2002

I requisiti di carattere legale, al fine del riconoscimento della qualifica giuridica di ente non commerciale, riguardano:

- a) la forma giuridica da adottare;
- b) i requisiti dello statuto;
- c) i divieti per gli amministratori;
- d) la denominazione sociale;
- e) i rapporti con il Coni e gli enti sportivi;
- f) le modalità di approvazione dello statuto e le modalità di affiliazione;
- g) i provvedimenti da adottare in caso di irregolarità nella gestione.

Al fine di una attenta disamina dei sopra indicati requisiti, si rimanda al capitolo, inserito nella parte prima, dedicato ai profili civilistici delle associazioni sportive dilettantistiche.

8.2.4 I requisiti di carattere contabile e fiscale

Sempre al fine del riconoscimento della qualifica giuridica e fiscale di “associazione sportiva dilettantistica”, l’ente che aspiri alla suddetta definizione deve rispettare, inoltre, un’ulteriore condizione di carattere fiscale e che attiene alle modifiche introdotte dall’art. 90 della l. n. 289/2002 alla l. n. 398/1991.

Per effetto del combinato disposto della normativa di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modifiche, da ultimo quelle apportate dall'art. 90 della l. n. 289/2002, le disposizioni di cui alla l. n. 398/1991 medesima si applicano a condizione che i proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali, realizzati nel periodo di imposta precedente, non abbiano superato l'importo di 250 mila euro.

Il conseguimento, nel periodo di imposta precedente e nei successivi, di proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali non superiori a 250 mila euro, permette all'ente di ottenere, anche dal punto di vista fiscale, la qualifica di "associazione sportiva dilettantistica".

Al verificarsi della suddetta condizione, l'associazione sportiva dilettantistica può applicare il regime contabile stabilito dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, che prevede il sistema forfetario di determinazione del reddito e la semplificazione degli adempimenti contabili.

8.2.5 I requisiti ai fini della tracciabilità dei pagamenti: entrate e uscite su conti correnti bancari o postali

L'articolo 25, comma 5, della legge n. 133 del 1999, modificato dalla Legge di Stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190), dispone che i pagamenti effettuati a favore delle associazioni sportive dilettantistiche, nonché i versamenti da queste operati, se di importo superiore a euro 1.000,00, sono eseguiti tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'Amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli (carte di credito, bancomat, assegni non trasferibili intestati all'associazione sportiva dilettantistica).

In sostanza, l'art. 25, comma 5, della legge n. 133 del 1999 impone il ricorso a mezzi di pagamento che consentano la tracciabilità delle movimentazioni di denaro al fine di garantire lo svolgimento di efficaci controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il mancato rispetto delle predette disposizioni comporta:

- la decadenza dalle agevolazioni di cui alla legge n. 398/1991,
- l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 471/1997.

La violazione del precetto sulla tracciabilità ha, quale conseguenza, la perdita della possibilità di applicare il regime forfetario, di cui alla legge n. 398/1991, dal mese successivo a quello in cui si è verificato l'evento ¹.

1. Ris. Agenzia delle entrate n. 102/E del 19 novembre 2014.

8.3 Il regime contabile e fiscale di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398

8.3.1 Il regime forfetario in generale

L'associazione sportiva dilettantistica annovera, tra i requisiti al fine del riconoscimento della sua qualifica, il *conseguimento, nel periodo di imposta precedente, di proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciale non superiori a 250 mila euro.*

Il regime contabile da applicare alle associazioni sportive dilettantistiche, a questo proposito, è quello stabilito dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398 che prevede il sistema forfetario e la semplificazione degli adempimenti contabili.

Il regime forfetario e le semplificazioni degli adempimenti di cui alla legge n. 398 del 1991 si sostanziano nelle seguenti **agevolazioni**:

- esonero dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili prescritti dagli artt. 14, 15, 16, 18 e 20 del d.P.R. n. 600/1973. L'esonero comprende: libro giornale, libro degli inventari, registro dei beni ammortizzabili;
- esonero dagli obblighi di cui al titolo II del d.P.R. n. 633/1972 (fatturazione delle operazioni, registrazione delle fatture e dei corrispettivi), eccetto che per alcune prestazioni tassativamente indicate: sponsorizzazione, cessione o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, prestazioni pubblicitarie;
- annotazione delle operazioni commerciali nell'apposito modello di cui al decreto ministeriale 11 febbraio 1997;
- ai fini delle imposte sui redditi, applicazione sull'ammontare dei proventi di natura commerciale di un coefficiente di redditività del 3 per cento;
- ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, applicazione delle disposizioni previste dall'art. 74, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

8.3.2 La disciplina Iva

Le associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per la legge n. 398/1991 applicano, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, le disposizioni previste dall'art. 74, comma 6 del d.P.R. n. 633/1972.

L'art. 74, comma 6, prevede che, agli effetti della determinazione dell'Iva, la detrazione di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 633 è forfettizzata con l'applicazione di una detrazione in via ordinaria pari al 50 per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili.

In pratica, le associazioni sportive dilettantistiche in regime forfetario emettono fattura per le operazioni di natura commerciale, calcolando l'Iva nei modi ordinari. Al momento del versamento, determinano l'Iva da versare applicando all'Iva a debito, derivante dai proventi commerciali, la detrazione forfetaria del 50 per cento.

