Intervento del Direttore Regionale delle Entrate Enrico Sangermano
al Convegno "Calcio dilettantistico e Fisco"
organizzato dalla Lega Nazionale Dilettanti
della Federazione Italiana Gioco Calcio
Hotel Ramada - Napoli, 9 giugno 2011

Profili generali

Negli ultimi anni l'attività sportiva dilettantistica ha ricevuto particolare attenzione da parte del legislatore. Infatti, oltre all'introduzione di norme di carattere civilistico, finalizzate a dare certezza giuridica all'associazionismo sportivo, numerosi sono stati i provvedimenti di natura fiscale finalizzati a sostenere le società e le associazioni sportive dilettantistiche nello svolgimento della loro attività.

Così, oggi un ente sportivo dilettantistico, indipendentemente dalle sue dimensioni, può contare su una gestione fondata secondo regole predeterminate e, allo stesso tempo, sotto il profilo tributario, può fruire di rilevanti agevolazioni.

L'attività sportiva dilettantistica in forma associata può essere esercitata sia sotto la forma giuridica di "associazione sportiva dilettantistica" (con o senza personalità giuridica) sia sotto la forma di "società sportiva dilettantistica". Questa ultima può essere costituita nella forma di società di capitale o di società cooperativa senza scopo di lucro.
Tali associazioni rientrano nella categoria degli enti non commerciali, costituite in forma di associazioni riconosciute o non, che svolgono istituzionalmente attività sportiva dilettantistica.

La principale fonte normativa che regola tale tipologia di soggetti è costituita dall'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, che ha esteso i benefici fiscali anche alle società sportive dilettantistiche e alle cooperative costituite in forma di società di capitale senza fine di lucro, alle quali si applicano le stesse disposizioni di favore di cui alla legge 16 dicembre 1991 n. 398 e successive modifiche.

Pertanto le forme giuridiche che possono assumere i soggetti che operano nell'ambito dello sport dilettantistico in generale e nel calcio dilettantistico in modo specifico sono:

- Associazione sportiva priva di personalità giuridica, disciplinata dagli artt.36 e seguenti del cod. civ.
- Associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del DPR del 10 febbraio 2000 n. 361.
- Società sportiva di capitale o cooperativa, ad eccezione di quelle che prevedono finalità di lucro.

Sempre il comma 17 della legge 289/92 ha stabilito che le società e le associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione sociale dilettantistica.

Costituzione e forma giuridica

La costituzione di associazioni o società sportive dilettantistiche comporta la redazione dell'atto costitutivo e dello statuto. Riguardo alla forma, la costituzione dell'associazione sportiva dilettantistica può avvenire per atto pubblico, scrittura privata con firme autenticate o scrittura privata registrata.
Per la costituzione delle società sportive di capitale e delle società cooperative senza scopo di lucro è previsto invece l'obbligo dell'atto pubblico**.**

Nell'**atto costitutivo** sono indicati, tra l'altro:

- la denominazione sociale;
- la sede legale;
- i dati dei soci fondatori

Lo **statuto** è il documento che contiene gli obiettivi dell'associazione e le norme che regolano il suo funzionamento. Per poter fruire delle agevolazioni, lo statuto delle associazioni sportive dilettantistiche e delle società sportive dilettantistiche deve riportare le seguenti clausole:

- la denominazione (con riferimento alla denominazione sociale, è obbligatorio indicare insieme alla stessa anche la finalità sportiva dilettantistica.
- l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa
- l'attività didattica;
- l'attribuzione della rappresentanza legale;
- 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 dei rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- modalità di scioglimento dell'associazione o della società;
- l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.

Riconoscimento del CONI

Per ottenere il riconoscimento dello *status* di "associazione o società sportiva" e, soprattutto, per poter usufruire delle agevolazioni fiscali, è necessaria l'iscrizione nell'apposito Registro nazionale tenuto dal CONI.
Il CONI rappresenta l'organismo cui sono state affidate l'organizzazione e il potenziamento dello sport nazionale, la promozione e la massima diffusione della pratica sportiva.

Il Registro è suddiviso in tre sezioni:

- associazioni sportive dilettantistiche senza personalità giuridica (che rappresentano la maggior parte delle associazioni oggi in attività);
- associazioni sportive dilettantistiche con personalità giuridica;
- società sportive dilettantistiche costituite nella forma di società di capitali e di società cooperative.

