

PARTE IV
Dottrina

LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE TRA FISCO E TERZO SETTORE

*di Mauro Leone e Domenico Griffo,
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili
Studio Tributario Leone - Griffo*

SOMMARIO: 1. Definizione di associazione sportiva dilettantistica - 2. Evoluzione della normativa di riferimento delle associazioni sportive dilettantistiche - 3. Riconoscimento giuridico - 4. Trattamento dei compensi per indennità e rimborsi spese - 5. Erogazioni liberali in favore di associazioni sportive dilettantistiche. Bibliografia.

1. DEFINIZIONE DI ASSOCIAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA

L'associazione viene disciplinata dal codice civile dal art. 14 al 42 e il testo normativo distingue immediatamente due tipologie di associazioni:

- 1) riconosciute (artt. 14-35);
- 2) non riconosciute (artt. 36-42)¹.

La caratteristica dei due tipi è la natura dell'ente ovvero determinata dall'unione di più soggetti che si organizzano per poter meglio soddisfare una loro esigenza comune e per renderlo possibile formalizzano i loro accordi tramite la redazione di uno statuto² e dell'atto costitutivo, questo tipo di ente è per sua natura è annoverato tra gli enti non profit, tuttavia il legislatore più volte è intervenuto ponendo numerosi vincoli per cercare di limitare operazioni che determinavano elusioni fiscali da parte di associazioni³.

¹ La differenza sostanziale tra le due è determinata dalla personalità giuridica riconosciuta all'ente da parte dell'ordinamento statale, ovvero la nascita di un nuovo soggetto che possiede propri diritti e doveri. La nascita di un nuovo soggetto comporta naturalmente un iter relativo alla costituzione e al riconoscimento dell'associazione molto più complesso e articolato dettato dall'esigenza di maggiori vincoli e garanzie da offrire ai terzi; nella trattazione dell'articolo verranno indicate le procedure per procedere al riconoscimento giuridico.

² Lo statuto delle associazioni non riconosciute può non essere redatto per iscritto (cfr. art. 36 c.c.), ma la normativa speciale in materia di associazioni sportive dilettantistiche prevede l'obbligo della forma di atto pubblico o di scrittura autenticata o registrata (cfr. l.Lgs. 460/97); nel caso di associazioni riconosciute la scelta lo statuto deve essere redatto necessariamente come atto pubblico (cfr. art. 14 c.c.).

³ Verrà di seguito illustrata la particolare normativa fiscale e evidenziata la differenza tra attività istituzionale e commerciale.

La normativa non definisce in modo univoco e preciso cosa si intende per sport dilettantistico pertanto si può procedere ad una sua delimitazione escludendo quelle discipline che il Coni riconosce come specificatamente professionistiche, riportiamo come esempio un elenco certamente non esaustivo: il Calcio maschile dalla serie A alla C2, pallacanestro maschile di serie A1 e A2, ciclismo per quanto riguarda la gare su strada riconosciute dalla lega ciclismo, motociclismo campionati di velocità e motocross, boxe fino alla 3° serie per ogni categoria di peso e il golf.

Per quanto riguarda l'appellativo sportivo serve a delimitare il settore a cui questo tipo di associazione fa riferimento, ma come non è agevole definire l'ambito dilettantistico non è facile neanche darne una definizione precisa e univoca di sport.

Per sport infatti, si può intendere qualsiasi forma di attività fisica che abbia come obiettivo l'espressione e il miglioramento della condizione fisica e mentale con la promozione della socializzazione e/o con il conseguimento di risultati in competizioni a tutti i livelli⁴. In questa definizione rientrano una molteplicità di discipline, per evitare la possibilità di usufruire delle agevolazioni da associazioni che svolgono le attività più strane il legislatore ha previsto delle precise limitazioni; gli enti, infatti, per poter accedere ai vari regimi particolari devono essere riconosciuti dal CONI, dalle Federazioni sportive Nazionali o dagli enti di promozione sportiva⁵.

2. EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA DI RIFERIMENTO DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

Dopo averne dato una definizione che è risultata per la natura dell'oggetto il più astratta possibile dato la diversità e la numerosità di discipline sportive che possono essere promosse da questo tipo di ente, illustreremo quali siano le caratteristiche specifiche di questo tipo di associazioni dettate dall'evoluzione dell'articolata e complessa normativa vigente.

Cronologicamente la prima norma che regola le associazioni sportive dilettantistiche è il D.Lgs. 398/91 che ha introdotto i regimi speciali a cui possono aderire opzionalmente i singoli enti ; queste agevolazioni prevedono, se sono rispettati determinati vincoli, minori incombenze contabili e una riduzione dell'imposizione fiscale pari al 3% dei proventi di natura commerciale conseguiti dall'associazione⁶.

⁴ Definizione desunta dalla carta sportiva europea del consiglio d'Europa.

⁵ Vedi comma 1 lettera m) art 67 del D.P.R. 917/86 (TUIR)

⁶ Per poter usufruire di queste agevolazioni oltre a indicare nella dichiarazione IVA l'adesione

Successivamente nel 1997 è stato emanato un altro Decreto legislativo il 460 il quale ha stabilito che per poter usufruire delle agevolazioni contabili e fiscali gli statuti delle associazioni dovevano contenere alcune norme ed essere redatti in forma scritta per atto pubblico⁷ o scrittura privata autenticata⁷ o registrata⁸. Tra le principali integrazioni statutarie le più importanti sono quelle di seguito riportate:

- 1) il divieto assoluto di distribuire utili, avanzi di gestione o riserve tra gli associati;
- 2) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità;
- 3) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- 4) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
- 5) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

all'opzione devono sussistere i seguenti requisiti, l'associazione sportiva e relative sezioni non aventi scopo di lucro, deve essere affiliata alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, deve svolgere attività sportive dilettantistiche e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a Euro 250.000,00, lo statuto deve contenere alcune norme espressamente indicate dal D.Lgs. 460/97.

⁷ Questo tipo di atto deve essere stipulato presso un notaio.

⁸ Questo atto è redatto dagli associati e da essi sottoscritto deve essere presentato entro 30 giorni dalla data di redazione e sottoscrizione presso un qualsiasi Ufficio del Registro nel territorio dello Stato versando l'imposta di registro pari a Euro 168,00; questa procedura sicuramente più economica dell'atto notarile non può essere utilizzata in caso di associazione riconosciuta per la quale è necessario l'atto pubblico.

6) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

La norma prevedeva obbligatoriamente anche l'adeguamento degli statuti relativi alle associazioni già esistenti per poter continuare ad usufruire del trattamento privilegiato. L'ordinamento veniva ulteriormente aggiornato dalla Legge 133/1999 che disciplina le erogazioni liberali alle associazioni, raccolta fondi e i compensi erogati dalle associazioni agli atleti, istruttori e personale amministrativo gestionale⁹.

La normativa successiva in merito si è limitata ad modificare parti del testo e aggiornare alcuni valori e a convertirli in Euro¹⁰, o a dettarne alcuni chiarimenti o modalità attuative.

3. RICONOSCIMENTO GIURIDICO

Attraverso il riconoscimento giuridico l'associazione assume una personalità giuridica propria, nasce cioè un nuovo soggetto indipendente dagli associati, ovvero dotata di autonomia patrimoniale¹¹.

Dopo il riconoscimento i terzi creditori possono avvalersi per il loro soddisfacimento solo del patrimonio dell'associazione e chiamando in causa solo gli amministratori che hanno agito se è riscontrabile un comportamento contrario alle norme che regolano il contratto del mandato¹².

Il D.P.R. 361/2000 ha semplificato i procedimenti di riconoscimento delle persone giuridiche private e di approvazione delle modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto.

Il nuovo regolamento attua il decentramento della procedura di riconoscimento alle prefetture delle province a cui è attribuito il compito di verificare la sussistenza delle condizioni essenziali per il riconoscimento dell'ente e procedere all'iscrizione nel Registro delle persone giuridiche¹³.

