DOTT. RAG. GIUSEPPE ANTONIO DI FRANCESCO
COMMERCIALISTA - REVISORE CONTABILE

Circolare informativa per la clientela
n. 19/2013 del 6 giugno 2013

ASSOCIAZIONI e SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE
REGIME FISCALE

In questa Circolare

1. **Enti associativi – Norme del D.P.R. 917/1986**
2. **Regime fiscale forfetario ex art. 145, D.P.R. 917/1986**
3. **Regime fiscale forfeario ex L. 398/1991**
4. **Società sportive dilettantistiche**

Prima di analizzare il regime fiscale speciale previsto dal Legislatore per le **associazioni sportive dilettantistiche** con la L. 16.12.1991, n. 398 e poi esteso anche alle **società sportive dilettantistiche** dall'art. 90, L. 27.12.2002, n. 289, appare opportuno, in via preliminare, individuare alcuni istituti giuridici che caratterizzano la disciplina fiscale degli **enti non commerciali di natura associativa**.

1. ENTI ASSOCIATIVI
NORME del D.P.R. 917/1986

Ai fini delle **imposte sui redditi** un riferimento fondamentale è l'art. 148, D.P.R. 917/1986 che presenta una articolazione di non facile lettura ed interpretazione. Il co. 1 stabilisce che **non** è considerata **commerciale** «*l'attività svolta nei confronti degli **associati o partecipanti**, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo*». Da questa, che può essere definita «***decommercializzazione** generica*», deriva la non concorrenza al reddito dell'ente associativo delle somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi.

Il successivo co. 2 dispone, invece, la **commercialità** per «*le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di **corrispettivi specifici**, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto*».

La distinzione concettuale tra le somme di cui ai primi due commi dell'art. 148, dalla quale derivano la formazione al reddito o meno per l'ente associativo percipiente, è da rintracciare nella presenza o meno di un **rapporto sinallagmatico**. Difatti per le somme indicate nell'art. 148, co. 1 non è previsto alcun rapporto sinallagmatico in quanto erogate esclusivamente per la partecipazione alla vita associativa, in conformità alle finalità istituzionali, ma senza una specifica **controprestazione** a favore degli associati o partecipanti.

Invece, le somme di cui all'art. 148, co. 2 vengono erogate a fronte di cessioni di beni o prestazioni di servizi a favore degli associati e partecipanti dietro pagamento di corrispettivi specifici. In tal caso è evidente la presenza di un rapporto sinallagmatico tra erogante ed ente associativo.

Dalla lettura dei primi due commi dell'art. 148 si potrebbe concludere che mentre l'attività **istituzionale** dell'ente associativo è **decommercializzata** (con irrilevanza reddituale delle somme versate dagli associati), quella di **cessione** di beni o **prestazione** di servizi **verso corrispettivi specifici** agli associati a fronte di una controprestazione resa dell'ente associativo è da considerarsi di **natura commerciale** (con rilevanza reddituale delle somme percepite).

Tuttavia, l'art. 148, co. 3 introduce la cd. «*decommercializzazione speciale*» in base alla quale, per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, **sportive dilettantistiche**, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona «*non si considerano commerciali le 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 svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati*».

Ribaltando quasi completamente il senso del comma precedente, la funzione dell'art. 148, co. 3 è in pratica quella di considerare di **natura non commerciale** (e quindi **fiscalmente irrilevante**) per alcuni enti associativi (tra i quali le associazioni sportive dilettantistiche), le somme percepite a fronte di corrispettivi specifici per la cessione di beni o la prestazione di servizi rese a favore degli associati o partecipanti in attuazione degli **scopi istituzionali**.

Pertanto, nonostante l'evidente nesso sinallagmatico, tali somme, che avrebbero la natura di **ricavo** in quanto derivanti da attività commerciale, se percepite dagli enti associativi speciali elencati nell'art. 148, co. 3 sono considerate non commerciali e perciò perdono di rilevanza reddituale per l'ente associativo.