Ogni anno il CONI è tenuto a trasmettere all'Agenzia delle Entrate un elenco delle associazioni e delle società iscritte.

Disciplina fiscale

Le associazioni sportive dilettantistiche sono assoggettate in linea di principio alla disciplina generale degli enti non commerciali; in quanto tali, possono fruire delle disposizioni di favore previste dall'art. 148 TUIR ai fini delle imposte sui redditi e dall'art. 4 del D.P.R. 633/72 ai fini Iva, disposizioni riservate espressamente agli enti di tipo associativo che non hanno per oggetto principale l'esercizio di attività commerciali.

Tenuto conto che il regime di favore previsto dall'art. 148 del TUIR per gli enti associativi è stato nel passato spesso utilizzato da soggetti non in possesso dei requisiti previsti dalla legge, causando anche effetti distorsivi ai danni delle associazioni che operano effettivamente senza scopo di lucro, il D.L. 185/2008, all'art. 30, ha introdotto, per gli enti associativi in possesso dei requisiti specificamente richiesti dalle norme fiscali, affinché essi possano avvalersi dello stesso regime agevolativo, l'onere di inviare all'Agenzia delle Entrate dati e notizie rilevanti ai fini fiscali mediante un apposito modello (c.d. Mod. EAS).

Sono esonerati dall' obbligo dell'invio del modello EAS solo gli enti sportivi dilettantistici iscritti al CONI che non svolgono attività commerciali; sono, per converso, tenute all'invio le associazioni sportive dilettantistiche che, oltre allo svolgimento dell'attività istituzionale sportiva dilettantistica, effettuano attività commerciali.

Sul tema, la circolare n. 45/2009 dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che le associazioni sportive dilettantistiche iscritte al Coni che non rispettano i requisiti prescritti per l'esonero dell'invio del Mod. EAS, possono assolvere l'onere compilando l'anzidetto modello con modalità semplificate.

Attualmente, per gli enti neo costituiti, il termine per l'invio del Mod. EAS è dato dai 60 giorni dalla data di costituzione; se invece si modificano i dati precedentemente comunicati, il termine è il 31 marzo dell'anno successivo a quello di modifica dei dati.

Come precisato dalla stessa circolare n. 45/2009, gli enti associativi che non adempiono all'onere della comunicazione non possono fruire del regime di favore.
Per le associazioni sportive dilettantistiche, e quindi anche per le associazioni calcistiche, il comma 3 del medesimo art. 148 ha previsto una sorta di decommercializzazione speciale, qualora vengano svolte, sempre a favore dei propri associati e iscritti, attività commerciali in diretta attuazione degli scopi istituzionali dietro pagamento di corrispettivi specifici (corso sportivo, scuola calcio etc.); anche in tali casi ricade sulle associazioni l'onere dell'invio del Mod. EAS.

Il comma 4 dell'art. 148 del TUIR stabilisce invece un elenco di attività che, per presunzione assoluta, anche se svolte da un'associazione calcistica dilettantistica a favore dei propri associati, sono da considerare attività commerciali, quali la gestione di un bar e ristorante interno, le cessioni di beni per la rivendita, l'organizzazione di gite, viaggi e soggiorni turistici a titolo oneroso, la gestione di fiere od esposizioni a carattere commerciale.

L'attività resa dalle associazioni sportive verso terzi non associati resta commerciale ed è fuori dal campo di applicazione delle agevolazioni fiscali.

Altro adempimento fondamentale che viene richiesto alle associazioni sportive per godere del regime agevolativo previsto dal legislatore, oltre all'invio del mod. EAS nei casi in cui non opera l'esonero, è posto dal comma 8 dell'art. 148 del TUIR che dispone, per gli enti associativi, che i soggetti interessati abbiano nei loro statuti delle clausole statutarie obbligatorie, di cui si è fatto cenno in precedenza.

Le dichiarazioni fiscali

La dichiarazione ai fini delle imposte dirette e indirette, c.d. Modello UNICO – Enti non commerciali ed equiparati, deve essere presentata dalle associazioni sportive dilettantistiche che hanno svolto attività commerciale.

Il Modello 770 deve essere presentato dalle suddette associazioni quando esse abbiano corrisposto, in un determinato periodo d'imposta, una o più di queste somme a titolo di indennità di trasferta e rimborsi forfetari di spese; premi e compensi per l'esercizio diretto dell'attività sportiva; compensi per collaborazioni di carattere amministrativo-gestionale; compensi agli amministratori; retribuzioni ai dipendenti.

