



La pratica dell'attività sportiva a livello dilettantistico ha avuto nel corso degli ultimi decenni una diffusione costante e intensa tanto da assumere una rilevanza non solo sociale, ma anche economica. Ciò spiega la crescente attenzione che il legislatore tributario ha dimostrato per la materia. In particolare, gli interventi normativi succedutesi nel corso del tempo hanno perseguito un duplice scopo: da un lato, favorire e incentivare la pratica sportiva dilettantistica, delineando un regime fiscale differenziato e agevolato, e, dall'altro, predisporre un adeguato sistema di controlli in grado di evitare fenomeni di utilizzo distorto degli strumenti giuridici messi a disposizione degli enti dilettantistici.

Ne è derivato un quadro normativo complesso e articolato, all'interno del quale non è sempre agevole orientarsi.

Innanzitutto è utile sottolineare che per attività sportiva dilettantistica si intende l'esercizio di un'attività sportiva senza scopo di lucro e per finalità di natura ideale. Pertanto, gli sportivi dilettanti svolgono la loro attività a titolo gratuito e senza carattere di continuità.

L'attività sportiva dilettantistica viene esercitata prevalentemente in modo associato, secondo una delle seguenti forme giuridiche (comma 17, articolo 90, legge 289/2002):

- associazione sportiva dilettantistica (Asd), con o senza personalità giuridica
- società sportiva dilettantistica (Ssd), speciale categoria di società di capitali, caratterizzata dall'assenza del fine di lucro.

Posto che in presenza di determinati requisiti statuari e di gestione le disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche (costituite in società di capitali senza scopo di lucro), la nostra attenzione si concentrerà sul regime fiscale delle Asd.

Un'associazione sportiva dilettantistica è costituita da un gruppo di persone che decidono di associarsi in vista della realizzazione di uno scopo comune: la pratica e la gestione di un'attività sportiva senza scopo di lucro e per finalità di natura ideale, cioè dilettantistica.

Dal punto di vista fiscale, le Asd sono destinatarie di un articolato complesso di disposizioni:

- talune di portata generale, comuni a tutti i soggetti rientranti nella categoria degli enti non commerciali (Enc)
- altre relative a quella particolare categoria di enti non commerciali costituita dalle associazioni
- altre, infine, specificamente ed esclusivamente indirizzate alle associazioni sportive

dilettantistiche, che presentano determinati requisiti.

Le Asd come enti non commerciali

Le associazioni sportive dilettantistiche rientrano nel novero degli enti non commerciali. Ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera c), Dpr 917/1986 (Tuir), sono tali gli enti, pubblici o privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

La qualifica di ente non commerciale, quindi, si ottiene e si conserva a condizione che l'attività istituzionale effettivamente esercitata abbia esclusivo o prevalente carattere non commerciale. In altri termini, ai fini del raggiungimento dei propri scopi istituzionali, gli enti non commerciali possono svolgere anche attività commerciali, purché le stesse siano meramente accessorie e di supporto rispetto all'attività istituzionale (non commerciale).

La definizione di oggetto esclusivo o principale è dettata dal comma 4, articolo 73, Tuir, in base al quale *“l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto”*.

Tuttavia, come previsto dall'articolo 149 del Tuir, l'ente, indipendentemente dalle previsioni statutarie, perde la qualifica di “non commerciale” se, per un intero periodo d'imposta, di fatto svolge prevalentemente attività commerciali. Pertanto, lo *status* di ente non commerciale va determinato in concreto, con riferimento cioè all'attività effettivamente svolta, non essendo sufficiente la mera analisi delle indicazioni contenute nell'atto costitutivo e nello statuto. Il comma 4 del medesimo articolo 149, però, precisa che tale previsione non si applica alle associazioni sportive dilettantistiche, per le quali, infatti, vige una presunzione legale di sussistenza della natura non commerciale. Le associazioni sportive dilettantistiche, quindi, sono sempre, dal punto di vista fiscale, enti non commerciali.

Il regime fiscale degli enti non commerciali

Come già detto, le associazioni sportive dilettantistiche sono, in linea di principio, enti non commerciali e, pertanto, il loro regime fiscale naturale è quello proprio di questi enti, come previsto e disciplinato dagli articoli da 143 a 149 del Tuir.