Affinché l'ente associativo possa avvalersi della decomercializzazione speciale di cui all'art. 148, co. 3, il Legislatore richiede che l'**atto costitutivo** e lo **statuto** siano conformi alle seguenti clausole indicate nell'art. 148, co. 8:

- **divieto** di **distribuire** anche **in modo indiretto**, [1] utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- **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, sentito l'organismo di controllo di cui all'art. 3, co. 190, L. 23.12.1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

---

[1] *Sulle modalità di distribuzione indiretta di utili ed avanzi si veda la C.M.12.5.1998, n.124.*

- **disciplina uniforme** del **rapporto associativo** e delle **modalità associative** volta 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;
- **obbligo** di **redigere** e di **approvare** annualmente un **rendiconto** economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
- **eleggibilità libera** degli organi amministrativi, principio del **voto singolo** di cui all'art. 2532, co. 2, c.c., **sovranità** dell'**Assemblea** dei soci, associati o partecipanti e criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri ed 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 all'1.1.1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'art. 2532, ultimo co., c.c. e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;
- **intrasmissibilità** della **quota** o **contributo** associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Dopo la decommercializzazione generica (art. 148, co. 1) e la decommercializzazione speciale (art. 148, co. 3), il Legislatore ha previsto anche casi di «*commercializzazione oggettiva*». [2]

In particolare, l'art. 148, co. 4 dispone che la **decommercializzazione speciale** di cui all'art. 148, co. 3 **non** si applichi per «*le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali né per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:*

a) gestione di spacci aziendali e di mense;

b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;

c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;

d) pubblicità commerciale;

e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari».

In pratica la decommercializzazione speciale ha dei **limiti**. Se un ente associativo effettua cessioni di beni e prestazioni di servizi in una delle attività ricomprese nell'art. 148, co. 4, tale attività è da considerarsi in ogni caso commerciale e, quindi, rilevante fiscalmente.

Si precisa che l'art. 148 ha una sua **utilità esclusivamente** per valutare se il pagamento di una somma di denaro da parte di un **associato o partecipante** abbia rilevanza reddituale o meno per l'**ente associativo** percipiente.

Nel caso, invece, di **somme erogate da non associati** l'interpretazione dell'art. 148 è del tutto inutile in quanto, in tal caso, l'attività è sempre considerata di natura commerciale ed ha inevitabilmente rilevanza fiscale per l'ente associativo.

Ai sensi dell'art. 144, co. 2, D.P.R. 917/1986 gli **enti non commerciali** hanno l'obbligo di tenere la **contabilità separata** per l'attività svolta di **natura commerciale**.

Come precisato già nella R.M. 13.3.2002, n. 86/E e ribadito nella C.M. 24.4.2013, n. 9/E, **non** è necessario prevedere un **libro giornale** ed un **piano** dei **conti separati** per ogni attività ma è sufficiente istituire un piano dei conti che permetta di distinguere le movimentazioni riferibili all'attività istituzionale da quelle di natura commerciale.

In conclusione, a parte le decommercializzazione generica di cui all'art. 148, co. 1 per le quote associative, si può affermare che l'attività svolta dall'ente associativo non è considerata commerciale e, pertanto, non ha rilevanza reddituale se:

- è svolta a favore di **associati e partecipanti** anche a fronte di un corrispettivo specifico;
- è svolta in diretta attuazione degli **scopi istituzionali**;
- l'ente associativo rientra nell'**elenco** di cui all'art. 148, co. 3 (tra cui le associazioni sportive dilettantistiche);
- l'attività **non** rientra tra quelle indicate nell'art. 148, co. 4;
- l'atto costitutivo e lo statuto sono conformi alle **clausole** di cui all'art. 148, co. 8.

Per quanto concerne l'Iva è possibile rilevare una **tendenziale simmetria** con quanto previsto per le imposte sui redditi. Infatti, in base al secondo periodo dell'art. 4, co. 4, D.P.R. 633/1972, si considerano eseguite «*nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali,*

---

[2] *L'art. 148, D.P.R. 917/1986 prevede anche ulteriori casi di decommercializzazione speciale ai co. 5, 6 e 7 che non vengono trattati nel presente contributo.*

***culturali**, **sportive dilettantistiche**, di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali*».

Pertanto, in sostanza, al sussistere degli stessi presupposti indicati dal Legislatore ai fini delle imposte dirette, i contributi erogati dagli associati sono **irrilevanti** anche ai fini **Iva**.