⁹ Nella prima versione della legge era escluso il trattamento di favore per i compensi erogati al personale amministrativo gestionale la norma è stata ampliata dal comma 3 lettera a) del art. 90 della legge 289/02 (legge finanziaria 2003).

¹⁰ La legge 342 del 2000 ha elevato i limiti di esenzione dei compensi erogati dalle associazioni agli atleti istruttori da Euro 5.164,57 a Euro 7.500; la legge 289/02 ha incrementato i soggetti che possono usufruire dell'agevolazione vedi nota precedente.

¹¹ In una associazione non riconosciuta delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidamente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione.

¹² Il mandatario è tenuto ad eseguire il mandato con la diligenza del buon padre di famiglia; ma se il mandato è gratuito, la responsabilità per colpa è valutata con minor rigore (art. 1710 c.c.).

¹³ La norma consente la semplificazione delle procedure di riconoscimento per le associazioni, le

In base alla nuova normativa il riconoscimento giuridico non costituisce più concessione da parte dell'autorità statale e quindi non può essere soggetto a valutazioni di merito ma solo a valutazioni oggettive di sussistenza degli elementi previsti dalla legge¹⁴.

La nuova procedura prevede:

- 1) doppio binario per la procedura di riconoscimento in base a competenza legislativa e ambito territoriale di azione della organizzazione richiedente;
- 2) nel caso di competenza statale il riconoscimento è decentrato alle prefetture;
- 3) competenti per le modifiche statutarie e per le estinzioni sono le Regioni e le prefetture;
- 4) l'autorità che procede al riconoscimento provvede anche all'iscrizione al registro delle persone giuridiche, onere che precedentemente era a carico dell'ente riconosciuto;
- 5) il termine previsto ordinariamente per il riconoscimento dalla presentazione della domanda è di 120 giorni.

La procedure per il riconoscimento giuridico di una associazione che svolge la propria attività in ambito nazionale è necessario effettuare un'**istanza in bollo** sottoscritta dal legale rappresentante, indirizzata all'Ufficio Territoriale di Governo della provincia¹⁵ a cui si devono allegare i seguenti documenti:

- 1) Atto costitutivo e statuto redatti per atto pubblico (due copie di cui una autentica in bollo).
- 2) Relazione illustrativa sull'attività concretamente svolta e/o su quella che l'ente intende perseguire, debitamente sottoscritta dal legale rappresentante (due copie).
- 3) Relazione sulla situazione economica-finanziaria sottoscritta dal legale rappresentante dell'ente corredata da perizia giurata di parte qualora l'ente sia in possesso di beni immobili, nonché da certificazione bancaria comprovante l'esistenza, in capo all'ente stesso, di un patrimonio mobiliare.
- 4) Copia dei bilanci preventivi e dei conti consuntivi approvati nell'ultimo triennio o nel periodo intercorrente tra la costituzione e la richiesta di riconoscimento.

fondazioni e i comitati che, operando a livello ultraregionale o in materie non di competenza della regione, che con la vecchia normativa potevano ottenere il riconoscimento solo con Decreto del Presidente della Repubblica o dei Ministri competenti.

¹⁴ Spetta all'ente autorizzato al rilascio integrazione della documentazione con il certificato antimafia relativo ai componenti degli organi direttivi e di controllo dell'associazione da richiedere all'ufficio prefettizio competente e se lo ritenesse necessario il nullaosta ministeriale.

¹⁵ Ex prefettura.

- 5) Elenco dei componenti gli organi direttivi dell'ente, con indicazione del numero dei soci (qualora si tratti di associazione), sottoscritto dal legale rappresentante.
- 6) Autocertificazione da parte dei componenti di cui al punto 5, ai sensi del D.P.R. 28.12.2000 n.445 sulla inesistenza a loro carico di condanne penali e da parte del Presidente del Collegio dei Revisori dei Conti sulla propria iscrizione al relativo albo professionale.