La disposizione di cui all'art. 74 del d.P.R. n. 633/1972 prevede, inoltre, una specifica percentuale di detrazione forfetaria per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica in misura pari a 1/3 dell'imposta relativa alle operazioni stesse.

L'associazione sportiva dilettantistica, quindi, in sede di versamento dell'Iva a debito, applicherà la detrazione pari a 1/3 per le operazioni di cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva o trasmissione radiofonica.

Per i proventi commerciali generici, comprese le prestazioni pubblicitarie e le prestazioni di sponsorizzazione, la detrazione è pari al 50 per cento.

La percentuale di detrazione forfetaria del 50 per cento per le operazioni di sponsorizzazione si rende applicabile a quelle per le quali la fattura è stata emessa successivamente al 13 dicembre 2014 (a condizione che prima non sia intervenuto il pagamento).

8.3.3 Riassunto del regime fiscale agevolato di cui alla l. n. 398/1991

La legge 16 dicembre 1991, n. 398, come visto, prevede un regime fiscale agevolato a favore delle associazioni sportive dilettantistiche.

Nel corso degli anni, il predetto regime è stato ampliato ed esteso anche ad altri soggetti con attività non lucrative.

Soggetti interessati

- ✓ associazioni sportive dilettantistiche non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti;
- ✓ società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro ai sensi dell'art. 90 della l. n. 289/2002;
- ✓ associazioni senza scopo di lucro;
- ✓ pro-loco.

Le agevolazioni fiscali: imposte sui redditi (IRES)

✓ Regola generale

Il reddito imponibile è determinato forfettariamente, nella misura pari al 3 per cento dell'ammontare complessivo dei proventi conseguiti durante il periodo d'imposta nell'ambito dell'attività commerciale e aggiungendo a tale percentuale l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

✓ Associazioni sportive e società sportive dilettantistiche

Non concorrono a formare il reddito imponibile, per un numero di eventi complessivamente non superiori a due per anno e per un importo non superiore a 51.645,69 euro:

- a) i proventi realizzati dalle associazioni sportive e dalle società sportive dilettantistiche nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- b) i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata occasionalmente anche mediante offerte di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze, o campagne di sensibilizzazione.

Società sportive costituite in forma di società di capitali

Con riferimento alle sole società sportive costituite in forma di società di capitali, si deve tenere presente che, in quanto società di capitali, per esse tutti i proventi, da qualsiasi fonte provengano, costituiscono redditi di impresa.

Pertanto esse sono tenute ad applicare il coefficiente di redditività del 3 per cento su tutti i proventi e componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo.

Le agevolazioni fiscali: IVA

Gli enti che adottano il regime fiscale di cui alla l. n. 398/1991 determinano l'Iva dovuta, relativamente a tutte le attività commerciali esercitate, secondo i criteri forfettari indicati all'art. 74, comma 6, del d.P.R. n. 633/1972.

In sostanza, è prevista una detrazione forfetaria dell'imposta secondo le percentuali che seguono:

- ✓ cessione di beni e servizi in generale: detrazione forfetaria del 50 per cento dell'imposta;
- ✓ cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica: detrazione forfetaria pari a 1/3 dell'imposta.

Adempimenti

Gli adempimenti fiscali e contabili previsti dalla l. n. 398/1991 sono i seguenti:

- ✓ versamento trimestrale dell'Iva mediante modello F24, entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento (con possibilità di compensazione con altri tributi);
- ✓ numerazione progressiva e conservazione delle fatture di acquisto a norma dell'art. 39 del d.P.R. n. 633/1972;
- ✓ annotazione, anche con un'unica registrazione entro il giorno 15 del mese successivo, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, nel prospetto di cui al decreto ministeriale 11 febbraio 1997, opportunamente integrato, con annotazione distinta di eventuali proventi non costituenti reddito imponibile, delle plusvalenze patrimoniali e delle operazioni intracomunitarie;
- ✓ presentazione, nei termini di legge, delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap.

Società sportive dilettantistiche

Per le società sportive di capitali resta fermo l'obbligo di tenuta delle scritture contabili previste dal codice civile.

Requisiti: proventi di natura commerciale non superiori a 250 mila euro

Ai fini dell'applicazione del regime agevolato di cui alla l. n. 398/1991, gli enti interessati non devono avere conseguito, nel periodo d'imposta precedente a quello in cui si avvalgono di detto regime, proventi di natura commerciale per un importo superiore ai 250 mila euro.

I soggetti di nuova costituzione possono usufruire del regime forfetario in rassegna qualora ritengano di conseguire nel periodo d'imposta proventi commerciali per un ammontare non superiore a 250 mila euro.

Esercizio dell'opzione

Ai fini dell'esercizio dell'opzione, si applica il principio dei comportamenti concludenti stabilito dall'art. 1, comma 1, del d.P.R. n. 442/1997.

Pertanto, i soggetti che intendono avvalersi del regime agevolato, manifestano l'opzione attraverso la sua concreta attuazione sin dall'inizio del periodo di imposta o dell'attività, fermo restando l'obbligo di comunicazione dell'opzione ai sensi dell'art. 2 dello stesso d.P.R. n. 442/1997.

A tal fine, la comunicazione, considerato che i soggetti interessati sono esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale Iva, va effettuata a posteriori con le modalità e i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi, allegando a quest'ultima la specifica modulistica relativa alla dichiarazione Iva.