Le associazioni sportive dilettantistiche che svolgono attività commerciale dovranno valutare quale regime contabile e fiscale utilizzare scegliendo tra:

- **contabilità ordinaria**, dotandosi in tal modo di strumenti amministrativi analoghi a quelli di una qualsiasi società di capitali;
- **contabilità semplificata** al sussistere dei presupposti di cui all'art. 18, D.P.R. 600/1973;
- **regime forfetario** ex art. 145, D.P.R. 917/1986;
- **regime forfetario** ex L. 398/1991.

2. REGIME FISCALE FORFETARIO ex ART. 145, D.P.R. 917/1986

Per tutti gli **enti non commerciali**, tra cui ovviamente vi rientrano le associazioni sportive dilettantistiche, l'art. 145, D.P.R. 917/1986 prevede un **calcolo forfetario** del reddito tramite l'applicazione di alcuni **coefficienti** di **redditività** all'ammontare dei **ricavi** conseguiti dall'attività commerciale.

L'ente non commerciale, per poter accedere alla determinazione forfetaria del reddito, deve avere i requisiti per poter fruire della **contabilità semplificata** di cui all'art. 18, D.P.R. 600/1973.

In base ad esso sono **esonerati** dalle scritture contabili prescritte nel D.P.R. 600/1973 quei soggetti i cui ricavi annuali non abbiano superato l'ammontare di euro 400.000 [3] per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di euro 700.000 per le imprese aventi per oggetto altre attività.

Sempre in base all'art. 18, co. 1, per i contribuenti che esercitano sia prestazioni di servizi che altre attività si fa riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'**attività prevalente**.

La distinzione tra attività di prestazioni di servizi ed altre attività assume rilievo **anche** nell'applicazione dei **coefficienti** di **redditività** previsti dall'art. 145.

Difatti, in caso di prestazione di servizi, per ricavi sino ad euro 15.493,71 si applica un coefficiente del **15%** mentre per quelli da 15.493,72 sino a 400.000 euro si applica quello del **25%**; invece in caso di altre attività, per i ricavi sino ad euro 25.822,84 si applica un coefficiente del **10%**, mentre per quelli da 25.822,85 a 700.000 euro si applica quello del **15%**.

Al reddito determinato in base all'applicazione dei coefficienti vanno poi aggiunte le componenti positive di reddito derivanti da **plusvalenze**, **sopravvenienze attive**, **dividendi** ed **interessi** e **proventi immobiliari** di cui, rispettivamente, agli artt. 86, 88, 89 e 90, D.P.R. 917/1986.

L'**opzione** per tale regime forfetario, così come la **revoca**, avrebbe dovuto essere esercitata nel Modello Unico con effetto dal periodo d'imposta in cui viene scelta con **validità triennale**.

Tuttavia, i riferimenti relativi alle modalità di esercizio dell'opzione indicati nell'art. 145 sono da ritenersi superati dalle disposizioni contenute nel D.P.R. 10.11.1997, n. 442 in tema di riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette.

Difatti, come evidenziato anche nella C.M. 12.5.1998, n. 124, dato che il «*comportamento concludente correlato all'applicazione del regime forfetario di determinazione del reddito si esplica e si esaurisce in sede di dichiarazione dei redditi, nell'ottica di semplificazione degli adempimenti del contribuente si ritiene **non necessaria** la comunicazione dell'opzione*».

Si evidenzia che a differenza del regime ex L. 398/1991, che sarà analizzato successivamente, a fronte di un regime forfetario per le imposte dirette **non** è prevista la **forfetizzazione** dell'**Iva**.

Pertanto, le associazioni sportive dilettantistiche che optano per il regime forfetario ex art. 145 mantengono ai fini Iva gli obblighi previsti dal D.P.R. 633/1972 per le contabilità semplificate.