4. TRATTAMENTO DEI COMPENSI PER INDENNITÀ E RIMBORSI SPESE

Per consentire un maggior sviluppo delle attività sportiva dilettantistica e diffondere presso la popolazione la cultura e la pratica dello sport il legislatore è intervenuto con la Legge 133/1999 e successive modificazioni introducendo un trattamento fiscale di favore per coloro che con la loro attività consentono lo sviluppo dello sport non professionale.

Le indennità, i rimborsi forfettari, i premi e i compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche o da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegue finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 7.500 euro. Non concorrono, altresì a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale¹⁶. Nel caso in cui i suddetti compensi superino detto importo per l'eccedenza fino a Euro 20.685,28, per un compenso complessivo pari a Euro 28.158,28, viene effettuata la ritenuta a titolo d'imposta¹⁷ con l'aliquota prevista per il primo scaglione d'imposta, pari attualmente al 23%, più l'addizionale regionale¹⁸; per compensi eccedenti i Euro 28.158,28, infine, è prevista l'applicazione di una ritenuta d'acconto¹⁹ più l'addizionale regio-

¹⁶ Vedi articolo 69 del DPR 22 dicembre 1986 n. 917 testo in vigore dal 1/01/2004.

¹⁷ L'imposta pagata da parte dell'associazione erogante è a titolo definitivo e i compensi percepiti dal soggetto non verranno inseriti nella propria dichiarazione dei redditi.

¹⁸ L'addizionale regionale può variare da regione a regione e talvolta ad esempio per la Lombardia è prevista anche una differenziazione per scaglioni di reddito.

¹⁹ La ritenuta d'acconto costituisce un acconto d'imposta versato dal committente in favore del percipiente e da quest'ultimo verrà utilizzato per decrementare le imposte dovute determinate in sede di dichiarazione annuale dei redditi.

nale, solo in quest'ultimo caso i compensi dovranno essere dichiarati nella dichiarazione dei redditi del percipiente cumulandosi con altri eventuali redditi. Per i redditi fino Euro 28.158,28 la normativa prevede il pagamento da parte dell'associazione della sola addizionale regionale non indicando quella comunale e poiché l'imposizione è a titolo definitivo tali redditi sono esentati da detta imposta, mentre non lo sono per la parte eccedente detto importo in quanto dovendo essere dichiarati nel modello UNICO concorrono alla formazione del reddito complessivo e quindi dell'imponibile delle due tipologie di addizionali.

5. EROGAZIONI LIBERALI IN FAVORE DI ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

Premesso che le associazioni sportive dilettantistiche, come tutte le associazioni, possono ricevere erogazioni liberali di qualunque importo, la normativa specifica prevede la possibilità da parte delle persone fisiche²⁰ che elargiscono i fondi la possibilità di beneficiare di deduzioni dalle imposte dirette.

Il beneficio può essere ottenuto se si rispettano le seguenti condizioni:

- a) importo massimo per cui spetta la detrazione è pari a Euro 1.500,00²¹;
- b) la detrazione prevista è pari al 19% della somma erogata;
- c) le modalità di versamento dell'accredito possono essere esclusivamente le seguenti²²:
 - bollettino di conto corrente postale
 - bonifico bancario
 - assegno non trasferibile
 - bancomat
 - carta di credito

TRATTAMENTO DEI PROVENTI DELL'ASSOCIAZIONE

Tra i proventi distinguiamo due sottogruppi il primo quello rientrante nello svolgimento dell'attività istituzionale e il secondo quello ottenuto da un'attività commerciale.

²⁰ La deducibilità per i soggetti titolari di reddito d'impresa è stata abolita con la legge 289/02 (legge finanziaria del 2003).

²¹ Se la somma oggetto di erogazione eccede tale importo la deduzione non potrà essere calcolata sull'eccedenza pertanto la deduzione massima potrà essere pari a Euro 285.

²² Le modalità di pagamento di seguito indicate consentono la possibilità tracciabilità dell'operazione di trasferimento fondi per l'intervento di soggetti terzi alla transazione, ciò non è possibile con l'assegno ordinario perché con la possibilità di girata non ha più la certezza del soggetto che ne incasserà l'importo.