In questi casi, infatti, l'associazione sportiva diventa sostituto d'imposta e quindi come tale ha l'obbligo non solo di presentare il modello 770, ma anche di rilasciare, ai destinatari delle somme, entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello in cui i compensi sono stati corrisposti, una certificazione annuale in cui sono riepilogati gli importi pagati e le ritenute operate.

Regime Fiscale agevolato

Il regime fiscale agevolativo più utilizzato dalle società calcistiche dilettantistiche è il regime speciale introdotto dalla legge 16 dicembre 1991 n. 398, che riguarda le imposte dirette, l'Iva e la tenuta delle scritture contabili; la condizione oggettiva per accedere a tale regime speciale è che nel periodo d'imposta precedente siano stati conseguiti proventi da attività commerciali inferiori a 250.000 euro.

Le associazioni che intendono avvalersi del regime semplificato devono comunicare tale proposito:

- alla SIAE competente in base al domicilio fiscale, prima dell'inizio dell'anno solare per cui ha effetto l'opzione;
- all'Agenzia delle Entrate in occasione della presentazione della prima dichiarazione annuale Iva successiva alla scelta.

Le agevolazioni ai fini delle imposte dirette possono essere così sintetizzate:

- i ricavi da attività istituzionali non sono tassabili;
- i ricavi derivanti da attività commerciali sono tassabili applicando una percentuale di redditività del 3%

Riguardo all'Iva, essa si determina applicando le seguenti percentuali sui proventi conseguiti:

- 50% dell'Iva a debito sui proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, connesse agli scopi istituzionali;
- 90 % dell'Iva a debito sulle fatture emesse per sponsorizzazioni;
- 2/3 dell'Iva a debito per la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva o trasmissione radiofonica.
-

Le associazioni che adottano il regime semplificato sono esonerate dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili, mentre sono tenute solo ad alcuni adempimenti fiscali essenziali.
Una volta adottato il regime forfetario, esso è vincolante per almeno un quinquennio.

Se l'associazione, con esercizio coincidente con l'anno solare, si costituisce in corso d'anno, il limite di 250.000 euro deve essere rapportato al periodo intercorrente tra la data di costituzione ed il termine d'esercizio. Se nel periodo d'imposta si supera tale limite, il regime agevolato cessa automaticamente e si dovrà tornare al regime ordinario dal mese successivo a quello in cui è venuto meno il requisito.

Attività di controllo

Parlando dei rapporti tra il Fisco e il mondo delle associazioni calcistiche dilettantistiche, un sia pur rapido riferimento, va riservato all'attività di controllo sostanziale svolta dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate e dall'attività di verifica svolta dalla GDF a cui sono sottoposte le associazioni sportive dilettantistiche in generale.
Ovviamente, l'attività di controllo è volta ad evidenziare le circostanze sintomatiche dello svolgimento di vere e proprie attività lucrative, non finalizzate al perseguimento di esclusive finalità di carattere sociale.

L'esame dello statuto e dell'atto costitutivo rappresentano, pertanto, il punto di partenza di ogni controllo al fine di verificare che contengano tutte le clausole previste dall'art. 90 della legge 289/2002 e dall'art. 148 del TUIR al fine di poter qualificare, *in primis*, l'associazione come un'associazione sportiva dilettantistica, iscritta regolarmente al CONI.

Altro controllo riguarda l'adempimento dell'invio del Mod. EAS nei casi in cui non ricorrano le condizioni per l'esonero; si rammenta in proposito che il mancato invio del Mod. EAS fa perdere all'associazione il diritto a fruire della detassazione delle quote associative e dei contributi corrisposti dagli associati per il conseguimento dei fini istituzionali, determinando, in sostanza, la perdita del regime di favore previsto dall'art. 148 del TUIR.
In presenza dello svolgimento di attività commerciali, il controllo sarà indirizzato alla verifica della corretta contabilizzazione di tutti i proventi derivanti dalle stesse e a verificare il superamento o meno del limite dei 250.000 euro per poter beneficiare del regime speciale previsto dalla legge 398/91.

Sul piano delle conseguenze, vanno valutate due differenti situazioni, vale a dire il mancato riconoscimento della qualifica di associazione sportiva dilettantistica, per il mancato rispetto di tutti gli adempimenti formali previsti dalle leggi, oppure il caso in cui l'associazione non abbia dichiarato, o dichiarato solo in parte, i proventi derivanti dallo svolgimento di attività commerciali.