ESEMPIO
L'associazione sportiva dilettantistica (a.s.d.) Alfa ha percepito nell'anno 2012 incassi derivanti da biglietti di ingresso alle partite per euro 15.000 (al netto dell'Iva), da sponsorizzazione per euro 5.000 + Iva e da pubblicità per euro 10.000 + Iva. Ai fini Ires si ha il seguente calcolo:

[3] *Si ricorda che tali limiti sono stati aggiornati dall'art. 7, co. 2, lett. m), D.L. 13.5.2011, n. 70, in vigore dal 14.5.2011, conv. con modif. dalla L. 12.7.2011, n. 106.*

- i ricavi complessivi sono euro 30.000;
- per i ricavi sino a euro 15.493,71 si applica il coefficiente di redditività del 15% = euro 2.324;
- per i ricavi eccedenti, che sono euro 14.506,29, si applica un coefficiente di redditività del 25% = euro 3.627;
- il reddito complessivo della a.s.d. Alfa è quindi di euro 5.951;
- applicando l'aliquota del 27,50% si ottiene l'Ires dovuta pari ad euro 1.637.

3. REGIME FISCALE FORFETARIO ex L. 398/1991

Al fine di alleggerire gli adempimenti amministrativi e ridurre gli impatti fiscali, l'art. 1, L. 16.12.1991, n. 398 ha introdotto per le **associazioni sportive dilettantistiche** (a.s.d.) la possibilità di **optare** per un **regime forfetario** di determinazione delle imposte sia **ai fini Ires che ai fini Iva**.

Per poter scegliere tale regime, le a.s.d. devono essere **affiliate** a **federazioni sportive nazionali** o ad **enti nazionali di promozione sportiva** ed aver conseguito nell'esercizio precedente **proventi** da attività commerciale **non superiori a 250.000 euro**.

Le a.s.d. **neo-costituite** possono avvalersi del regime forfetario ex L. 398/1991 se, su base previsionale, ritengano di non conseguire proventi derivanti da attività commerciale per un ammontare non superiore a euro 250.000 ragguagliato all'anno. Pertanto, una a.s.d., che inizierà l'attività il 1°.7.2013, potrà esercitare l'opzione se prevede proventi da attività commerciali per l'anno 2013 non superiori a 125.000 euro.

Per quanto concerne l'esercizio dell'opzione, l'art. 9, co. 2, D.P.R. 30.12.1999, n. 544 dispone una **duplice comunicazione**. Una va effettuata alla **Siae** territorialmente competente in funzione del domicilio fiscale dell'associazione prima dell'inizio dell'anno solare per il quale s'intende avvalersi del regime ed ha effetto dallo stesso anno.

Una seconda comunicazione deve, invece, essere effettuata all'Agenzia delle Entrate tramite il **Quadro VO** del Modello Iva. L'opzione è **vincolante** per **5 anni** ed ha effetto sino a revoca da eseguirsi con le stesse modalità.

Anche in questo caso vale il **principio** del **comportamento concludente** del contribuente che, quindi, può avvalersi del regime forfetario anche a prescindere dalle due comunicazioni a Siae ed Agenzia delle Entrate.

Tuttavia, l'ente sportivo si espone alle **sanzioni amministrative** da un minimo di 258 euro ad un massimo di 2.065 euro.

Se durante l'anno l'a.s.d. consegue proventi derivanti da attività commerciale di ammontare superiore a 250.000 euro, le disposizioni della L. 398/1991 cessano la loro applicazione dal **mese successivo** al superamento di tale limite (art. 1, co. 2, L. 398/1991).

Con la R.M. 7.11.2006, n. 123/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito dei chiarimenti in merito a tale situazione affermando che in tal caso si creano due periodi d'imposta:

- il primo che va dal 1° gennaio sino al mese in cui il limite di euro 250.000 è stato superato: in tale periodo si applicheranno le disposizione della L. 398/1991 con determinazione forfetaria sia dell'Ires che dell'Iva;
- il secondo che va dal 1° giorno del mese successivo al superamento del limite sino alla fine del periodo d'imposta: in tale periodo si applicherà il regime ordinario sia ai fini Ires che ai fini Iva.