L'associazione per lo svolgimento dell'oggetto sociale indicato nello statuto può ricevere da parte degli associati o da parte di altri enti privati e pubblici o da terzi contribuzioni senza che vi siano specifiche contro prestazioni specifiche nei confronti dei soggetti eroganti tali somme non sono imponibili; tra queste tipologie di entrate ricordiamo le più importanti:

- 1) quote associative²³;
- 2) contributi statali o da parte di altri enti pubblici;
- 3) erogazioni liberali da parte di terzi;
- 4) raccolta fondi mediante vendita prodotti pubblicitari, durante manifestazioni o mediante campagna di sensibilizzazione.

Per le somme relative al punto 3 e 4 sono soggette a ulteriori restrizioni infatti devono essere effettuate in un massimo di due eventi l'anno e per un importo complessivo non superiore a Euro 51.645,69²⁴. Tutte le operazioni sopra indicate se gli importi di ogni singolo incasso sono superiori a Euro 516,46 devono transitare tramite un conto corrente bancario o postale²⁵.

I proventi derivanti da attività non indicate nello statuto sono considerate ricavi commerciali e pertanto le associazioni devono seguire le regole previste per le imprese: contabilizzare le operazioni che le hanno generate per determinarne le imposte da versare; la norma compara ad attività commerciale anche tutte quelle attività che, sebbene per loro natura possono essere considerate istituzionali, sono effettuate nei confronti di terzi o di associati dietro il pagamento di un determinato corrispettivo.

Per le associazioni che presentano un volume d'affari di tipo commerciale inferiore a Euro 250.000,00 possono optare per l'agevolazione prevista dalla legge 398/91, indicandolo nella dichiarazione dei redditi, e essere dispensati dalla tenuta della contabilità ordinaria²⁶ e determinare le imposte applicando l'aliquota del 3% sul totale del fatturato.

²³ La quota associativa non può comprendere delle prestazioni specifiche a favore del associato ad esempio la retta per la partecipazione ad uno specifico corso.

²⁴ Per la parte eccedente o per gli eventi superiori a due le somme riscosse rientrano nell'attività commerciale e pertanto sono soggette a rendicontazione contabile e imponibili ai fini fiscali.

²⁵ Vedi modalità di versamento indicati nel paragrafo precedente.

²⁶ Anche se il volume d'affari dell'associazione non è vicino al limite previsto per l'applicazione dell'agevolazione prevista dalla legge 398/91 potrebbe essere conveniente introdurre un sistema contabile ordinario al fine di verificare la situazione economica patrimoniale e comunque per consentire un maggior controllo sulla gestione.

BIBLIOGRAFIA

- GAETANO DE VITO, Gli enti non commerciali e le ONLUS. Edizioni Giuffrè, 1998;
- BARBARA VACCA, le associazioni non riconosciute e i comitati. Edizioni Giuffrè, 1999;
- LUIGI PERLINI, riflessi operativi della disciplina tributaria delle ONLUS sull'attività degli organi accertatori. IPSOA Editore, 2000;
- GIAN MARIO COLOMBO, MARTA SACCARO, Contabilità, bilancio e controllo degli enti non commerciali e ONLUS. IPSOA Editore, 2001;
- GIAN MARIO COLOMBO, MARCO GREGORINI, GIULIO PONZANELLI, Disciplina fiscale e civilistica delle erogazioni liberali ad enti non commerciali e ONLUS. IPSOA Editore, 2001;
- GIAN MARIO COLOMBO, Il bilancio sociale delle organizzazioni non profit. IPSOA Editore, 2003;
- GUIDO MARINELLI, MARTA SACCARO, Associazioni sportive dilettantistiche aspetti civilistici, fiscali e contabili. IPSOA Editore, 2002;
- CARLO MASERA, Guida operativa legale, fiscale, amministrativa alle associazioni. Edizioni FAG, 1986;
- Enti non profit, rivista IPSOA Editore vari annualità.