Nel primo caso, ricordando ancora che assumono rilievo reddituale anche le quote associative versate dagli associati, il reddito accertato può essere imputato dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate ad un soggetto diverso dall'associazione di fatto non riconosciuta, con la dimostrazione dell'inesistenza di un effettivo vincolo associativo e l'attribuzione del reddito ad un soggetto commerciale societario, se dal controllo è emersa la partecipazione di più soggetti allo svolgimento dell'attività commerciale smascherata, oppure con l'attribuzione del reddito accertato al singolo soggetto persona fisica, se di fatto la conduzione dell'attività era svolta da una singola persona.

Nel caso in cui invece nel rispetto dei requisiti formali e soprattutto dell'effettività del vincolo associativo, all'associazione venga contestata la mancata dichiarazione di proventi da attività commerciale, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate procederà al normale recupero delle imposte evase, calcolando la maggiore imposta in base ai criteri previsti dalla legge

398/91 se non è stato superato il limite di 250.000 euro di ricavi, o con le modalità previste in generale per gli enti non commerciali se tale limite è stato superato.

Responsabilità patrimoniale

Meritano un accenno le responsabilità, per le obbligazioni assunte verso i terzi e quindi anche verso il fisco, del presidente dell'associazione sportiva dilettantistica e dei componenti del consiglio direttivo.

Al riguardo, è necessario partire da una distinzione fondamentale, a seconda che l'associazione sia dotata o meno di personalità giuridica.

In caso di assenza della personalità giuridica opera l'art. 38 del c.c. il quale stabilisce che per le obbligazioni assunte da tali associazioni risponde *"in primis"* l'associazione stessa con il proprio "fondo comune" e, nel caso in cui tale fondo non fosse sufficiente per soddisfare il debito, viene chiamato a risponderne il rappresentante legale (chiaramente al pagamento della eventuale differenza o, addirittura, dell'intero debito in caso di inesistenza del suddetto fondo).

Occorre anche ricordare che, al riguardo, è recentemente intervenuta la Sentenza n.19486 del 10/09/2009 della Corte di Cassazione che ha sancito l'importante principio secondo il quale la suddetta responsabilità sussidiaria, personale e solidale del rappresentante legale dell'associazione, in presenza di debiti tributari, non è collegata alla semplice titolarità della carica ricoperta ma si fonda sull'attività negoziale concretamente svolta.

In altri termini, il presidente dell' associazione potrebbe evitare di essere chiamato al pagamento dei suddetti debiti tributari solo qualora fosse in grado di "provare" che la colpa del mancato pagamento delle imposte è da attribuire ad altro soggetto interno o esterno all'associazione.

Quindi, le responsabilità ricadono esclusivamente sul rappresentante legale in carica nei vari periodi in cui si è formato il debito, sulla presunzione che egli abbia agito in nome e

per conto dell'associazione stessa (a meno che il presidente non sia in grado di provare la propria estraneità, esibendo, ad esempio, deleghe di attribuzione di incarichi "specifici" ad altre persone e da queste sottoscritte per accettazione).

In definitiva, tornando all'aspetto delle responsabilità, è da rammentare che, ai sensi dell'art. 38 del codice civile, per le obbligazioni assunte da persone che rappresentano l'associazione, i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune dell'associazione e che, qualora detto fondo si rilevasse insufficiente o addirittura inesistente, delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente, e quindi anche con i propri beni , le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione (di solito il Presidente, salvo, come detto sopra, prova contraria).

L'altro caso invece riguarda l'associazione sportiva che abbia ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica; in tal caso la consistenza del patrimonio societario rappresenta per i terzi la garanzia di soddisfacimento delle obbligazioni contratte dall'associazione stessa.

Infatti, il riconoscimento giuridico produce come effetto l'acquisizione della "autonomia patrimoniale perfetta" da parte dell'associazione in modo tale che viene ad esistere una netta e precisa distinzione tra il patrimonio dell'associazione e quello dei singoli associati (in modo particolare degli amministratori); in tale ipotesi, i creditori dell'associazione stessa non possono agire nei confronti del patrimonio personale degli associati, così come gli amministratori godono del privilegio della limitazione delle loro responsabilità per le obbligazioni contratte in nome e per conto dell'associazione.