Ai sensi dell'art. 2, co. 5, L. 398/1991 il **reddito imponibile** ai fini delle imposte dirette si determina applicando all'ammontare dei **proventi** da attività commerciale un **coefficiente** di **redditività** del **3%** ed aggiungendovi le **plusvalenze patrimoniali**. [4]

Sono, pertanto, del tutto **irrilevanti** i costi sostenuti dall'a.s.d. in quanto la base imponibile viene calcolata unicamente con riferimento ai **ricavi** derivanti da **attività commerciale**.

In base a quanto previsto dall'art. 2, L. 398/1991, le a.s.d. che si avvalgono del regime forfetario sono sostanzialmente sollevate dalla **tenuta** delle **scritture contabili** essendo **esonerate** dagli obblighi di cui agli artt. 14, 15, 16,18 e 20, D.P.R. 600/1973.

È stabilito, invece, l'obbligo di **numerazione progressiva** per anno solare e di **conservazione** delle **fatture** attive e passive ai sensi dell'art. 22, D.P.R. 600/1973.

ESEMPIO
Riprendendo l'esempio precedente, l'opzione del regime forfetario ex L. 398/1991 porta alla seguente imposizione Ires.

[4] *In origine era stato previsto un coefficiente di redditività del 6% poi ridotto al 3% dall'art. 25, co. 4, lett. b), n. 2, L. 13.5.1999, n. 133.*

L'associazione sportiva dilettantistica Alfa ha realizzato nel 2012 incassi derivanti da biglietti di ingresso alle partite per euro 15.000 (al netto dell'Iva), da sponsorizzazione per euro 5.000 + Iva e da pubblicità per euro 10.000 + Iva.
Ai fini Ires si ha il seguente calcolo:

- i ricavi complessivi sono euro 30.000;
- applicando il coefficiente di redditività del 3% sul totale dei ricavi, si ha un reddito pari ad euro 900 a cui corrisponde un'Ires del 27,5% pari ad euro 248 (rispetto a euro 1.637 in caso di applicazione del regime ex art. 145, D.P.R. 917/1986).

Ai fini **Iva**, i soggetti che optano per il regime forfetario ex L. 398/1991 applicano ai proventi derivanti da attività commerciale connesse agli scopi istituzionali l'art. 74, co. 6, D.P.R. 633/1972 che prevede, come regola generale, una **detrazione Iva forfetizzata del 50%** (art. 9, co. 1, D.P.R. 30.12.1999, n. 544).

La stessa disposizione prevede due ulteriori percentuali di detrazione:

- per le attività di **sponsorizzazione** è stabilita una **detrazione** pari al **10%** dell'imposta su tali operazioni;
- per le **cessioni** o le **concessioni** di **diritti** di **ripresa televisiva** e di **trasmissione radiofonica** è stabilita una **detrazione** pari ad **1/3** dell'imposta su tali operazioni.

In pratica, l'Iva da versare non viene calcolata come differenza tra Iva a debito ed Iva credito ma determinata sommando l'Iva a debito delle singole operazioni attive al netto della percentuale di detrazione prevista dall'art. 74, co. 6. Diventa, quindi, del tutto **irrilevante**, ai fini del *quantum* da versare, l'Iva esposta nelle fatture di acquisto.

In base al contenuto dell'art. 74, co. 6, gli enti sportivi dilettantistici che fanno riferimento al regime ex L. 398/1991 sono «*esonerati dall'obbligo di fatturazione, tranne che per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie*».

Le **liquidazioni Iva** hanno **cadenza trimestrale senza** applicazione dell'1% di **maggiorazione** e le scadenze sono quelle consuete del **16** del **secondo mese successivo** alla **chiusura** del **trimestre**.

Da segnalare che per il **quarto trimestre** la scadenza è quella del **16 febbraio** dell'**anno successivo** con codice tributo "**6034**".