Prima di analizzare le peculiari disposizioni agevolative previste per gli enti non commerciali di tipo associativo, in generale, e per le associazioni sportive dilettantistiche, in particolare, è utile, quindi, descrivere sinteticamente il regime fiscale degli Enc ai fini Ires, Iva e Irap.

Ires

Gli enti non commerciali sono soggetti all'Ires con aliquota del 27,5% (articolo 77 del Tuir) e il loro reddito complessivo è dato dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione dei redditi esenti e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o a imposta sostitutiva.

Dalla determinazione del reddito complessivo restano esclusi:

- i corrispettivi, che non eccedono i costi di diretta imputazione, derivanti da prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 cc, rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente, senza specifica organizzazione
- i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche

mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione

- i contributi corrisposti da pubbliche amministrazioni per lo svolgimento di attività aventi finalità sociali.

Gli enti non commerciali determinano il proprio reddito complessivo secondo quanto previsto dall'articolo 8 del Tuir, quindi con modalità analoghe a quelle stabilite per le persone fisiche. Inoltre, essi possono dedurre dal reddito complessivo gli oneri indicati dall'articolo 146 e possono detrarre dall'imposta lorda un importo pari al 19% degli oneri indicati alle lettere a), g), h), h-bis), i), i-bis), i-quater) e i-octies) del comma 1 dell'articolo 15 del Tuir.

Il reddito d'impresa degli enti non commerciali: regime ordinario e regime forfettario

Gli enti non commerciali, quindi in linea di principio anche le associazioni sportive dilettantistiche, possono essere titolari di un reddito d'impresa derivante da un'attività commerciale esercitata occasionalmente e in via secondaria rispetto all'attività istituzionale (in questo caso, l'ente deve richiedere l'attribuzione della partita Iva).

Il reddito d'impresa può essere determinato mediante il regime ordinario ovvero, ricorrendone i presupposti, mediante il regime forfettario di cui all'articolo 145 del Tuir.

In base alle regole ordinariamente previste, il reddito d'impresa degli enti non commerciali è determinato dalla differenza tra i proventi conseguiti e i costi sostenuti, riferibili all'attività commerciale. Specifiche disposizioni sono previste per i componenti promiscui, relativi cioè sia all'attività commerciale sia a quella istituzionale.

Per l'attività commerciale eventualmente esercitata, gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere una contabilità separata (articolo 144, comma 2, Tuir).

L'articolo 145 del Tuir prevede un regime forfettario di determinazione del reddito d'impresa per gli enti non commerciali ammessi al regime di contabilità semplificata ex articolo 18 del Dpr 600/1973 (regime semplificato per le imprese minori, cioè per le imprese che, nell'anno precedente a quello in corso e relativamente a tutte le attività esercitate, abbiano conseguito ricavi non superiori a 400mila euro, se esercenti attività di prestazioni di servizi, ovvero a 700mila euro, se esercenti altre attività).

Al ricorrere delle suindicate condizioni, quindi, gli enti non commerciali possono optare per il regime forfettario. In tal caso, il reddito d'impresa si determina applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti dall'esercizio dell'attività commerciale le seguenti percentuali di redditività:

1. prestazioni di servizi

- 15% per ricavi fino a 15.493,71 euro
- 25% per ricavi compresi tra 15.493,71 e 400.000 euro

1. altre attività

- 10% per ricavi fino a 25.822,84 euro
- 25% per ricavi compresi tra 25.822,84 e 700.000 euro.

Il reddito così determinato sarà sottoposto a tassazione secondo l'ordinaria aliquota Ires. L'opzione è esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi e ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e, comunque, per un triennio.

Per gli enti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività, si applica la percentuale prevista per l'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza di distinta annotazione, si applicano le percentuali previste per le prestazioni di servizi.

Gli enti non commerciali sono tenuti a presentare la dichiarazione annuale (modello Unico-Enc). Tuttavia, le associazioni sportive dilettantistiche che svolgono solo attività istituzionali e non hanno anche redditi fondiari, di capitale, d'impresa o diversi e non hanno dipendenti, collaboratori o lavoratori occasionali, non sono obbligate a presentare la dichiarazione dei redditi.