In base a quanto previsto dall'art. 2, L. 398/1991, le a.s.d. che si avvalgono del regime forfetario sono **esonerate** dagli obblighi di cui al Titolo II, D.P.R. 633/1972. È stabilito, invece, l'obbligo di **numerazione progressiva** per anno solare e di **conservazione** delle **fatture** attive e passive ai sensi dell'art. 39, D.P.R. 633/1972. Le a.s.d. che si avvalgono del **regime forfetario** ex L. 398/1991 **non** devono allegare al Modello Unico il Modello Iva.

Per quanto concerne l'**Irap**, occorre far riferimento al disposto dell'art. 17, co. 2, D.Lgs. 15.12.1997, n. 446. In base ad esso le a.s.d. che si avvalgono di regimi forfetari calcolano il **valore** della **produzione netta** sommando al reddito determinato in base a tali regimi, le retribuzioni sostenute per il personale dipendente, i compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, le prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e gli interessi passivi.

Nell'ottica della **semplificazione amministrativa**, gli enti sportivi dilettantistici che hanno optato per il regime ex L. 398/1991, devono «*annotare anche con una unica registrazione, entro il giorno 15 del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente»* nel modello di cui al D.M. 11.2.1997 (art 9, co. 3, D.P.R. 30.12.1999, n. 544).

In tale **modello** devono essere anche annotati **distintamente** i proventi di cui all'art. 25, co. 2, L. 13.5.1999, n. 133. In base ad esso **non** formano **reddito imponibile**, per un numero di eventi complessivamente **non superiore a 2 per anno** e per un importo **non superiore ad euro 51.645,69**:

- i proventi realizzati dalle associazioni nello svolgimento di attività commerciali **connesse** agli **scopi istituzionali**;
- i proventi realizzati per il tramite della **raccolta pubblica** di **fondi** effettuata in maniera **occasionale**, anche mediante offerta di beni di modico valore in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione in conformità all'art. 143, co. 3, lett. a), D.P.R. 917/1986.

Infine, devono esservi annotate **anche** le **plusvalenze patrimoniali** nonché le **operazioni intracomunitarie** ai sensi dell'art. 47, D.L. 30.8.1993, n. 331, conv. con modif. dalla L. 29.10.1993, n. 427.

La C.M. 24.4.2013, n. 9/E ha precisato che, in presenza dei requisiti sostanziali di legge, la mancata annotazione dei corrispettivi e proventi nel modello di cui al D.M. 11.2.1997 non comporta di per sé la perdita del beneficio ex L. 398/1991 a condizione che l'ente sportivo sia «*in grado di fornire all'amministrazione finanziaria i **riscontri contabili**, quali fatture, ricevute, scontrini fiscali ovvero altra documentazione utile ai fini della corretta determinazione del reddito e dell'IVA*».

Ad identica conclusione l'Agenzia delle Entrate giunge in caso di **mancata redazione** del **rendiconto** dei **proventi** di cui all'art. 25, co. 2, L. 133/1999 da eseguirsi **entro 4 mesi** dalla **chiusura** dell'esercizio.

Tale inadempienza formale non comporta di per sé la perdita del beneficio della non imponibilità dei proventi a patto che in sede di controllo «*sia comunque possibile fornire una **documentazione idonea** ad attestare la realizzazione dei proventi esclusi dal reddito imponibile*» (C.M. 9/E/2013).

Tuttavia, sia la mancata annotazione dei corrispettivi e proventi nel suddetto modello, sia la mancata redazione del rendiconto per i proventi di cui all'art. 25, co. 2 espongono l'ente sportivo dilettantistico ad una **sanzione amministrativa** da 1.032 euro ad 7.746 euro per violazione dell'art. 9, co. 1, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471.

4. SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

L'art. 90, co. 1, L. 27.12.2002, n. 289 ha stabilito che si applicano **anche** alle **società sportive dilettantistiche** senza scopo di lucro le disposizioni della L. 16.12.1991, n. 398 nonché le altre disposizioni tributarie dedicate alle associazioni sportive dilettantistiche.

In base all'art. 90, co. 17, L. 289/2002, le società e le associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica e possono assumere una delle seguenti forme:

- associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dall'art. 36 e ss, c.c.;
- associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del Regolamento di cui al D.P.R. 10.2.2000, n. 361;
- società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono finalità di lucro.

Rilevante anche il successivo co. 18 che, a garanzia dell'assenza di uno scopo di lucro dell'ente associativo, fissa una serie di clausole ed informazioni che lo **statuto** deve contenere e che sono:

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

In particolare, la C.M. 22.4.2003, n. 21/E ha precisato che il mancato recepimento statutario della clausole di cui all'art. 90, co. 18, L. 289/2002, nonché la loro inosservanza di fatto comporta per l'ente sportivo dilettantistico la perdita del beneficio del regime ex L. 398/1991.

Per quanto concerne il regime fiscale ex L. 398/1991, in linea generale, valgono per le società sportive dilettantistiche le **stesse considerazioni** effettuate per le associazioni sportive dilettantistiche. Tenuto conto della qualificazione tributaria come società di capitali i loro redditi, a prescindere dalla fonte di provenienza, assumono **natura** di **reddito d'impresa**.

Come indicato nella C.M. 21/E/2003, le società sportive dilettantistiche applicano il coefficiente di redditività del 3% su tutti i proventi e componenti positivi di reddito, aggiungendovi poi il valore delle plusvalenze patrimoniali. Restano esclusi i proventi di cui all'art. 25, co. 2, L. 13.5.1999, n. 133.

Si evidenziano due differenze tra la disciplina fiscale delle associazioni sportive dilettantistiche e quella delle società sportive dilettantistiche.

In primis, le **società** sportive dilettantistiche **non** possono fruire della **forfetizzazione** del reddito di cui all'art. 145, D.P.R. 917/1986; questo in quanto anche l'assenza dello scopo lucrativo non incide sulla loro qualificazione di società di capitali riconducibili all'art. 73, co. 1, lett. a), D.P.R. 917/1986 e, quindi, **fuori** dall'ambito della disciplina generale degli **enti non commerciali**.

Inoltre, come regola generale, ed indipendentemente da ciò che risulta nelle disposizioni statutarie, un ente non commerciale perde la sua qualifica se in un periodo d'imposta esercita prevalentemente attività commerciale.

Tuttavia, l'art. 149, co. 4, D.P.R. 917/1986 come modificato dall'art. 90, co. 11, L. 27.12.2002, n. 289 stabilisce che tale previsione **non si applica** alle **associazioni** sportive dilettantistiche.

Quindi, eventualmente, le associazioni sportive dilettantistiche possono perdere i requisiti per il regime ex L. 398/1991 (superamento del limite dei 250.000 euro annui dei proventi derivanti da attività commerciale) ma non perderanno mai la qualifica di ente non commerciale anche se l'attività commerciale risultasse prevalente rispetto a quella istituzionale.

Ma questa eccezione non vale per le società sportive dilettantistiche (C.M. 21/E/2003). Pertanto, se in un periodo d'imposta la società sportiva dilettantistica esercita **prevalentemente** attività **commerciale**, da valutare in funzione dei parametri indicati nell'art. 149, co. 2, **perde** la sua qualifica di **ente non commerciale**.

In tal caso, come indicato anche nella C.M. 12.5.1998, n. 124, il mutamento opera con **effetto retroattivo** sin dall'inizio del periodo d'imposta in cui esso si verifica. Per l'ente interessato si renderà necessario «*operare fin dall'inizio del periodo di imposta una valutazione prospettica della propria attività ai fini della corretta qualificazione tributaria. Da quanto sopra discende per l'ente l'opportunità di porre in essere gli adempimenti contabili previsti dalla normativa vigente per gli enti commerciali fin dall'inizio del periodo di imposta nel quale l'ente stesso ritenga di assumere la qualifica di ente commerciale, onde evitare la ricostruzione del reddito sulla base di elementi presuntivi nonché l'applicazione delle sanzioni per la violazione delle norme relative alla tenuta della contabilità*».