Iva

Gli enti non commerciali sono soggetti passivi Iva solo con riferimento alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuati nell'esercizio eventuale e occasionale di attività commerciali (o agricole). Ne consegue che per le operazioni realizzate nell'esercizio della propria attività istituzionale non assumono la veste di soggetti passivi (articolo 4, comma 4, Dpr 633/1972). Sono altresì esclusi dal campo di applicazione dell'Iva i fondi pervenuti agli enti non commerciali durante raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagna di sensibilizzazione. In tal caso, gli enti hanno l'obbligo di redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, uno specifico e separato rendiconto, a cui va allegata una relazione illustrativa, in cui devono essere esposte tutte le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione in cui si è realizzata la raccolta dei fondi (articolo 20, comma 2, Dpr 600/1973).

Sono in ogni caso considerate commerciali e, di conseguenza, imponibili ai fini Iva:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici o contributi supplementari in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da particolari tipologie di enti di tipo associativo (tali contributi vanno distinti dalle quote associative, versate al solo fine di acquisire lo *status* di socio, che non sono soggette a Iva)
- le operazioni oggettivamente commerciali, di cui all'articolo 4, comma 5, Dpr 633/1972.

Ai sensi dell'articolo 19-ter del Dpr 633/1972, per gli enti non commerciali, "*è ammessa in detrazione soltanto l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole*

”.

La detrazione spetta:

- a condizione che l'attività commerciale sia gestita con contabilità separata da quella relativa all'attività principale
- a condizione che la contabilità sia tenuta in maniera conforme alle disposizioni in materia di corretta e regolare tenuta delle scritture contabili.

L'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività

commerciale e dell'attività principale è ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale.

Gli enti non commerciali che realizzano operazioni rilevanti ai fini Iva sono tenuti a porre in essere tutti gli adempimenti ordinariamente previsti per i soggetti Iva (emissione della fattura, registrazione dei documenti emessi e ricevuti, dichiarazione annuale, eccetera).

In particolare, gli enti non commerciali rientrano nel novero dei soggetti obbligati all'invio della comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva ("spesometro"), di cui all'articolo 21 del DL 78/2010.

Nel caso in cui le fatture passive si riferiscano ad acquisti relativi sia alle attività istituzionali sia a quelle commerciali, l'obbligo si ritiene assolto con l'invio degli importi riguardanti gli acquisti per attività commerciali.

Qualora sussistano difficoltà a distinguere gli importi riferiti all'attività commerciale rispetto a quelli riguardanti l'attività istituzionale, è possibile comunicare l'intero importo della fattura. A partire dalle operazioni relative all'anno 2012, il modello da utilizzare per comunicare i dati è il "modello di comunicazione polivalente", che deve essere presentato esclusivamente in via telematica.

Irap

Nel novero dei soggetti passivi Irap rientrano anche gli enti non commerciali. In base all'articolo 10 del DLgs 446/1997, la determinazione della base imponibile Irap da essi dovuta segue regole diverse a seconda che l'ente svolga esclusivamente attività non commerciale ovvero svolga anche attività commerciale. In ogni caso, sia per l'attività istituzionale sia per quella commerciale, si applicano le ordinarie deduzioni forfetarie per scaglioni di base imponibile e le deduzioni analitiche previste dalla legge.

Inoltre, in presenza delle condizioni normativamente previste, per il personale impiegato nell'esercizio di attività commerciali, trovano applicazione le deduzioni forfetarie per dipendenti e per incrementi occupazionali.

Gli enti non commerciali, che si avvalgono di regimi forfettari per la determinazione del reddito d'impresa, possono calcolare l'imponibile Irap sommando al reddito rilevante ai fini Ires il costo del personale dipendente, i compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, le retribuzioni di coloro che esercitano lavoro autonomo occasionale e gli interessi passivi.

Il reddito imponibile e l'ammontare dell'imposta dovuta devono essere in ogni caso dichiarati presentando la dichiarazione Irap.